



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 2014 – ANNO II

(ESTRATTO)  
MARIO ANGIULLI

*Rilevanza costituzionale dei principi che reggono il sistema tributario*



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,  
NICOLA TRIGGIANI, 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

STEFANO VINCI (COORDINATORE), AURELIO ARNESE,  
MARIA CASOLA, PATRIZIA MONTEFUSCO, ANGELICA RICCARDI,  
ADRIANA SCHIEDI, GIUSEPPE SANSEVERINO

---

REDAZIONE:

PROF. FRANCESCO MASTROBERTI

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

CONVENTO SAN FRANCESCO, VIA DUOMO, 259 - 74123 TARANTO, ITALY

E-MAIL: [FRANCESCO.MASTROBERTI@UNIBA.IT](mailto:FRANCESCO.MASTROBERTI@UNIBA.IT)

TELEFONO: + 39 099 372382

FAX: + 39 099 7340595

HTTP://WWW.ANNALIDIPARTIMENTOJONICO.ORG



Mario Angiulli

RILEVANZA COSTITUZIONALE DEI PRINCIPI  
CHE REGGONO IL SISTEMA TRIBUTARIO\*

ABSTRACT	
L'autore si propone di individuare i principi costituzionali che informano il sistema tributario. A tale scopo esamina gli stessi in ordine alla ammissibilità del referendum, alla legge di bilancio e alla collocazione dei tributi nella categoria delle prestazioni patrimoniali imposte. Ciò premesso, l'indagine concerne i limiti di applicazione della norma cardine del sistema tributario e l'assoggettabilità alla stessa dei tributi teorizzata dalla dottrina prevalente - a seconda che dette prestazioni siano richieste a titolo solidaristico o a titolo di corrispettivo di un servizio reso - senza escludere l'analisi delle problematiche relative all'inquadramento in tale ambito dei contribuiti.	Aim of the author is to identify the constitutional principles founding the tributary system. Accordingly, he takes these principles into consideration with regard to the acceptability of referendums, the balance law, the placement of tributes among patrimonial taxes. Indeed, the study focuses on the framework and boundaries limiting the use of the basic tributary law and the possibility that tributes conform to this law depending upon whether they refer to the solidarity principle or are due in change of a given service. Finally, how these categories of taxes are contextualized is also discussed.
<b>Principi costituzionali – sistema tributario - applicabilità</b>	<b>Constitutional principles – tributary system – enforceability</b>

SOMMARIO. 1. La nozione di sistema tributario - 2. I principi di cui agli artt. 75 e 81 Cost. - 3. I tributi nell'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte - 4. L'ambito di applicazione dell'art.53 - 5. La disciplina dei contribuiti.

1. - Alcune norme di rango primario dell'ordinamento fiscale risultano funzionali alla definizione del sistema tributario<sup>1</sup>.

\* Saggio sottoposto a referaggio secondo il sistema del doppio cieco.

<sup>1</sup> In ordine alla formazione dell'idea di sistema tributario negli ordinamenti europei cfr. T. SPAGNUOLO VIGORITA – F. MERCOGLIANO, *Tributi (Storia) Diritto romano*, in *Enc. Dir.* XLV, Milano 1992, pp. 85 ss.; C. DUBY, *Le origini dell'economia europea. Guerrieri e contadini nel Medioevo*, tr. it., Roma-Bari, Laterza, 1978, p. 289; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, Giappichelli, 1991, pp. 35 ss.; P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.* XIV, Torino, Utet, 1997, pp. 30 ss. In ordine alla "polisistematicità" dell'ordinamento tributario – intesa come ripartizione della materia fiscale in una pluralità di sistemi riconducibili ai diversi tributi o comunque

Nel dettato costituzionale la nozione, pur essendo desumibile dalla regolazione di situazioni eterogenee, sembra fissare un principio di coordinamento dei vari tributi a carattere generale<sup>2</sup>.

In tale prospettiva il secondo comma dell'art. 53 considera «il sistema tributario informato a criteri di progressività».

Autorevole indirizzo<sup>3</sup> ravvisa nel disposto del predetto articolo il riconoscimento di valori costituzionalmente garantiti quali la proprietà (art. 42) e l'iniziativa economica privata nel quadro dell'utilità sociale, della sicurezza, della libertà e della dignità della persona (art. 41) mentre altro orientamento<sup>4</sup> definisce “evanescente” per non dire “inconsistente” il vincolo della progressività «posto che esso non concerne i singoli tributi ma il sistema tributario nel suo complesso»<sup>5</sup>. Pertanto, secondo questa ultima posizione, «la disposizione non impedisce che i singoli tributi possano non essere progressivi né che il sistema – ammesso che dello stesso si postuli l'esistenza – sia improntato nel suo complesso a criteri di progressività»<sup>6</sup>.

