

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI GENOVA

Dipartimento di Giurisprudenza

Corso di Laurea Magistrale in Giurisprudenza



Tesi di Laurea

in Giustizia tributaria e diritti fondamentali

**Progressività e discriminazione qualitativa dei  
redditi come strumenti di attuazione della  
giustizia tributaria**

Relatore:

Chiar.mo Professor Alberto Marcheselli

Candidato:

Matteo Demetri

Anno accademico 2021/2022

|  |    |
|--|----|
| ▪ <b>Indice</b>  |    |
| ▪ <b>Note introduttive</b> .....   | 1  |
| ▪ <b>Capitolo I. L'articolo 53 della Costituzione: riflessioni sui principi di capacità contributiva e di progressività nell'ordinamento costituzionale italiano</b> ..... | 6  |
| - <b>1.1. L'articolo 53 della Costituzione: un inquadramento generale</b> .....  | 7  |
| - <b>1.1.1. Il principio di effettività</b> .....  | 13 |
| - <b>1.1.2. Il principio di attualità</b> .....  | 15 |
| - <b>1.2. Una fonte internazionale applicabile al Diritto Tributario: l'articolo 1 del Primo Protocollo Addizionale alla CEDU</b> .....                                    | 17 |
| - <b>1.3. Il minimo vitale quale corollario del principio di capacità contributiva nell'interpretazione della Consulta</b> .....   | 21 |
| - <b>1.3.1. Minimo vitale e principio di solidarietà</b> .....   | 24 |
| - <b>1.3.2. Esenzione del minimo vitale e diritto dei lavoratori ad una esistenza libera e dignitosa</b> .....   | 25 |
| - <b>1.3.3. Minimo vitale come espressione primordiale del principio di progressività</b> .....  | 27 |
| - <b>1.3.4. Una possibile giustificazione del c.d. Reddito di Cittadinanza</b> .....   | 28 |
| - <b>1.3.5. Ambito oggettivo dell'esenzione del minimo vitale (e la cosiddetta capacità contributiva globale)</b> .....  | 30 |
| - <b>1.3.6. Ambito soggettivo di applicazione dell'esenzione del minimo vitale</b> .....   | 36 |
| - <b>1.4. La c.d. capacità contributiva su grandezze non economiche</b> .....  | 38 |
| - <b>1.4.1. Capacità contributiva vs imposte sui consumi</b> .....   | 39 |

|   |  |    |
|---|--|----|
| - | 1.4.2. Capacità contributiva vs Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP).....  | 40 |
| - | 1.4.3. Capacità contributiva vs i cosiddetti tributi ambientali.....   | 43 |
| - | 1.4.4. Capacità contributiva vs il cosiddetto canone Rai.....  | 44 |
| - | 1.4.5. Capacità contributiva vs i cosiddetti <i>Fringe Benefits</i> .....  | 47 |
| - | 1.5. I teorici della c.d. <i>Endowment Taxation</i> .....  | 48 |
| - | 1.6. Principio di progressività: il collegamento tra il primo ed il secondo comma dell'articolo 53.....  | 51 |
| - | 1.6.1. Il principio di progressività come estrinsecazione dei principi di solidarietà e uguaglianza e tentativi di trovarne una giustificazione..  | 54 |
| - | 1.6.2. Le aliquote progressive.....  | 56 |
| ▪ | <b>Capitolo II. La discriminazione qualitativa dei redditi ai fini dell'individuazione del “giusto tributo”</b> .....  | 58 |
| - | 2.1. Gli albori della discriminazione qualitativa dei redditi – la doppia tassazione del risparmio: un mito da sfatare .....   | 59 |
| - | 2.1.1. La tassazione dei redditi da capitale: i postumi del teorema della doppia tassazione del risparmio .....  | 64 |
| - | 2.1.2. Un modo alternativo di giustificare la discriminazione qualitativa dei redditi .....  | 69 |
| - | 2.2. Definizione e modalità di attuazione della discriminazione qualitativa dei redditi .....  | 71 |
| - | 2.3. La messa in pratica della discriminazione qualitativa dei redditi: l'Imposta Locale sui Redditi .....   | 74 |
| - | 2.3.1. La – discutibile – sottoposizione dei lavoratori autonomi ad ILOR e discriminazione degli stessi rispetto ai lavoratori dipendenti: l'intervento della Corte Costituzionale ..... | 75 |

- **2.3.2.** L'ILOR riassume la sua fisionomia originaria ma i problemi non sono finiti ..... 80
  - **2.4.** Dalla differenziazione di carico fiscale tra diverse tipologie di reddito all'individuazione di un colpevole ..... 83
    - **2.4.1.** La c.d. *Robin Hood Tax*: approfondimento sulla sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 2015 ..... 84
      - **2.4.1.1.** La modulazione degli effetti nel tempo della pronuncia: la Corte Costituzionale viene in soccorso del legislatore ..... 88
      - **2.4.1.2.** Il pareggio di bilancio “utilizzato” quale valore suscettibile di bilanciamento costituzionale ..... 89
    - **2.4.2.** Una lezione non imparata dal legislatore: una sola *Robin Hood Tax* o ce ne sono altre? ..... 90
  - **2.5.** Una discriminazione qualitativa velata: la sottoposizione a tassazione separata del trattamento di fine rapporto ..... 93
- **Capitolo III. La messa alla prova dei principi di capacità contributiva, di progressività e di discriminazione qualitativa dei redditi nell'attuale sistema tributario italiano: l'erosione dell'IRPEF** ..... 98
- **3.1.** Il modello teorico della Commissione Cosciani: la *Comprehensive Income Taxation* ..... 99
  - **3.2.** L'erosione dell'imposta sul reddito complessivo: il fenomeno della cedolarizzazione ..... 102
    - **3.2.1.** La tassazione dei proventi di natura finanziaria vs i principi di equità orizzontale e verticale ..... 104
    - **3.2.2.** La tassazione dei redditi fondiari vs i principi di equità orizzontale e verticale ..... 105
    - **3.2.3.** La tassazione di premi, vincite o altri proventi derivanti dalla pura sorte vs i principi di equità orizzontale e verticale ..... 111

- **3.2.4.** La tassazione dei redditi da lavoro autonomo, delle piccole imprese e dei professionisti vs i principi di equità orizzontale e verticale... 113
- **3.2.4.1.** Le ragioni a favore di un trattamento preferenziale per le piccole e medie imprese ..... 113
- **3.2.4.2.** Un microcosmo fiscale: il c.d. regime forfettario per i lavoratori autonomi ..... 116
- **3.3.** Un'imposta "speciale" progressiva sui redditi da lavoro dipendente quale conseguenza dell'erosione della progressività. Una discriminazione qualitativa dei redditi al contrario ..... 125
- **3.4.** Alcuni possibili rimedi *de iure condendo* all'erosione della progressività ..... 128
- **3.5.** La mancata concessione su una base universale dell'esenzione del minimo vitale – una cattiva attuazione dei principi di progressività e di discriminazione qualitativa dei redditi genera dei contrasti rispetto al principio di capacità contributiva ..... 131
- **Capitolo IV. Dall'asserito carattere redistributivo dell'imposta progressiva a delle prospettive di riforma nel senso di un'attenuazione della progressività e praticabilità di una *Flat-rate Tax* ..... 137**
  - **4.1.** Un quadro generale sulle principali criticità in un'ottica riformatrice ..... 138
  - **4.2.** L'asserito carattere redistributivo dell'imposta progressiva... 141
  - **4.2.1.** La giustificazione dell'attribuzione di una finalità extrafiscale al prelievo tributario sulla base del principio di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. .... 145
  - **4.2.2.** Il prelievo tributario come travisato strumento di attuazione del principio di uguaglianza ..... 146

|   |     |
|---|-----|
| - 4.2.3. Un modo di intendere la redistribuzione tendenzialmente<br>condivisibile .....   | 148 |
| - 4.2.4. La funzione meramente sottrattiva dei tributi .....  | 150 |
| - 4.3. Limiti massimi all'imposizione fiscale ed effetto di <i>feedback</i> . 151   |     |
| - 4.4. Un possibile modello cui fare riferimento: la <i>Flat-rate Tax</i> ... 159   |     |
| - 4.4.1. L'asserita incostituzionalità di una <i>Flat-rate Tax</i> : il contrasto con il<br>secondo comma dell'art. 53 Cost. .... | 163 |
| - 4.4.2. Pregi e difetti di una <i>Flat-rate Tax</i> modellata sulla falsariga di quella<br>ideata da Hall e Rabushka .....       | 167 |
| - 4.4.3. Presunto <i>deficit</i> di equità verticale .....  | 172 |
| - 4.4.4. L'asserita perdita di gettito derivante dall'attuazione di una <i>Flat-rate<br/>Tax</i> .....                            | 174 |
| - 4.5. L'imposizione commisurata al patrimonio e suo possibile<br>coordinamento con l'imposta personale sul reddito.....          | 175 |
| ▪ <b>Considerazioni conclusive</b> .....  | 180 |
| ▪ <b>Bibliografia</b> .....   | 189 |
| ▪ <b>Casi giurisprudenziali</b> .....   | 203 |

## Note introduttive

La presente dissertazione scaturisce da ispirazioni di diversa natura, tra le quali spicca sicuramente la volontà di occuparsi di temi che costituiscono veri e propri classici della manualistica tributaria, tra i quali si annoverano il principio di capacità contributiva ed il suo corollario costituito dall'esenzione del minimo vitale, la progressività, la discriminazione qualitativa dei redditi e, infine, l'asserito carattere redistributivo connaturato ad un'imposta progressiva, il tutto in un'ottica il più possibile olistica, che non disdegni riflessioni di carattere sociale, politico, economico e culturale.

Del resto, non si può fare a meno di prendere atto, ultimamente, di un appiattimento delle trattazioni in materia tributaria, le quali non paiono più essere propense a riflettere su quale sia il giusto tributo.

I tecnici della materia, infatti, ad esclusione di pochi maestri, in maniera ancor più accentuata che negli altri micro-settori dello *Ius*, paiono dedicarsi esclusivamente ad un mero commento delle disposizioni normative e dei casi giurisprudenziali, rischiando di tralasciare, a volte, le varie sfaccettature che la complessità della realtà tributaria presenta.

D'altro canto, l'individuazione dei parametri che dovrebbero essere adoperati per l'individuazione del giusto tributo, pare logicamente prodromica alla progettazione di qualsivoglia riforma tributaria.

Ora, rendendoci conto di quanto sia ambizioso l'obiettivo che ci si pone, e lungi dal pretendere di poter dispensare soluzioni, si tenterà invece di impostare il suddetto lavoro riflettendo sui principi cui dovrebbe ispirarsi un possibile tentativo di riforma.

Il campo di azione della presente dissertazione, tuttavia, non potendo coprire un così vasto oggetto d'indagine, si concentrerà necessariamente su questioni selezionate, non senza tentare di ricondurle a problematiche di più ampio respiro.

Questa la ragione per cui il progetto di ricerca è quadripartito e dedicato, nel primo capitolo all'individuazione del principio di capacità contributiva; tale nozione è strettamente interrelata con la considerazione del singolo contribuente nella sua realtà effettiva e nella sua attitudine a concorrere alle spese pubbliche<sup>1</sup>. Inoltre, si avrà modo

---

<sup>1</sup> MOSCHETTI F., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Dottrina – Scritti per il 70° compleanno di Joachim Lang*, aventi come riferimento il testo della relazione *La razionalità del prelievo ed il concorso alle*

di porre particolare enfasi, sul suo corollario più importante, ossia sull'esonazione del minimo vitale. D'altra parte, la scelta del sintagma «*capacità contributiva*» nell'ambito dell'art. 53, comma 1, Cost., non è priva di significato in quanto, in tal modo, si è inteso porre l'accento sul fatto che tale nozione vada tenuta concettualmente distinta da quella di capacità economica.

In particolare, il presidente della Commissione per la Costituzione, Ruini, nell'ambito dell'esame della disposizione *de qua* affermava che: «[t]ale formula [capacità contributiva], [contenesse] già in germe l'idea delle limitazioni e delle esenzioni per il fatto che colui il quale dovrebbe contribuire non ha capacità contributiva».

Si sposterà poi l'attenzione sul secondo comma dell'art. 53 Cost., ossia sul principio di progressività, basato sulla «*decrescente utilità marginale soggettiva delle successive dosi del reddito individuale e al conseguente minor "sacrificio" che rappresenterebbe per il ricco in confronto al povero la rinuncia ad una medesima percentuale del reddito complessivamente disponibile*»<sup>2</sup>.

A tal riguardo si avrà modo di prendere posizione riguardo al valore da attribuire al suddetto principio; in altri termini ci si chiederà se il secondo comma dell'art. 53 Cost. abbia la medesima portata precettiva del primo o se, al contrario, vada considerato alla stregua di un monito rivolto al legislatore.

Nell'ambito del secondo capitolo, si tratterà della discriminazione qualitativa dei redditi, ovvero ci si domanderà se ricchezze quantitativamente uguali possano essere tassate in maniera diversa.

In particolare, si considererà tale trattamento differenziale come un affinamento del principio di uguaglianza, il quale permetterebbe di ritenere che ricchezze di pari ammontare manifestino una differente capacità contributiva in ragione di una diversa fonte di produzione od anche in ragione di una diversa utilità sociale<sup>3</sup>.

Si darà atto, peraltro, delle modalità attraverso le quali tale differenziazione sia stata messa in pratica, sottolineando come, storicamente, il suo fondamento fosse costituito dalla circostanza per cui le ricchezze tassate in maniera differente rispetto alle altre appartenessero a tipologie di reddito suscettibili di un atteggiamento

---

*spese pubbliche* tenuta in bologna il 26/9/2003 al convegno *Le ragioni del diritto tributario in Europa – Giornate di studio per Furio Bosello*.

<sup>2</sup> BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, Milano, AG, 1975, p. 156.

<sup>3</sup> Similmente STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 559.

tributario differenziato. Di converso, più di recente tale forma di discriminazione pare essere evoluta – o involuta – nel senso di permettere un prelievo fiscale differente per determinati soggetti, non già in ragione del tipo o dell'entità della ricchezza, bensì per la semplice appartenenza del contribuente ad una determinata categoria o ad un gruppo individuato<sup>4</sup>.

Prese in considerazione sia la dimensione quantitativa sia quella qualitativa dell'imposizione, arriverà il momento, nel terzo capitolo, di fare i conti, per così dire, con la realtà delle cose, ossia si vedrà come siano stati attuati i principi di discriminazione quantitativa e qualitativa.

Si prenderanno, infatti, le mosse dal modello delineato nella riforma a lunga gestazione degli anni '60-'70, il cui obiettivo era quello di addivenire ad un modello di Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche che fosse onnicomprensivo, personale e progressivo.

