

PREFAZIONE

di *Fabrizio Amatucci e Roberta Alfano*

I rapporti che legano il sistema tributario italiano a quello dei Paesi di lingua spagnola, dalle caratteristiche simili e dalle radici comuni, sono tradizionalmente molto forti e sono, ormai da oltre mezzo secolo, alla base di molteplici rapporti e convenzioni fra le diverse Università dei vari Paesi, chiara espressione delle fervide relazioni culturali, scientifiche ed umane che intercorrono fra i diversi ordinamenti.

Il Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli Federico II ha in corso, da circa vent'anni, in materia finanziaria e tributaria, oltre a molteplici accordi con diverse Università spagnole, una convenzione mirata con el *Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario* di Bogotá: tutti sono stati negli anni, forieri di interessanti pubblicazioni, scambi di studenti e studiosi, nonché di seminari e convegni congiunti e sono oggi alla base del presente lavoro.

Le problematiche che accomunano l'ordinamento tributario italiano, spagnolo e colombiano hanno infatti stimolato la realizzazione della presente opera attraverso un approccio comparato che consente una visione più ampia e che è in grado di offrire agli studiosi della materia diversi spunti di riflessione. Sono state individuate alcune tematiche che assumono peculiare rilevanza nei diversi sistemi tributari nazionali: il principio di non confiscatorietà ed i limiti al prelievo fiscale, la presunzione di veridicità delle dichiarazioni e l'onere della prova, la rilevanza del contraddittorio, la cooperazione tra contribuente e amministrazione, la corretta applicazione delle clausole antiabuso ed il rispetto dei diritti del contribuente, il ruolo degli strumenti deflativi del contenzioso tributario, l'applicazione del principio del giusto processo, i limiti al potere sanzionatorio, i fini extrafiscali del tributo e la rivisitazione dei criteri impositivi di collegamento con il territorio.

L'analisi di ciascuna delle tematiche individuate è svolta nel lavoro da tre studiosi: per ogni argomento, vi è sempre un primo contributo di uno spagnolo, poi quello di un autore italiano ed infine un contributo colombiano. Il risultato è un dialogo ed un confronto finalizzato ad incentivare e sviluppare nuovi e comuni orientamenti nei diversi ordinamenti tributari nazionali coinvolti.

L'opera deve un importante contributo alla sua realizzazione al certosino lavoro di coordinamento, per i contributi in lingua spagnola, di due valenti studio-

si: il prof. Eugenio Simon Acosta, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Navarra per i lavori degli studiosi spagnoli ed il prof. Mauricio A. Plazas Vega, Catedrático de Derecho de la Hacienda Pública en la Facultad de Jurisprudencia del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, con riferimento ai lavori degli studiosi colombiani. Ad entrambi il nostro più sentito ringraziamento.

Infine, l'introduzione del lavoro si sostanzia in un saggio congiunto in tema di garanzie costituzionali in campo tributario realizzato dal professor Andrea Amatucci insieme con il compianto professore Giuseppe Abbamonte, recentemente scomparso, che, primo grande Maestro di diritto finanziario e tributario presso l'Ateneo Federiciano, circa sessanta anni or sono, aveva sottolineato le comuni matrici degli ordinamenti finanziari e tributari interessati.

Napoli, settembre 2017

Fabrizio Amatucci
Roberta Alfano

INTRODUZIONE

PRINCIPI COSTITUZIONALI E ORDINAMENTI TRIBUTARI

di *Giuseppe Abbamonte* ed *Andrea Amatucci*

SOMMARIO: 1. L'art. 53 della Costituzione italiana, al primo comma, commisura il dovere di contribuzione alla capacità contributiva del singolo che, in realtà, è un'indicazione costituzionale poco definita e per la quale bisogna risalire al sistema al fine di determinarne i contenuti. – 2. Ma il nostro sistema costituzionale, che si diffonde largamente nella regolamentazione dei rapporti economici (vedi titolo III, artt. 35 ss.), offre ben altre forme di tutela del singolo rispetto alle leggi tributarie, che ne svuotino la proprietà e le attività produttive. – 3. Su queste basi bisogna concretare i contenuti della capacità contributiva, assumendo come limite della potestà tributaria le suddette garanzie. – 4. La Costituzione tedesca non contiene esplicitamente il principio di capacità contributiva, contrariamente a quanto era stabilito nella Costituzione di Weimar del 1919 all'art. 134. In Germania, tanto la dottrina che la giurisprudenza, tuttavia, ritengono che tale principio si ponga implicitamente alla base di altri, contenuti nella Costituzione, i quali, comunque, incidono sulla legge che disciplina il rapporto giuridico tributario. – 5. Con la sentenza del 22 giugno 1995, la Corte Costituzionale tedesca, seconda sezione, si è soffermata sul rapporto tra il principio di capacità contributiva ed il diritto di proprietà di cui all'art. 14, secondo comma, Cost.

1. *L'art. 53 della Costituzione italiana, al primo comma, commisura il dovere di contribuzione alla capacità contributiva del singolo che, in realtà, è un'indicazione costituzionale poco definita e per la quale bisogna risalire al sistema al fine di determinarne i contenuti*

Nell'esperienza applicativa di tale art. 53, si è rimandato all'art. 3 Cost. per quanto garantisce l'eguaglianza di trattamento, anche di fatto, a tutti i cittadini ed, ove si sono *accertate disparità* nell'applicazione delle leggi tributarie¹, se ne

¹ Anche l'eccesso quantitativo dell'imposta, prodotto da talune interpretazioni dei principi costituzionali, evidenzia l'estrema rilevanza della costruzione di una metodologia. L'interpretazione non presuppone risultati diversi in funzione della differenza tra i presupposti extragiuridici di partenza, quali le diverse sensibilità sociali, economiche e politico-istituzionali dell'interprete. È esatto che la stessa norma possa contemporaneamente essere interpretata in modi diversi. Ma la differenza tra i risultati dipende relativamente dalla diversità della sensibilità degli interpreti, che procedano con il metodo corretto, non agevolmente rivelabile dal sistema giuridico. La conoscenza può anche

sono tratti gli effetti conseguenti sul piano della legittimità costituzionale di esse.

L'analisi, condotta sulle norme costituzionali relative ai rapporti economici, illumina certamente l'indagine diretta a conoscere la delimitazione del concetto di capacità contributiva, cui l'art. 53 Cost. si riferisce per la determinazione della misura del dovere di contribuzione alle spese pubbliche².

La capacità contributiva è stata definita una "scatola vuota" (*empty box*)³, nell'intento di evidenziare le scarse possibilità di determinarne in concreto i contenuti quantitativi, sebbene il metodo giuridico del ricorso al sistema, per specificare il significato delle singole norme, consente di pervenire ad interessanti risultati. Il regime fiscale della proprietà non può giungere ad aliquote di confisca del reddito, in quanto la proprietà può essere espropriata solo salvo indennizzo e sarebbe incoerente svuotarne il godimento con aliquote di confisca del reddito, in contraddizione con la garanzia dell'indennizzo all'atto del *trasferimento coattivo*.