Per il prof. Nicola D'Amati<sup>7</sup> la scienza delle finanze non si configura in «un sistema organico di rapporti omogenei»<sup>8</sup> tant'è che la elaborazione della dottrina tedesca «non comprende tutta la materia dei tributi» ma riguarda in particolare l'imposta<sup>9</sup>. Detto limite «non sarebbe consigliabile in Italia»<sup>10</sup>.

Non difforme l'orientamento del Giudice delle leggi laddove afferma che la progressività concerne non la singola imposta ma il sistema fiscale nel suo

ai distinti interessi tributari – v. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2005, p. 11.

<sup>2</sup> P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, Utet, 2008, pp. 8-9.

<sup>3</sup> A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, I, Milano, Giuffrè, 1965, pp. 130-133. Sulla stessa linea F. FORTE - P. BONDONIO - L. JONA CELESIA, *Il sistema tributario*, Torino, Boringhieri, 1981, p. 23, i quali affermano – commentando il secondo comma dell'art. 53 Cost. – che «dal principio di capacità contributiva non si estrae solo la specificazione di quello di uguaglianza e la limitazione di quello dell'universalità; si ricava anche la regola per cui, in un sistema che riconosce valore permanente alla proprietà e alla iniziativa privata – come quello costituzionale italiano – il tributo non può raggiungere livelli espropriativi, né assumere caratteri e intensità tali da togliere il reddito d'impresa. Quando si pone, in una Costituzione, il principio della progressività, la clausola appena ricordata acquista importanza nevralgica». V. inoltre per tutti Giannini, il quale mette in luce come l'art. 53 Cost., nel suo complesso, armonizzi il principio di uguaglianza di fronte alla legge con la tutela del diritto di proprietà: A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Utet, 1956, pp. 70 ss.

<sup>4</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2012, p. 190.

<sup>5</sup> *Ibidem*.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

<sup>7</sup> N. D'AMATI, *Sistema istituzionale del diritto tributario*, Bari, Cacucci, 2010, p. 40 n 68.

<sup>8</sup> A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1974, p. 4.

<sup>9</sup> *Ivi*, p. 5.

<sup>10</sup> *Ibidem*.

complesso<sup>11</sup> con la conseguenza che nulla vieta che i singoli tributi siano ispirati a criteri diversi da quello della progressività<sup>12</sup>.

La dizione “sistema tributario” è ravvisabile anche nel secondo comma dell’art. 117 Cost. lett. e), che attribuisce allo Stato potestà legislativa esclusiva in ordine al sistema tributario e contabile. Al quarto comma lo stesso articolo prevede che tra le materie di legislazione concorrente tra Stato e Regioni<sup>13</sup> rientri il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Il combinato disposto delle due norme contenute nell’art. 117 Cost. contrappone al sistema tributario dello Stato i sistemi tributari delle Regioni e degli altri enti locali «frammentando il sistema tributario in una pluralità di sistemi secondo una logica di scomposizione dell’ordinamento in ragione della pluralità di livelli di governo<sup>14</sup>».

In tale ambito il sintagma “sistema tributario” sembra identificarsi con la sottoposizione di una serie di tributi ad un regime di fonti normative in un contesto di relazioni orizzontali tra medio-sistemi in ragione di una funzione ordinamentale<sup>15</sup>. Manca d’altronde nel dettato costituzionale una nozione unitaria di tributo. Il professore Falsitta<sup>16</sup>, nell’ipotizzare un possibile collegamento tra gli articoli della Costituzione concernenti i principi che reggono il sistema tributario (v. gli artt. 23, 53, 75 – ma anche gli artt. 81 e 119 che si riferiscono ai tributi), afferma che le norme costituzionali assolvono a funzioni diverse<sup>17</sup>.

In particolare, gli artt. 23, 53 e 75 tracciano «tre funzioni autonome di tributo, anche se in parte nello stesso campo d’azione».

<sup>11</sup> Corte Cost., sentenza del 17 aprile 1968 n. 23.

<sup>12</sup> Corte Cost., sentenza del 29 dicembre 1966 n. 128. Per un approfondimento del tema cfr., V. CRISAFULLI – L. PALADIN, *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, Cedam, 1990, p. 353.

