

***Il legislatore regionale e il giudice delle leggi al cospetto dell'economia non
osservata: le distorsioni del sistema tributario****

di Camilla Buzzacchi – Professore ordinario in Istituzioni di diritto pubblico nell'Università degli Studi Bicocca di Milano

ABSTRACT: The sentence n. 112/2021 of the Constitutional Court is significant with respect to various perspectives: the essay pays particular attention to the question of different treatment of incomes according to the determination of the public housing fees. The critical aspect regards the assessments of self-employed workers' aptitude to pay, and the problem connected to this aptitude is that of tax evasion. The Court of Auditors and the Parliamentary Budget Office dedicate interesting analyzes to this reality, which the Constitutional Court seems to have ignored. The sentence is interesting also with regard to the affirmation of the constitutional right to housing, and to the powers of the Regions about taxation and public housing.

SOMMARIO: 1. *L'attualità di un cambiamento del sistema di imposizione fiscale.* - 2. *Il sindacato sui canoni di locazione per l'edilizia popolare.* - 3. *Quale lettura del fenomeno impositivo reale?* - 4. *Il ruolo dei legislatori regionali.* - 5. *L'obiettivo ultimo: la centralità di un orizzonte di «giustizia sociale».*

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

1. L'attualità di un cambiamento del sistema di imposizione fiscale

Tra le tante riforme di sistema che Parlamento e Governo stanno predisponendo, anche in funzione dell'apertura del contesto nazionale al piano europeo di distribuzione di risorse straordinarie legate all'emergenza sanitaria ed economica, vi è quella del meccanismo di prelievo fiscale¹: essa è d'altra parte attesa da anni e ripetutamente è stata oggetto di proposte, mai approdate ad un risultato di modifica. L'accelerazione impressa dagli organi dell'indirizzo politico, ma anche la convinzione ormai risalente circa l'urgenza di tale intervento riformatore, segnalano l'esistenza di un diffuso giudizio non solo di inadeguatezza del sistema tributario, ma anche della sussistenza di evidenti elementi di ingiustizia sociale, collegati ai criteri di tassazione oggi impiegati². La recente sentenza n. 112 della Corte costituzionale offre l'occasione per una riflessione sul tema, presentando molteplici profili di interesse meritevoli di analisi: in particolare, emergono questioni di significativa rilevanza in tema di meccanismi di prelievo che consentono comportamenti di dubbio rigore civico, e che si traducono in intollerabili fenomeni di evasione fiscale; a cui si aggiungono elementi da indagare con riferimento al ruolo che il legislatore regionale può svolgere nel condizionare i medesimi meccanismi di prelievo. Sullo sfondo della decisione incombe quella manifestazione di inciviltà che è l'evasione fiscale che, più tecnicamente, viene ormai designata dalle istituzioni – di rilevazione contabile e statistica – che la tengono sotto monitoraggio in termini di «economia non osservata»: essa rappresenta una realtà di crescente minaccia al sistema di finanza pubblica nazionale, e da tempo viene affermata in tante sedi l'urgenza di un suo contrasto soprattutto ai fini di finanziare più adeguatamente la spesa per la collettività, specialmente quella di carattere sociale³; ma senza che a tale scopo vengano adottate azioni efficaci⁴, al punto di dubitare

¹ Sul tema si è interrogato F. GALLO, *Quali interventi "post" pandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra Stato e Regioni?*, in *Rassegna tributaria*, 3, 2020.

Cfr. anche P. GRAZIANO, *Imparare dall'emergenza. Appunti per una ripresa equa, solidale e sostenibile*, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, 2, 2020; R. PALADINI, V. VISCO, *Irpef, riforma radicale per garantire equità ed efficienza economica*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2, 2020; G. RAGUCCI, *Un percorso lineare per mettersi sulla strada della riforma fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2020.

² Il quadro ricostruito da F. PALLANTE, *Elogio delle tasse*, Torino, 2021, è di particolare efficacia tanto in relazione al senso costituzionale del dovere di contribuire alle spese della collettività, quanto all'allarme circa le evidenti deviazioni da esso.

³ Si vedano le considerazioni di M. FRANZINI, *La difficile conciliazione tra finanza pubblica e welfare state*, in *Rivista del Diritto della Sicurezza Sociale*, 4, 2019, p. 697 ss. Si vedano inoltre i molteplici contributi, di approccio giuridico ed economico, su *LaVoce.info*.

che esista un'effettiva volontà politica in questa direzione. Sicuramente il complesso di riforme ordinamentali che va perseguito nell'attuazione del *Piano di ripresa e resilienza*, funzionale al finanziamento di progetti di sviluppo e di crescita sostenibili attraverso il *Recovery and Resilience Facility* nel quadro dello strumento temporaneo *Next Generation EU*, comprende necessariamente anche una rivisitazione del meccanismo impositivo del Paese.

La necessità di una revisione del sistema del prelievo, tanto per assicurare maggiori quantitativi di risorse, quanto per porre freno a condotte inaccettabili in una prospettiva di convivenza fondata sulla corretta responsabilità civica, è pertanto un tema di inesauribile attualità e questo passaggio giurisprudenziale lo affronta secondo una logica che richiede qualche puntualizzazione.

2. Il sindacato sui canoni di locazione per l'edilizia popolare

Le norme impugnate erano disposizioni di una legge della Regione Lombardia: l'incidente di costituzionalità è stato sollevato dal Tribunale amministrativo regionale nei confronti dell'art. 31, comma 3, ultimo capoverso, e comma 4, lettera a), della legge regionale 4 dicembre 2009, n. 27 che costituisce il Testo unico delle leggi regionali in materia di edilizia residenziale pubblica: la violazione contestata rileva rispetto al parametro dell'art. 3 Cost.

