



**ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI SEZIONE
PROVINCIALE DI MODENA**

Presso Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Modena

Corso Canalgrande n. 30 – 41121 Modena

C.F. 97190050589

www.magistratitributari.it

PROF. AVV. MIRELLA GUICCIARDI
Vice Presidente CGT di primo grado di Modena
Presidente AMT sezione provinciale di Modena

I PRINCIPI DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Il nostro sistema tributario si caratterizza per essere ispirato a determinati principi, alcuni dei quali derivano dall'art. 53 della Costituzione, altri invece sono indicati dal diritto dell'Unione Europea.

I principi contenuti nell'art. 53 della Costituzione

L'art. 53 Cost. dispone che “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*” e che “*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”.

Così l'art. 53 Cost. fissa i due più importanti principi a cui si ispira il nostro diritto tributario:

1. capacità contributiva;
2. criterio della progressività.

1. Il principio di capacità contributiva

Che cosa si intende per capacità contributiva?

Per capacità contributiva si intende la capacità economica di un soggetto, la sua forza economica; fatto espressivo di capacità contributiva è un fatto di natura economica, come il consumo di ricchezza o la produzione di un reddito. Pertanto, non possono essere imposti dei tributi sulla base dell'appartenenza ad una religione, razza o stato civile.

Quali fatti economici esprimono capacità contributiva? e quindi quali fatti economici potranno essere tassati?

Nel rispondere a tale domanda è possibile distinguere due diversi orientamenti:



*ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI SEZIONE
PROVINCIALE DI MODENA*

Presso Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Modena

Corso Canalgrande n. 30 – 41121 Modena

C.F. 97190050589

www.magistratitributari.it

- a. SOGGETTIVO/GARANTISTA. Secondo tale orientamento, la capacità contributiva del soggetto deve essere individuata in "*indici concretamente rilevatori di ricchezza*";
- b. OGGETTIVO. Secondo tale orientamento, la capacità contributiva del soggetto può essere ravvisata in qualsiasi fatto economico.

Nel nostro ordinamento sembrano trovare applicazione entrambi gli orientamenti.

Con riguardo all'orientamento oggettivo, nel nostro ordinamento vi sono diverse imposte il cui presupposto non è direttamente e indiscutibilmente rilevatore di capacità contributiva. Si pensi all'Irap, che assume come presupposto il valore lordo della produzione, a prescindere dal reddito, e colpisce, quindi, anche imprese in perdita. Ed ancora, nel nostro ordinamento vi sono imposte collegate all'uso di un documento e al compimento di un atto giuridico (imposta di registro per l'acquisto di un immobile o la tassa per l'iscrizione a ruolo delle cause civili).

Se da un lato il nostro ordinamento ammette la possibilità che vengano fissati tributi con presupposti non direttamente collegati alla capacità contributiva del contribuente, dall'altro lato la giurisprudenza fissa dei limiti al Legislatore nella scelta dei presupposti d'imposta: la scelta dei presupposti d'imposta rientra nella discrezionalità del Legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà.

Con riguardo all'orientamento soggettivo/garantista, possiamo distinguere due tipi di "indici concretamente rilevatori di ricchezza" utilizzati nel nostro ordinamento:

- a. indici diretti, come il reddito e il patrimonio;
- b. indici indiretti, come il consumo (IVA), il compimento di affari (imposta di registro, imposta di registrazione) e il trasferimento di un bene (imposta di registro).

Con specifico riguardo alle imposte indirette, si rileva che se, in generale, il consumo di beni e servizi è indice di capacità contributiva perché implica disponibilità economica, ciò non vale per ogni consumo. Proprio tale considerazione ha spinto il Legislatore ad introdurre delle esenzioni per alcuni beni. Ad esempio, non sono soggetti ad IVA le prestazioni mediche. Il malato, anche se non ha una elevata capacità contributiva, dovrà comunque curarsi. Pertanto, non è possibile stabilire una relazione diretta tra maggior consumo di spese mediche e capacità contributiva di un soggetto.

