



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO

DIPARTIMENTO JONICO IN SISTEMI GIURIDICI ED ECONOMICI
DEL MEDITERRANEO: SOCIETÀ, AMBIENTE, CULTURE

JONIAN DEPARTMENT - MEDITERRANEAN ECONOMIC
AND LEGAL SYSTEMS: SOCIETY, ENVIRONMENT, CULTURES



ANNALI 2013 – ANNO I

(ESTRATTO)

SALVATORE ANTONELLO PARENTE

LO IUS IMPOSITIONIS TRA POTERE AUTORITATIVO, SOLIDARIETÀ
SOCIALE E LIBERTÀ PERSONALE

DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO

BRUNO NOTARNICOLA

COORDINATORE DELLA COLLANA

FRANCESCO MASTROBERTI

COMMISSIONE PER GLI ANNALI DEL DIPARTIMENTO JONICO

BRUNO NOTARNICOLA, DOMENICO GAROFALO, RICCARDO PAGANO, GIUSEPPE
LABANCA, FRANCESCO MASTROBERTI, AURELIO ARNESE, GIUSEPPE SANSEVERINO,
STEFANO VINCI

COMITATO SCIENTIFICO

DOMENICO GAROFALO, BRUNO NOTARNICOLA, RICCARDO PAGANO, ANTONIO FELICE
URICCHIO, MARIA TERESA PAOLA CAPUTI JAMBRENGHI, DANIELA CATERINO, MARIA
LUISA DE FILIPPI, ARCANGELO FORNARO, IVAN INGRAVALLO, GIUSEPPE LABANCA,
TOMMASO LOSACCO, GIUSEPPE LOSAPPIO, FRANCESCO MASTROBERTI, FRANCESCO
MOLITERNI, CONCETTA MARIA NANNA, FABRIZIO PANZA, PAOLO PARDOLESI,
FERDINANDO PARENTE, GIOVANNA REALI, LAURA TAFARO, SEBASTIANO TAFARO,
NICOLA TRIGGIANI

COMITATO REDAZIONALE

AURELIO ARNESE, GIUSEPPE SANSEVERINO, STEFANO VINCI

REDAZIONE:

PROF. FRANCESCO MASTROBERTI

DIPARTIMENTO JONICO IN SISTEMI ECONOMICI E GIURIDICI DEL

MEDITERRANEO: SOCIETÀ, AMBIENTE, CULTURE

VIA DUOMO, 259 C/O EX CASERMA ROSSAROLL

74123 -

TARANTO ITALY

E-MAIL: FMASTROBERTI@FASTWEBNET.IT

TELEFONO: + 39 099 372382

FAX: + 39 099 7340595

HTTP://WWW.ANNALIDIPARTIMENTOJONICO.ORG

Salvatore Antonello Parente

**LO IUS IMPOSITIONIS TRA POTERE AUTORITATIVO, SOLIDARIETÀ
SOCIALE E LIBERTÀ PERSONALE**

ABSTRACT	
<p>Tra i poteri che connotano la sovranità statale, la potestà di prelevare ricchezza per far fronte alle spese pubbliche assume una dimensione del tutto peculiare. Difatti, nel sistema normativo, la potestà impositiva è delimitata da due parametri costituzionali: il principio di legalità (art. 23 Cost.) e il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). I due principi, strettamente connessi, assurgono a parametri fondanti degli assetti tributari, dal momento che integrano forme avanzate di tutela dei diritti del contribuente. La riserva di legge non assolve solo un ruolo di garanzia dei singoli, ma ha pure una preminente funzione istituzionale, legata al principio democratico, che risponde ad un'esigenza di ripartizione delle competenze tra gli organi politici di vertice e l'amministrazione fiscale. In tale contesto, si inserisce il secondo parametro limitativo, ossia il principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.), che mira a circoscrivere la potestà impositiva, in funzione della garanzia del contribuente. In sintesi, la capacità contributiva si presenta come presupposto e limite dell'imposizione e costituisce un'invalicabile limitazione alla libertà del legislatore ordinario, volta alla tutela di due interessi di pari rango: l'interesse della collettività al concorso di tutti alle spese pubbliche, espressivo della funzione solidaristica; l'interesse del singolo al rispetto della propria capacità contributiva, emblematico della funzione garantistica della norma.</p>	<p>Among the powers that characterise the sovereignty of the state, there is the power to use wealth towards public expenditure, which takes on a rather peculiar dimension. In fact, in the regulatory system, the taxing right is limited by two constitutional parameters: the principle of legality (Article 23 of the Constitution) and the principle of contributory ability (Article 53 of the Constitution). Closely related to each other, these two principles have become the essential parameters of the tax structure, for they comprise advanced ways to protect the rights of the taxpayer. The provision of law not only fulfils the role of guarantor of the individual, but it also has a foremost institutional role which is linked to the democratic principle of dividing powers between the government bodies at the top and the administrative ones. Accordingly, the second parameter of limitation (or the ability to pay in accordance with the Article 53 of the Constitution) befits the contexts as it seeks to limit the power of taxation so as to protect the taxpayer. In short, the ability to pay becomes a boundary for taxation, constituting an impassable limit for the freedom of ordinary legislation which is aimed at protecting two interests in equal measure: the public interest in the competition of all public expenditure, which is an expressive function of solidarity, and the interest of the individual, by respecting his ability to pay, which, in turn, shows exactly how a regulation should work.</p>
potestà impositiva - capacità contributiva - interessi collettivi	taxing powers - ability to pay - collective interests

SOMMARIO: 1. Le radici storiche dello *ius impositionis*. La preminenza del principio di autorità nel potere impositivo. – 2. I parametri limitativi della potestà impositiva: il principio di legalità e il principio di capacità contributiva. L'integrazione del quadro normativo primario con disposizioni di carattere secondario. – 3. La determinazione legale del «modulo procedimentale» per l'esercizio della potestà amministrativa in funzione della delimitazione della discrezionalità dell'ente impositore. I contenuti della riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte e il ruolo delle fonti sub-legislative. – 4. I brocardi «*nullum tributum sine lege*» e «*no taxation without representation*» e il principio di autolimitazione della potestà dello Stato nell'attività impositiva. Il sistema dei «freni e contrappesi». – 5. Le funzioni accreditate alla riserva di legge: la tutela degli interessi generali attraverso la ripartizione delle competenze tra gli organi politici e l'amministrazione fiscale secondo il principio democratico; la garanzia degli interessi dei privati. L'imposizione tributaria quale strumento di politica sociale e di redistribuzione del reddito. – 6. La capacità contributiva come presupposto, limite e parametro della potestà impositiva a garanzia del contribuente. Il controllo di legittimità costituzionale sulle norme impositive. – 7. Gli interessi sottesi alla capacità contributiva: l'interesse del contribuente al rispetto della propria capacità contributiva; l'interesse della collettività al concorso di «tutti» alle spese pubbliche. – 8. La capacità contributiva come capacità economica che implica un giudizio sulla posizione del contribuente e sulla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici. – 9. Gli indici di capacità contributiva quali fatti espressivi di potenzialità economica. La nozione soggettiva e la configurazione oggettiva di capacità contributiva. L'elaborazione di una «nozione relativa» di capacità contributiva fondata sull'esigenza che ciascun tributo sia espressivo di potenzialità economica e modulata sulla differenziazione dei contribuenti e dei tributi. Gli indici diretti e gli indici indiretti di capacità contributiva. – 10. Il collegamento tra la capacità contributiva ed il soggetto obbligato. Il concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva quale espressione del dovere inderogabile di solidarietà sociale. L'esclusione dalla categoria della capacità contributiva delle prestazioni di natura sanzionatoria. L'utilizzo dello strumento fiscale a fini extrafiscali. – 11. I requisiti della capacità contributiva: l'effettività, la certezza e l'attualità. L'inscindibilità dei requisiti. – 12. Il principio di irretroattività in materia tributaria. Le riserve sull'adozione di tributi retroattivi. La legittimità dei tributi retroattivi che colpiscono fatti passati espressivi di una capacità contributiva ancora attuale. I principi di ragionevolezza e di uguaglianza tributaria e la preclusione all'adozione di tributi incoerenti con il proprio oggetto economico.

1. – Il tentativo di armonizzare la sostanza del lessèma «libertà» con l'essenza del lèmma «autorità», nel settore dello *ius impositionis*, è impresa piuttosto ardua, considerata la preminenza del principio di autorità nel potere impositivo, espressione della sovranità dello Stato¹.

¹ La configurazione dello *ius impositionis* come esplicitazione della sovranità statale emerge chiaramente da una remota decisione della Corte Suprema degli Stati Uniti d'America, richiamata da M. BERTOLISSI, voce *Legge tributaria*, in *Digesto Discipline Privatistiche, Sezione Commerciale*, vol. VIII, Torino 1992, 524, e da H.M. GROVES, *La finanza di uno Stato moderno*, Milano 1953, 21, risalente all'anno 1899, ma attualissima nei contenuti, secondo la quale «il potere di tassare è l'unico grande potere sul quale è fondato l'intero edificio nazionale. Esso è tanto necessario alla vita e alla prosperità della nazione quanto l'aria alla vita dell'uomo. Non è soltanto il potere di distruggere, ma il potere di mantenere in vita».

Difatti, negli ordinamenti giuridici moderni, tra i poteri che connotano la sovranità statale, la potestà di prelevare ricchezza, per far fronte alle spese pubbliche e ai bisogni della collettività², assume una dimensione del tutto peculiare.

Sul piano storico, per evitare abusi da parte dei pubblici poteri, lo *ius impositionis* è stato diacronicamente ancorato a rigorosi parametri oggettivi³, alla stregua della lenta evoluzione del fondamento del potere impositivo, che, nel tempo, ha avuto radici diverse: in epoca romana, il tributo era espressione dell'esercizio unilaterale e quasi incondizionato della potestà pubblica; nel periodo dello Stato assoluto, colui che esercitava il potere poteva imporre qualsivoglia tributo, senza dare conto della destinazione e dell'impiego delle entrate; attualmente, lo *ius impositionis* è connotato dal coinvolgimento dei soggetti passivi, che partecipano alla dinamica impositiva mediante l'espressione del «consenso» all'imposizione.

Nel corso dei secoli, dunque, si è passati dal rigido principio di autorità al parametro del consenso all'imposta, con il quale si è inteso riequilibrare l'assetto dei poteri e garantire l'integrità patrimoniale dei singoli nei confronti dell'arbitrio di chi esercita lo *ius impositionis*⁴.

² Cfr. R. LUPI, voce *Riserva di legge (Dir. Trib.)*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 13, Milano, 2007, 633-634, secondo il quale «il tributo non nasce spontaneamente “dal basso”, dai rapporti tra gli individui, ma richiede una organizzazione politica abbastanza raffinata, dove i bisogni pubblici siano previsti e siano definite le funzioni dei soggetti coinvolti nella acquisizione di risorse a beneficio dell'intera collettività. Storicamente, le organizzazioni sociali di una certa dimensione e complessità introducevano i tributi con atti di rango corrispondente a quello delle attuali leggi, emanati cioè dall'autorità politica di vertice, come il monarca, l'assemblea dei nobili, dei cittadini, ecc. Prendeva forma così la cd. «potestà normativa tributaria», cioè l'introduzione astratta del dovere di contribuire alle spese pubbliche in relazione ad un certo evento economicamente rilevante (possesso di beni, ricevimento di eredità, ecc.)».

³ Cfr. M. BERTOLISSI, *op. cit.*, 523-524, il quale sottolinea che ad avere rilevanza «non sono tanto le concrete modalità di utilizzazione della potestà impositiva realizzatasi in un determinato ordinamento, quanto l'idea di limite, che proprio in rapporto al tributo ha rappresentato la traduzione storica delle esigenze di depotenziamento dell'assolutismo. Per questo, non sembra fuori luogo ricordare vicende che hanno fortemente influito sul

costituzionalismo contemporaneo: quelle della rivoluzione inglese del XVII secolo, combattuta pure all'insegna dell'esigenza, per il Parlamento, di «assunzione del potere di levar tasse senza il concorso del sovrano», e quelle della rivoluzione francese del secolo successivo, a proposito delle quali Alexis de Tocqueville ha ravvisato alcune significative somiglianze: "Sforzo istintivo, e nello stesso tempo teorico e sistematico, verso la libertà: l'affrancamento civile ed intellettuale reclamato come un diritto assoluto. In questi punti non solo esse si somigliano, ma si congiungono l'una all'altra nel grande movimento dello spirito umano moderno e in quanto esse sono l'effetto di una stessa causa". E vale la pena di ricordare altresì la rivoluzione attuata negli Stati Uniti ove, "ad eccezione degli schiavi, dei domestici e degli indigenti, mantenuti dai comuni, non c'è nessuno che non sia elettore, e che, a questo titolo, non concorra indirettamente alla formazione della legge. Coloro che vogliono opporsi alle leggi sono, dunque, costretti a fare apertamente una di queste due cose: devono o cambiare l'opinione, o calpestare le sue volontà".

⁴ Difatti, al fine di circoscrivere l'indiscriminato potere impositivo, sorsero i primi parlamenti, composti dai rappresentanti delle classi sociali sulle quali venivano a gravare gli oneri tributari. Sulla ricostruzione dell'evoluzione storica del fondamento del potere impositivo, cfr. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino 2005, 43 ss., il quale osserva che, «se già in epoca romana il tributo era espressione di potestà pubblica, le basi delle concezioni moderne del potere di imporre tributi vanno probabilmente ricercate nell'alto medioevo, quando la disgregazione delle strutture statuali e la perdita di potere politico da parte del re o dell'imperatore resero generale la regola che le prestazioni tributarie non costituivano l'oggetto di obbligazioni autoritativamente imposte, bensì di un atto di volontà del feudatario verso il principe. Già nello stato barbarico, e via via nelle strutture statuali del medioevo fino all'età dei comuni, il principio del consenso al tributo da parte di chi doveva pagarlo si modificò così man mano dall'originaria prestazione volontaria del feudatario al principe, al consenso manifestato dalle varie adunanze degli uomini liberi e poi dalle classi e corporazioni sociali».

2. – Nel vigente sistema normativo, la potestà impositiva è delimitata da due rigidi parametri costituzionali: il principio di legalità (art. 23 Cost.)⁵; il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

I due principi, strettamente connessi, dato che la capacità contributiva, quale criterio sostanziale di determinazione del presupposto, «opera attraverso il principio di stretta legalità in tutte le fasi di attuazione del tributo fino alla concreta acquisizione del prelievo»⁶, assurgono a criteri fondanti degli assetti tributari⁷, dal momento che integrano forme avanzate di tutela dei diritti del contribuente.

Il principio della riserva di legge⁸, come si è detto, è sancito dall'art. 23 Cost., il quale dispone che «nessuna prestazione personale o patrimoniale⁹ può essere imposta

⁵ Una parte della dottrina (M. BERTOLISSI, *op. cit.*, 527), mettendo in luce la funzione di garanzia svolta dal principio *de quo*, ha evidenziato che «la riserva fa riferimento alle “relazioni tra atti-fonte, e quindi alle situazioni soggettive di ‘potere’, di cui gli atti medesimi sono espressione” e ai “rapporti tra gli organi o i complessi di organi ..., cui ne spetta l’esercizio”: rappresentando con ciò un insieme di esigenze che non si riducono soltanto – com’era in passato – alla “funzione di tutela della sfera delle libertà individuali di ciascun consociato di fronte all’esercizio dei poteri sovrani dello Stato”».

⁶ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 8.

⁷ Sulla tematica, E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, in *Digesto Discipline Privatistiche, Sezione Commerciale*, vol. II, Torino 1987, 454, evidenzia che «la Costituzione pone due limiti al potere di imposizione: a) uno di carattere formale, posto dall’art. 23 che, disponendo «nessuna prestazione può essere imposta se non in base alla legge», introduce per le «prestazioni patrimoniali imposte» e quindi anche per i tributi che di tali prestazioni fanno parte, il principio di legalità, più precisamente della «riserva relativa» di legge, secondo il quale l’imposta deve essere prevista dalla legge solo nei suoi elementi fondamentali, potendo gli altri elementi essere rimessi ad una normazione secondaria, alla potestà regolamentare dell’ente impositore; b) uno di carattere sostanziale, posto dall’art. 53, che, affermando «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva», pone il fondamento e il limite dell’attività di imposizione, nel senso che, da una parte, non vi può essere imposizione senza capacità contributiva, dall’altra non si può chiedere ad un soggetto un concorso alla spesa pubblica che non sia giustificato ragionevolmente dalla sua capacità contributiva. Difatti la misura del prelievo è frutto di una valutazione discrezionale del legislatore che sfugge a censure d’incostituzionalità a meno che non sconfini nell’arbitrio o nella irragionevolezza».

⁸ Sul principio della riserva di legge, in materia tributaria cfr. A. FEDELE, *Commento all’art. 23 Cost.*, in G. BRANCA *Commentario alla Costituzione*, Bologna – Roma, 1978; A. FEDELE, *Riserva di legge*, in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, I, Padova 1994; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria*, Torino, 1995; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 37 ss.; S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell’evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in L. PERRONE – C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte costituzionale. Studi per i 50 anni della Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 163 ss.; G. GAFFURI, *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2006, 23 ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 7 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, 39 ss.

Per maggiori approfondimenti sulla tematica, cfr. A. AMATUCCI, voce *Legge tributaria*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XVIII, Roma, 1990, 1 ss.

