

## I PRINCIPI COSTITUZIONALI NEL DIRITTO TRIBUTARIO



### [Ambrogio Lorenzetti](#)

*Allegoria del Buon Governo*, 1338-1339, Sala della Pace, Palazzo Pubblico, Siena.

A sinistra, in posizione elevata, si trova la *Sapienza Divina*, incoronata, alata e con un libro in mano. Con la mano destra tiene una bilancia, sui cui piatti due angeli amministrano i due rami della giustizia secondo la [tradizione aristotelica](#): "distributiva" (a sinistra) e "commutativa" (a destra). Il primo angelo decapita un uomo e ne incorona un altro. Il secondo angelo consegna a due mercanti gli strumenti di misura nel commercio: lo [staio](#) per misurare il grano e il sale e due strumenti di misura lineare (a Siena si usavano la "[canna](#)" e il "[passetto](#)"). La bilancia è amministrata dalla *Giustizia* in trono, virtù ed istituzione cittadina che però è solo amministratrice, essendo la *Sapienza Divina*, l'unica a reggere il peso della bilancia e verso cui la *Giustizia* stessa volge lo sguardo. Dalle vite dei due angeli partono due corde che si riuniscono per mano della *Concordia*, diretta conseguenza della *Giustizia* e assisa anch'essa su una sedia e con in grembo una pialla, simbolo di uguaglianza e "livellatrice" dei contrasti. La corda è tenuta in pugno da ventiquattro cittadini allineati a fianco della *Concordia* e simboleggianti la comunità di Siena. Questi sono vestiti in maniera diversa e sono quindi di varia estrazione sociale e di varia professione.

Al termine del corteo di cittadini troviamo il simbolo di Siena, la lupa con i due gemelli, sopra il quale emana il Comune di Siena, rappresentato da un monarca in maestà identificato con la scritta C[omunis] S[enarum] C[ivitas] V[irginis]. Il Comune è vestito in bianco e nero, ed ha numerosi ornamenti anch'essi in bianco e nero, chiaro richiamo alla balzana, simbolo di Siena. In mano tiene uno scettro ed uno scudo con l'immagine della Vergine col Bambino, affiancati da due angeli ed in testa ha un copricapo di pelliccia di vaio, riferimento allo stato di giudice. Al suo polso destro è legata la corda della giustizia consegnatagli dai cittadini stessi. Il Comune è protetto e ispirato dalle tre Virtù teologiche, rappresentate alate in alto, ovvero la Fede, Speranza e Carità. Ai suoi lati siedono invece, su un ampio seggio coperto da un pregiatissimo tessuto, le quattro Virtù Cardinali, la

**Giustizia, Temperanza, Prudenza e Fortezza**, con alcuni degli accessori tipici dell'iconografia medievale, che sono la **spada**, la corona e il **capo mozzo** per la **Giustizia**, la **clessidra** segno di saggio impiego del tempo per la **Temperanza**, uno **specchio** per interpretare il passato, leggere bene il presente e prevedere il futuro per la **Prudenza**, la **mazza** e lo scudo per la **Fortezza**. A loro si uniscono altre due Virtù non convenzionali, ovvero la **Pace**, mollemente semisdraiata in una posa sinuosa su un cumulo di armi e con il ramo di ulivo in mano, e la **Magnanimità**, dispensatrice di corone e denari. Più in basso troviamo l'Esercito della città, composto dalla cavalleria e dalla fanteria, che sottomette un gruppo di uomini di cui riconosciamo una serie di prigionieri legati da una corda, due uomini armati che consegnano il loro castello e un altro uomo che consegna le chiavi della sua città.

