

OSSERVATORIO COSTITUZIONALE

Codice ISSN: 2283-7515

Fasc. 5/2026

Data: 6 ottobre 2026

***La problematica quantificazione della capacità contributiva. Nota a Corte cost. n.
89/2026****

*di Camilla Buzzacchi – Professoressa ordinaria di Diritto costituzionale e pubblico nell’
Università Milano-Bicocca*

TITLE: The problematic assessment of the ability to pay: Note on Constitutional Court Judgment No. 89/2026.

ABSTRACT: La sent. n. 89/2026 della Corte costituzionale si pronuncia in merito a un criterio iniquo e irragionevole di tassazione in materia di rendita vitalizia da testamento, collegato ad una distorta quantificazione della capacità contributiva. Il commento alla decisione offre l’occasione per cogliere la portata del principio di capacità contributiva e per riflettere sulle molteplici funzionalità dell’imposizione fiscale.

Constitutional Court Judgment No. 89/2026 addresses an unfair and unreasonable taxation criterion regarding testamentary life annuities. Commentary on the decision provides an opportunity to grasp the scope of the principle of contributory capacity and to reflect on the multifaceted functions of taxation.

* Lavoro sottoposto a referaggio secondo le linee guida della Rivista.

Contributo soggetto alla licenza “CC BY-NC-ND” Attribuzione – Non Commerciale – Non Opere Derivate 4.0 Internazionale; <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

KEYWORD: tassazione; capacità contributiva; rendita vitalizia; equità; taxation; ability to pay; life annuity; equity

SOMMARIO: 1. Rendita vitalizia ed effetti confiscatori del fisco nella contestazione del giudice *a quo*. – 2. La capacità contributiva a garanzia del soggetto tenuto a concorrere alle spese dello Stato. – 3. La sent. n. 288/2019 e la valorizzazione della capacità contributiva. – 4. Il cammino giurisprudenziale dal 1964. – 5. Le funzionalità del prelievo fiscale. – 6. Il monito al legislatore. – 7. La cornice dell'art. 53 Cost.: le condizioni di effettiva garanzia dell'equità.

1. Rendita vitalizia ed effetti confiscatori del fisco nella contestazione del giudice *a quo*

La nozione di «capacità contributiva», con le implicazioni che incorpora sul piano delle eque relazioni tra cittadini e delle esigenze di entrata ai fini della garanzia di una spesa pubblica per il bene collettivo, presenta un ruolo cruciale nel quadro costituzionale e nella cultura sociale. La sent. n. 89 del 2026 della Corte costituzionale, pronunciandosi su una materia assai tecnica – quella delle modalità di calcolo della base imponibile dell'imposta sulle successioni relativa alla rendita vitalizia – coglie l'occasione per soffermarsi sulla capacità contributiva¹, e ribadirne il contenuto e la funzionalità.

La decisione nasce per effetto dell'ordinanza dell'11 giugno 2025, con la quale la Corte di cassazione, sezione tributaria, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 3, co. 1, e 53, co. 1, Cost., dell'art. 17, co. 1, lett. c), del d.lgs. n. 346 del 1990. La norma contestata disciplina le modalità di calcolo della base imponibile dell'imposta sulle successioni relativa alla rendita vitalizia, e tali modalità sono rinvenibili nel prospetto allegato al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 cui rimanda anche l'art. 3, co. 164, l. 23 dicembre 1996, n. 662. La rilevanza della questione deriva dalla circostanza che la decisione del giudice costituzionale è suscettibile di

¹ Per una ricostruzione storica ampia si rinvia a G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Riv. dir. trib.*, n. 9, 2013; a ID., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*, Milano, 2014; e a E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961; nonché l'intero lavoro di F. MOSCHETTI, G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993.

Sia consentito rinviare ad alcuni lavori dove già il tema è stato affrontato: C. BUZZACCHI, «Capacità contributiva» e «progressività» alla prova dell'equilibrio di bilancio, in questa *Rivista*, n. 3, 2017, e *Reddito e Costituzione. La cifra smarrita*, Milano, 2022.

incidere sul calcolo della base imponibile dell'imposta di successione dei rapporti non ancora esauriti.

Il giudice *a quo* evidenzia che la disposizione contestata stabilisce che la determinazione della base imponibile dell'imposta sulle successioni relativa alle rendite vitalizie deve essere compiuta moltiplicando l'annualità, cioè la rendita vitalizia annua, per il coefficiente riportato nel prospetto richiamato: avviene così che si effettui la moltiplicazione della rendita vitalizia annua per un coefficiente di volta in volta fissato dai decreti ministeriali, con l'esito irragionevole che si possa arrivare a determinare «una base imponibile esorbitante e sproporzionata»². La violazione così generata è quella dell'art. 3, co. 1, Cost. per difetto di ragionevolezza, e proprio il caso reale da cui è nata l'impugnazione ne costituisce la conferma. Per effetto dell'applicazione della disposizione censurata una rendita vitalizia annua pari a 18.000 euro conduce a una base imponibile di 2.700.000 euro ai fini della determinazione dell'imposta di successione: il dato è il risultato dell'applicazione di un coefficiente basato sull'età del soggetto beneficiario e sulla data di apertura della successione. Ma anche l'art. 53, co. 1, Cost., risulta violato, per l'assenza della proporzionale corrispondenza tra l'entità dell'imposta e il valore reale della base imponibile. Addirittura, in casi analoghi a quello del giudizio da cui origina la questione di legittimità, si arriverebbero a determinarsi «effetti praticamente confiscatori»³.

