

La capacità contributiva nell'ordinamento tributario italiano alla luce della recente giurisprudenza della Corte Costituzionale: principio solidaristico o teoria del "beneficio" ?

Nel nostro sistema fonte primaria del diritto tributario è, com'è noto, la Costituzione che detta i principi cui deve necessariamente attenersi il legislatore fiscale nell'emanare le norme tributarie¹:

- la riserva di legge (art. 23);
- la capacità contributiva (art.53);
- l'universalità dell'imposta (art. 53);
- l'uguaglianza dell'onere tributario (art. 3)
- la progressività del sistema tributario (art. 53);
- il divieto di referendum abrogativo per le leggi tributarie (art. 75);
- il divieto di stabilire con la legge di approvazione del bilancio nuovi tributi e nuove spese (art. 81);
- il demandare agli enti territoriali una parte di autonomia finanziaria (art. 119).

Tra gli articoli segnalati di particolare importanza risulta l'art. 53 che racchiude in sé diversi importanti principi: la capacità contributiva, l'universalità dell'imposta e la progressività del sistema tributario. Tra questi uno dei più interessanti è senza dubbio quello della capacità contributiva, in quanto esprime la scelta costituzionale diretta a selezionare la capacità economica del singolo, quale presupposto su cui commisurare il concorso alle spese (ai carichi) pubbliche. In conformità a tale principio tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Tuttavia, se il principio di eguaglianza, appare chiaro nel suo significato più generale, è di difficile realizzazione dal punto di vista pratico; infatti, se vi è concordia, nel ritenere che le imposte debbano essere distribuite equamente, si discute sul come attuare concretamente tale principio.

Nel corso di questi anni la dottrina ha elaborato tre diverse teorie:

- a) la teoria del corrispettivo secondo la quale l'imposizione può considerarsi equa quando sussiste equivalenza tra le imposte ed i pubblici servizi ossia quando vi è equivalenza tra il vantaggio conseguito da un cittadino e quello che, mediante l'esazione dell'imposta, riceve lo Stato; (Rossi – Garnier);
- b) la teoria del sacrificio sostiene che il contribuente a causa dell'imposizione risente di un sacrificio: stabilire il limite del carico tributario oltre il quale il

¹Per approfondire si consulti: Francesco Tesoro – Compendio di Diritto Tributario – ed. IV, Torino 2010; Gianni de Luca - Diritto Tributario ed. XXIV, Napoli, 2010; Enrico De Mita – Principi di Diritto Tributario ed. IV, Milano, 2004.

sacrificio richiesto per ciascun contribuente sarebbe non equo in ragione delle proprie responsabilità economiche. Al fine di stabilirlo sono stati elaborati tre differenti principi:

- 1) il principio del sacrificio uguale: l'imposta deve comportare una sottrazione uguale di utilità tra contribuente e contribuente, in modo da far risentire loro una stessa dose di sacrificio;
- 2) il principio del sacrificio proporzionale: l'imposta deve applicarsi in modo da comportare un sacrificio proporzionale all'utilità totale che ciascun contribuente consegue dal complesso della sua ricchezza. La teoria si attua attraverso l'imposta progressiva²;
- 3) il principio del sacrificio minimo collettivo: l'imposta è equamente distribuita quando tutti i contribuenti considerati nel loro complesso, la somma di tutti i loro sacrifici risulti la minima possibile;
- c) la teoria della capacità contributiva: il Costituente ha ritenuto di non aderire in maniera specifica ad una delle teorie esposte, ma ha optato per una soluzione di compromesso, ricorrendo appunto alla cosiddetta teoria della capacità contributiva. Ciò perché le teorie esposte non riescono a stimare la giusta imposta dovuta in quanto è estremamente difficile stabilire un rapporto tra spese e vantaggi, in relazione ad un singolo individuo e perché anche a parità di ricchezza la penosità e, quindi il sacrificio avvertito dal contribuente X può essere differente da quello avvertito dal contribuente Y.

