

Massimo Basilavecchia

Corso di diritto tributario

SECONDA EDIZIONE



Giappichelli

PARTE PRIMA
ELEMENTI ESSENZIALI
DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO

CAPITOLO PRIMO

I TRIBUTI NELL'INSIEME DELLE ENTRATE PUBBLICHE

SOMMARIO: 1. Il finanziamento della spesa pubblica. – 2. Lo studio giuridico dei tributi.

1. IL FINANZIAMENTO DELLA SPESA PUBBLICA

Le risorse di cui ciascun ente pubblico – come del resto ogni ente che esprima una comunità organizzata – ha necessità, per svolgere la propria azione e garantire il perseguimento dei fini istituzionali, derivano da molteplici fonti. Come ogni soggetto giuridico, l'ente pubblico infatti può trarre risorse in primo luogo dal proprio patrimonio (può ad esempio concedere in godimento a terzi propri beni), può esercitare attività commerciali, può reinvestire le risorse stesse, traendone profitti o interessi, può alienare i propri beni ricavandone liquidità e, in ipotesi, introiti superiori al valore del bene stesso.

Queste fonti di finanziamento dell'ente non escludono poi il ricorso all'indebitamento, che ormai da molti decenni costituisce un vincolo che condiziona la politica economica italiana, o l'acquisizione gratuita di proventi straordinari, come contributi e donazioni.

Le risorse così acquisite, contabilizzate nel bilancio pubblico, sono giuridicamente conseguite attraverso istituti di diritto privato o di diritto pubblico, talora per previsione di legge, talora per scelta autodeterminata dell'ente stesso. Ad esempio, un bene immobile può costituire oggetto di una concessione (si pensi ai beni del demanio) in un contesto pubblicistico, ovvero di un rapporto privatistico regolato da norme di diritto comune (locazione). Nel tempo, emerge sempre più la tendenza, soprattutto per i beni del patrimonio pubblico disponibile, a privilegiare forme negoziali privatistiche, in coerenza con l'assunto che l'ente pubblico, nonostante le sue prerogative, è soprattutto un soggetto di diritto comune, che ove possibile agisce mediante strumenti giuridici a disposizione della totalità dei soggetti che operano nell'ordinamento. Anche l'accesso al credito può avvenire in forme privatistiche,

ricorrendo al mercato degli operatori finanziari, ovvero pubblicistiche, con l'emissione di titoli del debito pubblico; o magari imponendo un prestito forzoso.

Il modo con il quale l'ente pubblico reperisce risorse – così come, a maggior ragione, il modo con il quale le risorse vengono spese – non è indifferente, rispetto alla collettività amministrata dall'ente pubblico: esso costituisce un elemento della politica economica, che condiziona comunque, sia essa più o meno “discreta” o “invasiva”, l'economia del territorio cui l'ente pubblico fa riferimento.

Ma l'ente pubblico non è soltanto un soggetto di diritto comune, come tutti gli altri; esso può agire su di un piano paritario con gli altri soggetti, ma è normalmente dotato anche di poteri autoritativi che lo pongono in posizione di supremazia rispetto ai consociati e che gli consentono di conseguire entrate che non derivano dal proprio patrimonio ma esclusivamente da quella posizione di supremazia.

Alcune delle forme di reperimento delle risorse pubbliche, insomma, sono tipiche ed esclusive dell'ente pubblico, ed anche laddove si rinvenivano in esse profili di “scambio”, ossia di commutatività, la struttura delle stesse, la disciplina giuridica – intesa prima di tutto come individuazione dei presupposti e dei limiti – si pongono su di un piano diverso rispetto alle fonti di cui si è detto prima.

Si può anticipare che, quando la fonte di finanziamento dell'ente è così spiccatamente pubblicistica, da porsi su di un piano tipicamente espressivo della potestà pubblica, normalmente deve esservi una norma giuridica, di rango primario, a fondamento dell'esercizio del potere.

Come si vedrà, questa lineare distinzione non è poi così netta nei singoli ordinamenti giuridici concreti, che spesso vedono entrate di questo tipo modellate in parte su schemi anche privatistici: in tali casi però è pur sempre possibile distinguere, nella disciplina delle entrate pubbliche, un *quid* di ulteriore, rispetto al corrispettivo privatistico, che denota il carattere autoritativo dell'entrata.

Nell'ambito dei poteri autoritativi, l'ente pubblico potrebbe espropriare beni di altri soggetti, imporre il pagamento di somme a titolo di sanzione, conseguire servizi imponendo prestazioni personali (si pensi al servizio militare o ad altre forme di lavoro coattivo, tipiche di situazioni di grande emergenza).

Ma la *tipica fonte autoritativa di reperimento di risorse è quella tributaria*. La potestà di imporre tributi è l'espressione tipica della supremazia dell'ente pubblico, in particolare degli enti a base territoriale, in quanto essa è sganciata – almeno come regola generale – da qualsiasi forma di causalità, che non sia quella stessa dell'esigenza di finanziare l'esistenza e l'attività dell'ente pubblico.

In questo senso il tributo è espressione di un'esigenza, quella di *finanziamento della spesa pubblica*, che normalmente non può essere

soddisfatta mediante i soli strumenti ordinari – di diritto comune – di reperimento delle risorse. Esso è espressione di autorità, in quanto pretende dai consociati la contribuzione necessaria non soltanto a tenere in vita l'ente pubblico, ma a consentirgli di svolgere nel modo politicamente ritenuto migliore la propria attività.