In più il giudice remittente denuncia una possibile disparità di trattamento: il calcolo della base imponibile dell'imposta sulla successione relativa alla rendita vitalizia risulterebbe equivalente a quello che si applica per la determinazione della base imponibile dell'imposta di successione relativa all'usufrutto vitalizio, e ciò non pare scelta equilibrata trattandosi di «due situazioni completamente diverse tra loro»⁴.

La Corte costituzionale giudica fondate le argomentazioni di remissione, riconoscendo la violazione dei principi di ragionevolezza e di capacità contributiva mentre dichiara l'assorbimento dell'ulteriore questione sulla disparità di trattamento.

Per illustrare i motivi dell'accoglimento, occorre ricostruire – nell'analisi della Corte – la disciplina della rendita vitalizia. Essa risiede nel Codice civile, i cui articoli da 1872 a 1881 offrono il quadro normativo: in particolare, l'art. 1872 cod. civ. ne individua i modi di costituzione,

² Corte cost. n. 89/2026, p.to 7.1 *Cons. dir.*

³ *Ivi*, p.to 9 *Cons. dir.*

⁴ *Ivi*, p.to 7.3 *Cons. dir.*

prevedendo che essa possa essere costituita a titolo oneroso, mediante alienazione di un bene mobile o immobile o mediante cessione di capitale. La rendita vitalizia può essere costituita anche per donazione o per testamento, e in questo caso si osservano le norme stabilite dalla legge per tali atti.

Nel caso in cui la rendita vitalizia venga costituita in forza di testamento, la norma contestata regola gli effetti tributari: nello specifico, la base imponibile dalla quale occorre partire per il prelievo dell'imposta sulle successioni è data dal valore che si ottiene moltiplicando l'annualità per il coefficiente applicabile, secondo il prospetto del 1986. Una successiva disciplina, l'art. 2, co. 48, lett. c), del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262 recante *Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria*, ha poi disposto che l'imposta sulle successioni si determini applicando alla base imponibile – calcolata con riferimento al prospetto già richiamato – aliquote che possono variare in considerazione dei rapporti tra il beneficiario e il *de cuius*. Se la devoluzione non avviene a favore del coniuge e dei parenti in linea retta o di fratelli e sorelle o, ancora, di altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado, l'aliquota da impiegare è pari all'otto per cento. Questi sono gli elementi di base della cornice giuridica della materia in esame, e per valutarne la compatibilità costituzionale la sentenza procede poi ad approfondire la categoria della capacità contributiva, sulla quale si può offrire una panoramica che spazia anche attraverso i contributi della dottrina sia tributaristica che costituzionalistica.

2. La capacità contributiva a garanzia del soggetto tenuto a concorrere alle spese dello Stato

Il principio della *capacità contributiva* è volto a tutelare la situazione economica degli individui attraverso una definizione legislativa discrezionale, purché rispettosa del valore dell'eguaglianza, ma più in generale dell'effettiva condizione delle persone e della loro attitudine a concorrere economicamente all'interesse comune⁵. È la capacità contributiva, infatti, che distingue tra soggetti

⁵ La capacità contributiva viene vista come fondamento e legittimazione dell'imposta, che si integra con il principio di eguaglianza quando sia necessario collocarla nella prospettiva dell'interesse della collettività: cfr. A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur.*, Roma, 2002, 4.

chiamati al dovere di solidarietà – e dunque idonei a sopportare l'imposizione tributaria – e soggetti che ad esso possono sottrarsi, in quanto posti in una condizione economica che non legittima un sacrificio di reddito.

La capacità contributiva è dunque la garanzia – per i singoli⁶ – che la Carta costituzionale pone a limite dell'interesse generale alla ripartizione tra tutti i consociati delle spese pubbliche: è, con le parole del giudice delle leggi, «l'idoneità economica del contribuente a corrispondere la prestazione coattivamente imposta»⁷, tale per cui l'imposizione tributaria non può prescindere da un «indice sicuro ed effettivo di ricchezza»⁸, la cui funzione è quella di salvaguardare la sfera economica dei singoli nei confronti dell'intervento pubblico di raccolta delle risorse necessarie per la collettività. D'altra parte la Corte costituzionale ha spiegato che la capacità contributiva può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale – così nelle sentt. nn. 156/2001, 111/1997, 21/1996, 143/1995 e 159/1985 – e costituisce la limitazione che la Costituzione vuole operante nei confronti di un dovere costituzionale, che non può che essere previsto a beneficio dell'intera collettività, vale a dire in una prospettiva «comunitaria»⁹.

Intorno a tale concetto – e più precisamente al suo contenuto – il dibattito è stato ampio e complesso, tanto da parte degli studiosi quanto della giurisprudenza. Anzitutto nella nozione di

A. GIOVANNINI, *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2015, 1350, ricostruisce la formazione del principio durante i lavori dell'Assemblea costituente, dove il medesimo è stato delineato come criterio fondante la contribuzione obbligatoria per «tutti quanti partecipano alla vita economica, sociale o politica dello stato». Il dibattito non è tuttavia riuscito a soffermarsi sulla nozione in sé, dal momento che l'attenzione si è rivolta agli aspetti applicativi, essendo la preoccupazione dominante quella di evitare che l'imposizione colpisse chi possedeva soltanto «un minimo necessario al soddisfacimento delle esigenze inderogabili della vita».

⁶ F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 4, 2010, 437. L'A. aggiunge che il valore della persona, che permea l'intero testo costituzionale, si espande evidentemente anche al campo del diritto tributario.