In sostanza, prima di procedere all'analisi delle singole norme costituzionali, implicate direttamente nell'indagine delineata, va ribadita l'esigenza di coerenza tra garanzia logica e giuridica dei beni ed iniziative economiche (largamente menzionate nel testo costituzionale) ed il regime fiscale, che deve essere compatibile con l'*autogestione* dei propri interessi e la *tutela* del patrimonio⁴.

Tale esigenza richiesta dalla Costituzione è soddisfatta dalla *ragionevolezza* del sacrificio imposto con le legge al contribuente.

Secondo la Costituzione italiana, qualunque prestazione personale o patrimoniale può essere imposta solo in base alla legge, e questa locuzione dell'art. 23 è stata costantemente intesa nel senso che l'imposizione deve essere regolata

condurre a risultati differenti attraverso la stessa corretta metodologia. Ma si tratta di un fenomeno contenuto, poiché la sensibilità del singolo interprete è molto condizionata dalla metodologia corretta dell'interpretazione, specie della norma di diritto tributario, che è fondamentalmente ispirata dalla scienza delle finanze e dallo stato attuale dell'evoluzione del sistema giuridico.

² L'esercizio della potestà tributaria incontra il limite anche verso il basso (esenzione del minimo vitale), oltre che verso l'alto (divieto di oltrepassare il confine massimo). In tal senso, cfr. R. PERRONE CAPANO, *Origini giuridiche ed effetti della crisi fiscale*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di L. Salvini e G. Melis, Padova, 2014, p. 362.

³ Il principio di capacità contributiva si fonda sull'iniziativa economica, sull'eguaglianza, sulla libertà e sulla solidarietà. Ciò significa che è molto denso di contenuti, ma è necessario approfondire questi collegamenti per conoscere a fondo tale principio, in termini sempre meno vaghi, riducendo la discrezionalità del legislatore, sino al suo limite, che è effettivamente stabilito dalla Costituzione la quale garantisce i valori connessi. Cfr. G. FALSITTA, *Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, I, p. 761.

⁴ L. CARPENTIERI, *Prelievo eccessivo vs. equità: il difficile punto di equilibrio dei sistemi fiscali moderni*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, 41, afferma che è difficile stabilire il punto di equilibrio nei moderni Stati industrializzati tra livello del prelievo fiscale e finalità redistributiva. I limiti costituzionali di tale prelievo e la loro natura politica sono mutevoli nel tempo, poiché la propensione al futuro è l'essenza della Costituzione.

dalla legge nei suoi tratti fondamentali, potendo il legislatore riferire all'amministrazione la specificazione di determinati elementi del tributo, compreso il suo ammontare, secondo criteri previsti dalla legge.

Tale limite, definito della riserva relativa di legge⁵, attiene alla spettanza del connesso potere ed al criterio *modus procedendi*.

L'art. 24 Cost. non consente che il diritto di azione giudiziaria sia sottoposto a condizione. La sottoposizione a grave incidenza fiscale dell'esercizio dell'azione è illegittima. Tale esercizio è un diritto soggettivo perfetto e non può essere gravato da un'incidenza fiscale rilevante⁶, come invece avviene attraverso il contributo unificato anche nel processo tributario, ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (T.U. in materia di spese di giustizia). Tale taxa è talmente

⁵ Cfr. P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, I, p. 409. È stato dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 3 e 23 Cost., l'art. 62-*quater* del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 [nel testo originario, antecedente alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. f), del D.Lgs. 15 dicembre 2014, n. 188]. La disposizione è stata considerata *in contrasto con l'art. 23 Cost.*, in quanto rinvia ad una valutazione soggettiva ed empirica, rendendo palese l'indeterminatezza della base imponibile e la mancata indicazione di specifici e vincolanti criteri direttivi, idonei a limitare la discrezionalità amministrativa nella fase di attuazione della normativa in questione, senza peraltro prevedere forme procedurali partecipative, che potrebbero operare come correttivo rispetto alla elasticità delle indicazioni legislative. (Corte cost., sent. 5 maggio 2015, n. 83).

È stata dichiarata non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, lett. b), numero 2, D.Lgs. 23 dicembre 1998, n. 504, sollevata in riferimento all'art. 23 Cost., in quanto rinvia ad un atto amministrativo (decreto del Ministro delle finanze) la determinazione della base imponibile, così *attribuendo* – nella prospettazione del rimettente – *alla pubblica amministrazione la facoltà di operare scelte discrezionali di politica tributaria in materia di prestazioni patrimoniali imposte che invece l'art. 23 Cost. riserva alla legge*. Invero, il giudice a quo muove dall'erroneo presupposto interpretativo secondo il quale, in base all'evocato parametro costituzionale, l'imponibile deve essere determinato integralmente dalla legge, mentre, al contrario, secondo la costante giurisprudenza della Corte, il principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. va inteso in senso relativo, limitandosi a porre al legislatore l'obbligo di determinare preventivamente sufficienti criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa; obbligo rispettato nel caso di specie, quanto al presupposto, alla base imponibile ed ai soggetti passivi (Corte cost., sent. 26 ottobre 2007, n. 350).

⁶ È esteso a tale processo tributario dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98. L'art. 13 del D.P.R. cit. n. 115/2002 (al comma 1-*bis* inserito dall'art. 28, comma 1, lett. a, della L. 12 novembre 2011, n. 183) stabilisce che il contributo, previsto dal comma primo, è raddoppiato per i processi dinanzi alla Corte di Cassazione; pertanto, per i giudizi di valore superiore ad 520.000 euro, soltanto il contributo ammonta a 3.372 euro, mentre per i processi di primo o secondo grado, il contributo è di 1.500 euro. La violazione non è tanto del principio di capacità contributiva, il quale è condizionato dall'esistenza della natura tributaria del contributo, ma quanto del principio di inviolabilità del diritto di difesa. Cfr. L. SALVINI, *Nomen dei tributi e capacità contributiva*, in *Evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di L. Salvini e G. Melis, Padova, 2014, p. 67.

esosa, che sovente incide negativamente sulla scelta da parte del contribuente meno abbiente o, addirittura, non gli consente di esercitare il diritto di difesa, specialmente innanzi alla Corte di Cassazione, nonostante che gli artt. 24 e 113, ambedue al secondo comma, della Costituzione dichiarino rispettivamente che “La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento” e che “Tale tutela giurisdizionale non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti”.

Non solo tecnica, ma anche storica e socio-economica è l’indagine volta a stabilire l’effettiva osservanza dei limiti costituzionali nell’esercizio della potestà tributaria. La ricerca deve essere di volta in volta illuminata anche dalla considerazione dei risultati prodotti dalla legge tributaria in contestazione⁷.