Si può immaginare, in definitiva, una *circularità delle risorse*, nel senso che l'esistenza di una comunità organizzata crea le condizioni perché i diritti individuali, economici o meno, possano trovare espressione e tutela; dalle attività che si svolgono all'interno di una comunità organizzata si produce ricchezza, ed una quota di questa spetta all'ente pubblico, attraverso il prelievo tributario. Le risorse così reperite sono destinate poi a riflettersi, a loro volta, in benefici per la comunità organizzata, sia perché l'ente pubblico con la sua esistenza permette la manifestazione dell'autonomia privata, sia perché una parte delle entrate pubbliche, nella forma della erogazione di servizi o per il solo fatto che le funzioni pubbliche sono esercitate, viene "restituita" alla comunità che ha subito il prelievo.

Naturalmente, è un problema politico quello di stabilire quale entità di prelievo fiscale sia preferibile, a carico di una comunità organizzata, che rapporto vi debba essere tra prelievi tributari ed altre entrate pubbliche, in che misura il prelievo debba essere restituito alla comunità stessa. Emerge già, da queste prime riflessioni, quello che sarà uno dei temi conduttori della trattazione, ossia l'intreccio tra profili oggettivi del prelievo, e profili soggettivi; i quali sono a loro volta complessi, poiché è evidente che, *non potendovi essere coincidenza assoluta*, nemmeno nelle visioni più "commutative" del tributo, *tra soggetti che pagano il tributo e soggetti che ricevono le prestazioni pubbliche*, è immanente nella logica del tributo che questo abbia quasi inevitabilmente una *funzione redistributiva* delle risorse, le quali vengono prelevate da soggetti diversi, in misura variabile, rispetto a quelli che risulteranno fruitori della spesa pubblica.

Il problema politico qui non può essere affrontato, ma sotto un profilo strettamente giuridico – questa conclusione sarà più chiara e tangibile quando, nel prossimo capitolo, si esamineranno le regole costituzionali – appare erroneo postulare una residualità, una subordinazione, del tributo rispetto ai diritti proprietari. Lungi dal costituire un elemento solo limitativo dei diritti privati, il tributo ne permette non solo l'esercizio e la tutela, ma l'espansione, creando le condizioni perché il diritto proprietario possa espandersi e svilupparsi.

In questo senso, caricare il tributo di una valenza di per sé negativa, come se si trattasse tendenzialmente di un sopruso del potere sulla libertà dei cittadini, appare in ogni caso errato, quale che sia l'approccio ideologico al problema.

Ed è evidente che, inteso quale elemento essenziale della convivenza organizzata, indispensabile allo sviluppo stesso dell'economia e dei dirit-

ti, il tributo (che, mediaticamente, si tende in maniera rozza e confusa a definire come “le tasse”) non può che essere “bello” (nel senso di utile, produttivo, rappresentativo di un legame fondamentale tra consociati e ente che li rappresenta; e esso stesso fattore di sviluppo economico).

La verità è che, in paesi fortemente indebitati come l'Italia, e per effetto di concause che qui non possono essere analizzate, la percezione negativa che l'opinione pubblica ha del tributo non dipende dal tributo stesso, ma deriva piuttosto da una spesa pubblica che, oltre ad essere percepita spesso come poco efficace, solo molto faticosamente si riesce a ridurre, senza peraltro assestare un colpo definitivo all'entità del debito pubblico. Il tributo, allora, di fronte ad una spesa pubblica percepita da un lato come eccessiva nell'entità complessiva, e dall'altro come insufficiente a risolvere le questioni che ciascun consociato individua come prioritarie, viene percepito come un prelievo che, anziché agire in senso espansivo delle libertà individuali, è destinato a limitarle e a comprimerle, con benefici di ritorno spesso deludenti.

Benefici, che molto spesso il singolo ha buon gioco nel ritenere, arbitrariamente, destinati più agli altri che a se stesso: e questa riserva mentale, questo errore di prospettiva, che ciascun consociato può compiere, talora in buona fede, talora mentendo a se stesso, crea l'alibi per avere tentazione di sottrarsi al pagamento dei tributi, dimenticando che *essere soggetti passivi del tributo è il primo modo per vedere riconosciuta la propria “inclusione” nella comunità.*

Ricondotto a razionalità il discorso – che nei *media* è assai influenzato dal dibattito politico, che alla riduzione delle “tasse” affida ormai in misura significativa le speranze di successo elettorale, come sta accadendo in maniera grottesca nei giorni di campagna elettorale nei quali questo volume viene licenziato –, appare tuttavia evidente che senza il tributo, le entrate pubbliche non sarebbero assolutamente sufficienti ad assicurare la grande quantità di prestazioni pubbliche di cui la società – nel suo complesso, ed anche nelle singole individualità che la compongono – non può fare a meno.

2. LO STUDIO GIURIDICO DEI TRIBUTI

Il carattere necessariamente interdisciplinare dello studio giuridico dei tributi emerge con evidenza già da quanto si è detto. È uno studio che non può prescindere da relazioni con la scienza delle finanze, che i tributi studia sotto l'aspetto economico, con la politica economica, con le scienze aziendalistiche, che forniscono gli strumenti per misurare le forme anche più complesse di produzione della ricchezza.

Sul piano giuridico in senso stretto, lo studio dei tributi è quanto di meno specialistico si possa considerare: non perché la materia non ab-

bia elementi di specificità, ma nel senso che questi non debbono – ma soprattutto non possono – condurre a isolare le problematiche di settore dal contesto delle discipline giuridiche di maggior respiro generale (il diritto privato, il diritto pubblico, il diritto processuale, il diritto sanzionatorio). In questo senso, per ogni operatore del diritto, ma soprattutto per gli studenti, il *diritto tributario è un insuperabile laboratorio di esperienze interpretative*, che consente di verificare il bagaglio giuridico generale costringendo spesso a rimetterne in discussione parti significative.

Nessuna questione propria del diritto tributario trova soluzioni persuasive e appaganti se non la si cala in un contesto ordinamentale complessivo, se non si hanno chiari i nessi con le altre discipline, in parte largamente mutuabili soprattutto a livello di principi, in parte invece inapplicabili là dove la *ratio* della norma tributaria assume elementi ulteriori o diversi da quelli a base delle norme dell'ordinamento di riferimento.

