

GASPARE FALSITTA  
*Emerito dell'Università di Pavia*

AUGUSTO FANTOZZI  
*Ordinario dell'Università di Roma «La Sapienza»*

GIANNI MARONGIU  
*Ordinario dell'Università di Genova*

FRANCESCO MOSCHETTI  
*Ordinario dell'Università di Padova*

# COMMENTARIO BREVE ALLE LEGGI TRIBUTARIE

Tomo I

*Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*

a cura di  
GASPARE FALSITTA

ERNESTO MARCO BAGAROTTO  
ROBERTO BAGGIO  
MAURO BEGHIN  
GIUSEPPE BERGONZINI  
ANDREA CARINCI  
NICOLETTA DOLFIN  
SANDRO FUCILE  
ANDREA GIOVANARDI  
MARCO GREGGI  
MAURIZIO INTERDONATO  
ROBERTO LIPPI

VALERIA MASTROIACOVO  
GIUSEPPE MELIS  
MARCO MICCINESI  
MARIO MISCALI  
DONATELLA MORANA  
FRANCESCO MOSCHETTI  
GIOVANNI MOSCHETTI  
DIANA MURARO  
BRUNO NICHETTI  
LORENZO PAGNACCO  
SILVIA PANSIERI  
ANDREA PODDIGHE

MARCELLO POGGIOLI  
GIANLUCA ROCCHETTI  
PAOLA ROSSI  
DANIELA SCANDIUZZI  
ROBERTO SCHIAVOLIN  
THOMAS TASSANI  
LORIS TOSI  
MAURO TRIVELLIN  
ANTONIO VIOTTO  
DAMIANO ZARDINI  
GIUSEPPE ZIZZO



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2011

# AUTORI DELL'OPERA

DIRETTORE

Gaspare Falsitta

COLLABORATORI

Bagarotto M. E.: art. 75 e 81 Cost.; art. 119 Cost. (sez. II)

Baggio R.: art. 9 Cost.; art. 117 Cost. (sez. II); art. 119 Cost. (sez. IV)

Beghin M.: art. 7 Statuto; art. 53 Cost. (parr. IX e X; parr. da XVIII a XXII; par. LII); art. 53 Cost. (con Scandiuzzi D.: par. IV, VI; parr. da XLV a XLVIII e par. LI); art. 53 Cost. (con Muraro D.: par. XXXV e parr. da XL a XLIV); art. 53 Cost. (con Rocchetti G.: parr. XLIX e L)

Bergonzini G.: artt. 41 e 42 Cost.

Carinci A.: art. 6 Statuto (parr. VII-XII); art. 17 Statuto

Dolfìn N.: art. 23 Cost. (parr. XI-XVIII)

Falsitta G.: art. 2 Cost.; art. 3 Cost.; art. 53 Cost. (parr. da I a III e parr. da LIV a LVII)

Fucile S.: artt. 10 e 11 Cost.

Giovanardi A.: art. 117 Cost. (sez. I)

Greggi M.: art. 2 Statuto; art. 120 Cost.

Interdonato M.: art. 45 Cost.

Lippi R.: art. 16 Statuto

Mastroiacovo V.: art. 3 Statuto

Melis G.: art. 14 Statuto

Miccinesi M.: art. 24 Cost.

Miscali M.: art. 47 Cost.

Morana D.: art. 23 Cost. (parr. I-X)

Moschetti F.: art. 1 Statuto (con Nichetti B.)

Moschetti G.: art. 9 Statuto

Muraro D.: art. 4 Statuto; artt. 76 e 77 Cost.; art. 53 Cost. (con Beghin M.: par. XXXV e parr. da XL a XLIV)

Nichetti B.: art. 1 Statuto (con Moschetti F.)

Pagnacco L.: art. 25 Cost.

Pansieri S.: art. 10 Statuto (parr. XIV-XXIV)

Poddighe A.: art. 102, 111 e 113 Cost.

Poggioli M.: art. 13 e 15 Statuto; artt. 43, 44, 69 e 84 Cost.