La disciplina in oggetto riguardava i canoni di locazione delle abitazioni rientranti nel patrimonio degli edifici popolari: la peculiarità delle disposizioni rispetto alle quali è sorto l'incidente di costituzionalità è che esse prevedevano canoni differenziati in ragione della tipologia di reddito dei soggetti che beneficiavano di tali beni. L'art. 31, comma 3 della legge lombarda disponeva che i nuclei familiari con una tipologia di reddito da lavoro dipendente o da pensione potevano vedersi applicato un canone di particolare favore, in regime di c.d. «protezione»; al contrario nuclei famigliari con caratteristiche diverse da quelle previste dal comma 4, lettera a) – che è il reddito da posizioni di subordinazione in ambito lavorativo – si vedevano applicati canoni

⁴ Si rinvia ad alcune analisi degli approcci e delle misure per contrastare l'evasione: A. INGRASSIA, *La fedeltà (del contribuente) più importante dell'offesa (al gettito tributario)?*, in *Rivista di diritto tributario*, 4, 2019; G. GARGANO, *Evasione fiscale, "money laundering" e corruzione: i nuovi modelli di prevenzione amministrativa e tributaria*, in *Giustamm.it*, 7, 2019; L. CARPENTIERI, *A volte ritornano: le nuove norme per il contrasto all'omesso versamento delle ritenute negli appalti (ovvero l'ennesimo caso in cui sono le imprese a dover monitorare l'evasione altrui)*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 1, 2020.

meno agevolati, riconducibili ad un'area di c.d. «accesso». La questione è sorta rispetto ad una persona titolare di reddito da lavoro autonomo, a cui non poteva che essere applicato un ISEE-ERP non inferiore a 9.001,00 euro, da cui derivava l'impossibilità a godere di un canone c.d. «soportabile».

Il giudice *a quo* ha evidenziato come i redditi diversi da quelli derivanti «esclusivamente o prevalentemente da pensione o da lavoro dipendente od assimilato», anche se di entità inferiore a 9.000,00 euro, fossero automaticamente collocati nella categoria superiore a quella della «protezione»: l'area dell'«accesso» applicata ai lavoratori autonomi avrebbe determinato una violazione «dell'art. 3 della Costituzione sotto il profilo del trattamento diverso di situazioni sostanzialmente uguali e della ragionevolezza della scelta operata dal legislatore», posto che le situazioni di precarietà economico-reddituale erano «analoghe o addirittura identiche» ma destinatarie di regole differenti «sol perché il reddito posseduto deriva da lavoro autonomo anziché da pensione, lavoro dipendente o assimilato»⁵.

Il giudice amministrativo ha respinto, come ragione giustificatrice di quella che ha reputato una discriminazione, la diversificazione dei controlli che riguardano le varie tipologie di entrate: quelle da lavoro dipendente, pensionistiche e provenienti da enti pubblici sono sottoposte a controlli a monte, mentre tipologie di entrate di altra natura non sarebbero soggette ad alcun tipo di verifica generalizzata, anche se controlli di accertamento a posteriori possono comunque intervenire ed essere effettuati – secondo il remittente – con la medesima efficacia dei vagli che operano a priori.

La Regione ha, dal canto suo, ravvisato in un risalente sviluppo storico il fondamento di un diverso regime per situazioni che soltanto «apparentemente» si presentavano simili, mentre sostanzialmente erano ben distinguibili. Il diverso trattamento dei lavoratori autonomi derivava, nella ricostruzione operata dalla difesa, da una legge nazionale del 1963, di *Liquidazione del patrimonio edilizio della Gestione I.N.A.- Casa*, con la quale si era altresì istituito un fondo per la costruzione di alloggi per l'edilizia residenziale pubblica: tale fondo era stato alimentato, fino all'ultimo decennio del Novecento, prelevando contributi dalle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, gli unici a cui si doveva dunque il sostegno all'intervento pubblico. Tra l'altro la difesa della Lombardia si è richiamata a due pronunce precedenti della Corte – le sentt. nn. 424/1995 e 241/1989 – che riguardavano la medesima disciplina ma che erano state adottate in risposta a ricorsi

⁵ Corte cost. n. 112/2021, p.to 2 del *Considerato in diritto*.

a parti inverse, ovvero a tutela dei lavoratori dipendenti e contro la disparità di trattamento, allora contestata perché ai danni dei lavoratori dipendenti e a beneficio, invece, di quelli autonomi. Allora la Consulta aveva affermato che «alla stregua delle considerazioni svolte dalla citata sentenza n. 241 del 1989 a fondamento della dichiarazione di illegittimità costituzionale di altra analoga disposizione (...) le finalità del prelievo, a carico dei lavoratori dipendenti (...) impongono che l'intero ammontare dei proventi venga destinato a soddisfare le esigenze abitative della categoria dei lavoratori assoggettati al prelievo stesso»; cosicché «l'ammissione (...) alla fruizione di una parte dei contributi di soggetti individuati soltanto in funzione della subita incidenza nel loro patrimonio immobiliare degli effetti distruttivi provocati da determinate calamità naturali, a prescindere quindi dalla qualità di lavoratori dipendenti, oltre che palesarsi irragionevole in sé, comporta anche violazione del principio di uguaglianza a causa della parificazione del trattamento di situazioni diverse»⁶. La giurisprudenza richiamata legittimava dunque il regime differenziato per le due categorie di reddito, e individuava come titolo ragionevole per tale scelta quello della contribuzione, a cui le due categorie di lavoratori non avevano dato il medesimo apporto. Da ciò, secondo la parte resistente, derivava comprensibilmente l'assenza di parificazione in relazione solo al canone da applicare, perché nessuna discriminazione riguardava invece – nelle previsioni della disciplina impugnata – l'accesso all'edilizia residenziale pubblica. Lavoratori autonomi e dipendenti potevano infatti vedersi assegnata con le medesime possibilità l'abitazione, mentre la distinzione emergeva solo in relazione al canone ed era funzionale a valorizzare un diverso sacrificio che, nel tempo, era stato sostenuto. Del resto sempre la Regione si è appellata ad ulteriori provvedimenti dello Stato e di altre Regioni⁷, che hanno impiegato il medesimo criterio nella disciplina degli alloggi pubblici.

Tali ultimi argomenti non hanno convinto il giudice costituzionale, che ha trovato irragionevole escludere i lavoratori autonomi dal beneficio del canone c.d. «soportabile»: esso ha ritenuto che la

⁶ Corte cost. n. 424/1995, p.to 4 del *Considerato in diritto*.

La normativa impugnata era del 1992 e prevedeva la formazione di una provvista che poteva essere impiegata in favore di lavoratori autonomi per la realizzazione di interventi di ricostruzione o di riparazione di immobili ad uso abitativo, a costoro appartenenti, distrutti o danneggiati dalle avversità atmosferiche.