In tale impianto teorico non sarebbe mancata neppure la discriminazione qualitativa, la quale si sarebbe voluta attuare attraverso la previsione di un'imposta patrimoniale, ma ci si accontentò di quella che venne definita come «*imposta sui redditi derivanti da patrimonio*», ossia dell'ILOR.

Ci sarà l'occasione per evidenziare come raramente nella Scienza delle Finanze si sia assistito ad un disallineamento tale tra il modello teorico e l'applicazione pratica.

Ci si riferisce principalmente alla circostanza per cui il legislatore tributario italiano abbia continuato ad elevare – formalmente – a principio generale il fatto per cui l'imposta sul reddito delle persone fisiche si dovesse applicare «*sul reddito complessivo del soggetto*»<sup>5</sup>, quando, invece, nella sostanza sussiste un foltissimo gruppo di imposte sostitutive, le quali hanno eroso l'area della progressività.

Elencando sommariamente le principali criticità dell'Imposta Personale sul Reddito delle Persone Fisiche, senza pretesa di completezza, si possono menzionare la fuoriuscita di vari tipi di reddito dall'imposizione basata sul modello teorico della *Comprehensive Income Taxation*, la circostanza per cui essa non si atteggi più a tributo progressivo onnicomprensivo andando, invece, a colpire unicamente i redditi da lavoro e da pensione; ed ancora il mancato rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, Cost., nella misura in cui non preveda un'esenzione del

---

<sup>4</sup> Nei medesimi termini si esprimono MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 73.

<sup>5</sup> Si sta facendo riferimento all'art. 3 n. 917 del d.P.R. del 22/12/1986.

minimo vitale su base universale. Si evidenzierà, infatti, come anche la stessa esenzione del minimo vitale non sia pienamente rispettata allo stato attuale in quanto, da un lato, appare di misura diversa a seconda che il contribuente percepisca redditi da lavoro autonomo o da lavoro dipendente, dall'altro, risulta completamente assente per i titolari di redditi sottoposti ad una delle numerose tassazioni sostitutive.

Infine, nel quarto capitolo si tenterà, per così dire, di assemblare tutti i pezzi del mosaico che si sono andati formando; infatti, partendo proprio dalle criticità riscontrate nel sistema tributario vigente si avrà modo di prospettare delle possibili linee di riforma, suggerite da eminenti giuristi, non prima, però, di esserci domandati se il prelievo tributario debba perseguire obiettivi extrafiscali o meno ed, ancor più esplicitamente, non prima di aver preso in considerazione quelle impostazioni teoriche per le quali il tributo dovrebbe svolgere una funzione propriamente redistributiva, addossando allo stesso un compito di attuazione del principio di uguaglianza.

Quanto alla metodologia adottata, come si noterà, nell'ambito dei primi due capitoli prevarrà un incedere di tipo deduttivo, prova ne sia il fatto che spesso si farà ricorso a ragionamenti di tipo sillogistico; in particolare, saranno enunciati, ed all'occorrenza confutati, i principali orientamenti dottrinali e gli interventi della Corte Costituzionale più significativi a proposito dei principi di capacità contributiva, di progressività e di discriminazione qualitativa dei redditi.

Di converso, nell'ambito del terzo capitolo, prevarrà un approccio di tipo empirico, ossia si guarderà al sistema tributario attuale, prendendo in considerazione singoli aspetti dello stesso e ponendo l'accento sui più recenti interventi legislativi per poi domandarci se i suddetti principi risultino rispettati.

Da ultimo, il quarto capitolo sarà terreno di riflessioni di varia natura in quanto ci si chiederà dapprima quali siano le finalità del prelievo tributario e poi, in estrema sintesi, si analizzeranno alcune linee di riforma strutturale, chiedendoci se queste possano ritenersi conformi ai ben noti principi analizzati nei primi due capitoli.

Vanno anche ammesse le ovvie lacune della presente dissertazione. Si può notare, infatti, come, per ragioni di brevità, non venga quasi mai applicato l'approccio comparatistico rispetto agli altri ordinamenti e come siano stati evitati approfondimenti attinenti alla tassazione sul reddito delle persone giuridiche, che pure sarebbero stati degni di rilievo.

Si sono, inoltre, volutamente evitati approcci di tipo statistico, i quali avrebbero appesantito la trattazione e – a parere di chi scrive – avrebbero rischiato di oscurare i

veri protagonisti della presente trattazione, ossia i parametri di equità del tributo che si sono testé menzionati, ai quali va aggiunto quantomeno il trasversale principio di ragionevolezza.

Si è ritenuto, infine, pur trattando di temi quantomai attuali, di non fare riferimento ad una piuttosto che ad un'altra delle più recenti proposte di riforma attinenti alla materia *de qua*; si pensi alla sempre più spesso chiamata in causa, *Flat Tax*, la quale costituisce terreno fertile nelle varie proposte dei partiti politici in vicinanza di scadenze elettorali.

In conclusione, il *fil rouge* di tutta la trattazione potrebbe essere ricondotto al classico *trade-off* tra equità ed efficienza, il quale, rapportato alla materia *de qua*, si sostanzierà nella ragionata ponderazione tra questi due differenti valori, nella quale, se ne viene enfatizzato maggiormente uno, tendenzialmente l'altro verrà parzialmente sacrificato.

Le premesse svolte potrebbero far pensare che sullo sfondo della trattazione vi sia un modello di giustizia astratto, volto ad appagare un determinato indirizzo filosofico o un determinato modello economico. Al contrario, l'ideale di giustizia che si avrà a mente sarà quello percepibile da chiunque, anche da un bambino.

Infatti, riprendendo un acuto esempio<sup>6</sup>, se al bambino che nulla sa di diritto viene regalata una caramella sarà ben contento, ma nel momento in cui, senza una giustificazione del trattamento differenziale, al fratello se ne regalano due, scoppierà in lacrime, avvertendo la cosa come ingiusta.

Similmente, se al contribuente viene fatto pagare un tributo di venti e, senza un'opportuna *ratio* giustificatrice, ad un altro, nella medesima situazione del primo, un'imposta di dieci, il primo griderà all'ingiustizia.

---

<sup>6</sup> BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, Milano, AG, 1975, p. 5.

## **Capitolo I. L'articolo 53 della Costituzione: riflessioni sui principi di capacità contributiva e di progressività nell'ordinamento costituzionale italiano**

**Sommario:** **1.1.** L'articolo 53 della Costituzione: un inquadramento generale; **1.1.1.** Il principio di effettività; **1.1.2.** Il principio di attualità; **1.2.** Una fonte internazionale applicabile al Diritto Tributario: l'articolo 1 del Primo Protocollo Addizionale alla CEDU; **1.3.** Il minimo vitale quale corollario del principio di capacità contributiva nell'interpretazione della Consulta; **1.3.1.** Minimo vitale e principio di solidarietà; **1.3.2.** Esenzione del minimo vitale e diritto dei lavoratori ad una esistenza libera e dignitosa; **1.3.3.** Minimo vitale come espressione primordiale del principio di progressività; **1.3.4.** Una possibile giustificazione del cosiddetto Reddito di Cittadinanza; **1.3.5.** Ambito oggettivo dell'esenzione del minimo vitale (e la cosiddetta capacità contributiva globale); **1.3.6.** Ambito soggettivo di applicazione dell'esenzione del minimo vitale; **1.4.** La c.d. capacità contributiva su grandezze non economiche; **1.4.1.** Capacità contributiva vs imposte sui consumi; **1.4.2.** Capacità contributiva vs Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP); **1.4.3.** Capacità contributiva vs i cosiddetti tributi ambientali; **1.4.4.** Capacità contributiva vs il c.d. canone Rai; **1.4.5.** Capacità contributiva vs i cosiddetti *Fringe Benefits*; **1.5.** I teorici della c.d. *Endowment Taxation*; **1.6.** Principio di progressività: il collegamento tra il primo ed il secondo comma dell'articolo 53; **1.6.1.** Il principio di progressività come estrinsecazione dei principi di solidarietà e uguaglianza e tentativi di trovarne una giustificazione; **1.6.2.** Le aliquote progressive.

«La spesa del governo è, in riguardo agli individui di una grande nazione, come la spesa d'amministrazione riguardo ai comproprietari di un grande condominio, i quali sono tutti obbligati a contribuirvi in proporzione ai loro rispettivi interessi nel medesimo»<sup>1</sup>.

### 1.1. L'articolo 53 della Costituzione: un inquadramento generale

Occorre, innanzitutto, prendere le mosse da quella che è la principale disposizione in materia tributaria, ovvero l'art. 53 Cost., il quale così dispone:

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

*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività».*

Procedendo con ordine, nei primi paragrafi del presente lavoro si tratterà prevalentemente del primo comma, mentre successivamente verrà dedicato ampio spazio al principio di progressività.

Inizialmente, quanto disposto dal primo comma era stato sottovalutato dalla dottrina<sup>2</sup> a tal punto da spingere parte di essa a ritenerlo un semplice principio di diritto<sup>3</sup>, non esprimente un comando vincolante per il legislatore<sup>4</sup> per una serie di ragioni, tra le quali si annoverano, senza pretesa di completezza:

- a) la formulazione generica ed astratta dello stesso;
- b) il ritardo con cui la Corte Costituzionale è entrata in pieno esercizio<sup>5</sup>;

---

<sup>1</sup> SMITH A., *Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle Nazioni*, 1776, ed. it. Torino, Utet, 1945, p. 744.

<sup>2</sup> Quello inizialmente mostrato nei confronti dell'art. 53 Cost. costituisce un atteggiamento non dissimile da quello che ha contraddistinto l'interpretazione di altre disposizioni costituzionali e, segnatamente, di quelle di cui ai primi articoli della Costituzione. In particolare, secondo parte della dottrina, nella prima parte della stessa verrebbero esposti principi di natura programmatica e non immediatamente precettivi.

<sup>3</sup> Nel medesimo senso si veda anche il Rapporto della Commissione Economica, redatto da E. Vanoni nel 1946, per cui «La capacità contributiva non è una qualità oggettiva ed immutabile del soggetto, ma il risultato di una valutazione, di un giudizio, intorno alla posizione del soggetto ed alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici»<sup>3</sup>. Sul punto vedasi VANONI E., *Rapporto della Commissione Economica*, 1946, [www.legislature.camera.it](http://www.legislature.camera.it)

<sup>4</sup> Così si esprimeva il Maffezzoni, il cui pensiero sul punto viene analizzato e criticato da MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 51, nota 76.

<sup>5</sup> Similmente MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 10.

- c) le differenze rispetto a quello che si può, a ragione, considerare come l'antenato dello stesso articolo 53 Cost.

Infatti, il menzionato principio della capacità contributiva, in parte, si trova già espresso nell'art. 25 della Carta emanata da Carlo Alberto, il quale così disponeva: «*Essi [i regnicoli] contribuiscono tutti indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato*».

Da quest'ultima disposizione si evincono due elementi fondamentali che verranno poi trasfusi nella Costituzione del '48:

- i. l'obbligo – generalizzato – di contribuire alle spese dello Stato;
- ii. l'affermazione che lo *ius impositionis* dello Stato sarà limitato alla proporzione di ricchezze di cui il suddito dispone.

La disposizione si presta ad essere interpretata alla luce dell'art. 24 dello Statuto stesso, il quale, manifesto di uno Stato liberale, ha sancito l'eguaglianza davanti alla legge di tutti i sudditi.

Orbene, non si può riconoscere una portata uguale tra il testo dello Statuto Albertino e quello della Costituzione; infatti, «*la diversità delle due disposizioni risulta incontestabile sol che si tenga conto della differente natura delle due Costituzioni*»<sup>6</sup>;

- d) infine, la circostanza per cui, inizialmente, il principio di capacità contributiva venisse inteso come da riferirsi al sistema tributario interamente considerato e non alla singola imposta.

Tale malinteso nasceva da una confusione tra il primo ed il secondo comma del medesimo art. 53 Cost. Quest'ultimo, infatti, come si avrà modo di vedere, è stato inteso più che altro come ispiratore di un principio piuttosto che come norma direttamente applicabile.

Da ciò discende infatti, per il legislatore ordinario, un monito per la politica finanziaria: questi potrà certamente stabilire delle imposte proporzionali, a patto che l'intero sistema rimanga orientato verso la progressività, nel senso che «*ai tributi a struttura progressiva sia assegnato valore caratterizzante del sistema*»<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> PEDONE A. e GIARDA P. (a cura di), *Scritti scelti - La finanza pubblica (1960 - 2007)*, I ed., Milano, Franco Angeli Editore, 2007, p. 107.

<sup>7</sup> TREMONTI G., *La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati e utilizzabili*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1987, 1, I, p. 88.

Fu l'intervento della Corte Costituzionale<sup>8</sup> ad indicare la retta via alla dottrina ed alla giurisprudenza successiva: il Giudice delle Leggi risolse, infatti, il problema alla radice, affermando che la distinzione comunemente adottata tra norme programmatiche e precettive non può essere determinante nell'ambito dei giudizi di legittimità costituzionale.

Pertanto, l'illegittimità di una legge può benissimo derivare dal contrasto di essa con una norma che viene detta programmatica.

Tuttavia, anche prescindendo dall'intervento della Consulta, ben presto la dottrina si rese conto della portata della disposizione in parola e rilevò come il principio di capacità contributiva avesse un contenuto tutt'altro che vago<sup>9</sup>, ovvero permettesse di ancorare l'imposizione alla sussistenza di una forza economica da parte del singolo.

Come si avrà modo di vedere, la capacità contributiva è la parte di forza economica che eccede quel *minimum* di ricchezza che occorre per soddisfare le proprie esigenze individuali<sup>10</sup>.

Ciò premesso, occorre procedere con un'esegesi per singoli punti dell'art. 53:

- a) già la prima parola utilizzata è in grado di fornire molti spunti di riflessione: infatti, quel «*tutti*» scelto dal legislatore, non è né più corrispondente ai «*regnicoli*» di cui parlava lo Statuto Albertino<sup>11</sup>, né tantomeno fa riferimento ai «*cittadini*».

Allora, chi sono i destinatari dell'articolo 53?

Ebbene, i «*tutti*» dell'art. 53 sono la migliore espressione di quello che la dottrina chiama «*principio di universalità del tributo*»<sup>12</sup>, cioè quella concezione per cui, in ossequio all'art. 3 della stessa Costituzione, il tributo deve riguardare tutti coloro che si rapportano con l'ordinamento italiano, senza porre in essere alcun tipo di privilegio a favore di determinate classi sociali o di determinati individui.

---

<sup>8</sup> Ci si riferisce alla sentenza della Corte Cost. n. 1 del 14 giugno 1956. Per un commento della stessa in riferimento allo stesso tema di cui si sta trattando vedasi MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 20.

