

I principi costituzionali - cap. 5

I PRINCIPI FONDAMENTALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

I principi costituzionali menzionati dallo Statuto del Contribuente:

menziona principi già enunciati dalla **Carta Costituzionale** quali:

1. il principio di uguaglianza
2. il principio di riserva di legge
3. il principio di capacità contributiva
4. il principio di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione

I principi costituzionali non menzionati dallo Statuto del Contribuente

Ancorché non evocati dallo Statuto, interessano il diritto tributario anche i seguenti principi costituzionali:

- il pareggio del bilancio
- il divieto di referendum abrogativo per le leggi tributarie
- il giusto processo
- la potestà normativa c.d. concorrente delle Regioni

I principi desumibili dal diritto internazionale e dal diritto europeo.

Trattasi dei seguenti principi:

1. divieto di doppia imposizione
2. divieto di discriminazione
3. divieto di abuso del diritto
4. principio di proporzionalità

I principi fondamentali del diritto tributario hanno le seguenti caratteristiche:

- ✓ garantiscono il buon funzionamento delle istituzioni e il rispetto della collettività;
- ✓ ove espressi nella Costituzione o previsti da istituzioni sovranazionali, costituiscono un limite all'esercizio della potestà normativa tributaria (e anche alla potestà impositiva della pubblica amministrazione);
- ✓ esercitano una funzione di garanzia in quanto incidono sulla costruzione e sul contenuto delle leggi, nonché sul rapporto tra le diverse disposizioni di legge;
- ✓ rappresentano un punto di riferimento nell'interpretazione delle leggi da parte degli operatori del diritto tributario (contribuenti, amministrazione finanziaria e giudici tributari).

IL PRINCIPIO DI UGUAGLIANZA

Il principio di uguaglianza - *L'uguaglianza formale* (art. 3, comma 1, Cost.)

In base a questo principio, indirizzato al legislatore tributario, ad identica situazione di fatto (o manifestazione di forza economica) deve corrispondere, nell'ambito della disposizione tributaria, identica imposizione, così come, a fronte di due diverse situazioni di fatto, deve corrispondere una diversa imposizione.

Se una disposizione di legge viola tale principio essa deve essere considerata anticostituzionale.

Per comprendere se due «situazioni di fatto» siano o meno identiche occorre fare riferimento al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., nel senso che si ha identità ove, ad esempio, il reddito o il patrimonio di un contribuente è identico, sul piano qualitativo, al reddito o al patrimonio di un altro contribuente.

Da quanto sopra consegue:

- ✓ che reddito, patrimonio e consumi, oltre a costituire oggetto della tassazione nell'ambito di un rapporto instauratosi tra il soggetto passivo e l'ente creditore, rappresentano anche astrazioni economiche funzionali alla suddivisione dei carichi tributari tra una pluralità di soggetti in base alla loro attitudine alla contribuzione;

- ✓ la connotazione pubblicistica del rapporto tributario, il quale, oltre che per una «dimensione verticale», attinente la relazione tra contribuente ed ente creditore, si connota per una «dimensione orizzontale», attinente la relazione tra contribuenti, secondo cui ognuno di questi ha interesse che gli altri, se in possesso di forza economica, assolvano i loro carichi impositivi. Pertanto, l'ingiustificata concessione, in via legislativa, di benefici fiscali solo ad alcuni contribuenti e non a tutti altera il criterio di riparto della spesa pubblica e, pertanto, la disposizione in parola viola il principio di uguaglianza.

Quanto sopra è espressione del principio di indisponibilità del credito tributario, oppure dell'obbligazione tributaria. Tale principio, ove non rispettato, comporta che la quota di spesa pubblica non finanziata dagli evasori fiscali dovrà essere recuperata presso i contribuenti onesti attraverso nuove imposte o mediante inasprimento di quelle esistenti.

Lo schema valutativo sotteso al principio di uguaglianza, di tipo formale, è di tipo **ternario**. Ciò in quanto si tratta di verificare se una data disposizione sia in contrasto con l'art. 3, comma 1, Cost. alla luce di quanto stabilito da un'altra disposizione (esempio esenzione dividendi e plusvalenze conseguiti da OICR non residenti). Quest'ultima disposizione è il c.d. **tertium comparationis**.

L'uguaglianza sostanziale (art. 3, comma 2, Cost.).

