

(Estratto della)
Costituzione della Repubblica Italiana

Parte prima
DIRITTI E DOVERI DEI CITTADINI

TITOLO I
RAPPORTI CIVILI

Art. 23.

Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

TITOLO IV
RAPPORTI POLITICI

Art. 53.

Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.
Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Parte seconda
ORDINAMENTO DELLA REPUBBLICA

TITOLO V
LE REGIONI, LE PROVINCE, I COMUNI

Art. 117

La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie:

- a) politica estera e rapporti internazionali dello Stato; rapporti dello Stato con l'Unione europea; diritto di asilo e condizione giuridica dei cittadini di Stati non appartenenti all'Unione europea;
- b) immigrazione;
- c) rapporti tra la Repubblica e le confessioni religiose;
- d) difesa e Forze armate; sicurezza dello Stato; armi, munizioni ed esplosivi;
- e) moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; perequazione delle risorse finanziarie;
- f) organi dello Stato e relative leggi elettorali; referendum statali; elezione del Parlamento europeo;
- g) ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali;
- h) ordine pubblico e sicurezza, ad esclusione della polizia amministrativa locale;
- i) cittadinanza, stato civile e anagrafi;
- l) giurisdizione e norme processuali; ordinamento civile e penale; giustizia amministrativa;
- m) determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale;
- n) norme generali sull'istruzione;
- o) previdenza sociale;
- p) legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane;
- q) dogane, protezione dei confini nazionali e profilassi internazionale;
- r) pesi, misure e determinazione del tempo; coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale; opere dell'ingegno;
- s) tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali.

Sono materie di legislazione concorrente quelle relative a: rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni; commercio con l'estero; tutela e sicurezza del lavoro; istruzione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche e con esclusione della istruzione e della formazione professionale; professioni; ricerca scientifica e tecnologica e sostegno all'innovazione per i settori produttivi; tutela della salute; alimentazione; ordinamento sportivo; protezione civile; governo del territorio; porti e aeroporti civili; grandi reti di trasporto e di navigazione; ordinamento della comunicazione; produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia; previdenza complementare e integrativa; armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali; casse di risparmio,

Cenni introduttivi al diritto tributario e alla potestà d'imposizione.

Il diritto tributario è una disciplina giovane, anche nell'insegnamento universitario.

L'esigenza di sostituire, negli studi giuridici universitari, il vecchio insegnamento di scienza delle finanze e diritto finanziario con l'insegnamento del diritto tributario nasce dalla crescente importanza di questa disciplina nel sistema delle professioni e nei concorsi pubblici. Sotto il profilo scientifico il diritto tributario si è sviluppato all'interno del diritto finanziario (che disciplina gli istituti giuridici della finanza pubblica) e presenta numerosi punti di contatto con la scienza delle finanze, disciplina di carattere economico che attiene ai cicli economici del sistema finanziario pubblico.

È chiaro che l'attività finanziaria riguarda più versanti e più profili: il profilo della spesa pubblica, quello delle entrate pubbliche. Nell'ambito delle diverse tipologie di entrate il tributo costituisce l'entrata pubblica più significativa soprattutto nei periodi storici in cui il ruolo dello Stato e degli enti pubblici acquista maggiore rilevanza. Il reperimento delle risorse necessarie a far fronte alle spese pubbliche presuppone, infatti, l'esercizio di un potere tradizionalmente inteso come espressione diretta della (sola) sovranità: il cosiddetto potere impositivo.

Le entrate pubbliche tradizionalmente si distinguono in "originarie" e "derivate":

- le entrate originarie sono quelle che lo Stato acquisisce attraverso la cessione o il godimento dei beni pubblici;
- le entrate derivate sono i tributi e il debito pubblico; si tratta dunque di entrate che vengono attinte dalla ricchezza individuale attraverso lo strumento del tributo o attraverso l'emissione di titoli del debito pubblico e, quindi, attraverso l'indebitamento che lo Stato contrae con i soggetti privati.

Uno Stato "minimo", poco esposto sul versante della spesa, necessita di risorse modeste ma nel momento in cui il suo ruolo (e dunque la spesa pubblica) tende a crescere - come avviene negli Stati moderni - le esigenze finanziarie impongono allo Stato di fare maggiormente ricorso alle entrate derivate. Non essendo più sufficienti le entrate originarie, lo Stato deve quindi fare ricorso, in misura ben più ampia, agli strumenti di prelievo di carattere tributario i quali si fondano sull'esercizio del potere impositivo.