⁷ Il riferimento è alla delibera del Comitato interministeriale per la programmazione economica del 13 marzo 1995; all'art. 21, legge 5 agosto 1978, n. 457 recante *Norme per l'edilizia residenziale*; all'art. 31, comma 1, legge Regione Puglia 7 aprile 2014, n. 10, in materia di *Nuova disciplina per l'assegnazione e la determinazione dei canoni di locazione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica*; e all'art. 8, legge Regione Piemonte 7 febbraio 2010, n. 3 intitolata *Norme in materia di edilizia sociale*.

Ma tali rinvii sono stati espressamente considerati inconferenti nella decisione qui annotata.

scelta del legislatore lombardo non possa spiegarsi «né sotto il profilo della differente disciplina tributaria che caratterizza le varie tipologie di reddito, né con riguardo al contributo finanziario offerto dai lavoratori dipendenti».

Rispetto al secondo profilo, la Corte non ha ravvisato la possibilità di continuare a riconoscere una valenza al criterio del collegamento ad un'azione di contribuzione che è cessata il 31 dicembre 1995: l'apporto economico dato dai lavoratori dipendenti alla realizzazione delle opere di edilizia residenziale pubblica è stato parziale – posto che ovviamente si affiancava ad un finanziamento dello Stato – e non è più rappresentativo di quei nuclei familiari che l'hanno effettuato. Pertanto la radice più prettamente «storica» di quella scelta non ha più appigli nella realtà economica e sociale del tempo presente; e non basta da sola a giustificare il beneficio accordato solo a specifici lavoratori.

Ma interessa ora ragionare soprattutto sulla prima prospettiva affrontata dalla Corte, quella che riguarda il meccanismo impositivo come parametro per l'assegnazione del canone: meccanismo che caratterizza i redditi da lavoro autonomo e li distingue da quelli da pensione e da lavoro dipendente. Le considerazioni che si possono effettuare riguardano da un lato la modalità di dichiarazione dei redditi dei lavoratori autonomi, perché su essa il giudice delle leggi si sofferma, formulando un giudizio di particolare tenore sul funzionamento del sistema tributario; dall'altro si rivolgono all'attitudine di una disciplina regionale a prevedere trattamenti differenziati nei confronti dei vari contribuenti, basandoli sui congegni di prelievo determinati dalla legislazione nazionale.

3. Quale lettura del fenomeno impositivo reale?

Cominciando dal primo ordine di considerazioni, occorre partire dalla netta affermazione della Corte, che prende posizione rispetto all'ipotesi che le dichiarazioni di reddito delle due tipologie di lavoratori – dipendenti ed autonomi – siano governate da criteri eterogenei. Tale prospettazione è assolutamente respinta nella decisione, laddove si sostiene che, nonostante vi sia un meccanismo impositivo diverso, «supporre che una simile divergenza possa giustificare la normativa censurata equivarrebbe a presumere *iuris et de iure* la non veridicità delle dichiarazioni fiscali effettuate dai lavoratori autonomi, sì da ritenere tale categoria di assegnatari a priori meno meritevole di

beneficiare di politiche di giustizia sociale»⁸. Sarebbe inutile, secondo la Corte, interrogarsi sulla possibilità, che il sistema tributario dischiude ai lavoratori autonomi, di dichiarare il proprio reddito con margini di libertà che ammettono anche l'errore o la negligenza: questa sarebbe una presunzione inaccettabile.

Esclusa questa ipotesi, si comprende più chiaramente perché il giudice ha sanzionato la legge regionale che effettua una discriminazione tra questi lavoratori e quelli che non hanno alcuna opportunità di incidere sull'entità del reddito che il datore di lavoro per loro dichiara: discriminazione che giunge fino a condizionare il godimento di un diritto inviolabile, che dovrebbe invece essere riconosciuto indistintamente a qualsiasi lavoratore, se si vuole effettivamente salvaguardare il principio dell'art. 35 Cost. di tutela del lavoro «in tutte le sue forme». Da questo punto di vista la posizione del giudice è pienamente condivisibile, perché il *vulnus* per gli obiettivi di giustizia sociale è del tutto evidente laddove sono in gioco beni, quali il patrimonio abitativo «il cui valore globalmente inteso appare di fondamentale importanza per la vita dell'individuo nelle aggregazioni sociali»: a questo approdo si era già pervenuti con la decisione del 1989, che a sua volta aveva richiamato la sent. n. 252/1983, nella quale era stato sostenuto che «l'abitazione costituisce, per la sua fondamentale importanza nella vita dell'individuo, un bene primario»⁹. Autorevole dottrina ha ricordato che «il diritto all'abitazione è un diritto inviolabile anzitutto perché è deducibile da una pluralità di riferimenti costituzionali (artt. 2, 4, 13, 14, 16, 29, 30, 31, 32, 35,

⁸ Corte cost. n. 112/2021, p.to 7.1 del *Considerato in diritto*.

⁹ Corte cost. n. 252/1983, p.to 4 del *Considerato in diritto*.

Si aggiungeva, ormai quasi quarant'anni fa, che l'accesso di tutti gli individui all'abitazione rappresenta «complesso ed annoso problema che potrà essere avviato - almeno parzialmente - a soluzione soltanto se vi sarà quel necessario e indispensabile sviluppo dell'edilizia pubblica e privata che determini un adeguato incremento dell'offerta di alloggi». Ma si precisava come non si possa «considerare l'abitazione come l'indispensabile presupposto dei diritti inviolabili previsti dalla I.a parte dell'art. 2 della Costituzione, trattandosi di una costruzione giuridica del tutto estranea al nostro ordinamento positivo».

La tematica della politica dell'edilizia pubblica come intervento di soddisfacimento di un diritto sociale è stata ampiamente affrontata e approfondita da S. CIVITARESE MATTEUCCI, *L'evoluzione della politica della casa in Italia*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1, 2010: nel saggio si effettua una precisa ricostruzione delle competenze dei vari livelli di governo, e si richiama la questione, affrontata anche dalla Corte costituzionale, se rispetto a questo diritto si possa ipotizzare la determinazione di livelli essenziali. Sul punto cfr. V. VALENTI, *L'edilizia residenziale pubblica tra livelli essenziali delle prestazioni e sussidiarietà. Osservazioni alla sentenza della Corte costituzionale n. 166 del 2008*, in *Federalismi*, 4, 2009.

