# I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea (*)

SOMMARIO: **1.** La necessità di principi comuni del diritto tributario in Europa, a partire da condivisi criteri di giustizia. I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, fondati su "valori base", che sono anche valori dell'Unione. - **2.** Nella Costituzione italiana il dovere di concorrere alle spese pubbliche secondo la capacità contributiva (art. 53 Cost.) è armonica applicazione del principio di solidarietà (art. 2 Cost.) e del tipo di democrazia (art. 1 Cost.) che i costituenti vollero instaurare: la democrazia non solo dei diritti, ma anche dei doveri. - **3.** Il dovere di solidarietà è peraltro collegato alla capacità contributiva, assunta a "presupposto", "parametro", "limite massimo". La capacità contributiva come *tertium comparationis* nel giudizio di eguaglianza tributaria. - **4.** La capacità contributiva come idoneità soggettiva a contribuire alle spese pubbliche non può essere indiscriminatamente collegata a qualsiasi fatto economico: presuppone una forza economica indicativa della capacità di sottrarre risorse da fini individuali a fini collettivi. Deve essere inoltre qualificata alla luce delle scelte di valore della Costituzione. Applicazione di tale assunto in tema di scelta di fatti imponibili, di disciplina della base imponibile, di minimo esente, di indisponibilità delle risorse economiche destinate ad assicurare alla famiglia "un'esistenza libera e dignitosa". - **5.** Ulteriori limiti alla discrezionalità legislativa derivanti, nell'art. 53 Cost., dal collegamento tra "tutti" e la "loro" capacità contributiva. Requisito di effettività. Limiti alle presunzioni legali e alle forfetizzazioni. La doverosità del "concorso alle spese" non consente che questo prescinda dalla capacità contributiva di ciascuno nel caso singolo. - **6.** Anche il riferimento al "sistema" comporta, nell'art. 53 Cost., limiti ulteriori al legislatore: le imposte devono essere coordinate senza "vuoti" o "aggravi" non giustificati da scelte di valore costituzionale. - **7.** I principi di giustizia tributaria che emergono dalla Costituzione italiana sono parte di un più ampio quadro di valori costituzionali. - **8.** L'interpretazione adeguatrice al principio di capacità contributiva nella più recente giurisprudenza della Corte di cassazione. La buona prova del principio di capacità contributiva. - **9.** Il principio di capacità contributiva (e la sintesi di valori ad esso sottesi), per una definizione di comuni principi europei di diritto tributario e per una "osmosi" nella giurisprudenza della Corte di Giustizia. - **10.** (Segue). E un domani come valore di riferimento per le "risorse proprie".

---

(*) Il presente lavoro è destinato agli *"Scritti per il 70° compleanno di Joachim Lang"* (e riprende in parte il testo della relazione "La razionalità del prelievo ed il concorso alle spese pubbliche" tenuta in Bologna il 26 settembre 2003, al convegno "Le Ragioni del diritto tributario in Europa - Giornate di studio per Furio Bosello", organizzato dall'Università di Bologna per iniziativa del prof. Adriano Di Pietro).

**1.** *La necessità di principi comuni del diritto tributario in Europa, a partire da condivisi criteri di giustizia. I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, fondati su "valori base", che sono anche valori dell'Unione.* - Il Trattato di Lisbona firmato il 13 dicembre 2007 (ed entrato in vigore il primo dicembre 2009) non ha certo trasformato l'Unione Europea in un Superstato o in uno Stato federale, ma ciò non toglie che essa sia portatrice di valori giuridici (1), in parte affermati nei Trattati, in parte creati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (2).

Il Trattato sull'Unione Europea (quale modificato dal Trattato di Lisbona) significativamente, già dalle prime parole del Preambolo, richiama le "eredità culturali dell'Europa", eredità fondate su "valori", che devono considerarsi un apporto di anima e cultura (3) degli ordinamenti nazionali alla nuova Casa Europea, perché l'Europa non sia solo un libero mercato, ma sempre più un soggetto con una propria ispirazione ideale (4).

A sua volta, il giudice europeo agisce talvolta come il *praetor* romano, statuendo regole non tratte da norme espresse, ma da principi generali dell'ordinamento europeo o dei singoli ordinamenti nazionali.

---

(1) Come ricorda G. BIZIOLI (*Imposizione e Costituzione europea,* in questa Rivista, 2005, I, 248) "fin dall'inizio dell'integrazione europea, la giurisprudenza comunitaria ha affermato che la Comunità europea è una Comunità di diritto", che "si sostanzia quindi in un insieme di principi e diritti fondamentali che delimitano il potere normativo ed amministrativo delle istituzioni comunitarie e nazionali".

(2) Sul ruolo della Corte di Giustizia nell'elaborazione dei principi comuni del diritto europeo nell'ambito del diritto tributario, cfr. F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario,* in Per una Costituzione fiscale europea, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2008, 91 ss.

(3) Ricorda W. SCHÄUBLE (*Il Trattato di Lisbona espressione dell'Unità culturale dell"Europa,* in Le nuove istituzioni europee. Commento al Trattato di Lisbona, a cura di F. Bassanini e G. Tiberi, Bologna, 2008, trad. a cura di M.L. Petrelli) che "il Preambolo del Trattato di Lisbona si richiama per la prima volta alle eredità culturali, religiose e umanistiche dell'Europa, nel rispetto comune e, in tal modo, esso rinvia indirettamente anche a un *ethos* condiviso da tutti gli Stati membri. Pur prestandosi a una pluralità di interpretazioni, ciò funge da fonte normativa per la 'comunità del noi' europei che, quindi, vuole comprendere se stessa anche come comunità etica".

(4) Ancora W. SCHÄUBLE (op. cit., loc. cit.) afferma che "la politica europea non vive soltanto di un'abile creazione del diritto o di buoni propositi, ma deve anche essere sostenuta da un'idea spirituale di Europa". L'Autore cita anche la seguente frase di Robert Schumann: "Prima che l'Europa sia un'alleanza militare o un'unione economica, deve essere un'unità culturale nel senso più elevato del termine. L'Europa deve darsi un'anima". Cfr anche G. GUARINO (*Verso una fase costituente nell'Unione Europea,* in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 2009, I, 1289), il quale afferma che "l'Unione è nata senza anima e senza governo".

Si pensi ad esempio, alla giurisprudenza in tema di contrasto all'abuso di diritto in materia Iva (5).

Non esiste una norma espressa che definisca quando si abbia, in concreto, abuso di diritto.

La Corte di Giustizia – nell'elaborazione di tale concetto – ha dovuto tenere conto, da un lato delle esigenze di certezza del diritto (imprescindibili per la libertà di iniziativa economica), dall'altro di un'ovvia regola di coerenza, per cui il diritto dell'Unione non può tutelare chi lo utilizzi in contrasto con gli obiettivi perseguiti dal diritto stesso (6).

Il contrasto all'abuso di diritto in materia di Iva è considerato a tal punto fondamentale dalla Corte di Giustizia, da prevalere addirittura su un principio dell'ordinamento nazionale che veniva considerato intangibile, quale l'autorità della sentenza passata in giudicato (7).

Qui la giurisprudenza della Corte di Giustizia "crea" la norma, graduando la prevalenza di un principio generale (il contrasto all'abuso di diritto) su altro principio generale (la certezza del diritto).