<sup>13</sup> Recita il quinto comma dell’art. 117 della Costituzione: «Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato». In ordine alla differenziazione (operata dalla dottrina prevalente cui ha aderito la giurisprudenza costituzionale: v. sent. del 26 giugno 1956 n. 6, sent. del 22 dicembre 1961 n. 68, sent. del 2 aprile 1964 n. 28, sent. del 3 marzo 1982 n. 50) i principi dell’ordinamento giuridico si distinguerebbero dai principi fondamentali stabiliti dalla legge dello Stato (di cui all’art. 117 Cost.) «per essere dotati di un maggior grado di generalità e per essere riferiti non ad una singola materia o settore bensì all’ordinamento statale complessivamente considerato»: P. VIRGA, *La Regione*, Milano, Giuffrè, 1949, p.75. Ma la questione non è pacifica. In ordine all’oggettiva difficoltà di precisare il confine tra l’una e l’altra categoria di principi cfr., A. D’ATENA, *L’autonomia legislativa delle Regioni*, Roma, Bulzoni, 1974, p. 50.

<sup>14</sup> BORIA, *Il sistema tributario*, cit., p. 9.

<sup>15</sup> BORIA, *Il sistema tributario*, cit., p. 8-9. Il professore Antonio Felice Uricchio riconduce il federalismo fiscale ad una manovra sulla spesa pubblica locale, nemmeno rispettosa dei principi di perequazione finanziaria di cui all’art. 119 della costituzione: A.F. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo?*, Bari, Cacucci, 2012, p. 118.

<sup>16</sup> G. FALSITTA, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomica di tributo*, in *Per un fisco “civile”*, Milano, Giuffrè, 1996, pp. 78 ss; nota a sentenza Corte Cost. del 12 gennaio 1995 n. 11, in *Riv. Dir. Trib.* (1995) II, pp. 266 ss.

<sup>17</sup> FALSITTA, nota a sentenza cit., p. 273.

Una diversa ratio sorregge le tre fondamentali disposizioni costituzionali: nessuna di esse può essere utilizzata per costruire la nozione di tributo, la quale deve essere dedotta dalla analisi e dalla sintesi delle norme di diritto tributario comune<sup>18</sup>.

2. - Limiti alla legislazione tributaria discendono innanzitutto dagli artt. 75<sup>19</sup> e 81<sup>20</sup> della Costituzione, che fissano i principi cui deve attenersi il legislatore nell'emanare le norme tributarie.

Dell'art. 75 autorevole indirizzo dottrinario<sup>21</sup> si avvale per individuare la categoria delle leggi tributarie, dopo aver esaminato la nozione di tributo nell'ambito dei singoli istituti che costituiscono il sistema.

Scrivono il professore Fedele<sup>22</sup> che «i contributi della Corte Costituzionale alla elaborazione di un concetto unitario di tributo sembrano ormai provenire dalla giurisprudenza sulla ammissibilità del referendum piuttosto che dalle sentenze che fanno applicazione dell'art. 53 Cost.».

«Tutta la disciplina del tributo» – precisa il professore Fedele<sup>23</sup> – «anche se non immediatamente espressiva dei criteri di riparto dei carichi pubblici, può reagire su questi ultimi nella concreta attuazione del sistema ed in questa prospettiva deve essere apprezzata quando si abbia riguardo ai risultati complessivi dell'attuazione del sistema stesso nei confronti di tutti i consociati». Ma, se deve essere esclusa la riferibilità alle tasse (ed in genere ai tributi con caratteristiche di commutatività) del limite (e parametro) di legittimità costituzionale desunto dalla formula “capacità contributiva”<sup>24</sup> non sembra invece contestabile che la nozione di tributo desumibile dall'art. 75 Cost. sia idonea a ricomprendere anche istituti a carattere spiccatamente commutativo, purché ne sia chiara la destinazione a sovvenire a spese pubbliche<sup>25</sup>.

<sup>18</sup> *Ibidem*.

<sup>19</sup> L'art. 75 Cost., al secondo comma, esclude il referendum popolare abrogativo per alcune leggi, comprese quelle tributarie. «Non sembra invece impedita, per queste leggi, l'iniziativa popolare di cui all'art. 71 Cost.», cfr. D'AMATI, *op. cit.*, p. 7.

<sup>20</sup> L'art. 81 Cost., al terzo comma, appone un vincolo alla latitudine delle determinazioni assumibili con la legge di bilancio, in quanto alla latitudine di tale divieto, afferma Buscema, sarebbe precluso – relativamente alle entrate – introdurre tributi nuovi (nel senso di tributi incidenti su nuovi cespiti): BUSCEMA, *Bilancio, Enc. Dir.*, cit., p. 394.

<sup>21</sup> G.M. SALERNO, *Il referendum*, Padova, Cedam, 1992, pp. 159 ss.; P. CARNEVALE, *Il referendum abrogativo ed i limiti alla sua ammissibilità nella giurisprudenza costituzionale*, Padova, Cedam, 1992, pp. 159 ss.; A. FEDELE, nota a sentenza Corte Cost. del 12 gennaio 1995 n. 2.