⁹ Sulla distinzione tra prestazioni personali e prestazioni patrimoniali imposte, cfr. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 14, secondo il quale, mentre «le prime si risolvono in attività comportanti l’esplicazione di energie fisiche ed intellettuali con conseguente limitazione per il privato della possibilità di determinare liberamente la destinazione delle energie medesime, le seconde rilevano invece per la loro attitudine a produrre una decurtazione del patrimonio del privato». Osserva, sul punto, R. LUPI, voce *Riserva di legge (Dir. Trib.)*, cit., 636, che «il concetto di “prestazione patrimoniale” include la totalità dei tributi, nonché altri prelievi senza carattere tributario». Si veda, altresì, F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, 4^a ed., Milano, 2010, 9, secondo il quale «l’art. 23 concerne le «prestazioni personali e patrimoniali imposte», che è categoria più ampia del concetto di tributo. Vi sono prestazioni imposte «in senso formale», vale a dire imposte con atto autoritativo, i cui effetti sono indipendenti dalla volontà del soggetto passivo. L’art. 23 si applica anche alle «imposizioni in senso sostanziale»,

se non in base alla legge»¹⁰. La legge, quindi, è la fonte primaria delle norme tributarie, che governa sia la fase di istituzione che quella di attuazione del tributo¹¹.

ossia a prestazioni di natura non tributaria e aventi funzione di corrispettivo, quando una obbligazione, pur nascendo da un contratto, costituisca corrispettivo di un servizio pubblico, che soddisfi un bisogno essenziale, e sia reso in regime di monopolio». In tali ultime situazioni, «il cittadino è libero di stipulare o non stipulare il contratto, ma questa libertà è solo astratta, perché si riduce alla possibilità di scegliere tra la rinuncia al soddisfacimento di un bisogno essenziale e l'accettazione di obblighi e condizioni unilateralmente e autoritativamente prefissati» (F. TESAURO, *op. cit.*, 9). In ordine al rapporto tra prestazioni patrimoniali imposte e tributi, cfr. M. BERTOLISSI, *op. cit.*, 527, il quale, riprendendo le osservazioni di una parte della dottrina (A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 27; A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, cit., 27), evidenzia «che «le prestazioni patrimoniali imposte non sono esclusivamente tributi e che neppure le prestazioni coattive di denaro a favore dello Stato e degli enti pubblici si identificano necessariamente con i tributi», con la conseguenza che «perde in tal modo rilevanza la sussistenza di una norma costituzionale che prevede una specifica riserva di legge in materia di tributi», operando in ogni caso il dettato dell'art. 23 Cost.».

¹⁰ Per «legge» non deve intendersi solo la legge in senso formale, che segue l'ordinaria procedura di approvazione, di cui agli artt. 70-74 Cost., ma anche gli atti aventi forza di legge, adottati dal Governo, come i decreti-legge (art. 77 Cost.) e i decreti legislativi (art. 76 Cost.). Sul punto, cfr. R. LUPI, voce *Riserva di legge (Dir. Trib.)*, cit., 636-637; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 3^a ed., Torino, 1976, 55 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Parte generale, 9^a ed., Torino, 2009, 18, che non manca di osservare che «il termine legge è assunto nell'art. 23 Cost. per indicare non soltanto la legge statale ordinaria (identificata in base ai criteri formali di cui agli artt. 71-74 Cost.), ma ogni atto normativo avente efficacia formale di legge: decreto-legge e decreto legislativo. Anche la legge regionale (o provinciale per Trento e Bolzano) soddisfa il precetto dell'art. 23 Cost. (fermi restando, ovviamente, i limiti costituzionali della potestà legislativa regionale – e provinciale – in materia impositiva)»; A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 47, il quale sottolinea che «si tratta dunque delle leggi in senso stretto, anche di rango costituzionale, nonché dei decreti legge e dei decreti legislativi. La previsione si estende, secondo la stessa Corte costituzionale (64/1965; 148/1979; 180/1996; 269/1997 e 435/2001), alle leggi delle regioni, sia a statuto speciale che a statuto ordinario, nonché a quelle delle province autonome di Trento e Bolzano»; P. RUSSO, *op. cit.*, 40-41, il quale evidenzia che, «quando si parla di legge come fonte normativa privilegiata dalla riserva, ci si riferisce non soltanto alla legge ordinaria ma anche agli atti che hanno il medesimo rango e la stessa efficacia nell'ambito della gerarchia delle fonti, ossia al decreto legge e al decreto legislativo, ancorché l'uno e l'altro promanino dal governo». Peraltro, va sottolineato [cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1987, 24; G. ZINGALI, voce *Legge tributaria*, in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. IX, Torino, 1968, 700; G.A. MICHELI, voce *Legge (dir. trib.)*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XXIII, Milano, 1973, 1082; M. BERTOLISSI, *op. cit.*, 532] l'uso eccessivo dello strumento del decreto legislativo in materia fiscale, giustificato dalla circostanza che «le norme tributarie, per il loro 'tecnicismo', male si prestano ad essere elaborate e discusse in sede parlamentare, soprattutto quando l'area di intervento è piuttosto estesa». Ciò ha portato ad affermare che «la materia dei tributi sarebbe stata in sostanza enucleata dalla competenza legislativa delle Camere per essere inclusa in una permanente competenza normativa del Governo» (L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, Padova, 1991, 186). Invece, sull'utilizzo dei decreti legge in materia tributaria, il legislatore, all'art. 4 dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212, in *G.U.* 31 luglio 2000, n. 177), recependo l'orientamento consolidato della giurisprudenza costituzionale, ha statuito che «non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi, né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti». Sulla questione, cfr. N. D'AMATI – A. URICCHIO, *Corso di diritto tributario*, Padova, 2008, 28. Peraltro, già prima dell'emanazione della Legge n. 212/2000, la giurisprudenza costituzionale (Corte Cost., 10 marzo 1988, n. 302, in *Giur. Cost.*, 1988, 1022 ss.), nell'occuparsi dell'utilizzo del decreto-legge in materia tributaria, con particolare riferimento al fenomeno della reiterazione dei decreti-legge non convertiti, ha ribadito che la circostanza «suscita gravi dubbi relativamente agli squilibri istituzionali e ai principi costituzionali, tanto più gravi allorché gli effetti sorti in base al decreto reiterato ... sono fatti salvi, nonostante l'intervenuta decadenza, ad opera dei decreti successivamente riprodotti». Sulla tematica, cfr. M. BERTOLISSI, *op. cit.*, 535, il quale reputa inidonea la «decretazione d'urgenza a regolare in modo coerente ed efficace la materia fiscale, la quale necessita, piuttosto che di norme nuove, di una tregua legislativa e di interventi di natura organizzativa».

¹¹ Cfr. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 46. Sul punto, N. D'AMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, Bari, 2006, 7, evidenzia che «la legge è reputata la fonte di gran lunga prevalente nel diritto tributario, dovendo essere legislativamente stabilito tutto ciò che attiene all'imposizione e alla riscossione dei tributi». Negli stessi termini, cfr. G. ZINGALI, *op. cit.*, 697 ss.; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 22. Si veda, inoltre, G.A. MICHELI, *op. cit.*, 48, secondo il quale il principio fissato dall'art. 23 Cost. «ha una duplice importanza e perché sancisce la regola secondo la quale solo il cittadino, attraverso i suoi rappresentanti politici in Parlamento può fissare le limitazioni alla libertà, stabilendo delle prestazioni coattive,

Nella specie, si tratta di una riserva di legge relativa¹², in quanto la fonte legislativa ha il compito di definire le linee basilari della materia, mentre l'organo esecutivo ha il potere di integrare la disciplina con atti di normazione secondaria¹³. Difatti, la legge, pur essendo a fondamento del potere impositivo, non ne è l'unica fonte: può non regolare integralmente il rapporto tributario e rinviare a fonti subordinate per la disciplina degli elementi di dettaglio¹⁴.

Insomma, l'art. 23 Cost. contiene una norma sulla produzione legislativa¹⁵ che si caratterizza non soltanto per la previsione di una riserva a favore del legislatore ordinario, ma pure per la potenziale integrazione del quadro normativo primario con disposizioni di carattere secondario (cd. fonti gerarchicamente minori)¹⁶. Come è stato puntualmente rilevato¹⁷, «l'art. 23 riguarda l'intero corpo delle norme tributarie, nel vario disporsi sui diversi livelli che compongono l'ordinamento giuridico positivo».

Quindi, la norma costituzionale, laddove attribuisce la riserva di intervento al legislatore ordinario, non preclude che il quadro normativo primario possa essere integrato da fonti gerarchicamente minori¹⁸.

in genere di contenuto patrimoniale; e perché costituisce in tal modo una garanzia per la libertà del singolo, sottraendola agli arbitri del potere esecutivo».

¹² Cfr. G.A. MICHELI, *op. cit.*, 48; M. BERTOLISSI, *op. cit.*, 527; R. LUPI, *op. cit.*, 639; N. D'AMATI – A. URICCHIO, *op. cit.*, 2.

In particolare, la relatività della riserva di legge, in materia tributaria, può essere desunta dalla genesi e dall'evoluzione storica dell'istituto, oltre che dalla formulazione letterale della norma, la quale richiede che la prestazione sia imposta “in base alla legge”, e non direttamente ed esclusivamente ad opera della legge, come si rinviene dall'art. 25 Cost., che, in materia penale, fissa una “riserva di legge assoluta”. In verità, la questione, nel tempo, è stata dibattuta, come evidenzia A. FANTOZZI, *op. cit.*, 47, secondo il quale «le annose dispute dottrinali sull'art. 23 Cost. hanno indotto parte della dottrina a ritenere che la riserva sia in parte assoluta ed in parte relativa e altra parte della dottrina, maggioritaria, a ritenere che la riserva sia comunque relativa».

¹³ In particolare, la riserva di legge relativa «si ha quando si richiede soltanto che la legge detti la *disciplina di principio*, sugli aspetti essenziali della materia, in modo da contenere la successiva disciplina posta dall'autorità amministrativa nei limiti dei principi enunciati dalla legge stessa» [F. DEL GIUDICE (a cura di), voce *Riserva di legge [Principio della] (d. cost.)*, in *Nuovo dizionario giuridico. Enciclopedia di base del diritto*, VIII ed., Napoli, 2011, 1019]. Sulla differenza tra riserva di legge assoluta e riserva di legge relativa, cfr. L. CARLASSARE, voce *Legge (riserva di)*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XVIII, Roma, 1990, 5-6; P.G. CASALENA, voce *Riserva di legge (Dir. Cost.)*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 13, Milano, 2007, 609; T. MARTINES, *Diritto costituzionale*, 12^a ed., Milano, 2010, 386.

¹⁴ Sulla tematica, M. BERTOLISSI, *op. cit.*, 528, sottolinea che il giudice costituzionale (Corte Cost., 11 luglio 1969, n. 129, in *Giur. Cost.*, 1969, 1765; Corte Cost., 24 maggio 1979, n. 27, in *Giur. Cost.*, 1979, 295) ha delineato «l'ambito della discrezionalità rimessa alla pubblica amministrazione in sede di determinazione delle fattispecie riconducibili all'art. 23 Cost.: essendo la riserva soltanto relativa, essa ha ritenuto conforme al disposto suddetto l'assegnazione ad organi amministrativi sia di compiti non meramente esecutivi (quali la fissazione di forme e termini per il pagamento dell'imposta) sia della facoltà di determinare elementi, presupposti e limiti di una prestazione imponibile nell'esercizio di una discrezionalità tecnica, sempre che siano stati preventivamente indicati, in modo sufficiente, i criteri direttivi di base o le linee generali costituenti il parametro di riferimento dell'accennata discrezionalità».

¹⁵ Cfr. N. D'AMATI – A. URICCHIO, *op. cit.*, 2.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Sul punto cfr. *ivi*, 3 laddove si rileva che «solo raramente il legislatore può regolare, in modo compiuto, i diversi aspetti tecnici dell'attività impositiva, sicché sembra inevitabile il ricorso a norme subprimarie». Negli stessi termini, cfr. N. D'AMATI, *op. cit.*, 10-11. In ordine al fondamento del potere di integrare la disciplina legislativa, cfr. A. FANTOZZI, *op. cit.*, 49, che evidenzia il contrasto esistente in dottrina. In particolare, l'A. osserva come «parte della dottrina ritiene che nei settori riservati alla legge l'intervento del regolamento debba essere autorizzato

Il contenuto minimo inderogabile, che deve essere imposto dalla legge¹⁹, è costituito dagli elementi necessari ad individuare il tributo²⁰: presupposti di fatto, soggetti passivi, principi di determinazione delle aliquote, base imponibile²¹, sanzioni²². Di conseguenza, sarebbe incostituzionale, per violazione dell'art. 23 Cost., una legge ordinaria, che, istituendo un tributo, non predeterminasse questi elementi, demandandoli ad atti normativi secondari²³.

3. – In termini generali, la riserva può ritenersi soddisfatta qualora la legge determini un «modulo procedimentale» per l'esercizio della potestà amministrativa «tale da delimitare la discrezionalità dell'autorità amministrativa»²⁴.

La stessa giurisprudenza costituzionale²⁵ non ha mancato di osservare che una prestazione patrimoniale è valida se è imposta in base «alla legge» e non inderogabilmente «per legge». In altri termini, la legge, conferendo il potere impositivo, deve indicare i criteri per delimitare la discrezionalità dell'ente

e che pertanto i regolamenti in materia di prestazioni imposte debbano essere regolamenti autorizzati o delegati. Per altra parte della dottrina, il fatto che la riserva sia relativa consentirebbe al legislatore ordinario di non disciplinare integralmente la materia lasciandola alle fonti subordinate: il rapporto tra queste ultime e la legge non sarebbe di autorizzazione ma solo di subordinazione. In questa impostazione, i poteri di integrazione si esplicherebbero nell'ambito della relatività della riserva in quanto attribuiti dalla legge agli organi che ne sono titolari». Lo stesso A. conclude affermando che «è da preferire la seconda impostazione, che meglio corrisponde alla distribuzione dei poteri normativi nel nostro ordinamento: è preferibile infatti ritenere che la potestà normativa in materia tributaria degli enti territoriali minori derivi da una più o meno ampia autonomia sancita a livello costituzionale che essi possono esercitare nelle aree non riservate alla legge, piuttosto che ritenere che tale potestà normativa derivi da una specifica autorizzazione conferita dalla legge ordinaria che disciplina il singolo tributo».

¹⁹ Sulla questione, cfr. A. FANTOZZI, *op. cit.*, 47-48, il quale precisa: «la giurisprudenza della Corte Costituzionale ha sempre ritenuto che il livello di integrabilità, da parte di atti diversi dalla legge, della disciplina delle prestazioni imposte sia dato dal criterio della sufficienza: la “base” legislativa deve essere cioè sufficiente ad impedire che la discrezionalità dell'amministrazione “trasmodi in arbitrio”».

²⁰ La giurisprudenza costituzionale (Corte Cost., 28 dicembre 2001, n. 435, in *Fin. loc.*, 2002, 193) ha chiarito che la legge deve stabilire il presupposto, i soggetti passivi e la misura del tributo. Nello stesso senso, cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 19. Osserva, poi, G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989, 17, che «relativamente al tributo, gli elementi essenziali, dai quali dipendono l'esistenza e la misura dell'obbligazione pecuniaria imposta, sono agevolmente desumibili dalla sua stessa conformazione». Sulle diverse ricostruzioni, in ordine al contenuto specifico della riserva di legge, cfr. M. BERTOLISSI, *op. cit.*, 527, secondo il quale, taluni «hanno ritenuto che la legge possa limitarsi all'istituzione del tributo; altri che la legge istitutiva del tributo debba indicare il limite massimo della prestazione o la base dell'imposizione; altri ancora che la prestazione sia sufficientemente determinata. Ad ogni buon conto – fatta salva la «sensibilità dell'interprete» – non par dubbio ormai che “nella legge non deve essere contenuta l'intera disciplina della prestazione personale e patrimoniale imposta, ma solamente le sue componenti fondamentali, in modo da escludere, conformemente all'intento del costituente, che il sacrificio del singolo dipenda dalla discrezionalità degli organi o degli enti incaricati di attuare le leggi”».

²¹ A tale proposito, osserva F. TESAURO, *op. cit.*, 19, che «la legge deve fissare la base imponibile e l'aliquota. La Corte costituzionale reputa rispettato il principio ex art. 23 se la legge indica la misura massima dell'aliquota, o fissa criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'autorità amministrativa, cui la legge demanda la potestà normativa di fissare il *quantum*».

²² Cfr. R. LUPI, *op. cit.*, 639; G. DE LUCA, *Compendio di diritto tributario*, Napoli, 2010, 12.

²³ Cfr. R. LUPI, *op. cit.*, 639.

²⁴ F. TESAURO, *op. cit.*, 20. Negli stessi termini, cfr. Corte Cost., 5 febbraio 1986, n. 34, in *Giur. it.*, 1987, I, 1, 22; Corte Cost., 5 maggio 1988, n. 507, in *Foro it.*, 1988, I, c. 2098; Corte Cost., 31 maggio 1996, n. 180, in *Giur. cost.*, 1996, 1664.

²⁵ Cfr. Corte Cost., 26 gennaio 1957, n. 4, in *Giur. cost.*, 1957, 22.

impositore, ma può non statuire il limite massimo della prestazione, il quale costituisce soltanto una delle potenziali barriere imposte dal legislatore²⁶.

Nella ricostruzione del quadro delle fonti, l'ermeneutica restrittiva della norma²⁷ ha portato a ritenere che la legge debba disciplinare anche la tipologia e l'entità della prestazione e che il principio *de quo* debba essere riferito non solo alle norme impositive di natura sostanziale, ma persino alle disposizioni relative all'accertamento e alla riscossione, giacché pure le norme formali e procedurali sarebbero suscettibili di aggravare l'onere di contribuire alle spese pubbliche²⁸.

Una diversa ricostruzione, per converso, ha privilegiato la visuale di demandare a fonti sub-legislative la disciplina dell'accertamento e della riscossione²⁹, in quanto, tenendo conto della preminente funzione di garanzia svolta dall'art. 23 Cost., la riserva di legge in tema di prestazioni patrimoniali imposte non potrebbe che applicarsi alle sole norme impositive in senso stretto, concernenti l'*an* e il *quantum debeat*. Di conseguenza, ne sarebbero escluse, da un lato, le norme poste a vantaggio del contribuente, come quelle che accordano benefici, esenzioni e agevolazioni e, dall'altro, quelle in tema di accertamento e di riscossione, che investono la fase di attuazione della pretesa tributaria.

²⁶ In tal senso, cfr. Corte Cost., 26 gennaio 1957, n. 4, cit., 22. Si veda, inoltre, L. PALADIN, *op. cit.*, 172, secondo il quale «tanto in dottrina quanto nella giurisprudenza costituzionale è infatti pacifico che in tali campi la disciplina legislativa possa essere parziale, riguardando l'oggetto e i soggetti passivi dell'imposizione, non già l'esatta determinazione quantitativa di essa».

²⁷ Cfr. F. FORTE, *Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1956, I, 248 ss. Inoltre, è da segnalarsi un orientamento ancora più restrittivo, che assegna alla legge ordinaria la funzione di determinare l'assetto delle particolari fattispecie imponibili. Sul punto, cfr. A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Studi per A.D. Giannini*, Milano, 1961, 137 ss.