Nella visione d'insieme, l'affresco si articola su tre registri: quello superiore con le componenti divine (Sapienza Divina e Virtù Teologali), quello intermedio con le Istituzioni cittadine (la Giustizia, il Comune, le Virtù Cardinali), quello più basso con i costruttori, nonché fruitori, di queste istituzioni (esercito e cittadini). **La corda simboleggia l'unione tra la Giustizia e il Comune**, inscindibili e inutili senza l'altro e tenuti insieme dai cittadini in stato di armonia. L'affresco esprime anche la percezione della giustizia nella Siena del tempo, una giustizia che non è solo giudizio di giusti e colpevoli, ma anche regolatrice di rapporti commerciali. È inoltre una giustizia che, pur ispirata da Dio, non si perita a condannare a morte e soggiogare le popolazioni vicine.

## **I - Il principio di eguaglianza art. 3 della Costituzione**

### **“Art. 3**

Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.

È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.”

I tributi, nel disegno costituzionale, non sono soltanto lo strumento giuridico attraverso cui lo Stato si procura le risorse necessarie al suo funzionamento, perché il finanziamento delle pubbliche spese è, a sua volta, un mezzo per perseguire l'uguaglianza sostanziale (art. 3 Cost.) e, in generale, i fini di coesione sociale fissati dalla Costituzione e dal diritto dell'UE.

I tributi, quindi, possono e devono avere anche **funzioni extrafiscali** (funzioni redistributive; fini di solidarietà verso categorie e zone svantaggiate; finalità di incentivo o disincentivo di talune attività economiche o di particolari consumi, ecc.).

Il principio secondo cui il sistema tributario dev'essere informato a criteri di progressività implica che i tributi devono avere **finalità redistributive**.

La Costituzione non accoglie il concetto della finanza pubblica come finanza «neutrale», ma ne delinea un concetto «funzionale»: il tributo è mezzo di attuazione del principio di solidarietà e strumento per l'adempimento dei fini sociali, che la Costituzione assegna alla Repubblica.

Lo Stato non deve limitarsi a garantire il libero svolgimento della vita economica e sociale, ma deve «**rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale**, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana» (art. 3 Cost.).

Le regioni devono rimuovere «ogni ostacolo che impedisce la piena parità degli uomini e delle donne nella vita sociale, culturale ed economica» (art. 117 Cost.).

Le norme di imposizione tributaria, ed anche le norme fiscali di favore, sono strumenti essenziali dell'azione pubblica rivolta al perseguimento dei fini sociali indicati nella Costituzione e nel diritto dell'UE.

Anche i tributi con preminenti finalità extrafiscali, comunque, devono essere conformi all'art. 53 Cost.: devono, cioè, essere collegati a fatti espressivi di capacità contributiva.

## **II - Il principio di solidarietà art. 2 della Costituzione**

Per intendere il senso dell'inserimento, nel testo della Costituzione, di questo principio, occorre considerare che, nella "Repubblica democratica" (art. 1), sono riconosciuti e garantiti "i diritti inviolabili dell'uomo", ma è altresì richiesto "l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale" (art. 2).

L'Art. 2 - "La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale".

L'art. 2 che afferma il **principio di solidarietà** che nel settore economico – finanziario si identifica con la gestione delle risorse per soddisfare le esigenze della spesa pubblica o del patrimonio dello Stato sociale ed è collegato strettamente con l'art. 23 che sancisce il principio della riserva di legge in materia tributaria accogliendo un principio tipico dello Stato di diritto che è quello della legalità delle imposte e che stabilisce categoricamente che nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge; entrambi i principi sono infine riferibili all'art. 53 secondo il quale tutti (cittadini e stranieri) sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva e il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

In una **concezione di tipo corrispettivo** del rapporto Stato-cittadino non vi sarebbe posto né per il principio di capacità contributiva, né per il principio di progressività.

Nella concezione accolta nella Costituzione, invece, il singolo non deve contribuire in ragione di ciò che riceve, ma in ragione delle sue capacità. Ciò spiega anche perché il sistema tributario dev'essere improntato a criteri di progressività. Il singolo infatti deve contribuire, non in ragione proporzionale, ma in ragione "progressiva" rispetto alle sue potenzialità economiche.