<sup>22</sup> FEDELE, *op. cit.*, p. 23

<sup>23</sup> *Ibidem*.

<sup>24</sup> Ivi, pp. 24 ss. Sul tema cfr., P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1994, pp. 9 ss.

<sup>25</sup> Nel definire le leggi tributarie ai sensi dell'art. 75 Cost., la Corte – con la citata sentenza del 12 gennaio 1995 n. 2, che richiama le risalenti sentenze del 10 febbraio 1982 n. 26 e del 2 febbraio 1990 n. 63 – ha affermato che tale nozione è caratterizzata non solo dalla ricorrenza di un atto autoritativo di carattere ablatorio ma anche dalla destinazione del gettito scaturente da tale ablazione all'integrazione della finanza pubblica e ciò allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire spese pubbliche. Sul tema cfr., F. D'AYALA VALVA, *La dignitosa sopravvivenza della competenza del tribunale civile in materia di imposte e tasse e l'irruzione della giurisdizione tributaria*



Nello stesso ambito il professore Falsitta<sup>26</sup> pone l'accento sui limiti che, in ordine all'art. 75 Cost. incontra l'esercizio della potestà normativa in materia tributaria.

Agli stessi limiti il professore Falsitta<sup>27</sup> riferisce l'art. 81 Cost., desumendo dal quarto comma del predetto articolo il principio di legalità delle spese pubbliche<sup>28</sup>.

Nel definire il rapporto tra il ruolo del governo e le leggi di approvazione del Parlamento, detto articolo, al terzo comma, sembra apporre un vincolo alle determinazioni assumibili con la legge di bilancio, ponendosi in linea con una lunga serie di disposizioni legislative che hanno progressivamente limitato la capacità di innovare – attraverso il bilancio – l'assetto normativo preesistente della finanza pubblica<sup>29</sup>.

Secondo autorevole dottrina<sup>30</sup> il significato del richiamato principio di legalità risulterebbe sotteso al contenimento della iniziativa parlamentare di spesa. Tuttavia – afferma il professore Falsitta<sup>31</sup> – «tale vincolo costituzionale viene costantemente “aggirato” dal legislatore, il quale fa precedere all'approvazione del bilancio statale “manovre economiche” con le quali si istituiscono nuovi tributi o si modifica la misura di quelli già esistenti»<sup>32</sup>.

Questa incongruenza – sottolinea il professore Falsitta – è data dalla particolare congiuntura politico-economica europea.

Nello sforzo di salvaguardare, almeno formalmente, i principi costituzionali sostanzialmente in conflitto con i nuovi criteri ermeneutici<sup>33</sup> il terzo comma dell'art.

*in alcune controversie previdenziali*, in *Rivista del diritto della sicurezza sociale*, XII, 1/2012, pp. 88-91. Nella sentenza Corte Cost. del 2 febbraio 1990 n. 63, in *Giur. cost.* (1990), pp. 247 ss. la Corte afferma che il disposto del secondo comma dell'art. 75 Cost., relativo alle leggi tributarie, concerne non solo le imposte ma anche le tasse, concorrendo queste ultime, in quanto impositive di un sacrificio economico individuale e sia pure con differente presupposto e natura giuridica, ad integrare la finanza pubblica. A riguardo il professore Falsitta rileva la contraddittorietà tra l'inclusione delle tasse nell'area del divieto referendario e l'esclusione delle stesse dall'ambito dell'art. 53 Cost., ritenendo coerente il riconoscimento della estraneità della tassa sia al divieto di referendum sia al principio di capacità contributiva: FALSITTA, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie*, cit., p. 272.

<sup>26</sup> FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., pp. 147 ss.

<sup>27</sup> Ivi, p. 148.

<sup>28</sup> Ivi, p. 149.

<sup>29</sup> V. legge *Cambray - Digny* del 22 aprile 1869 n. 5026, legge *Magliani* dell'8 luglio 1883 n. 1445 e il conseguente R.D. del 17 febbraio 1884 n. 2016. Con il R.D. del 18 novembre 1923 n. 2440 (legge *De Stefani*) ed il successivo regolamento di attuazione (R.D. del 23 maggio 1924 n. 827) fu costituzionalizzata l'apposizione alla legge di bilancio del divieto di introdurre nuove entrate e nuove spese: dal che la cosiddetta “formalità” della legge di bilancio: CRISAFULLI - PALADIN, *Commentario breve alla costituzione*, cit., p. 502.

<sup>30</sup> E. SPAGNA MUSSO, *L'iniziativa nella formazione delle leggi italiane. Il potere di iniziativa legislativa*, Napoli, Jovene, 1958, p. 71; C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, Cedam, 1962, p. 612.

<sup>31</sup> FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., pp. 148 ss.

<sup>32</sup> *Ibidem*.