<sup>9</sup> Meritevole di attenzione è il fatto che la Corte Costituzionale abbia utilizzato la nuova concezione del concetto sia come limite assoluto, cioè come elemento indispensabile per la giustificazione di un prelievo fiscale, sia come limite relativo, cioè al fine di giustificare un diverso trattamento impositivo per soggetti con capacità contributiva differente. Vedasi Corte Costituzionale, sentenza n. 42 del 1980, [www.giuricost.org](http://www.giuricost.org)

<sup>10</sup> MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 22.

<sup>11</sup> Lo Statuto Albertino all'art. 25 così disponeva: «*Essi [i regnicoli] contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato*».

<sup>12</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - parte generale*, p. 161.

In altre parole, l'obbligo di adempimento al pagamento dei tributi sorgerà in capo a coloro nei confronti dei quali possa delinarsi un dovere di solidarietà verso i consociati<sup>13</sup>.

Pertanto, è richiesto quantomeno un collegamento durevole tra il singolo e lo Stato italiano, affinché possa configurarsi l'obbligazione tributaria;

- b) procedendo nella lettura del primo comma dell'art. 53 Cost. è poi presente un profilo, per così dire, teleologico; ovvero viene indicata la finalità che si vuole raggiungere con l'imposizione tributaria, ossia la necessità di reperire risorse per sostenere la spesa pubblica.

Risulterebbe pleonastico, in questa sede, soffermarsi diffusamente su come, il superamento dello Stato minimo, tipico di un Paese liberale in ambito politico e liberista in quello economico ed il passaggio al c.d. Stato sociale, abbia determinato il moltiplicarsi delle spese pubbliche. In particolare, se nell'Ottocento lo Stato si poteva accontentare di reperire risorse attraverso lo sfruttamento dei beni in suo possesso (c.d. finanza patrimoniale), con il mutamento della funzione dello Stato minimo ed il conseguente vertiginoso aumento delle spese pubbliche gli strumenti di reperimento delle risorse non possono più essere quelli propri dello Stato non interventista<sup>14</sup>, ma saranno sostanzialmente due:

- i. il ricorso al debito pubblico<sup>15</sup>;
  - ii. il finanziamento tramite il prelievo coattivo;
- c) infine, ecco il nocciolo duro della disposizione, costituito dalla capacità contributiva, che si va a tradurre in quella, tanto ricercata, unità di misura sulla base della quale ponderare il prelievo fiscale.

I Padri Costituenti, nell'elaborazione di tale formula, si trovarono davanti alla scelta se adottare una formula che rispecchiasse maggiormente il principio del beneficio o il principio di solidarietà.

---

<sup>13</sup> Similmente MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 215.

<sup>14</sup> Si sofferma più diffusamente sul tema STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, pp. 23 ss.

<sup>15</sup> Sul punto non ci si sofferma in quanto esula dal tema trattato nel presente lavoro. Si accenna unicamente al fatto che, come noto, l'indebitamento può avere effetti favorevoli nel medio-lungo periodo solo laddove lo Stato sia efficiente, ovvero riesca a «*creare ricchezza almeno pari all'onere che ci si assume*». MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 6.

La scelta poteva influenzare, in qualche misura, l'orientamento politico del Paese, rendendolo più liberale e liberista in ambito economico, oppure più orientato al modello del c.d. *welfare state*.

Andando con ordine, è in primo luogo necessario definire e distinguere i due principi:

- i. il principio del beneficio → può considerarsi l'applicazione dei meccanismi commutativi propri dei rapporti *inter privatos* alla materia tributaria; si sostanzia nel prevedere che il contribuente «partecipi alle prestazioni pubbliche indivisibili in ragione del godimento delle prestazioni stesse»<sup>16</sup>; in quest'ottica il tributo è totalmente privo di finalità di redistribuzione delle ricchezze<sup>17</sup>;
- ii. il principio di solidarietà sociale → con esso si intende, invece, che «il tributo deve essere parametrato sulla base di uno spirito solidale»<sup>18</sup>. Ciò significa che il tributo assume una nuova funzione, non quella d'essere un mero corrispettivo del servizio ricevuto dallo Stato, ma quella di assurgere a soddisfazione di un dovere nei confronti della comunità di appartenenza.

Si tratta dell'applicazione alla materia tributaria del principio espresso dall'articolo 2 della Costituzione, il quale afferma «la solidarietà economica e sociale».

Come noto, la scelta ricadde sulla valorizzazione del principio *sub ii*).

Per vero, non si trattava di una vera e propria novità della nostra Costituzione in quanto, all'epoca dei Padri Costituenti, le teorie a favore di una tassazione basata sul criterio della contro-prestazione erano già recessive, in quanto difficilmente utilizzabili nell'ambito dei c.d. servizi indivisibili.

Tuttavia, come si avrà modo di vedere, si può affermare che il criterio del beneficio non sia scomparso del tutto, tanto è vero che può ancora essere chiamato in causa per giustificare determinati tipi di tributo<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003, p. 31.

<sup>17</sup> Si sta utilizzando impropriamente il termine redistribuzione per semplificare il discorso.

Come si avrà modo di chiarire, si deve dire, più correttamente, che la spesa può essere più o meno redistributiva. Vedasi cap. IV, par. 4.2.

<sup>18</sup> MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento e giusto processo*, I ed., Torino, Giappichelli, 2016, p. 40.

<sup>19</sup> Vedasi, ad esempio, i cosiddetti tributi ambientali per i quali si rimanda al cap. I, par. 1.4.3.

Comunque sia, una volta accolto, in linea di massima, il dovere di solidarietà come giustificazione dell'adempimento tributario, occorre un principio cui ancorarlo<sup>20</sup>: questo venne individuato nel c.d. criterio del sacrificio, il quale ha la funzione di individuare «*il limite del carico tributario oltre il quale il sacrificio richiesto per ciascun contribuente sarebbe non equo in ragione delle proprie responsabilità economiche*»<sup>21</sup>.

Da tale definizione emerge in maniera cristallina il legame tra principio del sacrificio e principio d'eguaglianza, di cui all'articolo 3 della stessa Costituzione, perché la «*pari dignità sociale, senza distinzione [...] di condizioni personali e sociali*» può essere raggiunta solo attraverso un sistema fiscale che garantisca una corretta redistribuzione delle ricchezze.

Nel corso del tempo, la stessa dottrina ha cercato – con l'ingerenza di giurisprudenza e legislatore – di definire le modalità con cui il principio del sacrificio si rapporti con il patrimonio delle norme tributarie, evidenziando tre sottoprincipi:

- a) il principio del sacrificio eguale → per cui l'imposta deve determinare un sacrificio identico per tutti i contribuenti;
- b) il principio del sacrificio proporzionale → per il quale il contribuente deve sacrificarsi in proporzione alla propria capacità contributiva;
- c) il principio del sacrificio minimo collettivo → secondo il quale l'imposta è equamente distribuita al punto tale da determinare il minimo sacrificio per la collettività intera.

I Padri Costituenti, non volendo operare nel senso di scegliere nettamente tra i tre sottoprincipi, hanno deciso di optare per il concetto di capacità contributiva; ma se si riflette con più attenzione, si può osservare come tutti i sottoprincipi menzionati, alcuni in modo più marcato, altri in modo più labile, siano stati trasfusi nell'art. 53 Cost.

Se, infatti, si guarda alla disposizione in parola, si può notare come il pronome «*tutti*» richiami al sotto-principio *sub a*), come il comma secondo «*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*», vada proprio nella direzione *sub b*) e come il principio *sub c*) risieda nello stesso concetto di capacità contributiva.

---

<sup>20</sup> Così MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 47.

<sup>21</sup> CASTELLUCCI F., *La capacità contributiva nell'ordinamento tributario italiano alla luce della recente giurisprudenza della Corte Costituzionale: principio solidaristico o teoria del "beneficio"?*, in *diritto.it*, 2017, p. 3.

Ovviamente, bisogna fare i conti con la realtà delle cose, e, in questo caso, lo *status quo* è molto differente dai modelli teorici prospettati; sicuramente non ha avuto fortuna nella storia della legislazione tributaria del nostro Paese il concetto di «*sacrificio minimo collettivo*» ma nemmeno si può parlare della riuscita di un sacrificio veramente «*eguale*», e questo salta agli occhi semplicemente prendendo in considerazione il fatto che per alcune categorie di contribuenti il sacrificio sia molto più gravoso (ciò – sia chiaro – non per contestare alcune scelte di legislazione tributaria, dal momento che queste sono spesso giustificate da interessi pubblici superiori, ma per riportare quello che è un mero dato di fatto).

### **1.1.1. Il principio di effettività**

Introdotta la nozione di capacità contributiva, è bene analizzare sinteticamente quali siano i suoi caratteri essenziali e alcune delle caratteristiche che sono state gradualmente delineate intorno ad essa.

Innanzitutto, la capacità contributiva deve fare riferimento ad un'attitudine effettiva del contribuente, ovvero non può prevedersi un obbligo di concorso alle spese pubbliche collegato a ricchezze inesistenti.

In altre parole, la Carta Costituzionale richiede che i tributi vengano sì imposti, ma non sulla base di elementi teorici, bensì su quella che è l'effettiva capacità contributiva dell'individuo.

Il principio di effettività viene definito dalla dottrina come «*l'idoneità alla contribuzione di un soggetto [...] che si presenti come effettiva*»<sup>22</sup>, o come «*la necessità che la capacità contributiva si configuri come reale, concreta, pertanto verificabile nella sua dimensione effettuale e pragmatica*»<sup>23</sup>.

Un problema inevitabile quando si riconosce rilevanza costituzionale al principio di effettività sta nel fatto che esso si debba necessariamente rapportare con le presunzioni legali previste dall'ordinamento tributario.

Sul punto, la dottrina, rifacendosi al dettato della Consulta, ha affermato, in linea di principio, che: «*la presunzione legale, sia essa relativa o assoluta, non contrasta con l'art. 53 qualora sia giustificata razionalmente, risponda a criteri logici e sia*

---

<sup>22</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - parte generale*, Padova, Cedam, 2015, p. 179.

<sup>23</sup> TEDESCHI E., *Il carattere di effettività della capacità contributiva e le problematiche connesse*, 2019, in [www.iusintinere.it](http://www.iusintinere.it), p. 1.

*fondata sulla comune esperienza. Si tratterebbe infatti di un istituto necessario per assicurare la precisione della pretesa tributaria, render sollecita la riscossione ed evitare ogni possibilità di evasione»<sup>24</sup>.*

Tuttavia, è d'uopo dare atto di una distinzione in punto di applicabilità delle presunzioni alla materia tributaria.

Infatti, come noto, le presunzioni legali si dividono in due macrocategorie: le presunzioni relative, cioè quelle che possono essere superate da prova contraria, e le presunzioni assolute, che invece non ammettono prova contraria.

Proprio per queste ultime, che sulla base di un elemento fattuale arrivano a determinare una certezza giuridica incontestabile, si sono avuti i maggiori problemi di costituzionalità.

Il Giudice delle Leggi ha chiarito come il principio di cui si discute non possa operare quando le stesse presunzioni siano assolute, infatti, valutando la legittimità costituzionale di una presunzione assoluta che operava in materia di trasferimenti immobiliari tra coniugi, ha chiarito che *«non può negarsi come l'esclusione della prova diretta [...] si traduca inevitabilmente in un assioma che non trova più riscontro nella realtà. Onde, il rigore di una norma che – venuti meno i presupposti che la giustificavano – reputa irrefutabili ed insuscettibili di prova contraria le presunzioni configurate, mostra per ciò solo il proprio limite: la non ragionevolezza»<sup>25</sup>.*

In altri termini, le presunzioni assolute risultano essere sempre e comunque incostituzionali, anche laddove esse siano perfettamente razionali e confacenti con *l'id quod plerumque accidit*<sup>26</sup>.

Di converso, le presunzioni relative, laddove siano fondate razionalmente, non solo sono legittime, ma sono anche uno strumento per ovviare, in alcuni ambiti, a fenomeni evasivi ed elusivi<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 284.

Tra le pronunce della Corte Cost. in materia si veda, *ex plurimis*, Corte Cost. n. 103 del 1991, [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org), ove la Consulta è pervenuta ad una decisione che ha stabilito un fondamentale discrimen: *«le presunzioni tributarie, intanto, possono legittimamente operare quali rivelatrici di ricchezza in quanto restino collegate in qualche modo a elementi concreti di redditività ancorché di non semplice accertamento»<sup>24</sup>*, quindi saranno legittime solamente quelle presunzioni che siano in grado di essere coerenti e fondate su elementi concreti.

<sup>25</sup> Corte Cost. n. 200 del 1976, [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org).

<sup>26</sup> Vedasi MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, pp. 286-287.

<sup>27</sup> Tipicamente basata su criteri presuntivi è la tassazione dei redditi fondiari. Sul punto vedasi la pronuncia della Corte Cost. n. 16 del 1965, [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org), ove si è affermato che *«la base della tassazione è data dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne*

Posto il quadro generale in tema di effettività quale sottoprincipio di quello di capacità contributiva, va detto che essa assume particolare rilevanza nell'ambito della determinazione della base imponibile.

Tendenzialmente verrebbe da dire che sulla base del principio *de quo* a formare la base imponibile dovrebbero concorrere unicamente quelle componenti che trovino riscontro empirico.

Tuttavia, modalità di determinazione del tributo basate su criteri forfettari o medio-ordinari sono attuabili in determinati casi e, segnatamente, laddove si tratti di discipline che non vadano a penalizzare il contribuente oppure siano forme di tassazione che trovano operatività unicamente sulla base di un'opzione del contribuente<sup>28</sup>.

Della questione si tratterà più diffusamente in altra sede<sup>29</sup>.

Per il momento, si possono stabilire i seguenti criteri per il principio di capacità contributiva<sup>30</sup>:

- a) essa deve essere effettiva, nel senso di non meramente fittizia;
- b) è ammesso determinarla in maniera presuntiva, a patto che vi sia la possibilità di darne prova contraria.

### 1.1.2. Il principio di attualità

Secondo alcuni, il principio di attualità non è altro che «una *specificazione del principio di effettività*»<sup>31</sup> più che una nozione a sé stante; secondo altri, invece, presenta una propria autonomia, soprattutto in ragion del fatto che si occupa di una questione diversa rispetto all'effettività, cioè quella del rapporto tra tempo e norme tributarie.

---

*ricava il possessore, quindi dalla presunta produttività e non dal prodotto reale [...] e questo sistema è legittimo perché l'imposta rappresenta in tale ottica un incentivo per il soggetto ad una proficua e corretta utilizzazione del bene e favorisce tra l'altro un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica e un più ampio contributo al progresso materiale del Paese».*

I tributi sui redditi fondiari operano, infatti, sulla base della redditività media, che possono avere detti fondi, costituendo quindi delle autentiche presunzioni.

