



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



IL DOVERE DI CONTRIBUIRE ALLE SPESE DELLO STATO

Il cittadino contribuente è tenuto a concorrere alle spese dello Stato, sulla base, e nei limiti, della propria capacità contributiva. Si tratta di un dovere di solidarietà economica e la capacità contributiva mira ad attenuare le disuguaglianze.

di **Daniela Mendola**

IUS/09 - ISTITUZIONI DI DIRITTO PUBBLICO

Articolo divulgativo - ISSN 2421-7123

Direttore responsabile

Raffaele Giaquinto

Publicato, Sabato 14 Gennaio 2017

Sommario: 1. La natura ex lege dell'obbligazione tributaria; 2. Presupposto d'imposta e base imponibile; 3. La capacità contributiva; 4. Conclusioni.

1. La natura ex lege dell'obbligazione tributaria

L'obbligazione tributaria^[1] trova espresso riconoscimento nella legge. L'articolo 23 della Carta Costituzionale sancisce che “nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”. Si tratta di una riserva di legge che riconosce espressamente alla legge il potere di disciplinare la materia tributaria. Si tratta, tuttavia, di una riserva di legge relativa, in quanto attribuisce alle fonti cd. secondarie il potere di intervenire mediante normativa di dettaglio. In particolare, alla legge è attribuito il compito esclusivo di determinare il presupposto d'imposta, la base imponibile e i soggetti passivi. Residuando per le fonti secondarie, ad esempio, la determinazione delle aliquote, nell'ambito delle imposte cd. comunali. La riserva di legge rappresenta un corollario del principio di legalità di cui all'art. 25 della Costituzione e costituisce una garanzia per il contribuente, atteso che, sono da considerarsi tributi solo quelli tassativamente ed espressamente previsti dalla legge.

Nessuno spazio è, ad esempio, riconosciuto all'autonomia negoziale. I cittadini contribuenti non possono creare forme di imposizioni diverse o alternative a quelle previste dalla legge. Ecco che la riserva^[2] di legge rappresenta un limite per le fonti di rango inferiore ed una limitazione per l'autonomia contrattuale delle parti. Ciò risponde ad un principio “garantista” del nostro ordinamento che opera a tutela del contribuente, che nel rapporto con l'Amministrazione Finanziaria versa in una posizione di soccombenza ed è considerato parte debole. Il principio di legalità di cui all'art. 25 della Costituzione, oltre alla riserva di legge, presenta, quale corollario, il principio di tassatività che risponde al principio di “certezza del diritto” che garantisce il “legittimo affidamento”.

La ratio sottesa al principio di riserva di legge è, dunque, garantire una particolare attenzione a tutte quelle materie che tutelano situazioni giuridiche soggettive particolarmente rilevanti. Non a caso, tali principi governano anche il settore penale dell'ordinamento che tutela diritti fondamentali, come quello alla vita. Nel settore tributario il “bene giuridico” tutelato è il patrimonio e, dunque, la soglia di tutela deve essere alta. La riserva di legge riguarda sia la condotta fiscalmente rilevante del soggetto, sia le sanzioni che devono essere irrogate. Il contribuente ha diritto a conoscere preventivamente oltrechè gli estremi della condotta fiscalmente rilevante, anche le sanzioni in cui potrebbe incorrere. In entrambe le ipotesi sarà la legge a disciplinare le modalità, i criteri e i termini.

2. Presupposto d'imposta e base imponibile

Il presupposto d'imposta^[3] e la base imponibile sono gli elementi costitutivi dell'imposta. Il presupposto d'imposta è da intendersi come quel fatto economico dal quale scaturisce un'obbligazione tributaria. Non è altro che un fatto che determina il sorgere di un'obbligazione tributaria. Esso rileva anche al fine di distinguere le imposte, in imposte dirette^[4] e imposte indirette. Come noto, le imposte dirette^[5] seguono il principio di progressività, atteso che aumentano all'aumentare della base imponibile e considerano le condizioni soggettive, personali e familiari del contribuente.

Le imposte indirette^[6], di converso, colpiscono una capacità contributiva indiretta. Ad esempio, il presupposto dell'imposta diretta Irpef è il reddito, mentre per le imposte indirette, è il caso dell'imposta di registro, è il trasferimento di ricchezza. In particolare, "in materia d'imposta di registro, per la determinazione della base imponibile deve aversi riguardo alla maggiore somma risultante tra il corrispettivo dichiarato ed il valore accertato, mentre nessuna rilevanza può attribuirsi alle modalità convenute dai contraenti per il pagamento del corrispettivo, eventualmente consistenti nell'accollo, da parte dell'acquirente, di debiti dell'azienda ceduta. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Lombardia, 04/12/2014)"^[7].