Questo modo di argomentare ci induce a condurre l’indagine sull’osservanza del limite della capacità contributiva, riferendoci alle garanzie della *proprietà* e dell’*iniziativa*, nonché del *risparmio* nelle sue varie forme, collegando così l’art. 53 con gli artt. da 41 a 47 Cost., ed anche con gli altri articoli sui *rapporti economici* (ad es. art. 36 ecc.), che conferiscano specifici contenuti al limite della capacità contributiva⁸.

⁷ A. GIOVANNINI, *Le metodologie di ricerca nel diritto tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2016, p. 99, precisa che, per rendere il diritto tributario un “corpo vivo”, non è possibile sganciarlo dalla realtà dalla quale muove il procedimento di qualificazione che lo crea ed alla quale il diritto stesso torna per adempiere alla propria funzione.

⁸ Cfr. F. GALLO, *L’evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, a cura di L. Salvini e G. Melis, Padova, 2014, p. 3, A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui “limiti” costituzionali all’imposizione*, ivi, p. 13 e M. BASILAVECCHIA, *Efficacia diretta dell’art. 53 Cost.*, ivi, p. 87. Va considerato, con riferimento al principio di capacità contributiva, l’enfasi prima “*liberista*” sui diritti dell’individuo e poi la contrapposta sull’“*interesse fiscale*” e sui fini distributivi di rilevanza collettiva). Il principio di capacità contributiva, per la vaghezza dei risultati della sua interpretazione, ha subito una lunga crisi che coinvolge la sua funzione garantista. Per tale motivo non assume rilievo determinante il rischio di un’incidenza negativa sul principio di solidarietà da parte del contrasto tra interesse individuale ed interesse collettivo.

L. DEL FEDERICO, *Il sistema di finanziamento dei servizi pubblici locali tra tasse e tariffe*, in *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di L. Salvini e G. Melis, Padova, 2014, p. 503, osserva che, ad avviso di F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva, profili generali in Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1996, Vol. I, p. 245 e G. LORENZON, *La capacità contributiva. L’ambito oggettivo di applicazione*, ivi, p. 305, tale principio costituzionale si limiterebbe ad incidere solo sui tributi giustificati da una *ratio solidaristica*. Infatti, si dovrebbero reputare illegittimi ex art. 53 i prelievi che invece violano un altro diritto costituzionalmente protetto, tipo quello alla salute (art. 32). Il principio di capacità contributiva, pertanto, opera solo sui prelievi tributari che realizzano il concorso alle spese pubbliche (art. 53) e, ragionando diversamente, si produrrebbe una visione formalista del principio di capacità contributiva, in contrasto con i valori di eguaglianza, libertà e solidarietà, che sono alla base della Costituzione. Moschetti conferma, inoltre, la centralità del principio di capacità contributiva

Ovviamente la conoscenza del primo limite non implica difficoltà particolari per il legislatore.

La prima fascia deve contenere il reddito che non esprime capacità contributiva, in quanto la Costituzione vieta che su di essa gravi la potestà tributaria.

2. *Ma il nostro sistema costituzionale, che si diffonde largamente nella regolamentazione dei rapporti economici (vedi titolo III, artt. 35 ss.), offre ben altre forme di tutela del singolo rispetto alle leggi tributarie, che ne svuotino la proprietà e le attività produttive*

Il Costituente *tutela il lavoro* sotto ogni aspetto ed, attraverso tale art. 35, che è il primo del titolo III, i rapporti economici. Si afferma al primo comma che “La Repubblica tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni”, in coerenza con il precedente art. 4, il quale riconosce il “diritto al lavoro”. Segue il fondamentale art. 36, che, in particolare, garantisce i frutti del lavoro, delimitando logicamente il possibile oggetto del gravame fiscale.

Del resto, la garanzia della tutela patrimoniale del lavoratore si individua nell'autodisciplina di categoria formata attraverso le rappresentanze sindacali (art. 39 Cost.), con l'aggiunta dell'autodifesa espressa attraverso il diritto di sciopero, ammesso dal successivo art. 40 ed esercitabile nell'ambito delle leggi che lo regolano.

nella duplice funzione di indicare in termini quantitativi per ciascuno il dovere di concorrere al finanziamento della comunità in base al principio di solidarietà ed alla potestà tributaria e di fissare tali limiti inderogabili allo Stato di ripartire il gettito dei tributi tra i consociati. La medesima Corte ha interpretato l'art. 1, comma 1, Cost., che tutela la dignità umana in collegamento con il principio di solidarietà, di cui all'art. 20, comma 1, Cost.

A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, I, p. 15 rileva che va garantita la maggiore equità nella distribuzione dei carichi impositivi e nella distribuzione della ricchezza, ripensando alla capacità contributiva ed ordinando tutto il sistema della progressività. Il rapporto di utilità “positiva” e “negativa” può divenire la nuova chiave di lettura dell'art. 53 Cost. La discrezionalità del legislatore deve assicurare la “parità davanti alle imposte”, restando connessa alla funzione di garanzia e di limite (artt. 23 e 53) della discrezionalità dei profili distributivi. Cfr. in particolare, A. FEDELE, *La funzione fiscale e la “capacità contributiva” nella Costituzione italiana*, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 1 e G. GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, ivi, p. 25. L'abuso del diritto subisce un correttivo attraverso l'interpretazione sistematica dell'art. 53 Cost. Cfr. P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, I, p. 1. Si considera che non è molto rilevante la sanzionabilità dell'*abuso* e dell'*elusione*. È opportuno accertare anche se la sanzione riesca a svolgere una funzione dissuasiva dei comportamenti abusivi ed elusivi.

In particolare l'art. 36 cit. garantisce il diritto del lavoratore ad una retribuzione che gli consenta un'esistenza libera e dignitosa e che, pertanto, non può essere falciata da un eccesso di esercizio della potestà tributaria, tanto più che la garanzia è estesa alla famiglia del lavoratore.

Sicché l'incidenza del tributo deve essere calibrata, in modo da consentire lo svolgimento della personalità del lavoratore anche per quanto concerne il diritto a formarsi una famiglia ed a viverla⁹.

Vanno considerate anche le disposizioni di cui agli artt. 37 e 38 Cost., al fine di ottenere un quadro complessivo delle difese costituzionali accordate al lavoro ed intenderne i limiti di incidenza fiscale.

L'art. 37 stabilisce un principio generale di parificazione delle tutele del lavoro per donne e minori, con quelle specializzazioni che i rispettivi modi di essere possono richiedere.

L'art. 38 si preoccupa dell'assistenza e della previdenza nelle forme già note di tutela dell'invalidità, incapacità e vecchiaia, impegnando anche l'azione dello Stato, inclusa l'integrazione dell'attività degli appositi istituti.

Attenta considerazione richiede ancora l'art. 41 Cost., che afferma in via generale la libertà dell'iniziativa economica quasi solennemente, confermando il diritto del singolo di autogestirsi.