Proprio la ricerca della *ratio* della norma tributaria impone spesso di abbinare, alla padronanza delle discipline giuridiche di base, una riflessione critica e una ricerca dei postulati economici alla base del prelievo, delle sue ricadute, dell'impatto sociale di una certa interpretazione e delle conseguenze in termini di gettito e di equilibrio di bilancio.

È una sfida infinita, incredibilmente stimolante, spesso estenuante.

Sul piano della collocazione sistematica della disciplina, va rilevato che, nonostante i *punti di contatto con le discipline economiche ed aziendalistiche*, studiando i mezzi di sostentamento della finanza pubblica, il diritto tributario va ricondotto essenzialmente *nell'ambito del diritto pubblico, ed in particolare del diritto amministrativo*.

Al cui interno esso si colloca, a sua volta, come partizione del sottosectore denominato "*diritto finanziario*", che delimita il campo di studio giuridico della finanza pubblica. Campo di studio che a sua volta ha ad oggetto le entrate tributarie, per il diritto tributario, e il diritto delle altre entrate pubbliche, delle spese, e del bilancio pubblico, quanto alla disciplina definita come *contabilità dello stato e degli altri enti pubblici*.

Tali classificazioni, talora superate nel contesto di innovazioni relative all'accorpamento dei settori scientifico – disciplinari, non hanno un valore solo storico, o puramente descrittivo.

Sia pure in un quadro caratterizzato, come si è detto, da molteplici relazioni e influenze reciproche del diritto tributario con altre discipline, giuridiche e non, la collocazione del diritto tributario nel diritto finanziario e, più a monte, nel diritto amministrativo, segnala un dato importante per l'approccio interpretativo: lo studio dei tributi è studio comunque riconducibile a fasi fondamentali del complessivo gioco di relazioni che avvolgono pubbliche amministrazioni e soggetti, privati o pubblici, che sono interlocutori, per qualsiasi ragione, delle prime.

Quando si dovranno illustrare i moduli ricostruttivi più idonei a definire, nei suoi sviluppi, la vicenda tributaria, sarà utile ricordare tale derivazione di quest'ultima dal diritto amministrativo, che non rende percorribile un'analisi della vicenda stessa condotta in termini essenzialmente di rapporto obbligatorio.

Pur dovendosi riconoscere che il tributo consiste, in buona sostanza e in estrema sintesi, in un trasferimento di somme di denaro (o talora di altri beni) dal patrimonio dei soggetti gravati dal tributo al patrimonio dell'ente pubblico destinatario del gettito (intendiamo con tale termine il flusso delle entrate tributarie nel bilancio dell'ente pubblico), la forte immanenza di interessi pubblicistici induce in prima battuta a forti riserve circa la possibilità di applicare puramente e semplicemente le regole civilistiche sull'obbligazione, ed in particolare sull'obbligazione di fonte legale.

Diritto speciale, allora, o meglio ancora diritto speciale inserito in un contesto di rapporti non paritari, ma di "diritto amministrativo"?

La risposta non è così semplice, pur dopo avere respinto l'idea di una applicazione meccanica di regole civilistiche. Non è semplice perché lo stesso diritto amministrativo, oggi, non poggia solo sulle regole proprie dell'autorità e della supremazia, ma tende ad applicare le regole di diritto comune, o almeno in tal senso lo indirizza una legge generale, quale la n. 241/1990.

Non solo: diritto privato, diritto pubblico, non meno dei diritti processuali e sanzionatori, sono a loro volta in fase fortemente evolutiva, perché a ritmo sempre più veloce il diritto europeo pone nuove questioni, soprattutto attraverso una giurisprudenza che è elaborata da giuristi aventi formazioni culturali molto diverse.

L'interpretazione delle norme tributarie, come vedremo, è dunque una sfida continua, che non consente la rinuncia a priori a nessuno degli strumenti concettuali disponibili.

Una sfida affascinante, qualche volta angosciante per il contribuente, ma che è in grado di approdare a risultati di grande rilievo, che sono anche una verifica, per un giurista in formazione, degli assetti raggiunti dalle altre discipline, riguardati però da un punto di vista peculiare ma centrale socialmente ed economicamente.

CAPITOLO SECONDO

I TRIBUTI NELLE COSTITUZIONI

SOMMARIO: 1. I tributi nei trattati europei. – 2. Il tributo nella Costituzione: l'art. 53. – 3. Le regole costituzionali sulle fonti del diritto tributario.

1. I TRIBUTI NEI TRATTATI EUROPEI

Non tutti gli ordinamenti costituzionali considerano il tributo nello stesso modo: vi sono costituzioni che non ne parlano – a conferma del fatto che l'esigenza dell'imposizione si pone a monte dello stesso livello costituzionale –, costituzioni che se ne occupano soprattutto in termini di garanzie rispetto alle libertà, e costituzioni, come quella italiana, che danno invece all'istituto una collocazione centrale valorizzandone la funzione nel contesto dei rapporti politici.

Basta confrontare ad esempio i trattati dell'Unione europea – che come noto non possono essere considerati formalmente come una Costituzione europea – e la Costituzione italiana per verificare come diverso possa essere l'approccio degli ordinamenti al tema tributario.

È noto come la disciplina fondante dell'Unione sia attualmente contenuta nel Trattato sull'Unione europea e nel trattato sul funzionamento dell'Unione europea, che riprendono i testi dei trattati originari degli anni Cinquanta con le modifiche via via stabilite nel tempo, fino al Trattato di Lisbona del 2007.

