

Francesco TERRUSI

MANUALE *di* DIRITTO TRIBUTARIO

Aggiornato a:

- D.L. “Cura Italia”, D.L. “Liquidità” e D.L. “Rilancio” con le misure emergenziali COVID-19
- Legge di Bilancio per il 2022 (legge 30 dicembre 2021, n. 234)
- Collegato fiscale (d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 convertito in legge 17 dicembre 2021, n. 215)

VIII edizione

2022


Neldiritto
Editore

SEZIONE II I PRINCIPI

SOMMARIO:

1. La riserva di legge. – 2. L’universalità dell’imposizione ed il dovere di solidarietà. – 3. La capacità contributiva. – 4. Eguaglianza e ragionevolezza dell’onere tributario. – 5. Principio di progressività del sistema tributario. – 6. Principi comunitari in materia fiscale. – 6.1. Il principio di non discriminazione e le quattro libertà fondamentali.

“FOCUS” GIURISPRUDENZIALE

I. *Le fonti del diritto dell’Unione Europea in rapporto al principio della riserva di legge.*

II. *Il principio della riserva di legge in materia tributaria.*

III. *La capacità contributiva, in rapporto al principio di eguaglianza.*

IV. *Gli indici rivelatori della capacità contributiva, quali parametri di riferimento per l’imposizione fiscale.*

V. *I limiti entro cui possono operare le presunzioni tributarie, quali indici rivelatori di ricchezza.*

VI. *In materia di accertamento della capacità contributiva: alla presunzione relativa va contrapposta una prova, non un’altra presunzione semplice.*

VII. *La modulazione del sistema impositivo per settori produttivi non è sempre una violazione dei principi di capacità contributiva e di eguaglianza.*

1. | La riserva di legge.

L’art. 23 Cost. dispone che “nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta, se non in base alla legge”.

Viene così riprodotto ed ampliato nella sua portata sistematica un principio classico delle democrazie liberali (“no taxation without representation”), risalente alla *Magna Charta Libertatum* (1215). In forza di principi dello stesso tenore, già esplicitati nelle prime costituzioni liberali, compresa quella degli Stati Uniti d’America, i parlamenti esercitavano, proprio con l’approvazione delle leggi tributarie e di bilancio, un potere di controllo sul sovrano e sul potere esecutivo.

Al principio contenuto nell’art. 23 Cost. la dottrina più risalente e la giurisprudenza costituzionale attribuiscono la funzione di tutelare la libertà e di garantire l’integrità patrimoniale dei singoli nei confronti del potere esecutivo. Oltre che garanzia per il singolo, tuttavia, il principio di riserva di legge costituisce espressione di democrazia: sotto questo aspetto, dunque, l’imposizione tributaria è strumento essenziale di solidarietà sociale e di redistribuzione della ricchezza, per cui la disciplina delle prestazioni imposte è riservata al Parlamento in quanto organo rappresentativo della volontà popolare (maggioranza e minoranza parlamentare e di governo).

In tal senso, la riserva di legge assolve la funzione principale di salvaguardare l'interesse generale e, solo in via consequenziale e subordinata, gli interessi individuali.

Il termine “legge” utilizzato nella disposizione in parola sta ad indicare, non soltanto la legge in senso formale, ovvero gli atti normativi emanati dal Parlamento e promulgati dal Presidente della Repubblica (conformemente alla procedura prevista dagli artt. 71-74 Cost.), ma anche le leggi regionali (e provinciali, per Trento e Bolzano) e gli atti aventi forza di legge: decreti-legge e decreti legislativi.