²⁸ In tal senso, cfr. N. D'AMATI, *op. cit.*, 10; N. D'AMATI – A. URICCHIO, *op. cit.*, 2, i quali riferendosi, oltre che alle norme in materia di accertamento e di riscossione dei tributi, anche a quelle concernenti le sanzioni e il processo tributario, non hanno mancato di sottolineare che «a ciò va aggiunto che il principio di legalità vige in materia processuale per effetto dell'art. 101 della Costituzione (soggezione del giudice alla sola legge) e in materia sanzionatoria per effetto dell'art. 25 della Costituzione in materia di sanzioni penali (per le quali la riserva di legge riveste natura assoluta) e per effetto del D.Lgs. n. 472/1997 in materia di sanzioni tributarie non penali». Si veda, inoltre, la ricostruzione fornita da G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 51, secondo il quale «si dubita se la riserva (relativa) di legge riguardi solo le norme di imposizione in senso stretto o comprenda anche le norme che disciplinano l'accertamento e la riscossione del tributo. In senso restrittivo, si potrebbe rilevare che queste ultime norme non creano direttamente diritti e doveri, ma attengono direttamente al momento della realizzazione della pretesa tributaria. Ma in senso contrario si potrebbe osservare che pure le norme relative all'accertamento riguardano proprio la realizzazione del diritto di credito che consegue a favore dell'ente dall'esercizio della potestà di imposizione e quindi concerne la concretizzazione del diritto medesimo. Come tali anche siffatte norme dovrebbero essere riportate al principio enunciato nell'art. 23».

²⁹ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 19, il quale evidenzia che «la riserva di legge non riguarda tutti i tipi di norme che si definiscono correntemente tributarie, ma soltanto quelle di diritto sostanziale, e cioè quelle relative alla disciplina delle prestazioni imposte (ossia le norme impositrici di prestazioni). L'art. 23 non riguarda, perciò, le norme sull'accertamento e la riscossione». Negli stessi termini, si esprime A. FANTOZZI, *op. cit.*, 48, sottolineando che c'è «concordia in dottrina e in giurisprudenza nel ritenere che possa essere demandata ad atti non aventi forza di legge la disciplina dell'accertamento e della riscossione, anche qui previa fissazione di principi e criteri che impediscano l'arbitrio dell'amministrazione e assicurino la congruità e corrispondenza della capacità contributiva colpita in astratto dalla legge con quella assoggettata in concreto al tributo».

In realtà, la norma ripropone, sotto una diversa veste, l'art. 30 dello Statuto Albertino³⁰, in forza del quale «nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal re»³¹.

È evidente, infatti, la similitudine tra le due disposizioni, le quali, tuttavia, differiscono per il contenuto dispositivo³². Lo Statuto Albertino attribuiva alle Camere l'imposizione e la riscossione del tributo, mentre, la Costituzione repubblicana individua nella legge l'atto idoneo a fondare la pretesa fiscale³³. Inoltre, l'art. 23 Cost. ha un contenuto più ampio della norma dello Statuto Albertino, laddove estende il suo ambito non solo alla generalità dei tributi, ma pure alle prestazioni imposte non aventi carattere tributario.

4. – La riserva legislativa in materia tributaria, su cui si fonda la regola dell'autoimposizione³⁴, è espressione dei principi classici delle democrazie liberali, sintetizzati nei brocardi «*nullum tributum sine lege*» e «*no taxation without representation*»³⁵.

Questi principi, di natura palesemente garantistica, già presenti nelle costituzioni liberali ottocentesche, consentono ai contribuenti di esprimere il consenso all'imposizione, mediante la rappresentanza all'interno degli organi democratici.

³⁰ Ivi, 46. Secondo l'A., da un lato la struttura letterale della norma costituisce «l'estrema formulazione del principio del consenso nel passaggio dalla monarchia costituzionale allo Stato parlamentare»; dall'altro, in senso analogo, cfr. G. CICALA - C. MIGLIACCIO, *Compendio di diritto tributario*, II^a ed., Roma, 2013, 13, secondo cui «la combinazione tra la concezione pubblicistica e autoritativa del tributo di origine tedesca e la concezione privatistica, che ravvisava il tributo in un rapporto obbligatorio di fonte legale, fu raggiunta considerando l'atto normativo come manifestazione della volontà dello Stato e inquadrando nello schema dell'obbligazione *ex lege* la relazione tra ente impositore e contribuente» e ciò porta a concludere che la «legge è dunque il momento in cui si estrinseca la volontà dello Stato e in essa si sintetizza la portata garantistica del principio del consenso al tributo; il tributo si realizza poi attraverso un'obbligazione legale che nasce appunto dal verificarsi di un fatto previsto dalla legge e dunque senza alcuno spazio per l'autonomia negoziale del privato».

³¹ Cfr. G. MARONGIU, *op. cit.*, 27; A. DE VALLES, *Limiti costituzionali alle leggi tributarie*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1958, I, 3 ss.

³² Cfr. N. D'AMATI, *op. cit.*, 9; N. D'AMATI - A. URICCHIO, *op. cit.*, 2.

³³ *Ibidem*.

³⁴ Cfr. S. BARTOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957, 3 ss.

³⁵ Il principio, diffuso nell'esperienza inglese, viene fatto risalire alla *Magna Charta* di Enrico III del 1215 e alla *Confirmatio Chartarum* di Edoardo I del 1297. Sulla tematica, cfr. A. FANTOZZI, *op. cit.*, 44, il quale sottolinea che la formula *de qua* «non fu tanto l'affermazione della necessità del consenso espresso dal popolo sovrano, quanto quella del trionfo della nobiltà nei confronti del re, in un conflitto in cui la nobiltà pretendeva di imporre al sovrano la necessità del proprio consenso al tributo. È tuttavia proprio in questa situazione di non piena supremazia del re sulla nobiltà e sulle altre classi sociali che si consolida, nel sistema costituzionale inglese, il principio della necessità del consenso all'imposizione da parte dei Comuni, che erano un'assemblea originaria, rappresentativa delle diverse classi sociali. È interessante osservare che nell'esperienza inglese al principio del consenso all'imposta si affianca ben presto quello del controllo sull'impiego del gettito dell'imposta; il comune principio del consenso collega il momento dell'entrata con quello della spesa e quello della gestione delle risorse finanziarie, creandosi così un embrione di bilancio dello Stato. Per questa via i Comuni acquistano nell'esperienza inglese una posizione costituzionale sempre più solida, di supremazia pubblica e sostanzialmente di competenza piena per quanto riguarda il potere legislativo in materia finanziaria. Quest'evoluzione è stata probabilmente dovuta all'equilibrio che ha ispirato i rapporti tra i diversi poteri costituzionali, per cui il principio del consenso all'imposta ed alla gestione delle risorse finanziarie può dirsi caratterizzare il consolidarsi della posizione politica dell'organo rappresentativo».

Dal punto di vista sistematico, la regola riassunta nel brocardo «*nullum tributum sine lege*» non esprime soltanto un principio di autolimitazione della potestà dello Stato, ma sottende l'esigenza che «la disciplina del tributo sia contenuta in una legge, od in altra norma che ne abbia l'efficacia»³⁶.

In altri termini, nel nuovo assetto normativo, è netta la traslazione dal rapporto autorità–soggezione al regime dell'autoimposizione: il soggetto passivo d'imposta deve esprimere, seppure indirettamente, il proprio consenso all'imposizione, limitando in tal modo il potere politico³⁷. Si tratta, insomma, di un sistema di “freni e contrappesi”, una sorta di “*checks and balances*”, imposti al fine di limitare lo strapotere in materia fiscale.

Il meccanismo si compone di due gradi, che costituiscono due diversi momenti, in connessione logico–cronologica. Da un lato, i cittadini–contribuenti sono chiamati ad eleggere i membri del Parlamento e, dall'altro, quest'ultimo, attraverso l'approvazione delle leggi tributarie e di bilancio, esercita il controllo su chi detiene il potere esecutivo³⁸, come un tempo lo esercitava sul monarca³⁹.

In altri termini, poiché la legge è fatta dal Parlamento, organo di rappresentanza dei cittadini⁴⁰, il controllo parlamentare in materia impositiva è espressione del principio normativo in forza del quale ogni intervento del potere pubblico sulla proprietà e sulla libertà dei cittadini può avvenire solo per legge («*liberty and property clause*»)⁴¹.

In realtà, alle origini, siffatto sistema non poteva definirsi equo e democratico: in mancanza del suffragio universale, il consenso dei contribuenti all'imposta, più che la volontà del popolo, simboleggiava «il privilegio e la forza delle classi dominanti che con le loro franchigie e prerogative limitavano il potere e frenavano l'arbitrio dei principi»⁴².

³⁶ G.A. MICHELI, *op. cit.*, 49.

³⁷ In particolare, osserva A. FANTOZZI, *op. cit.*, 45, che «il principio del consenso all'imposta si trasforma qui da strumento di equilibrio d'interessi contrapposti in strumento di garanzia degli interessi patrimoniali dei cittadini nei confronti dell'esercizio dei poteri di supremazia pubblici: si accentua così l'interpretazione in chiave garantistica dell'intervento parlamentare in materia d'imposizione».

³⁸ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 16. Inoltre, attraverso la riserva di legge, vengono tutelati anche gli interessi delle minoranze rappresentate in parlamento. Osserva, sulla questione, A. FANTOZZI, *op. cit.*, 50, che «le minoranze, che non concorrono a formare il governo, potrebbero far valere i loro interessi, e quindi sarebbero tutelate attraverso la riserva di legge».

³⁹ Al riguardo, R. LUPI, *op. cit.*, 636, precisa che «nell'età contemporanea, man mano che i monarchi venivano allontanati, o ridotti a funzioni tendenzialmente simboliche, l'attribuzione ai parlamenti del potere normativo in materia tributaria non serviva più a limitare il potere del sovrano, bensì a limitare quello del potere esecutivo, cioè del governo».

⁴⁰ *Ibidem*. Sulla tematica, sottolinea l'A., che «l'autorità politica di vertice è rappresentata dalle assemblee legislative, cui sono attribuite le scelte di politica tributaria anche per sottrarle al potere esecutivo, cioè al governo, e farle vagliare dai rappresentanti di tutti i cittadini».

⁴¹ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 16; M.A. GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998, 17 ss.; A. FEDELE, *op. cit.*, 22, 27 e 126.

⁴² G. RICCA–SALERNO, *Le entrate ordinarie dello Stato*, in V.E. ORLANDO, *Primo trattato completo di diritto amministrativo*, Milano, 1897 – 1932, 163, nt. 3.

Nel nostro Stato di diritto, per converso, l'imposizione fiscale non è soltanto espressione della sovranità statale, ma deve essere giustificata dalla legge, che costituisce la fonte di ogni prestazione personale o patrimoniale. Ecco perché la dottrina⁴³ e la giurisprudenza costituzionale⁴⁴ attribuiscono al principio di legalità (art. 23 Cost.) la funzione di tutelare la proprietà e la libertà dei singoli, onde evitare gli eccessi del potere esecutivo in materia tributaria.

5. – In termini assiologici, la riserva di legge in ambito tributario non assolve solo un ruolo di garanzia dei singoli⁴⁵, ma ha pure una preminente funzione istituzionale, legata al principio democratico⁴⁶, tipico degli Stati moderni, che risponde ad un'esigenza organizzativa di ripartizione delle competenze tra gli organi politici di vertice e l'amministrazione fiscale⁴⁷.

In questa prospettiva, la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte si pone, nell'ambito della Costituzione vigente, «in funzione immediata e prevalente di interessi generali⁴⁸ e solo in via mediata e subordinata degli interessi dei privati»⁴⁹.

⁴³ Cfr. A.D. GIANNINI, *I rapporti tributari*, in P. CALAMANDREI - A. LEVI, *Commentario sistematico alla Costituzione italiana*, vol. I, Firenze, 1950, 274; E. VANONI, *Opere giuridiche*, Milano, 1962, vol. I, 73 ss.; A. AMATUCCI, *Il procedimento impositivo delle prestazioni tributarie nella Costituzione*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1964, 10; M. LONGO, *Saggio critico sulle finalità e sull'oggetto dell'art. 23 della Costituzione*, Torino, 1968, 33 ss.; L. RASTELLO, *Diritto tributario. Principi generali*, Padova, 1987, 205 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005, 131 ss.

⁴⁴ Corte Cost., 26 gennaio 1957, n. 4, cit.; Corte Cost., 22 marzo 1957, n. 57, in *Giur. cost.*, 1957, 598; Corte Cost., 8 luglio 1957, n. 122, in *Giur. cost.*, 1957, 1101; Corte Cost., 27 dicembre 1973, n. 183, in *Foro It.*, 1974, I, c. 314.

⁴⁵ Sul punto, A. FANTOZZI, *op. cit.*, 49-50, precisa che «all'interno della funzione di garanzia o di limite espressa dall'art. 23 la dottrina accentua però di volta in volta profili diversi. Da taluno si sottolinea la funzione di garanzia insita nella generalità ed astrattezza della legge, al che si oppone, peraltro, il superamento della teoria che individua nella generalità e astrattezza i requisiti della legge formale e l'affermarsi della teoria per cui è legge anche la legge – provvedimento a contenuto individuale e concreto. Altra parte della dottrina ricollega la *ratio* dell'art. 23 al principio di autoimposizione: ma ad attenuare l'importanza di questo profilo – peraltro innegabile – si fa valere l'osservazione che il principio dell'autoimposizione nell'epoca in cui fu enunciato si riferiva a categorie individuate per censo alle quali era riservato l'elettorato attivo. In un assetto statale in cui l'elettorato spetta a tutti i consociati, non può dirsi che la rappresentanza parlamentare esprima esclusivamente la tutela nei confronti dell'imposizione: potrebbe persino dirsi che essa tuteli invece l'interesse alla effettuazione delle spese pubbliche e dunque all'incremento dell'imposizione».

⁴⁶ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 16; G. DE LUCA, *op. cit.*, 12.

⁴⁷ Cfr. R. LUPI, *op. cit.*, 528, il quale, rifacendosi alle posizioni di una parte della dottrina e della giurisprudenza costituzionale, precisa che l'art. 23 Cost. «ha trovato effettiva e costante applicazione – sia pure con le variazioni del caso – a garanzia sia dei diritti del cittadino sia delle prerogative dei poteri interessati (il legislativo e l'esecutivo), e nulla lascia pensare che possa venir meno in futuro», e sottolinea «la perdurante efficacia ed effettività della riserva di legge incidente nella materia tributaria».

⁴⁸ Negli stessi termini, cfr. A. FANTOZZI, *op. cit.*, 50, secondo il quale si è assistito ad «un progressivo spostamento della *ratio* della riserva dall'interesse del privato alla propria libertà personale e patrimoniale all'interesse generale o a molteplici interessi generali. Si sostiene così che il fondamento ultimo della riserva consiste nell'affermazione del principio democratico in coerenza quindi con le più recenti dottrine costituzionalistiche che riconducono le riserve di legge agli organi di diretta espressione democratica e le giustificano in ragione della soddisfazione di interessi tra loro diversi». Si veda, inoltre, P. RUSSO, *op. cit.*, 40, il quale precisa che «la garanzia non investe più soltanto la tutela dell'interesse individuale del singolo ma altresì quella di interessi generali e pubblici: ciò sia perché la legge, che deve disciplinare in tutto o in parte la materia coperta dalla riserva, è frutto di un articolato procedimento e quindi di una maggiore ponderazione delle contrapposte esigenze rispetto agli atti del potere esecutivo; sia perché alla formazione della stessa

Questa impostazione comporta un'interpretazione logico-sistematica e teleologico-assiologica⁵⁰ dell'art. 23 Cost., che non può prescindere dal sistema complessivo delle norme e dei principi costituzionali⁵¹.

In altri termini, poiché nella Costituzione repubblicana l'imposizione tributaria è vista come «aspetto e strumento di politica sociale e di redistribuzione del reddito», la disciplina delle prestazioni imposte non può che essere attribuita al Parlamento, quale organo «direttamente rappresentativo della volontà popolare, che è titolare della funzione di indirizzo politico»⁵².

Tuttavia, l'autorità politica di vertice, che esercita il potere legislativo in materia tributaria, non è dotata di una discrezionalità smisurata⁵³. Infatti, per decidere come reperire le risorse finanziarie necessarie alla spesa pubblica, il legislatore spesso opera scelte di natura prettamente politica, «in cui rilevano la salvaguardia dell'integrità patrimoniale dei privati, la promozione dello sviluppo, la meritevolezza di determinati settori della vita sociale, la cautela contro frodi ed evasioni, la mediazione tra precisione del prelievo e sua semplicità e snellezza, di fronte a manifestazioni economiche diversamente individuabili e quantificabili ai fini del prelievo fiscale»⁵⁴.

6. – In tale contesto si inserisce il secondo parametro limitativo, ossia il principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.)⁵⁵, che mira a circoscrivere la potestà impositiva⁵⁶, in funzione della garanzia del contribuente⁵⁷.

(legge) partecipano anche i rappresentanti delle minoranze parlamentari, che viceversa non sono presenti nel governo; sia perché il controllo di legittimità costituzionale delle leggi è effettuato da un organo, quale la Corte costituzionale, partecipe dell'indirizzo politico e in senso lato rappresentativo in virtù della sua composizione, mentre l'analogo controllo con riferimento agli atti soggettivamente amministrativi provenienti dal potere esecutivo, compresi i regolamenti, compete ai normali organi di giurisdizione (di regola ai giudici amministrativi)».

⁴⁹ A. FEDELE, *op. cit.*, 134.

⁵⁰ In generale, sul carattere logico-sistematico e teleologico-assiologico dell'interpretazione, cfr. E. BETTI, *Interpretazione della legge e degli atti giuridici (Teoria generale e dogmatica)*, 1949, 2ª ed., a cura di G. Crifò, Milano, 1971, 283 ss.; P. PERLINGIERI, *L'interpretazione della legge come sistematica ed assiologica. Il broccardo in claris non fit interpretatio, il ruolo dell'art. 12 disp. prel. c.c. e la nuova scuola dell'esegesi*, in ID., *Scuole tendenze e metodi. Problemi di diritto civile*, Napoli, 1989, 275 ss.; ID., *Complessità e unitarietà dell'ordinamento giuridico vigente*, in *Rass. dir. civ.*, 2005, 220; G. D'AMICO, *Complessità e unitarietà dell'ordinamento giuridico nel prisma dell'interpretazione. Il contributo di un Maestro*, in *Corti calabresi*, 2008, 657 ss.; P. PERLINGIERI, *Per un'ermeneutica rinnovata*, in AA.VV., *Studi in onore di Nicolò Lipari*, vol. II, Milano, 2008, 2231 ss.; P. MADDALENA, *Interpretazione sistematica e assiologica del diritto*, in *Giust. civ.*, 2009, II, 65 ss.; P. GROSSI, *Il diritto civile nella legalità costituzionale*, in *Rass. dir. civ.*, 2009, 914 ss.; P. PERLINGIERI, *Applicazione e controllo nell'interpretazione giuridica*, in *Riv. dir. civ.*, 2010, I, 317 ss.; ID., *Fonti del diritto e "ordinamento del caso concreto"*, in *Riv. dir. priv.*, 2010, 7 ss.

⁵¹ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 16.

⁵² Ivi., 17.

⁵³ Cfr. R. LUPI, voce *Riserva di legge (Dir. Trib.)*, cit., 634.

⁵⁴ Ivi., 634.

⁵⁵ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 68, secondo il quale «l'art. 53, in altre parole, pone una garanzia per i soggetti passivi dei doveri tributari, in quanto, disponendo che è costituzionalmente legittimo imporre tributi solo «in ragione» di un fatto che sia indicativo di capacità contributiva, vincola il legislatore nella scelta dei presupposti dei tributi: il presupposto del tributo non può essere un fatto qualunque, ma deve essere un fatto che esprime capacità contributiva».

Difatti, il legislatore non è libero di assoggettare ad imposizione qualunque fatto della vita, ma può applicare il tributo esclusivamente alle fattispecie che siano espressione di capacità contributiva⁵⁸.

Come è stato puntualizzato, il tributo deve possedere «il requisito della capacità contributiva “per essere costituzionale, non per essere tributo”⁵⁹, dal momento che

⁵⁶ Peralto, M. BERTOLISSI, *op. cit.*, 528, ha rilevato che, in caso di prestazioni patrimoniali di natura tributaria, «l'art. 23 Cost. assume, in rapporto all'art. 53 Cost., il carattere di una riserva di legge rinforzata: ciò in quanto il dettato costituzionale prefigura, quantomeno a grandi linee, il contenuto – che qui acquista principalmente il valore di causa dell'imposizione – della normazione primaria attuativa». Sul punto, cfr. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 22, il quale, individuando le diverse funzioni della capacità contributiva, evidenzia come la giurisprudenza costituzionale ha «individuato il principio di capacità contributiva quale limite alla legittimità della norma impositrice e ciò ha fatto distinguendo, in numerose sentenze, tra limite assoluto (inteso cioè come requisito oggettivo di qualunque presupposto cui si potesse ricollegare la partecipazione alle pubbliche spese) e limite relativo (inteso nel senso di giustificazione della diversa contribuzione imposta a taluni consociati rispetto ad altri e giustificata appunto razionalmente dalla sussistenza di differenti sintomi di capacità contributiva)».

⁵⁷ Invero, la capacità contributiva può essere variamente intesa, in quanto svolge diverse funzioni: godimento dei pubblici servizi; esplicitazione del principio di uguaglianza; forza economica; limite alla legittimità della norma impositrice. In tal senso, cfr. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 21-22. Sulla tematica, inoltre, cfr. G. DE LUCA, *Compendio di diritto tributario*, cit., 14, secondo il quale «l'art. 53 in sostanza pone una garanzia per i soggetti passivi disponendo che il legislatore nel determinare i tributi deve tener conto della loro capacità contributiva ponendo pertanto un limite alla potestà impositiva in materia fiscale». Lo stesso A., in ordine alle funzioni svolte dal principio *de quo*, osserva che, secondo una parte della dottrina, «la capacità contributiva opera: quale presupposto per la contribuzione. Non vi può essere obbligo di contribuzione se manca del tutto la capacità economica; quale parametro dell'imposizione. Tanto maggiore è la capacità economica del soggetto, tanto più elevato è il contributo che a tale soggetto può e deve essere richiesto; quale limite massimo all'imposizione». Peralto, una parte della dottrina (R. LUPI, voce *Capacità contributiva*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 2, Milano, 2007, 683) ha evidenziato che «nella considerazione della capacità economica come espressiva delle possibilità di contribuire alle pubbliche spese, vi è quindi una chiara traccia di quel “patto di convivenza” in cui si inquadra il tributo e che unisce i membri di una stessa comunità».

⁵⁸ Evidenzia, sul punto, F. TESAURO, *op. cit.*, 69, come «si usa dire che l'art. 53 Cost. vieta di istituire tributi su chi è calvo, biondo, celibe, di una certa razza, religione, ecc». Negli stessi termini, si esprime G. DE LUCA, *Compendio di diritto tributario*, cit., 14, il quale, richiamando l'orientamento già espresso da una parte della dottrina, evidenzia che «può essere sottoposto a tributo solo ciò che indica l'esistenza di capacità contributiva (non si possono tassare, ad esempio, le persone perché celibi o sposate, ma solo le situazioni economicamente valutabili)». Nello stesso senso, cfr. G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 93, secondo il quale «lo stato non potrebbe colpire con un tributo le persone alte o quelle basse, i biondi o putacaso i calvi». Si veda, inoltre, B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte generale*, 7^a ed., Milano, 2011, 51, il quale precisa che la capacità contributiva «deve avere, per concorde ammissione di dottrina e giurisprudenza, una valenza o forza economica intesa non nel senso di una generica idoneità economica, ma più esattamente come un'attitudine giuridico – economica alla contribuzione. Pertanto, il presupposto e la base imponibile del tributo devono essere caratterizzati da un contenuto economico ossia essere suscettibili di valutazione economica. Così sarebbero ovviamente incostituzionali le ipotesi (di scuola) di tassazione del celibato, o di una determinata fede religiosa, o su una particolare moda (codino o barba)». Negli stessi termini, cfr. F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. V, Roma, 1988, 7, il quale rileva che «se l'imposta (per soddisfare il principio di capacità contributiva) deve essere correlata a manifestazioni della forza economica complessiva, non è difficile individuare una serie di casi in cui tale doverosa correlazione sembra del tutto assente. Tralasciando le ipotesi (talvolta citate in dottrina) dei tributi sulle caratteristiche fisiche delle persone (alti, bassi, ecc.) e riferendoci solo ad ipotesi espressamente considerate nella scienza delle finanze o addirittura storicamente realizzate, non sono manifestazioni della disponibilità economica complessiva a contribuire (e quindi di capacità contributiva), ad esempio, il lavoro domestico, l'attività ricreativa, l'ozio, le energie e le abilità personali, lo *status* giuridico di una persona (celibe o coniugato), l'esonero dal servizio militare, il credo religioso, il trasferimento della residenza all'estero».

⁵⁹ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 6.

tributo, per l'ordinamento positivo, è soltanto quello conforme a Costituzione, dunque quello ancorato alla capacità contributiva»⁶⁰.

Di conseguenza, la capacità contributiva⁶¹ si presenta, al tempo stesso,

⁶⁰ M. BERTOLISSI, *op. cit.*, 529. Inoltre, sulla tematica, cfr. S. BARTOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, cit., 9-10.

⁶¹ Per l'applicazione del principio di capacità contributiva ai diversi settori dell'imposizione, cfr. P. TARIGO, *Capacità contributiva e doppio d'imposta internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2011, pt. 1, 553 ss.; L. PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2011, pt. 1, 449 ss.; A. BODRITO, *La "doppia ritenuta" sui pignoramenti presso terzi rispetta la capacità contributiva?*, in *Corr. trib.*, n. 20/2011, 1681 ss.; S. BURELLI, *Spunti di riflessione su erronea imputazione dei costi ed accertamento del reddito nel consolidato nazionale tra principio di inerenza, divieto di doppia imposizione ed effettività della capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2011, pt. 2, 158 ss.; G. FALSITTA, *Recupero retroattivo degli "aiuti di Stato" e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11/2010, pt. 2, 655 ss.; F. GALLO, *F. Maffezzoni e l'iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rass. trib.*, n. 5/2009, 1259 ss.; V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009, 390 ss.; C. SOZZI, *Corte di Giustizia e perdite transfrontaliere: il principio di capacità contributiva prevale su quello di territorialità quando si tratta di persone fisiche*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009, 550 ss.; G. ZIZZO, *Clausola antielusiva e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009, 487 ss.; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco – contribuente*, in *Corr. trib.*, n. 11/2009, 823 ss.; P. STROPPIANA, *Capacità economico – finanziaria e regolarità contributiva: analisi di una giurisprudenza incerta*, in *Urbanistica e appalti*, n. 12/2008, 1438 ss.; M. RUSSO, *La compensazione delle perdite transnazionali da parte del soggetto non residente tra principio di territorialità e tassazione in base alla capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 4/2008, pt. 4, 91 ss.; M. POGGIOLI, *Principio di capacità contributiva e "flessibilità" dei coefficienti presuntivi di reddito*, in *Corr. trib.*, n. 48/2007, 3949 ss.; P. CORSO, *Capacità contributiva e preclusioni probatorie secondo la Corte costituzionale*, in *Corr. trib.*, n. 30/2007, 2429 ss.; D. MURARO, *Successione "mortis causa", fideiussioni e capacità contributiva*, in *Corr. trib.*, n. 28/2007, 2285 ss.; M. BEGHIN, *Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva*, in *Corr. trib.*, n. 24/2007, 1973 ss.; G. FRANSONI, *Gli aiuti di Stato tra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11/2006, pt. 3, 249 ss.; P. LAROMA JEZZI, *Brevi note in tema di trasparenza fiscale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11/2006, pt. 1, 901 ss.; E. CARRASI, *Solo la rendita catastale esprime il principio di capacità contributiva*, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 2/2006, 146 ss.; P. SELICATO, *Fiscalità locale e capacità contributiva nell'imposizione ambientale. La prospettiva italiana*, in *Riv. dir. trib.*, nn. 2-3/2005, 203 ss.; M. PROCOPIO, *Stock options: clausole di non trasferibilità e principio di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, n. 5/2005, 1633 ss.; A. COMELLI, *L'accertamento bancario tra principio di eguaglianza e principio di capacità contributiva*, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 9/2005, 805 ss.; U. SANTI, *La valutazione delle partecipazioni in società non quotate nelle imposte sui trasferimenti, tra capacità contributiva e certezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2004, pt. 2, 314 ss.; T. SCIARRA, *La parità delle parti nel processo tributario e la effettiva capacità contributiva: il problema dell'inversione dell'onere della prova*, in *Boll. trib.*, n. 9/2004, 700 ss.; L. MARIOTTI, *La S.C. sull'imponibilità del canone di locazione solo se realmente percepito: verso la effettività della capacità contributiva?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 11/2003, 1044 ss.; P. BONAZZA, *IRAP, Principio di capacità contributiva e Corte Costituzionale*, in *Boll. trib.*, n. 21/2002, 1549 ss.; F. MONTANARI, *Indagini bancarie, capacità contributiva e soggettività tributaria della famiglia: brevi note alla luce di una contrastante giurisprudenza di legittimità*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 5/2002, 918 ss.; S. DONATELLI, *La rettifica della dichiarazione dei redditi: tra capacità contributiva, principio di legalità e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2002, pt. 2, 383 ss.; F. GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. comm.*, n. 2/2002, pt. 1, 131 ss.; L. MASSIMINO, *Accertamento tributario. Reddito metro. Fatti indice di maggiore capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2002, pt. 2, 203 ss.; G. MONTANARA, *L'art. 53 della Costituzione e l'oggetto giuridico dei nuovi reati tributari*, in *Riv. trim. dir. pen. economia*, n. 3/2001, 513 ss.; M. MISCALI, *Capacità contributiva e disciplina del rimborso della imposta indebita*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2000, pt. 1, 117 ss.; M.I. MALVEZZI, *Una nota sul principio di capacità contributiva e l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, n. 4/1999, pt. 1, 553 ss.; V. MASTROIACOVO, *La presunzione di liberalità tra principio di eguaglianza e principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/1999, pt. 2, 634 ss.; A. BUSANI, *Autonomia dei privati e principio di capacità contributiva: il problema della liceità della convenzione di traslazione del carico tributario*, in *Vita notarile*, n. 2/1999, pt. 1, 1020 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, nn. 7-8/1998, pt. 1, 737 ss.; M. REDI, *Irap: presupposto d'imposta, base imponibile e principio di capacità contributiva*, in *Boll. trib.*, n. 11/1998, 914 ss.; M. BEGHIN, *L'altalenante capacità contributiva degli*

come presupposto, limite e parametro dell'imposizione⁶²: essa costituisce un'invalicabile limitazione alla libertà del legislatore ordinario nella scelta dei soggetti passivi, del presupposto e dell'ammontare della prestazione tributaria⁶³.

Perciò, il contribuente potrà ottenere il controllo di legittimità costituzionale delle norme impositive, qualora «queste contrastino con il principio della capacità contributiva, cioè non ricolleghino quel dovere (costituzionale) di partecipazione alle spese della collettività ad un fatto economicamente valutabile»⁶⁴.

Inoltre, il principio qualifica l'attività impositiva, che deve essere strettamente connessa alle esigenze della collettività⁶⁵, la quale, da un lato, subisce una privazione della propria ricchezza, dall'altro, si giova di «un potenziamento dei diritti, il cui godimento è subordinato all'esistenza di disponibilità di carattere finanziario»⁶⁶.

autori nell'" involuzione" della disciplina Irpef dei compensi per l'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno (art. 49, lett. b, Tuir), in Boll. trib., n. 4/1998, 341 ss.; S. SIRACUSA, Il concorso alle spese pubbliche in ragione della "capacità contributiva altrui" nell'imposta sugli spettacoli: a proposito della pretesa di includere nella base imponibile i proventi da sponsorizzazione e da cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva, in Riv. dir. trib., n. 2/1997, pt. 2, 90 ss.; M. ASTRI, La tassa sulla tassa: un altro caso di violazione del principio di capacità contributiva, in Riv. dir. trib., n. 10/1996, pt. 2, 988 ss.; S. PANSIERI, Utilizzo normale e utilizzo "eccezionale" dei fatti – indice di capacità contributiva considerati dal redditometro, in Riv. dir. trib., n. 9/1996, pt. 2, 785 ss.; A. MARCHESELLI, La difficile convivenza di presunzioni assolute e principio della capacità contributiva: la Corte Costituzionale si pronuncia sull'imposta straordinaria sui depositi bancari, in Dir. e prat. trib., n. 2/1996, pt. 2, 285 ss.; G. FALSITTA, L'Ici, l'Isi e la capacità contributiva virtuale, in Riv. dir. trib., n. 4/1996, pt. 2, 348 ss.; L. ANTONINI, Imposte patrimoniali, straordinarie e ordinarie, e concretizzazioni del principio di capacità contributiva, in Giur. cost., n. 1/1996, 190 ss.; E. DELLA VALLE, I limiti costituzionali alla sovrapposizione di tributo erariale e tributo locale: capacità contributiva e coordinamento finanziario, in Riv. dir. fin. e sc. fin., n. 4/1994, 593 ss.; L. SALVINI, Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto, in Riv. dir. trib., n. 12/1993, 1287 ss.; B. AIUDI, Una manovra senza fine. Capacità contributiva e libertà economica, in Boll. Trib., n. 7/1993, 549-550; A. VOGLINO, Gli elementi indicativi di capacità contributiva ed il nuovo accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche, in Boll. trib., n. 11/1992, 899 ss.; S. PERRUCCI, Anticipi d'imposta e capacità contributiva, in Boll. trib., n. 20/1991, 1480-1481; E. DE MITA, Il pasticcio dell'ICIAP (Presunzione, presupposto, capacità contributiva), in Boll. trib., n. 10/1991, 741 ss.; M. LOGOZZO, Capacità contributiva e interpretazione della legge tributaria, in Boll. trib., n. 22/1990, 1655 ss.; A. PEZZINGA, Gli elementi presuntivi di maggior reddito e indicativi di capacità contributiva nell'imposizione diretta, tra dettato normativo e giurisprudenza, in Boll. trib., n. 3/1990, 170 ss.; P. BRACCIONI, Capacità contributiva e principi fondamentali dell'ordinamento comunitario, in Dir. e prat. trib., n. 5/1989, 1137 ss.

⁶² Cfr. E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 455-456, nt. 1; F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 2, secondo il quale la capacità contributiva «opera contemporaneamente come presupposto, parametro e misura massima di ogni dovere di concorrere alle spese pubbliche». Lo stesso A. continua, evidenziando che «solo in presenza di capacità contributiva è legittimo il concorso alle spese pubbliche (presupposto). Se la capacità contributiva esiste, il concorso dovrà variare «in ragione» di tale capacità (parametro) e in nessun caso potrà giungere all'esaurimento della stessa (misura massima)». Negli stessi termini, cfr. I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1967, 13-14 e 73; Corte Cost., 6 luglio 1966, n. 89, in *Boll. trib.*, 1966, 1832; Corte Cost., 10 luglio 1968, n. 97, in *Giur. cost.*, 1968, I, 1538; Corte Cost., 29 dicembre 1972, n. 200, in *Boll. trib.*, 1973, 433.

⁶³ Cfr. G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 94. Negli stessi termini, cfr. F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 2, il quale, rifacendosi ai lavori preparatori della Costituzione, ravvisa nella capacità contributiva un «limite sostanziale alla discrezionalità legislativa in materia tributaria».

⁶⁴ G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 94. Sulla tematica, cfr. R. LUPI, voce *Capacità contributiva*, cit., 688, che precisa: «l'art. 53, nel dirigersi al Legislatore, svolge prima di tutto una funzione "garantista", nel limitare il concorso alle pubbliche spese a quanti pongano in essere manifestazioni economicamente valutabili. L'incostituzionalità di imposte su eventi non suscettibili di valutazione economica, può così essere affermata in modo diretto, senza bisogno di percorsi argomentativi più tortuosi, basati sul generale principio di uguaglianza».

⁶⁵ Cfr. M. BERTOLISSI, *op. cit.*, 529.

⁶⁶ *Ibidem*.