Il potere impositivo è il potere di prelevare ricchezza individuale dalle economie dei soggetti privati e pubblici che appartengono ad una comunità statale. Esso ha costituito, in passato, l'espressione più diretta della sovranità. Negli studi dei primi costituzionalisti il potere impositivo venne originariamente individuato quale elemento essenziale di un sistema complesso, che contemplava anche il potere di "battere moneta" (sovranità monetaria), le sovranità politica, istituzionale e militare. Il potere di esigere forme di prelievo (cioè di pretendere legittimamente una parte della ricchezza individuale attraverso l'esercizio di determinate tecniche e strumenti di prelievo) ha costituito, dunque, un elemento distintivo della sovranità.

Il prelievo storicamente si è sviluppato attraverso diversi percorsi quali l'alienazione dei beni pubblici, il bottino di guerra, ecc. Ma il ruolo dell'imposizione fiscale è stato sempre riconosciuto ed anzi è cresciuto nei secoli.

Le forme attraverso cui il prelievo impositivo si può articolare possono essere distinte secondo note categorie giuridiche (imposte, tasse, contributi, prestazioni di tipo paracommutativo) e richiedono di prestare attenzione agli istituti sanzionatori, di matrice amministrativa o penale.

Anche per il loro tramite, del resto, l'ente pubblico si procura entrate, sia pure di carattere straordinario. Comune denominatore di qualunque forma di prelievo, nel vigente assetto costituzionale, risiede però nel fatto fondamento legislativo delle prestazioni imposte.

Negli odierni assetti giuridici e istituzionali, infatti, il potere di pretendere un sacrificio economico dalla collettività e dai suoi consociati, si è affinato e non esprime più una mera manifestazione di sovranità. Detto potere, oggi, può essere legittimamente esercitato solo attraverso la mediazione di uno strumento giuridico formale ben preciso, che è la legge. Negli Stati costituzionali moderni, infatti, il potere impositivo non nasce semplicemente dall'esercizio di un potere autoritativo e non è semplice espressione di sovranità.

L'articolo 23 della Costituzione, che è norma base non solo nell'ambito del sistema delle fonti ma anche come regola fondamentale di garanzia dei rapporti fra Stato e consociati, stabilisce testualmente che *"nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"*. Questo principio ha un'antica origine perché nasce nel momento in cui i principi di garanzia individuale sono stati posti al centro dei meccanismi di riparto ed è il vecchio principio del *"no taxation without representation"*.

Si tratta di un principio posto nella Magna Charta inglese e che ritorna nelle costituzioni moderne, in quella americana per esempio, in quelle poi di stampo ottocentesco; anche lo Statuto Albertino enunciava un principio che traeva origine dalla regola *"no taxation without representation"*. Questo principio rappresenta una fase molto più avanzata nell'ambito degli strumenti di garanzia individuale e soprattutto viene posto a base delle regole di riparto del prelievo impositivo.

Un tempo l'imposizione poggiava esclusivamente sull'esercizio del potere sovrano da parte della comunità statale e sull'utilizzo di strumenti autoritativi: lo Stato imponeva tributi di qualunque tipo perché disponeva della forza (veniva rimesso alla discrezionalità dell'autorità politica che a pagare fossero i ricchi, i poveri, i deboli, gli stranieri, i popoli sottomessi). Non vi era alcun momento di condivisione, non vi era un coinvolgimento, sotto il profilo del consenso, dei soggetti destinatari del prelievo. Quindi il soggetto inciso dal prelievo poteva manifestare il consenso, come poteva non manifestarlo affatto.

Il quadro è profondamente mutato atteso che, oggi, il prelievo impositivo non viene considerato mera espressione del potere autoritativo statale. Lo Stato, in quanto sovrano, preleva la ricchezza e assicura anche l'adempimento forzoso di questo prelievo disponendo di poteri coercitivi che sono ovviamente connessi ai poteri autoritativi di cui esso dispone. Ma il prelievo non si riduce ad espressione di mera sovranità. La regola fondamentale contenuta nel c.d. *"principio di legalità"* impone che il prelievo sia sostenuto da una norma di rango legislativo, anche nel rispetto dei valori della democrazia. La manifestazione del consenso all'imposizione valorizza, peraltro, lo strumento della rappresentanza.