Rocchetti G.: art. 53 Cost. (con Beghin M.: parr. XLIX e L)

Rossi P.: art. 28 Cost.

Scandiuzzi D.: art. 53 Cost. (con Beghin M.: par. IV, VI; parr. da XLV a XLVIII e par. LI)

Schiavolin R.: art. 5 Statuto; art. 6 Statuto (parr. da I a VI); artt. 29, 30 e 31 Cost.; art. 53 Cost. (par. V, VII, VIII, XVII, parr. da XXIII a XXXIV, parr. da XXXVI a XXXIX, LIII)

Tassani T.: art. 8 Statuto

Tosi L.: art. 119 Cost. (sez. I)

Trivellin M.: art. 10 Statuto (parr. I-XIII); artt. 8, 20 e 97 Cost.

Viotto A.: art. 12 Statuto; artt. 13, 14 e 15 Cost.; art. 53 Cost. (parr. da XI a XVI)

Zardini D.: art. 119 Cost. (sez. III e V)

Zizzo G.: art. 11 Statuto

COORDINAMENTO

Mauro Beghin, Roberto Schiavolin, Loris Tosi per la Costituzione

Mauro Beghin per lo Statuto del contribuente

SEGRETARIO DELLA REDAZIONE

Daniela Scandiuzzi

4 parte qua" costituzionalmente illegittima». ■ Per un caso di ampliamento in via interpretativa dell'elenco delle fattispecie elencate nel 3° co. dell'art. 37 bis del d.p.r. n. 600/73 cfr. Comm. trib. prov. Milano, sez. XIII, 5 dicembre 2007-4 febbraio 2008, n. 85, con nota commentaria di BERNINI, in *R. d. trib.* 07, II, 338 e ss. Peraltro, sulla necessità di uno specifico intervento legislativo vedi ancora MOSCHETTI, *Il Sole 24 Ore* del 10 marzo 2009.

### SEZIONE III

#### Sfera di applicazione

**XI. L'ambito oggettivo di applicazione. Premessa: la categoria delle entrate pubbliche.**  
**1. La nozione di tributo;** ■ Quanto mai variegato è il panorama delle posizioni interpretative concernenti l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 53 Cost., intendendosi per tale l'insieme delle entrate che costituiscono le forme di concorso alle spese pubbliche, in quanto tali tenute al rispetto del principio quanto tali tenute al rispetto del principio della capacità contributiva. È opportuno premettere alcune considerazioni sulla categoria delle entrate pubbliche, vale a dire delle risorse economiche acquisite ed utilizzate dallo Stato e dagli enti pubblici per l'esercizio delle funzioni ad essi mandate. Tradizionalmente si distingue tra entrate di diritto privato ed entrate di diritto pubblico a seconda del fatto che le risorse pervengono all'ente pubblico in forza di rapporti contrattuali modellati alla stregua di regole di stampo privatistico ovvero in virtù dell'esercizio di potestà pubbliche di prelievo di carattere coattivo. In questo secondo insieme rientrano le entrate di carattere sanzionatorio, i prestiti forzosi, le espropriazioni per causa di pubblica utilità ed i tributi. ■ Secondo l'impostazione maggioritaria, i tributi debbono essere catalogati tra le entrate autoritative, di natura coattiva, nella misura in cui essi, rappresentando un'espressione della sovranità dello Stato, sono imposti indipendentemente dalla (ed anche contro la) volontà degli obbligati (cfr. tra gli altri A. D. GIANNINI, *R. d. fin.* 37, I, 16; *Id.*, *Istituzioni di diritto tributario* italiano 73, 13-15; A. BERLURI, *Corso istituzionale di diritto tributario* 85, 35 e 39; ANTONINI, *Il mito dei tributi cosiddetti «corrispettivi»*, in *Temi tributaria* 60, 323; CASSETTA, *Entrate tributarie e canoni di concessione*