In particolare, in una recente sentenza la Corte Costituzionale, è stata ritenuta soddisfatta la riserva di legge in materia tributaria argomentando che *“i decreti – legge e i decreti legislativi sono fonti del diritto con efficacia equiparata a quella della legge parlamentare”* e, inoltre, *“nel relativo procedimento di formazione è assicurata la partecipazione dell'organo rappresentativo, rispettivamente in sede di conversione e in sede di delega (oltre che con eventuali pareri, in fase di attuazione della delega stessa)”*. Da ciò consegue che l'art. 23 Cost. *“risulta adeguatamente rispettato anche quando la disciplina impositiva sia introdotta con un decreto-legge, purché ciò avvenga, come nella specie, nel pieno rispetto dei presupposti costituzionalmente previsti”* (C. cost. sentenza n. 10 del 2015).

La riserva di legge in questione è relativa (e non assoluta).

Alla legge sono riservati in via esclusiva soltanto tre elementi caratterizzanti il rapporto d'imposta, ossia:

- l'individuazione dei soggetti passivi (contribuenti o figure terze chiamate all'attuazione del prelievo);
- il presupposto del tributo (reddito, patrimonio, consumi e via dicendo);
- l'aliquota massima del tributo, o i criteri per la sua determinazione.

Tutti gli altri profili possono essere disciplinati da regolamenti governativi o ministeriali e da provvedimenti anche di natura non regolamentare, secondo la disciplina generale propria del diritto pubblico.

In sostanza, il precetto ex art. 23 cost. *“deve considerarsi rispettato quando la legge che prevede l'imposizione, pur non fissandone il massimo, determina criteri, condizioni, limiti e controlli idonei a contenere la discrezionalità dell'ente impositore nell'esercizio del potere attribuitogli e ad evitare che possa trasmodare in arbitrio”* (così Corte cost. n. 51 del 1960).

La riserva attiene dunque soltanto alle norme impositive di prestazioni, vale a dire quelle che stabiliscono il presupposto, i soggetti passivi e la concreta entità della prestazione imposta (v. Corte cost. n. 105 del 2003). In particolare, secondo la giurisprudenza costituzionale il carattere relativo della riserva di legge prevista dall'art. 23 cost. consente di riconoscere all'autorità amministrativa un ampio margine nella delimitazione della fattispecie impositiva, ferma restando la necessità della fonte primaria, che non può essere relegata sullo sfondo, né essere formulata quale prescrizione normativa in bianco (v., tra le altre, Corte cost. 7-4-2017, n. 69).

Sulla stessa linea la Cassazione ha precisato che l'art. 23 citato, contenente una riserva relativa di legge, vieta che le prestazioni personali o patrimoniali siano imposte direttamente da una fonte secondaria, ma non esclude che il precetto legislativo possa essere da integrato da tale fonte, essendo ammissibile il rinvio a provvedimenti amministrativi diretti a determinare elementi o presupposti della prestazione, purché risultino assicurate,

mediante la previsione di adeguati parametri, garanzie in grado di escludere un uso arbitrario della discrezionalità amministrativa (Cass. Sez. U, Sentenza n. 18262 del 2004).

In materia tributaria possano trovare spazio fonti normative dell'Unione Europea, in quanto con l'adesione al Trattato CE, l'Italia ha stabilito una limitazione della propria sovranità, pienamente legittimata dall'art. 11 Cost., che comporta una deroga alle norme costituzionali, sia in materia di potestà legislativa che in materia di riserva di legge (TESAURO).

Il problema di conciliare le norme europee in materia tributaria con la riserva di legge nazionale posta dall'art. 23 Cost. riguarda le fonti normative dell'UE connotate da "diretta applicabilità" e da "effetti diretti".

In tema di regolamenti dell'Unione Europea che prevedono tributi e che sono direttamente applicabili in ciascuno Stato membro, la Corte Costituzionale ha affermato che con l'adesione al Trattato CE l'Italia ha operato una limitazione della propria sovranità, che comporta una deroga alle norme costituzionali sia in materia di potestà legislativa, sia in materia di riserva di legge.

◆ I. GIURISPRUDENZA:

LE FONTI DEL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA IN RAPPORTO AL PRINCIPIO DELLA RISERVA DI LEGGE

In una risalente pronuncia, la Corte Costituzionale ha affermato che i regolamenti comunitari sono destinati ad operare in un proprio ambito, in quanto *"appartengono all'ordinamento proprio della Comunità: il diritto di questa e il diritto interno dei singoli Stati membri possono configurarsi come sistemi giuridici autonomi e distinti, ancorché coordinati secondo la ripartizione di competenze stabilita e garantita dal Trattato"*. Pertanto, *l'emanazione di regolamenti comunitari che preveda l'imposizione di prestazioni patrimoniali "non importa deroga alla riserva di legge sancita dall'art. 23 della Costituzione, poiché questa disposizione non è formalmente applicabile alle norme comunitarie, emanazione di una fonte di produzione autonoma, propria di un ordinamento distinto da quello interno"* (Corte Cost., 27 dicembre 1973, n. 183; nella giurisprudenza successiva, in senso conforme, Corte Cost., 27 novembre 1998, n. 383; Corte Cost., 3 novembre 2005, n. 406).

◆ II. GIURISPRUDENZA:

IL PRINCIPIO DELLA RISERVA DI LEGGE IN MATERIA TRIBUTARIA

La Corte Costituzionale, con altra ancor più risalente pronuncia, ha chiarito il significato di "riserva di legge" in materia tributaria, precisando: *"l'art. 23 della Costituzione non esige che la istituzione dei tributi avvenga "per legge", ma "in base alla legge". Ciò consente che sia rinviata a provvedimenti amministrativi la determinazione di elementi o di presupposti della prestazione che siano espressione di discrezionalità tecnica, purché risultino assicurate le garanzie atte ad escludere che la discrezionalità si trasformi in arbitrio."* (Corte Cost., 11 luglio 1961, n. 48).

Tale concetto è stato ribadito da una sentenza più recente, in cui la Corte ha affermato che *"se è indubbio che la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, abbia carattere relativo, nel senso che lascia all'autorità amministrativa consistenti margini di regolazione delle fattispecie, va rilevato – in conformità al consolidato orientamento di questa Corte – che ciò «non relega tuttavia la legge sullo sfondo, né può costituire giustificazione sufficiente per un rapporto con gli atti amministrativi concreti ridotto al mero richiamo formale ad un prescrizione normativa "in bianco", genericamente orientata ad un principio-valore, senza una precisazione, anche non dettagliata, dei contenuti e modi dell'azione amministrativa limitativa della sfera generale di libertà dei cittadini» (sentenza n. 115 del 2011)".* (Corte Cost., 15 maggio 2015, n. 83).

Peraltro, giova puntualizzare il concetto di prestazione patrimoniale imposta ai fini del principio della riserva di legge.

Invero l'art. 23 Cost. stabilisce che *“nessuna prestazione patrimoniale” può essere imposta, se non in base alla legge*”.

La definizione *prestazione patrimoniale* si riferisce, non soltanto alla prestazione di natura tributaria, ma *comprende tutte le prestazioni coattive che possono essere richieste al privato senza che la volontà del privato vi concorra* (DE MITA); tale nozione si fonda, dunque, sul carattere di coattività della prestazione e, pertanto, può fare riferimento anche alle prestazioni patrimoniali relative ai contratti, quando la prestazione contrattuale non sia libera, oppure, ricorre nel caso di un servizio pubblico che, destinato a soddisfare un bisogno essenziale della vita, sia gestito in regime di monopolio.

2. | L'universalità dell'imposizione e il dovere di solidarietà.

Il singolo cittadino deve contribuire alle spese pubbliche in quanto membro della collettività, secondo un generale dovere di solidarietà.

D'altra parte, se lo Stato preleva i tributi in relazione ad un dovere di solidarietà, ciò vuol dire che la funzione dei tributi non consiste soltanto nel procurare entrate, ma anche nel redistribuire ricchezza, incentivando determinate tipologie di attività, stimolando il consumo di determinati beni o servizi, promuovendo la realizzazione di particolari scopi di utilità sociale, con attenzione per i soggetti economicamente più deboli, per le aree svantaggiate, ecc.

