

INTRODUZIONE

Per far sì che lo Stato possa provvedere al soddisfacimento dei bisogni e delle esigenze di tutti i cittadini, deve avere a disposizione risorse economiche da destinare all'implementazione di servizi ai quali è ampiamente riconosciuto l'accesso ai consociati.

In virtù di tale necessità ben si comprende la rilevanza della questione inerente al finanziamento dei diritti sociali e, di conseguenza, della ripartizione degli oneri riguardanti la loro tutela mediante il criterio della capacità contributiva, la quale, come si vedrà nel corso del lavoro, deve essere analizzata sulla base degli altri valori e degli altri principi contenuti nella Carta Costituzionale.

La Costituzione, infatti, contiene una specifica disciplina di diritti e doveri sanciti nel “prisma” del primato della persona, la quale non deve essere considerata come individuo a sé, bensì quale parte responsabile del bene comune, alla cui realizzazione deve contribuire in maniera attiva. In tale prospettiva ben si comprendono le ragioni per le quali il testo costituzionale italiano ricollega il dovere tributario ad una serie di valori comunemente riconosciuti. Al riguardo, la Costituzione stabilisce, non a caso, il valore del dovere di “concorrere” alle spese pubbliche nell’ambito della “solidarietà politica, economica e sociale” tra tutti i soggetti che ne beneficiano e che fanno parte della collettività: pertanto, si può ritenere che il dovere della solidarietà,

nelle varie declinazioni, rappresenta la fondamentale caratteristica della democrazia voluta dai Padri costituenti, nonché costituisce un valore posto a fondamento dell'ordinamento giuridico.

Premesso ciò, il primo capitolo del presente lavoro analizzerà il dovere tributario così come previsto nell'ordinamento giuridico italiano, partendo da quanto stabilito nello Statuto Albertino circa il principio di uguaglianza e l'imposizione tributaria. Successivamente saranno analizzati i principi costituzionali riguardanti la materia tributaria, prestando attenzione ai lavori preparatori dell'Assemblea Costituente. Dopodiché si introdurrà la disciplina contenuta nell'art. 53 Cost., riguardante la capacità contributiva, la quale, insieme alla progressività, costituisce uno dei pilastri su cui verte il nostro sistema tributario. Infine, sarà trattato il rapporto, ed il necessario bilanciamento, tra interesse fiscale e capacità contributiva.

Il secondo capitolo sarà incentrato sul ruolo e sulle caratteristiche della capacità contributiva, riportandone innanzitutto la nozione giuridica. Successivamente, attraverso l'analisi delle varie posizioni dottrinali e giurisprudenziali, si cercherà di comprendere le funzioni a cui assolve. Tra le caratteristiche sarà prestata particolare attenzione a due elementi, ossia attualità ed effettività. Un *focus* riguarderà anche il quadro comunitario in materia ed il ruolo della capacità contributiva nell'ambito dei tributi con finalità extrafiscali, in particolare i tributi ambientali.

Proprio su questi ultimi sarà incentrato il terzo ed ultimo capitolo del lavoro, nell'ambito del quale si cercherà di comprendere come la capacità contributiva trova applicazione relativamente alla tassazione ambientale.

CAPITOLO I

IL DOVERE TRIBUTARIO NELL'ORDINAMENTO GIURIDICO

ITALIANO

1. LA PREVISIONE NELLO STATUTO ALBERTINO DEL PRINCIPIO DI UGUAGLIANZA E DELL'IMPOSIZIONE TRIBUTARIA

Ai fini dello studio e della comprensione del sistema di imposizione previsto dall'ordinamento italiano è fondamentale focalizzare l'attenzione sull'art. 53 Cost.¹. Per tale ragione si ritiene indispensabile comprendere le ragioni alla base della scelta dei Padri Costituenti di introdurre tale disposizione nella Carta Costituzionale.

Volgendo lo sguardo al passato si rinviene che il principio della capacità contributiva affonda le sue radici nell'art. 25 dello Statuto Albertino. La collocazione di tale disposizione nella parte dedicata ai diritti e doveri dei cittadini, pensata proprio per i diritti di libertà, fa emergere l'intento del legislatore dell'epoca di far sì che tutti i diritti dei cittadini fossero codificati nell'ambito di un documento costituzionale.