In questa prospettiva, la norma costituzionale vincola il legislatore ordinario e ne restringe la discrezionalità, in quanto gli impedisce di tipizzare come presupposti d'imposta comportamenti sociali che non siano manifestazione di ricchezza, né di forza economica⁶⁷.

7. – La capacità contributiva denota l'idoneità del soggetto passivo a «sopportare l'onere economico dell'imposizione tributaria» ed è volta ad individuare la «misura della partecipazione del singolo alle spese pubbliche, prevista dalla Costituzione»⁶⁸.

In altri termini, essa consiste nell'attitudine del soggetto ad essere sottoposto ad imposizione «al fine di contribuire alle spese pubbliche o di tutelare altri interessi diffusi o meramente pubblici, assunti anche indirettamente a fondamento delle norme costituzionali»⁶⁹.

La capacità contributiva, inoltre, come due facce della stessa medaglia, costituisce una garanzia e un limite: opera in funzione di garanzia rispetto al contribuente e a tutela di questo; vale come parametro limitativo per l'apparato statale⁷⁰.

La stessa giurisprudenza costituzionale ha considerato il principio come criterio di controllo della congruità delle leggi con i principi costituzionali e, dunque, «come criterio essenziale per l'interpretazione e l'applicazione della norma tributaria»⁷¹.

Infatti, la Corte Costituzionale⁷² ha definito la capacità contributiva come la «idoneità del contribuente a corrispondere la prestazione coattiva imposta», in funzione del «presupposto al quale la prestazione stessa è collegata». In altri termini, la categoria costituisce «la giustificazione, la *ratio* della singola imposta»⁷³.

Il principio della capacità contributiva pone al legislatore ordinario due limiti⁷⁴: un limite assoluto, che gli impone di selezionare, quali presupposti del tributo, «fatti

⁶⁷ In tal senso, cfr. E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 455, il quale, tuttavia, non manca di osservare che la restrizione alla discrezionalità del legislatore è minima, essendo «ricondata agli esempi scolastici della imposta sui celibi (una tale imposta venne introdotta in Italia durante il regime fascista e aveva una parte fissa sganciata dalla produzione di reddito, mentre la parte raggugiata al reddito oggi non sarebbe incostituzionale). Non si può quindi pensare ad un concetto di «capacità contributiva» che imbrigli del tutto la discrezionalità politica del legislatore nella materia tributaria».

⁶⁸ F. DEL GIUDICE (a cura di), voce *Capacità contributiva*, in *Nuovo dizionario giuridico. Enciclopedia di base del diritto*, VIII ed., Napoli, 2011, 127. Peraltro, è stato evidenziato (R. LUPI, voce *Capacità contributiva*, cit., 687) che «il principio di capacità contributiva non richiede in effetti la dimostrazione concreta che esista la liquidità necessaria al pagamento del tributo, essendo sufficiente che il presupposto del tributo – e cioè la manifestazione di capacità economica – sia congegnato in modo tale da lasciare ragionevolmente presumere questa possibilità (in base all'*id quod plerumque accidit*)».

⁶⁹ A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 1978, 420-421.

⁷⁰ Cfr. B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 52.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² Cfr. Corte Cost., 16 giugno 1964, n. 45, in <http://www.giurcost.org/decisioni/1964/0045s-64.html>; Corte Cost., 26 giugno 1965, n. 50, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>.

⁷³ E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 457.

⁷⁴ Cfr. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 26.

manifestativi di forza economica effettiva ed attuale»⁷⁵; un limite relativo, che lo vincola ad «assumere quale *ratio* del tributo espressa dal presupposto un principio coerente con i principi, costituzionali e non, presenti nell'ordinamento nel momento storico considerato, congruo rispetto alle finalità di partecipazione alle pubbliche spese perseguite dal tributo sia pure in presenza delle esigenze tutte compresenti nell'ordinamento, e logicamente realizzato attraverso la disciplina positiva»⁷⁶.

In sintesi, la disposizione costituzionale tutela due interessi di pari rango: l'interesse della collettività al concorso di tutti alle spese pubbliche, «espressivo della funzione solidaristica»; l'interesse del singolo al rispetto della propria capacità contributiva, «espressivo della funzione garantistica della norma»⁷⁷.

Poiché si tratta di interessi che, in quanto di pari rango, si limitano a vicenda⁷⁸, sarebbe «illegittima una disposizione» che per tutelare l'uno «sacrificasse l'altro», in quanto il legislatore deve sempre «trovare le soluzioni normative che consentono il rispetto di entrambi»⁷⁹.

8. – In mancanza di una nozione normativa, nel recente passato, la capacità contributiva⁸⁰, sulla base di tre argomenti giuridici - la genericità del concetto

⁷⁵ *Ibidem*. Secondo l'A., «trascurando le ipotesi di scuola delle imposte sugli alti o sui bassi, o quelle storiche come la famosa imposta sulle barbe di Pietro il Grande, sarebbero sicuramente incostituzionali eventuali tributi che assumessero quali presupposti il lavoro domestico, l'attività ricreativa, l'ozio, le energie ed abilità personali, lo status di celibe o ammogliato di una persona, il credo religioso, il trasferimento della residenza all'estero». Inoltre, l'individuazione «di un presupposto economico come manifestazione determinata di capacità contributiva serve per verificare due esigenze riconducibili alla razionalità della tassazione: - che vi sia un collegamento effettivo tra la prestazione imposta e il presupposto economico considerato; - che le molteplici ipotesi di tassazione contemplate dalla legge tributaria siano coerenti con quel presupposto, non siano cioè una semplice accozzaglia di casi empirici» (E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 459).

⁷⁶ A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 26. Peraltro, il legislatore non potrebbe mai creare tributi discriminatori, persecutori, espropriativi nei riguardi di determinate categorie di contribuenti (cittadini o stranieri), violando, in tal modo, le norme di cui agli artt. 53, 3 e 43 Cost. Sul punto, cfr. G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 93.

⁷⁷ F. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 19.

⁷⁸ Cfr. F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 3.

⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁰ Sulla capacità contributiva, cfr. B. GRIZIOTTI, *Il principio di capacità contributiva e le sue applicazioni*, in *Saggi sul rinnovamento degli studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1953, 351 ss.; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; N. D'AMATI, *Schema costituzionale dell'attività impositiva*, in *Dir. e prat. trib.*, 1964, I, 464 ss.; I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit.; G.A. MICHELI, *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1967, I, 1530; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970; N. D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1973, I, 106 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1974, 114 ss.; S. LA ROSA, *Costituzione, Corte Costituzionale e diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1981, I, 233 ss.; G. MARONGIU, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1985, I, 6 ss.; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 454 ss.; F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 1 ss.; M. BERNASCONI - M. LECCISOTTI, *La nozione di "capacità contributiva"*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, n. 3/1994, 337 ss.; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 274; L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 577 ss.; A. SALVATI, *Sugli attuali orientamenti della Corte Costituzionale in tema di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, n. 2/1998, 507 ss.; F. BATISTONI FERRARA, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir.*, *Aggiornamento*, vol. III, Milano, 1999, 345 ss.; G. MARONGIU, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della*

normativo; l'insindacabilità delle scelte legislative; l'opportunità di riferire l'art. 53 Cost. al sistema tributario «complessivamente considerato»⁸¹ -, fu raffigurata come una sorta di «scatola vuota»⁸².

L'impostazione portò a ritenere che la norma costituzionale di previsione della categoria non solo fosse priva di significato concreto⁸³ e suscettibile di essere riempita con qualsiasi contenuto⁸⁴, ma avesse una portata meramente programmatica e non immediatamente vincolante⁸⁵, quasi alla stregua di un messaggio del Costituente, «destinato a non lasciare alcun segno nella legislazione concreta»⁸⁶.

Corte costituzionale dell'ultimo decennio, in *Dir. e prat. trib.*, n. 6/1999, pt. 1, 1757 ss.; U. PERRUCCI, *La capacità contributiva cosiddetta reale*, in *Boll. trib.*, n. 9/2000, 645-646; A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in *Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione europea*, a cura di B. PEZZINI – C. SACCHETTO, Milano, 2001; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 48 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *La capacità contributiva al giorno d'oggi*, in *Boll. trib.*, n. 1/2004, 5 ss.; S.F. COCIANI, *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, in *Riv. dir. trib.*, nn. 7-8/2004, pt.1, 823 ss.; G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, nn. 7-8/2004, pt. 1, 889 ss.; F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, n. 2/2006, 407 ss.; G. GAFFURI, *La capacità contributiva è anche un diritto*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 1/2007, pt. 1, 199 ss.; F. FORTE, *Causa del potere finanziario e capacità contributiva*, in *Corr. trib.*, n. 24/2007, 1939 ss.; G. FALSITTA, *Post scriptum: i divergenti concetti di capacità contributiva nella giurisprudenza della Cassazione e della Consulta*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2007, pt. 2, 185 ss.; G. GAFFURI, *Garanzie di giustizia e diritto tributario: la capacità contributiva*, in *Iustitia*, n. 4/2008, pt. 1, 429 ss.; E. ARTUSO, *La "ghettizzazione" del principio di capacità contributiva nel piano meramente sostanziale del diritto tributario: brevi osservazioni su una recente pronuncia della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2008, pt. 2, 354 ss.; L. CARPENTIERI – G. FALSITTA – R. LUPI – D. STEVANATO, *Capacità economica, capacità contributiva e "minimo vitale"*, in *Lo Stato civile italiano*, n. 2/2009, 121 ss.

⁸¹ F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 5. Peraltro, tale orientamento è stato criticato da F. MAFFEZZONI, voce *Capacità contributiva*, cit., 1009, il quale ha evidenziato che «tale autorevole dottrina trovava, e trova, peraltro, il suo fondamento in un'interpretazione errata, anche se tuttora accolta da autorevoli studiosi, del concetto di capacità contributiva, vale a dire nell'opinione, che quest'ultima si identifichi con la generica e non qualificata capacità economica del soggetto passivo del prelievo della pubblica entrata. Sicché, in buona sostanza, quel che risulta essere, secondo tale dottrina, una scatola vuota, non è già il concetto di capacità contributiva, ma quello di capacità economica, generica e non qualificata, da essa assunta a base».

⁸² Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 69; A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 21; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 454, il quale sottolinea come, almeno inizialmente, l'orientamento della dottrina ha svalutato il principio *de quo*, parlando «di una «scatola vuota» che potrebbe essere riempita di qualsiasi contenuto; o di una tautologia: concorrere in base alla capacità di concorrere». Peraltro, avverte G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 93, che, nonostante la capacità contributiva possa apparire *prima facie* una sorta di «scatola vuota», acquista comunque un suo peso, in quanto essa «qualifica quella correlazione tra contribuzione e spesa, nel senso che il soggetto può essere tenuto ad adempiere una data prestazione (in genere) pecuniaria, solo in quanto il sorgere di quell'obbligo sia posto in rapporto con un fatto, una circostanza, un accadimento, suscettivo di valutazione economica o come determinante una spesa dell'ente pubblico o la riferibilità della spesa stessa nei riguardi di un soggetto od ancora la rilevanza di quel fatto come indice della possibilità in astratto di quel soggetto di partecipare al riparto del carico di spesa».

⁸³ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 69; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., 74.

⁸⁴ Cfr. G. INGROSSO, *I tributi nella nuova costituzione italiana*, in *Arch. fin.*, 1950, 158 ss.; G. DEL VECCHIO, *Introduzione alla finanza*, Padova, 1954, 231 ss.; G. INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1956, 581; L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, 19; V.M. ROMANELLI GRIMALDI, *Metodologia del diritto finanziario*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1960, 25 ss.; G. INGROSSO, *Tributi e costituzione*, in *Dir. e prat. trib.*, 1964, I, 25; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, 85 ss.; S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972, 254 ss.; G. STEFANI, *Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva*, in *Boll. trib.*, 1976, 1637; L. PERRONE, *Il cumulo dei redditi, il principio di capacità contributiva e la progressività del sistema tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, II, 133.

⁸⁵ Sul punto, cfr. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 21; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 455-456, nt. 1, il quale, richiamando l'orientamento di una parte della dottrina (E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, cit.), evidenzia come lo stesso costituisca un importante contributo alla

In realtà, considerato che un fatto è espressivo di capacità contributiva se riveste natura economica, ossia quando esprime forza economica⁸⁷, sembra ragionevole assegnare alla capacità contributiva⁸⁸ il significato minimo di capacità economica⁸⁹,

precisazione del concetto di capacità contributiva, segnando «una netta inversione di tendenza rispetto a quella dottrina costituzionalistica e finanziaria affermatasi nel periodo immediatamente successivo all’emanazione della Carta Costituzionale, che riteneva la norma dell’art. 53, 1° co. Cost., niente più che una «scatola vuota», cioè una norma meramente programmatica, espressione ambigua, che si presta alle più svariate interpretazioni. La disposizione citata, sostiene Giardina, anche ad ammetterne la genericità e l’astrattezza, ha una propria efficacia giuridica, un concreto contenuto normativo, al pari di ogni altra disposizione della Costituzione: essa limita, quanto meno negativamente, l’esercizio della potestà impositiva».

⁸⁶ F. MAFFEZZONI, voce *Capacità contributiva*, in *Noviss. Dig. It., Appendice*, vol. I, Torino, 1980, 1009.

⁸⁷ Cfr. E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 455-456, nt. 1, il quale, rifacendosi alle considerazioni di una parte della dottrina (E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, cit.), evidenzia che la forza economica costituisce «il sostrato del concetto di «capacità contributiva» accolto dal Costituente, come dimostra, tra l’altro, a) il richiamo all’accezione usuale del termine, b) ai lavori preparatori, c) alla tradizione storico – costituzionale in tema di principi distributivi delle imposte, d) ai principi costituzionali in materia di rapporti economici». Però, lo stesso A. avverte che, per altra dottrina (G. GAFFURI, *L’attitudine alla contribuzione*, cit.), la capacità contributiva non può essere intesa «come forza economica tout – court, in quanto questa era la definizione espressa dall’art. 25 dello Statuto Albertino. Per cui un’interpretazione di questo tipo sarebbe «storicamente involuta». La forza economica, pertanto, deve considerarsi come condizione necessaria, ma non sufficiente ad integrare il concetto di capacità contributiva, il quale deve essere qualificato alla luce dei fondamentali principi costituzionali. Solo così la capacità contributiva può assumere quella funzione di principio che disciplina e conferisce il carattere di razionalità al sistema tributario». Peraltro, osserva R. LUPI, voce *Capacità contributiva*, cit., 683, che, dal punto di vista storico, «la commisurazione dei tributi a manifestazioni di capacità economica è il risultato di un processo graduale, e rappresenta un *quid pluris* rispetto alla mera acquisizione di risorse economiche, comune del resto ad altre fonti di entrate pubbliche, come le confische e le sanzioni pecuniarie». Inoltre, lo stesso A. continua evidenziando che l’elemento discrezionale del tributo rispetto alle altre entrate «è appunto l’esistenza “a monte” di capacità economica, utilizzata come parametro per determinare la partecipazione alle spese pubbliche».

⁸⁸ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 69; G. GAFFURI, *L’attitudine alla contribuzione*, cit., 63 ss.; A.G. ZONZI, *Ma il cumulo dei redditi è davvero illegittimo?*, in *Giur. cost.*, 1976, 2218; R. PERRONE CAPANO, *Imposizione ed inflazione*, Napoli, 1979, 83-95. Per un diverso orientamento, cfr. A.E. GRANELLI, *L’imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1981, 30 ss., il quale ravvisa, in maniera indifferente, la capacità contributiva ora nella forza economica, ora in un rapporto di utenza, ora nella necessità di compensare economie o diseconomie esterne. Sulla tematica, R. LUPI, voce *Capacità contributiva*, cit., 687, chiarisce che «l’espressione “capacità contributiva” è riferita alla “capacità economica” dalla generalità degli studiosi, sia pure con diverse sfumature».

⁸⁹ Come sottolinea F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 6, la conclusione «trova giustificazione in argomenti di carattere letterale e logico ed è avvalorata dai lavori preparatori, dalla tradizione dottrinarica e dalla tradizione costituzionale», oltre ad essere stata accolta anche dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale. In particolare, quest’ultima «a) collega la capacità contributiva non a una mera situazione di teorica “razionalità” del prelievo, ma all’effettiva “idoneità” del soggetto al prelievo; b) collega tale idoneità ad “indici concretamente rivelatori di ricchezza”». Peraltro, una parte della dottrina (F. MAFFEZZONI, voce *Capacità contributiva*, cit., 1009) ha inteso la capacità contributiva come manifestazione di capacità economica, qualificata dall’essere un indice di godimento di servizi pubblici, esponendo le ragioni che non consentono di correlarla ad una capacità economica, generica e non qualificata, dei soggetti passivi del prelievo. In particolare, esse possono così sintetizzarsi: «a) la capacità economica di un soggetto (ripetesi, se assunta senza ulteriori limitazioni), proprio perché prescinde da una qualsiasi valutazione dei vantaggi che tale soggetto riceve dai pubblici servizi, non può evitare di determinare un riparto sostanzialmente ingiusto delle pubbliche entrate, in quanto porta a colpire in modo uguale soggetti che hanno pari capacità economica, senza tener conto del fatto che essi possano essere diversamente avvantaggiati dai pubblici servizi; b) la capacità economica di un soggetto è la risultante di un complesso indeterminato di elementi (il reddito, nelle molteplici qualifiche in cui può essere assunto, il patrimonio, il sistema dei bisogni individuali da soddisfare, lo sforzo richiesto per ottenere patrimonio e reddito, la destinazione assegnata a tali entità), che possono essere scelti come oggetto del prelievo nelle più diverse combinazioni con la conseguenza di lasciare al legislatore ordinario la possibilità di giustificare qualunque sistema tributario da esso arbitrariamente prescelto; c) fra i molteplici elementi che costituiscono la capacità economica di un soggetto esiste un rapporto tale da assegnare alla loro imposizione risultati distributivi contraddittori, poiché diverse sono le categorie di soggetti colpite, a seconda che si colpisca, ad es., il reddito complessivo netto o quello dei singoli cespiti, il reddito

senza identificare la capacità contributiva con la ristretta capacità economica del soggetto.

Difatti, la capacità contributiva, pur presupponendo il requisito della capacità economica, «non si identifica con essa»⁹⁰, dal momento che implica una valutazione «intorno alla posizione del soggetto e alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici»⁹¹.