Nelle cosiddette "frodi carosello" in materia di Iva, la Corte di Giustizia ha invece trovato il giusto punto di equilibrio, tra certezza del diritto e contrasto alla frode, nel principio di tutela dell'acquirente di buona fede (8).

Peraltro, a mio avviso, la Corte di Giustizia sposta l'asse di equilibrio (tra opposti interessi) a favore dell'interesse fiscale, laddove nega il diritto alla detrazione Iva non solo per l'acquirente che conoscesse la frode altrui (e su ciò *nulla quaestio*), ma anche per l'acquirente, che (in base ad "elementi obiettivi") avrebbe dovuto sapere di partecipare con il proprio acquisto ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'imposta sul valore aggiunto.

Il Supremo Giudice Europeo compie dunque interpretazioni, certo conformi, *in apicibus,* ai principi generali, ma comunque "creative".

---

(5) Cfr., per tutte, la sentenza 21 febbraio 2006, nella causa C-255/02 (cd. sentenza *Halifax*) pubblicata, tra l'altro, in questa Rivista, 2006, III, 107 ss., con nota di M. POGGIOLI.

(6) La sentenza *Halifax,* sopra citata, ha così dato una definizione di "abuso", che tiene conto di due elementi: a) il contrasto tra rispetto formale della norma e violazione della *ratio* della stessa; b) un comportamento che, da elementi obiettivi, risulti "essenzialmente" volto ad ottenere un vantaggio fiscale.

(7) Corte di Giustizia, 3 settembre 2009, causa C-2/08 (cd. sentenza *Fallimento Olimpiclub*).

(8) Cfr., ad esempio, la sentenza *Axel Kittel* (6 luglio 2006, nelle Cause riunite C-439/04 e C-440/04) e la sentenza *Optigen* (12 gennaio 2006, nelle Cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03).

Egualmente si è comportata la Corte di Giustizia laddove ha dovuto elaborare un principio di contrasto alla frode, nel caso di frodi Iva all'esportazione (9).

Anche qui ha escluso che della frode dell'acquirente debba rispondere il fornitore "che non aveva e non poteva avere conoscenza della stessa".

Avrebbe potuto il Giudice Europeo estendere la responsabilità al solo venditore che avesse avuto effettiva conoscenza, mentre ha preferito colpire anche il fornitore non adeguatamente diligente (che non avesse adottato tutte le misure che gli potevano essere ragionevolmente richieste per conoscere la frode altrui).

Emerge dunque da tale giurisprudenza un dovere di collaborazione attiva dell'operatore economico con l'amministrazione finanziaria, non previsto in alcuna norma specifica.

E ciò comporta una scelta prioritaria a favore dei doveri di solidarietà rispetto al principio di legalità; scelta a mio avviso discutibile, poiché la solidarietà ben può (*rectius,* dovrebbe) essere attuata nel rispetto della certezza del diritto e dunque nell'ambito della legge (principio di legalità).

Peraltro, se il legislatore non si attiva e l'urgenza dei problemi richiede la formulazione di una regola nel caso concreto, il giudice deve crearla traendola dai principi e addirittura graduando i principi.

Il ritardo della Politica lascia spazio al Potere Giudiziario.

Il giudice crea dunque norme, certo tenendo conto dei valori in gioco (certezza, solidarietà, contrasto alla frode, proporzionalità), ma che nei dettagli avrebbero potuto essere anche diverse (responsabilizzando, ad esempio, solo chi effettivamente conosceva la frode altrui), senza violare quegli stessi valori.

In tale elaborazione, notevole importanza hanno altresì gli apporti che provengono dall'esperienza giuridica dei singoli Stati (10): è noto, ad esempio, che il principio di proporzionalità ha origine nella giurisprudenza della Corte Costituzionale Tedesca e che il contrasto all'abuso fiscale di diritto è statuito all'art. 42 *Abgabenordnung.*

Stabilito dunque che l'Unione Europea è un "ordinamento giuridico in cammino" e che nell'elaborazione giudiziale dell'ordinamento esiste

---

(9) Cfr., ad esempio, sentenza *Netto Supermarkt Gmbh* (21 febbraio 2008, in causa C-271/06).

(10) In tal senso, F. VANISTENDAEL, op. cit., 91 ss., 113.

una osmosi naturale dai principi giuridici dei singoli Stati ai principi dell'ordinamento europeo, il presente studio intende segnalare che l'ordinamento tributario italiano è portatore, a livello costituzionale, di principi di giustizia tributaria, che sono fondati su "valori-base" dell'ordinamento (dignità della persona, diritti e doveri di solidarietà della persona), che sono anche valori dell'Unione (11), e già oggi potrebbero essere degni di attenzione presso la Corte di Giustizia, nella sua opera di ricezione delle "tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri" (12).

È ben noto che, sia il Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa (firmato a Roma il 24 ottobre 2004, ma non entrato in vigore), sia l'attuale Trattato di Lisbona, nulla hanno modificato in tema di competenze fiscali dell'Unione (13); è noto che gli Stati membri sono ancor oggi avari nel conferire competenze fiscali all'Unione, ma deve altresì ammettersi che i problemi si impongono da soli, che non si può fermare la Storia, che l'ordinamento è creato anche dal Giudice europeo e che comuni principi generali di giustizia fiscale (14) possono giovare: a) sia alla parità di concorrenza in un mercato unitario; b) sia ad un condiviso senso di cittadinanza europea.

Vediamo dunque quali siano i principi generali di giustizia fiscale in Italia; e ciò come apporto, oggi per la giurisprudenza della Corte di Giustizia, domani (auspichiamo) per una definizione espressa di comuni va-

---

(11) Cfr., tra l'altro, l'art. 2 del Trattato sull'Unione Europea, nonché l'art. 6.1., che riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, "che ha lo stesso valore giuridico dei trattati".

(12) Ricordiamo che "le tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri" sono un punto di riferimento per il diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 6.3., del Trattato sull'Unione Europea.

(13) Sul ruolo della fiscalità nell'ordinamento comunitario, cfr. ancora G. BIZIOLI, op. cit., 234 ss.

Il tema è oggetto altresì della recente monografia di P. BORIA, *L'Anti–Sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario,* Torino, 2004, il quale mette in luce la logica puramente negativa (divieto di discriminazioni, divieto di limitazioni delle libertà fondamentali etc.) e "l'assenza di un impianto assiologico calibrato nella direzione dello Stato sociale" (ivi, 2). Da un lato l'Unione sottrae sovranità fiscale agli Stati, dall'altro difetta di quella "costellazione di valori sociali che ormai da decenni denotano tutte le costituzioni dei paesi europei" (ivi, 6).

(14) Sulla necessità di "una cornice di regole comuni all'interno delle quali l'Unione Europea possa operare", cfr. ancora F. VANISTENDAEL, op. cit., 95. La necessità di "valori fondamentali" comuni è richiamata anche da R. CHIEPPA, *Per una Costituzione fiscale europea,* cit., 357. Tesi, queste, condivise da A. DI PIETRO, *Per una Costituzione fiscale europea,* Per una Costituzione fiscale europea, cit., 439 ss.

lori europei anche in materia fiscale (15), che possano costituire "stella polare" cui informare un'armonizzazione e un riavvicinamento delle legislazioni (16), non solo volti al funzionamento del mercato interno (17), ma – ben di più – ad un'area comune di "giusta" imposizione fiscale (18).