La Costituzione ripudia il concetto liberale della finanza "neutrale", e delinea un concetto "funzionale" della finanza pubblica; il tributo deve essere utilizzato, non solo per procurare entrate, ma anche per gli altri fini che la Costituzione stessa assegna alla Repubblica.

Inoltre, lo Stato non deve limitarsi a garantire il libero svolgimento della vita economica e sociale, ma ne deve essere parte attiva, al fine di "rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini impediscono il pieno sviluppo della persona umana" (art. 3 Cost.).

La politica tributaria è uno degli strumenti fondamentali dell'azione pubblica rivolta al perseguimento di quel fine; ed essa si realizza sia con le norme di imposizione tributaria (che, quindi, procurando entrate allo Stato, gli permettono di intervenire per la realizzazione di quei fini), sia con le norme di favore (agevolazioni fiscali).

### III - Limiti costituzionali delle leggi tributarie

La funzione legislativa in materia fiscale è limitata non solo da norme che la riguardano in modo specifico (come l'art. 23 e l'art. 53 Cost.), ma anche da altre norme della Costituzione.

Le leggi tributarie non devono ledere i diritti e le libertà costituzionalmente garantite. Perciò, ad esempio,

- la tassazione dei redditi da lavoro deve rispettare il principio per cui la retribuzione deve assicurare al lavoratore un'esistenza libera e dignitosa (art. 36 Cost.);
- la tassazione degli immobili non deve ostacolare l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione (art. 47 Cost.);
- il regime fiscale dei redditi familiari non deve porsi in contrasto con la tutela costituzionale della famiglia (art. 29 Cost.);
- Il diritto di agire in giudizio (art. 24 Cost.) non esclude le spese di giustizia, che però non devono pregiudicarne l'esercizio, specie per i non abbienti.

L'esercizio delle libertà costituzionalmente garantite non deve essere ostacolato da oneri fiscali: la libera manifestazione del pensiero (art. 21 Cost.), il diritto di accesso ai «beni comuni», l'accesso a internet, ecc., non possono essere impediti da oneri fiscali. La libertà religiosa non può essere pregiudicata da «speciali gravami fiscali» (art. 20 Cost.).

Come già detto in tema di fonti, il legislatore deve rispettare i «vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali» (art. 117 Cost.). Le norme di legge, che non rispettano gli obblighi derivanti dalle convenzioni internazionali, tra cui la CEDU, sono incostituzionali.

### IV - Il dovere di concorrere alle spese pubbliche nell'art. 53 della Costituzione

**L'art. 53 della Costituzione**, al primo comma, così stabilisce: **“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”**.

L'adempimento del dovere di concorrere alle spese pubbliche, infatti, è **direttamente** riconducibile **all'art. 2 della Costituzione**, essendo espressione di uno dei doveri “inderogabili” di solidarietà politica, economica e sociale, ivi previsti.

Se il concorso alle spese pubbliche va inteso essenzialmente quale espressione di **solidarietà** (economica e sociale), ciò **esclude**, tendenzialmente, che la misura di partecipazione a tale concorso si possa definire in termini **commutativi**.

Il dovere del singolo di concorrere alle spese pubbliche, così come delineato nella Costituzione, non dipende cioè, in senso corrispettivo, dalla qualità e quantità dei servizi o vantaggi che costui riceve dallo Stato.

Il carattere solidaristico che la Costituzione ha impresso al dovere di concorrere alle spese pubbliche, può ravvisarsi anche **nel secondo comma dell'art. 53, ove è ribadito che "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"**.

**Un prelievo tributario che complessivamente deve tendere alla progressività**, infatti, perseguendo un ideale di contribuzione alle spese pubbliche ripartito in modo più che proporzionale rispetto alla dimensione della ricchezza, **sottende indubbiamente una finalità solidaristica e redistributiva.**

Il **concorso alle spese pubbliche** è altresì sancito nell'art. 53 in termini di **generica universalità**. La parola **"tutti" (sono tenuti)**, sta dunque ad intendere una vocazione del dovere di concorrere alle spese pubbliche idealmente e coattivamente estesa ad ogni soggetto cui è ragionevolmente riferibile l'esistenza dello Stato e la sovranità di esso.