La finalità redistributiva della ricchezza si attua non soltanto col prelievo, ma anche con le leggi di spesa. Nel primo caso, che qui interessa, la redistribuzione avviene modulando il prelievo stesso e adottando criteri di riparto dell'imposizione tra i contribuenti in modo da consentire il permanere della detenzione della ricchezza in misura più che proporzionale in capo a chi ne possiede di meno, rispetto a chi più ne ha.

Il fatto che *“tutti”* debbano concorrere alla spesa pubblica comporta che ogni soggetto appartenente alla comunità statale e che presenti un collegamento giuridicamente apprezzabile con il territorio dello Stato (persona fisica, società o altro ente, residente o meno nel territorio dello Stato) può essere sottoposto ad imposizione.

3. | La capacità contributiva.

Il nostro sistema tributario è fondato sul principio della capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost., che dispone: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”* e aggiunge *“Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*.

Il principio della capacità contributiva rappresenta anzitutto un vincolo per il legislatore, ma esplica altresì una funzione di garanzia per i soggetti passivi dell'imposizione, in quanto dispone che è costituzionalmente legittimo imporre tributi solo *“in ragione”* di un fatto espressivo di capacità contributiva.

In tal modo, il legislatore viene vincolato nella scelta dei presupposti dei tributi, che devono essere necessariamente indicativi di una attitudine alla contribuzione.

In via interpretativa, il principio di capacità contributiva era stato considerato dai primi commentatori del testo costituzionale come eccessivamente vago, addirittura *“una scatola vuota”* dal contenuto indefinito.

Successivamente, tuttavia, grazie al contributo della Corte Costituzionale e ad una più meditata lettura da parte della dottrina, il significato di tale principio è stato meglio precisato: la capacità contributiva di un soggetto esprime essenzialmente la sua forza economica, quale parametro cui commisurare il concorso alla spesa pubblica.

In concreto, tale forza economica può essere individuata ricorrendo ad indici rivelatori di ricchezza, quali, tipicamente, *il reddito, il patrimonio, il consumo, il trasferimento di beni*.

◆ III. GIURISPRUDENZA:

LA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA, IN RAPPORTO AL PRINCIPIO DI EGUAGLIANZA

Con la sentenza n. 97 del 1968, la Corte costituzionale ha fornito il significato di “capacità contributiva”, di cui all’art. 53 Cost., rapportandolo al principio di eguaglianza, precisando che: *“l’art. 53 della Costituzione, nello stabilire che tutti devono concorrere alla spesa pubblica, fa riferimento alla “capacità contributiva” dei soggetti e con ciò, mentre da un lato impone che a maggior capacità corrisponda un maggior concorso da realizzarsi con il criterio della progressività, dall’altro esclude che l’obbligo tributario possa sorgere ove tale capacità manchi del tutto. Non è quindi esatto che l’art. 53 Cost. esiga che ad ogni reddito, indipendentemente dalla sua entità, debba necessariamente corrispondere un prelievo di imposta. D’altra parte, il principio di eguaglianza sostanziale, di cui all’art. 3, comma secondo, Cost., al quale lo Stato deve ispirarsi anche nell’uso dello strumento fiscale, presuppone (fra l’altro) che a nessuno l’imposizione fiscale tolga quei mezzi che appaiono indispensabili alle fondamentali esigenze dell’uomo”*. (Corte cost., 10 luglio 1968, n. 97).

Secondo la Corte costituzionale, la capacità contributiva consiste essenzialmente nella disponibilità di una ricchezza

- personale;
- attuale;
- effettiva;
- che ecceda il c.d. “minimo vitale”.