---

(15) Una proposta in tal senso, in occasione del progettato Trattato per una Costituzione fiscale europea (firmato a Roma il 24 ottobre 2004), venne formulata da alcuni studiosi, coordinati dal prof. A. Fantozzi, riuniti presso ASTRID ("Associazione per gli Studi e le ricerche sulla Riforma delle Istituzioni Democratiche e sull'innovazione nelle amministrazioni pubbliche").

Come ricorda A. FANTOZZI (*Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria,* in Per una Costituzione fiscale europea, cit., 205), ASTRID propose di inserire nella "Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea" i seguenti Principi:

1. I prelievi tributari si basano sul principio del consenso. Sono deliberati dagli organi rappresentativi delle comunità che ne sono destinatarie.

2. Le imposte realizzano il riparto delle spese pubbliche secondo la capacità contributiva individuale, nel rispetto dell'esistenza libera e dignitosa del contribuente e della famiglia, della solidarietà tra i consociati e della certezza del diritto. Non possono avere carattere confiscatorio.

3. L'Unione promuove e tutela l'autonomia finanziaria degli enti sub-centrali.

4. L'amministrazione finanziaria agisce nell'ambito della legge, in conformità ai principi di imparzialità, eguaglianza e affidamento".

Sull'argomento, cfr. ancora A. FANTOZZI, *Un'occasione sfumata?,* in questa Rivista, 2003, IV, 97 ss.; S. LA ROSA, *Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel "Trattato costituzionale europeo",* ivi, 112, ss.; G. MARONGIU, *Costituzione Europea e principi di ripartizione dei tributi,* ivi, 114 ss.; G. MAISTO, *Progetto Costituzione europeo. Appunti di lavoro,* ivi, 124 ss.

Si veda inoltre P. BORIA, op. cit., 122-123, nonché la relativa Presentazione di A. FANTOZZI, XIII-XIV.

(16) Ci riferiamo ai ben noti artt. 113 e 114 del "Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea".

(17) Rileva G. BIZIOLI (op. cit., 257) che oggi "l'armonizzazione non persegue finalità di giustizia o razionalità del sistema tributario, ma l'eliminazione delle più evidenti 'asimmetrie fiscali' che si frappongono alla realizzazione del mercato interno".

(18) Sulla necessità che il diritto tributario armonizzato debba essere un "diritto tributario giusto", cfr. K. TIPKE, *Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit,* in Besteuerung von Einkommen. Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa, a cura di K. Tipke e N. Bozza, Berlin, 2000, 10 ss. Analogamente, J. LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa,* in Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, I, tomo II, Padova, 1994, 765 ss., 783.

Sul "primato della giustizia nella ricerca e scelta delle soluzioni adottabili per il finanziamento delle spese pubbliche", cfr. G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale,* Milano, XXV, nonché dello stesso Autore, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria,* ivi, 9 ss., 19 ss., 80.

**2.** *Nella Costituzione italiana il dovere di concorrere alle spese pubbliche secondo la capacità contributiva (art. 53 Cost.) è armonica applicazione del principio di solidarietà (art. 2 Cost.) e del tipo di democrazia (art. 1 Cost.) che i costituenti vollero instaurare: la democrazia non solo dei diritti, ma anche dei doveri.* - Nell'ordinamento italiano, i principi di giustizia tributaria sono espressamente affermati all'art. 53 Cost., ai sensi del quale:

"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

Il dovere tributario non è dunque visto come mera soggezione alla potestà di imperio, ma nella sua funzione di "concorso alle spese pubbliche", imposto a "tutti" coloro che hanno "capacità contributiva" e in ragione di tale "loro" capacità.

Cioè non in ragione di quanto si è ricevuto, ma di quanto ciascuno sia in grado di dare (19).

È dunque un dovere di partecipare al "gioco di squadra": le "spese pubbliche" sono tali non solo in senso formale (le spese degli enti pubblici), ma anche in senso sostanziale; sono cioè le spese che interessano (e avvantaggiano) quella collettività, quel "pubblico" (quella "squadra"), quei soggetti, cui è imposto il dovere di "concorrere".

È implicito il richiamo ad un "dovere etico" (20), per cui, come leggesi nel Rapporto della Commissione Economica consegnato nel 1946 al Ministero per la Costituente (e redatto da Ezio Vanoni), "nello stato democratico la cosa pubblica è la cosa di tutti e tutti hanno l'obbligo di concorrere alla cosa comune col proprio sacrificio personale".

Il collegamento dell'art. 53 con l'art. 2 Cost. rafforza poi quest'idea di responsabile coinvolgimento per realizzare un fine comune: il doveroso "concorso alle spese pubbliche" è visto come dovere di solidarietà, dovere di fare la propria parte nell'interesse collettivo, in ragione delle

---

(19) In tal senso, cfr già K. TIPKE, *Die Steuerrechts-Ordnung,* I, Köln, 2000, 479.

(20) Sul carattere "etico" del dovere tributario, cfr. J. LANG, *Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke,* in Die Steuerrechts-Ordnung in der Diskussion, Festschrft für Klaus Tipke, herausgegeben von J. Lang, Köln, 1995, 3 ss.

Ciò corrisponde anche al pensiero di E. Vanoni, su cui cfr. DE MITA, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni,* in Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali, quinta edizione, Milano, 2006, 11 ss., richiamato adesivamente anche da G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria,* in Giustizia tributaria e tirannia fiscale, cit., 8.

proprie possibilità; le "capacità" delle persone hanno, per così dire, anche un vincolo di destinazione altruistica: non sono solo finalizzate agli interessi propri, ma anche agli interessi comuni.

Ciò è espresso nel comma 1 dell'art. 53, ma già prima nell'art. 4 (comma 2) Cost., ove si afferma che il "lavoro" è certo un diritto, ma anche un dovere di concorrere, "secondo le proprie possibilità e la propria scelta", "al progresso materiale o spirituale della società".

La funzione anche sociale dei diritti è espressa poi nelle norme che tutelano la libertà di iniziativa economica (art. 41, comma 2, Cost.) ed il diritto di proprietà (art. 42, comma 2, Cost.), mentre l'ispirazione anche sociale della Repubblica è affermata con particolare enfasi nel comma 2 dell'art. 3, che impegna a "rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale", che, limitando di fatto libertà ed eguaglianza, impediscono "il pieno sviluppo della persona umana".

La Repubblica non è dunque impegnata a garantire mera eguaglianza formale, ma a promuovere maggiore eguaglianza sostanziale.

La democrazia pensata dai costituenti non è solo un sistema di diritti, ma anche di doveri, che procedono da una visione solidale dei rapporti sociali.

Si armonizza ancora con questa "filosofia" il comma 2 dell'art. 53, Cost. laddove impegna il legislatore a "informare" il "sistema tributario" a "criteri di progressività" (21).

La Costituzione italiana ha dunque collegato il dovere tributario ad una scelta di valori, che, ancor prima che giuridica, è scelta etica, ed ha individuato il valore sotteso al dovere di "concorso" alle spese pubbliche nel vincolo di "solidarietà politica, economica e sociale" tra tutti coloro cui quelle spese sono rivolte. Solidarietà che è un'impronta caratteristica del tipo di democrazia che si volle instaurare.