### **Il dovere di concorrere alle spese pubbliche quale tratto fondamentale della nozione di tributo**

La norma cardine di un tale processo di elaborazione sui tratti generalissimi del tributo, come già detto, va in ogni caso individuata **nell'art. 53 della Costituzione**; se ciò è vero, l'affermazione in termini ampi e **solidaristici del dovere di concorrere alle spese pubbliche, esprime il primario e fondante profilo della nozione di tributo.**

## **V - LA CAPACITA' CONTRIBUTIVA QUALE PARAMETRO DI RAGIONEVOLEZZA E COERENZA DEL TRIBUTO E DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

### **Capacità contributiva**

Il dovere di concorrere alle spese pubbliche sancito nell'art. 53 della Costituzione rappresenta, come già detto, il **primario fondamento giuridico dell'imposizione tributaria**. La disposizione costituzionale in questione, peraltro, nel disporre che *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche..."* conclude l'assunto aggiungendo *"...in ragione della loro capacità contributiva"*.

Il contenuto giuridico del **principio di capacità contributiva** è stato così affermato, in primo luogo, quale espressione di **capacità economica, inteso cioè quale necessità (costituzionale) di ancorare il prelievo tributario a situazioni espressive, in concreto, di forza economica.**

- A) La capacità contributiva deve risultare da **«indici concretamente rivelatori di ricchezza, dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta»**

La scelta dei presupposti d'imposta rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà.

- B) Vi sono **indici diretti e indici indiretti** di capacità contributiva.

**INDICI DIRETTI** - Fatto direttamente espressivo di capacità contributiva è, per eccellenza, **il reddito**. Il reddito complessivo delle persone fisiche, al netto delle spese di produzione, e con la previsione di deduzioni (dal reddito) o detrazioni (dall'imposta) di particolari oneri (personali e familiari), si presta, più di ogni altra forma di ricchezza, a rispecchiare la capacità contributiva complessiva delle persone fisiche, ed a fungere da base di commisurazione dell'imposta progressiva sul reddito globale.

Insieme con il reddito, sono indici diretti di capacità contributiva **il patrimonio**, gli incrementi (fisici e di valore) del patrimonio. Si spiega, così, la legittimità costituzionale delle imposte sugli immobili, dell'imposta sulle successioni e donazioni e delle imposte sugli incrementi di valore degli immobili.

### **INDICI INDIRETTI**

- C) Sono, invece, **indici indiretti** di capacità contributiva **il consumo** e gli **affari** (colpiti dalle imposte indirette, come le imposte di fabbricazione, l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro, ecc.).

Se, in generale, il **consumo di beni o servizi** è indice di capacità contributiva perché implica disponibilità economica (da cui la legittimità costituzionale dell'Iva), ciò **non vale per ogni consumo**: vi sono spese che non sono indice di capacità contributiva e, quindi, non possono essere tassate (si pensi alla spesa sanitaria, che non a caso è esente da Iva).

Altro indice indiretto è il **trasferimento di un bene** (tassato dall'imposta di registro), la cui giustificazione costituzionale discende dall'assunto che ogni trasferimento implica disponibilità di ricchezza corrispondente al valore della contrattazione (sia per il cedente, sia per l'acquirente).

D) Di solito, il legislatore **non assume, come presupposti d'imposta, fatti non economici**; da questo punto di vista, la norma costituzionale potrebbe apparire poco importante. Per illustrarne la portata in sede didattica, si usa dire che l'art. 53 Cost. vieta di istituire tributi su chi è calvo, biondo, celibe, di un certo credo religioso, ecc.

## **VI - Capacità contributiva e principio di uguaglianza**

A)

Dall'art. 53 Cost., combinato con il principio di uguaglianza (art. 3 Cost.), discende il **principio di eguaglianza tributaria**, in base al quale **«a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale»**.