In ogni caso, va ribadito che il legislatore non può assumere come presupposti d'imposta fatti non economici⁹². In altri termini, l'art. 53 Cost. impone al legislatore ordinario di «non esorbitare, nella scelta dei fatti ai quali collegare la nascita dell'obbligazione tributaria, dai limiti espressi dalle risorse economiche delle persone, e ciò anche se le sue valutazioni siano ispirate dalla considerazione di elementi di natura politica, sociale, tecnica»⁹³.

9. – Secondo l'orientamento della giurisprudenza costituzionale⁹⁴ sono indici di capacità contributiva «i fatti espressivi di forza o potenzialità economica», vale a dire «i fatti espressivi di ricchezza in senso lato»⁹⁵.

Tuttavia, ipotizzare genericamente che i fatti economici siano espressione di capacità contributiva appare alquanto riduttivo⁹⁶: è necessario, invece, indicare, in

prodotto o quello consumato, il patrimonio complessivo o i singoli cespiti patrimoniali, la spesa globale del patrimonio o del reddito o i singoli atti di trasferimento o acquisto, ecc., e il criterio della capacità economica non suggerisce, di per sé stesso, alcuna gerarchia o ordine di priorità fra questi risultati distributivi, lasciando al legislatore ordinario le relative scelte, che possono essere le più contraddittorie tra loro».

⁹⁰ F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 9.

⁹¹ Ivi, 10. Sulla questione, E. VANONI, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Padova, 1937, 89-90 e 94, evidenzia che «la capacità contributiva di un individuo non è altro che la misura nella quale l'individuo stesso è ritenuto idoneo a concorrere ai carichi pubblici da un soggetto giudicante. La capacità contributiva non è dunque una qualità obiettiva, immutabile: ma è il risultato di una valutazione, rispetto alla quale hanno importanza i soggetti giudicanti, i criteri di giudizio, l'oggetto della valutazione».

⁹² Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 69.

⁹³ E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 455-456, nt. 1.

⁹⁴ Cfr. Corte Cost., 16 giugno 1964, n. 45, cit.; Corte Cost., 31 marzo 1965, n. 16, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>; Corte Cost., 6 luglio 1966, n. 89, cit., 1832; Corte Cost., 10 luglio 1968, n. 97, cit., 1538; Corte Cost., 18 maggio 1972, n. 91, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1973, II, 193; Corte Cost., 22 giugno 1972, n. 120, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>; Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200, in *Giur. cost.*, 1976, I, 1254; Corte Cost., 20 aprile 1977, n. 62, in *Giur. cost.*, 1977, I, 606; Corte Cost., 23 maggio 1985, n. 159, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>; Corte Cost., 4 maggio 1995, n. 143, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>; Corte Cost. n. 21/1996, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>; Corte Cost., 22 aprile 1997, n. 111, in *Giur. it.*, 1997, I, 476; Corte Cost., 21 maggio 2001, n. 156, in *Giur. it.*, 2001, 10, 1079.

⁹⁵ A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 22.

⁹⁶ Sul punto, una parte della dottrina (N. D'AMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 31-32; N. D'AMATI – A. URICCHIO, *Corso di diritto tributario*, cit., 37) precisa che la capacità contributiva «non può essere identificata in modo puro e semplice con la forza economica del soggetto. L'analisi si sposta, pertanto, dalle formule generali ai singoli indici rivelatori e, per conseguenza, agli schemi giuridici occorrenti per consentirne i riferimenti alla realtà concreta. In effetti, se qualunque fenomeno della vita sociale, fornito di un sostrato economico, può essere assunto dal legislatore a base dell'imposizione, la scelta della situazione idonea ad esprimere la reale capacità contributiva del soggetto richiede di stabilire se fenomeni analoghi siano inquadrabili nella stessa oppure in differenti categorie: basti pensare al fatto che il *reddito* è suscettibile di discriminazioni qualitative, a seconda dell'una oppure dell'altra fonte (per estremizzare: reddito di capitale e di lavoro)». Sulla tematica, si vedano, inoltre, le

positivo e in concreto, quali fatti economici siano sintomatici del principio di contribuzione⁹⁷.

In proposito, un primo orientamento giurisprudenziale⁹⁸ ha abbracciato una nozione soggettiva di capacità contributiva, in riferimento all'effettiva idoneità del contribuente a far fronte al dovere tributario, che si manifesta attraverso indici concretamente rivelatori di ricchezza⁹⁹.

Per converso, un successivo orientamento della giurisprudenza costituzionale¹⁰⁰ ha sposato un'interpretazione più flessibile¹⁰¹, secondo una visuale oggettiva¹⁰², che individua la capacità contributiva in qualunque fatto economico, anche privo del requisito dell'idoneità soggettiva del contribuente, e che estende la cerchia dei fatti economici sintomatici di capacità contributiva a qualsiasi fatto suscettibile di costituirne espressione¹⁰³.

In realtà, dal punto di vista diacronico, la lenta evoluzione della giurisprudenza costituzionale ha portato all'elaborazione di una «nozione relativa» di capacità contributiva, in funzione non soltanto della necessità «che ciascun presupposto sia espressivo di potenzialità economica», ma pure dell'esigenza «di differenziazione dei contribuenti e dei tributi»¹⁰⁴, alla stregua di una visuale che ha relativizzato il «sindacato sulla sussistenza della capacità contributiva», non più limitato «a rilevare la forza economica del presupposto», bensì diretto a ricostruire «il principio dell'art. 53 alla luce di tutti gli altri principi e valori riconosciuti dall'ordinamento»¹⁰⁵.

considerazioni di G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 88 ss.; I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 73 ss.

⁹⁷ In particolare, osserva E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 457, che «qualunque fatto può diventare presupposto d'imposta, quando il legislatore, ritenendolo economicamente rilevante, lo assuma come indice di capacità contributiva, capace di giustificare una prestazione tributaria ad esso collegata».

⁹⁸ Cfr. Corte Cost., 10 luglio 1968, n. 97, cit., 1538; Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200, cit., 1254; Corte Cost., 20 aprile 1977, n. 62, cit., 606.

⁹⁹ Si tratta di una nozione garantista di capacità contributiva, che è stata criticata da una parte della dottrina, secondo cui l'art. 53 Cost. non sarebbe una norma di garanzia per il contribuente, ma un mero criterio di riparto degli oneri fiscali (cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 70).

¹⁰⁰ Cfr. Corte Cost., 21 maggio 2001, n. 156, cit., 1079, con nota di R. SCHIAVOLIN, *Prime osservazioni sull'affermata legittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*.

¹⁰¹ Sull'evoluzione degli orientamenti della giurisprudenza costituzionale sulla tematica *de qua*, cfr. A. SALVATI, *Sugli attuali orientamenti della Corte costituzionale in tema di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 1998, 507; G. MARONGIU, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale dell'ultimo decennio*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, I, 1757.

¹⁰² Sulla capacità contributiva, intesa in senso soggettivo e oggettivo, cfr. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 23.

¹⁰³ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 70.

¹⁰⁴ A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 25.

¹⁰⁵ *Ibidem*. L'autore evidenzia che «nella giurisprudenza della Corte costituzionale, il sindacato di legittimità si è spinto sempre più a considerare le scelte discrezionali del legislatore nell'assunzione di alcuni piuttosto che altri sintomi di capacità contributiva, peraltro tutti espressivi di potenzialità economica, rilevando quindi, e sottolineando, un principio generale di congruità rispetto agli altri principi presenti nell'ordinamento e di non arbitrarietà delle scelte del legislatore: si vedano le sentenze 134/1982; 143/1982; 159/1985; 13/1986; 212/1986».

In concreto, tra gli «indici diretti» di capacità contributiva¹⁰⁶, possono essere annoverati il reddito (ricchezza acquistata)¹⁰⁷, il patrimonio (ricchezza posseduta)¹⁰⁸ e i suoi incrementi di valore¹⁰⁹, mentre ne costituiscono «indici indiretti» il consumo, gli affari e il trasferimento di beni¹¹⁰.

In questa prospettiva, tanto il dovere di contribuire alle spese pubbliche, quanto il potere normativo di imporre tributi, al fine di reperire le risorse finanziarie per far fronte alle finalità fiscali ed extrafiscali, sono «entrambi limitati dal principio di capacità contributiva»¹¹¹.

10. – Come si è detto, l'art. 53 Cost.¹¹², enunciando un principio fondamentale di diritto tributario sostanziale¹¹³, dispone che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva». La norma, dunque, non restringe il dovere contributivo ai cittadini, ma lo estende a «tutti coloro che, in relazione alle varie situazioni volta a volta considerate dalle singole leggi tributarie, vengono in contatto con l'ordinamento giuridico italiano»¹¹⁴.

Per di più, l'enunciato costituzionale, laddove dispone che «tutti» sono obbligati in ragione della «loro» capacità contributiva, precisa quale «debba essere il necessario criterio di collegamento tra la capacità contributiva ed il soggetto obbligato»¹¹⁵.

Insomma, sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche «tutti (e solo) i soggetti titolari della capacità contributiva colpita dal tributo e nei limiti di tale titolarità»¹¹⁶. Pertanto, per effetto del collegamento semantico tra «tutti» e «loro», posto dall'art. 53 Cost., ogni contribuente è tenuto a pagare «in ragione della propria»¹¹⁷ (cioè specifica)

¹⁰⁶ Cfr. F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 6, il quale precisa che «la disponibilità economica complessiva del soggetto (cui fa riferimento il concetto di capacità contributiva) è «rappresentata dal concorso dei seguenti indici: il reddito complessivo, il patrimonio complessivo, la spesa complessiva, gli incrementi patrimoniali (successioni, donazioni, vincite, ritrovamenti fortuiti, ecc.), gli incrementi di valore del patrimonio». Sul punto, cfr. C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, 8ª ed., Torino, 1977, 393 ss.

¹⁰⁷ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 71; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 457.

¹⁰⁸ Cfr. Corte Cost., 22 aprile 1997, n. 111, cit., 476, con nota di E. MARELLO, *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale*; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 457.

¹⁰⁹ Cfr. Corte Cost., 30 settembre 1987, n. 301, in *Boll. trib.*, 1987, 1747.

¹¹⁰ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 71-72; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 457.

¹¹¹ F. TESAURO, *op. cit.*, 68. Inoltre, come è stato acutamente evidenziato (F. MAFFEZZONI, voce *Capacità contributiva*, cit., 1014), «il presupposto di fatto dei prelievi pubblici deve contemporaneamente esprimere, al fine di conformarsi al principio di capacità contributiva, manifestazione di capacità economica e manifestazione di godimento di servizi pubblici».

¹¹² In ordine all'evoluzione storica che ha portato all'inclusione del principio di capacità contributiva nella Carta Costituzionale, cfr. G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2009, pt. 1, 97 ss.

¹¹³ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 66.

¹¹⁴ G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 13.

¹¹⁵ F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 11.

¹¹⁶ *Ibidem*.

¹¹⁷ La peculiarità ha posto il problema della legittimità costituzionale delle figure del sostituto e del responsabile d'imposta. Si tratta di istituti che perseguono una preminente finalità di interesse collettivo, in quanto consentono di agevolare l'accertamento e la riscossione dei tributi. Ivi, 13: «se il sostituto e il responsabile sono tenuti a pagare per facilitare la soddisfazione del credito tributario in relazione ad una capacità contributiva altrui (cfr. art. 64 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), o essi possono compiere il pagamento avvalendosi di tale capacità altrui (ad

capacità contributiva, non già in ragione di una capacità contributiva che è, in tutto o in parte, di altri»¹¹⁸.

La capacità contributiva non può essere applicata ad ogni forma di concorso alle spese pubbliche¹¹⁹. Difatti, dall'ambito di azione della categoria sono escluse le prestazioni di natura sanzionatoria¹²⁰. Quanto ai tributi, invece, sono allocate nell'alveo dell'art. 53 Cost. le prestazioni contributive volte al conseguimento di interessi generali¹²¹, ma non quelle relative a prestazioni di servizi il cui costo può essere determinato divisibilmente¹²².

In altri termini, mentre i tributi volti a garantire il costo dei servizi pubblici indivisibili, inclusi nel concetto di imposta, sono compresi nell'ambito dell'art. 53, comma 1, Cost., i tributi che mirano a coprire il costo dei servizi pubblici divisibili, che rientrano nella nozione di tassa, ne sono esclusi¹²³. Difatti, già prima dell'avvento

es., mediante ritenuta), oppure è violato (quanto all'aspetto del collegamento soggettivo) il principio di capacità contributiva. Non è dunque sufficiente un qualsiasi collegamento tra fattispecie, né un collegamento genericamente razionale (cfr. C. cost. n. 120/1972), ma un collegamento che consenta di realizzare il concorso alle spese pubbliche mediante la capacità contributiva colpita dal tributo. Si esclude che il problema possa essere superato per il mero fatto che il *solvens* ha diritto di rivalsa sull'effettivo titolare della capacità contributiva. A prescindere dall'incerto esito di tale diritto, la successiva rivalsa non cancella il fatto di un previo pagamento non commisurato alla capacità stessa».

¹¹⁸ Ivi, 11.

¹¹⁹ Peraltro, «l'indirizzo della Corte trova conferma nell'opinione finanziaria tradizionale, nei lavori preparatori dell'art. 53 e nella qualificazione del concorso alle spese pubbliche come dovere di solidarietà» (F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 3-4). Inoltre, lo stesso A. ricorda che, pur essendo pienamente condivisibile l'indirizzo espresso dalla giurisprudenza costituzionale, non sono mancati in dottrina orientamenti differenti, i quali hanno, di volta in volta, riferito l'art. 53 Cost. «a tutte le entrate pubbliche, a tutti i tributi, al sistema tributario nel suo complesso o alle sole imposte dirette». In particolare, secondo una parte della dottrina (F. MAFFEZZONI, voce *Capacità contributiva*, cit., 1012) la capacità contributiva andrebbe riferita a tutte le entrate pubbliche, giacché l'art. 53 Cost. considera la capacità contributiva «come criterio di concorso "alle spese pubbliche", senza limitazione alcuna». Pertanto, essa «deve necessariamente riferirsi a tutte "le entrate pubbliche" da destinare al loro finanziamento». Invero, la tesi è stata criticata da F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 4, in quanto, oltre ad essere contraddetta da argomentazioni di ordine storico e sistematico, pone «un insanabile contrasto tra l'onnicomprendente concetto di «concorso alle spese pubbliche» e il concetto di capacità contributiva». Invece, secondo altra dottrina (G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 6^a ed., Torino, 1981, 97; A.E. GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, cit., 30-31), il principio di capacità contributiva andrebbe esteso a tutti i tributi. Infine, non bisogna dimenticare un orientamento restrittivo, sostenuto da una diversa della dottrina (S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, 51-52) e della giurisprudenza (Cons. St., 14 dicembre 1963, n. 1058, in *Riv. dir. fin.*, 1964, II, 166; Cass., 13 luglio 1971, n. 2247, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, II, 176; Cass., 18 ottobre 1971, n. 2930, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, II, 1099), poi criticato dalla Corte Costituzionale (Corte Cost., 6 luglio 1972, n. 120, in *Boll. Trib.*, 1972, 1452; Corte Cost., 29 dicembre 1972, n. 200, cit., 433; Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 198, in *Giur. Cost.*, 1976, 1238), che riferisce la capacità contributiva alle sole imposte sui redditi. Però, come è stato giustamente osservato da F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 4, «né i lavori preparatori, né la teoria finanziaria tradizionale, né l'interpretazione sistematica dell'art. 53 consentono questa limitazione». Pertanto, lo stesso A. conclude che sono «da respingere sia l'eccessiva estensione, sia l'eccessiva limitazione della sfera applicativa dell'art. 53, 1° co.», che va circoscritta «al campo dei tributi e, all'interno di questi, ai prelievi giustificati da un fatto particolare del contribuente a prescindere dal godimento di un bene o servizio pubblico».

¹²⁰ Cfr. Corte Cost., 5 luglio 1973, n. 109, in *Dir. e prat. trib.*, 1974, II, 540; Corte Cost., 23 luglio 1980, n. 119, in *Comm. Trib. Centr.*, 1980, II, 932.

¹²¹ Cfr. Corte Cost., 20 aprile 1977, n. 62, in *Giur. cost.*, 1977, I, 606.

¹²² Cfr. Corte Cost., 2 aprile 1964, n. 30, in *Giur. cost.*, 1964, 250 ss.; Corte Cost., 17 aprile 1968, n. 23, in *Giur. cost.*, 1968, 425; Corte Cost., 18 maggio 1972, n. 91, cit., 193.

¹²³ Cfr. F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 3.

della Costituzione repubblicana, la dottrina aveva chiarito che «al principio della capacità contributiva corrispondono le imposte, a quello della controprestazione le tasse, a quello del beneficio i contributi speciali»¹²⁴.

In realtà, la disposizione costituzionale, al pari della norma sul principio di legalità nell'imposizione (art. 23 Cost.), non può essere reputata avulsa dal sistema delle fonti e dei valori normativi¹²⁵, ma, alla luce di un'interpretazione sistematica e assiologica¹²⁶, deve essere coordinata alla normativa che riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo e impone l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2, comma 1, Cost.)¹²⁷, posti a fondamento dello Stato costituzionale.

In questa visuale, il principio secondo il quale ciascuno deve concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva esprime uno dei doveri inderogabili di solidarietà¹²⁸, che discende direttamente dall'art. 2 Cost.¹²⁹. Ciò

¹²⁴ E. VANONI, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, cit., 92.

¹²⁵ Sulla tematica, E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 455-456-457, nt. 1, precisa che, secondo una parte della dottrina (F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit.), il «significato dell'art. 53 Cost. si ricava interpretando la norma alla luce dei fondamentali principi costituzionali. Il principio di capacità contributiva esprime un'esigenza di giustizia fiscale che occorre armonizzare con i valori costituzionali. Innanzitutto, poiché l'art. 53 Cost. esprime un particolare dovere della collettività («Tutti sono tenuti») esso rientra nell'ambito di quei doveri inderogabili di solidarietà, previsti con disposizione generale nell'art. 2 Cost. In secondo luogo, il concetto di solidarietà, inteso come cooperazione altruistica per fini di interesse collettivo, si armonizza con le altre disposizioni costituzionali che mirano alla realizzazione dello stesso bene: l'utilità sociale. Vengono così in considerazione l'art. 4, 2° co., che fa riferimento al «progresso materiale o spirituale della società» e gli artt. 42-43, che fanno riferimento alla «funzione sociale» della proprietà, ecc. Il dovere tributario può ben essere qualificato come dovere di solidarietà economica che contribuisce direttamente al benessere economico della collettività ed indirettamente anche a quello sociale e politico».