ne su beni demaniali, in *Temi tributaria* 59, 488-493; *Man. trib. Falsitta*, P. gen. 10, 20; *Mo. scchetti*, *Boll. trib.* 82, 1611; *Id.*, *Il principio della capacità contributiva* 73, 182; *Princ. trib.* La Rosa 06, 2; *Viorro*, *R. d. trib.* 07, 26; *Id.*, voce *Tributo*, in *Dig.*, sez. comm. 99, vol. XVI, p. 238; *Id.*, *Sub Art. I*, in *Moschetti - Tosi* (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria* 00, 94; in senso conforme, C. 76/3350; C. 92/2800; C. 94/9434). Essi, peraltro, si possono distinguere dalle altre entrate pubbliche in ragione di altri criteri quali, da un lato, la **struttura del rapporto obbligatorio** (che, per il tributo, diversamente dai prestiti forzosi e dalle espropriazioni, si configura come un obbligo di pagamento di una somma di denaro a titolo definitivo e senza indennizzo) e, dall'altro lato, la **funzione** (che, per il tributo, diversamente dalla sanzione, consiste nel procacciamento dei mezzi finanziari necessari per il fabbisogno pubblico piuttosto che nella punizione di comportamenti illeciti). Per distinguere i tributi dalle entrate privatistiche ritiene opportuno concentrare l'attenzione sulla **fonte** e sulla **disciplina complessiva del rapporto**, al fine di individuare, caso per caso, gli elementi che denotano la sostanziale coattività della prestazione: in tal senso è orientata anche la giurisprudenza che, in numerose pronunce susseguite negli anni, ha ribadito la rilevanza dell'**aspetto autoritativo** (doverosità della prestazione) e della mancanza di un **rapporto sinallagmatico** tra le parti (C. s.u. 06/20068 e C. Cost. 02/284, sulla natura tributaria del canone televisivo; C. s.u. 06/14863, sulla natura tributaria dei contributi spettanti ai consorzi di bonifica; C. 06/11089, sulla natura non tributaria dei canoni di posteggio; C. 10/1190), sulla natura tributaria del canone previsto per l'installazione di mezzi pubblicitari dall'art. 62, d.lgs. 31 dicembre 1997, n. 446; C. s.u. 08/28161 e C. Cost. 08/64, sulla natura non tributaria del canone per l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche; C. s.u. 10/14902 e C. Cost. 08/335, sulla natura non tributaria della quota dell'unitaria tariffa del servizio idrico integrato riferita al servizio di depurazione delle acque reflue; C. s.u. 10/14903, C. Cost. 10/64 e C. Cost. 09/238, sulla natura tributaria della TIA disciplinata dall'art. 49, d.lgs. n. 22/97; C. s.u. 09/1607, sulla natura tributaria del cd. diritto camerale; C. s.u. 11/1782, sulla natura tributaria delle quo-