In altri termini, più estesamente:

– il principio di uguaglianza postula trattamenti uguali di situazioni uguali, trattamenti diversi di situazioni diverse; in materia tributaria, ciò significa tassazione uguale di situazioni uguali sotto il profilo della capacità contributiva, trattamenti diseguali dove la capacità contributiva è diversa;

– spetta al legislatore, nella sua discrezionalità, stabilire se due situazioni sono uguali o diverse, ma la Corte può sindacare le scelte del legislatore se sono irragionevoli, ossia quando sono irragionevoli i trattamenti differenziati di situazioni uguali o il trattamento uguale di situazioni diverse.

**Sono quindi incostituzionali** le norme che non prevedono parità di trattamento tra fatti che esprimono pari capacità contributiva, o che dispongono pari trattamento fiscale tra fatti che sono espressione di diversa capacità contributiva.

In tal modo, il principio di capacità contributiva integra il principio di uguaglianza, in quanto esprime il criterio con cui valutare, in materia tributaria, se due situazioni meritano o no parità di trattamento.

B)

Nelle questioni di costituzionalità che coinvolgono il principio di uguaglianza occorre mettere a confronto la norma di legge sospettata di incostituzionalità con un'altra disciplina legislativa (*tertium comparationis*) e valutare se è giustificata o irragionevole la disparità di trattamento.

Le norme che imponevano decurtazioni delle retribuzioni dei magistrati, ma non delle altre categorie di pubblici dipendenti (*tertium comparationis*), sono state dichiarate illegittime.

## **VII - Principio di uguaglianza e agevolazioni fiscali.**

Il problema del rispetto del principio di uguaglianza non si pone soltanto per le norme impositive (e, in generale, per le norme che pongono trattamenti deteriori), ma anche per le norme di favore.

Il legislatore non viola il principio di uguaglianza se concede agevolazioni per scopi costituzionalmente riconosciuti; in sostanza, se il trattamento differenziato trova giustificazione in una norma costituzionale. Si comprende, in questa prospettiva, la costituzionalità delle agevolazioni fiscali che si ricollegano alle norme costituzionali concernenti, ad esempio, la cultura (art. 9), la famiglia (art. 31), la salute (art. 32), la scuola (artt. 33 e 34), il lavoro (art. 35), la montagna (art. 44), la cooperazione (art. 45), il risparmio (art. 47), l'ambiente (artt. 9, 32 e 117).

Le agevolazioni fiscali relative agli **immobili di interesse storico e artistico** sono state ritenute legittime, anche quando gli immobili, essendo dati in locazione, producono reddito 53. Ma è stata ritenuta incostituzionale la norma che poneva delle agevolazioni per gli immobili di interesse storico e artistico posseduti da privati, ma non per quelli di proprietà di enti, pubblici o privati, gravati dagli stessi oneri di conservazione e di manutenzione, estendendo, così, alla proprietà pubblica la norma di favore prevista per i privati.

Riflesso della effettività della capacità contributiva, è anche **l'esigenza di attualità** della medesima. Potrebbe infatti risultare privo del requisito di effettività e, quindi, incostituzionale, un tributo applicato **retroattivamente** ad una capacità economica realizzata nel passato.

Quanto appena detto, implica l'esistenza di un **limite costituzionale**, implicitamente ricavabile dall'art. 53, **all'applicazione retroattiva delle norme tributarie sostanziali o impositrici**.

È stato poi affermato, quale ulteriore specificazione della capacità contributiva in termini di capacità economica, l'intangibilità del **"minimo vitale"**, da **intendersi quali risorse minime per assicurare il soddisfacimento dei bisogni essenziali della persona**. La capacità economica, cioè, nella misura minima per garantire i bisogni essenziali, non può esprimere una capacità contributiva idonea ad essere incisa dal dovere di concorso alle spese pubbliche di cui all'art. 53. In tale specifico senso, e cioè quale intangibilità del minimo vitale rispetto al tributo, l'art. 53 esprime certamente un **limite assoluto** per il legislatore, oramai pacificamente condiviso.