⁷ Corte cost. n. 45/1964, p.to 3 *Cons. dir.*

⁸ Corte cost. n. 109/1967, p.to 4 *Cons. dir.*

S. MANGIAMELI, *Il diritto alla "giusta imposizione"*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4, 2016, 1383, ricostruisce come la capacità contributiva sia nata come una nozione giurisprudenziale, elaborata dalla Cassazione, e assunta successivamente nel contesto costituzionale: e osserva come sempre vivo sia il dibattito tra l'orientamento che la interpreta come un limite al potere impositivo dello Stato e quello che lo interpreta come l'elemento che consente l'intervento impositivo dello Stato per politiche pubbliche tradizionali (difesa, sicurezza, giustizia, ecc.) o per politiche redistributive e per interventi infrastrutturali di carattere generale.

⁹ Sicuramente prevalentemente «comunitaria» è la lettura della capacità contributiva di F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, n. 4, 2015, 780, che osserva che un individuo è tassabile in quanto «persona sociale», in quanto *homme situé* «componente la comunità anche solo per le sue 'capacitazioni' e 'possibilità', senza che sia necessario assumere la disponibilità di un saldo patrimoniale attivo quale condizione insuperabile di legittimità della tassazione e, quindi, di limite invalicabile di essa».

capacità contributiva¹⁰ possono rientrare sia il reddito che il patrimonio che anche i consumi o la spesa¹¹: si tratta di strumenti funzionali alla suddivisione dei carichi di imposta che segnalano una differente attitudine a contribuire. Ma si può accedere anche ad una visione più ampia, capace di cogliere «l'idoneità alla tassazione di molte situazioni di vantaggio tipiche dell'economia e delle società moderne»: così facendo «si può distribuire il peso della tassazione su un'ampia fascia di soggetti e di situazioni»¹², andando così oltre il concetto del semplice reddito da lavoro.

La capacità contributiva deve altresì misurarsi in termini di attualità¹³ e di effettività¹⁴: risultando perciò inammissibile una scelta del legislatore che vada ad effettuare il prelievo nei confronti di mezzi economici non più esistenti o inconsistenti, o addirittura fittizi. L'art. 53 rappresenta così una specie di baluardo nei confronti di scelte arbitrarie del legislatore, che non può procedere ad una tassazione priva di collegamento con la realtà.

Ancora, la capacità contributiva è stata a lungo valutata prevalentemente a partire dalla situazione soggettiva del contribuente: ma in tempi più recenti – ed in particolare a partire dagli anni Ottanta – la Corte costituzionale ha ragionato al contrario secondo una logica di tipo «oggettivo», che tiene in considerazione, oltre alla situazione economica del contribuente, anche la possibilità per lui di operare economicamente sul mercato; si è cominciato infatti a ritenere che, ai fini impositivi, sia rilevante qualunque fatto che esprima forza economica in sé, rivalutandosi così la razionalità e la ragionevolezza delle scelte del legislatore, a cui si aprono ampi spazi per una tassazione che sia coerente e perequata¹⁵. Si tratta di un'impostazione più moderna e attenta al

¹⁰ La letteratura è di dimensioni rilevanti sull'argomento: oltre ai lavori riportati nella nota 1 e 5 si richiamano qui alcuni contributi più recenti, che riassumono il percorso dottrinale che si è consolidato nel tempo: M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2016, 30 ss.; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 29 ss.; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, 75; M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, 12 ss.; A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, 44.

¹¹ A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, cit., 50; M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 29.

¹² M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, cit., 14. L'A. aggiunge che si può così perseguire un'equità complessiva del sistema attraverso la distribuzione dell'onere di contribuzione su indici del benessere tra loro complementari.

¹³ Il carattere dell'attualità è sancito ormai con chiarezza dalla giurisprudenza costituzionale: cfr. Corte cost. n. 44/1966; 75/1969; 54/1980; 315/1994.

¹⁴ Anche sull'effettività la Corte si è espressa: cfr. le sentt. nn. 167/1976, 42 e 54/1980, 387/1989, 103/1991, 256/1992.

¹⁵ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 57.

fenomeno dell'integrazione dei mercati e dei sistemi fiscali nazionali¹⁶: anche sotto questo profilo il contributo fornito dall'interprete costituzionale è stato determinante e decisivo.

Da ultimo va ricordato come, sempre grazie alla riflessione di dottrina e giurisprudenza, si sia pervenuti alla distinzione della capacità contributiva dalla capacità economica¹⁷: quest'ultima nozione segnala una titolarità di ricchezza, che non necessariamente può dare luogo ad un fenomeno di contribuzione se essa è necessaria per soddisfare bisogni primari della persona¹⁸. Di conseguenza si può ritenere che l'art. 53 Cost. vieti di tassare una ricchezza di entità minimale che esprime forza economica, ma non capacità contributiva; e che imponga anche di arrestare l'imposizione quando aliquote molto elevate «scarnificherebbero» interamente o quasi interamente una ricchezza pur suscettibile di testimoniare capacità contributiva¹⁹. Si deve qui tenere conto del consistente dibattito che si è sviluppato intorno ai concetti di «limite» che può essere inferiore o, al contrario, superiore. Circa il limite «inferiore» va detto che è stato oggetto di forte dibattito – e non solo nell'ordinamento italiano²⁰ – ed è stato tradotto in termini di «minimo vitale»²¹: concetto che è stato elaborato per erigere una protezione a favore di quei soggetti la cui capacità economica è da destinare alla loro sopravvivenza, e che non può sicuramente diventare presupposto per una partecipazione dei consociati alle spese pubbliche.