La legge diventa lo strumento giuridico formale attraverso il quale viene dato spazio alla rappresentanza (perché il Parlamento adotta la legge) ma anche lo strumento giuridico formale attraverso cui il prelievo viene attuato. Quindi la funzione impositiva non è solo espressione dell'autorità, non è solo una delle componenti della sovranità statale, ma è piuttosto un potere che si salda a quello normativo. Il potere d'imposizione deve essere esercitato attraverso la legge: *nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge* (art. 23 Cost.). Esso non poggia più, dunque, sul mero rapporto autorità-soggezione (chi esercita l'autorità pretende il prelievo). Pur necessitando di momenti di coazione non si esaurisce nella dialettica autorità-soggezione: questo è l'aspetto fondamentale di garanzia e si realizza attraverso un modello

che è quello del consenso alle imposte e dell'autoimposizione.

Il principio di legalità oppone un argine al potere politico, esprimendo in sé la maturazione sociale e l'affinamento del nostro Ordinamento giuridico.

La legge costituisce la fonte di gran lunga prevalente nella disciplina tributaria perché attorno ad essa viene ad essere consentita l'imposizione. Il Governo (attraverso gli atti pure normativi che caratterizzano la sua funzione esecutiva, quali i regolamenti) e gli enti locali (che pure sono organi rappresentativi) non possono disporre di potere normativo e quindi non possono avvalersi in modo diretto del potere di imporre prestazioni di carattere patrimoniale.

Il principio di legalità è una fondamentale garanzia di democrazia ed esprime il rapporto su basi moderne tra autorità e soggezione, tra autorità e consociati chiamati a concorrere alla spesa pubblica.

Naturalmente quando si parla di legge si deve far riferimento alla legge formale ma anche agli atti aventi forza di legge i quali si collocano sullo stesso piano della legge nell'ambito del sistema gerarchico delle fonti e soprattutto non sfuggono alle garanzie di rappresentanza. Nell'ambito del sistema delle fonti, leggi, decreti legge, decreti legislativi sono sicuramente rispondenti al principio di legalità dell'imposizione; tuttavia necessita qualche precisazione con riferimento ai decreti legge e ai decreti legislativi.

Il decreto legge e il decreto legislativo si caratterizzano per un intervento preventivo o successivo del Governo quindi il rischio è che, nell'esercizio del potere esecutivo, il Parlamento possa essere espropriato della funzione normativa assegnatale dalla Costituzione, ovvero che attraverso l'abuso dei decreti legge e dei decreti legislativi si possa aggirare il principio costituzionale di legalità posto dall'articolo 23 della Costituzione.

La Corte costituzionale ha vigilato a lungo per evitare che ciò potesse accadere e soprattutto è intervenuta in più occasioni per frenare l'abuso di strumenti di decretazione legislativa e di decretazione d'urgenza che potessero poi di fatto realizzare un aggiramento delle garanzie proprie del principio di legalità.

Il tema è particolarmente delicato, soprattutto oggi che l'elevato tecnicismo delle norme tributarie e la frequente "oscurità" della loro formulazione mettono in crisi il principio di legalità. Non a caso lo Statuto del contribuente (legge n. 212/2000) ha ribadito i principi generali dell'ordinamento tributario, intervenendo anche sui temi della chiarezza dell'enunciato legislativo in materia tributaria e sull'abuso dell'utilizzo dei decreti legge.

Lo studio delle fondamenta costituzionali del diritto tributario coinvolge, poi, altre questioni di grande attualità, quale l'esercizio dell'autonomia impositiva regionale (c.d. *federalismo fiscale*) previsto dal combinato disposto degli artt. 117 e 119 Cost., e il riparto tra i consociati delle spese pubbliche, secondo la "*capacità contributiva*" di ciascuno (art. 53 Cost.)

casce rurali, aziende di credito a carattere regionale; enti di credito fondiario e agrario a carattere regionale. Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato.

Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato.

Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, nelle materie di loro competenza, partecipano alle decisioni dirette alla formazione degli atti normativi comunitari e provvedono all'attuazione e all'esecuzione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione europea, nel rispetto delle norme di procedura stabilite da legge dello Stato, che disciplina le modalità di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempienza.

La potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle Regioni. La potestà regolamentare spetta alle Regioni in ogni altra materia. I Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite.

Le leggi regionali rimuovono ogni ostacolo che impedisce la piena parità degli uomini e delle donne nella vita sociale, culturale ed economica e promuovono la parità di accesso tra donne e uomini alle cariche elettive.

La legge regionale ratifica le intese della Regione con altre Regioni per il migliore esercizio delle proprie funzioni, anche con individuazione di organi comuni.

Nelle materie di sua competenza la Regione può concludere accordi con Stati e intese con enti territoriali interni ad altro Stato, nei casi e con le forme disciplinati da leggi dello Stato.

Art. 119

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato.

Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. E' esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti.