

INTRODUZIONE

La Carta costituzionale esprime lo spazio privilegiato dal quale ricavare l'insieme di diritti ed obblighi fondamentali riconducibili alla persona, in un quadro solidaristico, che proietta la centralità riguardante la dimensione collettiva dei rapporti interpersonali, sia privati che pubblici. Si riscopre in tal senso il primato della persona, la quale non può in alcun modo essere interpretata alla stregua di una visione egoisticamente intesa, ma piuttosto come soggetto destinato ad incrociare il proprio operato quotidiano attraverso una serie di scelte agganciate all'interesse generale e sociale.

Il dovere di contribuire sul versante tributario manifesta una partizione specifica che risulta inserita all'interno di un contesto generale in chiave solidaristica, concepito così, sin dal principio dai Padri costituenti e, successivamente trasfuso, nella serie di disposizioni di rango costituzionale preordinate a suggellare l'importanza di tali momenti: si pensi all'art. 53, ma anche all'art. 23 e persino il 2 e 3 della Carta, a riprova della cornice sistematica sottesa ad un'impostazione voluta e non per niente causale, che interessa il senso dell'elaborazione riguardante la capacità contributiva con riflessi sia fiscali che extrafiscali.

La Costituzione sostiene il principio cardine di *concorrere* alle spese pubbliche in stretta correlazione con il dovere di solidarietà sancito nell'ambito dei Principi fondamentali a livello

politico, sociale ed economico. Non si può "leggere" la capacità contributiva, là dove, quest'ultima, risultasse svincolata dai legami che da essa maturano con gli altri Principi basilari esistenti, pertanto si procederà ad evidenziare quei punti di contatto capaci di spiegare, più da vicino, il ragionamento complessivo elaborato dai Padri mediante il "*corpus*" di norme ricomprese nella Carta in via sistematica.

E' decisivo considerare lo sviluppo diacronico che ha coinvolto la capacità contributiva, giacché la presenza di una riserva di legge, art. 23 Cost., riconosce al Legislatore ordinario la legittimazione a tradurre in concreto i principi qualificanti attraverso l'emanazione di discipline capaci di regolamentare l'intero Sistema tributario in armonia con la Costituzione; peraltro assume rilievo il comma 2 dell'art. 53 che, citando la progressività come criterio di base sul quale informare la materia tributaria, ammette implicitamente a sostenere la liceità del ricorso a criteri ulteriori per la definizione dei regimi giuridici inerenti le singole imposte (basti pensare all' IRES, ad esempio), a condizione che ciò si realizzi in aderenza a quanto contemplato dalla Costituzione, la quale guida ed orienta la produzione legislativa nel tempo emanata anche nel delicatissimo settore tributario.

Per comprendere l'inverarsi di tali processi interpretativi prima, ed applicativi dopo, diviene importante richiamare il contributo decisivo che Dottrina e Giurisprudenza non hanno tardato a manifestare a proposito della capacità contributiva,

sicché da spiegarne la natura giuridica, unitamente alla portata estensiva di essa sul versante di ciò che può essere inteso come espressione di ricchezza da sottoporre ad imposizione su iniziativa dell'Amministrazione finanziaria. Il costante dibattito che ha coinvolto il Legislatore, la Scienza giuridica e la Giurisprudenza costituzionale, ha rappresentato il *quid* per identificare la fisionomia che declina il senso e il funzionamento pratico del principio di capacità contributiva, anche ai fini di giustizia sociale e di equità in termini di redistribuzione della ricchezza a beneficio della persona umana, soprattutto quando indigente rispetto alla capacità di accedere ai servizi essenziali, a tutela della libertà e della dignità dell'individuo.

L'ingresso nella dimensione europea costituisce un ulteriore impulso di valutazione a riguardo della capacità contributiva, tenuto conto che l'Unione europea non gode di titolarità sul versante normativo in relazione alla materia tributaria sulla base di quanto previsto nei Trattati, sebbene il diritto di prevalenza che le Norme Europee dispiegano nei confronti del Diritto domestico, spinge a sollevare alcune riflessioni per quei casi in cui si realizzino forme di interazione tra le norme dell'uno e dell'altro Ordinamento, chiamate ad un processo di armonizzazione orientato all'unitarietà dei principi fondamentali per i vari Ordinamenti dei Paesi membri, e di cui la capacità contributiva ne rappresenta una manifestazione particolarmente eloquente.