<sup>33</sup> Con il Patto *Europlus* del marzo del 2011 gli Stati dell'Eurozona e altri Stati membri dell'U.E. hanno assunto l'obbligo di recepire nelle Costituzioni o nella legislazione nazionale le regole del Patto

81 Cost., che prevedeva il divieto di istituzione di nuovi tributi e nuove spese, è stato così modificato: «Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale».

La nuova e difficile congiuntura economica rende impopolare il dettato di detta norma che crea notevoli difficoltà nel ricorso all'indebitamento, fatto abbastanza consueto nella "Repubblica dei partiti".

3. - Secondo autorevole dottrina<sup>34</sup> l'art. 23 della Costituzione, nel combinato disposto con l'art.<sup>35</sup>, fisserebbe la riserva di legge in tutti i casi in cui l'esercizio dei doveri costituzionali di cui all'art. 2 richiede prestazioni personali o patrimoniali<sup>36</sup>.

Secondo una interpretazione più ampia l'art. 23 riassumerebbe il principio di legalità, in base al quale l'esercizio del potere autoritativo deve fondarsi sulla legge. E, se una corrente dottrina<sup>37</sup> ritiene che detto articolo estenda all'intera Costituzione la funzione garantista del Parlamento – riassumendo, seppure in maniera implicita – una impostazione che si ritroverebbe in tutta la Costituzione, altro indirizzo<sup>38</sup> non condivide tale posizione, in quanto sostiene che «nulla, nel senso predetto, può essere fatto derivare dalla lettura del testo costituzionale e che il principio di legalità se è di costituzione materiale, non abbisogna di enunciazioni scritte»<sup>39</sup>.

In ordine alla definizione delle prestazioni patrimoniali imposte, la giurisprudenza costituzionale ha rilevato che, ai fini della loro configurazione, risulterebbe del tutto irrilevante la denominazione attribuita<sup>40</sup> e ha definito come "imposta" la prestazione stabilita in via obbligatoria da un atto di autorità, a carico di un privato, senza che la sua volontà vi abbia concorso<sup>41</sup>. E sempre in relazione al

di stabilità e crescita. L'Italia – con legge di attuazione del pareggio di bilancio del 24 dicembre 2012 n.243, istitutiva del sesto comma dell'art.81 Cost. – ha apportato al contesto normativo di riferimento significative modifiche determinate dalle necessità di adeguamento.

<sup>34</sup> E. SPAGNA MUSSO, *Diritto costituzionale*, Padova, Cedam, 1992, p. 167.

<sup>35</sup> A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna-Roma, Zanichelli, 1978, pp. 37 ss.; A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Lezioni. Parte generale*, Padova, Cedam, 1985, p. 12.

<sup>36</sup> Cfr. A. PIZZORUSSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, Roma, Il Foro Italiano, 1978, p. 205.

<sup>37</sup> P. RESCIGNO, *Corso di diritto pubblico, II*, Bologna, Zanichelli, 1987, p. 600.

<sup>38</sup> M.S. GIANNINI, *Dir. Amm. II*, Milano, Giuffrè, 1970, p. 1260.

<sup>39</sup> *Ibidem*. Del pari è stato affermato che l'articolo in esame non costituisce una norma di chiusura in base alla quale ogni limitazione della libertà dei soggetti debba essere disposta in base alla legge in quanto per prestazione personale non potrebbe intendersi il mero divieto – imperativo negativo – ma solo la prestazione intesa come situazione doverosa con contenuto positivo: M. MAZZIOTTI DI CELSO, *Lezioni, II*, Milano, Giuffrè, 1985, p. 601.

<sup>40</sup> Corte Cost., sentenza del 27 giugno 1959 n. 36, in *Giur. Cost.* 1959, p. 670.

<sup>41</sup> Corte Cost., sentenza del 26 gennaio 1957 n. 4, in *Giur. Cost.* 1957, p. 22.

profilo lessicale, la Corte, nella sentenza del 26 gennaio 1957 n. 26, ha stabilito che l'art. 23 non esige che tutti gli elementi della prestazione siano determinati dalla legge, in quanto si legge in questo articolo che la istituzione della prestazione patrimoniale imposta deve avvenire “in base” ad una legge e non “per legge”.

Sul piano sistematico, rileva il professore Falsitta, «il precetto dell'art. 23 Cost. va coordinato con quello sancito dall'art. 5 Cost. che riconosce e promuove le autonomie locali: soltanto una riserva relativa consente di lasciare debito spazio alle esigenze di autonomia degli enti locali e di far salvo il principio fissato dall'art. 5 Cost.»<sup>42</sup>.