La base imponibile va intesa come il quantum al quale va applicata l'aliquota per la determinazione dell'imposta lorda. Differiscono tra loro, atteso che il presupposto ha una natura statica, perché si esaurisce nel momento stesso in cui sorge. La base imponibile, invece, ha natura dinamica perché varia al variare del reddito di un soggetto. Accanto a tali fattispecie si pone la cd. aliquota, intesa come coefficiente che si applica alla base imponibile per determinare l'imposta lorda. L'aliquota può essere variabile, in caso di imposte dirette^[8] cui si applica il principio di progressività. Oppure, in misura fissa come nel caso delle imposte indirette^[9], che soggiacciono al principio di proporzionalità.

Infine, il soggetto passivo è il soggetto che ha maturato il presupposto d'imposta ed è obbligato verso l'Amministrazione Finanziaria, Sussistono, tuttavia, delle ipotesi in cui il soggetto obbligato al versamento dell'imposta è un soggetto diverso da quello che ha maturato il presupposto, come nel caso di sostituto d'imposta e responsabile d'imposta. Sono ipotesi eccezionali e giustificate dall'esigenza di aumentare le garanzie per l'Amministrazione Finanziaria, titolare di una posizione attiva. Per soggetto passivo, dunque, si intende colui che è tenuto all'adempimento dell'obbligazione tributaria e che, in caso di inadempimento, subirà l'esecuzione forzata. È la parte cd. passiva del rapporto obbligatorio e riveste la qualifica di debitore.

3. La capacità contributiva

La capacità contributiva trova fonte nell'articolo 53 della Costituzione a tenore del quale "tutti sono tenuti a concorrere alle spese dello Stato, in ragione della propria capacità contributiva". La capacità contributiva^[10] deve essere attuale, effettiva e concreta, cioè deve essere valutata al momento in cui sorge il debito d'imposta. Essa è un principio generale e una puntuale definizione è stata fornita dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 111/97 che ha precisato che "sarebbe certamente riduttivo identificare la capacità contributiva, che è alla base del vincolo obbligatorio con la proprietà di uno specifico bene patrimoniale ovvero con quella di reddito, esprimendo, invece, essa l'idoneità generale del singolo a concorrere alle spese pubbliche, in relazione alla molteplicità degli obiettivi di politica fiscale che il legislatore può perseguire, con l'imposizione tributaria e che, talora, vanno anche al di là della mera esigenza dell'acquisizione di entrate al bilancio dello Stato".

Ciò, evidentemente, al fine di distinguere il concetto di capacità contributiva da quello di presupposto. La capacità contributiva^[11] va intesa, dunque, come concetto generale e comprende una pluralità di fattori, mentre il presupposto è riferibile al solo fatto che determina il sorgere dell'obbligazione tributaria. L'articolo 53 della Costituzione deve essere letto in combinato disposto con gli articoli 2 e 3 della Carta Costituzionale. L'articolo 2 enuncia il principio di solidarietà sociale che testualmente dispone: "la Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale".

È chiaro che, dunque, il contribuente è tenuto a concorrere alle spese dello Stato per un "dovere inderogabile di solidarietà economica". I cittadini sono tenuti a "contribuire" alle spese che la Pubblica Amministrazione è chiamata a sostenere per l'adempimento delle proprie funzioni. Si tratta di un dovere ex lege che trova scaturigine direttamente dalla legge. Dunque, i cittadini devono "contribuire" alle spese statali da sostenere per il soddisfacimento di interessi pubblici. Come suesposto, l'articolo 53 della Costituzione va interpretato anche alla luce dell'articolo 3 che enuncia il principio di eguaglianza. In particolare, al primo comma, "tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali". Si tratta dell'eguaglianza cd. formale dei cittadini dinnanzi alla legge. Il secondo comma, enuncia il principio di eguaglianza cd. sostanziale "è compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese". Il contribuente è tenuto a contribuire alle spese dello Stato in ragione della propria capacità contributiva ovvero l'imposta aumenterà all'aumentare della base imponibile. È possibile distinguere in equità

cd. verticale ovvero a situazioni economiche differenti sarà applicato un diverso trattamento fiscale. Oppure equità cd. orizzontale atteso che a situazioni economiche uguali si applicherà il medesimo regime fiscale. Si tratta di una norma che mira ad eliminare le diseguaglianze davanti alla legge e a ridistribuire “equamente” la ricchezza.