3. La sent. n. 288/2019 e la valorizzazione della capacità contributiva

Più recentemente la Corte costituzionale ha elaborato un ulteriore pregevole contributo ai fini della definizione della categoria della «capacità contributiva»: la sentenza n. 89/2026 riporta poi

¹⁶ F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 29 ss.

¹⁷ Si rinvia a P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 56.

¹⁸ M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 40 ss.

¹⁹ Cfr. A. GIOVANNINI, *Il limite quantitativo*, cit., 1350; e L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 347 ss.

²⁰ Si veda l'analisi della giurisprudenza costituzionale tedesca in L. ANTONINI, *Dovere tributario*, cit., ultimo capitolo.

²¹ M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 39 ss. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, 54, distingue altresì tra la teoria del limite assoluto e quella del limite relativo: quest'ultima permetterebbe all'art. 53 Cost. di dispiegare le sue potenzialità redistributive, risultato che invece non è assicurato se la disposizione viene letta a tutela dei diritti proprietari.

una panoramica più generale, ma è con la sent. n. 288/2019 che il custode della Costituzione ha offerto una riflessione particolarmente approfondita di tale principio.

Nella pronuncia del 2019 si è argomentato che il dovere tributario è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà «non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali²², i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali – come, ad esempio, la tutela della salute, che peraltro deve essere assicurata gratuitamente agli indigenti (art. 32, primo comma, Cost.) – sia gran parte di quelli civili (si pensi alla spesa necessaria per l'amministrazione della giustizia, che è funzionale a garantire anche tali diritti)». L'inderogabilità che è propria di tale dovere si spiega nella misura in cui la fuga dal medesimo diventa fonte di pregiudizio non a risalenti paradigmi ma semplicemente al sistema dei diritti²³. Ma la medesima inderogabilità si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva: e ciò in ragione del contesto sistematico in cui si colloca. Sicché, nelle argomentazioni della Corte nel 2019, «quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale»²⁴.

Non si può qui esimersi dall'evidenziare che, al contrario, il fenomeno che caratterizza la società italiana da alcuni decenni – sicuramente dall'avvio del nuovo millennio – è quello di una completa distorsione del modello di raccolta delle risorse a fondamento della spesa pubblica. L'evoluzione del nostro ordinamento pare non essere conforme al modello che si è richiamato: il sistema di imposizione attualmente applicato contraddice pesantemente tali premesse e si dimostra contrassegnato da insoddisfacente equità e progressività, con effetti che sono stati qualificati in

²² Si veda il recente studio di L. MARIANTONI, *Ad ogni costo. La garanzia dei diritti sociali oltre il limite delle risorse disponibili*, Napoli, 2026.

Sia consentito rinviare anche a C. BUZZACCHI, *Fiscalità o debito per l'eguaglianza. Dalla solidarietà al mercato*, Milano, 2026.

²³ F. PALLANTE, *Elogio delle tasse*, Torino, 2021, 95 ss. per un'ampia panoramica sul tema.

²⁴ Corte cost. n. 288/2019, p.to 6.2 *Cons. dir.*

termini di *mappa della disuguaglianza*²⁵. La radice di tale esito è quel «tabù delle tasse» che studi non solo giuridici, ma anche sociologici ed economici ormai colgono²⁶.

E del resto i dati del 2025, relativi all'imposizione dell'anno precedente, parlano di un «ceto medio in trappola»²⁷, perché il 76,87% dell'imposta è pagato da soli 11,6 milioni di contribuenti. Viene da interrogarsi in quale misura il sistema tributario che effettivamente si applica nel nostro ordinamento sia corrispondente al modello costituzionale. Parrebbe quasi che non solo il meccanismo del prelievo non sia adeguato rispetto alle finalità che gli sarebbero proprie, ma che l'architettura impositiva chiaramente fallisce rispetto agli intenti che il disegno costituzionale le assegnerebbe. Non solo vi è da chiedersi quali limiti si potrebbero imporre per arginare questa tendenza del sistema fiscale ad accentuare le distorsioni nella distribuzione della ricchezza; ma vi è proprio da domandarsi quanto sia un *limite*, sul piano costituzionale, che il suddetto sistema manchi così visibilmente di perseguire gli obiettivi che discendono dalle prescrizioni della Carta.

La prima evidenza che emerge è allora quella di un sistema di prelievo non consono rispetto al dettato costituzionale e rispetto all'aspirazione solidaristica delle regole fondamentali alla base del vincolo comunitario: l'analisi del massimo organo di revisione contabile si allinea così alle valutazioni di gran parte della dottrina tributaristica, e di quella isolata dottrina costituzionalistica che del tema si occupa con attenzione e con apporti preziosi sia per la denuncia degli aspetti vessatori della fiscalità della Repubblica²⁸, che per «la certificazione finale dell'incapacità delle istituzioni costituzionali di assolvere ai propri compiti»²⁹. Sempre più urgente appare una revisione dell'architettura e dell'applicazione della fiscalità, che del resto sembrerebbe essere nelle intenzioni del decisore politico da anni.

Ma l'intento ora non è quello di elaborare proposte di correzione del sistema – del resto improbabile, stante le evidenti recenti evoluzioni all'insegna ormai della regressività – quanto

²⁵ Usano tale espressione P. ACCIARI, S. MOCETTI, *Una mappa della disuguaglianza del reddito in Italia*, Banca d'Italia, Questioni di Economia e Finanza, n. 208, 2013. Gli Autori, 23 ss., partendo dai lavori degli economisti Thomas Piketty ed Emmanuel Saez, hanno analizzato le dinamiche della distribuzione del reddito sulla base dei dati fiscali, trovando «l'Italia un campo d'analisi ideale considerata la marcata eterogeneità territoriale sia nella distribuzione del reddito sia nel contesto economico e sociale».