In merito alla funzione sociale dell'edilizia residenziale pubblica cfr. anche F. CORVAJA, *Finale di partita. L'incostituzionalità dei requisiti di lungo-residenza previsti dalle leggi regionali quali condizioni di accesso alle prestazioni sociali*, in questa *Rivista*, 6, 2020.

Cfr. ancora P. CAPRIOTTI, *Il diritto all'abitare per i nuovi abitanti*, in *Istituzioni del Federalismo*, 1, 2019.

36, 37, 38, 42 e 47) tutti rivolti a creare le condizioni minime di uno Stato sociale»¹⁰. Pertanto nessun dubbio circa la rilevanza del diritto in questione, che deve essere garantito a chiunque: e di per sé la disciplina impugnata non lo preclude ai percettori di reddito da lavoro autonomo, ma consente di applicare canoni di locazione diversificati, senza che la distinzione risulti ragionevolmente fondata.

Astrattamente il percorso logico della Corte è ineccepibile: l'interrogativo che essa solleva è relativo alla plausibilità di una presunzione di non veridicità delle dichiarazioni di reddito dei lavoratori autonomi. Il giudice delle leggi segue una linea di ragionamento che è quella che dovrebbe applicarsi rispetto ad un sistema tributario nel quale si stima esattamente lo scenario opposto, ovvero che qualsiasi lavoratore – inteso in senso ampio secondo la prospettiva dell'art. 35 Cost. – rispetti il dovere tributario *ex art. 53 Cost.* con pieno senso civico, e dunque senza nascondere una parte della propria capacità economica alle richieste che il potere impositivo dello Stato avanza per sostenere le spese per la collettività. La domanda che ci si può porre è quale delle due presunzioni sia più corrispondente al dato reale: se la prima, relativa alla non veridicità delle dichiarazioni di reddito dei lavoratori autonomi, o la seconda, relativa all'omogenea contribuzione al sistema fiscale di tutti i lavoratori indistintamente.

Il giudice costituzionale sembra non volere mostrare consapevolezza di quanto ormai è un dato certificato da analisi di ogni natura, e che di recente è stato riconfermato da Corte dei conti e Ufficio parlamentare di bilancio in occasione delle audizioni parlamentari dello scorso febbraio nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, nonché di altri aspetti del sistema tributario. Tale dato permette di confermare come ampiamente verificata, nella realtà, la prima presunzione; e come sempre meno riscontrabile la seconda presunzione, che è tristemente sconfessata da una misurazione del fenomeno dell'evasione fiscale che lascia pochi dubbi, e che è in larghissima parte riconducibile alle dichiarazioni fiscali proprio dei lavoratori autonomi.

Le affermazioni di Ufficio parlamentare di bilancio e Corte dei conti conducono univocamente a ritenere suffragata la presunzione che la Corte costituzionale esclude radicalmente. Si legge nell'audizione dell'UPB del febbraio 2021 che «le detrazioni più elevate per i redditi da lavoro dipendente e da pensione rispetto a quelle da lavoro autonomo sono giustificate, non solo, dal loro

¹⁰ Cfr. F. MODUGNO, *I «nuovi diritti» nella giurisprudenza costituzionale*, Torino, 1995, p. 63.

accertamento al lordo delle spese di produzione, ma anche dalla maggiore evasione che caratterizza i redditi da lavoro autonomo»¹¹; e che «nel complesso circa l'81 per cento dell'imposta è versata da lavoratori dipendenti e pensionati, un dato che sostanzialmente riflette la composizione della platea dei contribuenti, costituiti per l'87 per cento dall'insieme di queste due categorie di percettori»¹². E circa il fenomeno dell'evasione dell'Irpef, esso è espressamente collegato ai lavoratori autonomi e alle imprese ed è «determinato dall'occultamento di tutto o di parte del reddito netto e quindi dalla sopravvalutazione dei costi o dalla sottodichiarazione di ricavi». Tale fenomeno, che dà luogo alla c.d. «economia non osservata», poggia sul «sommerso economico, essenzialmente derivante dal valore aggiunto occultato attraverso comunicazioni volutamente errate del fatturato e/o dei costi (rilevante principalmente per la stima dell'evasione dell'IVA e dell'Irpef dovuta dai lavoratori autonomi e dalle imprese)». Nell'insieme la fotografia che l'UPB effettua del quadro dell'evasione fiscale è la seguente: «L'imposta per la quale la propensione è più elevata è l'Irpef dovuta dai lavoratori autonomi e dalle imprese (67,6 per cento). Tale propensione, se si esclude il picco registrato nel 2017, è rimasta stabile nel tempo. In valore assoluto si tratta di 32,7 miliardi (32,1 nel 2017). A questi si aggiungono 4,4 miliardi di Irpef evasa per effetto del lavoro irregolare e 0,8 miliardi di mancate addizionali locali per un totale di 38 miliardi. Complessivamente, la stima dell'evasione dell'Irpef si colloca al di sopra di quella dell'IVA, pari a 33,3 miliardi (36,9 nel 2017), e delle altre principali imposte»¹³.

A sua volta la Corte dei conti ha segnalato «l'elevato grado di evasione» e a tale proposito ha osservato che «il divario tra gettito teorico ed effettivo (*tax gap*) per diverse categorie di reddito – anche se non completamente ascrivibile a evasione – appare più ampio nel caso dei redditi di lavoro autonomo che non in quello dei redditi da lavoro dipendente. In base ai dati presentati nella Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva allegata alla NADEF 2020 (aggiornati a seguito della revisione dei conti nazionali apportata dall'Istat), la propensione al *tax gap* – in ambito Irpef – è stata pari (nel 2018) al 2,8 per cento per i redditi da lavoro dipendente (4,4 mld di euro) e al 67,6 per cento per i redditi da lavoro autonomo e di impresa (32,7 mld di

¹¹ Audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario, 2 febbraio 2021, p. 6. Nella nota 2 si osserva che «in alcuni casi la discriminazione qualitativa sembra ormai a favore dei redditi da lavoro autonomo e da impresa (fino a un certo livello di ricavi) e di alcuni redditi fondiari che possono beneficiare di aliquote proporzionali molto più basse anche della aliquota minima dell'Irpef».