¹²⁶ V. *supra* nota 50.

¹²⁷ Cfr. G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 14 e 92; F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 3; A. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte generale*, 51-52; E. DE MITA, *La illegittimità costituzionale del c.d. «cumulo»*, in *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 338; R. BRACCINI, *Osservazioni sulla rilevanza tributaria dei doveri economici familiari*, in *Dir. e prat. trib.*, 1977, I, 1258; F. FORTE, *Il sistema tributario italiano*, in *Trattato di economia pubblica*, V, Torino, 1980, 28-29; F. TESAURO, *op. cit.*, 66; N. D'AMATI – A. URICCHIO, *Corso di diritto tributario*, cit., 37; R. LUPI, voce *Capacità contributiva*, cit., 689, il quale avverte, però, che «l'espressione “solidarietà sociale” non va intesa quindi come se gli individui più benestanti dovessero sopportare una tassazione per assistere i meno fortunati. Al di là di questa interpretazione “politica”, il concetto di “solidarietà” è sinonimo di “dovere di convivenza”, di cooperazione tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo sociale al fine di dividere le spese comuni».

¹²⁸ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 66; G. DE LUCA, *Compendio di diritto tributario*, cit., 14, il quale ricorda che una parte della dottrina «afferma che accanto alla funzione garantista, l'art. 53 è considerato anche una specificazione dei doveri di solidarietà economica e sociale sanciti dall'art. 2 della Costituzione: sotto questo profilo la norma costituzionale indica al legislatore ordinario che tra i doveri di solidarietà economica e sociale rientra anche quello di contribuire alle spese pubbliche in base alla capacità economica, a prescindere da quanto si riceve in termini di servizi pubblici, divisibili o indivisibili. Ne esce così rafforzato il punto di vista solidaristico (paga chi ha le disponibilità economiche) rispetto al cosiddetto principio del «beneficio» in cui le spese pubbliche divisibili dovrebbero essere di preferenza addossate a chi utilizza i relativi servizi». In altri termini, secondo tale orientamento, il principio di capacità contributiva, oltre ad avere una funzione garantista, ne svolge anche una solidaristica.

¹²⁹ Peraltro, una parte della dottrina (N. D'AMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 31; N. D'AMATI – A. URICCHIO, *Corso di diritto tributario*, cit., 37) ha evidenziato che «non mancano, tuttavia, lunghe interruzioni nel filo che collega l'obbligo di pagare le imposte ai doveri di solidarietà enunciati nell'art. 2 Cost. A prescindere da altri aspetti, non si vede, infatti, come sia possibile determinare mediante il ricorso ad un elemento di ordine

significa che ogni membro della comunità statale è tenuto a partecipare alle spese pubbliche¹³⁰ non in virtù di un rapporto commutativo con lo Stato¹³¹, ma in quanto membro della comunità¹³².

In tal modo, la capacità contributiva acquista la «funzione di nesso fra la soggettività giuridica (intesa come situazione) e il particolare obbligo alla contribuzione, divenendo parte essenziale dell'ordinamento giuridico nel suo complesso»¹³³.

E' confermato, quindi, che il dovere di partecipare alle spese pubbliche ha fondamento «non già nella individuazione dei benefici generali o particolari che i singoli ricevono dallo Stato, od in genere dall'ente pubblico, in dipendenza del compimento di servizi generali o particolari», ma in un precipuo dovere di solidarietà politica, che trova «espressione nell'art. 2 Cost.¹³⁴ e che esprime l'interesse di tutti alla creazione ed alla vita dell'ente pubblico»¹³⁵.

sociale, quale è, indubbiamente, il dovere politico, un'entità come l'imposta, che si concentra in termini monetari».

¹³⁰ Osserva N. D'AMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 30 che «il Costituente, infatti, ha sancito nell'art. 53 della Carta repubblicana non il puro e semplice dovere del soggetto di effettuare una determinata prestazione patrimoniale a favore degli enti pubblici, ma, più specificamente, l'obbligo di tutti di «concorrere alle spese pubbliche»; ed è proprio nel concorso di tutti agli oneri richiesti per il funzionamento degli apparati pubblici e l'attuazione dei fini sociali, e non già nella coattività del prelievo, il tratto che caratterizza l'imposta».

¹³¹ Difatti, osserva G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 14 come la regola di solidarietà, che discende dall'art. 53 Cost., determina il «dovere di concorrere alle spese, considerate nel loro globale complessivo e senza un riferimento specifico al costo di questo o quel servizio pubblico, conseguente all'esercizio di una pubblica funzione». Peraltro, evidenzia E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 455-456-457, nt. 1, come una parte della dottrina (F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, cit., 29 ss.; F. MAFFEZZONI, voce *Capacità contributiva*, cit., 1009 ss.) ha aderito ad un diverso orientamento, sostenendo che «la capacità contributiva intesa come semplice capacità economica del soggetto, non tiene conto dei vantaggi che tale soggetto ritrae dai pubblici servizi. Pertanto essa finisce per determinare un riparto sostanzialmente ingiusto delle pubbliche entrate, poiché vengono colpiti in modo uguale soggetti che hanno pari capacità economica, senza tener conto del fatto che essi possono essere diversamente avvantaggiati di pubblici servizi. Secondo tale teoria il fondamento del sistema giuridico delle pubbliche entrate, anziché essere costituito dalla capacità economica generica dei soggetti passivi, è dato dalla capacità economica qualificata anche come manifestazione di godimento dei servizi pubblici». Pertanto, lo stesso A. continua osservando che, secondo tale dottrina, l'art. 53 Cost., «correlando la capacità contributiva «alle spese pubbliche», mette in risalto, sia pure implicitamente, il necessario rapporto che deve sussistere tra vantaggi arrecati dalle spese pubbliche ai componenti la collettività, da un lato, e le capacità economiche in tal modo incrementate, dall'altro». Inoltre, sulla questione, v. *supra* note 87 e 89.

¹³² Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 66-67, il quale sottolinea che «il singolo deve dunque contribuire alle pubbliche spese, non in ragione di ciò che riceve (dallo Stato), ma in quanto membro della collettività, ed in ragione della sua capacità contributiva. Ciò spiega anche perché l'art. 53 esige che il sistema tributario sia improntato a criteri di progressività». Sulla tematica, si rinvia, inoltre, alle considerazioni di A. FEDELE, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, II, 27, secondo il quale «la giustificazione della contribuzione alle pubbliche spese non può essere trovata, secondo una concezione privatizzante, in un corrispondente vantaggio derivante al privato dall'attività dell'ente pubblico; nel fenomeno tributario si svela innanzitutto un aspetto della inserzione del singolo nella collettività, alla cui sussistenza egli ha il dovere di concorrere». Peraltro, come evidenzia F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 3, il principio della capacità contributiva si era diffuso a partire dalla fine dell'Ottocento, come alternativa al principio della controprestazione, costituendo «il *superamento storico* della vecchia impostazione che poneva a fondamento del dovere tributario un rapporto di scambio tra il contribuente e l'ente impositore».

¹³³ N. D'AMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 31; N. D'AMATI – A. URICCHIO, *Corso di diritto tributario*, cit., 37.

¹³⁴ Cfr. F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 10, il quale evidenzia puntualmente che «la capacità contributiva presuppone la capacità economica, ma non si identifica con essa poiché presuppone un giudizio

Di conseguenza, il tributo non svolge soltanto la funzione fiscale di reperire le entrate pubbliche, ma assolve pure un compito extrafiscale¹³⁶, quale strumento di attuazione del principio di solidarietà¹³⁷ per adempiere i fini sociali che la Costituzione assegna alla Repubblica¹³⁸. In questa prospettiva, appare plausibile «l'utilizzo dello strumento fiscale a fini economici, sociali, redistributivi ed extrafiscali in genere»¹³⁹.

La finalità è realizzata non solo con le norme di natura impositiva, che consentono allo Stato di procurarsi le risorse finanziarie per realizzare i doveri di solidarietà sociale, ma anche con quelle di *favor*¹⁴⁰, che riconoscono agevolazioni o esenzioni fiscali¹⁴¹ a vantaggio di peculiari categorie di contribuenti, al fine di incentivare o incoraggiare determinati comportamenti¹⁴².

sull'attitudine della forza economica a concorrere alle spese pubbliche; tale giudizio può derivare solo da un'interpretazione dell'art. 53 e da un collegamento tra questa norma e altre norme costituzionali; per lo stretto collegamento che esiste tra il dovere di cui all'art. 53 e il dovere di cui all'art. 2 Cost., è capacità contributiva *la capacità economica idonea a realizzare i doveri di solidarietà enunciati nell'art. 2 Cost.*». Negli stessi termini, cfr. R. PERRONE CAPANO, *Imposizione ed inflazione*, cit., 82-83.

¹³⁵ G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 13-14.

¹³⁶ Ivi, 94.

¹³⁷ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 67.

¹³⁸ *Ibidem*. In particolare, L'A. rileva che le funzioni extrafiscali svolte dal tributo possono essere molteplici: finalità redistributive della ricchezza, funzione di incentivare o disincentivare lo svolgimento di determinate attività economiche o di particolari consumi, fini di solidarietà verso categorie di soggetti e zone svantaggiate.

¹³⁹ F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 10.

¹⁴⁰ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 67; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 94, secondo il quale il principio di solidarietà sociale ed economica deve «informare l'azione politica sia nel promuovere l'imposizione di certi presupposti (ad es., per frenare o favorire certi investimenti, per dirigere i consumi ...), sia nel sottrarli al tributo, ponendo una limitazione o una deroga, rispetto ad una norma impositiva generale. È il sistema della c.d. «incentivazione» attraverso discipline fiscali più favorevoli rispetto, ad es., a dati tipi di attività produttiva od a favore di certe attività o di dati soggetti che le esplicano in dati territori dello stato». Si vedano, inoltre, le considerazioni di R. LUPI, voce *Capacità contributiva*, cit., 691-692, il quale sottolinea che «le scelte del Legislatore tengono conto anche di obiettivi in funzione dei quali il fisco è utilizzato come strumento di governo e di politica economica; è infatti del tutto fisiologica l'utilizzazione di aumenti o diminuzioni di tassazione per incentivare o disincentivare determinate attività, consumi o investimenti». Negli stessi termini, si esprime, inoltre, E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 464, il quale parla di «funzione disincentivante e incentivante dell'imposizione».

¹⁴¹ Sulla tematica, A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 26, osserva che «trattandosi qui di norme che derogano al principio espresso cui si ricollega il presupposto del tributo, e quindi trattano in modo diverso situazioni ugualmente rilevanti sotto il profilo della contribuzione, la loro legittimità costituzionale può soltanto discendere dall'esigenza che attraverso esse vengano realizzati interessi ulteriori pur presenti nell'ordinamento. Le norme di esenzione e agevolazione sono pertanto costituzionalmente legittime ogni volta che la deroga al principio di capacità contributiva trovi razionale e congrua giustificazione in altri principi, di rango costituzionale o meno, presenti nell'ordinamento cui l'agevolazione o il sistema di agevolazioni si ispiri».

¹⁴² In particolare, in ordine alla funzione disincentivante e incentivante dell'imposta, E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 464, chiarisce che «l'imposta viene impiegata come disincentivo quando ad esempio vengono colpiti certi consumi allo scopo di scoraggiarli, senza vietarli; vengono colpite certe importazioni allo scopo di proteggere la produzione nazionale di determinati prodotti. Qui lo scopo della legge tributaria si realizza proprio quando essa non viene applicata. Nella politica economica (ma soprattutto in altri campi, come quello dell'assistenza, della beneficenza, della istruzione, della cultura, dello sport, ecc.) l'imposta può essere applicata con funzione di incoraggiamento, di *incentivo*. In altri campi le forme ordinarie di imposizione sono *agevolative*, introducono un trattamento che è eccezionale rispetto al regime ordinario che una certa attività dovrebbe subire. La forma piena di agevolazione è l'esenzione, consistente in una norma eccezionale che sottrae a tassazione persone o beni che dovrebbero essere tassati secondo la regola. Una forma attenuata di agevolazione è la riduzione della aliquota. Possono aversi regimi *sostitutivi* del regime ordinario, consistenti in schemi di imposizione

Peraltro, pure i tributi con preminenti finalità extrafiscali devono essere conformi all'art. 53 Cost., ossia devono essere «collegati a fatti espressivi di capacità contributiva»¹⁴³ e, quindi, devono avere «come presupposto un fatto economicamente rilevante», che sia «manifestazione di ricchezza»¹⁴⁴.

In altri termini, la finalità extrafiscale non può comportare un obbligo di concorso alle spese pubbliche per i soggetti privi di disponibilità economica, «in quanto funzione solidaristica e garantistica hanno pari efficacia e l'una non può essere sacrificata dall'altra»¹⁴⁵.

11. – La Corte Costituzionale, nel delineare la portata dell'art. 53 Cost.¹⁴⁶, ha individuato tre requisiti essenziali della capacità contributiva: l'effettività, la certezza e l'attualità¹⁴⁷.

semplificati – per lo più tributi unici – che sostituiscono appunto tutte le imposte che dovrebbero colpire una certa ricchezza come il reddito».

¹⁴³ F. TESAURO, *op. cit.*, 67. Peraltro, in ordine ai tributi extrafiscali, osserva A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 25, che «la possibilità che il tributo abbia nel nostro ordinamento funzioni non meramente neutrali di ripartizione dei carichi pubblici ma anche di incentivazione, di disincentivazione e comunque assuma a giustificazione del presupposto valutazioni ulteriori rispetto alla mera capacità economica del soggetto, è condivisa ora dalla dottrina a condizione appunto che queste valutazioni concorrano a soddisfare altri principi presenti nell'ordinamento. Deve naturalmente sussistere comunque la potenzialità economica in capo al soggetto, non potendosi immaginare un concorso alle pubbliche spese di un soggetto che ne sia totalmente privo, e le finalità extrafiscali del tributo devono coordinarsi con altri principi di rango costituzionale».

¹⁴⁴ E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 464, il quale aggiunge che le imposte aventi funzione incentivante o disincentivante non solo devono essere conformi al principio di capacità contributiva, oltre che a quello di uguaglianza, ma è necessario che le stesse perseguano un fine «degno di tutela dal punto di vista dell'ordinamento giuridico». Per un diverso orientamento, cfr. F. MAFFEZZONI, voce *Capacità contributiva*, cit., 1023, secondo il quale «la potestà del legislatore ordinario di derogare al principio di capacità contributiva, nell'intento di conseguire fini sociali o extrafiscali costituzionalmente legittimi, deve essere riconosciuta. Né, al fine di negarla, appaiono sufficienti, da un lato, il richiamo al carattere generale della previsione contenuta nell'art. 53, 1° comma Cost., che non permetterebbe di sottrarre ad esso alcuna ipotesi di norma tributaria, dall'altro lato, il richiamo al fine di solidarietà che giustificerebbe il dovere tributario, qualificerebbe il principio di capacità contributiva e lo renderebbe in tal modo idoneo a recepire i fini extrafiscali del tributo».

¹⁴⁵ F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 11, il quale, oltre alla necessaria sussistenza di una capacità economica in capo al soggetto passivo, individua altri limiti all'utilizzo extrafiscale dell'imposta: il rispetto dei principi costituzionali che sovrintendono ai settori dell'esperienza incisi dalla norma tributaria; la necessità che l'interesse collettivo, cui è finalizzato il dovere di solidarietà, sia mosso non da contingenti scelte politiche, ma dalle idee guida desumibili dalla Costituzione; l'osservanza del principio di coerenza, inteso sia nell'utilizzo dello strumento tributario (il quale impedisce, ad esempio, di utilizzare l'imposta come sanzione o strumento volto ad impedire il presupposto stesso del tributo), che come coerenza interna alla logica del tributo.

¹⁴⁶ Cfr. Corte Cost., 12 luglio 1967, n. 109, in *Riv. dir. fin.*, 1967, II, 223; Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200, cit., 1254; Corte Cost., 26 marzo 1980, n. 42, in <http://www.giurcost.org/decisioni/1980/0042s-80.html>; Corte Cost., 22 aprile 1980, n. 54, in *Rass. Avv. Stato*, 1980, I, 1, 691; Corte Cost., n. 252/1992, in <http://www.giurcost.org/decisioni/>; Corte Cost., 29 gennaio 1996, n. 73, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>; Corte Cost., 26 luglio 2000, n. 362, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>. Per la ricostruzione degli interventi della Corte Costituzionale, cfr. E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984; F. MAFFEZZONI, voce *Capacità contributiva*, cit., 1024 ss. Sulla tematica, E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 455, osserva che la giurisprudenza costituzionale in tema di capacità contributiva costituisce «un richiamo alla razionalità, alla giustificazione economica delle imposte, rispetto alle esigenze della semplificazione, al complesso delle regole che, poste per rendere applicabili le imposte, soprattutto dal punto di vista dell'amministrazione finanziaria, si allontanano dalla ratio di esse, sconfinando nell'arbitrio e nella irragionevolezza».

¹⁴⁷ Sul punto, la dottrina (N. D'AMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 32; N. D'AMATI – A. URICCHIO, *Corso di diritto tributario*, cit., 37) ha evidenziato che la capacità contributiva deve essere «reale, nel senso che essa deve

In ordine al primo requisito, il nesso «tra il fatto rivelatore di capacità contributiva e il tributo» deve essere «effettivo, e non apparente o fittizio»¹⁴⁸. In altri termini, l'effettività esprime «la concreta idoneità del presupposto rispetto all'obbligazione d'imposta», la quale dovrà avere ad oggetto una manifestazione economica reale, che «consenta la misurazione di un reddito esistente e non meramente presunto»¹⁴⁹.