In tal modo il costituente ha voluto:

- escludere, in via assoluta il ricorso al tributo al fine di realizzare finalità politiche o discriminative;
- orientare il legislatore nella: costruzione, definizione, determinazione della fattispecie tributaria che deve essere rispettosa, coerente, congruente, adeguato con il fondamento economico del tributo.

Storicamente il primo comma dell'art. 53 trova il suo antecedente nell'art. 25 dello Statuto Albertino, il quale prevedeva che: “ Essi (i regnicoli) contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato” .

All'indomani dell'approvazione della Costituzione le prime analisi svolte sull'articolo 53 della Costituzione proposero un'interpretazione riduttiva del concetto di capacità contributiva, attraverso l'attribuzione di un senso vago ed indeterminato.

² Principio fatto proprio dal secondo comma dell'art. 53 della Costituzione: “Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”.

Alcuni economisti³ che per primi analizzando questo concetto, lo considerarono come una "scatola vuota" a cui il legislatore poteva attribuire la portata più varia a seconda delle scelte di politica fiscale contingenti. Prevalse però presto l'idea che l'articolo 53 fosse una norma programmatica, quindi non di immediata applicazione: il legislatore aveva la possibilità di procedere in seguito a una più completa determinazione e specificazione di tale concetto. Purtroppo la conseguenza di tale interpretazione fu la seguente: una norma che avesse potenzialmente violato tale principio, non poteva essere sottoposta al vaglio di legittimità da parte della Corte costituzionale. Tuttavia, dopo qualche anno dalla nascita della Costituzione Repubblicana, la Consulta con la storica sentenza n. 1 del 5 giugno 1956, modificò tale impostazione, stabilendo che la verifica della legittimità costituzionale di una norma potesse anche derivare dal contrasto con una norma programmatica. Ma il passo più grande, nonostante vi fossero numerose pressioni in tal senso, quello che interpretasse la norma come immediatamente precettiva, ossia con efficacia vincolante per il legislatore ordinario, fu compiuto solo con la sentenza n. 45 del 4 giugno 1964 con la quale la Corte stabilì che: "per capacità contributiva si deve intendere l'idoneità economica del contribuente a corrispondere la prestazione coattiva imposta". La dottrina dominante all'epoca, sostanzialmente rimasta tale anche oggi è concorde nel ritenere la capacità contributiva come l'idoneità economica dell'individuo a concorrere alle spese pubbliche, la quale si esprime attraverso indici economicamente valutabili quali: il patrimonio, il reddito, il risparmio, la spesa effettuata per consumi e/o investimenti, i trasferimenti di ricchezza e/o beni, le rendite finanziarie; fenomeni, cioè, sempre suscettibili di una valutazione economica oggettiva.

Imposte che colpissero fatti differenti, sarebbero incostituzionali, esempio lo stato civile di una persona o la sua appartenenza religiosa o politica e simili.

In questa lenta evoluzione l'art. 53, primo comma, esprime ora, non solo un criterio di misurazione del prelievo fiscale di ricchezza, ma anche il presupposto di legittimità giuridica dell'imposizione tributaria e si allaccia strettamente al principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione.

Dall'art. 3 si desume che le prestazioni tributarie devono gravare in modo uniforme su tutti i soggetti che manifestano la stessa capacità contributiva ed in modo diverso, secondo il criterio della progressività, su soggetti che hanno manifestazioni di ricchezza differenti. Tuttavia il principio di uguaglianza non impedisce che vi possano essere trattamenti in apparenza differenti rispetto ad alcune fattispecie. L'ordinamento giuridico, infatti, legittima trattamenti di favore, quali agevolazioni, se

³ Per una veloce panoramica si consulti Annamaria Morlacchi *Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario ed. XX*, Napoli, 2010.

ciò risponde a scopi costituzionalmente riconosciuti: ne sono esempio, le norme che agevolano il lavoro (art.35), la salute (art.32), la famiglia (art.31), il risparmio (art.47).