¹² *Ivi*, p. 27.

¹³ *Ivi*, p. 50 ss.

euro)»¹⁴. Ma si può evidenziare che la denuncia delle pratiche evasive è una costante nei referti della Corte dei conti¹⁵, che ben prima di questo avvio di revisione del sistema dei tributi aveva regolarmente richiamato l'attenzione sulla criticità di questa evoluzione, che i pubblici poteri non sembrano essere in grado di contrastare.

Ritornando all'analisi dell'UPB e alla nozione di «economia non osservata», l'organo tecnico vi ricomprende quattro manifestazioni: il sommerso economico, essenzialmente derivante dal valore aggiunto occultato attraverso comunicazioni volutamente errate del fatturato e/o dei costi, e che è rilevante principalmente per la stima dell'evasione dell'IVA e dell'Irpef dovuta dai lavoratori autonomi e dalle imprese; l'economia illegale, coincidente con attività produttive di beni e servizi illegali; l'economia informale, che include le attività produttive svolte in contesti poco o per niente organizzati, basati su rapporti di lavoro non regolati da contratti formali, nell'ambito di relazioni personali o familiari; e infine il sommerso statistico, che include le attività che sfuggono all'osservazione diretta per inefficienze informative. Tra queste quattro componenti, quella «predominante è costituita dall'economia sommersa (90,9 per cento del totale, pari a 191,8 miliardi), di cui la sotto dichiarazione del valore aggiunto è la principale determinante (95,6 miliardi). In rapporto al valore aggiunto l'economia sommersa si attesta al 12,0 per cento, la sotto dichiarazione al 6,0»¹⁶.

Sono dati rispetto ai quali sembra difficile ragionare astrattamente sull'attitudine di quei lavoratori, che possono liberamente disporre delle proprie dichiarazioni di reddito, di farlo con assoluta obiettività e veridicità. Peraltro, il rigore intellettuale impone di aggiungere che la presunzione, che il giudice rifiuta, è quella che non ammette alcuna prova in contrario, ed è evidente che quest'ultima è invece assolutamente riconoscibile nel sistema della fiscalità dello Stato: sarebbe ingiusto sostenere che la totalità dei lavoratori autonomi forniscono dichiarazioni non veritiere. E tuttavia la presunzione che viene respinta trova il suo fondamento nelle rilevazioni quantitative effettuate in molteplici sedi ufficiali e obiettive – anche ad opera dell'Istat – che ormai presentano un dato difficilmente negabile: 2,8 contro 67,6 per cento in relazione al divario tra

¹⁴ Audizione nell'ambito dell'attività conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario, 5 febbraio 2021, p. 2.

¹⁵ È già stato segnalato in C. BUZZACCHI, «Capacità contributiva» e «progressività» alla prova dell'equilibrio di bilancio, in questa *Rivista*, 3, 2017, p. 12, a cui sia consentito rinviare. Ma emerge sistematicamente nelle analisi dell'istituzione contabile.

¹⁶ Audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio, cit. p. 50.

gettito teorico ed effettivo costituisce un'evidenza numerica che dà la misura di quanto i lavoratori dipendenti sostengano le entrate dello Stato.

C'è una oggettività in questi numeri che conduce a interrogarsi sulla ragione per la quale la Corte decida di non tenerne conto, fino a disconoscere il fenomeno di cui essi sono la prova. Si tratta di una scelta che appare particolarmente dubbia se si considera l'indirizzo dimostrato da questa istituzione negli ultimi anni, volto a mettere in campo una sorta di «ruolo di supplenza» nei confronti del decisore politico: la Consulta è infatti andata «ad attribuire attenzione crescente ai procedimenti istruttori arrivando a definire, anche da un punto di vista teorico, la rilevanza che le funzioni conoscitive assumono in relazione al contenuto di democrazia sociale proprio della Costituzione»¹⁷. Il risultato è stato l'adozione di un insieme di pronunce che hanno delineato il funzionamento di un «principio che rende la conoscenza del processo decisionale e l'analisi tecnica alla base della decisione politica gli elementi che consentono di dare unità dinamica al sistema istituzionale garantendo il rispetto dei diversi ruoli costituzionali, ma anche favorendo il perseguimento di effettive finalità valoriali di promozione della persona umana»¹⁸. Non si comprende perché in occasione della decisione qui annotata si sia rinunciato a questo approccio metodologico, liquidando con modalità approssimative una realtà di fatto per la cui lettura esistono, invece, elementi oggettivi – dati e misurazioni – offerti sistematicamente da organismi deputati alla produzione di tale base cognitiva.

Ma la dimensione patologica del fenomeno dell'evasione costringe a porsi un ulteriore quesito circa l'attore istituzionale su cui ricade il compito di prodigarsi per correggere le distorsioni del sistema impositivo.

¹⁷ Questa dilatazione dei poteri istruttori della Corte è oggetto di studio approfondito ad opera di E. DI CARPEGNA BRIVIO, *Rappresentanza nazionale e valutazione delle politiche pubbliche. Per un ruolo del Parlamento nella tutela degli interessi durevoli*, Torino, 2021, p. 222 ss. A partire dalla sent. n. 70/2015 è stata introdotta la novità dell'analisi del procedimento istruttorio seguito dal legislatore e, più in generale, è stato impiegato il metodo della verifica in concreto delle scelte operate e dei criteri che hanno consentito di «determinare l'equilibrio valoriale trasfuso nella normazione». L'A. osserva come la strada che la Corte ha aperto nel 2015 abbia poi progressivamente assunto le caratteristiche di un'interpretazione dei procedimenti istruttori come fondamentale strumento di difesa del sistema repubblicano.

¹⁸ *Ivi*, p. 235.

4. Il ruolo dei legislatori regionali

Benché nella difesa della Regione sia assolutamente assente qualsiasi argomento che colleghi la scelta del canone di «protezione» ad intenti di riequilibrio delle disfunzioni del sistema tributario, è evidente che l'esito del criterio di assegnazione dei canoni applicato in Lombardia appaia complessivamente proiettato verso obiettivi di perequazione nei confronti di quei contribuenti, sui quali il prelievo fiscale grava con pesi differenti.