In realtà il riferimento all'art. 41 Cost. consente di ribadire il divieto costituzionale di eccedere nell'esercizio della potestà tributaria, che coinvolge e frena la stessa libertà di iniziativa economica privata. Ma è anche illuminante per lo sviluppo di questo principio il secondo comma, il quale impedisce che la libertà di iniziativa si svolga in contrasto con l'utilità sociale e con gli interessi fondamentali della persona umana, più volte menzionata e tutelata nel testo Costituzionale (artt. 2, 3, 4 ss.). Questa limitazione indica la coerenza del Costituente nel tutelare lo svolgimento della personalità umana ed impedire incidenze eccessive sulla persona stessa, stabilendo così un principio di *equilibrato svolgimento* dell'iniziativa economica, che costituisce un significativo parametro di riferimento per accertare la legittimità del gravame fiscale.

Le considerazioni svolte trovano conferma nell'ultimo comma dell'art. 41 Cost., laddove si prevede che la legge stabilisce programmi e controlli per indirizzare e coordinare a fini sociali l'attività economica pubblica e privata.

Norma questa la quale, anzitutto, prevede come primo strumento di coordinamento tra pubblico e privato non l'incidenza fiscale più o meno elevata o ridotta, bensì la programmazione ed il controllo, come insieme logicamente e funzionalmente coordinato di elementi delle iniziative economiche di vari soggetti pubblici o privati. Vengono in rilievo le rispettive capacità di svolgere at-

⁹ Cfr. A. GIOVANNINI, *Famiglia e capacità contributiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, I, p. 221.

tività, in modo che ne possa risultare un miglioramento delle condizioni della vita sociale. Nell'insieme coordinato di concatenazioni si inserisce la stessa determinazione della misura della contribuzione alle pubbliche spese, secondo l'evoluzione prevista ed accertata dei rapporti economici programmati e controllati.

Analizzando la disciplina costituzionale della proprietà e delle relative obbligazioni tributarie ed iniziando dall'esame dell'art. 42, risulta che la proprietà è pubblica e privata, in coerenza con il precedente art. 41, il quale sancisce che la libertà di iniziativa economica privata presuppone rispettive imprese, almeno nella misura necessaria all'esercizio dell'attività pubblica e privata.

Lo stesso art. 42 Cost. prevede, inoltre, che la proprietà privata può essere espropriata per motivi di interesse generale e salvo l'indennizzo, la cui misura può essere per legge delimitata, sempreché si accordi un *serio ristoro* alla persona.

Il diritto all'indennizzo garantisce la libertà dell'impresa. La tutela dell'utile consente l'investimento da parte di essa. L'indennizzo è estensibile al godimento. Si tratta di due aspetti del medesimo diritto. Questo concetto è alla base anche del limite dell'imposta, la quale non può incidere oltre il confine che garantisca al contribuente l'intento di produrre per assicurarsi uno spazio di investimento.

L'art. 43 Cost. riafferma l'obbligo dell'indennizzo anche per le espropriazioni di imprese relative a servizi essenziali e simili. Anche qui se ne possono trarre le conseguenze per l'incidenza della relativa potestà tributaria oppure dell'indennizzo per l'esproprio, tutelando il principio del precedente art. 42.

La serietà del ristoro in sede di *esproprio* induce a ritenere che l'imposta sul *godimento* e sul *trasferimento* della proprietà non deve essere tale da comportare uno svuotamento del contenuto economico del diritto. Sarebbe davvero incoerente in sede logico-giuridica ritenere che, mentre in sede dei trasferimenti coattivi della proprietà per esigenze di carattere generale deve essere garantito un serio ristoro al proprietario espropriato, i tributi che gravano sul proprietario, il quale goda dei propri beni, possa essere tale da privarlo di ogni pratica utilità del relativo diritto o, peggio ancora, in caso di proprietà dell'abitazione, gravarlo di imposta in misura tale da equiparare il proprietario all'inquilino.

Per quel che riguarda la proprietà terriera, il successivo art. 44 Cost. contiene un ampio rinvio alla legge per la disciplina dei relativi rapporti sociali ed anche per il miglioramento di essi e per la gestione della stessa proprietà terriera.

Il rinvio è quanto mai complesso e non può escludersi il ricorso alla leva fiscale, specie laddove si tratta di stabilire più equi rapporti sociali e particolari garanzie, allorché la legge intende tracciare limiti alla proprietà terriera; devono però osservarsi le connessioni contenute all'interno della norma tra limiti e finalità previste. Anche in tal caso bisogna che si tratti, proprio per l'effetto delle connessioni che l'art. 44 Cost. prevede, di limitazioni ragionevoli e funzionali agli scopi previsti. Quanto consentito dall'art. 44 per la proprietà terriera, considerate le esplicite connessioni individuate dal Costituente, non può estendersi ad altre

fattispecie, tutte da individuare secondo la storia ed i modi di utilizzazione della proprietà terriera.

L'art. 45 Cost. istituisce situazioni di *favor*, da determinare con legge, per la cooperazione e l'artigianato. È tale l'ambito della politica sociale della Repubblica, intesa a promuovere lo sviluppo e la qualificazione dei soggetti, per i quali si ritiene di incentivare migliori condizioni di vita con l'effettiva partecipazione alle attività sociali. È tale la prospettiva di alleggerimento dei tributi gravanti su attività e beni in relazione a determinate categorie, che si ritengono degne di promozione per il lavoro che svolgono ed hanno svolto in passato.

In analoga prospettiva di partecipazione alla vita socio-economica, affermata dal fondamentale art. 3 Cost., va considerato anche il successivo art. 46, il quale ipotizza la partecipazione dei lavoratori alla gestione delle imprese.

Si tratta di una delicata procedimentalizzazione che assicuri la compatibilità di tale partecipazione con la libertà dell'iniziativa, affermata nel precedente art. 41, mentre potranno rilevarsi riflessi sulla disciplina delle imposte tanto sulle imprese che sulla gestione partecipata.

Pertanto, le *tutele costituzionali del lavoro* condizionano la *potestà tributaria al soddisfacimento delle esigenze della persona umana*, del lavoratore e della sua famiglia, confermando, ancora una volta, che il bene tutelato dalla Costituzione è sempre la persona umana, in tutte le sue manifestazioni essenziali, inclusa la formazione della famiglia.

Particolare attenzione, dal punto di vista della *ragionevolezza della legislazione tributaria*, suggerisce l'art. 47 Cost., stabilendo che la Repubblica non solo tutela, ma incoraggia il risparmio e favorisce l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione, alla proprietà coltivatrice diretta ed all'acquisto di partecipazioni ai complessi industriali del Paese.

La Costituzione, da un lato, tutela l'incoraggiamento di tutti i cittadini al risparmio e, dall'altro, favorisce l'accesso dei meno abbienti alla proprietà di abitazioni, terreni e partecipazioni industriali.