Corollario del principio di uguaglianza, che impone al legislatore di trattare in modo uguale le situazioni che esso stesso mostra di considerare tali, è che la legge non deve contenere disposizioni intrinsecamente contraddittorie, esigendo coerenza interna.

Di fronte a situazioni che il legislatore considera uguali, non sono ammissibili contraddizioni: il canone di coerenza riferito alla disciplina di un tributo comporta che, assunto un presupposto quale indice di capacità contributiva, ogni fattispecie imponibile deve essere espressione di quella particolare ipotesi di capacità contributiva.

In tal senso la Corte Costituzionale con la sentenza n. 13 del 1986, in tema d'imposta di successioni, dichiarò incostituzionali le norme dell'imposta che trattavano i discendenti dei figli adottivi del de cuius in modo più sfavorevole rispetto ai discendenti dei figli legittimi.

Altro aspetto esaminato dalla Corte è stato quello riguardante il sacrificio patrimoniale che viene imposto ai consociati e che deve essere proporzionale alla concreta possibilità del singolo di potersi privare di una parte dei propri averi per metterla a disposizione della comunità, dopo aver soddisfatto i suoi bisogni fondamentali. Un reddito minimo (tale concetto non appaia indeterminato in quanto spesso in giurisprudenza si fa riferimento al parametro della pensione minima) non può in alcun modo essere considerato un indice di capacità contributiva, per cui lede l'art. 53 Cost. ogni tributo che possa incidere su tale minimo. La conseguenza di tale ragionamento giuridico è che vi è un limite massimo alla misura del tributo e spetta al legislatore, nella sua discrezionalità, fissarlo, nel rispetto del principio di ragionevolezza e tenendo conto di tutti i tributi che gravano su di una medesima manifestazione di ricchezza. Allora un tributo deve rispettare quanto previsto dall'art. 53, collegandolo con un'azione combinata con gli altri principi garantiti dalla Costituzione, fra i quali, in particolare, il diritto alla salute ex art. 32 Cost. Con la sentenza n. 134 del 7 luglio 1982 la Corte Costituzionale, stabilì, in tema di detraibilità delle spese mediche dal reddito imponibile, che tale detrazione non può essere generale ed illimitata, ma va concretata e commisurata dal legislatore ordinario secondo un criterio che concili le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva, non meno pressanti di quelli della vita individuale.

L'ordinanza n. 36 del 26 gennaio 2009, in tema di aiuti comunitari e capacità contributiva, ha dichiarato manifestamente privi di fondamento i dubbi di costituzionalità degli artt. 27 della legge 18 aprile 2005, n. 62 e 1 del decreto-legge 15 febbraio 2007, n. 10, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 aprile 2007, n. 46 norme che assoggettano retroattivamente all'imposta sui redditi alcuni

contribuenti beneficiari di esenzioni fiscali costituenti aiuti di Stato incompatibili con l'ordinamento comunitario e consentono, quindi, all'amministrazione finanziaria di emettere atti impositivi relativi all'IRPEG degli anni dal 1995 al 1998, dopo oltre dieci anni dalla formazione del reddito imponibile.

In effetti, osserva la pronuncia, il rimettente «oscura di considerare che dette norme perseguono l'obiettivo di porre rimedio all'illecito comunitario commesso dal legislatore italiano mediante l'illegittima attribuzione ad alcuni contribuenti [...] di esenzioni fiscali integranti aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune», esenzioni fiscali che, secondo la decisione n. 2003/193/CE della Commissione CE e la sentenza 1 giugno 2006 in causa C-207/05 della Corte di Giustizia, sono incompatibili con l'ordinamento comunitario, con conseguente obbligo dello Stato italiano di procedere al recupero delle somme corrispondenti.

L'inapplicabilità delle esenzioni fiscali avrebbe dovuto essere rilevata dagli stessi beneficiari delle agevolazioni, che «hanno l'onere di diligenza di accertare il rispetto della procedura comunitaria prevista per la concessione degli aiuti di Stato» e, in caso di inottemperanza all'onere, non vantano alcun legittimo affidamento sugli aiuti percepiti.