Da questo punto di vista il giudice delle leggi correttamente ha sanzionato il legislatore regionale. È vero infatti che non può né deve spettare alle Regioni correggere le disfunzioni e le patologie del sistema tributario dello Stato, andando a introdurre elementi di discriminazione tra i contribuenti: la soluzione a meccanismi ormai distorti, che non garantiscono l'equa distribuzione dei carichi fiscali, non può essere lasciata a discipline regionali che, al contrario, non possono che aggravare le inaccettabili differenze di trattamento delle diverse categorie di lavoratori. Perché è evidente che se le correzioni di tali differenze vengono affidate alle decisioni di singoli legislatori regionali, che possono prendere tale iniziativa e anche evitare di farlo, e possono calibrare con modalità eterogenee l'intervento di aggiustamento, l'esito per la fiscalità nel suo insieme difficilmente sarà coerente e armonico: con la conseguenza di ulteriori – e ingovernabili, visto il numero di legislatori che potrebbero adottare misure con queste finalità – disparità di trattamento, che il sistema dei tributi dello Stato non può ammettere.

Occorre infatti ricordare che la scelta della nostra Repubblica è per un ordinamento tributario unico e nazionale: lo statuisce l'art. 117, co. 2, lett. e, e a quel sistema appartengono i tributi rispetto ai quali opera il criterio del calcolo del canone della disciplina che è stata impugnata. Vero è che l'art. 119 Cost. prevede un sistema tributario anche di spettanza delle istituzioni territoriali, laddove si prevede autonomia di entrata e si indicano «tributi ed entrate propri» come prima forma di «risorsa autonoma» di Regioni ed enti locali. Ora, al di là del fatto che tale previsione è stata svuotata da una giurisprudenza che ha assegnato la potestà relativamente al tributo solo allo Stato¹⁹,

¹⁹ Letteratura interessante sul tema è rappresentata da M. V. SERRANÒ, *I limiti dei tributi regionali e l'articolo 23 della Costituzione*, in *Diritto e pratica tributaria*, 4, 2014; F. AMATUCCI, *Il riconoscimento del potere delle Regioni di riduzione e azzeramento dell'aliquota IRAP*, in *Rassegna tributaria*, 5, 2013; D. IMMORDINO, *La disciplina spetta alle regioni (entro limiti massimi di manovrabilità) ma il tributo è statale. Il "nuovo" status della tassa automobilistica*, in *Regioni*, 2, 2013.

anche l'avvio di attuazione dell'art. 119 Cost. operato a partire dal 2009 è in fondo rimasto al punto di partenza²⁰, rendendo quasi inesistenti i sistemi tributari regionali²¹. Poche sono le decisioni di prelievo che le Regioni possono adottare da sé, e il limitato perimetro decisionale a loro disposizione si manifesta prevalentemente rispetto a tributi che lo Stato istituisce e disciplina: il riferimento è alle compartecipazioni ai tributi erariali, che rappresentano la più significativa voce di entrata per le autonomie, alla quale poi può aggiungersi una fiscalità minore di stretta competenza dell'ente.

Se il sistema fiscale è quasi integralmente dello Stato, e se alla legislazione di questo ordinamento sono dovute le distorsioni e, in ultima analisi, anche il fenomeno dell'evasione, non si comprende l'opportunità che i singoli legislatori regionali introducano ulteriori elementi di iniquità e disparità di trattamento – fossero anche per finalità di eliminazione delle disfunzioni o di compensazione dei regimi irragionevolmente differenziati – che verosimilmente possono generare solo nuove diseguaglianze. Pertanto inevitabile e condivisibile è stato l'annullamento della previsione della legge lombarda, certamente poco idonea ad assicurare obiettivi di eguaglianza sostanziale.

Mentre rimane rilevante il ruolo che le Regioni possono svolgere nel soddisfacimento del diritto sociale all'abitazione²², con decisioni che riguardano l'accesso agli alloggi di edilizia residenziale

Sia consentito inoltre rinviare a C. BUZZACCHI, *Vincoli europei di bilancio e politiche sociali delle Regioni*, in *Diritti regionali*, 1, 2018; ID., *Il sistema di finanziamento delle Regioni ad autonomia differenziata nel quadro dell'art. 119 Cost.: il federalismo asimmetrico come variabile di quello simmetrico*, in *Consultaonline*, 2019; ID., *Regionalismo differenziato e finanza: più autonomia o più risorse?*, in *Centro Studi Federalismo*, 2019.

²⁰ Sul punto cfr. L. ANTONINI, *Il cosiddetto federalismo fiscale. Un giudizio d'insieme su una riforma complessa*, in *Regioni*, 1-2, 2014; ID., *L'autonomia finanziaria delle Regioni tra riforme tentate, crisi economica e prospettive*, in *Rivista AIC*, 4, 2014; A. PETRETTO, *La finanza delle Regioni a statuto ordinario a seguito del d.lgs. recante disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle Province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario*, in IRPET, *Osservatorio regionale sul federalismo fiscale*, aprile 2011.

²¹ L'analisi di F. GALLO, *La crisi del federalismo fiscale*, in *Astrid Rassegna*, 7, 2015 costituisce autorevole riferimento.

²² F. PALLANTE ha più volte affrontato la tematica, anche con riferimento ai diritti degli stranieri: si rinvia a *Il problema costituzionale dell'attuazione dei diritti sociali (con particolare riguardo al diritto all'abitazione)*, in www.questionegiustizia.it, 2018, e *Gli stranieri e il diritto all'abitazione*, in *Costituzionalismo*, 3, 2016.

pubblica e dunque sono idonee a fornire protezione a situazioni di fragilità e di bisogno: tale percorso di realizzazione di una crescente uguaglianza è senz'altro rimesso alle loro attribuzioni²³, ed è chiaro che già su questo versante i legislatori regionali – ed anche gli enti locali – hanno in fondo la capacità di incidere sulla situazione economica delle persone²⁴. Per cui il dato che si trae da tali considerazioni è che inevitabilmente, stante l'intreccio delle materie e l'inestricabile collegamento dei diversi interessi che fanno capo a ciascun singolo individuo, determinazioni delle Regioni e dello Stato possono più o meno direttamente condizionare la sfera giuridica ed economica dei soggetti, favorendo e penalizzando posizioni connesse a molteplici diritti: da un certo funzionamento del sistema tributario dello Stato e dalle politiche di edilizia pubblica delle Regioni può risultare un quadro, che si riflette nelle posizioni giuridiche dei singoli e nei loro diritti con effetti che determinano gradi più o meno soddisfacenti nella prospettiva dell'eguaglianza. Laddove l'istituzione del territorio vada però a premiare o sanzionare cittadini rispetto a statuizioni normative che ricadono totalmente entro il perimetro di decisione del legislatore nazionale, appare sensato che il giudice delle leggi ridimensioni il suo intervento.