²⁶ F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, in *Quad. cost.*, n. 2, 2025, 367.

²⁷ I dati sono quelli forniti dall'*Osservatorio sulle dichiarazioni dei redditi di Itinerari Previdenziali*, 2025.

²⁸ Si rinvia principalmente a Mario BERTOLISSI che in vari lavori ha segnalato la questione di un sistema impositivo distorto e vessatorio: si rinvia a *“Rivolta fiscale” federalismo riforme istituzionali*, Padova, 1997; *Contribuenti e parassiti*, Napoli, 2012; *Fiscalità diritti e libertà. Carte storiche e ambiti del diritto*, Napoli, 2015.

²⁹ F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato*, cit., 370.

piuttosto di dare risalto alla incongruità del medesimo rispetto all'esigenza di sostenere le situazioni di bisogno e debolezza, e dunque di puntare a ridurre diseguaglianze e iniquità.

4. Il cammino giurisprudenziale dal 1964

Riprendendo i passaggi della decisione qui in commento, essa offre una mappatura della giurisprudenza costituzionale che risale ai primi anni dell'attività della Consulta. Si è già richiamata la sent. n. 45/1964, e le pronunce a cui rimanda la decisione qui commentata partono da quel decennio.

Si tratta di un principio che – con le parole del giudice delle leggi - «non costituisce una sorta di “scatola vuota”, come temeva la prima dottrina che se ne era occupata». Si ricostruisce così il cammino giurisprudenziale che ha avuto il pregio di evidenziare le numerose implicazioni del principio sancito dall'art. 53, co. 1, Cost., sul piano della disciplina sostanziale dell'imposizione fiscale. Ripetutamente sono intervenute declaratorie di illegittimità costituzionale, e precisamente hanno riguardato con la sent. n. 44/1966 la retroattività delle leggi tributarie; con la sent. n. 103/1967 le presunzioni fiscali; con la sent. n. 120/1972 gli istituti del responsabile e del sostituto di imposta; con la sent. n. 131/1973 la necessità del collegamento fra presupposto economico e prestazione imposta; e infine con la sent. n. 42/1980 la coerenza interna del tributo.

Grazie a queste decisioni vari istituti del diritto tributario sono stati delineati a partire da un contenuto il più possibile garantistico del principio di capacità contributiva: il merito di tale giurisprudenza, ricorda la Corte, è stato di valorizzare al massimo la dimensione dell'eguaglianza tributaria. Soprattutto si è operato per il superamento della discriminazione qualitativa dei redditi, e particolarmente significative a tale proposito sono state le dichiarazioni di illegittimità costituzionale delle sentt. nn. 223/2012 e 116/2013, e infine della sent. n. 262/2020. In quest'ultima pronuncia si è ripreso il «principio consolidato nella giurisprudenza costituzionale» che il controllo in relazione all'art. 53 Cost., che è specificazione del principio di uguaglianza, deve esse ricondotto a un «giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura

dell'imposta con il suo presupposto economico»³⁰. Dunque, punto fermo è la discrezionalità del potere del legislatore in materia tributaria, da intendersi come potestà libera di stabilire l'imposizione in maniera da calibrarla rispetto alla forza economica del presupposto su cui incide: discrezionalità che deve però rimanere collocata entro il disegno dell'art. 53 Cost. È, infatti, vero che al legislatore è consentito, «sia pure con il limite della non arbitrarietà, di determinare i singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza»: in tal senso si è espressa, tra un insieme di decisioni, fin dal 1997 la sent. n. 111.

Tale discrezionalità è necessaria perché nel tempo i fenomeni tributari mutano e, di conseguenza, lo spessore della capacità contributiva assume nuove dimensioni. Pertanto, l'interpretazione stessa della nozione varia nel tempo, e ad essa si rivolge l'analisi del giudice delle leggi. Con la sent. n. 288/2019 si è preso atto, anche in considerazione dell'evoluzione verso la *digital economy*, che «in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica»³¹. Non potendosi, allora considerare patrimonio e reddito come esclusive manifestazioni di capacità contributiva, la lettura adeguatrice ha dovuto prendere consapevolezza di nuove forme di ricchezza, generate dai «dinamismi economici in un contesto in cui la ricchezza può sfuggire agli inquadramenti più tradizionali». Tra queste nuove forme, quelle legate ai guadagni ottenuti nel mercato finanziario: si è argomentato così «che le imprese in esso operanti dispongono di un significativo potere di mercato, derivante anche da un certo grado (variabile in relazione ai servizi e ai settori) di anelasticità della domanda». Pochi anni prima, con la sentenza sulla c.d. *Robin Hood tax* n. 10/2015 «si è ritenuto di per sé non illegittimo che un tributo – risultato poi costituzionalmente illegittimo per un altro profilo – potesse perseguire lo scopo di colpire un indice di capacità contributiva ravvisato nella “eccezionale redditività dell'attività economica per gli operatori del petrolio” registrata in una “complessa congiuntura economica”»³².