Alla stregua dell'impostazione della Consulta¹⁵⁰, quindi, il concorso alle spese pubbliche deve salvaguardare il diritto del contribuente ad essere chiamato a concorrere alle spese pubbliche «solo in quanto in possesso di effettiva capacità contributiva e idoneità effettiva al pagamento delle imposte»¹⁵¹. Da ciò si desume che

fare riferimento a situazioni giuridiche attuali, anche nell'ipotesi in cui la fattispecie si sia verificata in un periodo d'imposta precedente, sempreché la capacità contributiva risulti ancora presente; inoltre, occorre che l'imposizione si fondi su circostanze effettive e non già astratte o meramente ipotetiche». Negli stessi termini, cfr. G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 96, secondo il quale «la nozione di capacità contributiva «presunta», contrapposta ad una capacità contributiva reale è da respingere, giacché in ogni caso si tratta di una potenziale attitudine del soggetto alla contribuzione, desunta non da elementi indiziari, ma dalla riferibilità del presupposto dell'imposizione alla sfera dell'obbligo che «deve risultare da un collegamento effettivo» (come ha detto la Corte Cost., 12 luglio 1965, n. 69)».

¹⁴⁸ F. TESAURO, *op. cit.*, 73. Osserva A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 23, che dal requisito dell'effettività della capacità contributiva si deduce «la non imponibilità della potenzialità espressa dai mezzi economici necessari alla mera sopravvivenza, cioè del cosiddetto minimo vitale». Negli stessi termini, cfr. G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 97, secondo il quale «la nozione di «capacità contributiva» esclude che il potere di imposizione possa essere esercitato in modo da colpire il «minimo vitale», quanto cioè è assolutamente indispensabile per vivere». Inoltre, sull'essenzialità del «minimo vitale», cfr. F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 9. In ordine ai rapporti tra capacità contributiva e minimo vitale, cfr. F. MAFFEZZONI, voce *Capacità contributiva*, cit., 1011-1012.

¹⁴⁹ B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 54, il quale, partendo da tale premessa, conclude nel senso che «sarebbero perciò incostituzionali le norme: a) che disponessero un carico d'imposta in relazione ad un possibile o potenziale indice di capacità contributiva, ritenuto in via meramente astratta; b) che giungessero ad indici di capacità contributiva attraverso la previsione di presunzioni assolute che non lasciassero spazio di prova contraria al contribuente». In ordine a tale ultimo aspetto, evidenzia E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 463 che «perché la presunzione fiscale sia costituzionale si richiede dunque non solo che essa sia logica e rispondente ai dati della comune esperienza, ma che ammetta la prova contraria». Negli stessi termini, cfr. F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 13-14, il quale, dopo aver osservato che le presunzioni legali «corrispondono a ragioni di interesse collettivo, quali la semplificazione del rapporto, la precisione della pretesa impositiva, la sollecita riscossione, l'impedimento di una possibile evasione fiscale», evidenzia che, «nell'art. 53 Cost., accanto all'interesse collettivo («tutti sono tenuti»), è tutelato il diritto di ogni contribuente a concorrere alle spese pubbliche in misura non superiore alla propria capacità contributiva». Pertanto, sono da reputarsi «senz'altro illegittime le presunzioni assolute (ancorché eventualmente razionali secondo la comune esperienza) in quanto l'impossibilità di prova contraria può comportare «concorsi alle spese pubbliche» non collegati a ricchezze effettivamente esistenti». Peraltro, lo stesso A. ricorda che tali principi erano stati già accolti dalla Consulta (Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200, cit., 1254), secondo la quale «se è pur lecito formulare previsioni logicamente valide ed attendibili, non è peraltro consentito trasformare tali previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite, senza la possibilità che si ammetta la prova del contrario e si salvaguardi, quindi, accanto all'esigenza indiscutibile di garantire l'interesse della pubblica finanza alla riscossione delle imposte, il ricordato ed altrettanto indiscutibile diritto del contribuente alla prova della effettività del reddito soggetto all'imposizione». Sulla tematica *de qua*, cfr., inoltre, E. DE MITA, *L'influsso della giurisprudenza della Corte costituzionale sul diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, 602.

¹⁵⁰ Cfr. Corte Cost., 12 luglio 1967, n. 109, cit., 223; Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200, cit., 1254.

¹⁵¹ F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 13.

non può essere qualificata capacità contributiva «un' idoneità economica che non si basi su “fatti reali”, ma abbia una “base fittizia”»¹⁵².

Il secondo requisito è strettamente connesso al primo, in quanto la capacità contributiva «deve essere effettiva nel senso di certa ed attuale e non meramente fittizia»¹⁵³.

Infine, in forza del parametro dell'attualità, il tributo deve essere correlato «ad una capacità contributiva in atto, non ad una capacità contributiva passata o futura»¹⁵⁴.

In altri termini, la capacità contributiva deve sussistere «nel momento in cui si verifica il prelievo». In questa prospettiva, l'attualità costituisce un limite irriducibile all'introduzione di «tributi retroattivi»¹⁵⁵.

In realtà, i tre requisiti sono inscindibilmente collegati: l'attualità è un'esplicazione dell'effettività¹⁵⁶, la quale, a sua volta, presenta un'evidente affinità con il requisito della certezza della capacità contributiva.

12. – In riferimento al parametro dell'attualità, si è accennato alle riserve circa la plausibile adozione di tributi retroattivi¹⁵⁷, i quali, avendo ad oggetto fatti pregressi, fanno riferimento ad una capacità contributiva non attuale, ma passata¹⁵⁸.

Difatti, considerato che l'effettività del collegamento tra il presupposto e l'imposta deve sussistere pure sotto il profilo temporale¹⁵⁹, ossia deve essere rispettato anche nel caso di «tassazione retroattiva»¹⁶⁰, è congruente concludere che il

¹⁵² *Ibidem*. L'autore riprende l'orientamento già espresso da una pronuncia della giurisprudenza costituzionale (Corte Cost., 26 marzo 1980, n. 42, cit.).

¹⁵³ A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 23, il quale richiama alcune decisioni della giurisprudenza costituzionale (Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200, cit., 1254; Corte Cost., 26 marzo 1980, n. 42, cit.; Corte Cost., n. 252/1992, cit.; Corte Cost., 29 gennaio 1996, n. 73, cit.; Corte Cost., 26 luglio 2000, n. 362, cit.).

¹⁵⁴ F. TESAURO, *op. cit.*, 75. Sul requisito dell'attualità della capacità contributiva, cfr. Corte Cost., 22 aprile 1980, n. 54, cit., 691.

¹⁵⁵ Cfr. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 25.

¹⁵⁶ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 75.

¹⁵⁷ *V. supra*, § 11.

¹⁵⁸ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 75; F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005; V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005.

¹⁵⁹ Inoltre, partendo dall'assunto della necessità di un collegamento effettivo tra presupposto e imposta, sono lesive della capacità contributiva le cd. “sanzioni improprie”, ossia quelle che, senza costituire vere e proprie sanzioni (penali o amministrative), comportino situazioni di svantaggio o, comunque, più onerose a carico del contribuente che abbia violato determinati obblighi di natura procedimentale o sostanziale. In tal modo, l'entità dell'imposta, invece di essere commisurata alla capacità contributiva, viene subordinata all'osservanza di tali obblighi da parte del contribuente. Sul punto, cfr. E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 460-461, il quale rileva che, in relazione agli obblighi di carattere procedimentale, «al trasgressore vengono preclusi mezzi di tutela che altrimenti avrebbe o nel senso che vengono potenziati i normali poteri di accertamento dell'amministrazione: basta vedere come muta la posizione di chi ha omesso la dichiarazione rispetto a chi l'ha presentata (decadenza, metodi di accertamento, diversità dei requisiti delle presunzioni)»; mentre, per ciò che concerne gli obblighi di carattere sostanziale, «viene maggiorata l'imposta, negando l'applicazione di deduzioni, di detrazioni, elevando l'imponibile o assumendo come tassabili elementi che diversamente non lo sarebbero». Sulla tematica in esame, si veda, inoltre, G. MOLINARO, *L'indeducibilità degli oneri a titolo di sanzione “impropria” rispetta la capacità contributiva*, in *Corr. trib.*, n. 3/2011, 242 ss.

¹⁶⁰ Cfr. E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, cit., 460, il quale sottolinea che «quando la legge tributaria assume ad oggetto di tassazione fatti passati o modifica retroattivamente una disciplina esistente, il collegamento

legislatore non può istituire tributi retroattivi¹⁶¹, che sarebbero in contrasto sia con il principio dell'attualità della capacità contributiva sia con il principio della certezza del diritto¹⁶².

Peraltro, nella materia tributaria, il principio di irretroattività¹⁶³ non può essere inteso in modo rigido: la giurisprudenza costituzionale¹⁶⁴ ha chiarito che «i tributi retroattivi sono costituzionalmente legittimi se colpiscono fatti del passato che, in base ad una verifica da compiersi volta per volta, esprimono una capacità contributiva ancora attuale»¹⁶⁵.

In altri termini, la legge tributaria retroattiva viola il principio della capacità contributiva soltanto se, nell'assumere a presupposto un fatto del passato, «spezza il rapporto tra imposizione e capacità contributiva»¹⁶⁶. Sul punto, quindi, oltre che la durata della scansione temporale, ha rilievo «la prevedibilità» del tributo retroattivo¹⁶⁷.

Pertanto, l'affidamento riposto dal cittadino nell'irretroattività della legge e nella certezza del diritto non può essere leso dal sopravvenire di «tributi retroattivi non prevedibili»¹⁶⁸. Per di più, il requisito dell'attualità va applicato non soltanto alle

effettivo può essere interrotto dal decorso del tempo: occorre verificare di volta in volta se al momento del pagamento dell'imposta retroattiva permangono nella sfera patrimoniale del contribuente gli effetti della manifestazione di capacità contributiva verificatisi in passato. Se tali effetti non perdurano la tassazione non è collegata al suo presupposto economico e pertanto diventa incostituzionale perché priva di capacità contributiva».

¹⁶¹ Cfr. F. TESAURO, *op. cit.*, 75.

¹⁶² Come insegna la giurisprudenza costituzionale (Corte Cost., 4 aprile 1990, n. 155, in *Foro it.*, 1990, I, c. 3072), la «certezza dei rapporti preteriti costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini». Sulla tematica, cfr. F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 15, secondo il quale «non può essere trascurato che la retroattività viola in ogni caso un elementare principio di certezza. Il cittadino ha diritto di confidare che ciò che si svolge oggi su un piano di libertà, non possa essere in futuro modificato con decorrenza o con riferimento *ex tunc*».

¹⁶³ Peraltro, il legislatore all'art. 3, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212, cit.), rubricato «efficacia temporale delle norme tributarie», recependo gli orientamenti della dottrina e della giurisprudenza costituzionale, ha disposto il principio di irretroattività in materia tributaria, statuendo che «salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono». Pertanto, alla luce di questa disposizione, che ha codificato, anche nella materia *de qua*, il principio generale di irretroattività della legge, di cui all'art. 11, comma 1, disp. prel. c.c., deve ritenersi esclusa l'applicazione retroattiva della norma tributaria, qualora la retroattività non sia espressamente prevista. Sulla questione, cfr., in dottrina, F. PARENTE, *L'irretroattività della norma: un apoftegma della tradizione storica «resistente» al mutamento dei valori normativi*, in *Rass. dir. civ.*, n. 2/2011, 480, nt. 57; A. MERONE, *Ricominciamo da tre*, in *Il Foro napoletano*, n. 1/2012, 88-89 e, in giurisprudenza, Cass., 2 aprile 2003, n. 5015, in <http://rivista.ssef.it>; Cass., 9 dicembre 2009, n. 25722, in <https://webbrun.notariato.it/notiziario>; Cass., 18 gennaio 2012, n. 637, in *Vita notarile*, n. 1/2012, 340 ss.

¹⁶⁴ Cfr. Corte Cost., 23 maggio 1966, n. 44, in *Giur. cost.*, 1966, 737; Corte Cost., 11 aprile 1969, n. 75, in *Dir. e prat. trib.*, 1969, II, 349; Corte Cost., 27 luglio 1982, n. 143, in *Boll. Trib.*, 1982, 1764; Corte Cost., 20 luglio 1994, n. 315, in *Fin. loc.*, 1994, 1199; Corte Cost., 19 gennaio 1995, n. 14, in *Foro amm.*, 1997, 1597; Corte Cost., 27 luglio 1995, n. 410, in *Foro it.*, 1995, I, c. 3074; Corte Cost., 4 novembre 1999, n. 416, in *Giur. it.*, 2000, 678.

¹⁶⁵ F. TESAURO, *op. cit.*, 75.

¹⁶⁶ *Ibidem*.

¹⁶⁷ Per una diversa impostazione, cfr. F. MOSCHETTI, *op. cit.*, 15, secondo il quale, non «può aggiungersi, a giustificazione della norma retroattiva, la sua eventuale prevedibilità, in quanto un progetto di imposizione è pur sempre un'imposizione inesistente e quindi non vincolante».

¹⁶⁸ F. TESAURO, *op. cit.*, 76.

norme che assoggettano ad imposizione fattispecie esaurite nel passato¹⁶⁹, ma pure agli enunciati che collegano effetti tributari a fattispecie non ancora realizzate¹⁷⁰.

Infine, la categoria della capacità contributiva, quale parametro costituzionale basilare in materia tributaria, finalizzato alla garanzia del contribuente, può essere utilizzata anche come criterio interpretativo. Ciò significa che, tra più interpretazioni consentite dalla lettera della legge, «l'interprete deve attenersi a quella che faccia salvo il collegamento fra imposta e presupposto»¹⁷¹.

Inoltre, laddove preclude l'adozione di tributi incoerenti con il proprio oggetto economico, la figura tende pure a preservare la coerenza logica del sistema impositivo¹⁷².

Da questo punto di vista, la capacità contributiva risulta inscindibilmente connessa ai principi di ragionevolezza e di uguaglianza tributaria¹⁷³. In forza del connubio normativo tra gli artt. 53 e 3 Cost.¹⁷⁴, pertanto, «a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un

¹⁶⁹ Sulla questione, B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 56, precisa che qualora «il legislatore prendesse a riferimento un presupposto d'imposta effettivamente espressivo di forza economica, e quindi di capacità contributiva, ma lo sottoponesse ad imposizione a distanza di tempo eccessiva rispetto al prodursi della capacità reddituale dello stesso, dovrebbe ritenersi spezzato il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva».

¹⁷⁰ Cfr. A. FANTOZZI, *op. cit.*, 24, il quale ribadisce che il requisito dell'attualità trova applicazione «sia con riferimento ai tributi collegati a presupposti verificatisi prima dell'entrata in vigore della norma impositrice (tributi retroattivi), sia con riferimento a prelievi anticipati rispetto al verificarsi del presupposto». Invero, i fenomeni di anticipazione d'imposta si spiegano con l'intento di avvicinare il momento di produzione del reddito a quello del pagamento dell'imposta. In ordine ai rapporti tra capacità contributiva e anticipazione d'imposta, B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 57, chiarisce che «il prelievo anticipato non nega il principio di capacità contributiva sotto il profilo dell'attualità, se l'imposizione è sufficientemente vicina al prodursi del reddito, se è consentita al contribuente la prova contraria e/o è comunque previsto un meccanismo finale di conguaglio rispetto al *quantum* d'imposta anticipato». Sulla tematica, cfr., inoltre, F. MOSCHETTI, *op. cit.*, 15-16.

¹⁷¹ E. DE MITA, *op. cit.*, 460.

¹⁷² *Ibidem*. Secondo l'A., «altra esigenza che scaturisce dal principio di capacità contributiva è che le molteplici ipotesi di tassazione, nelle quali si articola un'imposta, che si caratterizza per un determinato presupposto, siano coerenti con esso. Insomma una imposta non può essere un «omnibus». La capacità contributiva è dunque anche esigenza di coerenza logica». Per una diversa impostazione, cfr. F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., 17, il quale ritiene di non poter accogliere le conclusioni di quella dottrina «che riduce l'art. 53 all'espressione di un principio di razionalità e di coerenza». In particolare, l'A., pur partendo dal presupposto che l'art. 53 esprima anche questa visuale, ritiene comunque che esso non sia soltanto indice di razionalità e di coerenza. Difatti, egli nota che la disposizione costituzionale «esprime prima di tutto il *criterio*, il parametro in base a cui giudicare se la disciplina sia o meno razionale. L'obbligo di razionalità si ricava dall'art. 3 Cost. e a questo fine non occorre l'introduzione nell'art. 53 del principio di capacità contributiva, che è stato voluto proprio per imporre un *limite ulteriore di carattere sostanziale* alla discrezionalità del legislatore tributario. Pertanto l'incoerenza della disciplina sarà certo da esaminare, ma solo dopo aver accertato che sia colpita una manifestazione di capacità contributiva».

¹⁷³ Peraltro, il principio di capacità contributiva «non può essere assorbito e annullato nel principio di eguaglianza tributaria» (F. MOSCHETTI, *op. cit.*, 17). Sui rapporti tra il principio di capacità contributiva e quello di eguaglianza tributaria, cfr. G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2011, pt. 1, 519 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2008, pt. 1, 477 ss.

¹⁷⁴ Cfr. L. PALADIN, *op. cit.*, 305; G.A. MICHELI, *op. cit.*, 95, secondo il quale «il principio di uguaglianza importa una uguale imposizione ad uguaglianza di capacità contributiva, presuppone sempre, da parte del legislatore ordinario, una uguaglianza delle situazioni prese in considerazione; valutazione che, nella specie, è delimitata dallo stesso richiamo alla nozione di «capacità contributiva» che implica, come s'è detto, una valutazione di idoneità astratta del singolo a sopportare il peso tributario».

trattamento tributario disuguale»¹⁷⁵. Ciò significa che l'apparato ordinamentale deve disciplinare «in modo uguale i fatti economici che esprimono pari capacità contributiva», ma deve regolare in modo diversificato «i fatti che esprimono capacità contributiva in modo differenziato»¹⁷⁶.

Difatti, il principio di uguaglianza tributaria presuppone quello di capacità contributiva¹⁷⁷, che «fornisce il criterio di giudizio» per valutare «se due situazioni siano eguali o diverse al fine del pari o diverso trattamento tributario»¹⁷⁸.

¹⁷⁵ Corte Cost., 6 luglio 1972, n. 120, cit., 1452.

¹⁷⁶ F. TESAURO, *op. cit.*, 78.

¹⁷⁷ Cfr. Corte Cost., 22 aprile 1980, n. 54, cit.

¹⁷⁸ F. MOSCHETTI, *op. cit.*, 17.