Ove una legge, sebbene rispettosa dell' art. 3, comma 1, Cost., limiti «di fatto» la libertà o uguaglianza dei cittadini, ostacolando lo sviluppo della persona umana e la partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese, l'art. 3, comma 2, Cost., prevede che la Repubblica debba rimuovere tali ostacoli. In ambito tributario, si abbia l'esempio di una disposizione la quale prevede come presupposto impositivo il possesso di un bene immobile, mitigata da una successiva disposizione, la quale esenti da imposizione il possesso di abitazione principale.

Il principio di ragionevolezza.

Il principio in parola, estrapolato ad opera della giurisprudenza dal principio di uguaglianza, comporta un giudizio di congruità tra il contenuto di una disposizione e il suo fine.

Trattasi di una valutazione di proporzionalità tra il fine del legislatore e quanto esso ha concretamente previsto. Sarebbe, ad esempio, da considerarsi lesiva del principio di proporzionalità una disposizione, la quale, al fine di colpire i redditi conseguiti da determinati soggetti in **un determinato arco temporale**, aumenti l'aliquota impositiva su tali redditi **senza limiti di tempo**.

3. Il principio di capacità contributiva

L'art. 53, comma 1, Cost. prevede che «*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*».

Con riferimento alla disposizione in parola si osserva, in termini generali, che il principio di capacità contributiva:

- svolge una funzione di **garanzia** rappresentando un **limite** alla (oltre che il **fondamento** della) potestà normativa tributaria impedendo che il legislatore introduca fattispecie che non manifestino idoneità alla contribuzione o che esprimano un'idoneità inferiore a quella prevista dalla disposizione legislativa.

Il principio in parola è dunque essenzialmente rivolto al legislatore, il quale, pur avendo piena discrezionalità nella scelta dei fatti economici indice di capacità contributiva, deve indirizzare tale scelta verso quei fatti idonei a consentire al contribuente l'assolvimento dell'obbligo tributario.

Il principio di capacità contributiva non può quindi essere direttamente invocato dall'amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, per assoggettare a tassazione un dato fatto economico. E' infatti necessario che detto fatto economico sia annoverato tra le fattispecie imponibili da un'apposita disposizione di legge;

- presenta un punto di contatto con il principio di uguaglianza nel senso che a parità di capacità contributiva vi deve essere parità di trattamento tributario.

Tuttavia, il primo di essi deve essere visto in una prospettiva **orizzontale** (tra contribuenti), ossia, a parità di ricchezza di due soggetti, il prelievo deve essere identico. Al contrario, il secondo deve essere visto in una prospettiva **verticale** (rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria) nel senso che in capo al contribuente sorge l'obbligazione tributaria solo se ad esso siano imputabili fatti economici espressivi di capacità contributiva, ossia fatti che lo mettano in condizione di pagare il tributo;

- è espressione del dovere di solidarietà economica di cui all'art. 2 Cost. Tale forma di solidarietà ha luogo ove una persona rinunci a parte della propria ricchezza, a favore di Stato o enti pubblici, ponendola a disposizione della collettività manifestando così il carattere sociale dell'imposta.

Ciò posto, con riferimento alla disposizione costituzionale in esame, si nota, più specificamente, quanto segue:

- l'espressione «**tutti**», indice del carattere universale della contribuzione, sta a significare che ogni persona deve dedicare parte della propria ricchezza con il fine ultimo di finanziare la spesa pubblica per il sostentamento dello Stato quale «comunità»

Con l'espressione cui si è fatto cenno poc'anzi, il legislatore introduce un legame stretto tra il soggetto passivo del tributo e la ricchezza colpita dal tributo stesso. Tuttavia, lo Statuto del Contribuente (art. 8) dispone l'**accollo** di imposte altrui, prevedendo però che il debitore originario rimanga esposto nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

L'accollo non va confuso con la **traslazione** del tributo:

- ✓ si ha traslazione «giuridica» quando l'imposta dovuta per legge dal contribuente c.d. diritto è addebitata al contribuente c.d. di fatto (Iva)
- ✓ si ha traslazione «economica», quando, pur in assenza di una esplicita disposizione di legge, un soggetto trasla «a valle» il tributo magari inglobandolo nel prezzo di vendita di beni e servizi (caso di alcune accise);
- ✓ la locuzione «**in ragione** (...)» sta a significare che le persone contribuiscono alle spese pubbliche se e nella misura in cui esse dispongono di liquidità, ovvero di altre situazioni giuridiche suscettibili di convertirsi in denaro (ad esempio redditi in natura, oppure beni trasformabili in denaro), per far fronte all'obbligazione tributaria.