Tuttavia, non esiste nei testi fondamentali europei (sia dell'allora Comunità europea che dell'Unione europea) la previsione di un ordinamento tributario sovranazionale (salvo che per i prelievi doganali), né sono stabiliti principi o regole che definiscano in modo specifico come dovrebbe svolgersi il rapporto tra contribuenti, fisco nazionale ed Unione europea. Dunque, mancano norme da cui trarre una competenza tributaria generale o un sistema di imposte dell'Unione, come avviene negli Stati nazionali in cui la fiscalità costituisce attributo della sovranità.

La mancanza (o meglio, esiguità) di una fiscalità propria rende evidente che l'UE ha assunto un ruolo di coordinamento delle norme giu-

ridiche tributarie stabilite dagli ordinamenti fiscali nazionali con lo scopo di evitare che gli stessi costituiscano un impedimento alla libertà di concorrenza, interferendo pertanto negativamente sul processo di integrazione. Vale a dire che, non essendo il potere impositivo dell'UE rivolto a procurare entrate, bensì a perseguire il pari trattamento di tutti gli operatori presenti sul mercato, viene contraddistinto come una fiscalità tendenzialmente negativa.

In tale senso, la materia tributaria non rientra, salvo quanto si dirà, nella competenza esclusiva, ma nella competenza concorrente dell'UE, che si interessa del fenomeno tributario in chiave strumentale, ossia soltanto sotto l'ottica del coordinamento e regolazione delle politiche fiscali attuate dagli Stati membri (i quali devono perseguire il compito di seguire i programmi di assistenza sociale e di redistribuzione del reddito del Welfare State), agendo in conformità ai principi di sussidiarietà e proporzionalità stabiliti dall'art. 5 TUE, per evitare che le norme fiscali dei singoli ordinamenti nazionali ostacolino il corretto funzionamento del mercato comune. A confermare tale ragionamento, le disposizioni dell'art. 3, par. 1, lett. b), TFUE.

Le **competenze esclusive dell'Unione**, che possono avere impatto sull'ordinamento dei tributi, sono quelle che riguardano l'**Unione doganale**, la politica monetaria per i soli stati che abbiano adottato la moneta unica, la politica commerciale comune e le regole della pubblica concorrenza. Sono invece oggetto di competenza concorrente con gli Stati il mercato interno, la politica sociale, la coesione economica sociale e territoriale, oltre alle singole materie quali trasporti, ambiente, energia.

Come si vede, la fiscalità non è espressamente menzionata se non nella previsione dell'Unione doganale, ma è immanente a molte delle materie di competenza esclusiva e concorrente. Questo significa che vi possono essere ambiti di disciplina esclusivamente europea (i dazi doganali) e ambiti di disciplina nazionale che trovano però linee di indirizzo, più o meno vincolanti, in atti europei.

Il rapporto tra i diversi ambiti è ben chiarito dalla parte terza del Trattato sul funzionamento, che disciplina all'art. 26 le libertà fondamentali (libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali) e che prevede, al titolo II, l'unione doganale, e l'**adozione di una tariffa doganale comune**, che riguarda i rapporti tra UE e stati ad essa esterni; tra gli stati membri, invece, **sono vietati dazi all'importazione o all'esportazione, anche se di carattere fiscale, e tasse di effetto equivalente**.

Va osservato che gli Stati membri dell'Unione europea non hanno perso la propria sovranità fiscale nel momento in cui hanno deciso di fare parte del blocco europeo, anche se sono tenuti a esercitarla nel rispetto delle regole del diritto dell'UE, ossia dei principi generali e delle libertà fondamentali da essa proclamati, per assicurare l'assoluta neutralità dei tributi imposti ai prodotti nazionali e ai prodotti importati. La nor-

mativa dell'UE lascia libertà agli Stati membri di determinare autonomamente le regole dei propri sistemi fiscali, pur tuttavia nel rispetto delle regole predisposte dall'Unione europea nelle materie di sua competenza.

Nel titolo VII di tale parte sono poi regolati gli aiuti di stato (vs. *infra*) e sono previste le **forme di coordinamento in materia fiscale tra gli stati membri** (ad es., non sono ammissibili tributi discriminatori che assoggettino determinati prodotti di un altro stato ad un trattamento fiscale deteriore), visto che l'esercizio della fiscalità può determinare il rischio di alterazione delle condizioni di concorrenza nel mercato interno.

Grande importanza, come si vedrà nel capitolo successivo, hanno l'art. 113 che riguarda le **procedure di armonizzazione delle legislazioni fiscali** tra gli stati membri ma solo per le imposte regolate a livello europeo (tra esse, dazi doganali, imposta sul valore aggiunto e accise hanno un ruolo preponderante), e l'art. 114, che esclude la normativa fiscale dalle procedure di ravvicinamento delle legislazioni (capo III del titolo VII).

L'applicazione delle tecniche di armonizzazione e ravvicinamento esprime la finalità di perseguire l'instaurazione ed il corretto funzionamento del mercato comune, conferendo maggior coerenza ai complessi sistemi giuridici che compongono l'UE, senza che ciò implichi la loro unificazione e uniformizzazione.

Il ravvicinamento si realizza attraverso la creazione di un'accentuata affinità nei contenuti sostanziali delle norme giuridiche tramite l'uso di un meccanismo specifico, cioè le direttive, che rappresentano il principale strumento per rendere affini le legislazioni fiscali, mentre per l'armonizzazione sono previsti anche altri tipi di strumenti normativi.

Esiste una prescrizione specifica per l'armonizzazione delle imposte indirette realizzata dall'art. 113, mentre le imposte dirette sono estranee al processo di armonizzazione, essendo l'unico riferimento normativo quello dell'art. 220 TFUE rivolto a impedire le doppie imposizioni, secondo il quale: "*Gli stati membri avvieranno tra di loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire a favore dei loro cittadini l'eliminazione delle doppie imposizioni fiscali all'interno della comunità*".