LA MISURA DEL TRIBUTO



*ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI SEZIONE
PROVINCIALE DI MODENA*

Presso Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Modena

Corso Canalgrande n. 30 – 41121 Modena

C.F. 97190050589

www.magistratitributari.it

Quanta parte della capacità contributiva è tassabile?

Nel quantificare la misura del tributo, e quindi nella scelta della capacità contributiva tassabile, il Legislatore è soggetto a due diversi limiti:

- a. l'imposizione non deve mai intaccare i mezzi economici necessari per il soddisfacimento dei bisogni essenziali;
- b. la misura del tributo deve essere stabilita dal Legislatore rifacendosi al principio di "ragionevolezza", e tenendo conto di tutti i tributi che gravano sulla medesima manifestazione di ricchezza.

Requisiti della capacità contributiva

La capacità contributiva considerata nella norma tributaria deve essere:

1. effettiva;
2. attuale.

1. Effettiva

Il tributo deve incidere su una ricchezza esistente, concreta, non immaginata o presunta.

Due sono i profili problematici legati al principio di effettività:

1. la legittimità della tassazione ai valori normali e forfettizzati. Alcuni tributi non sono calcolati sulla ricchezza effettivamente acquisita o a disposizione di un soggetto, ma su una ricchezza ipotetica, calcolata in modo approssimato sulla base di parametri. È il caso del reddito fondiario dei terreni, calcolato sulla base delle rendite catastali che, si ricorda, non coincide con il reddito effettivamente acquisito dal proprietario del fondo, ma rappresenta il reddito che mediamente ci si aspetta il proprietario acquisisca dal fondo tramite un sfruttamento ordinario, non particolarmente diligente né negligente, dello stesso;
2. la legittimità della tassazione ai valori nominali. Considerando i valori nominali potrebbe essere tassata una capacità contributiva in tutto o in parte inesistente. A tal riguardo la Corte Costituzionale ha ritenuto che rientra nella discrezionalità del Legislatore tener conto o no degli effetti dell'inflazione nel calcolo della base imponibile, ma in ogni caso il Legislatore è obbligato a tener conto degli effetti



*ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI SEZIONE
PROVINCIALE DI MODENA*

Presso Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Modena

Corso Canalgrande n. 30 – 41121 Modena

C.F. 97190050589

www.magistratitributari.it

della svalutazione monetaria se questa causa iniquità o conseguenze eccessivamente onerose per i contribuenti.

2. Attuale

La ricchezza deve sussistere nel momento in cui è pagato tributo.

Profili problematici nascono nel caso:

- a. delle norme tributarie retroattive;
- b. delle imposte anticipate.

Con riferimento alle imposte retroattive, in tal caso si andrebbe a colpire una ricchezza che esisteva in momento precedente all'introduzione del tributo.

A tal riguardo, secondo la giurisprudenza costituzionale i tributi sono costituzionalmente legittimi se colpiscono fatti del passato che esprimono una capacità contributiva ancora attuale e presente. In tali casi gioca un ruolo rilevante l'arco temporale entro il quale la retroattività è destinata ad operare e la prevedibilità dell'imposizione.

Con riguardo alle imposte anticipate, in tal caso si andrebbe a colpire una ricchezza ancora non prodotta o di cui non si conosce il valore futuro.

A tal riguardo, secondo la Corte Costituzionale tale tassazione è ammessa se:

- a. la fattispecie a cui si collega il prelievo anticipato non è del tutto avulsa dal presupposto. In altre parole, anche la fattispecie cui si collega il prelievo anticipato deve essere un indice concretamente rilevatore di ricchezza;
- b. l'obbligo del versamento non sia incondizionato. Se il contribuente prevede che nel futuro non si verificherà il presupposto dell'imposta (ad esempio la produzione di reddito) deve essere concessa al soggetto la possibilità di decidere di non pagare anticipatamente l'imposta;
- c. siano previsti dei meccanismi di riequilibrio nel caso in cui l'imposta finale risulti inferiore a quella anticipata.



*ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI SEZIONE
PROVINCIALE DI MODENA*

Presso Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Modena

Corso Canalgrande n. 30 – 41121 Modena

C.F. 97190050589

www.magistratitributari.it

IL PRINCIPIO DI UGUAGLIANZA TRIBUTARIA

Il principio di capacità contributiva deve essere sempre applicato nel rispetto degli altri principi costituzionali, ed in particolare del principio di uguaglianza.

Dalla combinazione del principio di uguaglianza e quello di capacità contributiva nasce il principio di uguaglianza tributaria secondo il quale “la legge tributaria deve trattare in modo uguale i fatti economici che esprimono uguale capacità contributiva; ed in maniera diversa i fatti che esprimono diversa capacità contributiva”.

Sempre a tal riguardo la Corte Costituzionale ha aggiunto che spetta al Legislatore stabilire se due situazioni sono uguali o diverse, ma la Corte può sindacare le scelte discrezionali del Legislatore se queste sono irragionevoli (principio di ragionevolezza).

Proprio alla luce di tali considerazioni è stata dichiarata incostituzionale la tassazione con l'Ilor dei redditi di lavoro autonomo. Ed infatti, il presupposto dell'Ilor era costituito dal possesso dei cosiddetti redditi patrimoniali, e cioè i redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, prodotti nel territorio dello Stato. La Corte Costituzionale ha ritenuto inapplicabile tale tributo ai redditi di lavoro autonomo, non per difetto di capacità contributiva, ma perché i redditi di lavoro autonomo esprimono una capacità contributiva diversa da quella dei redditi patrimoniali, e pertanto non appare ammissibile che le due tipologie di reddito vengano equiparate.

In realtà, con il proprio intervento la Corte Costituzionale non ha del tutto esclusa la possibilità che il Legislatore applichi un trattamento fiscale diverso a fatti economici che esprimono una uguale capacità contributiva, ma ha precisato che tale possibilità deve trovare una ragionevole giustificazione. Tale ragionevole giustificazione può essere individuata nella necessità di tutelare altri principi costituzionali, come il diritto alla salute, alla sicurezza, all'istruzione, la tutela della cultura, del lavoro ecc.

Quanto visto per i tributi, in realtà, vale anche per le agevolazioni: in linea generale non possono essere previste agevolazioni a favore di limitate categorie di contribuenti, violando così il principio di uguaglianza tributaria, a meno che tramite l'agevolazione non si perseguano altri principi costituzionalmente protetti.

Per tali ragioni sono state ritenute costituzionalmente legittime le agevolazioni fiscali riservate agli immobili di interesse storico ed artistico, anche se l'immobile sia locato.

In realtà, raramente viene sollevata una questione di legittimità costituzionale per ottenere l'eliminazione di una agevolazione. Di solito, infatti, le questioni



**ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI SEZIONE
PROVINCIALE DI MODENA**

Presso Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Modena

Corso Canalgrande n. 30 – 41121 Modena

C.F. 97190050589

www.magistratitributari.it

costituzionali vengono sollevate per ottenere l'estensione dell'agevolazione anche a chi è stato escluso dalla stessa.

Riprendendo l'esempio degli immobili di interesse storico ed artistico, la Corte Costituzionale ha ritenuto incostituzionale la norma in questione nella parte in cui riconosceva l'agevolazione solo agli immobili posseduti da privati escludendo così gli immobili degli enti, pubblici e privati, gravati dagli stessi oneri di conservazione e manutenzione.

2. Il principio di progressività dell'imposta

L'altro pilastro del nostro sistema tributario è il principio di progressività dell'imposta: "il sistema tributario deve essere informato a criteri di progressività"

Il fondamento del principio di progressività è l'uguaglianza del sacrificio: tutti i contribuenti devono sacrificarsi nella stessa misura.

A tal riguardo, si osservi che l'art. 53 Cost. parla di progressività del sistema tributario e non di progressività dei singoli tributi. Pertanto, non è vietato che i singoli tributi siano ispirati a criteri diversi, ma è necessario che il sistema tributario nella sua interezza sia ispirato al criterio di progressività.