La dottrina prevalente<sup>43</sup> ravvisa nell'applicazione del formulato criterio definitorio una prestazione imposta laddove la fonte e la disciplina dell'obbligazione del privato siano costituite dalla legge (o da un provvedimento amministrativo), alla quale deve essere necessariamente rimessa la disciplina: una puntuale interpretazione dell'art. 23 richiede che la legge racchiuda la disciplina degli elementi necessari ad identificare «i fatti al cui verificarsi i tributi sono dovuti (presupposto del tributo) e i soggetti obbligati ad effettuarle (contribuente, sostituto, responsabile ecc.)»<sup>44</sup>.

La dottrina si è diffusa sui rapporti che intercorrono tra l'art. 23 Cost. e la categoria dei tributi, rilevando che i tributi costituiscono una categoria di grande rilievo nell'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte ma che queste ultime non coincidono necessariamente con i predetti tributi, essendo il concetto di prestazione imposta assai più esteso di quello di tributo. «Trattasi», afferma il professore Falsitta<sup>45</sup>, «di cerchi concentrici di ineguali dimensioni: in particolare quello che identifica il tributo, di dimensioni più limitate, risulta inscritto in quello più ampio che rappresenta la prestazione patrimoniale imposta, che può essere costituita anche da prestazioni non tributarie, comunque riconducibili alla legge o a provvedimenti amministrativi e quindi caratterizzate dal requisito della coattività»<sup>46</sup>.

<sup>42</sup> Sul punto v. anche G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, Giappichelli, 1991, p. 173.

<sup>43</sup> FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 152. Cfr. anche FEDELE, *op. loc. cit.*; ID. *La riserva di legge*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, I, tomo 1, Padova, Cedam, 1994, pp. 157 ss.

<sup>44</sup> Osserva il professore D'Amati che «una particolarità della legge tributaria si ravvisa nella necessità di sottostare ai principi costituzionali... anche per impedire che i provvedimenti impositivi, adottati nel rispetto dell'art. 23, risultino lesivi della libertà personale (art. 13 Cost.) oppure limitativi dell'esercizio delle attività religiose o di culto art. 20 Cost.»: D'AMATI, *op. cit.*, p. 6.

<sup>45</sup> In ordine alla nozione residuale di tributo e alla rilevanza della distinzione tra entrate tributarie e non tributarie, cfr. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 20.

<sup>46</sup> Si includono nella predetta qualificazione: a) i prestiti forzosi, cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1994, p. 41; b) le sanzioni amministrative patrimoniali, cfr. G. A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin.* I (1964), pp. 3 ss; FEDELE, *Commento all'art.23 Cost.*, cit., p. 50 n 19; c) i prelievi comunitari in materia agricola, cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, Utet, 1991, p. 25; d) la rivalsa per spese di ospitalità degli indigenti, cfr. FANTOZZI, *op. loc. cit.* Per tutti v. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 153 n 10.

Concorde quindi la dottrina<sup>47</sup> sul fatto che tutti i tributi costituiscono prestazioni imposte<sup>48</sup> addivenendo tuttavia alla conclusione che le prestazioni patrimoniali imposte non sono necessariamente tributi e che neppure le prestazioni coattive di denaro a favore dello Stato e degli enti pubblici si identificano necessariamente con gli stessi<sup>49</sup>.

4. - Nell'art. 53 Cost. la dottrina<sup>50</sup> ha ravvisato la norma cardine del sistema tributario, ponendo l'accento sull'esigenza che ciascuno concorra alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva come manifestazione del principio di eguaglianza tributaria<sup>51</sup>.

Ai fini dell'applicazione di tale principio l'individuazione in concreto dei presupposti impositivi richiederebbe pertanto una correlazione effettiva tra la prestazione imposta e il presupposto economico considerato e sarebbe esclusivamente tale collegamento a condizionare l'attitudine alla contribuzione, costituendo presupposto, limite e fondamento dell'imposizione<sup>52</sup>.

In ordine alla legittimità della pretesa di ciascun contribuente – scrive il professore Falsitta<sup>53</sup> – alla equa ripartizione delle spese pubbliche, la corretta applicazione dell'imposta dovrebbe escludere il concorso del soggetto obbligato ad una spesa sproporzionata alla propria capacità per cui ogni legge di imposta dovrebbe chiaramente indicare – accanto alla determinazione dei soggetti passivi – i relativi indici di riparto (o presupposti dell'imposta), in assenza dei quali non potrebbe esistere un interesse del fisco alla contribuzione<sup>54</sup>.

Anche Berliri<sup>55</sup> parla di indici di giusto riparto, che inserisce all'interno delle tre categorie del reddito, del patrimonio e del consumo, facendo dipendere da tale collocazione «la determinazione della quota di contribuzione facente carico a ciascun singolo e alla quale corrisponderebbe il debito individuale di imposta di costui»<sup>56</sup>. E

<sup>47</sup> A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, Utet, 2003, p. 17.