Sul punto si tornerà nell'ambito del cap. III, par. 3.2.2.

<sup>28</sup> Similmente RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 1996, p. 55.

<sup>29</sup> Vedasi, ad esempio, quanto si dirà nel cap. III, par. 3.2.4.2.

<sup>30</sup> In termini analoghi MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 312.

<sup>31</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - parte generale*, Padova, Cedam, 2015, p. 180.

Accogliendo il primo orientamento, si può affermare che, affinché la capacità contributiva sia effettiva, occorre che essa sia contemporaneamente<sup>32</sup>:

- a) esistente, ossia certa;
- b) attuale, ovvero, facendo, ancora una volta, riferimento alla Corte Costituzionale, che è stata capace di tracciare la via in materia, «*la capacità contributiva [deve] esistere nel momento in cui si verifica il prelievo*»<sup>33</sup>.

Sorge allora spontaneo chiedersi se sia ammissibile l'applicazione delle presunzioni, a cui si è fatto cenno nel precedente paragrafo, anche in questo ambito.

Accogliendo la tesi che propende per la considerazione del requisito dell'attualità alla stregua di un corollario di quello di effettività, ne discende che, in linea di massima, le medesime considerazioni svolte a proposito della necessità di un tributo effettivo si estendano altresì al principio di attualità.

La Consulta ha, infatti, ammesso delle deroghe al principio *de quo*, stabilendo, in diverse occasioni<sup>34</sup>, come l'attualità possa venir meno qualora «*l'efficacia retroattiva sia sorretta da una razionale presunzione di permanenza della ricchezza nel patrimonio del soggetto, dimostrata dalla brevità del termine intercorso tra i due momenti*»<sup>35</sup>.

Pertanto, se una norma tributaria è retroattiva, ma riguarda una previsione basata sulla presunzione razionale per cui la ricchezza incisa dal tributo persista, allora è conforme all'art. 53 Cost.<sup>36</sup>.

Sempre in riferimento alla necessaria attualità dell'imposta, vi è un problema speculare rispetto a quello concernente le norme retroattive; sussiste, infatti, l'annosa questione riguardante la legittimità o meno di anticipare l'imposizione rispetto al venire in essere della fattispecie imponibile.

Un esempio classico in materia è rappresentato dal fenomeno della c.d. iscrizione provvisoria per la quale, a ben vedere, il contribuente subisce una determinata

---

<sup>32</sup> Così MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 318.

<sup>33</sup> FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003, p. 43.

<sup>34</sup> Corte Cost. n. 315 del 1994 e n. 229 del 1999, [www.giuricost.org](http://www.giuricost.org).

<sup>35</sup> FANTOZZI A., *La giurisprudenza della Corte Costituzionale in materia tributaria*, 2010, in [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it), p. 10.

<sup>36</sup> Similmente MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 321.

imposizione fiscale, avendo come riferimento un debito tributario che deve ancora venire in essere<sup>37</sup>.

A tal proposito la Consulta si è pronunciata nel 1967<sup>38</sup>, riconoscendone la legittimità, facendo leva su tre circostanze<sup>39</sup>:

- a) la presunzione che il reddito prodotto in un determinato periodo si produca nella medesima misura nel periodo successivo pare non arbitraria, ed anzi rispondente a regole di comune esperienza;
- b) la possibilità di schivare i possibili effetti pregiudizievoli dichiarando la cessazione della fonte di reddito;
- c) la possibile richiesta di rimborso.

In conclusione, quando si parla di capacità contributiva nel nostro ordinamento, è bene parlare di capacità contributiva «*relativa*»<sup>40</sup>, alla luce del fatto che siano state riconosciute diverse eccezioni sia al principio dell'effettività che al suo corollario, costituito dal principio di attualità.

Ciononostante, rimane un elemento di carattere "assoluto" nel concetto stesso di capacità contributiva: in assenza di essa, infatti, il tributo è sempre illegittimo.

Laddove, infatti, non sia presente alcun tipo di manifestazione di forza economica effettiva ed attuale – nei termini *ut supra* esplicitati – non sarà possibile procedere ad alcun genere di prelievo fiscale<sup>41</sup>.

## **1.2. Una fonte internazionale applicabile al Diritto Tributario: l'articolo 1 del Primo Protocollo Addizionale alla CEDU**

Sebbene, come già sottolineato, l'attenzione sia prevalentemente incentrata sull'articolo 53 della Costituzione, non sembra fuor di luogo vedere se vi siano altri parametri cui fare riferimento. Infatti, vivendo in un ordinamento giuridico

---

<sup>37</sup> E che è indeterminato sia nell'*an* che nel *quantum*. Così MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 343.

<sup>38</sup> Corte Cost. n. 77 del 1967, [www.giuricost.org](http://www.giuricost.org).

<sup>39</sup> Schematizza l'argomento nella medesima modalità MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 343.

<sup>40</sup> FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003, p. 44.

<sup>41</sup> Una sentenza molto interessante al riguardo ha avuto per oggetto la legittimità costituzionale di un'imposta comunale sulla pubblicità e sull'affissione di pubblici manifesti. La Consulta dichiarò l'illegittimità della norma proprio sulla scorta del fatto che: «*la norma denunciata colpisce anche quelle forme di propaganda meramente ideologica, effettuata senza fini di lucro e a cura diretta dell'interessato, come l'espone un cartello, o il distribuire personalmente manifestini, nelle quali non è dato ravvisare alcuna manifestazione di reddito o di spesa che giustifichi l'imposizione stessa*».

Vedasi Corte Costituzionale n. 131 del 1973, [www.giusricost.org](http://www.giusricost.org).

multilivello, un'analisi che intenda individuare quali siano le fonti del parametro di giustizia del tributo non può prescindere da fonti internazionali. L'attenzione si può momentaneamente spostare sulla Convenzione per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo.

Essa è stata firmata a Roma il 4 novembre 1950 dai tredici Stati al tempo membri del Consiglio d'Europa ed è entrata in vigore sul piano internazionale il 3/9/1953, mentre il provvedimento italiano di esecuzione è stato formulato con la l. n. 848 del 4/8/1955.

Basti in questa sede accennare al fatto che la Corte Costituzionale nel 2007 con le sentenze nn. 348 e 349 ha affermato che la CEDU debba assumere rango sub-costituzionale.

Per quel che ci interessa, ci si chiede se la Convenzione si applichi alle fattispecie tributarie.

Tradizionalmente vi è sempre stata una certa ritrosia a ricomprendere nell'ambito di applicazione della CEDU la materia tributaria, in quanto si è sempre voluto tutelare la libertà degli Stati nell'elaborazione delle proprie politiche fiscali.

Infatti, qui si assiste alla distinzione tra materia civile e penale. Un'epitome di questa differenziazione la si ritrova nell'articolo 6 CEDU<sup>42</sup>.

Inoltre, da un punto di vista tecnico, è sempre risultato difficile collocare la materia tributaria in una delle due aree in cui si esplica la tutela dei diritti della Carta.

---

<sup>42</sup> Si riporta il testo dell'articolo 6 CEDU: 1. «Ogni persona ha diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o una parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la tutela della vita privata delle parti nel processo, o nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale quando, in speciali circostanze, la pubblicità potrebbe pregiudicare gli interessi della giustizia».

2. «Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente sino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata».

3. «Ogni accusato ha più specialmente diritto a:

a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile, e in un modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa elevata a suo carico;

b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie per preparare la sua difesa;

c) difendersi da sé o avere l'assistenza di un difensore di propria scelta e, se non ha i mezzi per ricompensare un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio quando lo esigano gli interessi della giustizia;

d) interrogare o far interrogare i testimoni a carico ed ottenere la convocazione e l'interrogazione dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico;

e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua impiegata nell'udienza».

Un versante ampiamente esplorato in tempi recenti dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo è quello del processo tributario. In particolare, in molte occasioni si è domandato alla Corte EDU se il processo tributario rientrasse nell'ambito di applicazione della CEDU.

I giudici di Strasburgo, facendo leva su di un'interpretazione letterale della disposizione, nella parte in cui fa riferimento ai diritti e doveri civili ed all'accusa penale, hanno per lungo tempo tratto la conclusione della non applicabilità di queste garanzie al processo tributario.

Nella ben nota sentenza Ferrazzini<sup>43</sup>, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha, da un lato, ammesso che «*un procedimento tributario ha indubbiamente un oggetto patrimoniale*», ma dall'altro ha ritenuto che «*possono esistere delle obbligazioni patrimoniali nei confronti dello Stato e dei suoi organi che, ai fini dell'art. 6, paragrafo 1, devono essere considerate come rientranti esclusivamente nell'ambito del diritto pubblico e di conseguenza non sono comprese nella nozione di «diritti ed obbligazioni di carattere civile»*».

Per dovere di completezza va detto che il riferimento alle «*accuse penali*» ha permesso alla Corte di ritenere tali principi applicabili alla materia delle sanzioni amministrative<sup>44</sup>.

Pertanto, i diritti previsti dall'articolo 6 CEDU sono garantiti soltanto laddove un contribuente contesti l'irrogazione di sanzioni amministrative tributarie.

Questa lieve apertura ha permesso di estendere l'applicabilità del *fair trial* anche ai casi in cui la controversia, pur vertendo principalmente su questioni concernenti il *quantum* dovuto a titolo di tributo, vada ad interessare anche l'aspetto sanzionatorio<sup>45</sup>.

Al netto di tutto, si può dire che la materia tributaria stia fuori dall'ambito di applicazione della CEDU, in quanto essa attiene per così dire al nocciolo duro dell'espressione della sovranità dello Stato.

Tuttavia, il processo tributario è strutturato come un processo amministrativo, dunque viene adoperata la tecnica di tutela tipica degli interessi legittimi.

Sul punto, nell'interpretazione della CEDU non sembrano esserci differenziazioni in termini di meritevolezza di tutela tra diritti soggettivi ed interessi legittimi<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> Corte Europea Diritti dell'Uomo (Grande Camera) n. 44759 del 12/07/2001.

<sup>44</sup> Corte Europea Diritti dell'Uomo n. 73053 del 23/11/2006 (*Jussila vs Finlandia*).

<sup>45</sup> RICCI C., *Il Processo*, fasc. 2, 1/8/2021, par. 2, p. 327.

<sup>46</sup> DEL FEDERICO L., *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, fasc. 2, 2010, p. 206.

Solo per inciso, si può confrontare tale orientamento con il modo di vedere il potere tributario nell'ordinamento italiano, ove non sarebbe ammissibile sostenere che il potere dell'Amministrazione finanziaria sia senza limiti in ragione dell'articolo 23 della Costituzione.

Se sulla base dell'orientamento costante della Corte EDU a proposito dell'articolo 6 CEDU pare che non vi siano vincoli in materia finanziaria per lo Stato, esistono altre decisioni della stessa Corte EDU che al contrario mirano a conformare il potere dello Stato in materia tributaria ai diritti fondamentali affermati nell'ambito della CEDU. Vi è, infatti, un altro versante meno esplorato nell'ambito della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo<sup>47</sup>.

Ci si riferisce all'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale alla CEDU<sup>48</sup>.

Innanzitutto, va chiarito che in questa disposizione la nozione di «beni» che si prende in considerazione è del tutto slegata da quella che si rileva nell'ordinamento interno, in quanto la Corte EDU ritiene che il termine non coincida con i beni materiali bensì propende per una definizione di «beni» che ricomprenda sia «beni esistenti» sia attività, compresi i crediti, in relazione ai quali il ricorrente possa affermare di avere almeno una «*aspettativa legittima*» di ottenere l'effettivo godimento di un diritto di proprietà.<sup>49</sup>

Orbene, la giurisprudenza della Corte EDU sul suddetto articolo 1 sostiene che tra i diritti fondamentali di una persona rientrino anche i propri crediti. Basti pensare al fatto che dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo<sup>50</sup> sia stato affermato che rientri nell'ambito del concetto di bene anche il diritto al rimborso di imposte non dovute.

In tale pronuncia la Corte EDU ci fornisce un'interpretazione del sopraccitato articolo 1 e sostiene che essa contenga 3 norme distinte<sup>51</sup>:

- a) il principio del rispetto del diritto di proprietà;

---

<sup>47</sup> MARCHESSELLI A. in MARCHESSELLI A., MASTROGIACOMO V., MELIS G., *CEDU e cultura giuridica italiana*. 8. *CEDU e diritto tributario*, in *Diritto insieme*, 2020, risposta n. 1.

<sup>48</sup> Si riporta il testo dell'Articolo 1 del Primo Protocollo Addizionale alla CEDU 1 – Protezione della proprietà: 1. «*Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale*». 2. «*Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende*».

<sup>49</sup> *Pressos Compania Naviera S.A. e altri c. Belgio*, 31; *J.A. Pye (Oxford) Ltd e J.A. Pye (Oxford) Land Ltd c. Regno Unito*, 61; *Von Maltzan e altri c. Germania* (dec.).

<sup>50</sup> Corte Europea Diritti dell'Uomo del 3 luglio 2003 (*Buffalo S.r.l. in liquidazione vs Italia*).

<sup>51</sup> Sentenza di cui alla nota precedente, par. 30.

- b) la subordinazione della privazione della proprietà a determinate condizioni;
- c) il potere degli Stati di regolamentare l'uso dei beni conformemente all'interesse generale.

Poi, in riferimento al caso di specie, la Corte afferma che l'imposizione fiscale è un'ingerenza nel diritto di proprietà e che trova fondamento nel secondo paragrafo dell'articolo 1 del Primo Protocollo Addizionale alla CEDU.

Pertanto, si evince che il suddetto secondo paragrafo della norma in parola viene interpretato nel senso che lo Stato possa imporre tributi rispettando il principio di proporzionalità, di adeguatezza dei mezzi ai fini e di non eccessività.

Si arguisce che la Corte afferma sostanzialmente due cose opposte: quando si tratta dell'equo processo sostiene che lo Stato sia sovrano e che abbia amplissimo margine di manovra, mentre quando le si pongono questioni di merito specifiche sulla materia tributaria asserisce che lo Stato non possa oltrepassare il limite della proporzionalità; in altre parole, che non possa fare scelte che siano manifestamente irragionevoli.

Ne deriva che, nonostante le apparenze, si possa ritenere che anche la Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo sia una delle possibili fonti per individuare quale sia il giusto tributo.

Pertanto, se ne può trarre la seguente conclusione: tra i parametri di giustizia del tributo che si possono invocare vi è anche l'articolo 1 del Primo Protocollo Addizionale alla CEDU.