Se tutto ciò è innegabile, **la teoria del limite assoluto sconta peraltro la definizione di valori mutevoli e nient'affatto scontati**, quali il ruolo del diritto di proprietà nell'ordinamento e la tutela di esso rispetto alla finalità, essenzialmente solidaristica, del dovere di concorrere alle spese pubbliche su cui è fondato il tributo.

La **questione, quindi, è estremamente problematica e risente di scelte valoriali che vanno ben oltre il diritto tributario.**

La teoria del limite assoluto è nata e si è sviluppata, infatti, per limitare, dal lato dei contribuenti, la supremazia dello Stato in materia tributaria.

### **VIII - Il limite - La misura massima.**

Il tributo «non può essere mai fissato ad un livello superiore alla capacità contributiva dimostrata dall'atto o dal fatto economico».

Rientra nella discrezionalità del legislatore fissare la misura del tributo e la Corte può sindacarne le scelte solo «sotto il profilo della assoluta arbitrarietà o irrazionalità delle norme»

Secondo la Corte EDU, come vedremo, in applicazione del principio di proporzionalità, dev'esservi **«un giusto equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo»**

### **IX - Evoluzione attuale del principio di capacità contributiva**

Come già accennato, sembra oggi preferibile l'inquadramento della **capacità contributiva** come **limite relativo**. Ed è in questa direzione che sembra orientata la giurisprudenza più recente della Corte Costituzionale (sent. n. 156 del 21 maggio 2001).

In tale accezione, taluni Autori enfatizzano i limiti della proprietà privata rispetto agli obiettivi solidaristici del concorso alle spese pubbliche ed alle esigenze di uguaglianza e di redistribuzione sancite nell'art. 3 della Costituzione.

La capacità contributiva (quale limite relativo) non si esprime dunque solo con i fatti e le situazioni cui è tradizionalmente associata la ricchezza (reddito, patrimonio, consumi), ma anche con elementi diversi, purché idonei a differenziare economicamente la posizione del consociato rispetto agli altri.

Basti pensare, ad es. ai **tributi ambientali**. Non può dirsi, infatti, in un'accezione tradizionale della capacità contributiva (limite assoluto) che l'impatto ambientale integri di per sé uno dei presupposti tradizionali della capacità economica su cui applicare il tributo.

È tuttavia vero, data anche l'importanza che la preservazione dell'ambiente assume oggi nella società umana, che l'uso e le modificazioni dell'ambiente (ad es. il danno ambientale) possono essere socialmente e ragionevolmente apprezzate in un'accezione economica (più ampia), idonea a giustificare e differenziare il prelievo tributario.

È evidente che in tale accezione l'art. 53, fermo l'imprescindibile tratto solidaristico, va oltre gli aspetti strettamente economici, per divenire parametro costituzionale di un riparto delle spese pubbliche tra i consociati, **equo e ragionevole**.

### **X - La ragionevolezza del tributo**

Non pare azzardato affermare che in tale "moderna" accezione della capacità contributiva possa assumere rilievo anche una sorta di oggettiva **"meritevolezza sociale"** [ad es. chi inquina paga (più imposte), ovvero chi produce "innovando" paga meno imposte], non più esclusivamente limitata alla tutela della persona (come avvenuto in passato, ad es. per

affermare l'intassabilità del minimo vitale), purché **razionalmente valutabile in termini economici**.

La **ragionevolezza** dell'imposizione, da apprezzare anche in termini di razionalità ed accettabilità socio-economica, diviene quindi il tratto generale e flessibile della capacità contributiva ex art. 53 e la violazione del **principio di uguaglianza** di cui all'art. 3 Cost., il **vero limite assoluto dell'imposizione** (ad es. è tuttora da ritenere sicuramente incostituzionale un tributo che discrimini in base al sesso ovvero alla religione).