Ampia letteratura si è occupata del diritto in esame: F. BILANCIA, *Brevi riflessioni sul diritto all'abitazione*, in *Le istituzioni del federalismo*, 3-4, 2010; S. CIVITARESE MATTEUCCI, G. GARDINI, *Diritto alla casa e uguaglianza sostanziale: dalla edilizia economica e popolare ai programmi di riabilitazione urbana*, in *Pausania.it*, 2004; G. GILARDI, *Abitare: un diritto, non una semplice aspettativa*, in *Questione giustizia*, 1, 2008; A. GIORGIS, *Il diritto costituzionale all'abitazione. I presupposti per una immediata applicazione giurisprudenziale*, in *Questione giustizia*, 6, 2007; T. MARTINES, *Il "diritto alla casa"*, in N. Lipari (a cura di), *Tecniche giuridiche e sviluppo della persona*, Roma-Bari, 1974; D. SORACE, *A proposito di «proprietà dell'abitazione», «diritto all'abitazione» e «proprietà (civilistica) della casa»*, in Aa.Vv., *Scritti in onore di Costantino Mortati*, vol. III, Milano, 1977.

²³ Sul tema delle politiche abitative regionali si rinvia ancora a F. CORVAJA, *Finale di partita*, cit., e alla letteratura ivi richiamata, nonché a C. DOMENICALI, *Sull'illegittimità del criterio del radicamento territoriale per l'accesso all'edilizia popolare: dalla condizionalità all'universalità dei diritti sociali?*, e M. GORLANI, *Le politiche abitative regionali e il requisito della residenza qualificata: un monito della Corte convincente e, in un certo senso, conclusivo*, in *Regioni*, 3, 2020; e a A. SCALONE, *La residenza protratta e il fantasma della comunità (a proposito della sentenza 44/2020 della Corte Costituzionale)*, in *Lo Stato*, 15, 2020.

Cfr. inoltre A. MARCIANÒ, *Reddito di cittadinanza ed esigenze abitative. La questione irrisolta dell'edilizia residenziale pubblica*, in *Il diritto del mercato del lavoro*, 1, 2020.

²⁴ Si prenda a riferimento ancora il saggio di S. CIVITARESE MATTEUCCI, *L'evoluzione della politica della casa in Italia*, cit., per la ricostruzione delle attribuzioni: il d. lgs. n. 112/1998 aveva anticipato l'assetto che poi nel 2001 ha premiato le Regioni nella distribuzione delle funzioni amministrative nel settore dell'edilizia residenziale pubblica. Le funzioni attribuite alle Regioni si estendono da compiti di programmazione (definizione delle linee di intervento, degli obiettivi e delle modalità di utilizzo delle risorse finanziarie) alla gestione e attuazione degli interventi, sino alla determinazione delle tipologie di intervento e dei criteri per l'assegnazione degli alloggi con la fissazione dei relativi canoni. Proprio tale potestà rileva ai fini della decisione qui annotata.

5. L'obiettivo ultimo: la centralità di un orizzonte di «giustizia sociale»

Un passaggio saliente della decisione è quello che richiama in maniera esplicita la questione della «giustizia sociale», che secondo la Corte non sarebbe realizzabile in vigenza di previsioni quali quelle della legge impugnata.

A tale proposito pare opportuno richiamare considerazione già effettuate in altra sede e che inquadrano il rapporto tra il dovere tributario e la giustizia sociale²⁵. Può essere interessante risalire al pensiero dei primi giuristi, economisti e scienziati delle finanze che si sono occupati della questione della «giustizia» dell'imposta.

Il giurista Luigi Vittorio Berliri, membro della *Commissione economica* del Ministero per la Costituente, scriveva nel 1945 in tema di «giusta imposta» e ha affrontato la questione riconoscendo l'impossibilità di sganciare il problema dell'imposta da quello della quota individuale di partecipazione ai vantaggi dei servizi pubblici. Nell'ottica della politica economica discorrere di «giusta imposta» significava allora rispondere al quesito «con quali criteri e su quali principi si deve secondo giustizia ripartire fra i singoli contribuenti la spesa dei pubblici servizi, quando al riparto non si attribuisca altro fine che quello appunto di coprire quella spesa?». Al contrario, nella prospettiva della giustizia tributaria si poneva il problema della «giustizia sociale», ovvero il compito propriamente statale di «controllare e, occorrendo, manovrare e modificare il congegno di distribuzione sociale della ricchezza risultante dal processo collettivo di produzione»²⁶. A tali interrogativi Berliri ha risposto distinguendo tra «giusta imposta», quale risultato di criteri di politica economica, e imposta «politica», quale deviazione dalla giusta imposta in quanto strumento di raggiungimento di fini ulteriori, siano essi di natura politica, sociale o economica. Non mancava certo in questo pensiero la consapevolezza della funzione redistributiva dell'ordinamento, la quale tuttavia non veniva considerata un parametro rilevante nella qualificazione del sistema impositivo: il quale traeva la sua «giustizia» da una valutazione economica del contributo che al singolo veniva richiesto in seguito alla ripartizione della spesa necessaria per erogare servizi alla collettività. Il momento della riallocazione – che sicuramente veniva riconosciuto come funzione di fondamentale importanza – faceva parte di una successiva fase «politica», e non pareva suscettibile di una

²⁵ La materia è già stata trattata in C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, p. 225 ss.

²⁶ L. V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Roma, 1945, p. 325 ss.

qualificazione in termini di «giustizia», trattandosi di un puro mezzo servente rispetto a finalità economicamente fondate e orientate.

A sua volta l'economista Antonio De Viti de Marco – da considerare tra i primi studiosi di scienza delle finanze – ha teorizzato l'imposta come il corrispettivo di un costo: egli ha affermato che essa «è una quota-parte del reddito dei cittadini, che lo Stato preleva per procurarsi i mezzi necessari alla produzione dei servizi pubblici generali»²⁷. E ha aggiunto che lo Stato democratico può essere concepito come una «cooperativa», dove vi è identità personale tra produttori e consumatori «in quanto tutti i cittadini che pagano imposte sono anche i cittadini che consumano i servizi pubblici»²⁸.