### **1.3. Il minimo vitale, quale corollario del principio di capacità contributiva nell'interpretazione della Consulta**

Dall'analisi dell'articolo 1 del Primo Protocollo Addizionale alla CEDU, alla luce dell'interpretazione datane dalla Corte EDU, si evince sicuramente che lo Stato, nell'esercizio della politica finanziaria, abbia dei vincoli. Ammesso allora il limite della proporzionalità, *subspecies* del principio di ragionevolezza, il problema da affrontare ora è quello di individuare quali siano questi limiti.

Semplificando, si può distinguere tra i c.d. limiti massimi e i c.d. limiti minimi.

Ai primi si dovrà dedicare spazio nel quarto capitolo, mentre ora ci si concentrerà sui secondi<sup>52</sup>.

Ci si chiede in altre parole quando “inizi” il dovere di contribuire ed in particolare se sussista il principio dell’esonazione del minimo vitale.

Con tale espressione si fa riferimento alla non tassabilità di quel minimo di capacità economica idoneo a fare fronte alle esigenze fondamentali del singolo e del suo nucleo familiare.

L’affermazione del principio *de quo*, sintetizzabile con il brocardo latino «*primum vivere deinde contribuere*» lo si ritrova già nella letteratura filosofica più remota<sup>53</sup>.

Esso, pur non essendo sancito espressamente, va ritenuto implicito nella nozione di capacità contributiva<sup>54</sup>.

Affascinante risulta un paragone che è stato posto a tal riguardo<sup>55</sup>, per cui si è messa in correlazione la disposizione in parola con quella immediatamente precedente, ovvero con l’articolo 52 della Costituzione, il quale prevede l’obbligatorietà del servizio militare nei modi stabiliti dalla legge. Implicito in tale ultima disposizione è chiaramente il fatto che l’individuo chiamato alle armi abbia l’idoneità psico-fisica a prestare il servizio militare, talché laddove questa non sussista ovviamente non si pretenderà che venga assolto tale obbligo.

Similmente, si può ritenere che la capacità contributiva non sussista se i mezzi a disposizione sono, appunto, al di sotto del minimo vitale.

Del resto, la scelta del sintagma «*capacità contributiva*» non è priva di significato, in quanto in tal modo si è inteso porre l’accento sul fatto che tale nozione vada tenuta concettualmente distinta da quella di capacità economica.

Il presidente della Commissione per la Costituzione, Ruini, nell’ambito dell’esame dell’articolo 53, affermava che: «[t]ale formula [capacità contributiva], contiene già in germe l’idea delle limitazioni e delle esenzioni per il fatto che colui il quale dovrebbe contribuire non ha capacità contributiva».

---

<sup>52</sup> Questa terminologia è usata da GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 104, nota 3, la cui posizione riguardo ai fondamenti costituzionali di tali limiti minimi, non sembra essere condivisibile. Se ne indicheranno le ragioni di seguito.

<sup>53</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell’imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 203, il quale rinviene dei riferimenti al principio in parola in BENTHAM, *Principles of the Civil Code*, Edinburgh, John Bowring, 1843 e in MILL J. S., *Principles of Political Economy with some of their applications to Social Philosophy*, London, John W. Parker, 1848; trad. it. *Principi di economia politica*, Torino, Utet, 1983.

<sup>54</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 75.

<sup>55</sup> FALSITTA G., *Riv. dir. trib.*, fasc. 2, 2009, p. 97, De Jure.

Per vero, dai lavori preparatori si evince la volontà non già di rinnegare il riferimento alla capacità economica ma più che altro di perfezionare tale nozione<sup>56</sup>.

Pertanto, tra i due concetti (capacità contributiva e capacità economica), sussiste un rapporto di interdipendenza ed un'eventuale identità tra di essi potrà verificarsi empiricamente e solo accidentalmente<sup>57</sup>.

Nonostante le prime incertezze, ed in ragione della spinta della dottrina, la Corte Costituzionale in più occasioni si è espressa nel senso di ritenere che non sia consentito dalla Costituzione il prelievo di tributi che non possano essere messi in collegamento con la capacità contributiva del contribuente<sup>58</sup>. Il Giudice delle Leggi<sup>59</sup>, rigettando l'interpretazione dell'articolo 53 fornita dal giudice *a quo*, secondo cui ad ogni reddito debba corrispondere un livello di imposta, abbraccia la tesi secondo cui l'obbligo tributario debba escludersi laddove la capacità contributiva manchi.

In termini ancora più chiari, la stessa Corte ha rilevato come tale esenzione costituisca uno dei corollari della tassazione basata sulla capacità contributiva.

La Consulta, nel caso di specie, utilizzando una prospettiva diacronica, sottolinea come la formula utilizzata dal legislatore costituzionale fosse diversa da quella utilizzata nello Statuto Albertino, nel cui articolo 25 prevedeva il contributo ai «*carichi dello Stato*» in proporzione ai propri «*averi*».

Infatti, la Costituzione Repubblicana, scegliendo una diversa espressione, ha voluto fare riferimento all'attitudine economica del singolo.

Pertanto, come acutamente notato dal Manzoni<sup>60</sup>, anche laddove si prescindesse dall'elemento di novità costituito dall'espressione «*capacità contributiva*», una parificazione tra le due disposizioni andrebbe esclusa in ragione della diversa efficacia giuridico-formale delle due rispettive costituzioni.

Per vero, viene fatta implicitamente una distinzione tra capacità contributiva e capacità economica, per cui colui il quale percepisca un reddito minimo manifesta una capacità economica ma non una capacità contributiva.

---

<sup>56</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 69.

<sup>57</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 73.

<sup>58</sup> MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, Giappichelli Editore, 1995, p. 109.

<sup>59</sup> Corte Costituzionale n. 97 del 10/7/1968, De Jure.

<sup>60</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento italiano*, Torino, Giappichelli editore, 1965, pp. 52 ss.

In tal senso la Corte Costituzionale afferma<sup>61</sup> «che la capacità contributiva non coincide affatto con la percezione di un qualsiasi reddito» e che vi sia «soggezione all'imposizione solo quando sussista una disponibilità di mezzi economici che consenta di farvi fronte».

Ne consegue che l'esenzione dall'imposta di coloro che fruiscono di un reddito minimo sia legittima, in quanto connessa ad una ragionevole presunzione del difetto di una qualsiasi capacità.

Fatto salvo in tal modo il minimo vitale, il Costituente lasciava alla discrezionalità del legislatore l'individuazione del *quantum* cui fare corrispondere questo minimo vitale.

Del medesimo avviso è risultata anche la Corte Costituzionale. Infatti, parafrasando le parole di quest'ultima, il legislatore può discrezionalmente stabilire, in riferimento a complesse valutazioni economiche e sociali, quale sia la misura minima al di sopra della quale sorge la capacità contributiva<sup>62</sup>.

### 1.3.1. Minimo vitale e principio di solidarietà

Come negli Stati Uniti le decisioni giudiziali della Corte Suprema presentano spesso delle *concurring opinions* o delle *dissenting opinions*<sup>63</sup> (se ci si consente il paragone), così in Italia, riguardo all'esenzione del minimo vitale si potrebbe dire che non vi siano delle *dissenting opinions* ma molteplici *concurring opinions*.

Fuor di metafora, va dato atto del fatto che, sebbene quasi unanimemente si condivida la “decisione” di prevedere una *no tax area*, vi sia una diversità di vedute riguardo all'individuazione del suo fondamento.

Una parte della dottrina<sup>64</sup> ritiene che l'esenzione di cui si discute vada coniugata con il fatto che il concorso alla spesa pubblica abbia carattere solidaristico, per cui coloro che possiedono ricchezze superiori al minimo vitale sarebbero tenuti a concorrere anche a favore di coloro che appunto non siano in grado di soddisfare le proprie necessità personali.

---

<sup>61</sup> Corte Costituzionale, n. 97 del 10/07/1968, in diritto punto 2 (ud. 02/07/1968, dep. 10/07/1968).

<sup>62</sup> Corte Costituzionale n. 97 del 1968 in diritto punto 2, [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it).

<sup>63</sup> Per *dissenting opinion* si intende la presenza di una minoranza di giudici della Corte che dissentono dal dispositivo della sentenza. Con *concurring opinion*, invece, si fa riferimento a quelli tra i giudici che, pur condividendo il dispositivo, dissentono sulle motivazioni.

<sup>64</sup> MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973 p. 227.

Porre la questione da questa angolazione può essere fuorviante almeno per un duplice ordine di motivi<sup>65</sup>:

- a) sembra, innanzitutto, sottintendere che l'adempimento tributario debba assumere le caratteristiche di una adesione spontanea a favore dei più bisognosi, invece che una prestazione patrimoniale imposta;
- b) secondariamente, pare più corretto ritenere che questo elemento solidaristico possa venire in rilievo tutt'al più a valle del prelievo tributario, e precisamente dal lato della spesa pubblica attraverso interventi sociali che vadano ad aiutare i meno abbienti.

Le obiezioni di cui sopra sembrano cogliere nel segno e confermare che il fondamento al principio in parola sia da riscontrarsi nello stesso articolo 53.

Di seguito si darà atto di un ulteriore, e probabilmente ancor più maldestro, tentativo di collegare l'esenzione del minimo vitale ad un'altra disposizione costituzionale.

### **1.3.2. Esenzione del minimo vitale e diritto dei lavoratori ad una esistenza libera e dignitosa**

C'è chi ha sostenuto che l'esenzione del minimo vitale trovi il suo fondamento nell'articolo 36 della Costituzione, che stabilisce il diritto ad un giusto salario, sufficiente a garantire al lavoratore e alla sua famiglia l'espletamento dei bisogni fondamentali e il diritto ad una vita libera e dignitosa.

Da tale presunto collegamento tra le due disposizioni costituzionali si sono tratti alcuni corollari in materia tributaria<sup>66</sup>:

- a) una conferma del principio dell'esenzione (già insito nell'articolo 53 Cost.);
- b) una specificazione di cosa debba intendersi per minimo vitale; ossia esso dovrà coincidere con il minimo per una vita «libera e dignitosa»;
- c) la necessità che nell'identificazione del minimo si debba tenere conto delle situazioni familiari.

Conseguentemente, sussisterebbe una combinazione tra l'articolo 53 e l'articolo 36 in quanto il primo affermerebbe l'esenzione del minimo e il secondo riempirebbe di contenuto tale esenzione richiamando alla situazione familiare del contribuente.

---

<sup>65</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 236.

<sup>66</sup> MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 228.

Chiaramente quest'impostazione viene giustificata affermando che con il termine «*lavoratore*» l'articolo 36 Cost. si riferisca a tutti i cittadini, facendo leva sul fatto che l'articolo 4 Cost. afferma che «*tutti hanno il dovere di lavorare*»<sup>67</sup>.

Solo per completezza si aggiunga che, secondo altri, l'esenzione del minimo vitale troverebbe totalmente fondamento in altri principi senza neppure questo collegamento con l'articolo 53; in particolare vi è chi sostiene<sup>68</sup> che l'esenzione *de qua* trovi giustificazione nella combinazione tra il principio di uguaglianza sostanziale e quello esprime il diritto alla libera e dignitosa esistenza e a disporre dei bisogni essenziali della vita.

Tuttavia, le cose non sembrano stare così, poiché in realtà i due piani vanno tenuti distinti in quanto la tutela dei lavoratori dovrebbe viaggiare su un piano differente rispetto a quello dell'imposizione tributaria<sup>69</sup>.

Le disposizioni di cui agli artt. 36 e 53 Cost. vanno tenute distinte<sup>70</sup>: la clausola di salvaguardia pensata a tutela del lavoratore, nella prima di esse, prescinde totalmente dalla complessiva situazione economica dello stesso, sicché anche qualora questi disponesse di altre ingentissime entrate, laddove presti lavoro dipendente, avrà diritto alla tutela di cui all'articolo 36 Cost.

Di converso, nell'identificare se si ha diritto all'esenzione del minimo vitale, si dovrà tenere conto di altre variabili, come la percezione di altri redditi.

Inoltre, va osservato che fondare l'esenzione del minimo vitale sull'articolo 36 Cost. implicherebbe un trattamento differenziato per i titolari di redditi da lavoro rispetto ai possessori di redditi di altre categorie. A ben vedere una soluzione di questo genere costituirebbe una ingiustificata discriminazione, contraria all'articolo 3 Cost.<sup>71</sup>.

In conclusione, sembra di tutta evidenza che il principio della capacità contributiva sia già di per sé sufficiente ad affermare che vi debba essere soggezione all'imposizione solo nel momento in cui si abbiano mezzi economici idonei a farvi fronte.

---

<sup>67</sup> MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 228, nota 43.

<sup>68</sup> GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2003, p. 104, nota 3.

<sup>69</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, pp. 211 ss.

<sup>70</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 212.

<sup>71</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 210.

### 1.3.3. Minimo vitale come espressione primordiale del principio di progressività

Come si vedrà meglio più avanti, il secondo comma dell'articolo 53 Cost. impone che il sistema tributario sia informato a criteri di progressività, ovvero a quel fenomeno per cui l'aliquota di imposizione deve crescere in modo più che proporzionale rispetto al crescere della ricchezza.

Leggendo tale disposizione, si potrebbe anche pensare che l'esenzione del minimo vitale sia espressione del principio di progressività.

Tuttavia, si è osservato<sup>72</sup> che tale esenzione sussisterebbe anche laddove nel secondo comma dell'articolo 53 si fosse affermato che il sistema tributario fosse improntato a criteri di proporzionalità.

Guardando la questione da un diverso punto di vista si può notare<sup>73</sup>, invece, come tale esenzione equivalga ad introdurre un'aliquota pari a zero sulla quota di reddito che si vuole esentare. In altri termini, è come se già il primo comma del suddetto articolo 53 introducesse uno scalino nelle aliquote. Dall'applicazione dell'esenzione discenderebbe un effetto progressivo.

Pertanto, la previsione di una *no tax area* sarebbe, per così dire, prodromica rispetto ad un sistema tributario ispirato a criteri di progressività.

Tuttavia, questo modo di vedere la questione sembra dimenticare che i primi teorici dell'esenzione del minimo vitale considerassero il minimo esente come una sorta di franchigia, che non dovesse essere sottoposta a tassazione, in maniera totale, per i possessori di redditi pari al minimo e, in modo parziale, per i possessori di redditi superiori al minimo<sup>74</sup>.

In ogni caso, riportando l'attenzione su quale sia il fondamento dell'esenzione del minimo vitale, va detto che tale effetto progressivo che si verrebbe a creare potrebbe tutt'al più essere considerato una conseguenza dell'esenzione e non il suo fondamento.

Insomma, l'esenzione *de qua* si imporrà per ragioni che trascendono la progressività o meno del sistema tributario.

---

<sup>72</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli editore, 1965, p. 76.

<sup>73</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 533.

