



Corso di lezioni di

Diritto tributario

I PRINCIPI COSTITUZIONALI

Università *Mediterranea*
Corso di laurea in Scienze Economiche
a.a. 2017-2018

Norme costituzionali in materia fiscale

La Costituzione contiene diverse norme di rilevanza fiscale:

- **art. 23** – principio della riserva di legge
- **art. 53** – principi della capacità contributiva e della progressività
- **art. 75, comma 3** – divieto di referendum abrogativo
- **titolo V – artt. 117 e 119** - disciplina del federalismo fiscale



Altre norme costituzionali rilevanti

Altre norme costituzionali possono avere rilevanza in materia fiscale:

- **art. 2 e 3**, principi di solidarietà ed uguaglianza
- **artt. 13, 14, 15, 23** sulle garanzie e limiti all'esercizio dei poteri istruttori;
- **art. 20**, divieto di particolari gravami per enti religiosi
- **art. 97** – principi generali sull'azione amministrativa.



Principio della riserva di legge

Art. 23, Costituzione

“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”

- I tributi sono *prestazioni patrimoniali imposte*.
- si tratta di una riserva di legge *relativa*
- *mira* a garantire il **principio del consenso**, attraverso l'approvazione parlamentare
- *No taxation without representation*, risalente alla **Magna Carta del 1215**, codificato in varie costituzioni, nella *Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino* e nell'art. 30 dello Statuto Albertino



Principio della riserva di legge - segue

- Il principio del consenso è connotato necessario e indispensabile dei sistemi tributari nei paesi democratici
- il consenso all'imposizione costituisce condivisione degli obiettivi della funzione fiscale per il raggiungimento delle finalità di ogni ordinamento giuridico
- impone che le scelte di politica fiscale siano realizzate dal legislatore ordinario (e sottratte al potere esecutivo)



Principio della riserva di legge - segue

L'art. 23 integra una riserva di legge di tipo relativo (come si desume dal dato letterale "*in base alla legge*"):

- la disciplina di ciascun tributo è riservata alla legge e/o agli atti aventi forza di legge
- la riserva riguarda soltanto **gli elementi essenziali della disciplina** (non l'intera disciplina)
- la legge deve regolare soltanto gli elementi essenziali del tributo ed è ammessa l'integrazione con fonti di grado inferiore
- ciò allo scopo di contemperare il consenso all'imposizione con il tecnicismo e la specificità della materia tributaria



Principio della riserva di legge - segue

Poiché la riserva di legge è *relativa*, occorre che la *base legislativa* disciplini gli elementi essenziali del tributo:

- presupposto
- soggetti passivi
- determinazione della prestazione tributaria secondo criteri oggettivi
- aliquota (aliquota massima, ovvero limite minimo e massimo)
- regole principali sui poteri di accertamento e riscossione.



Principio della riserva di legge - segue

Altri elementi *secondari* possono essere disciplinati anche da fonti di grado inferiore:

- aspetti tecnici relativi alla applicazione del tributo
- gestione dei controlli e della riscossione



Il principio della capacità contributiva

Art. 53, primo comma, Costituzione:

“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”



Il principio della capacità contributiva - segue

Concetti rilevanti:

- il **dovere di concorrere** alle spese pubbliche
- il **fondamento** del prelievo ed il **criterio** di riparto del carico fiscale
- l'**interesse fiscale** (comma 1)



Il concorso alle spese pubbliche

- È un **dovere generale** rivolto a *tutti* i soggetti che realizzano presupposti di imposta nel territorio dello Stato. Occorre un criterio di collegamento con il territorio.
- Si connette ai doveri di solidarietà politica, economica e sociale ex art. 2, Cost.
- Manifesta l'**esigenza essenziale**, legata all'appartenenza ad una comunità organizzata, di provvedere alle spese pubbliche
- E' **indispensabile** per l'acquisizione di risorse da parte degli operatori pubblici, per finanziare le spese pubbliche (erogazione di pubblici servizi; funzionamento dell'amministrazione)



Il *concorso alle spese pubbliche* - segue

Costituisce il fondamento:

- degli obblighi di assolvimento dei vari tributi
- dei poteri istruttori, di controllo, di accertamento e riscossione in capo all'amministrazione finanziaria
- delle norme sanzionatorie in caso di inosservanza degli obblighi stabiliti



Capacità contributiva - caratteri

Il principio della capacità contributiva non stabilisce solo un dovere generale a carico dei consociati, ma costituisce:

- un limite per il legislatore, che non può istituire tributi non rispettosi del principio
- e, di conseguenza, una garanzia per i consociati.