te di iscrizione agli albi professionali; C. s.u. 07/123 e C. Cost. 95/2, sulla natura tributaria dei contributi per il S.S.N.; vd. *contra* C. Cost. 187/431). ■ Non mancano però tentativi di individuare nell'art. 53 Cost. il dato normativo da cui muovere per superare le concezioni più tradizionali imperniate sul requisito della coattività. A questo fine, taluni valorizzano l'**elemento del «concorso»** al punto di attribuirgli il ruolo di «funzione ontologica e costituzionalizzata del tributo» (*Dir. trib. Funz. trib. 03*, 54; DEL FEDERICO, *Tasse, tributi patrimoniali e prezzi pubblici* 00, 181; BATTI-ACCIAI-FAZZINI - TANINI, *I tributi in Italia* 95, 44; LICCARDIO, in *Treat. dir. trib. Amati*, 35-36 e 40; MISCALI, *Imposizione tributaria e territorio* 85, 44-45). ■ Altri, invece, si appuntano sulla seconda parte dell'art. 53, 1° co., Cost., ravvisando nella «capacità contributiva» la «causa» del prelievo, il dato positivo fornito dall'ordinamento giuridico in ragione del quale distinguere il tributo da tutte le altre prestazioni patrimoniali imposte (*Princ. trib. De Mita* 07, 6-7; TRIMELONI, voce *Diritto tributario*, in *Dig.*, sez. comm. 89, v. IV, 700). Altri ancora desumono dal menzionato art. 53 l'elemento peculiare del tributo, che dovrebbe risiedere nella natura del presupposto, nell'essere questo sempre un indice diretto o indiretto di ricchezza (*Dir. trib. Gaffuri*, P. Gen. 06, 9). ■ Tali impostazioni prestano il fianco a considerazioni critiche in quanto conducono ad una restrizione — che pare aprioristica — dell'area tributaria ai soli prelievi finalizzati alla realizzazione della funzione solidaristica del concorso e soprattutto perché tendono a sovrapporre due piani che invece andrebbero tenuti distinti, quello dell'«essere» e quello del «dover essere» (*Man. trib. Russo*, P. gen. 02, 13), giungendo così al paradossale risultato che, se un prelievo fosse dovuto al verificarsi di un fatto che non manifesta capacità contributiva, esso non sarebbe annoverabile tra i tributi e, al tempo stesso, non sarebbe nemmeno incostituzionale perché uscirebbe dall'ambito di applicazione dell'art. 53 Cost. (*Man. trib. Falsitta*, P. gen. 03, 12; MOSCHETTI, 187; A. BERLURI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, op. cit., 58). ■ Altri autori, infine, ravvisano il tratto caratterizzante del tributo

nella funzione del riparto della spesa pubblica tra i consociati, con il risultato di ricomprendere nella categoria anche i prezzi dei servizi essenziali sul presupposto che anch'essi rappresenterebbero forme di partecipazione alla spesa pubblica (in tal senso v. FEDELE, *R. d. fin.* 71, II, 19-23; SACCHETTO, voce *Tassa*, in *Enc. D.* 92, vol. XLIV, 25-26).

**XII. (segue) le principali teorie sull'ambito oggettivo di applicazione del principio di capacità contributiva. La teoria per l'estensione a tutte le entrate pubbliche e la teoria per la limitazione alle sole imposte sui redditi. La teoria per l'estensione a tutte le entrate pubbliche corrisposte a fronte dell'erogazione di servizi essenziali;** ■ Una prima teoria estende l'ambito di operatività del principio di capacità contributiva a **tutte le entrate pubbliche** (MAFFREZZONI, voce *Capacità contributiva*, in *Nov. D.* 80, *App.*, vol. I, 1012); essa trova fondamento, da una parte, nella evidenziazione del **carattere economico-funzionale** delle entrate pubbliche quali mezzi destinati al finanziamento delle spese pubbliche e, dall'altra, nella convinzione che non sia possibile negare che sia spesa pubblica tanto quella che viene destinata a finanziare servizi pubblici generali, quanto quella che viene destinata a finanziare servizi pubblici prestati in base a domanda individuale. ■ 2. Una seconda teoria limita alle sole **imposte sui redditi** l'ambito di applicazione dell'art. 53 Cost. (LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali* 68, 51-52) e si basa sull'assunto secondo cui le imposte gravanti sul patrimonio e sui trasferimenti di ricchezza altro non sarebbero se non strumenti di accentuazione della progressività delle imposte sui redditi (cfr. Cons. St., 14 dicembre 1963, n. 1058; C. 71/2247; C. 71/2930; infine, cfr. C. s.u. 85/6445, in *Il Fisco* 86, 647, secondo cui rispetto alle imposte indirette «non è affatto agevole costruire il concetto di capacità contributiva in modo appagante»). ■ Si tratta di posizioni che sono state ampiamente criticate in dottrina (per tutti, AMARUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica* 07, 97) ed in giurisprudenza (v. C. Cost. 85/159; 72/120; 72/200; 76/198) e che non hanno avuto seguito tra gli studiosi della materia. ■ Diversa e diversificata sono le teorizzazioni che si collocano tra la teoria per l'estensione a tutte le entrate pubbliche e la teoria per la limitazione alle sole imposte sui redditi. Vi è