**3.** *Il dovere di solidarietà è peraltro collegato alla capacità contributiva, assunta a "presupposto", "parametro", "limite massimo". La capacità contributiva come* tertium comparationis *nel giudizio di eguaglianza tributaria.* - Il dovere di solidarietà non è peraltro visto nell'art. 53 Cost. in senso squilibrante e soffocante, ma in senso armonico con i diritti.

Ed anche questo non è proprio del solo diritto tributario, ma dell'in-

---

(21) Sul valore normativo di tale precetto, solo apparentemente del tutto generico, cfr. R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario",* nel volume Diritto Tributario e Corte Costituzionale, a cura di L. Perrone e C. Berliri, con *Introduzione* di E. DE MITA, Edizioni Scientifiche italiane, 2006, 151 ss.

tero sistema costituzionale, che, nell'art. 2, significativamente fonde in unica previsione, i "doveri inderogabili di solidarietà politica economica e sociale" e la tutela dei "diritti inviolabili dell'uomo".

Orbene, nello specifico del diritto tributario, il dovere di solidarietà sussiste solo "in ragione della capacità contributiva", che è dunque assunta a "presupposto", "criterio di commisurazione" e "limite massimo" del dovere.

La libertà del legislatore è dunque limitata in particolare nella scelta del presupposto di fatto (che deve essere una manifestazione di capacità contributiva) e nella disciplina della base imponibile (che deve quantificare la reale capacità contributiva) (22).

Il riferimento alla capacità contributiva dà anche un particolare contenuto al giudizio di "eguaglianza tributaria".

In assenza dell'art. 53, varrebbe solo l'art. 3 Cost. con i relativi divieti di discriminazione (in base a razza, lingua, religione etc.) e di trattamento arbitrario; grazie all'art. 53, la materia tributaria ha uno specifico *tertium comparationis* per giudicare se due situazioni siano eguali o diverse (23).

Più libero è certo il legislatore nella disciplina del *quantum,* ma il "concorso alle spese pubbliche" deve essere comunque un prelievo parziale e il carattere parziale deve essere controllato esaminando non solo gli effetti economici della singola imposta, ma anche il peso complessivo di più imposte, perché è la capacità contributiva complessiva che viene tutelata dalla norma costituzionale.

Autorevole dottrina ha rilevato casi-limite in cui il combinato effetto di imposta sul patrimonio ed imposta sul reddito può avocare l'intero reddito (24). Anche senza scomodare le norme poste a tutela del diritto di proprietà (che peraltro, a mio avviso, concorrono esse pure a delimitare il *quantum* del prelievo), in tali casi, è certo *in primis* violato l'imperativo di prelievo solo parziale, desumibile dalle parole "in ragione".

---

(22) In tal senso, cfr. J. LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer,* Köln, 1981, 115 ss., 125. Dello stesso autore, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer,* in Besteuerung von Einkommen. Rechtsvergleich, cit., a cura di K. Tipke e N. Bozza, Berlin, 2000, 122 ss., 130.

(23) Cfr. per tutti G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* VI ed., Padova, 2008, p. 157.

(24) G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria,* in Giustizia tributaria e tirannia fiscale, cit., 217 ss., 267 ss.; Id., *Manuale,* cit., 153.

Sul rapporto tra principio di capacità contributiva e tutela del diritto di proprietà, cfr. ancora J. LANG, *Die Bemessungsgrundlage,* cit., Köln, 1988, 156 ss.

**4.** *La capacità contributiva come idoneità soggettiva a contribuire alle spese pubbliche non può essere indiscriminatamente collegata a qualsiasi fatto economico: presuppone una forza economica indicativa della capacità di sottrarre risorse da fini individuali a fini collettivi. Deve essere inoltre qualificata alla luce delle scelte di valore della Costituzione. Applicazione di tale assunto in tema di scelta di fatti imponibili, di disciplina della base imponibile, di minimo esente, di indisponibilità delle risorse economiche destinate ad assicurare alla famiglia "un'esistenza libera e dignitosa".* - Dobbiamo ora esaminare cosa significhi "capacità contributiva" nell'ambito della Costituzione italiana (25).

Non è fuor di luogo preliminarmente ribadire che l'art. 53 Cost. fu una scelta "mirata" per caratterizzare, anche nel momento tributario, il tipo di "democrazia" che si voleva "costituire".

Il principio democratico affermato all'art. 1 Cost., si precisa come democrazia di tutela della persona e di realizzazione della solidarietà nell'art. 2 Cost., e come democrazia del dovere solidale tributario collegato alla capacità contributiva nell'art. 53 Cost.

Ciò significa che l'interpretazione di "capacità contributiva", se riferita alla Costituzione italiana, non può essere banalizzata.

Se il giurista svuota di significato l'art. 53, banalizza l'art. 2 e banalizza anche l'art. 1, in una *interpretatio abrogans* che elimina parte significativa di un sistema armonico coerentemente voluto dai costituenti.

---

(25) Sul principio di capacità contributiva, per richiamare solo gli ultimi apporti dottrinali, cfr. gli scritti di A. FEDELE (*La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*), G. GAFFURI (*Il senso della capacità contributiva*), F. MOSCHETTI (*Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*), G. BORIA (*Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*), D. STEVANATO (*Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva*), G. MARONGIU (*Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie pseudo retroattive*), G. FALSITTA (*Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*), tutti pubblicati nel volume Diritto Tributario e Corte costituzionale, citato alla nota 21.

Ivi, si veda altresì l'*Introduzione* di E. DE MITA che contiene ampia rassegna critica sulla giurisprudenza della Corte costituzionale. Dello stesso Autore, si vedano altresì gli scritti raccolti in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali,* cit. *retro* nota 20.

Riduce la capacità contributiva a mero principio di ragionevolezza, F. GALLO, *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione,* Bologna, 2007, 81 ss., 94. *Contra,* G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta,* in Giustizia tributaria e tirannia fiscale, cit., 81, nota 63. Dello stesso Autore, cfr. anche *Il doppio concetto di capacità contributiva,* in Giustizia tributaria, cit., 153 ss.

Ciò premesso, per individuare la nozione di "capacità contributiva", nell'ambito dell'art. 53 Cost., non si può non richiamare il costante indirizzo della giurisprudenza costituzionale, "secondo cui rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale" (26).

Si condivide, in tale indirizzo, il riferimento della nozione di capacità contributiva alla "idoneità del soggetto", riferimento che trova conferma non solo nel concetto di "capacità" (anziché di "averi" di cui allo Statuto Albertino) e nel collegamento tra "tutti" e "loro", ma anche nel principio costituzionale di tutela (e quindi considerazione) della persona.

La tassazione secondo capacità contributiva significa considerazione della persona nella sua realtà effettiva e nella sua attitudine a concorrere economicamente all'interesse comune. Anche quando l'imposta colpisce un bene, non si può dunque fare astrazione dal collegamento tra tale bene ed il soggetto contribuente. Dietro le "cose" sono le "persone".

Il valore della persona permea anche il diritto tributario, che non è un'isola in cui non valgano i valori giuridici comuni.