## **XI - L'ART. 23 DELLA COSTITUZIONE E LA RISERVA DI LEGGE IN MATERIA TRIBUTARIA**

**Le "prestazioni patrimoniali imposte" di cui all'art. 23 Cost.**

L'art. 23 Cost., come già accennato, sancisce testualmente che **"Nessuna prestazione personale e patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"**.

È opinione consolidata che **i tributi sono riconducibili alle prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23 Cost.**

Più precisamente, può dirsi pacifico, sia la circostanza che **i tributi** siano inclusi nella categoria delle prestazioni patrimoniali imposte, rappresentandone **la fattispecie più importante**, sia l'affermazione che essi non esauriscano le ipotesi riconducibili a tale categoria.

**Tutti i tributi, dunque, sono prestazioni patrimoniali imposte.**

A questo punto è necessario indicare il ruolo originario della riserva di legge di cui all'art. 23 e le sue implicazioni attuali per la materia tributaria.

Il principio della riserva di legge in materia tributaria si è storicamente affermato quale limitazione al **potere assoluto** del "sovrano" rispetto alla proprietà privata, favorendo il controllo parlamentare sul potere di riscuotere tributi.

Con il passaggio agli Stati di diritto, è ovviamente venuta meno la contrapposizione fra sovrano e sudditi e la **garanzia della riserva di legge** è stata intesa essenzialmente quale espressione di democrazia parlamentare.

Attribuendo cioè la funzione impositiva, sul piano legislativo, al parlamento quale organo titolare della funzione di indirizzo politico, è consentita, in tal modo, una partecipazione nella formazione di tali leggi anche delle minoranze parlamentari e, soprattutto, è garantito il **controllo giurisdizionale di legittimità della Corte Costituzionale sui tributi**.

A tal proposito va chiarita, in primo luogo, la portata applicativa dell'assunto **"in base alla legge"** contenuto nell'art. 23.

Può dirsi assodato che tale inciso implica l'esistenza di una **riserva di legge "relativa"** e non **"assoluta"**. Differenza lessicale rispetto alla riserva (da ritenere assoluta) sancita nell'art. 25 Cost. per la materia penale, ove la norma utilizza l'espressione **"in forza di legge"**.

Se quella di cui all'art. 23 è una riserva di legge di tipo relativo, ciò implica che la materia ad essa devoluta non deve essere disciplinata "solo" dalla legge (come nell'ipotesi di riserva assoluta).

Non è dunque necessario che le prestazioni patrimoniali imposte, comprensive dei tributi, siano disciplinate interamente ed in modo esclusivo dalla legge. La riserva (relativa) può dirsi rispettata, infatti, come chiarito dalla giurisprudenza della Corte Cost., se la legge stabilisce (almeno) gli **elementi essenziali** del tributo (*ex multis*, sent. n. 51 del 6 luglio 1960; n. 93 del 18 giugno 1963); così che, da un lato, possano dirsi definiti per legge i criteri di riparto delle spese pubbliche di ciascun prelievo tributario, dall'altro, permanga su tali criteri il sindacato di costituzionalità esercitato dalla medesima Corte Costituzionale su tutti gli atti "aventi forza di legge".

## **XII - Tributi commutativi e servizi pubblici essenziali.**

A)

Il fondamento di un tributo può essere costituito, oltre che dalla capacità contributiva, da altri fatti, ugualmente idonei a giustificare la previsione di una prestazione di natura tributaria. Secondo la scienza delle finanze, vi sono **servizi indivisibili** e **servizi divisibili**.

**I servizi pubblici indivisibili** devono essere necessariamente finanziati dalla «fiscalità generale», cioè con le imposte, non essendovi la possibilità di individuare chi ne fruisce in modo distinto.

Si applica, quindi, necessariamente, il principio di capacità contributiva.