³⁰ Corte cost. n. 262/2020, p.to 3.2 *Cons. dir.*

³¹ Corte cost. 288/2019, p.to 6.5.2 *Cons. dir.*

³² Corte cost. n. 10/2015, p.to 6.5 *Cons. dir.*, poi ripresa da Corte cost. n. 111/2024, p.to 7.1.2 *Cons. dir.*

5. Le funzionalità del prelievo fiscale

La Corte passa poi a catalogare le molteplici funzionalità della tassazione che, in quanto esito di un dovere inderogabile di solidarietà, senz'altro presenta una proiezione specificamente sociale. Del resto, la sua collocazione nel Titolo IV Cost., quindi nell'ambito dei «rapporti politici», è eloquente dimostrazione che un certo numero di obiettivi si prestano ad essere perseguiti attraverso politiche di varia tipologia, oltre all'obiettivo costituzionale della redistribuzione della ricchezza in ossequio al principio di progressività³³.

Ecco allora che nella sentenza n. 49/2024 sull'imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate, la c.d. *sugar tax*, il sindacato costituzionale non ha mancato di difendere l'obiettivo dell'imposta, ovvero quello di «contrasto di condotte – dei singoli e delle imprese – incidenti negativamente sulla salute», «mediante il disincentivo della commercializzazione e del consumo di specifici prodotti ritenuti dannosi appunto per la salute, il cui eccessivo utilizzo può, pertanto, generare anche un aggravio di spesa pubblica, connesso alla conseguente necessità di assicurare appropriate cure attraverso il Servizio sanitario nazionale». La finalità di disincentivare il consumo di bevande che generano patologie, e dunque spesa pubblica per la salute, non è eccentrica rispetto all'art. 53 Cost.: addirittura il tributo diventa strumento di tutela del bene protetto dall'art. 32 Cost., e così facendo il sistema fiscale assume i caratteri della selettività in vista della preservazione di un bene costituzionale.

Ragionamento analogo è valso per i c.d. tributi ambientali. Di essi la Corte ha sostenuto che si radicano «nella doverosità, sul piano costituzionale, di una diffusa tutela dell'ambiente quale bene comune» e riflettono, anche nell'interesse delle future generazioni, «il principio di derivazione comunitaria “chi inquina paga”»³⁴.

Volendo accendere un faro sulla nozione di «tributo» – oggi tanto più necessario in considerazione del declinante consenso ad esso collegato – si possono illustrare le ragioni per le quali la logica seguita dalla Corte con questi passaggi è assolutamente condivisibile. Si può ritenere senz'altro che la nozione di «tributo» ormai elaborata dal diritto e dalla dottrina è idonea ad andare ben oltre la dimensione prettamente ed esclusivamente fiscale. Se il tributo consiste in una

³³ Si veda il recente studio di P. PILUSO, *La progressività del sistema tributario “presa sul serio”. Contributo allo studio dell'art. 53, comma 2, Cost.*, in *Riv. Gruppo Pisa*, n. 2, 2026.

³⁴ Corte cost. n. 82/2021 e 52/2022, p.to 6 *Cons. dir.*

prestazione patrimoniale obbligatoria che è destinata alla copertura della spesa pubblica, tale destinazione è soggetta alle previsioni della legge, ed applicata in ragione della capacità contributiva dei soggetti su cui la prestazione grava. Essa grava sulla base di quella che altro non è se non una presunzione, ovvero presupponendo che tutti i componenti della collettività siano consumatori dei servizi pubblici generali: mentre le tasse possono essere determinate sulla base della domanda individuale e dell'effettivo consumo, le imposte sono stabilite presumendo che tutti gli individui usufruiscano dei servizi fondamentali, ed assumendo il reddito come indice misuratore della domanda di servizi. Ai fini fiscali si affiancano così fini extrafiscali, ovvero di politica economica o sociale, nel cui raggio di azione ricadono molteplici obiettivi: dalla stabilità al pieno impiego, infine allo sviluppo economico, se si ragiona sulla politica economica; dalla protezione ambientale alla protezione delle fragilità, se si considerano finalità sociali. Per fini extrafiscali non si può intendere altro che la categoria, ancora una volta, della solidarietà: il concetto di «tributo» deve necessariamente essere giustificato dalla prospettiva di questa finalità.

Il riparto dei carichi pubblici appare pertanto ispirato al principio ed alla prospettiva assiologica dell'eguaglianza sostanziale. Tale vocazione trova giustificazione nel complesso di valori superindividuali che depotenziano la logica negoziale e privatistica a favore di una logica comunitarista: ed è legata da un nesso di strumentalità con i diritti inviolabili della persona e con tutti i diritti sociali della Carta fondamentale, rappresentando una condizione necessaria per la realizzazione di un assetto sociale organizzato per la promozione personale di ciascun singolo.

L'imposta è per l'erario un credito di natura del tutto particolare perché è un credito di ripartizione³⁵: esso si suddivide tra una molteplicità di soggetti, tutti ugualmente debitori nei confronti del soggetto «Stato»³⁶ e, più ampiamente, verso qualsiasi istituzione della Repubblica a cui sia riconosciuta potestà di prelievo. L'ordinamento non può liberamente disporre di tale credito, e ciò in relazione al fondamento dell'imposizione fiscale, che va ricercato nell'interesse pubblico generale. L'ente creditore non può dunque rinunciare al suo diritto, ma eventualmente modulare la pretesa fiscale con riferimento alla situazione economica reale dei diversi contribuenti. Ciò avviene

³⁵ Come evidenziato da E. FALSITTA, G. FALSITTA, *Condoni e sanatorie tributarie*, in S. Cassese (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 1217.

³⁶ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 55 ss., collega la nozione di imposta come credito di riparto proprio alla concezione «democratica» e «comunitaria» della fiscalità.

per il tramite del principio della capacità contributiva, che rappresenta la garanzia per il debitore, ed in particolare la garanzia per la sua situazione di reddito e di forza economica.