L'art. 25 dello Statuto Albertino sanciva che tutti i regnicoli “contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato”; in tale frase si può individuare, da un lato, l'obbligo di concorrere alle spese pubbliche necessarie e, dall'altro lato, la fissazione di un limite rispetto al potere impositivo che può essere ricondotta al rispetto del criterio di proporzionalità degli averi dei regnicoli stessi; un simile criterio di riparto si poneva in

¹ ADAMO C., *La capacità contributiva: teorie e limiti*, in *Cammino Diritto*, 2021.

coerenza con quella che era l'idea predominante della difesa della proprietà privata e dell'iniziativa privata².

L'art. 25 dello St. Alb. trovò fondamento dal principio di uguaglianza tra gli individui, di cui al precedente art. 24 ai sensi del quale “Tutti i regnicoli, qualunque sia il loro titolo o grado, sono eguali dinanzi alla legge. Tutti godono egualmente i diritti civili e politici, e sono ammissibili alle cariche civili, e militari, salve le eccezioni determinate dalle Leggi”.

Come si può osservare, il principio di uguaglianza costituiva un'accezione esclusivamente formale, dal momento che si trattava di un'eguaglianza innanzi alla legge³: questa è la ragione per la quale i regnicoli non potevano essere assoggettati a diverse discipline.

Nello Statuto Albertino non si faceva alcun riferimento alla tutela del principio di uguaglianza in senso sostanziale. In tal senso, i commentatori del tempo posero in rilievo il fatto che lo scopo di tale principio non consistesse nell'eliminare “le differenze dipendenti dal diverso stato sociale od economico in cui si trovano o a cui pervengono i singoli pel legittimo uso delle loro attività; e, invero, gli stessi Statuti che proclamano il principio di uguaglianza,

² DE LUCA G., *Compendio di diritto tributario*, Edizioni Giuridiche Simone, Napoli, 2021.

³ GALLO F., *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2012, pp. 35 ss.

riconoscono poi diversità delle fortune quando dichiarano che ciascuno deve contribuire ai carichi pubblici in proporzione dei suoi mezzi economici”⁴.

In tal senso, veniva in rilievo un principio ai sensi del quale l’uguaglianza non poteva verificarsi attraverso un eguale trattamento di uomini e donne ineguali, in quanto in tal modo si sarebbe attuata una disuguaglianza mediante la parificazione di tutti nei beni, vale a dire un’uguaglianza di fatto⁵.

Pertanto, l’uguaglianza che lo Stato tutelava e garantiva riguardava essenzialmente la parità innanzi alla legge e alla giustizia, relativa solo ad un profilo temporale, ossia il punto di partenza di tutti gli individui; il punto d’arrivo, invece, non rientrava in tale sfera di tutela poiché non costituiva unicamente il risultato a cui i soggetti pervenivano attraverso le proprie capacità individuali⁶.

In tale contesto, ne scaturiva un’uguaglianza relativa, posto che, da una parte, ogni diritto o dovere doveva essere attribuito a chi si trovasse in una stessa condizione, e dall’altra parte, ogni diritto o dovere doveva essere considerato in virtù della capacità del soggetto di esercitarlo o adempierlo; di conseguenza, al variare delle capacità variavano anche i diritti ed i doveri.

Lo Statuto Albertino, relativamente alla materia contributiva, decise di abbracciare quanto stabilito dalla Dichiarazione Francese del 1789, al cui art.

⁴ RACIOPPI F., BRUNELLI L., *Commento allo Statuto del Regno*, II, Utet, Torino, 1909, pp. 14 ss.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Ibidem*.

13 si stabiliva che “per il mantenimento della forza pubblica, e per le spese di amministrazione è indispensabile una contribuzione comune; essa deve essere ripartita ugualmente tra tutti i cittadini, in ragione delle loro facoltà”.

Tale assetto delle imposte scatenò un malcontento generale in quanto ritenuto ingiusto: per cui si avvertì l’esigenza di stabilire nel testo costituzionale l’eguaglianza di tutti nelle prestazioni tributarie; in tal senso, l’art. 25 costituì il modo più naturale di imposizione tributaria⁷.

L’art. 25 St. Alb. trovava applicazione per tutti i cittadini, non solo per i regnicoli: di conseguenza, tutti erano chiamati a contribuire “nella proporzione dei loro averi”, vale a dire attuando un criterio di proporzionalità adeguato ed in coerenza con il principio di uguaglianza.