<sup>48</sup> *Ibidem*.

<sup>49</sup> *Ibidem*.

<sup>50</sup> Diffusa la dottrina sul tema. Per tutti v. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, pp. 267 ss.; v. anche G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008, pp. 153-170.

<sup>51</sup> R. SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1993, pp. 88-93.

<sup>52</sup> E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, Giuffrè, 1991, pp. 59 ss. Sulla stessa linea E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1991, pp. 290 ss., nonché G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2013, pp. 42 ss., per i quali la correlazione tra la prestazione richiesta e il presupposto economico considerato definirebbe l'attitudine alla contribuzione.

<sup>53</sup> FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., pp. 10-11.

<sup>54</sup> *Ibidem*.

<sup>55</sup> L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Edizione dell'Istituto Italiano di studi legislativi, con prefazione di Luigi Einaudi, Roma 1945, p. 345.

<sup>56</sup> *Ibidem*.

la necessità di un equo riparto del carico complessivo renderebbe legittima «la pretesa di ciascuno a non subire un concorso alla spesa pubblica superiore alla propria capacità contributiva, proporzionalmente a quella di tutti gli altri soggetti che debbono partecipare al concorso», per cui il primo comma dell’art. 53 svolgerebbe nel nostro ordinamento tributario – accanto alla funzione solidaristica «chiamando tutti i consociati a contribuire alle spese pubbliche necessarie alla stessa sopravvivenza, nonché al progresso dell’intera comunità in base alla forza economica di ciascuno “una funzione garantista” laddove pone dei limiti alla potestà tributaria coinvolgendo solo coloro che hanno una effettiva capacità di contribuzione»<sup>57</sup>.

Conforme il giudizio della prevalente dottrina di maggioranza<sup>58</sup> a favore della «consustanzialità della rilevanza patrimoniale del presupposto con la funzione fiscale» nel cui ambito l’enunciazione al plurale «tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» non può assumere un significato diverso da capacità soggettiva di pagare l’imposta, intesa come possesso dei mezzi economici necessari a tal fine.

Da tali premesse deve dedursi che l’art. 53 riguarda le imposte e non le tasse. L’imposta è il sacrificio economico che ogni individuo fornito di capacità contributiva deve sopportare perché ha capacità economica - per cui «alcuni corrispondono in misura proporzionale o progressiva per sé e per gli esenti»<sup>59</sup> – e non perché riceva controprestazioni o corrispettivi.

L’art. 53 è imperativo solidaristico che regola la contribuzione con il sistema delle imposte. Non ricadono nella sfera di applicazione del predetto articolo le tasse il cui presupposto risiede nei benefici ricevuti e non negli “averi” posseduti<sup>60</sup>.

5. - Nell’ambito delle entrate tributarie la dottrina più risalente<sup>61</sup> attribuiva autonomia alla categoria del contributo (o tributo speciale) distinguendola sia dall’imposta che dalla tassa.

<sup>57</sup> FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 161.

<sup>58</sup> Cfr. il pregevole contributo alla questione offerto dal professore Falsitta nel cap. V del volume *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., pp. 153-170, il quale opera l’analisi del doppio concetto di capacità contributiva. In tale ambito l’indagine si propone di stabilire se il concetto di capacità inserito nella Costituzione sia quello ricostruito dalla dottrina dominante (F. MOSCHETTI, I. MANZONI, F. GAFFURI, E. DE MITA, G. MARONGIU, F. BATTISTONI FERRARA, R. SCHIAVOLIN, A. FANTOZZI, G. TINELLI ecc.) oppure l’altro espresso dalla dottrina di minoranza (v. in particolare F. GALLO, *Ratio e struttura dell’Irap*, in *Rass. Trib.* (1998), pp. 627 ss., p. 637) “misoneista” e “svalutativa” dell’art. 53 Cost., iniziata dal Giannini: A.D. GIANNINI, *I rapporti tributari, Commentario sistematico alla Costituzione italiana*, in P. CALAMANDREI (a cura di), Firenze, Barbera, 1950, p. 281 e successivamente, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Utet, 1956, pp. 159-160. La tesi sostenuta dall’autore ribadisce la discrezionalità piena del legislatore nella scelta dei presupposti di imposta. Per un approfondimento del tema v. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit. p. 153 n 1.

<sup>59</sup> B. GRIZIOTTI, “Vecchi e nuovi indirizzi nella scienza delle finanze”, in *Saggi sul rinnovamento degli studi della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, Giuffrè, 1953, p. 200.

<sup>60</sup> FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 25.