Non si condivide invece l'orientamento della Corte laddove ravvisa che l'idoneità sia collegabile ad ogni indice rivelatore di ricchezza, perché esistono fatti economici che manifestano incapacità a concorrere alle spese pubbliche: si pensi, ad esempio, al riconoscimento di un debito (oggi ancora soggetto all'imposta di registro), oppure al mero esercizio di un'attività economica a prescindere dai risultati concreti (com'era nel caso della "Imposta comunale per l'esercizio di imprese di arti e professioni"), o ancora al mero introito lordo senza considerare i costi di produzione, gli oneri soggettivi, le perdite di esercizio e/o pregresse.

Invero non "qualsiasi indice rivelatore di ricchezza", ma solo quegli indici che rilevano una disponibilità economica che può essere destinata a spese pubbliche, può logicamente (e sistematicamente nell'ambito dell'art. 53 Cost.) denotare capacità contributiva.

Esiste dunque, a mio avviso, nella massima citata della Corte costi-

---

(26) Così, tra l'altro, Corte cost. 21 maggio 2001, n. 156, in tema di "Imposta regionale sulle attività produttive". In tale sentenza si è ritenuto che manifesti capacità contributiva "il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate". Per un esame critico, cfr. per tutti G. FALSITTA, *Un tributo con tratti confiscatori: l'Irap,* in Giustizia tributaria, cit., 333 ss.

tuzionale, contraddittorietà tra la corretta premessa della "idoneità del soggetto" e l'onnicomprensivo presupposto cui tale idoneità è collegata. La contraddittorietà è ancor più profonda laddove si attribuisce al legislatore una discrezionalità che trova limite solo nel divieto di arbitrio.

A questa stregua, anche i due limiti riconosciuti dalla Corte (l'idoneità del soggetto e il riferimento ad una forza economica) rischiano di essere banalizzati.

Non considera altresì la Corte che i costituenti vollero inserire in Costituzione il concetto di capacità contributiva al preciso fine di escludere da tassazione le ricchezze minime; e in ciò si ravvisava (già allora) sia la volontà di porre un limite alla discrezionalità del legislatore, sia la considerazione delle caratteristiche peculiari del soggetto chiamato a concorrere, sia il riferimento non a qualsiasi indice di forza economica ma solo ad una forza economica del soggetto destinabile alle "spese pubbliche", sia la responsabilizzazione dei più abbienti al sostegno dei più deboli.

Ad avviso, dunque, di chi scrive, il principio di capacità contributiva fu *in primis* voluto come limite ulteriore (rispetto al mero divieto di arbitrio) alla discrezionalità del legislatore tributario; inoltre esso impone un riferimento alla persona del soggetto chiamato a contribuire (l'idoneità, di cui parla la Corte); e ancora, impone certo un riferimento ad "indici concretamente rivelatori di ricchezza", ma questi debbono essere ulteriormente qualificati sotto un duplice aspetto, oggettivo e soggettivo; dal punto di vista oggettivo, debbono essere indicativi di capacità di pagamento; dal punto di vista soggettivo, debbono essere indicativi di capacità di concorrere alle spese pubbliche a preferenza delle spese individuali e familiari. Non manifesta dunque capacità contributiva ogni indiscriminato fatto economico.

Se tutto ciò già risulta dall'art. 53 Cost., è poi rafforzato dal sistema delle norme costituzionali, che rendono indisponibili certe fasce di ricchezza: ci riferiamo in particolare alle norme che tutelano la famiglia (artt. 29 e 31 Cost.), che pongono il dovere-diritto dei genitori di mantenere, istruire ed educare i figli (art. 36 Cost.), che affermano il diritto ad una retribuzione "in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un'esistenza libera e dignitosa".

Non può certo il dovere tributario incidere su disponibilità economiche considerate intoccabili in base a norme costituzionali pariordinate: la capacità economica, per essere "capacità contributiva", dovrà dunque riferirsi ad una ricchezza che ecceda quanto necessario a garantire l'"esistenza libera e dignitosa" della famiglia (artt. 36 e 53 Cost.).

"Capacità contributiva" è dunque certo idoneità a pagare desunta dalla forza economica, ma idoneità qualificata alla luce di scelte di valore della Costituzione. Non si tratta infatti, nel caso italiano, di dare un senso ad un concetto economico, ma ad una norma costituzionale, che, come tutte le norme, è "tassello" di un sistema e richiede dunque interpretazione logica e sistematica.

**5.** *Ulteriori limiti alla discrezionalità legislativa derivanti, nell'art. 53 Cost., dal collegamento tra "tutti" e la "loro" capacità contributiva. Requisito di effettività. Limiti alle presunzioni legali e alle forfetizzazioni. La doverosità del "concorso alle spese" non consente che questo prescinda dalla capacità contributiva di ciascuno nel caso singolo.* - La funzione anche garantistica (27), già risultante dall'espressione "in ragione", della capacità contributiva (per cui si è affermato che essa è "presupposto", "parametro" e "limite massimo" del prelievo), nell'art. 53 è ulteriormente rafforzata dal collegamento tra "tutti" e la "loro" capacità.

Ciò ha conseguenze sul piano sostanziale e sul piano procedimentale:

– dal primo punto di vista, la ricchezza di Caio non può essere causa giustificativa del pagamento di Tizio, che non disponga *ex ante* della ricchezza del primo. Tale principio venne, ad esempio, affermato dalle sentenze che sia in Italia, sia in Germania e Spagna, dichiararono costituzionalmente illegittima l'imputazione al marito dei redditi della moglie (28);

– dal secondo punto di vista, Tizio ha diritto che nel determinare la sua forza economica esista completa possibilità di prova, essendo da escludere che le risultanze di "medie di settore" possano avere più che un valore meramente indiziario.

L'"uomo medio" è sempre un'astrazione, mentre l'art. 53 richiede che il concorso alle spese pubbliche sia collegato alla specifica capacità di ciascuno.

Pienezza di prova e libertà di prova, dunque, perché il singolo contribuente deve sempre poter dimostrare di essere, eventualmente, un soggetto "atipico".

Se è tutelato ogni singolo contribuente, la prima tutela è la considerazione della sua realtà effettiva.

---

(27) Cfr. per tutti, G. FALSITTA, *Manuale,* cit., 151 ss.

(28) Per l'Italia, cfr. Corte cost. 15 luglio 1976, n. 179.

Il requisito di "effettività" (implicito già logicamente nel concetto stesso di "capacità") comporta pertanto che le presunzione legali, cui frequentemente ricorre il legislatore tributario per esonerare l'ufficio dall'onere della prova in nome dell'"interesse fiscale", debbano non solo essere ragionevoli, ma anche ammettere la piena prova contraria ed una prova contraria che non sia *probatio diabolica* (29).

Sul punto, la Corte cost. (come riconosce Livio Paladin) (30) preferisce argomentare in termini di irragionevolezza e di violazione del principio di eguaglianza (cfr. ad es. sentenza n. 42/1980), ma prima della violazione del principio di eguaglianza sussiste la violazione del principio di capacità contributiva quando non si possa provare l'inesistenza della forza economica ipotizzata dal legislatore in modo "incontrollabile".

Anche i vari tipi di forfettizzazione devono rispettare il limite del rapporto tra "tutti" e la "loro" capacità contributiva. Le previsioni astratte non possono prevalere sulle caratteristiche specifiche del singolo caso (e vedremo, *infra,* par. 8, che ciò è oggi accolto dalla costante giurisprudenza della Cassazione civile).