In realtà, si vedrà nel trattare singoli argomenti come la fiscalità europea abbia una sua identità, sia pure diversa da quella che presenta negli stati membri e in Italia in particolare. Anche attraverso indirizzi, linee guida e raccomandazioni, il ravvicinamento è tutt'altro che assente tra gli obiettivi europei, soprattutto per gli stati appartenenti alla moneta unica, che sono sottoposti a stringenti vincoli di bilancio e a controlli sulla entità delle entrate pubbliche, che devono garantire il sostenimento delle spese ed evitare indebitamenti e deficit di bilancio superiori alle misure consentite, controlli che limitano, come si vedrà, la possibilità di esercitare quelle politiche redistributive che sono certamente tra gli obiettivi primari del tributo.

Nel titolo VIII del TFUE, dedicato alla politica economica europea

compare però la previsione (art. 122) di un apporto solidale alla finanza degli stati membri da parte dell'Unione nelle situazioni di difficoltà, e gli ultimi anni, che hanno purtroppo visto susseguirsi crisi finanziarie, sanitarie (emergenza Covid su tutte) e belliche, hanno dimostrato l'importanza della finanza pubblica dell'Unione¹.

2. IL TRIBUTO NELLA COSTITUZIONE: L'ART. 53

Nella Costituzione italiana – ma anche nella scienza giuridica, che molto si è battuta perché nel progetto di costituzione europea fosse inserita una norma sulla funzione e sui limiti del tributo – italiana, il **tributo** ha un ruolo cardine nel contesto dei rapporti politici (e non economici, si badi).

Il legislatore costituente, in altre parole, ha visto il tributo come un elemento fondativo essenziale della comunità, e ne ha fatto oggetto di un dovere tipico e qualificante del rapporto con la comunità organizzata, con la Repubblica. Nel prevedere il dovere, peraltro, la Costituzione crea anche le premesse perché siano possibili, a favore dei consociati, lo svolgimento delle funzioni essenziali e l'erogazione delle prestazioni e dei servizi pubblici che garantiscono la possibilità di espressione della propria personalità a ciascun consociato.

“*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”, recita il comma 1 dell'art. 53 Cost., che è la disposizione cardine dell'ordinamento tributario italiano. Ciascuna delle parole che compongono quella norma dà un senso all'obbligo di contribuzione e ne chiarisce le ragioni e i limiti, tanto che, ad avviso di parte della dottrina, lo stesso art. 53 fonda la definizione di tributo; è certo, comunque, che un'entrata pubblica può essere definita tributo costituzionalmente legittimo solo se presenta i caratteri distintivi di cui all'art. 53.

2.1. Il “tutti” richiama l'attenzione sul fatto che l'obbligo di contribuzione non può essere delimitato a priori, come accadrebbe se l'art. 53 si

¹ Art. 122: “1. Fatta salva ogni altra procedura prevista dai trattati, il Consiglio, su proposta della Commissione, può decidere, in uno spirito di solidarietà tra Stati membri, le misure adeguate alla situazione economica, in particolare qualora sorgano gravi difficoltà nell'approvvigionamento di determinati prodotti, in particolare nel settore dell'energia. 2. Qualora uno Stato membro si trovi in difficoltà o sia seriamente minacciato da gravi difficoltà a causa di calamità naturali o di circostanze eccezionali che sfuggono al suo controllo, il Consiglio, su proposta della Commissione, può concedere a determinate condizioni un'assistenza finanziaria dell'Unione allo Stato membro interessato. Il presidente del Consiglio informa il Parlamento europeo in merito alla decisione presa”.

riferisse ai cittadini, ovvero ai residenti. A livello generale, **nessuno può essere escluso dall'obbligo di contribuzione**, nel momento in cui venga in relazione con la comunità che possiamo definire come Repubblica Italiana. Sta alla legge, ovviamente, definire per ogni tributo con ragionevolezza quali siano i soggetti passivi, ma in linea di principio la costituzione non può escludere nessuno dall'obbligo di contribuzione. Il principio di effettività, che presiede ad ogni aspetto del diritto, eviterà che la legge possa ampliare oltre ogni logica l'ambito dei soggetti colpiti da un tributo, perché là dove questi fossero individuati anche in soggetti privi di qualsiasi collegamento con lo Stato italiano, la legge sarebbe inutile in quanto inattuabile; chi potrebbe costringere un soggetto a pagare tributi allo stato italiano, in mancanza di qualsiasi legame con lo stato stesso? Quale patrimonio garantirebbe il pagamento del tributo?

2.2. I soggetti passivi così individuati con il termine “tutti”, che va inteso in linea di principio nel senso più onnicomprensivo possibile, “**sono tenuti**” al pagamento dei tributi. La prestazione tributaria è dunque **doverosa, obbligatoria**, e forma oggetto di una situazione passiva che, normalmente, è caratterizzata da un **profilo autoritativo**; questo aspetto pone le premesse per un problema ulteriore, che la Costituzione deve affrontare, ossia quello della fonte idonea a stabilire autoritativamente la prestazione coattivamente imposta.

In realtà, sarebbe errato delimitare a priori il tributo, escludendo che esso sia **compatibile con moduli consensuali, o paracommutativi**; anche in rapporti sinallagmatici, o comunque in cui è ravvisabile uno scambio, la disciplina giuridica dell'entrata può essere in parte giustificata dalle esigenze di concorso alla spesa pubblica che caratterizzano il tributo. La coattività, allora, deve propriamente essere individuata nella circostanza che, sia pure nell'ambito di rapporti non autoritativi, possa esservi un prelievo la cui conformazione è quella di realizzare il concorso alla pubblica spesa: occorrerà verificare, per concludere che si tratti di tributo, che quel prelievo abbia giustificazione in una capacità di contribuzione e abbia finalità di concorso alla spesa pubblica.