<sup>74</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, dove, a pagina 533 cita MILL J. S., *Principles of Political Economy with some of their applications to Social Philosophy*, London, John W. Parker, 1848; trad. it. *Principi di economia politica*, Torino, Utet, 1983.

### 1.3.4. Una possibile giustificazione del c.d. Reddito di Cittadinanza

Parzialmente correlato al tema dell'essenze del minimo vitale è la possibile introduzione del c.d. Reddito di Cittadinanza.

Rodotà<sup>75</sup>, facendo leva sui già visti principi di uguaglianza sostanziale di cui al secondo comma dell'articolo 3 Cost. e sul diritto ad una giusta retribuzione di cui all'articolo 36 Cost., è arrivato a teorizzare il diritto ad un reddito universale, quindi esteso a tutti indipendentemente dall'accertamento di uno stato di bisogno o meno.

Egli, a sostegno di tale tesi, porta la Risoluzione del Parlamento Europeo del 10 ottobre 2010 che verte sul «*ruolo del reddito minimo nella lotta contro la povertà e la promozione di una società inclusiva in Europa*», in cui oltre a criticare quei Paesi in cui non siano state introdotte forme di reddito minimo, si considera il reddito minimo nella prospettiva della garanzia del diritto della persona a disporre di risorse idonee a vivere dignitosamente.

Queste affermazioni sembrano ricalcare gli obiettivi universalistici dell'OIL (Organizzazione Internazionale del Lavoro) definiti dalla Dichiarazione di Filadelfia il 10 maggio 1944, nella quale sono enunciati tre fondamentali principi, uno dei quali è appunto quello per cui «*la povertà in qualunque luogo costituisce un pericolo per la prosperità ovunque*»<sup>76</sup>.

Parafrasando il pensiero di Rodotà, l'introduzione di un reddito minimo sarebbe non già un punto di arrivo bensì un punto di partenza per arrivare ad un vero e proprio reddito universale.

Riprendendo le fila del discorso si può collegare quanto detto a proposito del minimo vitale con le finalità redistributive ed in particolare con i c.d. sussidi.

Si potrebbe ipotizzare che vi siano persone che hanno un reddito al di sotto del minimo vitale per i quali allora si potrà pensare ad una "imposta negativa"<sup>77</sup>.

In tal modo, tali sussidi costituirebbero una sorta di rovescio attivo<sup>78</sup>, ovvero la previsione per cui lo Stato sarà tenuto ad erogare i sussidi necessari affinché i cittadini vivano dignitosamente.

---

<sup>75</sup> RODOTÀ S., *Il diritto di avere diritti*, Bari, Economica Laterza, 2012, pp. 243 ss.

<sup>76</sup> BALLESTRERO M.V. e DE SIMONE G., *Diritto del lavoro*, Torino, Giappichelli Editore, 2019, p. 15.

<sup>77</sup> Su tale nozione si tornerà nell'ambito del quarto capitolo ed in sede di considerazioni conclusive

<sup>78</sup> MARCHESELLI A., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 61.

L'occasione è ghiotta per osservare che l'elargizione di sussidi costituisce un modo con cui si possa fare la redistribuzione<sup>79</sup> a valle del prelievo dei tributi.

Recentemente si è posta particolare enfasi nel dibattito politico su questo secondo metodo di redistribuzione o meglio, da parte di molti, si è espressa la necessità di integrare la funzione redistributiva dello Stato attraverso la messa a disposizione di servizi pubblici, prevedendo altresì una politica di sussidi.

Premesso che in ragione dell'articolo 3 della Costituzione la redistribuzione ci debba essere, questa potrà avvenire in diversi modi.

Semplificando si può distinguere tra due modalità:

- a) il modo tradizionale è quello di avere un prelievo e finanziare servizi pubblici che permettano di superare il *gap* tra più fortunati e meno fortunati. Questa è sicuramente la modalità di redistribuzione che avevano inteso i Padri Costituenti, ovvero permettere di «*portare avanti tutti coloro che sono nati indietro*»;
- b) il secondo metodo può appunto essere quello di sussidiare direttamente le persone bisognose. Il reddito di cittadinanza è stato pensato per integrare la funzione redistributiva dello Stato non attraverso servizi pubblici ma con una politica di sussidi.

La letteratura in materia di politica economica è colma di analisi su quale di queste modalità sia la migliore.

Tuttavia, occorre rimanere al piano strettamente giuridico e non perdere il filo del discorso; va sottolineato, in particolare, come l'articolo 53 Cost. non implichi nemmeno lontanamente l'obbligo di un intervento pubblico a favore dei più bisognosi e men che meno un sussidio a tutti i cittadini, prescindendo dal loro stato di bisogno<sup>80</sup>.

Tutt'al più l'esistenza di programmi di protezione sociale che provvedano ai bisogni essenziali dell'individuo potrebbe incidere sul *quantum* cui far coincidere la misura minima al di sopra della quale sorge la capacità contributiva, la quale andrà «*individuata discrezionalmente dal legislatore sulla base di complesse valutazioni economiche e sociali*»<sup>81</sup>.

Infatti, sembra logico che nell'individuazione del minimo vitale il legislatore tenga conto dei servizi pubblici che vengono già forniti al cittadino talché, laddove lo Stato

---

<sup>79</sup> Sul tema ci si soffermerà ampiamente nell'ambito del quarto capitolo.

<sup>80</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 219.

<sup>81</sup> Corte Costituzionale n. 97 del 10 luglio 1968.

fornisca, in un'ipotesi un po' estrema, a tutti, senza alcuna distinzione, vitto, alloggio ecc., allora l'esenzione *de qua* non avrebbe ragione di essere<sup>82</sup>.

Da qui la necessità di un coordinamento tra le regole sulla tassazione e quelle sulle spese sociali<sup>83</sup>.

### **1.3.5. Ambito oggettivo dell'esenzione del minimo vitale (e la cosiddetta capacità contributiva globale)**

A livello teorico si potrebbe sostenere che il minimo vitale vada rapportato alla capacità contributiva globale del singolo consociato.

Innanzitutto, allora va chiarito che con tale espressione parte della dottrina<sup>84</sup> intende fare riferimento al fatto che l'articolo 53 richiederebbe che il *quantum* imponibile sia parametrato alla forza economica complessiva del singolo.

Preso atto dell'impossibilità di avere un'imposta unica, tale dottrina propende per un sistema tributario che colpisca tutti gli indicatori di ricchezza.

Più realistico sembra invece un diverso approccio<sup>85</sup>, per cui, preso atto del fatto che la capacità contributiva globale costituisca un'astrazione, si deve fare ricorso a tributi molteplici, ciascuno dei quali idoneo a colpire alcune manifestazioni della capacità contributiva.

In un certo senso, la capacità contributiva complessiva assume in quest'ottica una sorta di obiettivo a cui tendere ma che è materialmente impossibile raggiungere; dunque, quanto più il prelievo fiscale è conforme alla capacità contributiva globale dei singoli, tanto più efficiente sarà l'imposizione.

Pertanto, la questione deve porsi nel senso di decidere a quali tributi applicare il principio in parola. A riguardo, sin da subito, si assisteva in dottrina a posizioni divergenti

- a) c'era da un lato chi, anche da un punto di vista teorico, riteneva che *«la concessione di un reddito minimo, esente da imposte dirette, può venir attuata solo in sede di imposta personale, se non si vuol dare luogo a*

---

<sup>82</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 82.

<sup>83</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 245.

<sup>84</sup> MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, pp. 217 ss.

<sup>85</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 110.

*sperequazioni evidenti, cumulando diverse volte il medesimo beneficio per chi percepisce il medesimo reddito da più fonti»<sup>86</sup>;*

- b) dall'altro lato<sup>87</sup>, invece, vi era chi propendeva per l'estensione dell'esenzione in parola a tutti i tipi di tributi e relegava l'obiezione *sub a)* a mera difficoltà di attuazione, peraltro non insormontabile, potendo benissimo prevedersi meccanismi attraverso i quali sia impossibile avere più esenzioni su più redditi.

Peraltro, seguendo la strada *sub b)*, in tal modo si eviterebbe la discriminazione presente nell'attuale sistema tributario italiano, per cui l'esenzione non opera rispetto a quei soggetti che godano di tale ricchezza minima in forma di patrimonio<sup>88</sup>.

Conseguentemente, tale principio nel "migliore dei mondi possibili" dovrebbe essere operativo con riferimento all'intero sistema tributario<sup>89</sup>, dunque *non solum* alle imposte personali *sed etiam* alle imposte reali<sup>90</sup>, alle imposte sui consumi e financo alle imposte patrimoniali, ivi comprese quelle sulle successioni e donazioni.

Tuttavia, persino prescindendo dalle difficoltà pratiche di attuazione, anche a livello teorico l'estensione del principio in parola alle suddette imposte non è esente da critiche. Procedendo con ordine:

- a) quanto alle imposte reali → si avrà modo di trattare della mancata concessione del principio di esenzione del minimo vitale in altra sede, quando si sarà messa in luce l'attuale frammentarietà dell'imposta personale sul reddito complessivo e la correlata proliferazione dei regimi sostitutivi; la qual cosa ha tra le conseguenze la non estensione a tali regimi sostitutivi dell'esenzione in parola. Ci si accontenti, per il momento, di osservare come l'inapplicabilità dell'esenzione a tali categorie di reddito finisca per erodere lo stesso perimetro del principio dell'esenzione del minimo vitale e, cosa ancor più grave, in un sistema in cui vi sono più imposte reali riguardanti diversi tipi di reddito ma che tendenzialmente non esprimono una capacità contributiva differente rispetto a quella espressa dai redditi che costituiscono base imponibile

---

<sup>86</sup> COSCIANI C., *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, Utet, p. 231.

<sup>87</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 150.

<sup>88</sup> MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 59.

<sup>89</sup> FEDELE A., *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2013, fasc. 11, p. 1035.

<sup>90</sup> Sul punto si tornerà in altra sede e segnatamente nel cap. III, par. 3.5.

dell'imposizione diretta personale, la concessione dell'esenzione in parola solo a determinate categorie di redditi «può determinare irragionevoli discriminazioni in ragione della diversa distribuzione fra i contribuenti di ciascuna categoria di redditi»<sup>91</sup>;

- b) quanto alle imposte sui consumi → non mancano impostazioni radicali che dichiarino incostituzionale l'imposta sul valore aggiunto, nella misura in cui questa si estenda ai beni di prima necessità<sup>92</sup>; l'obiezione che va mossa in tale caso è di tipo concettuale in quanto difficilmente si può ritenere che possa invocarsi il principio in parola con riguardo a imposte su singoli atti di consumo, visto che gli stessi non permettono di trarre un giudizio sulla capacità contributiva complessiva del contribuente.

D'altro canto, le imposte sui consumi, per definizione, prendono in considerazione un singolo aspetto in sé e per sé considerato di tale capacità, senza guardare alla ricchezza del singolo in maniera olistica, talché potrebbe tutt'al più ipotizzarsi l'esenzione in presenza di un'imposta sulla spesa complessiva, ma ciò pare, allo stato dell'arte – per evidenti ragioni pratiche<sup>93</sup> – di complicatissima attuazione;

- c) quanto alle imposte sul patrimonio, ed in particolare a quella sulle successioni e donazioni<sup>94</sup>: va notato che nel nostro sistema fiscale sussistono effettivamente delle esenzioni che interessano la base imponibile ai fini delle imposte sulle successioni e donazioni.

Infatti, il d.l. n. 262 del 03/10/2006, che ha introdotto, all'art. 2, alcune franchigie, le quali, applicabili in maniera uniforme sia alle successioni sia alle

---

<sup>91</sup> FEDELE A., *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, 2002, I, pp. 458 ss.

<sup>92</sup> MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 227.

<sup>93</sup> Basti immaginare che ciò implicherebbe l'onere per gli operatori economici, che sono sostanzialmente i prelevatori delle imposte sul consumo, di effettuare approfonditi accertamenti sulla capacità economica del soggetto che effettua il singolo atto di consumo, al fine di decidere se applicare o meno la rivalsa.

<sup>94</sup> Si sta accogliendo l'impostazione che vede l'imposta sulle successioni e sulle donazioni – anche se congegnata come un'imposta sui trasferimenti – come un'imposta sul patrimonio.

Alcuni autori la considerano, di converso, un'imposta sul reddito, e per farlo accolgono una nozione di reddito-entrata.

Ora, ci si permette di osservare che anche accogliendo una nozione di reddito-entrata, è un aspetto discusso e controverso quello che attiene alla riconduzione al suo interno degli arricchimenti completamente gratuiti.

Sul punto, analogamente MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 331.

donazioni<sup>95</sup>, indicano la porzione di base imponibile esentata dall'imposta stessa<sup>96</sup>.

In dottrina non è mancato chi, come il Manzoni<sup>97</sup>, considerava le franchigie<sup>98</sup> in parola delle esenzioni del minimo vitale, peraltro, criticando la circostanza per cui, al tempo in cui il giurista scriveva, questa – asserita – esenzione del minimo esente non fosse estesa alle donazioni, intravedendone in tale circostanza un'ingiusta discriminazione.

A tale impostazione si potrebbe obiettare in diversi modi, di seguito proviamo ad immaginarne alcuni.

a) premesso che:

- i. si tratta di trasferimenti di beni o titoli a cui non corrisponde alcuna attività del percettore;
- ii. l'esenzione del minimo vitale svolge la funzione di «*reintegrazione e rinnovamento del capitale-uomo*»<sup>99</sup>.

Ne consegue che l'esenzione in parola non potrebbe trovare una ragione d'essere in quanto questa sarebbe giustificata unicamente laddove vi fosse stato un logoramento del capitale umano nello svolgimento di attività produttive<sup>100</sup>;

---

<sup>95</sup> Più precisamente l'imposta di cui si discute – immutata – trova applicazione con riguardo: a) alle donazioni e altre liberalità tra vivi ritenute rilevanti; b) alle liberalità indirette discendente da atti soggetti a registrazione; alle costituzioni di vincoli di destinazione; c) ai trasferimenti di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito; d) alla costituzione di diritti reali di godimento; e) alle rinunzie a diritti reali o di credito; f) alle costituzioni di rendite o pensioni. MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 341.

<sup>96</sup> In particolare, la disposizione in commento gradua l'imposizione sulle successioni prevedendo che i trasferimenti di beni *diritti mortis causa* siano soggetti alla seguente imposta: a) per la quota di eredità e legati «*devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta*», l'aliquota viene calcolata nella misura del quattro per cento «*sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro*»; b) per la quota di eredità e legati devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: sei per cento; c) devoluti a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: sei per cento; d) devoluti a favore di altri soggetti: otto per cento.

<sup>97</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 151, nota 57.

<sup>98</sup> Ovviamente le franchigie alle quali si riferiva il Manzoni erano diverse da quelle attuali ma si può dire che la *ratio* delle stesse sia rimasta immutata.