4. Conclusioni

La capacità contributiva rappresenta una condizione per concorrere alle spese dello Stato e allo stesso tempo configura un limite, atteso che il contribuente non può e non deve subire un'imposizione fiscale superiore alla sua effettiva, attuale e concreta capacità contributiva. Il contribuente adempie al suo dovere di “solidarietà sociale economica” che costituzionalmente previsto. L'Amministrazione Finanziaria per l'adempimento dei suoi compiti necessita di contributi che provengono direttamente dai cittadini, spese che sostiene nell'interesse pubblico. La capacità contributiva, dunque, rappresenta anche un limite per la potestà impositiva che non può superare la "capacità contributiva" del contribuente. Ciò al fine di eliminare le disuguaglianze che possono sussistere nella realtà sociale. La capacità contributiva è un principio generale e va valutata concretamente, ossia riferendosi al caso di specie.

Note e riferimenti bibliografici

[1] Cass. civ., sez. trib., 14 settembre 2016, n. 18027 in www.dejure.it “in tema di contenzioso tributario, l'art. 68, comma 2, del d.lgs n. 546 del 1992 ("ratione temporis" applicabile), nello stabilire il rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza dal contribuente entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza che ne ha accolto il ricorso, determina la nascita di un'obbligazione "ex lege" da indebito, sicché non è soggetta ai termini di decadenza di cui al successivo art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 l'istanza di rimborso necessaria - prima delle modifiche apportate dall'art. 9, comma 1, lett. ff), del d.lgs. n. 156 del 2015 - per poter adire l'autorità giudiziaria in caso di inadempimento dell'Amministrazione. (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Lombardia, 20/05/2010)”.

[2] T.A.R. Abruzzo (L'Aquila), sez. I, 14 luglio 2016, n. 429 in www.dejure.it “il principio generale, ispirato alla tutela dell'affidamento, della sanatoria legale dei casi di ammissione con riserva a procedure di tipo idoneativo, detto anche "principio dell'assorbimento" desumibile dall'articolo 4, comma 2- bis, del D.L. 30/06/2005 n. 115, convertito nella legge 17 agosto 2005 n. 168, secondo il quale "conseguono ad ogni effetto l'abilitazione professionale o il titolo per il quale concorrono i candidati, in possesso dei titoli per partecipare al concorso, che abbiano superato le prove d'esame scritte ed orali previste dal bando, anche se l'ammissione alle medesime o la ripetizione della valutazione da parte

della commissione sia stata operata a seguito di provvedimenti giurisdizionali o di autotutela", può applicarsi, secondo i principi ermeneutici di equilibrio e di parità di trattamento, anche al caso degli esami universitari sostenuti dallo studente-ricorrente in virtù di ammissione con riserva disposta dal giudice amministrativo, all'interno dell'impugnativa avverso il diniego di immatricolazione".

[3] Cass. civ., sez. VI, 28 settembre 2016, n. 19145 in www.dejure.it "in tema d'imposta comunale sugli immobili (ICI), nel caso di omessa denuncia da parte del contribuente, resta possibile per l'ente impositore acquisire conoscenza della sussistenza del presupposto impositivo riguardo all'individuazione del soggetto passivo d'imposta solo attraverso la pubblicità immobiliare. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Liguria, 09/12/2014)".

[4] Cass. civ., sez. trib., 9 novembre 2016, n. 22743 in www.dejure.it "se i documenti contabili non vengono esibiti o non vengono trasmessi agli Uffici, non possono poi essere utilizzati nel processo dal contribuente: e ciò vale non solo per le imposte dirette, ma anche per una indiretta come l'IVA".