2.3. Il **concorso alla pubblica spesa** caratterizza ancora l'identificazione dell'entrata tributaria. Essa è destinata a realizzare il riparto tra i consociati del peso delle spese pubbliche, e, a ben vedere, il tributo, ossia un prelievo che sia giustificato dalla capacità contributiva, è l'unico modo soddisfacente e possibile per creare un **razionale criterio di riparto della spesa pubblica tra tutti i consociati** (intesi nel modo ampio che si è detto).

Non potendo utilizzarsi criteri in uso nelle comunità rette da regole privatistiche (nelle associazioni si può chiedere ad ogni socio la stessa contribuzione, e semmai distinguere tra categorie di associati, in fun-

zione della quota versata; nel condominio rileva l'estensione della proprietà privata e la misura della fruizione dei servizi comuni), in un ambito pubblicistico l'unico modo razionale – ossia, prima di tutto socialmente accettato – per distribuire l'onere della spesa pubblica su tutti coloro che in qualche modo ne fruiscono, o la determinano, è quello di individuare delle forme di contribuzione che facciano leva sulla capacità di ciascun consociato di concorrere alla spesa.

2.4. Il “tutti”, come si vede, si salda al “sono tenuti”, e nel contempo al concorso alla spesa pubblica: ma la cerniera che definitivamente lega tutti questi elementi è data dalla **capacità contributiva**, ossia dal concetto secondo il quale è giusto che alla spesa pubblica concorrano tutti i consociati se (e secondo quanto) è nella loro possibilità di contribuire. In modo molto approssimativo, possiamo cominciare a dare forma ai fatti che saranno oggetto di imposizione: possiamo immaginare che siano chiamati al concorso, in quanto titolari di capacità contributiva, ad esempio i possessori di beni (immobili, prima di tutto), coloro che conseguono ricchezze, quanto meno attraverso delle attività produttive (imprenditori, professionisti, lavoratori dipendenti), coloro che effettuano scambi e pongono in essere negozi giuridici, dai quali si desume indirettamente la disponibilità di risorse economiche.

Questa gamma di presupposti dell'imposizione, pur essendo in realtà molto ristretta, rispetto a quanto la legislazione ci mostra, non gode nemmeno del consenso di tutta la dottrina; a parere di alcuni studiosi, ad esempio, mentre la produzione di ricchezza nuova può senz'altro essere considerata espressione di capacità contributiva, non altrettanto può dirsi per le imposte sui beni (sul patrimonio), o per quelle sui consumi.

Entriamo così nel cuore di un dibattito che vede ancora la dottrina molto divisa, sul concetto di capacità contributiva, sulla funzione che il concetto assolve, sulla maggiore o minore ampiezza che ad esso deve riconoscersi.

Un primo nodo da sciogliere, al riguardo, è quello della funzione della nozione di capacità contributiva: non vi è dubbio, in merito, che il concetto esprima anche un'esigenza di garanzia del consociato, nel senso che non può esservi contribuzione alla spesa pubblica in carenza di un indice di capacità contributiva. Ma se si limita a questo aspetto la funzione della nozione, si tradisce l'art. 53 Cost., nel quale è palese che il concetto di capacità contributiva, prima di essere limite all'imposizione, **ne costituisce al contrario il fondamento**; quindi, tutti coloro che manifestano attitudine alla contribuzione, possono e debbono contribuire alla spesa pubblica.

La nozione più o meno ristretta di capacità contributiva dipende poi da scelte di carattere spesso ideologico, che non sono tra loro compatibili. Secondo una visione, che in modo molto semplificato possiamo di-

re influenzata da una mentalità liberale, può esservi capacità contributiva solo se vi è ricchezza, ed in particolare una situazione che ponga il consociato nelle condizioni di provvedere al pagamento del tributo. Nella visione più estrema, questa impostazione conduce ad escludere capacità contributiva negli stessi fatti che invece normalmente sono colpiti da tributi in tutti i paesi economicamente avanzati (il consumo, il patrimonio, la gestione di attività organizzate) perché in tale ottica ricchezza nuova si può ravvisare solo nel reddito. In questa prospettiva, solo su fatti manifestazione di ricchezza la tassazione può incidere, e solo su tali basi il principio di capacità contributiva può dirsi rispettato.

Dal lato opposto, la capacità contributiva viene concepita non in funzione garantista, ma come criterio di riparto, in sé privo di specifici riferimenti alla ricchezza, che impone al legislatore la **individuazione di fatti tassabili dotati di ragionevole idoneità alla contribuzione, ma non necessariamente ancorati alla disponibilità di risorse**. Questa visione, oltre ad apparire la più coerente rispetto al collegamento che l'art. 53 indubbiamente ha con valori costituzionali fondamentali quali quelli di solidarietà e di uguaglianza, ha il pregio di favorire una pluralità di forme di contribuzione, che, espandendosi su presupposti molto diversi tra loro, sono in grado di meglio colpire nel complesso le situazioni meritevoli di tassazione, e di recuperare eventuali evasioni che si manifestino nell'ambito di uno o più tributi. Essa evita inoltre l'equivoco di descrivere la dialettica tra contribuente e fisco alla stregua di una tutela dei diritti proprietari, sovrapponendo all'art. 53 valori costituzionali (quali quelli di cui agli artt. 41, 42 e 43 Cost.) che la Corte costituzionale reputa estranei alla materia tributaria.

La giurisprudenza costituzionale si colloca su una linea che possiamo definire intermedia, ammettendo certamente la **pluralità di fatti imponibili espressione di capacità contributiva**, e dunque rifuggendo una identificazione meccanica tra ricchezza e contribuzione, ma ponendo, rispetto ad una visione troppo estesa dei fatti tassabili, la condizione che il fatto imponibile sia espressivo di una valutabilità in termini economici.