CAPITOLO PRIMO

IL PRINCIPIO-GUIDA ESPRESSO DALLA CAPACITA' CONTRIBUTIVA NELLA CORNICE COSTITUZIONALE

1.1 Principi costituzionali e ruolo chiave dell'art. 53 Cost nell'ordinamento tributario

Realizzare un approfondimento a proposito della capacità contributiva significa ricollegare particolare attenzione ad un principio, la cui funzione, si colloca ben al di là rispetto ai semplici confini tributari, dai quali tuttavia, risulta indispensabile partire per meglio comprendere la definizione del perimetro di analisi.

In tal senso è la Carta fondamentale ad imprimere una direzione, poiché accanto all'art. 53 che fissa i requisiti basilari ai quali poter fare riferimento per la spiegazione del principio, sussistono ulteriori norme di matrice costituzionale che in via sistematica consentono di cogliere l'architettura complessivo su cui si innesta la capacità contributiva. Quanto affermato riveste carattere decisivo alla luce della considerazione, secondo cui, una lettura della norma fine a sé stessa rischierebbe di materializzare informazioni che, pur essendo corrette, sarebbero limitative in ordine all'esigenza di spiegare le finalità da perseguire sulla scia della piena operatività che contraddistingue la capacità contributiva.

Partire dalla Costituzione nel suo complesso permette di porre l'attenzione sull'art. 2, il quale, nella seconda parte, citando espressamente i doveri inderogabili, richiama implicitamente la presenza di obblighi cui ciascuno è chiamato ad osservare in una dimensione più larga che concerne la stessa comunità di cui si fa parte, soprattutto, per tutelare il riconoscimento della parità di accesso e godimento ai servizi pubblici essenziali, che come tali non possono risultare soltanto appannaggio delle classi più avvantaggiate e pertanto, la capacità contributiva, essenzialmente basata su aspetti di forza economica, diviene indispensabile per la corretta redistribuzione della ricchezza complessiva sulla scorta dei prelievi forzosi, realizzati dall'Erario, e preordinati a garantire la pienezza di siffatti interessi ritenuti fondamentali.

Viene così in evidenza l'intreccio che caratterizza l'art. 53 della Costituzione che, in qualche modo, esprime l'unità di misura e il parametro di legalità costituzionale sotteso a ciascuna imposizione tributaria, strettamente correlato a funzioni di natura extra fiscali legati a principi inviolabili di solidarietà politica, economica e sociale.¹

Ciò che si dice conferma a proposito della visione sistematica alla quale si faceva riferimento in precedenza, poiché, tale aspetto si presuppone rappresentare un'autentica chiave di volta per la

¹ Procopio M., *Il sistema tributario italiano*, CEDAM, Padova, 2018.

comprensione evoluta del principio, in aderenza alla volontà dei Padri costituenti.

Non va taciuta in questa ricostruzione la connessione che può scorgersi tra l'art. 53, in relazione alla sua funzione di principio ispiratore e regolatore della materia, e il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 che costituisce argine per il legislatore allo scopo di neutralizzare l'insorgere di iniziative legislative "pericolose" a danno dei cittadini attraverso l'imposizione di pesi superiori alla capacità di portata tributaria effettivamente sostenibile. In tal senso è decisivo l'aspetto legato al canone di ragionevolezza, desumibile dallo stesso art. 3 della Carta, che individua non soltanto una zona di confine alla quale il legislatore è tenuto a mantenersi, ma influenza persino le scelte di quest'ultimo per assecondare l'adozione di norme tributarie che conservino sullo sfondo l'esigenza di una forza economica misurata all'autentica capacità del soggetto a poterne rispondere, viceversa si configurerebbe un abuso ancorché la violazione di parametri costituzionali in riferimento tanto a principi fondamentali quanto sul versante eminentemente tributario.

Diviene indispensabile per procedere ad una lettura più aderente al tenore dell'art. 53, richiamare il senso che riveste la norma alla luce delle altre statuizioni di matrice costituzionale, rilevando, di conseguenza, l'importante valore che scaturisce dall'interpretazione sistematica per desumere il significato più precipuo rispetto a situazioni cardine per l'intero ordinamento.