infatti chi ha tentato di definire l'area di operatività dell'art. 53 prescindendo dalla connotazione in termini coattivi del rapporto tra soggetto passivo ed ente pubblico e ponendo l'accento sul **carattere essenziale del servizio pubblico** alla cui spesa il cittadino è tenuto a concorrere. Seguendo questa impostazione, l'art. 53 sarebbe applicabile ad un novero assai ampio di entrate, comprendente oltre a quelle di natura coattiva, anche i prezzi e le tariffe aventi natura sostanzialmente privatistica se corrisposti a fronte dell'erogazione di servizi essenziali (FEDELE, *R. d. fin.* 71, II, 21 s.).

**XIII. (segue) la teoria per l'applicazione ai soli tributi;** ■ Altra teoria circoscrive l'area di applicazione dell'art. 53 attraverso la nozione di **tributo**, facendo coincidere i due ambiti (MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano* 155; MICHELI, *Corso di diritto tributario* 81, 92 s.; GRANELLI, *L'impostazione dei plusvalori immobiliari* 81, 26 s.; LUPU, *Lezioni di diritto tributario*, *P. gen.* 92, p. 53; *Dir. trib.* SELICATO, *I tributi e l'ambiente* 96, 112 s.; *Dir. trib.* GALLIARI 06, 9; DELLA VECCHIA, *Dial. d. trib.* 07, 1063 s.; MANZONI - VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici* 08, 69; *Lez. trib. Marongiu - Marcheselli* 09, 15). Ciò implica, da un lato, che debbono essere (giustamente) escluse dal perimetro dell'art. 53 le **sanzioni** (come, del resto, riconosciuto anche da C. Cost. 73/109; 80/119; ord. 88/55; in dottrina, tra i molti, *Dir. trib.* Fantozzi 03, 35; *Ist. Tinelli* 10, 45; SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario*, *P. gen.* 99, 61) e, dall'altro, che dovrebbero esserne esclusi anche i **prestiti forzosi** (come pure riconosciuto da C. Cost. 80/141; 80/142). Ma ciò implica, altresì, che vi vengano ricomprese anche quelle entrate di natura tributaria aventi matrice commutativa, le **cd. tasse**, in cui il pagamento del tributo avviene in occasione o a fronte dell'erogazione di un servizio, sul presupposto che la locuzione «concorso alle spese pubbliche» sia idonea a comprendere qualsiasi forma di partecipazione alle spese collettive, ivi comprese quelle sostenute per l'erogazione di servizi a domanda individuale. In effetti, giova ricordare che il **genus tributo** si articola in diverse *species*. Secondo una concezione piuttosto diffusa in dottrina (v. *Dir. trib.* Fantozzi 03, 52 s.; *Ist. trib.* Tesaturo, *P. gen.* 06, 6-9; MICHE-

la tutela del privato nel momento della distribuzione dei carichi pubblici, rispetto a quella di mera ripartizione del concorso (*Dir. trib.* Fantozzi, 36, in senso critico rispetto all'escusione delle tasse dall'ambito di applicazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., v. *App. trib.* Fedele 05, 19-20).