⁷ NEGRI G., SIMONI S., *Lo Statuto Albertino e i lavori preparatori*, Fondazione dell’Istituto Bancario San Paolo di Torino, Roma, 1992, pp. 161-291.

2. I PRINCIPI COSTITUZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA

Tra i principi costituzionali in materia tributaria figurano essenzialmente quelli di cui all'art. 23 ed all'art. 53 Cost.

Il primo stabilisce il principio di riserva legale in materia di imposte⁸ e sancisce che le prestazioni tributarie possono essere introdotte e previste solamente dal legislatore. Si tratta di una riserva finalizzata alla tutela della libertà e della proprietà dei cittadini, mediante la garanzia per cui solamente il Parlamento⁹ è legittimato ad imporre prestazioni personali e patrimoniali.

Questo principio deriva dal brocardo “*no taxation without rapresentation*”, che trovò, per la prima volta, riconoscimento nel 1215, in occasione della *Magna Charta Libertatum*¹⁰. Successivamente, anche lo Statuto Albertino codificò, all'art. 30, tale principio. Il fatto di attribuire tale facoltà solo al Parlamento assicura anche che qualsiasi atto normativo finalizzato ad imporre prestazioni tributarie possa passare al vaglio della Corte Costituzionale, ai fini dell'accertamento della conformità ai principi costituzionali.

⁸ RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, Giuffrè, Milano, 2007.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ MORANA D., *Libertà costituzionali e prestazioni personali imposte: l'art. 23 Cost. come norma di chiusura*, Giuffrè, Milano, 2007; MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria: profili storici e giuridici*, Giappichelli, Torino, 1995.

L'art. 53 della Cost., come si analizzerà approfonditamente nel prosieguo, è considerato il fulcro del sistema tributario italiano: esso, infatti, rappresenta espressione di due principi fondamentali¹¹:

- tutti i soggetti, senza distinzione o privilegi o discriminazioni, sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche in virtù della loro capacità contributiva;
- il sistema tributario è “informato a principi di progressività”.

3. I LAVORI PREPARATORI DELL'ASSEMBLEA COSTITUENTE

In concomitanza con l'inizio dei lavori dell'Assemblea Costituente si assistette ad una significativa trasformazione del quadro costituzionale di riferimento dell'ordinamento fiscale, distaccandosi da quanto previsto in passato. In particolare, dai vari dibattiti che si tennero nel corso della fase costituente si iniziò ad avvertire la necessità di conferire particolare rilievo alla materia finanziaria, prevedendo una serie di disposizioni tributarie¹².

¹¹ SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 53 Cost.*, in Falsitta G. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Cedam, Padova, 2011.

¹² FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai “lavori preparatori”, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista di diritto tributario*, II, 2009, pp. 97 ss. GREGGI M., *Fondamenti di diritto tributario*, Lulu.com, Milano, 2018.

Seppur tale indirizzo fu accolto da tutti, non mancarono discussioni circa il profilo della redistribuzione della ricchezza e le modalità mediante cui darvi attuazione.

Difatti, alcuni membri facenti parte della Commissione Economica sostenevano che lo strumento finanziario dovesse essere utilizzato solo ed esclusivamente per il soddisfacimento del suo obiettivo, vale a dire “procurare allo Stato la massa di cui ha bisogno, e non per esercitare un’influenza più o meno accentuata sulla distribuzione della ricchezza”¹³; su tale orientamento, si è, quindi, cercato di abbracciare la tesi dell’accoglimento puro e semplice¹⁴ di quanto previsto dallo Statuto Albertino all’art. 25.

Nonostante ciò, tale orientamento non fu condiviso, per cui trovarono maggior fervore le tesi di coloro che ritenevano che l’imposta assolvesse ad una funzione politica fondamentale di redistribuzione della ricchezza, nonché strumento di attuazione di giustizia sociale¹⁵.

Oltre a ciò, la stessa Commissione focalizzò l’attenzione anche sui criteri direttivi dell’imposizione tributaria, ritenendo non necessario prevedere, nel testo costituzionale, specifiche norme al riguardo; tale conclusione giunse in seguito alla concezione secondo cui il diritto dello Stato relativamente al

¹³ *Ministero per la Costituente. Rapporto della Commissione economica presentato all’Assemblea Costituente. V Finanza, Appendice alla Relazione (Interrogatori, Questionari, Monografie)*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946, p. 33.

¹⁴ *Ibidem*, p. 31.

¹⁵ *Ibidem*, p. 113.