I principi contenuti nei trattati dell'Unione Europea

I trattati europei fissano tutta una serie di principi in grado di influenzare il sistema tributario dei Paesi membri.

Tali principi sono:

- a. il principio di non discriminazione in base alla nazionalità;
- b. il divieto di aiuti di Stato, posto al fine di garantire che la concorrenza tra le imprese dei Paesi membri non venga falsata.

Con riguardo al principio di non discriminazione, risultano incompatibili con il Trattato dell'UE quelle norme tributarie dello Stato membro che prevedono per i non residenti (persone fisiche o giuridiche) un trattamento fiscale ingiustificatamente sfavorevole rispetto ai residenti (persone fisiche o giuridiche).



*ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI SEZIONE
PROVINCIALE DI MODENA*

Presso Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Modena

Corso Canalgrande n. 30 – 41121 Modena

C.F. 97190050589

www.magistratitributari.it

Il principio di non discriminazione in base alla nazionalità va inteso come il fondamento alla base dei principi della libertà di stabilimento e di libera circolazione di persone, merci, servizi e capitali. Pertanto, sarebbe ravvisabile una inosservanza del principio di non discriminazione nel caso in cui delle norme tributarie andassero ad ostacolare il pieno riconoscimento a favore dei non residenti dei diritti di libertà di stabilimento e di libera circolazione di persone, merci, servizi e capitali.

Nello specifico, la libertà di stabilimento potrebbe essere lesa da norme tributarie che disciplinassero in modo meno favorevole, ingiustificatamente, gli insediamenti produttivi o i contribuenti provenienti dall'estero.

Allo stesso modo, la libertà di circolazione dei capitali potrebbe essere lesa da norme tributarie che disciplinassero in modo meno favorevole ingiustificatamente i capitali provenienti dall'estero.

Lo stesso vale per la libertà di circolazione delle persone, servizi e merci.

Con riguardo al divieto di aiuti di Stato, sono incompatibili con il Trattato dell'UE quelle disposizioni fiscali che garantiscono a talune imprese contributi, crediti d'imposta o una riduzione dei normali oneri fiscali.

Ad esempio, è stata considerata aiuto di Stato la riduzione al 12,50% dell'aliquota Irpeg concessa per cinque periodi alle banche che effettuavano fusioni o altre operazioni di ristrutturazione.

In realtà, non ogni discriminazione fondata sulla nazionalità o aiuto di Stato è incompatibile con il Trattato dell'UE.

Per quanto riguarda le discriminazioni fondate sulla nazionalità, queste sono ammesse se trovano una solida giustificazione nei seguenti elementi:

- ordine pubblico;
- moralità;
- salute pubblica;
- cause di giustificazione riconosciute dalla Corte di giustizia (rule of reason), tra cui:
 - la necessità di contrastare l'elusione fiscale;
 - l'esigenza di preservare l'efficienza dei controlli fiscali;
 - il principio di coerenza dell'ordinamento fiscale nazionale.

Per quanto concerne gli aiuti di Stato, questi sono ammessi:



*ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI SEZIONE
PROVINCIALE DI MODENA*

Presso Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Modena

Corso Canalgrande n. 30 – 41121 Modena

C.F. 97190050589

www.magistratitributari.it

- per determinati settori, come l'agricoltura, la pesca, trasporti cultura, sicurezza nazionale ecc.;
- in occasione di calamità naturali o altri eventi eccezionali;
- per determinate regioni della Germania orientale.

Vi sono poi aiuti che, pur non rientrando nelle categorie elencate, possono essere comunque considerati dalla Commissione Europea (a propria discrezionalità) compatibili con il mercato interno.

BIBLIOGRAFIA:

F. Tesauro, "Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1: Parte generale", Roma, Utet, 2012;

G. Marongiu e A. Marcheselli, "Lezioni di diritto tributario", Torino, Giappichelli Editore, 2013.