Va altresì osservato come la capacità contributiva, quale criterio sostanziale di determinazione del presupposto, si pone in evidente relazione con il principio di legalità in ordine a tutte le fasi di attuazione del tributo, ivi compresa quella di acquisizione del prelievo.²

Attraverso tale principio si procede a regolamentare il riparto dei carichi pubblici individuando aspetti di interesse collettivo con la relativa acquisizione delle entrate, e la tutela in capo al singolo per la salvaguardia del proprio patrimonio; di tal guisa, sarà indispensabile ricavare criteri di giustizia distributiva allo scopo di intercettare la misura delle spese pubbliche da assegnare a ciascuno.

In questa direzione emerge un quadro normativo, anche basato sulla presenza di presunzioni legali, destinato a circoscrivere l'inverarsi di contegni fraudolenti ad opera del contribuente e pertanto, ricollegando particolari cautele nei confronti dell'ordinamento tributario nel suo complesso, le quali, sono state ritenute nella maggior parte dei casi legittime dalla Corte costituzionale.³

Alla luce di quanto dichiarato, emerge evidenziare come la materia tributaria tenda costantemente ad un compromesso tra bisogni di giustizia, da una parte, ed esigenze legate al controllo dall'altra. Ciò si realizza mediante la previsione del principio di

² Fantozzi A., *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 2003.

³ Fantozzi A., *Diritto Tributario*, Utet, Torino, 1991

capacità contributiva e dall'insieme di norme che, a corredo, depongono a favore per sostenere con profitto le garanzie del fisco per la tenuta dell'intero sistema tributario.

Una norma come l'art. 53 risulta funzionale a circoscrivere la potestà legislativa in tale ambito; basti pensare che al potere espresso dallo Stato di conseguire le imposte anche forzosamente, segue la presenza di limitazioni riguardanti il modo con cui la predetta potestà possa manifestarsi: a ciò risulta preposto sia l'art. 23, che sancisce la riserva di legge, ancorché la capacità contributiva di quei soggetti tenuti al versamento dei tributi.⁴

Concepire un principio come quello previsto dalla Carta all'art. 53 significa arginare il rischio rappresentato dall'eccessiva discrezionalità assegnata al legislatore, così da non poter qualificare come presupposti economici quelle fattispecie che, in concreto, non rilevano autentiche manifestazioni di ricchezza.⁵

Risulta oramai consolidata in dottrina e giurisprudenza, la visione secondo la quale, con la disposizione di cui all'art. 53 Cost., ci si affretta a considerare la presenza di capisaldi fondamentali sui quali si innesta l'intero impianto normativo in materia tributaria: cioè da una parte il perseguimento dell'interesse fiscale e, dall'altra, la capacità contributiva che suole rappresentare,

⁴ Boria P., Art 53, in commentario alla Costituzione, Bifulco R., Celotto A, Olivetti M., Utet, Torino, 2006.

⁵ De Mita E., Principi di diritto Tributario, Giuffrè, Milano, 2011

contestualmente sia strumento che indice allo scopo di garantire l'osservanza lecita per il contribuente di siffatto interesse.

Ciò che si afferma manifesta un elemento di valutazione assai rilevante, poiché, sin dall'avvio dei lavori preparatori coevi all'Assemblea costituente, la stessa Corte di Cassazione sollevò l'esigenza di predisporre adeguate limitazioni preordinate a tutelare il contribuente avverso le eventuali pretese illegittime derivanti dall'Erario; per giungere a tali finalità il limite introdotto coincise proprio con la previsione della capacità contributiva.⁶

Viene così in evidenza un contesto generale dal quale poter evincere la centralità del rapporto che lega la capacità contributiva alle questioni di interesse fiscalmente rilevanti che, all'interno di una società fondata sull'osservanza dei principi di legalità, per mantenere la tenuta del convivere civile, può anche tradursi nella previsione di approcci diversi rispetto a quello adottato tradizionalmente dai sistemi fiscali dell'Occidente.⁷

⁶ A tal proposito si veda: Moschetti F., *Il principio della capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1973; Manzoni, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965.

⁷ In tal senso è possibile estrapolare in via speculare la presenza di due opposte visioni: quella anglosassone, nella quale emerge la figura di John Locke, a parere del quale, la capacità contributiva prevale sull'interesse di natura fiscale e, di converso, quella che invece riconosce, predominio, alle esigenze di carattere fiscale, in relazione alla capacità contributiva che ne resterebbe quindi sottesa.