[5] Cass. civ., sez. trib., 21 febbraio 2014, n. 4150 in www.dejure.it "in materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore degli artt. 81, comma 1, lett. b) (ora 67) e 16 (ora 17), comma 1, lett. g) bis, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono soggette a tassazione separata, quali "redditi diversi", le "plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione", e non anche quelle di terreni già edificati (Così statuendo, la S.C., nel rigettare il ricorso, ha escluso la tassazione separata di una plusvalenza realizzata a seguito di vendita di "capannone ad uso commerciale e relative pertinenze", censito al catasto fabbricati, ritenendo irrilevante sia l'ulteriore potenzialità edificatoria del terreno su cui esso insisteva, sia l'asserita, ma non dimostrata, intenzione delle parti di demolire il predetto capannone). Rigetta, Comm. Trib. Reg. Bologna, 27/11/2006".

[6] Cass. civ., sez. trib., 18 dicembre 2015, n. 25478 in www.dejure.it "in caso di costituzione di un "trust" a titolo gratuito, espressione di liberalità, secondo la disciplina "ratione temporis" vigente in epoca anteriore al 3 ottobre 2006, non si applica il regime delle imposte indirette sui trasferimenti in misura proporzionale, poiché il trasferimento dei beni al "trustee" ha natura transitoria e non esprime alcuna capacità contributiva, sicché il presupposto d'imposta si manifesta solo con il trasferimento definitivo di beni dal "trustee" al beneficiario. (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. dist. di Latina, 20/10/2009)".

[7] Cass. civ., sez. VI, 31 ottobre 2016, n. 22099 in www.dejure.it.

[8] Cass. civ., sez. trib., 30 settembre 2016, n. 19484 in www.dejure.it “in tema d'imposte dirette, la dichiarazione riservata presentata ai fini della regolarizzazione di alcune attività finanziarie detenute all'estero, ai sensi dell'art. 15 del d.l. n. 350 del 2001, conv. in l. n. 409 del 2001, non ha di per sé natura decisiva di "autodichiarazione" o "autodenuncia" della propria residenza in Italia, sicché può essere oggetto di valutazione al fine di confermare la presunzione di residenza in Italia, di cui all'art. 2, comma 2 bis, del d.P.R. n. 917 del 1986, senza, tuttavia, rendere in radice superfluo l'esame dei relativi elementi probatori adottati dal contribuente. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Lazio, 19/02/2013)”.

[9] Comm. Trib. Reg. Piemonte, sez. I, 27 gennaio 2016, n. 126 in www.dejure.it “l'avviso di accertamento determinante una maggior base imponibile sia ai fini delle imposte indirette, armonizzate nel caso specifico, che dirette ed in quanto tali non armonizzate, è illegittimo e pertanto deve essere annullato. Questo accade in quanto il medesimo fatto è stato assunto come presupposto impositivo sia per l'Iva che Ires ed Irap, pertanto essendo stata violata la norma del contraddittorio ai fini delle imposte armonizzate, stante l'unicità dei fatti, la violazione del suddetto principio deve essere estesa anche ai fini delle altre due imposte”.

[10] Cass. civ., sez. trib., 14 ottobre 2015, n. 20649 in www.dejure.it “in presenza di dati certi ed incontestati, considerati indici di capacità contributiva, non è consentito pretendere una motivazione specifica dei criteri in concreto adottati per pervenire alle poste di reddito fissate in via sintetica nel cosiddetto redditometro, in quanto esse, proprio per fondarsi su parametri fissati in via generale, si sottraggono all'obbligo di motivazione, secondo il principio stabilito dalla legge n. 241/1990, art. 3, comma 2; pertanto l'Amministrazione finanziaria resta dispensata da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti indicativi di capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti a base della pretesa tributaria, gravando sul contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro non esiste o esiste in misura inferiore”.

[11] Cas. civ., sez. VI, 10 agosto 2016, n. 16912 in www.dejure.it “in tema di accertamento in rettifica delle imposte sui redditi delle persone fisiche, la determinazione effettuata con metodo sintetico, sulla base degli indici previsti dai decreti ministeriali del 10 settembre e 19 novembre 1992, riguardanti il cd. redditometro dispensa l'Amministrazione da qualunque ulteriore prova rispetto all'esistenza dei fattori-indice della capacità contributiva, sicché è legittimo l'accertamento fondato su essi, restando a carico del contribuente, posto nella condizione di difendersi dalla contestazione dell'esistenza di quei fattori, l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

(In applicazione di tale principio la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza di merito, che aveva accolto il ricorso del contribuente soltanto in ragione della mera discordanza tra alcuni elementi posti a base dell'accertamento). (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Liguria, 23/09/2014)”.