<sup>99</sup> Usa questa terminologia, ma criticando la parte di dottrina che ancora propendeva per attribuire tale fondamento al principio dell'esenzione del minimo vitale. MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 78.

<sup>100</sup> Similmente, ma svolgendo un ragionamento di più ampio respiro e non con precipuo riferimento alle imposte su successioni e donazioni. STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 136.

- b) si potrebbe, inoltre, notare che, stando alla disposizione sopra indicata, le franchigie di cui si è detto sono di ammontare particolarmente elevato talché sarebbe una forzatura ritenere che queste possano essere considerate alla stregua di mezzi economici necessari per far fronte ai bisogni essenziali dell'individuo;
- c) infine, guardando alla normativa vigente<sup>101</sup>, si può vedere come la misura dell'esenzione sia graduata in ragione del grado di parentela che presenta il donante o il *de cuius* con il percipiente.

Pertanto, solo accidentalmente, può accadere che effettivamente il soggetto percettore esente da tale imposizione sia anche bisognoso dei mezzi economici per fronteggiare i propri bisogni primari.

Ora, a costo di sembrare pedanti, si cerca di contro-obiettare alle osservazioni di cui sopra:

- i. quanto alla tesi *sub i)* → lungi dall'essere un puro esercizio di logica formale, troverebbe la propria dignità laddove si collegasse – come in passato è stato fatto – il fondamento del principio in parola alla «*necessità di reintegrazione e di rinnovamento del capitale-uomo, dandone una spiegazione in termini di “costo di produzione umano”*»<sup>102</sup>.

Tuttavia, è notorio che la nostra Costituzione abbia implicitamente affermato il principio dell'esenzione del minimo vitale «*nella prospettiva della tutela e della promozione della persona umana, di attuazione del principio di uguaglianza sostanziale, e non più in protoindustriali concezioni produttivistiche*»<sup>103</sup>.

Qualora ciò non bastasse si potrebbe ancora contro-obiettare, con un ragionamento *ad absurdum*, che accogliere la tesi per cui l'esenzione in parola dovrebbe essere uno «*strumento per ricostituire e rinnovare l'uomo, quale fonte produttiva, non suscettibile [...] di prelievo*»<sup>104</sup> implicherebbe escludere dall'esenzione in parola quei soggetti, per così

---

<sup>101</sup> Vedasi nota 94.

<sup>102</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 78.

<sup>103</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 230.

<sup>104</sup> GAFFURRI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè Editore, 1969, p. 122.

dire, improduttivi, quali, ad esempio, gli inabili al lavoro, anche nel caso in cui non possiedano i mezzi per fronteggiare i bisogni essenziali – il che si commenta da sé<sup>105</sup>;

- ii. quanto alla tesi *sub ii*) → si può contro-obiettare con l'argomento per cui il *quantum* da assoggettare ad esenzione per costante orientamento della giurisprudenza costituzionale<sup>106</sup> è rimesso all'esclusiva valutazione del legislatore. Pertanto, anche tale obiezione non sembra potersi ritenere probante;
- iii. quanto all'argomentazione *sub iii*) → l'obiezione pare cogliere nel segno per il fatto che l'imposta *de qua*, assumendo quale parametro rilevante, ai fini dell'applicazione della franchigia, la circostanza di vicinanza parentale o meno rispetto al *de cuius* od al donante, finisce per disinteressarsi della situazione economica del percipiente, con la conseguenza che della franchigia potrebbero benissimo beneficiare soggetti particolarmente facoltosi ed al contrario non trarne giovamento un indigente.

Conseguentemente, si può tranquillamente dire che «*tali franchigie (non) rispondano all'esigenza di esentare un minimo vitale di carattere patrimoniale*»<sup>107</sup>.

In conclusione, può tranquillamente dirsi che, almeno per il momento, l'applicabilità di tale principio si estende unicamente alle imposte sul reddito e, come si noterà in seguito<sup>108</sup>, l'attuale sistema tributario non riesce a garantirlo in maniera soddisfacente, neppure nell'ambito di queste.

### **1.3.6. Ambito soggettivo di applicazione dell'esenzione del minimo vitale**

Finora la trattazione ha avuto quale riferimento l'applicazione del principio dell'esenzione del minimo vitale alle persone fisiche; è venuto il momento di chiedersi se vi sia spazio per il principio *de quo* laddove si tratti di persone giuridiche. In altre parole, ci si chiede se il principio vada esteso anche alle società e agli enti.

---

<sup>105</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 78.

<sup>106</sup> Si veda, tra le altre, la pronuncia n. 97 del 1968, Corte Cost.

<sup>107</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 251.

<sup>108</sup> Cap III, par. 3.5.

Chi propende per una soluzione positiva, come brillantemente osservato<sup>109</sup>, fa un ragionamento che può essere condensato in un sillogismo, che vede come premessa maggiore il fatto che l'articolo 53 implichi l'esenzione del minimo vitale (che è assolutamente vero ed a ciò sono state dedicate le pagine precedenti), e come premessa minore il fatto che l'articolo 53 trovi applicazione anche alle società, e si conclude da parte di alcuni a favore dell'estensione dell'esenzione alle società e agli enti collettivi.

Tale ragionamento sillogistico è un tipico ragionamento deduttivo, che, in quanto tale, è logicamente valido in quanto la conclusione deriva in maniera logica dalle premesse<sup>110</sup>, tuttavia non garantisce la validità delle stesse.

Quanto alla premessa maggiore *nulla quaestio*, in quanto è assolutamente vero che il principio di tutela del minimo vitale debba ritenersi implicitamente contenuto nel principio di capacità contributiva.

Invece, è la premessa minore che va confutata in quanto non si può dire del tutto vera la proposizione per cui alle società debba applicarsi *tout court* l'articolo 53 della Costituzione.

Per meglio dire, tale affermazione sembra vera *prima facie*, laddove non si tenga conto del fatto che la capacità contributiva per le società debba atteggiarsi in modo completamente diverso rispetto a come si rapporta alle persone fisiche<sup>111</sup> e ciò in quanto la capacità contributiva degli enti collettivi ha un carattere impersonale, il che porta a distinguerla da quella delle persone fisiche.

Chiarito che un ragionamento di tal genere costituisce più un esercizio formalistico che altro; si tenta ora di svolgerne uno di tipo non deduttivo. In particolare, si possono andare a vedere empiricamente se esistano nel panorama giuridico attuale norme che ci possano far propendere per l'estensione del principio *de quo* anche alle società.

Si può valorizzare, ad esempio, la disposizione dettata dall'articolo 63 del c.d. Codice della Crisi e dell'Insolvenza<sup>112</sup>, la quale reca la disciplina della transazione e degli accordi sui crediti contributivi in forza della quale<sup>113</sup>, nell'ambito delle trattative

---

<sup>109</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 253.

<sup>110</sup> Con le parole di Guastini: «*se sono vere le premesse allora è vera anche la conclusione*». GUASTINI R., *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè Editore, 2011.

<sup>111</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 254.

<sup>112</sup> Per vero, finora, la dottrina ha sempre fatto riferimento all'articolo 182-*ter* della legge fallimentare che parlando di transazione fiscale, prevedeva una norma simile a quella dettata nel "nuovo" Codice della Crisi e dell'Insolvenza.

<sup>113</sup> NIGRO A., e VATTERMOLI D., *Diritto della crisi delle imprese*, 2021, Bologna, Il Mulino, p. 474.

che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione in senso lato, il debitore può proporre una transazione avente come oggetto il trattamento dei tributi e dei relativi accessori amministrati da parte delle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati da parte degli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazione per l'invalidità e la vecchiaia obbligatorie e dei relativi accessori<sup>114</sup>.

La *ratio* alla base di tale disposizione sembra più che altro quella di consentire una maggiore possibilità di recuperabilità dei crediti degli speciali creditori di cui si tratta nella disposizione<sup>115</sup> e sembra una strumentalizzazione inopportuna spingersi ad intravederne un indice della volontà del legislatore di riconoscere un sostegno volto alla sopravvivenza delle società.

In conclusione, pare più che ragionevole adeguarci a quella che è l'opinione assolutamente prevalente<sup>116</sup> in materia, per cui non pare esservi ragione per esentare dall'imposta i redditi minimi prodotti da società ed enti collettivi, in quanto a ciò osta la stessa *ratio* dell'esenzione in parola, ossia quella di garantire al singolo individuo, inteso come persona fisica, quel minimo di mezzi occorrenti per il soddisfacimento dei propri bisogni essenziali.

---

<sup>114</sup> La proposta può prevedere, a seconda dei casi, il pagamento parziale o dilazionato di tali crediti: in tali casi, l'attestazione deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale e tale circostanza, come visto, costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del Tribunale.

La proposta di transazione, unitamente alla residua documentazione prescritta per gli accordi di ristrutturazione, è depositata presso il competente agente della riscossione e l'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore. Alla proposta di transazione va, altresì, allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo rappresentante, che la documentazione presentata rappresenta fedelmente e integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio.

L'eventuale adesione alla proposta è espressa, su parere conforme della competente direzione regionale, con la sottoscrizione dell'atto negoziale da parte del direttore dell'ufficio. Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli l'adesione alla proposta è espressa dalla competente direzione interregionale, regionale e interprovinciale con la sottoscrizione dell'atto negoziale. Il creditore pubblico è incentivato ad esprimere la propria eventuale adesione nel termine di 90 giorni dal deposito della proposta di transazione fiscale: decorso questo termine, si apre la possibilità per il tribunale di omologare comunque gli accordi di ristrutturazione anche in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione, quando l'adesione è decisiva ai fini del raggiungimento delle maggioranze e quando la proposta sia ritenuta conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria.

Infine, la transazione è risolta di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle agenzie fiscali e agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie. NIGRO A., e VATTERMOLI D., *Diritto della crisi delle imprese*, Bologna, Il Mulino, 2021, p. 474.

<sup>115</sup> In tal senso, ma a proposito dell'articolo 182-ter della legge fallimentare, STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 257.

<sup>116</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 256.

#### 1.4. La c.d. capacità contributiva su grandezze non economiche

Se è vero che caratteristica precipua dell'ordinamento giuridico è che ogni norma è indeterminata in ragione della ineliminabile vaghezza dei predicati che connota qualunque linguaggio naturale<sup>117</sup>, un altissimo grado di indeterminatezza lo si ritrova nell'espressione «*capacità contributiva*», o quantomeno il principio *de quo* risulta essere maggiormente indeterminata rispetto alla formula «*averi*», propria dello Statuto Albertino<sup>118</sup>.

Ci si può chiedere allora se il concetto di capacità contributiva possa in qualche modo essere correlato ad una grandezza non economica.

Prima è bene, tuttavia, fare un breve riepilogo su come viene strutturato il sistema tributario italiano, facendo dunque riferimento a quella parte del diritto tributario che la dottrina definisce “parte speciale”, ossia quel ramo dedicato a spiegare come si decide di finanziare la spesa pubblica attraverso prelievi coattivi. In altre parole, si guardano ora quali ricchezze il legislatore abbia scelto di sottoporre ad imposizione.

In estrema sintesi, il sistema tributario italiano consta di tre tipi fondamentali di tributi<sup>119</sup>:

- a) le imposte sul reddito → ovvero quelle sull'incremento della ricchezza di un soggetto in un periodo dato. In altre parole, il reddito è la differenza di segno positivo tra due livelli di patrimonio in un certo arco temporale;
- b) le imposte sul patrimonio → ossia quelle sull'insieme (*stock*) di beni e posizioni giuridiche di un soggetto in un periodo dato. Si apprezza la sua caratteristica istantanea, vale in un dato momento; è quindi istantaneo;
- c) le imposte sui consumi → le quali intercettano la ricchezza in una sua manifestazione, che è la spesa.

Emerge subito che non ci sono problemi dal punto di vista della capacità contributiva a giustificare un'imposta sul reddito o sul patrimonio. Maggiori dubbi invece emergono per le imposte sui consumi.

---

<sup>117</sup> GUASTINI R., *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè Editore, 2011, p. 53.

<sup>118</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 160.

<sup>119</sup> MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 193.

### 1.4.1. Capacità contributiva vs imposte sui consumi

A ben vedere l'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA) *prima facie* non sembrerebbe avere come presupposto una manifestazione di ricchezza ma più che altro una conseguenza della stessa<sup>120</sup>.

In effetti, anche questa volta, si potrebbe costruire un sillogismo che è il seguente.

Premesse:

- a) come presupposto di un tributo possono aversi solo fatti che siano idonei a manifestare indici certi di capacità economica;
- b) l'IVA si rifà ad un indice solamente indiretto di capacità economica<sup>121</sup>.

Da esse discende la conclusione per cui si dovrebbe considerare illegittima l'IVA.

Al di là di puri esercizi formali, in termini più pragmatici si è osservato<sup>122</sup> come anche nel caso in cui un soggetto si indebiti al fine di sostenere la sua spesa, lo fa in quanto dovrebbe avere le possibilità di restituire il danaro preso a prestito; in tal senso si potrebbe dire che anche in tale ultimo caso il soggetto ha comunque una capacità economica prospettica<sup>123</sup>; a ben vedere, se non fosse così nessuno gli presterebbe denaro.

In altri termini, per trovare un serio fondamento all'IVA ed in generale alle imposte sul consumo, bisogna propendere per una nozione di capacità contributiva per così dire oggettivistica, intendendo per tale un'idoneità «*relativa*» alla contribuzione<sup>124</sup>.

In altre parole, premesso che il legislatore non possa collegare l'imposizione tributaria a fatti che non esprimano in alcun modo una capacità economica, si ammette, però, che assuma a presupposto dell'imposizione, anche situazioni che solo indirettamente permettano di cogliere una capacità di contribuzione.

L'impostazione, che permette l'esistenza di tributi fondati su capacità economiche "indirette", è stata definita<sup>125</sup> come una concezione nichilista del concetto di capacità contributiva in quanto andrebbe a svuotare di contenuto l'articolo 53 Cost.

---

<sup>120</sup> MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 54.

<sup>121</sup> E ciò per la sua stessa natura di imposta indiretta, ovvero di imposta che colpisce la ricchezza nel momento in cui essa viene spesa.

<sup>122</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, pp. 144 ss.

<sup>123</sup> In tal senso STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 179.

<sup>124</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 172.

<sup>125</sup> FALSITTA G., in *Rivista di diritto tributario*, fasc. 9, 2013, p. 761.

Questo è stato il *modus operandi* della dottrina degli anni Novanta al fine di “evitare” l’illegittimità costituzionale di quei nuovi tributi, come l’IRAP, che difficilmente sarebbero stati giustificabili alla luce di una nozione assoluta di capacità contributiva.