Esemplare la vicenda dell'IRAP, imposta introdotta nel 1996/7 nell'ordinamento italiano con l'intento di assoggettare ad imposta il valore aggiunto prodotto da qualsiasi entità dotata di organizzazione attraverso la combinazione di fattori produttivi (capitale, lavoro, attività imprenditoriale). L'imposta ha visto gli studiosi italiani radicalmente divisi sulla valutazione di compatibilità con il principio di capacità contributiva, mentre la Corte costituzionale, con la sentenza n. 156/2001, ha ritenuto legittima l'imposta, il cui gettito è destinato alle Regioni, ma sull'assunto, non condiviso da tutti gli studiosi, che il fatto tassabile – l'organizzazione di fattori produttivi – abbia comunque una sua rappresentatività di forza economica.

D'altra parte, solo se la capacità contributiva è vista in una **prospettiva ampia**, idonea a cogliere l'idoneità alla tassazione di molte situazioni di vantaggio tipiche della economia e della società moderne, si possono ammettere tributi che sono riconosciuti di grande utilità (soprattutto in chiave futura) quali quelli classificabili, in senso ampio, come ambientali (si pensi alle imposte su emissioni fisiche o sonore, alla tassazione dei tabacchi e degli alcolici).

In definitiva, solo una vasta gamma di fatti imponibili consente di distribuire il peso della tassazione su una ampia fascia di soggetti e di situazioni, cercando di perseguire un'equità complessiva del sistema attraverso la distribuzione dell'onere di contribuzione su **indici di benessere tra loro complementari**. In quest'ottica, ad esempio, si consideri il ruolo che possono svolgere le imposte su indici indiretti (quali le imposte sui consumi, sui trasferimenti, sugli atti giuridici a contenuto patrimoniale) al fine di ottenere una contribuzione da parte di soggetti che, legalmente o illegalmente, sfuggono alla tassazione degli indici diretti di ricchezza (patrimonio, reddito).

Per inciso si può rilevare che il mondo odierno, globalizzato e informatizzato, comporta un nuovo *standard* per lo svolgimento delle relazioni giuridiche dovuto specialmente al grande sviluppo tecnologico avvenuto negli ultimi decenni. L'applicazione di sofisticati modelli legati all'utilizzo del digitale ha dato impulso ad un nuovo e complesso *agere* di mercato che comporta un allontanamento dagli schemi tradizionali finora praticati, visto che la tassazione convenzionale si basa principalmente sulla prescrizione di presupposti tangibili e di solito praticati all'interno del territorio del paese. Il processo di dematerializzazione della ricchezza procede su vari fronti e gli intangibili sono pienamente idonei a realizzare fatti quantitativamente rilevanti ed espressione di capacità contributiva.

La sostenibilità complessiva della tassazione e la sua sostanziale equità costituiscono esercizio di un giudizio che non si pone in termini giuridici, di rispetto della capacità contributiva, ma di un **giudizio politico**, che si esprime attraverso la concessione del voto a quelle forze politiche che sembrano proporre il migliore equilibrio tra esigenze della finanza pubblica e sopportabilità della pressione fiscale. La quale, peraltro, intesa come peso complessivo della tassazione sulla collettività dei consociati, non è oggetto di tutela nell'art. 53: la capacità contributiva che è stabilita come indice di tassabilità di fatti situazioni e soggetti è infatti **la capacità contributiva non della collettività, ma la "loro", ossia la capacità contributiva che ciascuno dei "tutti" deve avere per potere essere chiamato alla contribuzione**.

Dunque, la capacità contributiva non è sinonimo di garanzia, di limite alla contribuzione; essa assolve anche tale funzione, ma in maniera inscindibile essa è anche espressione di un dovere di contribuzione, nel

senso che chi ha capacità contributiva deve contribuire (si è detto, in dottrina, “da ciascuno il suo”; non di più, ma neanche di meno). Tanto che non manca chi – anche la giurisprudenza, ai massimi livelli² – vede nel **principio di capacità contributiva una fonte di diretta efficacia pre-cettiva**, che impone all’interprete, anche oltre i singoli testi di legge, di adottare le misure necessarie ad assicurare l’effettività della contribuzione, per far in modo che chi manifesta capacità contributiva non possa sottrarsi alla contribuzione. Intesa come **criterio interpretativo**, e non come legittimante forme di tassazione a prescindere dall’intervento del legislatore ordinario, questa conclusione può essere accettata, se considerata con molta cautela.

Un profilo di garanzia è tuttavia implicito nel principio di capacità contributiva, ed è quello che deve essere tenuto indenne dalla tassazione chi goda di disponibilità economica inferiore al c.d. **minimo vitale**, ossia a quanto necessario per provvedere ai bisogni della vita (il legislatore, nel disciplinare tale profilo, ha discrezionalità, ma limitata e sindacabile sotto il profilo della ragionevolezza e del rispetto sostanziale dell’art. 53).

2.5. Il fatto che l’art. 53 sia inserito nel titolo della Costituzione che regola i rapporti politici chiarisce in modo perfetto quale sia l’effettivo valore della contribuzione, rispetto al rapporto tra Repubblica e consociati.

Intanto, pone un problema giuridico di grande spessore, che attiene alla rilevanza della tassazione, rispetto al conseguimento stesso della cittadinanza. In un’epoca di grandi flussi migratori, che vedono progressivamente gli immigrati conquistare la titolarità di plurimi indici di capacità contributiva, è da chiedersi se la soggezione alle imposte per un periodo continuativo non diventi essa stessa sintomo di stabile appartenenza alla comunità – e quindi di legittima aspirazione alla cittadinanza –, per lo meno quando si tratti di imposte personali o comunque espressione di una presenza attiva del soggetto nello Stato.