**XIV. (segue) il riferimento alle entrate «solidaristiche» ossia alle sole imposte;** ■ **Da tempo, la Corte costituzionale si è attestata su una posizione che esclude dall'area dell'art. 53 le «contribuzioni relative a prestazioni di servizi il cui costo si può determinare divisibilmente»** e vi comprende esclusivamente le forme di contribuzione dirette al conseguimento di **finalità generali**; vd. C. Cost. 64/30; 68/23; 69/119; 72/91; 01/96. In particolare, la Corte Costituzionale ha ritenuto non applicabile l'art. 53 Cost. ai tributi giudiziari (C. Cost. 64/30), ai diritti di cancelleria (C. Cost. 72/149), ai contributi a favore della Cassa di Previdenza avvocati e procuratori legali (C. Cost. 68/23; C. Cost. 69/85; 77/62), alle spese di mantenimento in carcere del condannato detenuto (C. Cost. 73/167). Sono stati invece inclusi nell'art. 53 i contributi di miglioria specifica (C. Cost. 80/54), nonché gli sconti obbligatori sui medicinali (C. Cost. 72/92). Ciò sulla scorta dell'opinione della dottrina finanziaria tradizionale secondo cui, in linea di massima, «al principio della capacità contributiva corrispondono le imposte, a quello del beneficio i contributi speciali» (VANONI, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze* 37, 92). In questa prospettiva, anche se in termini più sistematici, la dottrina — valorizzando la connessione esistente tra art. 53 e art. 2 Cost. e postulando l'assumibilità del dovere di contribuzione ai carichi pubblici tra i doveri di solidarietà politica, economica e sociale — è giunta a ritenere che l'ambito di applicazione dell'art. 53 vada fatto coincidere con i prelievi tributari aventi **carattere solidaristico**, nei quali l'obbligazione tributaria rappresenta uno strumento di redistribuzione della ricchezza e comporta un sacrificio dell'interesse individuale senza una diretta controprestazione ed in vista del perseguimento degli interessi collettivi per la vita stessa dello Stato quale collettività organizzata, e ne vadano pertanto esclusi quei tributi che si giustificano in ragione di un nesso

lato, *sensu commutativo* tra la contribuzione ed il servizio pubblico (MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva* 73, 100 s.; Id., voce *Capacità contributiva*, *Enc. g. Treccani* 88, vol. V, 3-4; *Princ. trib.* De Mita 07, 8; LORENZON - MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva* 93, 63 s., nonché in *Tratt. dir. trib.* AMATUCCI 94, vol. I, 314 s.; TREMONTI, *R. d. fin.* 77, I, 620-621; VIOTTO, voce *Tributo*, *op. cit.*, 244). A questa impostazione aderisce un'altra dottrina, la quale tuttavia riconosce che l'esclusione delle tasse (ma anche dei canoni, delle tariffe e dei prezzi pubblici) incontri un'eccezione nel caso dei **servizi essenziali**, onde garantire maggiore equità ai fruitori di tali servizi ed evitare che prestazioni sostanzialmente obbligate (perché correlate a servizi irrinunciabili) siano dovute in assenza di indici di forza economica o in presenza di indici che non superano la soglia del minimo vitale (*Man. trib.* Falsitta, *P. gen.* 10, 175; BASTIONI FERRARA, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. D.* 99, *Agg.*, vol. III, 347; *Ist. trib.* Tesaturo, *P. gen.* 06, 77).

**XV. (segue) i prelievi ambientali;** ■ I prelievi «ecologici o ambientali» sono quelli il cui presupposto si caratterizza in ragione del danno o dell'effetto negativo che una certa attività ha arrecato all'ambiente. Diverse sono le misure che possono essere adottate in ossequio al principio comunitario «chi inquina paga»: dagli strumenti sanzionatori (specie in presenza di deterioramenti «non sostenibili»), a quelli privatistici del risarcimento del danno, a quelli tributari. Ebbene, quando la scelta cade sugli strumenti tributari — ed il presupposto affinché ciò possa avvenire è che il deterioramento sia sopportabile e possibilmente non irreversibile, secondo gli orientamenti della Commissione Europea (come ricorda VERRINI, *Rass. trib.* 03, II, 1623-1624) — essa dovrebbe attestarsi sui tributi commutativi, che meglio si prestano a correlare il danno ambientale con il soggetto inquinante che ne deve sopportare l'onere (*Man. trib.* Falsitta, *P. gen.* 10, 36-37), anche se non manca chi ipotizza il ricorso all'imposta (SELICATO, *Rass. trib.* 05, 1165 s.; Id., in PICCIAREDDA - SELICATO (a cura di), *I tributi e l'ambiente* 96, 112 s.), in particolare all'imposta di fabbricazione o di consumo il cui presupposto e la cui entità dovrebbero essere parametrati, non già ai costi di risanamento, bensì all'effetto di inquinamento (GALLO - MARCHETTI, *Rass.*