Certo sussistono esigenze di semplificazione, di "funzionamento" del tributo (anch'esse tutelate costituzionalmente nell'ambito della "doverosità" del concorso alle spese pubbliche), ma non possono comportare un "concorso" non commisurato alla specifica "capacità" di "tutti" (e quindi di ciascuno) (31).

**6.** *Anche il riferimento al "sistema" comporta, nell'art. 53 Cost., limiti ulteriori al legislatore: le imposte devono essere coordinate senza "vuoti" o "aggravi" non giustificati da scelte di valore costituzionale.* - Poiché l'art. 53, al comma 2, fa riferimento al "sistema tributario", implicitamente afferma che la capacità a contribuire possa essere colta da una pluralità di imposte tra loro coordinate a "sistema" (32).

---

(29) In tal senso, per tutti, cfr. G. FALSITTA, *Manuale,* cit., 162 Per una discussione sul tema, cfr. ancora E. DE MITA, *Sulla costituzionalità delle presunzioni fiscali,* in Interesse fiscale e tutela del contribuente, cit., 339 ss.

(30) L. PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana,* in questa Rivista, 1997, I, 305 ss., 308 ed in *Besteuerung von Einkommen,* a cura di K. Tipke e N. Bozza, cit., 71 ss.

(31) Altra applicazione del principio di capacità contributiva è collegata al concetto di "attualità" e dunque all'applicazione della norma tributaria nel tempo. Questo aspetto non viene qui trattato e ci si limita a richiamare G. FALSITTA, *L'illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili,* in Giustizia tributaria, cit., 535 ss.; Id., *Manuale,* cit., 104 ss.

(32) Sulla rilevanza del principio di capacità contributiva nell'assetto dell'intero sistema tributario, cfr. ancora J. LANG, *Die Bemessungsgrundlage,* Köln, 1988, 109.

Da ciò un imperativo di completezza, che dovrebbe escludere "dimenticanze" nell'individuazione delle diverse forme di capacità contributiva ed agevolazioni non giustificate da scelte di valore della Costituzione (scelte di valore che, in un'interpretazione sistematica, concorrono ad individuare quale sia l'idoneità alla contribuzione).

Ma il sistema richiede anche coerenza costituzionale nel *quantum* del prelievo. Plurime tassazioni della stessa forza economica sono dunque consentite solo se queste siano parimenti giustificate da scelte di valore della Costituzione. Per questo, non si è, ad esempio, mai dubitato che fosse legittima una seconda imposta di carattere reale per i redditi aventi una componente patrimoniale; è stata invece considerata illegittima la soggezione a tale imposta per i redditi di lavoro autonomo non aventi contenuto patrimoniale (cfr. Corte cost. sentenza n. 42/1980).

La (consentita) doppia tassazione dei soli redditi da fonte patrimoniale (e la differenziazione rispetto ai redditi di lavoro autonomo, non aventi tale componente) "applica", a mio avviso, le scelte di valore della nostra Costituzione, che, in più norme e a partire dallo stesso art. 1, tutela in modo peculiare il "lavoro".

**7.** *I principi di giustizia tributaria che emergono dalla Costituzione italiana sono parte di un più ampio quadro di valori costituzionali.* - La Costituzione italiana può dunque proporre all'Unione, un giorno per una definizione positiva di comuni Principi fiscali e già oggi per una osmosi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, non solo un principio di giustizia tributaria (il principio del "concorso alle spese pubbliche" secondo "capacità contributiva"), ma una "filosofia" del prelievo che ci sembra poter sintetizzare come segue:

– il tributo è un momento essenziale nella vita di una moderna democrazia (33) e deve essere coerente con i valori posti a base dell'ordinamento democratico;

– la libertà del legislatore tributario pertanto non è delimitata solo dal principio di "parità di trattamento", da formali regole di coerenza e non contraddizione, dall'ovvio divieto di arbitrio (che non richiede una norma espressa), ma da un complesso di principi che si prefigge di at-

---

(33) Per il collegamento tra il tributo ed i principi fondamentali del diritto costituzionale, cfr. J. LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione,* cit., 776 e 783.

Nello stesso senso anche E. DE MITA, *I doveri costituzionali,* in Interesse fiscale e tutela del contribuente, cit., 7 ss. (in adesione all'insegnamento di Ezio Vanoni).

tuare, anche nel diritto tributario, l'equilibrio tra diritti e doveri che informa il sistema costituzionale;

– il principio di "capacità contributiva" è punto di equilibrio tra il principio di tutela (anche nel diritto tributario) della persona ed il principio di tutela dell'interesse collettivo;

– la capacità contributiva è dunque presupposto del dovere di "concorso alle spese pubbliche" come dovere di solidarietà;

– ma il dovere di solidarietà in tanto può essere imposto, in quanto sussista (e sia accertata) la specifica capacità contributiva del soggetto obbligato (in quanto procede proprio da questa);

– le esigenze tributarie (l'"interesse fiscale") non possono dunque prevalere sul diritto a concorrere in ragione della propria, effettiva, "capacità" (sono un *posterius,* non un *prius*) (34);

– la giustizia non deve arrestarsi quando "la persona" diventa "obbligato tributario".

**8.** *L'interpretazione adeguatrice al principio di capacità contributiva nella più recente giurisprudenza della Corte di cassazione. La buona prova del principio di capacità contributiva.* - Segnalo altresì come il principio di capacità contributiva, ancorché talora contrastato da parte della dottrina, riemerga poi di fatto come imprescindibile punto di riferimento ogni qualvolta l'interprete debba dare un contenuto sostanziale alle istanze di giustizia e di eguaglianza in materia tributaria.

Ne è conferma, ad esempio, la giurisprudenza della Corte di cassazione che in Italia, negli ultimi anni, di continuo invoca, come mezzo interpretativo, il principio di capacità contributiva (35).

E ciò sia sul piano delle garanzie per il contribuente, sia sul piano della lotta all'evasione e all'elusione, sia negli assetti più generali, come ad esempio quello della disciplina del processo tributario.

---

(34) Sulla "inesistenza di un interesse, costituzionalmente tutelato, all'ingiusto riparto delle imposte, in funzione della tutela dell'interesse fiscale alla rapidità e certezza del prelievo", cfr. G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria,* in Giustizia tributaria, cit., 19 ss.

(35) Cfr., ad esempio, Cass. civ. 4 marzo 2008, n. 5786, laddove si afferma che, nell'interpretare il contenuto precettivo della norma tributaria, si deve tener conto che questo "deve essere sempre rispettoso del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.)".

Sulla rilevanza anche interpretativa del principio di capacità contributiva, cfr. E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva,* in Interesse fiscale e tutela del contribuente, cit., 107 ss., 119.

Dal primo punto di vista, la Corte Suprema ha ricavato il principio di emendabilità della dichiarazione tributaria erronea dal principio che il contribuente non deve pagare più di quanto dovuto per legge e di quanto conforme alla sua capacità contributiva: il Fisco non deve trarre giovamento dall'errore in cui sia incorso il contribuente (sia esso di diritto o di fatto), pretendendo una imposta non conforme a legge ed a capacità contributiva (36).