In secondo luogo, esclude che l’obbligo di concorso alla spesa pubblica possa considerarsi limitato solo a quanto necessario a finanziare l’organizzazione e i servizi resi dagli enti pubblici, e che si possa negare la legittimità della chiamata alla contribuzione giustificata da **finalità redistributive, da manovre di politica economica, da intenti disincentivanti di comportamenti socialmente negativi** (il fumo, il mancato riciclaggio dei rifiuti suscettibili di recupero). Proprio perché è norma che regola i rapporti politici, l’art. 53 deve essere inteso come diretta ema-

² Le sentenze della Corte di cassazione del dicembre 2008 (n. 30056 e altre), sul contrasto all’elusione fiscale fondato direttamente sulla violazione dell’art. 53 Cost., sono l’espressione più incisiva di tale concezione, certamente opinabile ma non trascurabile. Affiora spesso, nella giurisprudenza di legittimità, una certa tendenza ad affermare principi anche al di là di quanto previsto dalla normativa (*infra*, capitolo V).

nazione dei principi fondanti della Costituzione, quali quello di solidarietà (art. 2), quello di eguaglianza formale e sostanziale (art. 3, rispettivamente commi 1 e 2), ed in particolare la c.d. leva fiscale appare la più idonea a rendere concreto l'impegno costituzionale alla rimozione delle diseguaglianze per realizzare la parità di condizioni alla espressione della propria personalità, di cui al comma 2 della Costituzione.

Un forte richiamo al nesso tra gli artt. 2 e 3 e l'art. 53 Cost. viene dalla sentenza n. 288/2019 della Corte costituzionale: “nella Costituzione il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, 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 costituzionali, 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). È infatti da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattenderlo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti”.

Appare poi inammissibile fondare sull'art. 53 l'identificazione di un limite massimo alla contribuzione complessiva dei consociati: la capacità contributiva funge da parametro solo per individuare in quale misura ciascuno (dei “tutti”) è chiamato alla contribuzione; sulla sostenibilità complessiva del prelievo non incide l'art. 53 Cost., ma spiegano effetti considerazioni di politica economica, il fenomeno crescente della concorrenza fiscale tra stati, la globalizzazione dell'economia e la libera circolazione dei capitali, e infine considerazioni politiche, nel senso che la misura del prelievo considerata insopportabile condanna il governo che ne è artefice, quasi sempre, alla sconfitta elettorale.

Inoltre, va rilevato che il comma 1 dell'art. 53 Cost. è la stella polare per individuare la soluzione di molte questioni che si pongono in materia di definizione del presupposto dei tributi: ad es., per valutare se sia legittima un'**imposizione retroattiva**, ossia destinata a colpire fatti o situazioni verificatisi prima dell'entrata in vigore della norma, la Corte costituzionale ha sempre concluso in senso positivo, quando ha riscontrato la **permanenza della capacità contributiva al momento della chiamata alla contribuzione** (quando vi è sostituzione di un tributo all'altro, ovvero il lasso di tempo intercorso tra fatto tassabile e prelievo è

molto breve, ovvero quando vi è prevedibilità poiché la nuova legge sottopone a tassazione un'evidente capacità contributiva in precedenza non colpita per una lacuna del sistema). Peraltro, una legge che si qualifica come diretta attuazione dei principi costituzionali, la n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), pone in generale un divieto di introdurre tributi retroattivi, o anche efficaci sin dal periodo d'imposta in corso, ma la giurisprudenza trova difficoltà insuperabile nel far prevalere questa regola, fissata in una legge ordinaria che come tale non è sovraordinata gerarchicamente alle altre, che, come spesso accade, derogano a tale principio.

Anche le questioni in tema di **territorialità** debbono essere risolte, quando il dettaglio delle norme non perviene a conclusioni sicure o mostra segnali di irragionevolezza, sulla base dell'art. 53, verificando se la dimensione territoriale della tassazione rispetti il principio per cui deve contribuire chi ha capacità contributiva razionalmente collegabile al territorio (e dunque alla spesa pubblica degli enti pubblici operanti nella Repubblica italiana). Tale processo valutativo è spesso combinato, come si può intuire, ad un giudizio di ragionevolezza delle norme (o dei vuoti normativi), che la Corte costituzionale sviluppa ai sensi dell'art. 3 Cost. Sulla territorialità, peraltro, influiscono anche fonti provenienti da ordinamenti internazionali, come quello dell'Unione europea; ad es., una tassazione non può avere effetti discriminatori né rispetto ai territori, né rispetto alla residenza o al luogo di stabilimento dei soggetti passivi.

2.6. Come integrazione dell'art. 53, ma anche come espressione di valori ugualmente fondanti la Costituzione (quali la libertà di culto) **l'art. 20 Cost.** esclude che possano essere motivo di speciali gravami fiscali il fine di religione o di culto o il carattere ecclesiastico di associazioni ed enti. La disposizione, che concorre a realizzare l'eguaglianza e nel contempo ribadisce l'esclusiva rilevanza, ai fini del prelievo, della capacità contributiva, e non di caratteristiche soggettive che, se poste a base dell'imposizione, assumerebbero carattere discriminatorio, intende preservare il diritto di esercitare il culto e di dare vita anche ad istituzioni ecclesiastiche, senza che tali forme di espressione siano oggetto di "gravami" fiscali aggiuntivi rispetto a quelli previsti per la generalità delle istituzioni e delle associazioni.

Il cenno all'art. 20 consiglia di anticipare alcune considerazioni su una contraddizione apparentemente insuperabile, tra la generalità dell'obbligo di contribuzione, implicita nell'art. 53, e la ricorrente presenza, nell'ordinamento tributario, **di norme agevolative, o di favore, che prevedono fatti o situazioni che, sia pure a parità di capacità contributiva**, sono sottoposte ad una tassazione minore, o sono esentate interamente dagli obblighi tributari o quanto meno dal pagamento del tributo. In astratto, l'incompatibilità è insuperabile, e infatti non man-