trib. 99, 143). È evidente che questa seconda impostazione attrae nella sfera di operatività dell'art. 53 i tributi ecologici, anche nella prospettiva di chi circoscrive l'ambito di applicazione del precetto costituzionale alle sole imposte o ai soli tributi solidaristici, accentuando ed alimentando il dibattito sulla portata del concetto di capacità contributiva, dovendosi stabilire se anche il comportamento inquinante possa essere assunto ad indice di attribuzione alla contribuzione (v. *infra*, par. XXXIII).

**XVI. (segue) le anticipazioni di imposte, le ispezioni provvisorie e i prestiti forzosi.** ■ La Corte cost. ha riconosciuto l'applicabilità dell'art. 53 alle anticipazioni d'imposta (C. Cost. 67/77; in senso conforme *Ist. Tesauri*, *P. gen.*, 76; la citata sentenza è stata annotata criticamente da FEDELE, *G. cost.* 67, 965 s., al cui intervento ha replicato BRANCA, *F. it.* 70, V, 20 s.; in argomento v. FALSITTA, *R. d. fin.* 68, II, 31, il quale considera l'iscrizione provvisoria [di cui all'art. 176 del t.u. n. 645/58] una speciale modalità di pagamento di affira obbligatoria e ritiene, pertanto, che solo rispetto a quest'ultima abbia senso porsi il problema di costituzionalità. Per le conseguenze v. *infra*, sub par. L). La stessa Corte ha negato l'applicabilità del principio costituzionale ai prestiti forzosi, in quanto sarebbe «carente l'effetto ablatorio che di detta norma rappresenta la fattispecie» (C. Cost. 80/141 e 80/142), mentre dubbi vengono sollevati dalla dottrina (*Man. trib. Falsitta*, *P. gen.* 10, 176; *Id.*, *R. d. trib.* 95, II, 269).

**XVII. Principio di capacità contributiva e norme procedimentali e processuali.** ■ Nella giurisprudenza sembra pacifico che il principio di capacità contributiva riguarda la disciplina sostanziale e non quella procedimentale o processuale (C. Cost. 82/63, secondo la quale l'art. 53, 1° co., Cost. «non concerne affatto il quomodo della riscossione dei tributi» e quindi non è in contrasto con esso la mancanza in capo alle commissioni tributarie del potere di sospendere, in vigenza del d.p.r. n. 636/72; C. Cost. 86/172, secondo la quale non lo è la definizione in via amministrativa delle controversie tributarie prevista dal d.l. n. 660/73; C. Cost. 96/157, secondo la quale non lo è la disciplina sulle modalità di calcolo degli interessi dovuti in caso di indebito versamento su somme illegittimamente iscritte a ruolo; C. Cost. 00/18, secondo la quale non lo è il divie-

che possa influire sia sul dovere di concorso, sia sulla conformità di questo a capacità contributiva. MOSCHERINI (a cura di), *La capacità contributiva* 93, 231 ss.; nel senso che la normativa procedimentale o processuale possa incidere sulla fattispecie impositiva, allontanandola dalla ratio originaria, BATISTONI FERARA, *Art. 53, Comm. Branca Pizzorosso* 94, 45; MARELLO, *Art. 53, Comm. Bartole-Bin*, 540 s.; per la rilevanza a tal fine delle regole sul rimborso dell'indebito, *Man. trib. Falsitta*, *P. gen.* 10, 180 s. e MiscALI, *R. d. trib.* 00, I, 17 ss.; per la necessità che nella riscossione siano attuati rigorosamente i criteri di riparto, FALSITTA, *R. d. trib.* 07, I, 1047; nel senso che sia proibito qualsiasi inasprimento ingiustificato della tassazione dall'accadimento del fatto imponible, *Dir. trib. Gaffuri*, 09, 34; nel senso che una regola apparentemente strutturale, come un'anticipazione del termine di versamento, possa nascondere una sostanziale variazione del sacrificio imposto al contribuente, GAFFURI, *Capacità contributiva*, in *Dir. d. pubbl.* 06, 786). ■ Dall'art. 53, 1° co., Cost. la Corte costituzionale ha per converso dedotto, con riferimento al processo tributario, che «l'imposizione tributaria è soggetta al canone della trasparenza dal momento che i suoi effetti riguardano la generalità dei cittadini» (C. Cost. 89/50, che ha pertanto considerato illegittima la mancata pubblicità delle udienze nel d.p.r. n. 636/72; C. Cost. 98/141, che ha ritenuto rispettato tale canone dal d.lgs. n. 546/92, pur quando manchi la pubblica udienza, per la pubblicità degli atti e la motivazione della sentenza).