La lettura sistematica dell'obbligazione tributaria rinvia allora, oltre che al principio di eguaglianza sostanziale, a quell'insieme di diritti civili e sociali, la cui effettiva garanzia è condizione di promozione della persona umana. La funzione fiscale si inquadra in stretto collegamento con quella pluralità di diritti – sia «negativi», quelli civili, che «positivi», quelli sociali – il cui soddisfacimento richiede quale condizione imprescindibile l'acquisizione di risorse da parte dei pubblici poteri³⁷: diritti che presuppongono prestazioni atte ad assicurare e preservare la variegata sfera di libertà dell'uomo. Le situazioni soggettive che spaziano dalla libertà personale fino alle libertà in sede giudiziaria, ma soprattutto i diritti che presuppongono prestazioni materiali di varia tipologia – finanziaria piuttosto che nella forma del servizio – costituiscono impegni a cui l'ordinamento è tenuto per rimuovere situazioni individuali di bisogno. Impegni che implicano un complesso di azioni da parte dei pubblici poteri, prime tra tutte quelle dell'acquisizione e dell'impiego di risorse. In uno studio di diritto costituzionale risulta evidentemente mal impostata una riflessione dei diritti che muova esclusivamente dalle loro implicazioni economiche: la natura «costosa» degli stessi è un profilo che il giurista non è chiamato direttamente a valutare. E tuttavia gli effetti dei diritti in termini di oneri finanziari sono generalmente riconosciuti – si pensi alla giurisprudenza costituzionale in tema di diritti finanziariamente condizionati – e dunque tale attenzione per i profili di costo è pertinente, benché essa colga una sfaccettatura parziale della categoria dei diritti.

Ultima notazione. Se il tributo è una collaborazione coatta del singolo, esso è tuttavia da interpretare in termini di «contribuzione», ovvero di cooperazione insieme agli altri soggetti al fine di raggiungere il risultato solidaristico prefigurato dall'art. 53. Questo impegno doveroso non implica che il contribuente acquisisca alcun diritto specifico nei confronti dell'ente a cui conferisce

³⁷ Tale è l'approccio della nota teoria di S. HOLMES, C. R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, 2000, i quali affermano, 231 ss., che il fatto che «si debbano pagare le tasse prima che i diritti possano essere protetti in modo affidabile implica che la libertà del singolo dipende dagli sforzi comuni dell'intera collettività»; e ancora che «ogni diritto costringe le pubbliche autorità a imporre tasse e a spendere». Emblematica l'asserzione che i diritti vadano considerati come «questione di finanza pubblica.... finanziati dalla collettività allo scopo di promuovere il benessere generale».

la propria parte di reddito³⁸, come è tipico dei rapporti tra i privati e della logica sinallagmatica che li governa. La prospettiva in cui si inquadra il vincolo di contribuzione è, come già ripetutamente richiamato, l'intero apparato di principi che sta alla base dello Stato di diritto e del «programma della Repubblica», indicato dall'art. 3, co. 2: programma di carattere redistributivo che è necessariamente sottoposto alle vicende del ciclo economico, sul quale il prelievo fiscale incide significativamente.

6. Il monito al legislatore

Tornando alla sent. n. 89/2026, il percorso logico della Corte si conclude con due esempi di non attendibilità della capacità contributiva. La possibilità di assegnare alla tassazione finalità molteplici e differenti, ma tutte ancorate alla solidarietà – concetto dotato di piena valenza giuridica e, dunque, di normatività – non può far perdere di vista la capacità contributiva, che non è possibile sottoporre a svalutazione nel senso di rendere tale categoria indifferente alla manifestazione di una forza economica. Due decisioni del 2024 sono emblematiche a tale riguardo: la sent. n. 60/2024 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'applicazione dell'imposta municipale propria (IMU) agli immobili occupati abusivamente, respingendo l'ipotesi di ragionare solo in via astratta della forza economica di un soggetto, senza riguardo per le condizioni effettive di godimenti dei beni di proprietà; la sent. n. 111/2024 in materia di accise versate allo Stato e indicate nelle fatture attive ha richiamato il legislatore a bilanciare attentamente le istanze di solidarietà e le effettive basi di imposizione.

All'esito della ricostruzione effettuata, l'imposizione sulle rendite vitalizie contestata dalla Corte di cassazione viene giudicata arbitraria rispetto al presupposto assunto come indice di capacità contributiva, e in più manchevole di una ragionevole giustificazione. Essa è collegata all'imposta sulle successioni e donazioni che trova la propria ragione costituzionale «nell'arricchimento dell'erede o del beneficiario e quindi in ragione della capacità contributiva di questi ultimi, che risulta nuova e autonoma anche rispetto alle imposte a suo tempo versate dal dante causa». La

³⁸ G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, 24 ss.: l'A. evidenzia la radice linguistica del dovere costituzionale e inderogabile che discende dall'art. 53 Cost., che dimostra quale sia l'indirizzo, sul piano dei valori tutelati e promossi dall'ordinamento, verso il quale esso si muove.

norma censurata determina una situazione fiscale che la Corte qualifica «come estrema»³⁹ anzitutto perché l'effetto è praticamente «confiscatorio» – l'imposizione fiscale potrebbe superare il valore del legato – e in più perché non è ravvisabile una giustificazione razionale.

È noto, infatti, che di per sé il legato di rendita vitalizia avrebbe ormai sviluppato una funzione sociale, riuscendo a soddisfare l'esigenza di esprimere, da parte di chi è deceduto, vincoli di gratitudine o di solidarietà verso persone estranee allo stretto ambito familiare che abbiano meritato un riconoscimento: quindi *caregivers* o persone impegnate in attività di solidarietà sociale o semplicemente bisognose. Ma la disciplina impugnata impedisce di tradurre questo intento, e piuttosto conduce a ben altro risultato, ovvero quello di «distruggere» fiscalmente l'istituto.