L’esatta individuazione dei presupposti economici rivelatori della capacità contributiva ha portato la dottrina e la giurisprudenza a schierarsi su fronti contrapposti:

secondo il più risalente orientamento – che potremmo definire “garantista” e che adotta una concezione soggettiva del principio in esame – la capacità contributiva indicherebbe *l’effettiva idoneità soggettiva* del contribuente a far fronte al dovere tributario, manifestata attraverso “indici concretamente rivelatori di ricchezza”;

secondo l’orientamento meno rigoroso, che si attesta su una concezione “oggettiva”, la capacità contributiva viene invece ravvisata in qualsiasi fatto economico, anche non espressivo dell’idoneità soggettiva del contribuente obbligato. In base a tale concezione, condivisa in giurisprudenza e nettamente più elastica rispetto a quella garantista, trova giustificazione anche un’imposta come l’IRAP che assume come presupposto lo svolgimento di una attività economica organizzata e colpisce il valore della produzione, prescindendo dalla realizzazione di un reddito (TESAURO).

◆ IV. GIURISPRUDENZA:

GLI INDICI RIVELATORI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA, QUALI PARAMETRI DI RIFERIMENTO PER L'IMPOSIZIONE FISCALE

Con un'importante pronuncia, la Corte costituzionale ha identificato i limiti dell'imposizione fiscale, rapportandoli agli indici rivelatori della capacità contributiva e attribuendo, al concetto di capacità contributiva, la funzione oggettiva di riparto degli oneri fiscali. A mente della Consulta, *“Il requisito della capacità contributiva, presupposto dell'imposizione fiscale, non esige necessariamente l'esistenza di un reddito o di un reddito nuovo, ma è sufficiente che vi sia un collegamento tra la prestazione imposta ed i presupposti economici presi in considerazione, in termini di forza e consistenza economica dei contribuenti o di loro disponibilità monetarie attuali, quali indici concreti di situazione economica degli stessi contribuenti.”* (Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156).

A tal proposito, la dottrina ha individuato indici diretti ed indici indiretti di ricchezza:

- tra gli indici diretti della capacità contributiva, vengono individuati il reddito, il patrimonio e gli incrementi del patrimonio;
- mentre il consumo ed i trasferimenti di ricchezza rappresentano gli indici indiretti per eccellenza.

Il contributo interpretativo della Corte costituzionale ha portato poi ad ancorare il principio della capacità contributiva al requisito dell'effettività, ponendo in risalto l'esigenza che il collegamento tra fatto rivelatore di capacità contributiva e tributo sia effettivo e non apparente o fittizio (TESAURO).

A tal riguardo, la Corte costituzionale ha seguito, e tuttora segue, un indirizzo “realistico”, ritenendo illegittime le presunzioni legali assolute di capacità contributiva ed ammettendo esclusivamente le presunzioni relative, nella misura in cui consentono al contribuente di fornire una prova contraria ai fini del rispetto tanto del principio di capacità contributiva, quanto del diritto di difesa (LUPI).

Per quanto riguarda gli strumenti “paracatastali” di determinazione della ricchezza, collegati a coefficienti o indici, utilizzati in sede di accertamento per la determinazione del presupposto o della base imponibile del tributo, la loro conformità all'art. 53 è vincolata da alcune condizioni: i risultati ai quali conducono devono, anzitutto, rispondere a canoni di ragionevolezza, logicità e normalità; ad essi deve essere possibile opporre una diversa ricostruzione probatoria e le prove a tal fine utilizzabili devono essere possibili e poter assumere concreto rilievo; essi, inoltre, quanto all'accertamento dei redditi di impresa e di lavoro autonomo, devono essere assistiti da ulteriori elementi probatori, o, almeno, indiziari, così da garantire alla “realtà” contributiva ricostruita per il loro tramite un elevato grado di attendibilità (GIOVANNINI).

◆ V. GIURISPRUDENZA:

I LIMITI ENTRO CUI POSSONO OPERARE LE PRESUNZIONI TRIBUTARIE, QUALI INDICI RIVELATORI DI RICCHEZZA

La Corte costituzionale ha dichiarato illegittime le presunzioni assolute argomentando che “se è pur lecito formulare previsioni logicamente valide ed attendibili, non è peraltro consentito trasformare tali previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite, senza possibi-