Tale visione «sdoppiata» del momento impositivo e del momento riallocativo risulta evidentemente anomala per la coscienza civica e giuridica della nostra epoca: riflette la cultura economica e costituzionale di un'epoca nella quale non poteva che passare l'idea di una contribuzione che fosse giustificabile in termini di beneficio, o che al più prevedesse per tutti un uguale sacrificio.

Ma la prospettiva è radicalmente mutata per effetto del nuovo quadro costituzionale, dal quale occorre partire per ricostruire le coordinate di un'imposizione che può essere «giusta» solo se fedele ai valori della Carta fondamentale: alla base della questione fiscale operano più precisamente le coordinate dettate dagli artt. 2, 3, 23 e 53 Cost. Da esse emerge un modello²⁹ che non prevede che le spese comuni possano ripartirsi con strumenti commutativi, ma solamente che esse siano coperte e finanziate per effetto di un riparto che deve essere rispettoso dell'attitudine contributiva di ciascuno; deve essere frutto di una deliberazione ampia nella sede parlamentare, che scaturisce da un confronto tra i rappresentanti di tutti i portatori di interessi³⁰; e soprattutto deve essere indirizzato a fini di eguaglianza sostanziale.

²⁷ A. DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1953, p. 112.

²⁸ *Ivi*, p. 41.

²⁹ Si rinvia ancora a C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, cit. specialm. cap. 1.

³⁰ Sulla base della celebre regola *no taxation without representation*, di derivazione anglosassone e ancora precedente all'affermazione dello Stato moderno, il potere di imposizione passa attraverso il vaglio della deliberazione dei rappresentanti, siano essi quelli del Parlamento nazionale o degli organi rappresentativi delle istituzioni del territorio. Proclamato per la prima volta dalla *Magna Charta* del 1215 per limitare le pretese della Corona inglese nei confronti dell'aristocrazia che finanziava le proprie spese militari, il motto è in seguito diventato argomento per le colonie americane dello stesso Stato inglese per affermare i loro diritti nei confronti della madrepatria nel 1776 e giungere poi all'indipendenza. Esso esprime il legame tra tassazione e rappresentanza.

Si tratta di un modello che fa sorgere precise responsabilità reciproche tra i soggetti³¹, più ancora che tra il singolo ed il pubblico potere, e tali responsabilità non possono qualificarsi in altri termini se non quelli di un dovere dei contribuenti di pagare le imposte nel rispetto dell'equità della ripartizione, requisito a cui risponde il principio della capacità contributiva; e nel rispetto del criterio cardine della progressività, elemento che caratterizza la norma fondamentale in chiave di solidarietà. È stato osservato che «tanta chiarezza di lettura del dato costituzionale, relativo alla struttura e alla funzione del sistema tributario, stride con la concreta configurazione attuale del fisco italiano»³² le cui ingiustizie sono ormai un lungo elenco: normative derogatorie e tassazioni separate sono le ingiustizie più evidenti³³, ma la parziale e sempre più asimmetrica applicazione della progressività sta allontanando in misura crescente dal disegno indicato dalla Costituzione.

Il modello in esame è dunque imperniato sulla scelta dell'art. 53 Cost. di chiedere a tutti i consociati di concorrere alle spese pubbliche, affinché i diritti sociali possano essere garantiti indistintamente a tutti i lavoratori, e anche ai non lavoratori: si comprende come non si possa realizzare tale orizzonte di equità e di redistribuzione qualora un elevato numero dei medesimi lavoratori si sottragga al dovere costituzionale di contribuire alla raccolta delle risorse tributarie.

Per questa ragione rimane enigmatico il punto di vista espresso nella sent. n. 112 dal garante della Costituzione, che non lascia spazio neanche al minimo dubbio che il sistema tributario nazionale abbia ormai raggiunto livelli gravi e oggettivi di disparità di trattamento dei contribuenti e di tolleranza nei confronti di un fenomeno di evasione, che non è una presunzione ma una realtà avvalorata da dati: la formula che descrive questa realtà – *economia non osservata* – rimanda proprio a dinamiche del sistema economico che producono ricchezza ma che sfuggono a rilevazioni. E così facendo, sfuggono anche alla contribuzione costituzionalmente prevista. Rispetto a questo scenario, un richiamo alla «giustizia sociale» appare muoversi su un terreno scivoloso e in una prospettiva opaca, con punti di riferimento inaffidabili e incerti.

³¹ Osservazioni di questo tenore sono espresse da G. FALSITTA, *La fiscalità italiana tra rispetto delle garanzie costituzionali e giustizialismo fiscale*, in *Corriere tributario*, 24, 2007, p. 1931.

³² F. PALLANTE, *Elogio delle tasse*, cit., p. 143 ss. Il volume propone un'ampia analisi, sviluppata tanto con approccio storico quanto con ricchezza di dati, sull'evoluzione deludente che ha avuto il sistema tributario italiano.

³³ Lo studio di C. BERGONZINI, G. LUCHENA, *Le tasse non sono per tutti. L'ambivalenza delle agevolazioni fiscali – quanto tolgono allo stato, quanto danno ai cittadini?*, Milano, 2020, fornisce una solida riflessione a riguardo.

Sia consentito inoltre rinviare ai molteplici saggi del Quaderno di C. BUZZACCHI (a cura di), *Il sistema tributario ai tempi della flat tax. Quali sorti per equità crescita e redistribuzione*, Milano, 2020.

Il contrasto del fenomeno è affidato a tutte le istituzioni e alla stessa società: alle giurisdizioni, alle amministrazioni e agli organi con funzioni tecniche; ai privati, nei limiti di quanto possono adoperarsi per eliminare propri e altrui comportamenti che si allontanano dai principi che discendono dall'art. 53 Cost. Sicuramente un primo passo significativo in questa direzione può essere rappresentato dal pieno riconoscimento da parte di tutti – istituzioni e società – che l'evasione fiscale è costituzionalmente inaccettabile e che la sua permanenza allontana risultati di maggiore giustizia sociale.