Ciò significa che il regime fiscale deve essere tale da consentire il risparmio, sia ai soggetti abbienti, che ai meno abbienti, per conseguire tali diritti.

Quindi, devono rispettarsi i parametri che risultano convenienti ad un'analisi oculatamente condotta sul piano economico-finanziario, specialmente stabilendo ridotte aliquote tributarie per i redditi minori, tenute presenti le garanzie accordate al relativo risparmio.

Il principio di *ragionevolezza* è in grado di consentire all'interprete di ridurre il rischio di pervenire ad un eccesso quantitativo ed ha elementi in comune con l'eccesso di potere dell'atto amministrativo: è residuale, perché copre tutti i vizi della legge. Contro l'eccesso di esercizio della potestà tributaria operano le garanzie costituzionali, le quali costituiscono il limite della potestà tributaria.

Sulla base di tali considerazioni, rilevabili dalle norme costituzionali esamina-

te, il principio di *capacità contributiva* consente l'esercizio della potestà tributaria nei limiti non solo *della ragionevolezza*, ma anche della *coerenza logica e giuridica* della misura del sacrificio, rispetto alle garanzie costituzionali dei beni e delle attività umane¹⁰.

Vanno considerati anche gli scopi perseguiti da determinate leggi tributarie disincentivanti, come per la tutela degli interessi ecologici.

3. *Su queste basi bisogna concretare i contenuti della capacità contributiva, assumendo come limite della potestà tributaria¹¹ le suddette garanzie*

L'indagine sull'osservanza del limite della capacità contributiva da parte dei soggetti titolari della potestà tributaria è fondamentale nel rapporto tra soggetti attivo e passivo. Indagine che risulta svolta, utilizzando le indicazioni che derivano dalle *garanzie costituzionali che concernono la libertà, l'equità, il patrimonio, la proprietà, l'iniziativa, gli scambi e risparmi, ed i prodotti del proprio lavoro*, nonché dalle esperienze dei precedenti esercizi dell'applicazione delle medesime leggi tributarie, senza trascurare le specifiche dichiarazioni costituzionali di effettive eguaglianza di trattamento e partecipazione alla vita economica, politica e sociale del Paese.

La garanzia costituzionale del risparmio verrebbe negata con un eccessivo gravame fiscale sul reddito, negando il valore storico delle garanzie di proprietà ed iniziativa privata connesse alle garanzie della libertà della persona umana, le quali sarebbero svuotate di potere di espressione, senza i mezzi economici per il relativo esercizio.

Sicché, la mancata coerenza logica e giuridica della misura del tributo, rispetto alle garanzie accordate ed alla libertà di iniziativa economica ed alla proprietà dell'impresa, nonché alla proprietà privata dei beni mobili o immobili ed al risparmio, costituiscono *l'eccesso legislativo della potestà tributaria*. Questo può di-

¹⁰ L'esercizio della potestà tributaria è contenuto dalla capacità contributiva effettiva e reale attraverso tali principi nell'ambito del rapporto intercorrente tra gli elementi costitutivi dell'obbligazione e le garanzie costituzionali. In tal senso cfr. F. GALLO, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit., p. 3. T. ROSEMBUJ, *La capacità contributiva del "non fare". Il concetto di imposta. A proposito di un'importante sentenza della Corte Suprema degli USA*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, p. 1295, analizza tale pronuncia, che elabora un altro modo di concepire la capacità contributiva, intesa anche come forma di responsabilità sociale sulla base dei bisogni collettivi scelti per il legislatore, come il caso della sanità, della fiscalità ambientale e della *Robin Hood Tax*, in chiave di eguaglianza. Cfr. A. FEDELE, *Principio di eguaglianza ed apprezzamento delle "diverse situazioni dei contribuenti"*, in tema di *legittimità costituzionale della cd. "Robin Hood tax"*; sulla sentenza della Corte Costituzionale n. 10/2015, in *Rivista di diritto tributario*, 2015, II, p. 4.

¹¹ Cfr. M. POGGIOLI, *L'imposizione confiscatoria, tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica*, in *Rivista di diritto tributario*, 2014, I, p. 193.

struggere il risparmio accumulato, primo bene cui si attinge per fronteggiare lo spazio del contenuto l'esercizio amministrativo della potestà impositiva.

Il principio della *coerenza* esige che la legge tributaria non reprima la libertà di iniziativa.

In sostanza, anche per la delimitazione del dovere tributario, vale più che mai il principio della coerenza del sistema costituzionale preordinato nel suo complesso alla tutela della persona umana, che è negata qualora le imposte gravino *irragionevolmente* sulle iniziative, sul patrimonio e sul reddito dei soggetti, che ne siano i titolari e che esprimano la loro personalità, svolgendo attività economiche di acquisizione, produzione e scambio di beni.

Sottolineandosi che, in assenza di questi spazi di proprietà, di iniziativa e di risparmio, è carente anche il concreto contenuto dell'effettivo godimento della libertà, nei modi in cui l'esperienza attuale ce la rappresenta.

Diverso è il quadro in sede di esercizio della potestà tributaria sui beni caduti in successione, per i quali il divenire delle concezioni politiche incide in vario modo, secondo notevoli correnti sociali, cui il Costituente si è mostrato sensibile, tanto da esprimersi con un ampio rinvio alla legge. Ma anche la marcata differenza della posizione, assunta dal Costituente rispetto al fenomeno successorio, rafforza il principio dell'elaborazione della *legge tributaria ragionevole* sulla proprietà nella continuità del divenire storico – economico, tanto più che si afferma contestualmente la funzione sociale della proprietà e la politica diretta a renderla accessibile a tutti.

I principi costituzionali della *ragionevolezza* e della *coerenza* logica e giuridica, per tali loro contenuti, si integrano, alla base del limite della *capacità contributiva*, con le garanzie costituzionali della *solidarietà* e dell'*eguaglianza formale e sostanziale*¹², che, da un lato, contrastano con l'*arbitrarietà* e la *discriminazione* e, dall'al-

¹²F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna tributaria*, 2014, p. 771, precisa che dalla funzione distributiva del tributo e dalla scindibilità del contribuente dai suoi diritti consegue una capacità contributiva, come criterio di riparto, cioè una nozione fondata sul principio di *uguaglianza distributiva*, ma sganciata dal necessario riferimento all'esistenza di una ricchezza della persona-contribuente, di contenuto patrimoniale, rappresentata dal reddito, dal patrimonio e dal consumo. Cfr. P. BORIA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone-C. Berliri, Napoli, 2006, p. 57. La Corte Costituzionale ha evidenziato l'adesione o meno di alcune leggi tributarie ai principi di *ragionevolezza*, *coerenza logica e giuridica*, *solidarietà*, *eguaglianza formale e sostanziale*, *espressi dal principio di capacità contributiva*.