L'orientamento successivo<sup>62</sup> ha però disatteso tale posizione, riferendo i contributi alle figure della imposta o della tassa, sempre che la fattispecie in esame non debba qualificarsi corrispettivo di diritto pubblico<sup>63</sup>.

Per il professore Falsitta assume natura di imposta il contributo al servizio sanitario nazionale; rivestono carattere di tassa il contributo di utenza stradale, il contributo richiesto dai consorzi di bonifica ecc.<sup>64</sup>

E' imposta sul reddito – precisa il professore Falsitta<sup>65</sup> – il predetto contributo al servizio sanitario, in quanto assume a suo presupposto di fatto il reddito della persona fisica. Sulla stessa linea l'orientamento che pone l'accento sulla sostituzione del legame tra retribuzione e pensione di cui all'art. 43 del D.P.R. del 29 dicembre 1973 n. 1092 con quello tra contribuzione e pensione<sup>66</sup>. E in tale ambito si è ritenuto che tutto il sistema dei contributi sociali tenda a confluire nella imposizione tributaria ordinaria, evolvendosi dall'area assistenziale, previdenziale mutualistica a quella solidaristica-globale.

Il contributo previdenziale è pertanto un'imposta, assolvendo una funzione pubblica costituzionalmente tutelata come quella della previdenza «anche se risulta caratterizzata da una redistribuzione interna»<sup>67</sup>.

La natura di imposta comporta l'assoggettabilità ai vincoli discendenti dal primo comma dell'art. 53 Cost., che ravvisano nella capacità contributiva il limite massimo dell'imposizione<sup>68</sup>.

La libertà di adesione al sistema previdenziale sembra escludere l'attribuzione della natura di imposta al contributo riferibile alla previdenza complementare,

<sup>61</sup> V. per tutti, A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1960, p. 41. E più recentemente, BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pp. 866-867. V. anche M. S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, I (1957), pp. 3 ss., il quale, dopo aver rilevato che il vocabolo contributo ha la sua ragion d'essere nella volontà del legislatore di non impegnarsi nella definizione della natura giuridica del tributo e, dopo aver osservato che la dottrina chiamava contributi i prelievi aventi carattere incerto, in parte simili alle imposte e in parte simili alle tasse, sostiene che i contributi sono le prestazioni dovute da chi, per effetto di una esplicazione di attività amministrativa, ricava un utile individuale o individualizzato, sia rispetto al patrimonio sia rispetto all'impresa.

<sup>62</sup> Per tutti v. FALSITTA, per il quale la categoria del contributo più che “evanescente” deve qualificarsi come inesistente: *Manuale di diritto tributario*, cit., pp. 34-35.

<sup>63</sup> P. RUSSO, *Manuale*, Milano, Giuffrè, 2009, pp. 37-38.

<sup>64</sup> FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., pp. 33 – 35. V. anche BORIA, *Il sistema tributario*, cit. pp. 861 ss.

<sup>65</sup> FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 34, n 24.

<sup>66</sup> M. ORICCHIO, *Il contenzioso previdenziale*, Padova, Cedam, 2010, p. 63. V. anche P. PURI, *Destinazione previdenziale e prelievo tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 94-97.

<sup>67</sup> PURI, *op. cit.*, pp. 141-142. V. anche G. LORENZON, *Il contributo per le prestazioni del servizio sanitario nazionale*, in *Rass. Trib.* 1988, I, p. 193, e più recentemente v. M. ANGIULLI, *Realtà reddituale e regime fiscale del contenzioso previdenziale*, in *Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Taranto*, IV, Bari, Cacucci, 2011, pp. 29 - 30.

<sup>68</sup> FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 164. V. anche BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pp. 874-875, nonché PURI, *op. cit.*, pp. 121 ss.

«nonostante l'esistenza di incisivi condizionamenti quali gli incentivi fiscali e quelli relativi alla destinazione del T.F.R.»<sup>69</sup>.

La nozione di beneficio (quale presupposto dell'obbligo alla contribuzione), così come formulata dall'evoluzione giurisprudenziale recepita dalla dottrina<sup>70</sup>, ha comportato l'attribuzione della natura di tassa al contributo consortile di bonifica, in quanto richiesto non a titolo solidaristico ma a fronte del servizio reso<sup>71</sup>, con esclusione delle garanzie apprestate dall'art. 53 Cost.<sup>72</sup>.

<sup>69</sup> PURI, *op. loc. cit.*

<sup>70</sup> M. ANGIULLI, *I contributi consortili tra beneficio e capacità contributiva*, Bari, Cacucci, 2014, pp. 98 ss.

<sup>71</sup> Ivi, pp. 160 ss.

<sup>72</sup> In ordine alle garanzie apprestate per il soggetto tassato, cfr. ANGIULLI, *op. cit.*, p. 164.