Anche in tema di rafforzamento delle possibilità di accertamento del Fisco mediante applicazione di valori *standard,* ricavati da medie statistiche, la Suprema Corte ha ritenuto che dette medie non possano mai comportare applicazioni automatiche "a prescindere dalla capacità contributiva del soggetto". I dati medio-statistici devono rientrare in un previo contraddittorio tra le due parti, nell'ambito del quale l'amministrazione deve portare ulteriori elementi desunti dalla realtà economica dell'impresa ed il contribuente ha diritto di provare le specifiche peculiarità del caso concreto (37).

Anche in presenza di sistemi semplificati di accertamento le regole procedimentali devono dunque garantire che sia tassata la capacità contributiva effettiva dello specifico contribuente.

Scopo infatti dell'attività accertativa "è quello di giungere alla determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza con il principio di cui all'art. 53 della Costituzione" (38).

Il principio di capacità contributiva ha consentito altresì alla Corte Suprema di escludere applicazioni sproporzionate, che avrebbero trasformato le imposte in sanzioni atipiche (39), o di escludere che in materia

---

(36) Afferma precisamente la Corte di cassazione che "i principi di capacità contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legale che impedisca al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo" (così da ultimo Cass. civ. 4 novembre 2008, n. 26449). Ma già prima, si veda la sentenza delle SS.UU. 25 ottobre 2002, n. 15063 in Dir. prat. trib., 2003, II, 1109 ss., con nota di R. SUCCIO. Analogamente, Cass. civ., sez. trib., 20 giugno 2002, n. 8972, in questa Rivista, 2004, II, 723 ss., con nota di R. BAGGIO.

Sull'argomento e, per ulteriori citazioni, cfr. F. MOSCHETTI, *Emendabilità della dichiarazione tributaria, tra esigenze di "stabilità" del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge,* in Rass. trib., 2001, 1149 ss.; E. DE MITA, *Dichiarazione dei redditi e legalità dell'imposizione,* in Interesse fiscale e tutela del contribuente, cit., 283 ss.

(37) Cfr, da ultimo, Cass. civ. 15 dicembre 2007, n. 18983; 15 settembre 2008, n. 23602; 4 novembre 2008, n. 26459; 21 novembre 2008, n. 27648.

(38) Così le SS.UU. della Cass. civ., 18 dicembre 2009, n. 26635 (par. 8.4.).

(39) Così, in materia di interessi per tardivo pagamento di somme dovute a seguito di domanda di condono ai fini Iva, Cass. civ. 3 ottobre 2006, n. 21326, ove si afferma

di imposte dirette possano esistere ipotesi di responsabilità oggettiva, indipendentemente dall'esistenza di un reddito effettivo (40).

Sul piano (opposto) della tutela dell'"interesse fiscale", la Cassazione ha dovuto risolvere il problema dell'assenza, nell'ordinamento italiano, di una espressa norma generale antielusiva (analoga all'art. 42 *Abgabenordnung*).

Ebbene, recentemente le Sezioni Unite hanno affermato che il principio generale antielusivo è immanente nel sistema e la sua fonte, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, "va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano.

Ed in effetti, – prosegue la Suprema Corte – i principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, comma 2, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi.

Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale (41).

---

che "l'obbligazione tributaria deve essere comunque correlata e riferibile al principio della capacità contributiva, ossia al possesso di ricchezza su cui il contribuente può realmente contare, senza trasformarsi in uno strumento astratto e avulso dalla realtà effettuale, altrimenti risolvendosi in una sanzione atipica e contraria a Costituzione".

In materia di deducibilità di componenti negative di reddito non contabilizzate, cfr. Cass. civ. 25 novembre 2008, n. 28028. In un caso in cui l'amministrazione finanziaria aveva ricostruito *ex officio* la posizione reddituale del contribuente (che non aveva contabilizzato i costi ed aveva altresì omesso la dichiarazione dei redditi), la Corte di cassazione afferma: a) che è compito dell'amministrazione finanziaria accertare il "reddito imponibile" e non semplicemente i ricavi; b) se così non fosse e se dunque, a titolo di sanzione, si facesse coincidere reddito netto e ricavi lordi, "si assoggetterebbe ad imposta come reddito d'impresa quanto, secondo lo stesso accertamento dell'ufficio, reddito non è: risultato, questo, collidente con il parametro costituzionale della capacità contributiva, di cui all'art. 53, comma 1, Cost.".

(40) Cfr. Cass. civ. 20 novembre 2008, n. 27569. Analogamente 15 novembre 2007, n. 23691.

(41) Cass. civ., SS.UU., 23 dicembre 2008, n. 3005, n. 30056 e n. 30057.

In materia di norme agevolative, la Corte Suprema le ritiene di "stretta interpretazione", quindi non estendibili ai casi non espressamente previsti, in quanto derogatorie rispetto al principio generale, stabilito dall'art. 53 Cost., di assoggettamento ai tributi delle manifestazioni di capacità contributiva (42).

Ma anche sul piano processuale la Corte di cassazione ha tratto preziose applicazioni dal principio di capacità contributiva.

Da un punto di vista generale, le Sezioni Unite della Corte Suprema affermano che il processo tributario è volto ad "introdurre una valutazione giudiziale (della legittimità) dell'atto impugnato, intesa a realizzare, in armonia con i principi costituzionali enunciati dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, una giusta imposizione, che rappresenta un interesse dell'ordinamento, ancor prima che un interesse personale del contribuente" (43).

Pertanto, nel caso in cui una pluralità di soggetti sia tassata in relazione ad una manifestazione unitaria di ricchezza, è necessario attuare l'unificazione dei processi (il cosiddetto "litisconsorzio necessario"), senza il quale avremmo il contrasto tra giudicati, in violazione del principio di eguaglianza e di capacità contributiva (e dunque in contrasto con l'obiettivo della "giusta imposizione") (44).

---

Questa massima è poco dopo ripresa dalla sentenza 21 gennaio 2009, n. 1465, della Sezione tributaria della Cassazione, la quale afferma che "il principio costituzionale della capacità contributiva (art. 53 Cost.), canone informatore dell'ordinamento tributario, costituisce causa ostativa al conseguimento di risparmi di imposta o vantaggi fiscali attraverso l'esercizio dell'autonomia privata laddove non siano riscontrabili obiettive ragioni economiche a giustificazione del ricorso agli strumenti negoziali utilizzati dal contribuente nell'ambito della libera iniziativa imprenditoriale".

Si veda, poi, ancor più recentemente, la sentenza 8 aprile 2009 della sezione tributaria della Corte di cassazione, la quale, pronunciandosi sempre in tema di comportamento elusivo, aggiunge altresì considerazioni sui limiti al libero esercizio dell'attività economica qualora confligga con i principi costituzionali di eguaglianza e di solidarietà.

In tal senso si veda già prima, G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria,* in Giustizia tributaria, cit., 32 ss., 87 ss.

(42) Cfr. ad esempio, *ex multis,* Cass. civ., 8 maggio 2009, n. 10658, in materia di agevolazione per i beni di interesse storico e artistico. Per un altro caso (in tema di agevolazioni alla cessazione del rapporto di lavoro), cfr. Cass. civ., 6 febbraio 2009, n. 2931.