Tale modulazione dell'imposta sulle successioni violerebbe il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., perché il presupposto dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario, costituito dall'arricchimento che si determina a vantaggio del chiamato all'eredità, costituirebbe al tempo stesso ragione impositiva del tributo sulle singole quote ereditarie, con la conseguenza che un medesimo presupposto sarebbe alla base di due tassazioni distinte nei confronti dello stesso soggetto. Infatti, la soggettività passiva nel diritto tributario è più estesa di quella del diritto privato. Nella procedura

fallimentare soggetto passivo non è il fallito privo di capacità giuridica tributaria; esiste solo un complesso di beni e diritti che erano gestiti ed esercitati dagli Organi della procedura. Il diritto tributario, attraverso il problema delle *qualificazioni*, modifica la disciplina privatistica entro i limiti dell'unità degli istituti giuridici. Pertanto, l'incidenza fiscale complessiva è collegata al valore dell'asse ereditario complessivo, che è il presupposto oggettivo, il quale determina l'aliquota identica per ciascun erede. Questa indagine deve avere ad oggetto specialmente le garanzie accordate al singolo nell'esercizio delle iniziative economiche, nel godimento dei propri diritti, in particolare nella difesa della sua proprietà, del patrimonio e del risparmio. La potestà tributaria deve tutelare il capitale non solo, ma anche il reddito, affinché possa essere reinvestito. Ovviamente non è costituzionalmente legittimo l'eccesso della potestà tributaria (Corte cost., ord. 25 giugno 2015, n. 122).

Il limite della capacità contributiva deve essere inteso specialmente come il contenimento della potestà tributaria nei confini della ragionevolezza del sacrificio richiesto al contribuente. Infatti, è arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito. Infatti, l'attività professionale, contrariamente a quella imprenditoriale, non richiede investimenti, ma soltanto il contributo intellettuale, fondato sulla cultura specifica. (Corte cost., sent. 6 ottobre 2014, n. 228).

Il parametro della capacità contributiva espresso dall'art. 53 Cost., comma 1, ha rilevato la Corte Costituzionale, pur non costituendo un vincolo rigido per il legislatore, non lo esime tuttavia dal rispetto dei limiti di *razionalità e coerenza*, che nella fattispecie in esame sono stati valicati. Sul punto la Corte ha affermato più volte che, in materia tributaria, *l'art. 53 Cost. è espressione particolare del principio di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.* Se «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria, [essa esige comunque] un indefettibile raccordo con la capacità contributiva [...]. Il controllo della Corte in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., non può, quindi, che essere ricondotto ad un *giudizio sull'uso ragionevole*, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria». La Corte Costituzionale ha dimostrato *la densità dei collegamenti che vincolano ad altri valori di pari livello il principio di capacità contributiva*. Infatti, emergono principalmente la *coerenza*, l'*eguaglianza* e la *ragionevolezza*, che vincolano il legislatore nell'elaborazione della legge tributaria. È stata, pertanto, a ragione dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 39, comma 5, D.L. n. 98/2011 per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. (Corte cost., sent. 28 maggio 2014, n. 142).

Va rilevato che, pur considerando al giusto la discrezionalità legislativa in materia, la norma impugnata (D.L. n. 78/2010) si pone in evidente contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. La Corte Costituzionale ha precisato che l'*irragionevolezza* non risiede nell'entità del prelievo denunciato, ma nell'ingiustificata limitazione della platea dei soggetti passivi, che ha determinato la sostanziale identità di *ratio* dei differenti interventi "*di solidarietà*", precludendo essa stessa ad un giudizio di *irragionevolezza* ed *arbitrarietà* del diverso trattamento riservato ai pubblici dipendenti, foriero peraltro di un risultato di bilancio che avrebbe potuto essere ben diverso e più favorevole per lo Stato, laddove il legislatore avesse rispettato i principi di eguaglianza dei cittadini e di solidarietà economica, anche modulando diversamente un "universale" intervento impositivo. In conclusione, precisa la Corte Costituzionale, il tributo imposto determina un *irragionevole effetto discriminatorio*. Alla ragionevolezza si aggiungono gli altri requisiti della coerenza logica e giuridica, *eguaglianza e solidarietà*, il che significa anche assenza di

tro, si aggiungono a quelle della *libertà*, dell'*equità*, del *patrimonio*, della *proprietà*, dell'*iniziativa*, degli *scambi e risparmi* e del *prodotto del proprio lavoro*.

La discrezionalità del Parlamento, nell'esercizio della potestà tributaria, pertanto non può concepirsi come libertà.

L'esercizio della potestà tributaria deve essere contenuto, secondo le garanzie accordate dalla Costituzione, in rapporto alla titolarità ed al godimento dei beni, nonché allo svolgimento delle attività sulle quali l'esercizio della potestà tributaria stessa incide.

Il Giudice costituzionale è abilitato dall'art. 134 Cost. a decidere sulle controversie di legittimità costituzionale delle leggi e degli atti aventi forza di legge: controversie, *l'area delle quali è delimitata dalle norme costituzionali*, che si denunciano come violate, e non dagli arbitrari apprezzamenti del legislatore ordinario.

L'impresa che, in seguito all'incidenza della potestà tributaria esercitata con legge, non riesce a reinvestire, non dispone della libera iniziativa riconosciuta dall'art. 41, comma 1, Cost.

La proprietà può essere sostituita, attraverso l'espropriazione, dall'indennizzo che garantisca la conservazione del valore del bene immobile.

Il risparmio è oggetto di tutela.

Pertanto, il titolo dei "rapporti economici", contenuto nella Costituzione italiana, garantisce questi limiti.

Viene in rilievo il concetto di limite posto dalla Costituzione nei confronti dell'esercizio della potestà tributaria¹³.

discriminazione ed arbitrarietà della misura del detto sacrificio rispetto alle garanzie costituzionali dei beni e delle attività umane (Corte cost., sent. 11 ottobre 2012, n. 223).

Bisogna esaminare il regime costituzionale dei singoli rapporti economici in connessione con i limiti della *capacità contributiva*, secondo il *principio della coerenza*, che informa di sé l'intero ordinamento giuridico essendo ad esso intrinseco, nonché, ovviamente, secondo gli altri principi, che vengono in rilievo nel corso dell'indagine. La proporzionalità e la progressività, alla quale è informato il sistema tributario ai sensi del secondo comma dell'art. 53 Cost., intervengono nelle operazioni di adeguamento del tributo alla capacità contributiva di realizzazione dell'*eguaglianza di fatto*, nel sacrificio imposto secondo l'entità complessiva della ricchezza posseduta dal contribuente. Pertanto, è ragionevole che vadano detratte le spese necessarie per produrre quel reddito. Altrimenti, la potestà tributaria verrebbe ad incidere su un reddito parzialmente o, in taluni casi, totalmente non conseguito (Corte cost., ord. 3 marzo 2011, n. 73).