Si fonda sul c.d. principio del sacrificio, per cui ciascuno paga in funzione di ciò che è in grado di pagare, secondo la sua condizione economica



Capacità contributiva - contenuti

- Molti hanno considerato il principio una *scatola vuota*, priva di significati concreti
- Successivamente, grazie alla giurisprudenza della Corte costituzionale, è stato attribuito un contenuto precettivo
- Il prelievo dei tributi deve essere giustificato dalla *forza economica* del soggetto
- Solo i fatti aventi rilevanza economica o economicamente valutabili possono essere posti a base dei tributi
- Sarebbe invece incostituzionale un tributo basato ad es. sulle doti fisiche o sullo status personale



Capacità contributiva - contenuti

Dal punto di vista **oggettivo**, qualsiasi fatto economico può costituire indice di capacità contributiva (non solo il reddito e i consumi, ma anche l'organizzazione di una attività, o l'impatto ambientale)

Dal punto di vista **soggettivo**, si considera la condizione economica del soggetto (possesso di un reddito, di un patrimonio, l'effettuazione di consumi, di attività negoziali)



Capacità contributiva - contenuti - segue

Si distingue tradizionalmente tra:

- indici *diretti* di capacità contributiva,

- reddito
- patrimonio
- organizzazione

- indici *indiretti* di capacità contributiva,

- consumi e spese
- investimenti
- affari (compravendite, contratti etc.)



Capacità contributiva - requisiti

La capacità contributiva deve essere:

- **effettiva** (deve riferirsi ad un indice idoneo di ricchezza, reale e non meramente presunto - le presunzioni sono ammesse ma entro certi limiti)
- **attuale** (deve riferirsi a fatti presenti o riscontrabili nel presente, non passati o futuri - sono ammesse eccezioni)
- **certa** (deve riferirsi ad una ricchezza apprezzabile, dopo aver soddisfatto i bisogni primari)



Capacità contributiva - limiti

Si può individuare un limite *minimo*, e un limite *massimo*.

La tassazione non può insistere sul c.d. *minimo vitale*
(*no tax area*)

La tassazione non può avere carattere espropriativo
(limite massimo)

La tassazione non può essere discriminatoria



Le agevolazioni fiscali

Sono possibili deroghe al principio di capacità contributiva, (agevolazioni fiscali), se giustificate da principi di rango costituzionale.

La Costituzione riserva particolare attenzione a:

- la famiglia (art. 31)
- la salute (art. 32) l'istruzione, la cultura, la scuola (artt. 9, 33 e 34)
- il lavoro (art. 36)
- il risparmio (art. 47).



L'interesse fiscale

Interesse pubblico alla riscossione dei tributi, secondo criteri di efficacia ed efficienza, per poter provvedere alle esigenze della spesa pubblica

Capacità contributiva e interesse fiscale sono concetti in certo senso antitetici, che vanno contemperati per realizzare la giusta imposizione, senza compromettere i diritti individuali fondamentali

In questa logica, si possono giustificare forme di limitata anticipazione del prelievo, criteri presuntivi di accertamento, misure antievasione, antifrode e antiabuso



Il Principio di progressività

Art. 53, secondo comma, Costituzione:

“Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”

Il sistema dei tributi (non i singoli tributi) deve perseguire scopi redistributivi, tali che i soggetti più *ricchi* concorrano alle spese pubbliche in proporzione maggiore rispetto ai soggetti meno *ricchi*.

La declinazione di questo obiettivo può assumere diverse forme e varia a seconda delle fasi storiche



Il Principio di progressività - segue

- È espressione dei principi costituzionali di **uguaglianza formale e sostanziale, di perequazione e di redistribuzione**
- È un principio di **giustizia distributiva** in quanto impone di prevedere un aumento più che proporzionale della pressione fiscale totale in rapporto alle potenzialità economiche complessive del soggetto
- È riferito al **sistema tributario** (e non ai singoli tributi); non è quindi possibile un giudizio di costituzionalità sulla base di questo singolo parametro in relazione ad un tributo
- L'utilizzo del termine "è informato" rende il principio in esame meramente programmatico.



Divieto di referendum

Art. 75, secondo comma, Costituzione:

“Non è ammesso il referendum per le leggi tributarie e di bilancio ...”

Esigenze di cautela per preservare la tenuta della finanza pubblica da iniziative demagogiche.

Non contrasta con il principio del consenso, ma lo mantiene nella sede più consona (il Parlamento)

Tiene conto del tecnicismo proprio della materia tributarie