Dall'art. 53 Cost la dottrina ha estrapolato un limite «inferiore» e un limite «superiore» all'imposizione.

Con limite «superiore» si intende che, ove si superi un dato livello impositivo, l'imposta si trasforma da contribuzione a sostanziale confisca. Il limite «inferiore» mira invece a proteggere il c.d. «**minimo vitale**».

Riguardo a tale concetto si nota quanto segue:

- ✓ con tale espressione si vuole indicare l'ammontare di ricchezza necessaria al contribuente per garantire a sé e alla propria famiglia il soddisfacimento di bisogni primari (spese per l'istruzione, per la formazione della persona e della cultura, per un'abitazione, ecc.).

Pur non essendo quantificato costituzionalmente l'ammontare del «minimo vitale», in quanto esso dipende dalla discrezionalità del legislatore ordinario, si può dire che tale concetto segni la differenza tra «capacità economica» di un soggetto e «capacità contributiva» di quest'ultimo nel senso che non tutta la ricchezza manifestata da un soggetto è indice di capacità contributiva.

Il principio di capacità contributiva ha due corollari:

- il requisito di **effettività**, in base al quale le fattispecie impositive:
 - ✓ devono rivestire natura «economica». Non possono costituire fattispecie imponibili situazioni totalmente irrilevanti sul piano economico, quali, ad esempio, scelte del partito politico, fede religiosa, preferenze sessuali, ecc.
 - ✓ devono esprimere un'attitudine concreta all'imposizione e non meramente ipotizzata (valore normale).

I fatti economici indice di capacità contributiva possono essere individuati anche attraverso **presunzioni** previste da leggi o regolamenti. Si tratta sovente di presunzioni assolute, in relazione alle quali i predetti fatti-indice sono cristallizzati nella disposizione di legge e quindi non hanno bisogno di dimostrazione (art. 6 Tuir).

Il legislatore si avvale anche di **presunzioni relative**, le quali invertono l'onere della dimostrazione dei fatti rilevanti, con la possibilità, per il soggetto contro il quale la presunzione è attivata, di fornire prova contraria (art. 45, comma 2, Tuir).

- il requisito di **attualità**.

Quest'ultimo concerne il caso di **leggi retroattive**, le quali prendono in considerazione fatti impositivi passati che producono effetti dal passato (da non confondere con le leggi retrospettive le quali prendono a base fatti passati, ma che producono effetti solo per il futuro).

L'art. 53 si pone dunque quale limite a leggi tributarie sostanziali di carattere retroattivo e questo perché esse modificano, a distanza di tempo, il criterio di riparto originariamente fissato con il rischio che la ricchezza colpita non sia più annoverabile nel patrimonio giuridico del contribuente.

Questo corollario è confermato, con funzione meramente ricognitiva, dall'art. 3 dello Statuto del contribuente secondo cui «*Le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*».

Non ci sono, invece, limiti alla retroattività di disposizioni agevolative e questo perché – poiché esse mirano non a tassare, bensì a detassare fatti economici passati – tali disposizioni non tassano ricchezze inesistenti e quindi non si pongono in contrasto con l'art. 53 Cost.

3. Il principio di progressività

L'art. 53, comma 2, Cost. prevede che «*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*».

La disposizione in parola si riferisce al «sistema» nel suo complesso e non, quindi, alle singole imposte. Il nostro ordinamento contempla quindi tributi in misura fissa, proporzionale, progressiva e financo regressiva.

Le imposte sono:

- **fisse**, se l'ammontare del tributo è indipendente dalla ricchezza attribuibile al contribuente (imposte fisse di registro);
- **proporzionali**, ove esse costituiscano una parte della ricchezza tassabile e aumentino proporzionalmente all'aumentare della base imponibile (Ires);
- **progressive**, ove esse aumentino in modo più che proporzionale rispetto all'aumento della base imponibile (Irpef).

La *ratio* del principio di progressività, poggiante sul principio di uguaglianza sostanziale, vuole fare in modo di rendere il più possibile uguale il sacrificio colpendo maggiormente i soggetti più ricchi e meno quelli più poveri.

Circa la modalità di attuazione di tale principio, si nota come un'imposta formalmente proporzionale, cui si abbinano deduzioni e detrazioni, possa essere di fatto trasformata in un'imposta progressiva (*flat tax*).