¹³ Cfr. G. BERGONZINI, *Esistono limiti quantitativi costituzionali al prelievo fiscale?*, in *Evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di L. Salvini-G. Melis, Padova, 2014, p. 37. La progressività del sistema tributario qualifica sul piano dei contenuti la capacità contributiva ai fini dell'eguaglianza di fatto (distributiva). La progressività attua la perequazione dei redditi e l'eguaglianza distributiva nel concorso alla spesa pubblica per garantire la coerenza, che limita la discrezionalità del legislatore (art. 3, comma 2). Su queste basi osserva F. GALLO (*Eguaglianza tributaria*, Napoli, 2013, p. 21) che il prelievo tributario in un'ottica egualitaria

Particolare rilevanza assume l'esame dell'efficacia della legge tributaria nel tempo e specialmente della sua retroattività, che non può ritenersi di regola legittima, specie sotto il profilo dell'incidenza sulla capacità contributiva del cittadino che, per rapporti pregressi, è più che discutibile considerando anche la difficoltà che implica la distinzione tra la legge tributaria retroattiva e l'altra di interpretazione autentica¹⁴.

svolge una funzione distributiva. Le articolazioni della dottrina sulle garanzie hanno motivato politiche diffuse.

Significativa risulta la teoria che attribuisce in generale al principio di capacità contributiva la funzione di individuare limiti e criteri di riparto relativi al concorso alla spesa pubblica.

È opportuno il richiamo alla coerenza del sistema ed al coordinamento dei presupposti dei diversi tributi rispetto al principio di capacità contributiva, rinvigorendolo (A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva*, cit.). Tesi che può coesistere con l'altra sostenuta dagli Autori, i quali ritengono che la parità fiscale non può essere bilanciata e deve essere assicurata di fatto. Inoltre, si afferma (A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, cit.), che il concetto di rapporto di utilità "positiva" o "negativa" può divenire la nuova ed ulteriore chiave di lettura dell'art. 53 Cost., così da offrire spazio ai nuovi elementi espressivi di capacità contributiva emergenti dalla moderna economia. Il presupposto deve produrre ricchezza ulteriore rispetto a quella da esso espressa.

Si coglie una conformità nell'art. 53 Cost. della fiscalità di sviluppo. L'elemento territoriale può diventare un parametro di corretto apprezzamento di capacità contributiva, che giustifica un diverso regime fiscale, nel rispetto della solidarietà (in tal senso cfr. F. AMATUCCI, *La fiscalità di sviluppo tra principi costituzionali e vincoli UE*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di L. Salvini-G. Melis, Padova, 2014, p. 459).

¹⁴ Cfr. A. VICINI-RONCHETTI, *Legge interpretativa e legge retroattiva: note minime alle modifiche recate al decreto IRAP dalla legge di stabilità per il 2014*, in *Rivista di diritto tributario*, 2014, I, p. 465.

Nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, lett. c), D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in relazione all'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, deve essere respinta l'eccezione sollevata dalla parte privata di difetto di rilevanza della questione, in quanto il giudice rimettente muove dalla premessa della natura *interpretativa e retroattiva* della citata disposizione di cui all'art. 59, e perciò ritiene, coerentemente a tale premessa, che la questione sia rilevante, in quanto la censurata norma di interpretazione autentica viene considerata applicabile anche alla fattispecie oggetto del giudizio *a quo* (Corte cost., sent. 27 aprile 2007, n. 147).

Risulta manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 14 della L. 18 febbraio 1999, n. 28, sollevata in quanto, nel disporre che l'art. 26, comma 4, terzo periodo, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 deve intendersi nel senso che la ritenuta sugli interessi e sui redditi di capitale si effettua "anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'imposta sui redditi delle persone giuridiche", si porrebbe in contrasto con gli artt. 3, 23, 76, 77, comma 1, 101, comma 2, e 104, comma 1, Cost. *avendo natura non interpretativa ma innovativa e retroattiva*. Il rimettente muove dall'erronea premessa che gli enti pubblici, compresi i Comuni, che l'art. 88 del D.P.R. n. 917/1986 dichiara "non soggetti all'imposta" sul reddito delle persone giuridiche, siano da qualificare come soggetti esclusi dall'imposta e pertanto non possano essere annoverati tra i "soggetti esenti", per i quali l'art. 26, nel testo in vigore sino al giugno 1998, dispone l'applicazione della ritenuta a titolo di

4. *La Costituzione tedesca non contiene esplicitamente il principio di capacità contributiva, contrariamente a quanto era stabilito nella Costituzione di Weimar del 1919 all'art. 134. In Germania, tanto la dottrina che la giurisprudenza, tuttavia, ritengono che tale principio si ponga implicitamente alla base di altri, contenuti nella Costituzione, i quali, comunque, incidono sulla legge che disciplina il rapporto giuridico tributario*

L'interpretazione del principio di capacità contributiva richiede un'ampia ed approfondita analisi sistematica. Infatti, in Germania la Corte costituzionale e la dottrina analizzano la legge istitutiva del tributo al fine di stabilire se essa rispetti il principio di capacità contributiva, che è espresso dalle regole contenute esplicitamente nella Costituzione.

Tale principio assume un duplice significato: da un lato, esprime il divieto nei confronti del legislatore di procedere in materia tributaria sulla base di un'ampia discrezionalità; dall'altro, fornisce utili elementi di base all'attività di interpretazione sistematica delle norme costituzionali¹⁵, che attribuiscono ai contribuenti diritti fondamentali.

L'art. 6, comma 1, della Costituzione tedesca sancisce che "il matrimonio e la famiglia godono della particolare protezione dell'ordinamento statale". Tale norma costituzionale, osserva la Corte tedesca, è violata dalle leggi antielusive che stabiliscono criteri differenti. Questa tutela dell'art. 6 assume un carattere più

imposta. In realtà, la circostanza che l'art. 88 abbia dichiarato tali enti "non soggetti all'imposta" con decorrenza dal 1° gennaio 1991 non comporta che essi debbano ritenersi esclusi dalla stessa: in base alla definizione di "esenzione" come "ipotesi di agevolazione concessa a soggetti che ordinariamente sarebbero sottoposti all'obbligazione tributaria" e non lo sono per specifiche ragioni agevolative, il giudice *a quo* avrebbe dovuto ritenere non implausibile che il vigente art. si possa interpretarsi nel senso che i Comuni, dal 1° gennaio 1991, sono "soggetti esenti" e non esclusi dall'imposta. Perciò il rimettente erra nel negare che tra le interpretazioni dell'art. 26 vigente anteriormente al 1° luglio 1998 possa essere fondata quella secondo cui la ritenuta è applicabile ai Comuni in quanto soggetti "esenti" dall'Irpeg. La norma censurata, con interpretazione autentica, chiarisce che tali enti – siano essi considerati esenti o esclusi dall'imposta – sono compresi fra quelli, "non soggetti all'imposta", nei cui confronti è applicabile la ritenuta (Corte cost., ord. 19 dicembre 2006, n. 428).