A conferma delle ragioni così espresse, il giudice delle leggi richiama un'ammissione ad opera dello stesso legislatore, che si è evidentemente reso conto della problematicità della disciplina vigente. Nella relazione illustrativa all'atto del Governo n. 171 del 2024, che accompagna lo schema di decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione di varie imposte, tra cui quella sulle successioni e donazioni, chiarisce che «[l']intervento, operato nell'ottica di razionalizzare la disciplina dell'imposta, intende evitare che l'oscillazione della misura del saggio legale degli interessi possa comportare, ai fini del calcolo della base imponibile della rendita, risultati non conformi al principio costituzionale di capacità contributiva nelle annualità in cui il saggio legale d'interesse è particolarmente basso e i coefficienti per l'attualizzazione della rendita risultano particolarmente elevati e tali da determinare risultati manifestamente non coerenti con la realtà economica». E dopo quella illustrativa, la relazione tecnica pone in evidenza che «[l]a ratio dell'intervento è quella di evitare che le oscillazioni della misura del saggio legale degli interessi possano comportare, ai fini del calcolo della base imponibile, risultati non conformi al principio costituzionale di capacità contributiva»⁴⁰.

Nel 2024, l'art. 1, co. 1, lett. r), del d.lgs. n. 139 ha quindi modificato la disposizione del 1990, intervenendo sulle modalità di calcolo dell'imposta sulle successioni e donazioni relativa alla rendita vitalizia. Una prima modifica è consistita nel superamento del prospetto dei coefficienti del 1986, e si è passati ad adottare quello del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni del 1990; una seconda modifica ha stabilito che il prospetto dei coefficienti

³⁹ Corte cost. n. 180/2025, p.to 12.1 *Cons. dir.*

⁴⁰ Corte cost. n. 89/2026, p.to 10 *Cons. dir.*

viene variato in ragione della modificazione della misura del saggio legale degli interessi mediante decreto del Ministro dell'economia e delle finanze; per finire, la variazione più rilevante è stata la fissazione di un limite al saggio di interesse legale cui si deve fare riferimento per la modifica del prospetto dei coefficienti, escludendo che possa essere assunto un saggio legale d'interesse inferiore al 2,5 per cento.

Così facendo la Consulta addita implicitamente al legislatore la strada da percorrere, affinché si giunga a una regolamentazione ragionevole ed equa della materia. Un intervento di razionalizzazione e di ripristino della corretta individuazione della capacità contributiva è doveroso nell'ambito che riguardava l'impugnazione, ma appare auspicabile ad ampio raggio, in uno scenario di grave distorsione dei capisaldi della complessa tematica della contribuzione tributaria, dei suoi limiti e delle garanzie per il cittadino chiamato a sostenere le spese dello Stato.

7. La cornice dell'art. 53 Cost.: le condizioni di effettiva garanzia dell'equità

La decisione qui esaminata ha il merito di richiamare l'attenzione sulla capacità contributiva, che per ragioni di equità sociale occorre che sia coerentemente determinata rispetto alla manifestazione di forza economica dei soggetti chiamati al dovere dell'art. 53 Cost. Il risultato di equità di un sistema di prelievo imposto è infatti prevalentemente condizionato dalle scelte che riguardano la capacità contributiva, che sono di natura principalmente tecnica, ma suscettibili di produrre effetti di vera e propria ingiustizia, che può poi tradursi in diseguale esercizio dei diritti.

Ma in conclusione si può osservare che, più in generale, la configurazione dell'intero dispositivo di tassazione – comprensivo di varie e diversificate componenti, e la capacità contributiva è un elemento centrale ma non l'unico su cui esso si regge – è oggettivamente una questione soprattutto tecnica, che non deve però ignorare le direttive di altra natura che discendono dalla Costituzione, se alla stessa vuole essere conforme. Le direttive sono molteplici e declinate in termini di principi, e si possono cogliere dall'intero testo costituzionale: ma anche solo quelle che prescrive l'art. 53 Cost. sono sufficienti a tratteggiare un perimetro che, se rispettato, diventa garanzia di equità e giustizia sociale. Al contrario, l'aggiramento o addirittura il disprezzo della cornice che inquadra il dovere tributario non possono che condurre all'alterazione dei rapporti sociali e alla preclusione del godimento dei diritti. I vincoli della progressività, del rispetto della capacità contributiva, del

concorso di «tutti» al sostegno delle spese pubbliche sono la cornice entro la quale il legislatore e l'amministrazione devono tenersi, con l'intento di assicurarne l'effettività in maniera completa e generalizzata. Il sistema di raccolta delle risorse può essere efficace ed equo solo se la capacità contributiva è individuata in maniera equilibrata, se tutti coloro che si trovano in tale situazione concorrono realmente all'imposizione e se il concorso delle diverse capacità contributive soddisfa il metodo della progressività. Da questa sorta di triade non si può prescindere fintantoché la leva tributaria è chiamata a rappresentare uno strumento di solidarietà: basta l'emersione e il consolidamento di meccanismi distorsivi di una di queste tre condizioni perché l'intera costruzione della fiscalità non presenti più un'ispirazione solidaristica, quanto piuttosto il volto della parzialità e della vessazione, e appaia veicolo di trattamenti ingiustificatamente differenziati e, infine, freno alla pari promozione della dignità personale di ciascuno.