(43) Cass. civ., SS.UU., 18 gennaio 2007, n. 1052 (par. 4).

(44) Così le Sezioni Unite della Cass. civ., 18 gennaio 2007, n. 1052 (il caso oggetto del contendere riguardava la soggezione ad imposta di registro di un atto di divisione, in 13 lotti di identico valore, di un unico complesso immobiliare; i ricorsi dei condividenti avevano avuto, in secondo grado, pronunce tra loro diverse).

In base allo stesso principio di parità di trattamento a parità di capacità contributiva ed alla priorità della "giusta imposizione", la giurisprudenza ha applicato largamente anche l'efficacia del "giudicato esterno" pronunciato sugli stessi fatti, ancorché a seguito di ricorsi riguardanti diversi atti autoritativi, diverse annualità (45) ed anche diverse imposte (46).

**9.** *Il principio di capacità contributiva (e la sintesi di valori ad esso sottesi), per una definizione di comuni principi europei di diritto tributario e per una "osmosi" nella giurisprudenza della Corte di Giustizia.* - Il principio di capacità contributiva, fondato da un lato sul diritto della per-

---

Quanto poi all'obiezione che il litisconsorzio necessario potrebbe contrastare con il principio della "ragionevole durata del processo", le Sezioni Unite osservano che questo "è un valore solo nella misura in cui sia funzionale all'effettività della tutela giurisdizionale, la quale non può risolversi esclusivamente nella celerità del giudizio, ma richiede l'operatività di strumenti processuali capaci di garantire la realizzazione di un'omogenea disciplina sostanziale dei rapporti giuridici. Se ciò è vero con riferimento all'ordinamento complessivamente considerato, tanto più lo è con riferimento al "microcosmo normativo tributario" nel quale ogni ingiustificata disparità di trattamento contrasta in modo forte con i principi espressi dagli artt. 3 e 53 Cost., che impongono, ad ogni livello una coerenza del sistema nel rispetto della capacità contributiva.

È soprattutto quest'ultimo – il rispetto della capacità contributiva – il valore primario che lo strumento processuale del litisconsorzio necessario riesce ad assicurare, con l'indispensabile efficacia della prevenzione, tutte le volte che l'atto impositivo contenga elementi comuni ad una pluralità di soggetti obbligati e sia proprio la posizione ad essi comune a costituire l'oggetto del ricorso" in tal senso par. 6 della sentenza delle SS.UU. qui citata).

Sulla stessa linea, ancora le Sezioni Unite della Cass. civ., con sentenza 4 giugno 2008, n. 14815 (in tema di litisconsorzio necessario in caso di ricorsi riguardanti il reddito della società di persone e dei relativi soci).

Sull'argomento, cfr. G. FALSITTA, *Presupposto unitario plurisoggettivo, Giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria,* ora in Giustizia tributaria, cit., 137 ss.

(45) Cfr., Cass. civ., 20 maggio 2009, n. 11757.

(46) Per l'efficacia nei confronti dell'acquirente (ai fini dell'imposta di registro) del giudicato ottenuto dal venditore sul valore dell'immobile ai fini dell'Invim (Imposta sull'incremento di valore degli immobili), in un caso in cui il giudicato era addirittura intervenuto dopo la proposizione del ricorso in Cassazione, cfr. Cass. civ., 4 giugno 2008, n. 14696.

Con efficace sintesi, afferma la Suprema Corte che "sotto la spinta dei principi di uguaglianza e della capacità contributiva, la giurisprudenza tenta di unificare la tassazione; di guisa che soggetti coinvolti in una vicenda sostanzialmente unitaria abbiano il medesimo trattamento (e una fattispecie unitaria subisca un unico trattamento impositivo)".

Peraltro si segnala che più recentemente la Corte di cassazione ha escluso che il giudicato esterno in materia di tributi diretti possa valere in materia di Iva, essendo i due giudizi retti da norme giuridiche diverse (così da ultimo, Cass. civ., 17 febbraio 2010, n. 2706).

sona ad essere trattata in base alle proprie attitudini effettive e specifiche, dall'altro sui doveri di solidarietà della stessa, si rivela, dunque, anche alla prova del "diritto vivente", sintesi adeguata di opposti interessi (personali e collettivi), idonea a produrre regole fiscali, coerenti coi valori portanti dell'ordinamento democratico.

Se l'armonizzazione ed il riavvicinamento delle legislazioni devono essere - come richiesto dalla unanime dottrina – retti da principi comuni; se tali principi dovranno essere *in primis* principi di giustizia, l'esperienza costituzionale italiana può essere essere valido apporto al diritto tributario europeo.

Ciò farà parte del "domani".

Ma già "oggi", la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella sua opera "creativa" attenta alle "tradizioni costituzionali" degli Stati membri, deve vagliare se i principi di tutela della persona e di solidarietà, già presenti nell'ordinamento comunitario, non possano (debbano) evolvere in un principio di giustizia anche a livello fiscale: e dunque nel principio di capacità contributiva con le conseguenti implicanze di tutela della effettiva capacità economica di ciascuno da un lato, di doverosa (solidale) destinazione di tale capacità contributiva anche all'interesse collettivo, dall'altro (47).

L'osmosi dagli ordinamenti nazionali all'ordinamento dell'Unione deve riguardare *in primis* i Principi di Giustizia radicati nella giurisprudenza dei singoli Stati, perché solo una condivisione di comuni valori di giustizia può dare un'anima all'ordinamento e può creare uno "*status* tributario comune a tutti i contribuenti in Europa" (48).

Non a caso tra gli obiettivi dell'Unione è già statuito quello di realizzare "uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia" (49) e nel Preambolo alla Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea l'*incipit* è (ancora) sui "valori comuni" volti a creare "uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia".

Questo "spazio di giustizia" dovrà comprendere anche la giustizia tributaria, perché il tributo non è mera tecnica, ma adesione del singolo all'interesse comune ed il contribuente è persona, che sa ben valutare se è trattato come "mezzo" o come "fine", come suddito o come sovrano.

---

(47) Sull'argomento, cfr. anche F. GALLO, *Ordinamento tributario e principi costituzionali tributari,* in Per una Costituzione fiscale europea, cit., 415, e P. BORIA, op. cit., 84 ss.

(48) Come prefigura A. DI PIETRO, *Per una Costituzione fiscale europea,* cit., 451.

(49) Art. 3.2. del "Trattato sull'Unione Europea" e art. 67.1. del "Trattato sul funzionamento dell'Unione".

È in gioco, in definitiva, il consenso alla "democrazia", vissuta come "diritto quotidiano" vivente.

**10.** *(Segue). E un domani come valore di riferimento per le "risorse proprie".* - Abbiamo parlato dell'oggi e del domani.

Ma se portiamo ancora più avanti lo sguardo e se riteniamo che le forze della Storia si imporranno agli egoismi individuali (dei singoli Stati e dei singoli politici), allora l'Unione non potrà non evolvere in senso federale, con risorse anche proprie.

La solidarietà sul presupposto (ed "in ragione") della effettiva capacità contributiva di ciascuno, sarà un prezioso valore di riferimento (in realtà una sintesi di valori) per attuare la nuova disciplina, la nuova forma di "concorso" del Cittadino Europeo alle "spese" della Comune Casa Europea.

FRANCESCO MOSCHETTI