¹⁵C. STARCK, *Woher kommt das Recht?*, Tübingen, 2015, nel corso della sua ricerca fondamentale, evidenzia che la domanda sulla provenienza del diritto conduce non solo alla politica del diritto ed alla legislazione statale, bensì anche a molte tracce inattese. Inoltre, osserva che il contenuto del diritto è molteplice e deriva dall'esperienza storica, dagli ordinamenti giuridici stranieri, dalla sistemazione del diritto da parte dei giudici e dall'interpretazione ed applicazione delle norme giuridiche. In tal senso, il principio di capacità contributiva interferisce con rilevanti altri principi costituzionali che riconoscono garanzie rispetto a diritti rientranti in altre discipline giuridiche. Conclude J. HEY, *Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: nimmt das Steuerrecht in Judikatur des BVERFG ein Sonderrolle ein?*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2015, 3, osservando che essi necessitano di dibattito e dialogo sia interdisciplinare che disciplinare.

specifico, attraverso l'ausilio del principio di capacità contributiva¹⁶, il quale fornisce al legislatore criteri e limiti.

Inoltre, l'art. 12 della medesima Costituzione prescrive che "Tutti i Tedeschi hanno diritto di scegliere liberamente la professione, le sedi di lavoro e la formazione. L'esercizio della professione può essere regolato per legge o in base alla legge". Anche nei confronti di tale norma il principio di capacità contributiva contiene criteri e limiti. La legge tributaria, infatti, attraverso una riserva assoluta o relativa, può incidere sulla scelta dell'attività professionale e della sede nell'interesse pubblico e dello stesso professionista.

Ai sensi dell'art. 20, comma 1, della Costituzione tedesca, "La Repubblica Federale Tedesca è uno Stato federale, democratico e sociale". È evidente che anche questi criteri, assistiti dal principio di capacità contributiva, condizionano l'esercizio della potestà tributaria.

Il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost. subisce una forte incidenza da parte del principio di capacità contributiva, assumendo il significato più ampio di equità, quale limite fondamentale dell'esercizio della potestà tributaria. Tale principio di eguaglianza innanzi alla legge da formale diviene sostanziale per garantire che la legge realizzi l'eguaglianza di fatto. In tale prospettiva tale principio si collega ai concetti di "solidarietà" e di "diritto di libertà".

Infatti, il principio di capacità contributiva attribuisce precisi contenuti al concetto di solidarietà, specie attraverso il criterio di progressività. È particolarmente opportuno perseverarlo nell'indagine diretta a stabilire il rapporto tra i principi di solidarietà e di libertà, in quanto soltanto dal rigore di tale indagine consegue l'identificazione del concetto di limite posto dalla Costituzione alla pressione tributaria. È interessante il nesso causale tra tali principi, che si coglie nella dottrina e giurisprudenza tedesca.

In tal senso deve intendersi il convincimento, diffuso in Germania, secondo il quale il principio di capacità contributiva, non esplicitamente indicato, consegue dall'altro di eguaglianza, che è stabilito dall'art. 3 della Costituzione tedesca e che non solo produce tali effetti fondamentali, ma a sua volta deriva dal *principio di giustizia sostanziale e di equità*. Risulta particolarmente interessante considerare il delicato ruolo che svolge il principio di eguaglianza. A tal fine va considerato che lo Stato di diritto si adegua a tale principio in termini più ampi di quanto riesce ad adattarsi ad altri principi costituzionali.

La funzione che assolve il principio di capacità contributiva anche nella Costitu-

¹⁶K. TIPKE, *Steuerrecht als Wissenschaft*, in *Festschrift für Joachim Lang, Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln, 2010, pp. 1 e 21, su queste basi dimostra l'interdisciplinarietà della ricerca della scienza del Diritto tributario attraverso la razionalità del sistema, la concretizzazione del principio della capacità contributiva, la logica del diritto o del valore e gli effetti della legislazione tributaria.

zione tedesca, pertanto, è talmente rilevante da risultare priva di utilità una sua indicazione esplicita. Questa probabilmente non avrebbe indotto la dottrina a ricavarlo in termini tanto ampi dalle norme costituzionali che implicitamente lo esprimono, agevolando il sindacato di costituzionalità delle leggi istitutive di tributi rispetto a tale principio fondamentale. Appare pertanto in termini più completi il collegamento tra i principi di eguaglianza, di capacità contributiva e di giustizia tributaria.

Sulla base di principi costituzionali tedeschi esaminati, è meno complessa l'interpretazione dell'art. 14, comma 1, Cost. il quale tutela il diritto di proprietà privata.

La Corte Costituzionale tedesca già nel 1981 si è espressa sui limiti della pressione fiscale, comparandola con quelli della confisca. Ad avviso della Corte, i primi limiti si collocano innanzi ai secondi.

La Corte Costituzionale tedesca, con la sentenza del 13 febbraio 2008, ha ribadito che dall'art. 2, comma 1, Cost. si deduce il principio dell'esenzione del minimo vitale il quale non esprime capacità contributiva e pertanto non subisce l'incidenza della potestà tributaria. Ciò perché viene meno la carenza della condizione fondamentale rappresentata dal minimo vitale.

Pertanto la Costituzione tedesca¹⁷ stabilisce anche il limite minimo della pressione tributaria, il quale indica la quota del reddito necessario per soddisfare le esigenze vitali del contribuente.

Oltre il limite del minimo vitale, il legislatore può esercitare la potestà tributaria.

5. *Con la sentenza del 22 giugno 1995¹⁸, la Corte Costituzionale tedesca, seconda sezione, si è soffermata sul rapporto tra il principio di capacità contributiva ed il diritto di proprietà di cui all'art. 14, secondo comma, Cost.*

In Germania la giurisprudenza costituzionale e la dottrina ampliano l'indagine alle situazioni *costituzionalmente protette* relative al cittadino, specie della *proprietà*, dell'*iniziativa economica* e della *tutela della proporzionalità tra esigenze pubbliche e private*.

Nell'individuazione dei limiti della potestà tributaria, la Corte Costituzionale tedesca si è riferita alle garanzie della proprietà e dell'autogestione dei propri interessi.

Il *divieto di eccesso* nell'esercizio della potestà tributaria sul reddito del patrimonio consegue dall'art. 15 Cost. tedesca.

Pertanto, l'*iniziativa economica* non va sacrificata.

Sosterrebbero esplicitamente questa concezione le norme costituzionali che

¹⁷Da tale coordinamento dei principi costituzionali la Corte ha desunto il dovere per il legislatore di garantire le condizioni minime di una vita dignitosa del contribuente.

¹⁸BvR 552/91, in *Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen* (BVERFGGE), 93, 121, 55.