Pertanto, non c'è violazione né dell'art. 53 Cost., perché il prelievo fiscale rappresenta il recupero dell'ammontare dell'esenzione fiscale indebitamente concessa e «non è effetto di un'ulteriore imposta ad efficacia retroattiva», né dell'art. 97 Cost., posto che il recupero delle suddette somme comporta la sottoposizione ad imposta di redditi che all'epoca della loro formazione erano già imponibili e non lede, ma attua, i principi di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione.

Interessante è l'orientamento espresso della Corte di Cassazione in materia tributaria (confermato, da ultimo, con l'ordinanza n. 394 del 19 novembre 2008): secondo la quale «un indice di capacità contributiva può essere considerato adeguato, ai sensi dell'art. 53 della Costituzione, nella misura in cui sia «espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante»; e ciò indipendentemente dal fatto che il bene assoggettato a tassazione risulti idoneo a produrre reddito.

Il tema della capacità contributiva come misura del vincolo solidaristico si richiama al delicata questione del cosiddetto federalismo fiscale: problematica su cui si misurano varie «filosofie» attuative.

La realizzazione di un sistema tributario che attribuisca anche alle Regioni a statuto ordinario ed agli enti locali un autonomo potere impositivo è certamente complessa, ma è un intervento che si colloca nella scia della riforma del Titolo V della Carta. In particolare, risulta indilazionabile la emanazione di norme di attuazione dell'art. 119, per dare assetto definitivo al rapporto fra i sistemi tributari, statale e regionali⁴.

⁴ In tal senso « Le considerazioni finali del Presidente della Corte di Cassazione Giovanni Maria Flick, in occasione dell'Udienza straordinaria del 28 gennaio 2009.

Sul punto, merita di essere segnalata la sentenza n. 102 del 13 febbraio 2008, secondo la quale lo statuto speciale della Regione Sardegna - analogamente a quelli delle altre Regioni a statuto speciale - riconosce un'autonomia maggiore di quella prevista dal riformato Titolo V, Parte II della Costituzione per le Regioni a statuto ordinario. Queste ultime sono assoggettate infatti a un doppio limite: l'obbligo di esercitare il proprio potere di imposizione in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento; il divieto di istituire o disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di stabilirne altri, aventi lo stesso presupposto (almeno fino alla legge statale di coordinamento). Invece l'unica, ma significativa condizione posta dallo statuto sardo è «l'armonia con i principi del sistema tributario statale»: armonia che la Corte ha ritenuto non esservi in alcune fra le cosiddette tasse regionali sul lusso, dichiarate incostituzionali.

La Corte con l'ordinanza n.258 del 23 luglio 2009 ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive). Giova, tuttavia, ripercorrere in dettaglio il ragionamento compiuto dalla Corte nel risolvere il caso, che sembra orientata nel dichiarare l'illegittimità costituzionale della norma modificando il suo precedente orientamento giurisprudenziale, rileva che poiché l'art. 6 del decreto-legge n. 185 del 2008 prevede che, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione un importo pari al 10 per cento dell'Irap, «forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti», e che, per i periodi di imposta anteriori, per i quali era stata presentata istanza di rimborso, è ammesso il rimborso per una somma fino al 10 per cento dell'Irap dell'anno di competenza, da eseguirsi secondo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze, nel rispetto dei limiti di spesa indicati, e che, ai fini dell'eventuale completamento dei rimborsi, si provvederà all'integrazione delle risorse con successivi provvedimenti legislativi.

La Corte quindi conclude che occorre restituire gli atti alle Commissioni tributarie rimettenti, perché operino una nuova valutazione della rilevanza e della non manifesta infondatezza della questione.