**XVIII. Giustizia tributaria e norme condizionali: il bilanciamento di interessi condizionali. Il tema della indisponibilità dell'obbligazione tributaria.** ■ Note preliminari. ■ **Indisponibilità dell'obbligazione nella prospettiva della giustizia tributaria.** Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, o di irrinunciabilità del credito tributario, necessita di alcune indicazioni preliminari, al fine di stabilire quale collegamento sussista tra di esso e il concetto di «giustizia tributaria». Le definizioni di «giustizia tributaria», numerose e ricche di sfumature, si compendiano nel trattamento proporzionale alla condizione economica di ciascuno, come si

evince sia dall'art. 25 dello Statuto albertino (stando al quale i regnicoli contribuiscono indistintamente ai carichi dello Stato «nella proporzione dei loro averi»), sia dall'art. 53 della Costituzione repubblicana (per il quale tutti concorrono «in ragione della loro capacità contributiva»). Il sacrificio imposto a ciascuno deve tenere conto dei mezzi di cui il singolo obbligato dispone (FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale* 08, XXI e XXXI sc. fin. 92, I, 351, traduzione italiana, a cura di FREGNI, dell'articolo *Die Entwicklung von Forschung und Lehre im Steuerrecht*, in *Steuer und Wirtschaft* n. 3/1991). ■ L'espressione «giustizia tributaria» è sinonimo di uguaglianza, con la conseguenza che il legislatore, una volta fissati gli indici di ripartizione dei carichi fiscali, non può alterarli, con sostanziali effetti retroattivi, a favore di alcuni contribuenti. Parimenti, gli enti impositori non possono concedere riduzioni, abbattimenti, sconti, abbuoni o finanche esenzioni convenzionali (o patizie) dalle imposte che essi amministrano, poiché, se così facessero, la parità di trattamento diverrebbe una chimera e il sistema finirebbe per essere dominato dall'iniquità (BRUNN, *R. d. trib.* 10, II, 679 s.; ma vedi anche C del Regno, I sez., 26 febbraio 1937, in *Dial. trib.* 08, 12 e ss., stando alla quale un ente pubblico locale [nella specie, un Comune italiano], il quale inrattenga rapporti con operatori privati sulla base di uno o più contratti, non può, salvo i casi espressamente previsti dalla legge, concedere esenzioni dal pagamento dei pubblici tributi. La sentenza è annotata da CROVATO - LUPI, *Dial. trib.* 08, 10 ss. Questi autori, riducono l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria a mera regola da applicare nel comparto della contabilità pubblica [non elevabile, dunque, al rango di principio costituzionale]. È chiaro che quando il legislatore «disponga» dell'obbligazione (nel senso sopra rappresentato) si genera una situazione di ingiustizia, vale a dire di disparità di trattamento. Allo stesso risultato si perviene allorché l'atto dispositivo sia da riferire all'Amministrazione finanziaria. La giustizia richiede, pertanto, equilibrio nella distribuzione dei sacrifici economici tra tutti i componenti la collettività, in funzione del soddisfacimento di interessi che appartengono, appunto, alla collettività medesima (FALSITTA, *op. cit.*, I, VON JERING, *Der Zweck*