Invece, quando è individuabile chi fruisce del servizio pubblico (servizi divisibili), il relativo finanziamento può essere fondato sul principio del beneficio, o controprestazione. Può essere posto, cioè, in tutto o in parte, a carico di chi fruisce del servizio, in base a tariffa o applicando una tassa

Ciò non implica, però, che si possa sempre prescindere dalla capacità contributiva. Lo Stato deve stabilire i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali e garantirli in tutto il territorio nazionale (art. 117, comma 2, Cost.). **I servizi pubblici essenziali devono dunque essere assicurati a tutti**, nel rispetto del principio di capacità contributiva. La Costituzione prevede che siano assicurati a tutti il diritto alla salute (art. 32), all'istruzione (art. 34), alla tutela giurisdizionale (art. 24).

Occorre dunque distinguere tra **servizi pubblici essenziali** (sanità, giustizia, istruzione, servizio idrico ed elettrico, fruizione di taluni «beni comuni», come l'acqua, la rete, ecc.) e **servizi non essenziali**.

Il legislatore non può porre il costo di un **servizio pubblico essenziale** a carico di chi ne fruisce, senza tener conto della sua capacità contributiva (quale che sia il mezzo tecnico-giuridico del concorso). Ciò implica che il costo del servizio può essere posto a carico di chi può sostenerlo, ma che devono essere previste esenzioni per chi è privo di capacità contributiva.

La tassa non è dunque al di fuori dell'art. 53; e non lo sono neppure i prezzi e le tariffe (come la tariffa del servizio idrico), se relativi alla fruizione di un servizio pubblico essenziale.

**È solo per il finanziamento dei servizi pubblici non essenziali che non vige il principio di capacità contributiva**; per tali servizi, sono ammissibili modalità di finanziamento che prescindono dalla capacità contributiva di chi li usa, ma si basano sul principio del beneficio.

B)

**Sono tributi commutativi i tributi ambientali**, ispirati al principio «chi inquina paga», sancito dall'art. 191 TFUE. L'uso particolare (ed inquinante) di un «bene comune», quale è l'ambiente, è tassato non in quanto indice di capacità contributiva, ma perché chi usa in modo particolare un «bene comune» deve compensare la collettività.

### **XIII - IL PRINCIPIO DI SOLIDARIETA' ART. 2 DELLA COSTITUZIONE**

**L'Art. 2 - “La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”.**

L'art. 2 che afferma il principio di solidarietà che nel settore economico – finanziario si identifica con la **gestione delle risorse per soddisfare le esigenze della spesa pubblica** o del patrimonio dello Stato sociale ed è collegato strettamente con l'art. 23 che sancisce il principio della riserva di legge in materia tributaria accogliendo un principio tipico dello Stato di diritto che è quello della legalità delle imposte e che stabilisce categoricamente che nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge; entrambi i principi sono infine riferibili all'art. 53 secondo il quale tutti (cittadini e stranieri) sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva e il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Il dettato costituzione contiene pertanto **i tre fondamentali principi dell'UNIVERSALITA'** dell'imposta, della **progressività** del sistema tributario e **dell'uguaglianza** del carico tributario per redditi simili.

Il principio di **eguaglianza** di cui all'art. 3 Cost è di difficile realizzazione dal punto di vista sostanziale: mentre tutti sono concordi nel ritenere che in base al principio democratico le imposte debbano essere distribuite equamente, nel senso che a parità di condizioni economiche i soggetti debbono sopportare parità di gravami tributari, si discute sul come attuare praticamente tale principio.

Da ciò discendono i due concetti dell'uguaglianza tra tutti i contribuenti:

- Eguaglianza verticale: cioè in relazione alla base economica di ciascun contribuente;
- Eguaglianza orizzontale: in relazione alla territorialità o provenienza dei soggetti (residenza) che è sancita spesso come **principio di non discriminazione**.

**Differenza tra principio di eguaglianza e principio di non discriminazione.**

**Salerno, Università degli Studi**

**Lezione del 24.03.2021.**

**Avv. Stefano Grisolia LL.M.**

**Cultore della Materia**

[avv.stefanogrisolia@gmail.com](mailto:avv.stefanogrisolia@gmail.com)