Interessanti, in questo quadro di riferimento, risultano poi alcune argomentazioni a difesa della costituzionalità della norma in particolare l'Avvocatura dello Stato sostiene che rientra nella discrezionalità del legislatore:

- non solo individuare i singoli fatti indice di ricchezza ed espressivi della capacità contributiva, ma anche definire il regime giuridico tributario del fatto assunto come presupposto della imposizione, con particolare riferimento al reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, e che l'indeducibilità dell'Irap costituisce il frutto di una consapevole scelta operata dal legislatore, in

coerenza con il sistema tributario e con la prevista destinazione del gettito dell'Irap alle Regioni;

- ma anche dell'entità e della proporzionalità dell'onere tributario, anche con riferimento agli oneri deducibili, e che la scelta della non deducibilità non è irragionevole ed arbitraria, in considerazione della fisiologica traslabilità dell'onere fiscale e delle ragioni di semplificazione, sotto il profilo della gestione amministrativa dell'imposta e della regolazione dei flussi finanziari tra Stato e Regioni.

Parimenti interessante è l'ordinanza n.22 del 25 gennaio 2010 con la quale la Corte dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale degli artt. 17 e 25 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni) e 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2001), sollevata con riferimento art. 53, anche se per motivi di carattere procedurale, nel merito, infatti, la questione presenta sicuramente aspetti di incostituzionalità nella parte in cui, pur riconoscendo l'istituto della compensazione, si stabilisce una soglia massima di compensabilità uguale per tutti senza tenere conto della grandezza dell'impresa, della sua qualificazione, del volume di affari, dei rapporti economici intra e infra nazionali, dello stato finanziario in cui momentaneamente versa, causato da fatti non imputabili ad essa, determinando irragionevolmente una disciplina uniforme in relazione a situazioni soggettive ed oggettive che possono presentare rilevanti differenze. Anche se la Corte sostiene che “ Peraltro, per ricondurre a ragionevolezza la normativa censurata, sarebbe necessaria una disciplina modulata con riferimento alle varie situazioni di fatto ipotizzate, la cui previsione competerebbe alla discrezionalità del legislatore ordinario, e non rientrerebbe nei poteri di questa Corte.

Ancora, la Corte ha rigettato una questione di legittimità costituzionale con la sentenza n. 302 del 18 ottobre 2010, ma come nella precedente ordinanza quello che conta non è solo la decisione, ma il ragionamento giuridico che ha condotto alla sentenza e le interessanti teorie che si sono prospettate all'interno del processo.

Con ordinanza del 5 gennaio 2009, il Tribunale di Sanremo ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 251, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2007) per violazione degli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione, tale ha previsto tra l'altro le nuove modalità per il computo del canone demaniale marittimo. Ebbene il giudice costituzionale anche se si è in parte richiamato ad altre precedenti sentenze riguardanti il medesimo argomento (n. 174 del 1998 e n. 311 del 1995), ha precisato, chiarendo indirettamente ancora il concetto di capacità giuridica, che: “ la censura riferita all'art. 53 Cost., è del tutto infondata, giacché i canoni demaniali

marittimi non hanno natura tributaria, ma sono corrispettivi dell'uso di un bene di proprietà dello Stato e costituiscono quindi un prezzo pubblico calcolato in base a criteri stabiliti dalla legge.”

A conclusione di questo breve excursus giurisprudenziale è possibile trarre alcune conclusioni:

- a) il concetto di capacità contributiva espresso nel primo comma dell'art. 53 sembra ormai dal punto di vista concettuale notevolmente “scandagliato” ed assimilato dalla giurisprudenza della Corte che ormai lo interpreta in maniera costante;
- b) diversamente, la sua effettività nella legislazione ordinaria, sembra ancora lontana, ma questo fa parte della politica degli esecutivi che si sono succeduti nel corso di questi anni;
- c) infine, il cosiddetto “federalismo fiscale” potrebbe essere un'ottima occasione, da non perdere, per applicare il concetto, già sufficientemente determinato, di capacità contributiva, arricchendolo, magari, con qualche “fantasia” giuridica, ma sempre nell'ambito dell'alveo costituzionale.