Si noti, peraltro, l’acrobazia per cui si ribalta l’interpretazione della disposizione costituzionale al fine di renderla coerente con l’introduzione di nuovi tributi (avvenuta con legge ordinaria).

In termini meno drastici, quest’interpretazione, che in senso spregiativo viene detta «ideologica»<sup>126</sup>, può considerarsi espressione di quel fenomeno che Tarello definiva di «convergenza», che sarebbe tipico del nostro sistema giuridico<sup>127</sup>.

#### **1.4.2. Capacità contributiva vs Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP)**

L’IRAP è un tributo introdotto con il d.lgs. n. 446 del 15/12/1997, il quale dava attuazione alla l. delega n. 662 del 23/12/1996.

L’Imposta Regionale sulle Attività Produttive è collegata al fatturato di aziende e lavoratori autonomi<sup>128</sup>.

Quanto alla determinazione dell’imponibile, questa è diversa a seconda di quale sia il soggetto passivo inciso dall’imposta. L’elencazione dei soggetti passivi di cui all’articolo 3, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997 è particolarmente ampia ed include anche attività non commerciali, financo attività pubblicistiche<sup>129</sup>. A titolo di esempio per un’impresa commerciale, esso viene calcolato sul differenziale tra gli indici indicabili nel valore della produzione e quelli indicabili nel costo della produzione.

---

<sup>126</sup> FALSITTA G., *Rivista di diritto*, cit., p. 761.

<sup>127</sup> Ciò deriverebbe da un dato sociale, ovvero dal fatto che legislatori e professori (la dottrina) non siano portatori di interessi distinti nel nostro ordinamento giuridico. TARELLO G., *L’interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè Editore, 1980, pp. 56-57.

<sup>128</sup> MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 53.

<sup>129</sup> Sul carattere particolarmente ampio dell’elencazione di cui al citato articolo 3 e della definizione del presupposto di cui al precedente articolo, si esprime Schiavolin, il quale sottolinea come queste caratteristiche delle disposizioni in commento avessero fatto ritenere ai primi interpreti del d.lgs. n. 446 del 1997 che l’IRAP dovesse applicarsi anche in caso di fallimento e anche nelle ipotesi in cui non vi fosse stato l’esercizio provvisorio. Sul punto SCHIAVOLIN R., *Considerazioni sul regime IRAP del fallimento*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 7-8, 2013, p. 673.

In pratica, ha come base imponibile la ricchezza prodotta, anche se questa non sia in realtà posseduta dal soggetto passivo<sup>130</sup>.

Esso va a colpire il c.d. «*dominio sui fattori della produzione*»<sup>131</sup>; per meglio dire il presupposto è indicato in termini particolarmente ampi nell'articolo 2 del d.lgs. n. 446 del 1997 e si sostanzia nell'esercizio di un'attività organizzata autonomamente.

Stante questo presupposto “particolare”, non sorprenderà che sulla legittimità o meno di questo tributo siano stati versati fiumi di inchiostro.

Riportando in estrema sintesi il dibattito, una parte della dottrina e della giurisprudenza accetta il fatto che il legislatore possa discrezionalmente scegliere quali siano i «*fatti espressivi della capacità contributiva*»<sup>132</sup> e che dunque tra di essi possa ben rientrare la potenzialità economica e produttiva quale indice di contribuzione.

All'opposto vi è chi ritiene quantomeno discutibile prevedere di colpire la semplice circostanza costituita dal «*dominio dei fattori produttivi*».

A sostegno della tesi favorevole alla sua legittimità si è instaurata<sup>133</sup> una, discutibile sotto questo aspetto, correlazione tra imposta sui consumi e Imposta sulle Attività Produttive, per cui l'attività di impresa o il lavoro autonomo costituiscono indici (indiretti) di capacità contributiva proprio come si è visto esserlo i consumi.

Per vero, appare impossibile non ammettere che, usando un eufemismo, questo tributo metta in crisi le categorie tradizionali.

Ciononostante, la Corte Costituzionale, nel momento in cui ha preso atto delle censure dedotte dai rimettenti, ha ritenuto non irragionevole individuare come indice di capacità contributiva il «*valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate*»<sup>134</sup>.

Invero, il Giudice delle Leggi non si è espresso sull'eventuale illegittimità dell'indeducibilità dell'IRAP in quanto ha ritenuto di accogliere l'eccezione sollevata dall'Avvocatura Generale dello Stato, per la quale appunto sarebbe stata irrilevante nel giudizio *de quo* la questione, essendo attinente al regime giuridico dell'Imposta sui Redditi<sup>135</sup>.

---

<sup>130</sup> MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 53.

<sup>131</sup> IRAP, in *Enciclopedia Treccani*.

<sup>132</sup> In tal senso Corte Costituzionale n. 156 del 21/05/2001, punto 6.2, De Jure.

<sup>133</sup> BATISTONI FERRARA F., in *Riv. dir. trib.*, 2000, fasc. 2, p. 95.

<sup>134</sup> Corte Costituzionale, n.156 del 2001 in diritto punto 6.2, De Jure.

<sup>135</sup> Corte Costituzionale, n. 156 del 2001 in diritto punto 3, De Jure.

In realtà il silenzio della Consulta sul punto un effetto l'ha avuto; infatti, un po' per la stessa tendenza alla convergenza degli operatori giuridici, di cui si parlava sopra (questa volta però operante all'inverso), il legislatore ha successivamente previsto la possibilità di un defalcamento del dieci per cento in maniera forfettaria dall'imponibile ai fini delle imposte sui redditi<sup>136</sup>.

Inoltre, ed in aggiunta alla deduzione forfettaria, si è introdotta la deducibilità di «un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive [...], relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 e 4-octies del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997»<sup>137</sup>.

Un altro fronte sul quale si sono attestate le censure dei rimettenti attiene al fatto che, anche ammesso il discutibilissimo presupposto dell'imposta *de qua*, il c.d. dominio dei fattori della produzione non sembra sussistere per i professionisti, i quali per definizione forniscono “solamente” una prestazione d'opera intellettuale.<sup>138</sup>

In effetti sul punto la Consulta ha ritenuto che, laddove manchi il requisito dell'organizzazione per le attività professionali (il che lo si dovrà verificare caso per caso), mancherà il presupposto dell'IRAP<sup>139</sup>.

In conclusione, si può considerare sicuramente a rischio di incostituzionalità il fatto che<sup>140</sup> anche chi non produca utili sia tenuto a versare l'imposta *de qua* (anche senza dover scomodare il principio dell'essenzialità del minimo vitale).

### 1.4.3. Capacità contributiva vs i cosiddetti tributi ambientali

Anche in ragione del sempre maggiore interesse che suscita la tematica della sostenibilità ambientale, sembra giusto dedicare una breve trattazione ai c.d. tributi ambientali, i quali hanno assunto una posizione di assoluta preminenza tra gli

---

<sup>136</sup> Articolo 6, n. 185, d.l. 29/11/2008.

<sup>137</sup> Articolo 2 del d.l. n. 201 del 06/12/2011.

<sup>138</sup> Corte Costituzionale, n. 156 del 2001 in fatto punto 4.1, De Jure.

<sup>139</sup> Corte Costituzionale, n. 156 del 2001 in diritto punto 9.2, De Jure.

<sup>140</sup> MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 53.

strumenti di politica ambientale che le istituzioni nazionali ed europee hanno a disposizione.

Dal punto di vista dell'ordinamento interno va premesso che a partire dal 2001 la tutela ambientale è assunta a valore costituzionale<sup>141</sup>.

È quel tributo che si applica avendo come presupposto la possibilità di inquinare; quindi, si sottopone ad imposizione colui che inquina.

Riguardo alla nozione di tributo ambientale sembra corretto fare riferimento al regolamento euro-unitario<sup>142</sup> del 6 luglio 2011, relativo ai conti economici ambientali europei, il quale all'art. 2 fornisce la definizione di imposta ambientale<sup>143</sup>.

Istintivamente tale previsione sembra essere apprezzabile e su ciò vi è una concordia quasi planetaria.

Tuttavia, non è intuitivo giustificare questa imposta alla luce dell'articolo 53 della Costituzione.

Si potrebbe sviare il problema sostenendo che nell'andare a disegnare un tributo non ci si debba interessare soltanto all'articolo 53 Cost. della Costituzione ma che si debbano perseguire finalità ulteriori; vale a dire che la tutela dell'ambiente è un fine costituzionalmente apprezzato; quindi, come giustificazione costituzionale si affianca all'articolo 53.

Tant'è vero che chi argomenta<sup>144</sup> in tal senso ritiene che sia irrilevante la circostanza di poter riportare tali misure all'interno della nozione di tributo o meno e che queste possano ben assumere le caratteristiche di «*prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria*».

Questa è una possibilità che ha un difetto in quanto sembra preferibile un ordinamento in cui si utilizzi ciascuno strumento sulla base dei parametri relativi alla propria categoria.

Probabilmente è più corretto trovare una giustificazione endo-tributaria anche al tributo ambientale.

---

<sup>141</sup> DELL'ANNO P., *La tutela dell'ambiente come "materia" e come valore costituzionale di solidarietà e di elevata protezione*, in *Rivista giuridica Lexambiente.it*, 2019.

<sup>142</sup> Regolamento UE n. 691 del 2011 del Parlamento Europeo e del Consiglio.

<sup>143</sup> Intendendo per tale «*un'imposta la cui base imponibile è costituita da una unità fisica (o un equivalente di un'unità fisica) di qualcosa che produce sull'ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato*».

<sup>144</sup> BATISTONI FERRARA F., *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, fasc. 12, p. 1090.

Forse si può trovare conforto in quelle teorie che fanno assurgere a presupposto del tributo non solo i tradizionali elementi economici ma anche quelli che sono solo potenzialmente suscettibili di valutazione economica<sup>145</sup>.

Tuttavia, come si vedrà in seguito, queste concezioni del principio di capacità contributiva si prestano sempre all'obiezione evidentissima per cui il pagamento delle imposte avviene comunque con il denaro.

Si può allora propendere per una strada diversa e richiamare quello che nella trattazione della capacità contributiva nell'accademia tributaria italiana si può considerare il "convitato di pietra" ed ancorare il fondamento dei tributi ambientali al principio del beneficio.

Utilizzando il principio del beneficio si potrebbe sostenere che non è affatto un tributo su grandezze non economiche in quanto una grandezza economica non è soltanto il reddito ma può anche essere il consumo di un servizio. Si può sostenere che produrre inquinando significhi avere un beneficio economico.

In effetti<sup>146</sup>, l'attività svolta dalla Pubblica Amministrazione per riparare ai danni arrecati all'ambiente dai soggetti inquinanti viene svolta per così dire a beneficio di essi.

Peraltro, una visione di tal genere si coniuga bene con quello che è diventato una sorta di *mantra* in materia ambientale per cui «*chi inquina paga*»<sup>147</sup>.

#### **1.4.4. Capacità contributiva vs il c.d. canone Rai**

Un ulteriore esempio di tributo, il cui presupposto solo discutibilmente può essere ricondotto ad una manifestazione di capacità contributiva è il c.d. canone Rai.

Tale prelievo è in assenza di un collegamento con una grandezza economica.

La possibile giustificazione è che anche in questo caso vi sia una giustificazione basata sul criterio del beneficio.

Il presupposto del tributo di cui si discute lo si ritrova nell'articolo 1 del r.d.l. n. 246 del 21 febbraio 1938, il quale dispone che chi posseda «*uno o più apparecchi atti*

---

<sup>145</sup> FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, Cedam, Wolters Kluwer, Italia, 2003.

<sup>146</sup> In tal senso STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 199.

<sup>147</sup> Al quale si è cercato di dare attuazione con la Direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale.

*od adattabili alla ricezione delle radioaudizioni»* sia tenuto al pagamento di tale canone.

Nel contesto sociale, economico e culturale immediatamente successivo all'entrata in vigore della suddetta legge, probabilmente questo canone era percepito impropriamente come una sorta di abbonamento dovuto dagli utenti del servizio piuttosto che come un tributo.

Invero, risultò poi chiaro che si trattasse chiaramente di una prestazione patrimoniale imposta, ma era meno pacifica la natura del tributo.

Ora, il canone Rai nacque in correlazione con la fruizione del servizio delle trasmissioni radiofoniche, dunque era abbastanza facilmente riportabile alla categoria della tassa in quanto in effetti si trattava di una prestazione patrimoniale imposta non contrattata per un servizio divisibile. Questa linea di pensiero rimase impregiudicata fino a quando iniziarono a nascere le radio e le televisioni private. Esse offrivano servizi equiparabili alla televisione pubblica. Una serie di utenti, preferendo la tv privata, non voleva più quella pubblica e dunque non volevano pagare il canone.

Inoltre, coloro che non avevano un ripetitore e non ricevevano i canali Rai si trovavano a doverlo pagare ugualmente.

Ora, trattandosi di una tassa, in teoria, chi non fosse nella posizione di ricevere il servizio non avrebbe dovuto pagare il canone Rai.

Questa questione venne portata innanzi alla Corte Costituzionale, la quale sostenne che non si trattasse di una tassa ma di un'imposta e che quindi fosse dovuta indipendentemente dal fruire del servizio pubblico della Rai. Si arguisce, infatti, che il bene patrimoniale tassato fosse l'apparecchio televisivo<sup>148</sup>, facendo leva sul fatto che l'articolo 15, secondo comma, della l. n. 103 del 1975 sancisse che il canone fosse dovuto anche in ragione della semplice «*detenzione di apparecchi*» idonei alla «*ricezione di programmi via cavo*»<sup>149</sup>.

Questo era però strano trattandosi di un bene mobile. La cosa è diventata insostenibile recentemente, dal momento che l'importo del canone Rai è maggiore del costo di alcuni apparecchi televisivi.

Pertanto, la legittimità dell'imposizione *de qua* doveva fare i conti con la riconducibilità o meno della stessa ad una manifestazione di capacità contributiva.

---

<sup>148</sup> Corte Costituzionale n. 535 del 1988.

<sup>149</sup> Sulla questione si sofferma la Corte Costituzionale, n. 284 in diritto punto 2 del 26/06/2002, De Jure.

Come affermato dalla difesa della Rai, che peraltro si rifà ad una precedente ordinanza<sup>150</sup> della medesima Corte, sostanzialmente non smentita dalla Consulta<sup>151</sup>, la capacità contributiva viene ad esserci anche laddove vi siano delle zone d'ombra che non permettano la ricezione.

Insomma, pare che la mera detenzione dell'apparecchio televisivo sia ragionevolmente considerabile indice di capacità contributiva.

Tuttavia, questa conclusione presta il fianco ad un'evidentissima critica che deriva dal mutato contesto economico: se effettivamente in passato la detenzione di una televisione poteva considerarsi indice di ricchezza, lo sviluppo tecnologico ha fatto sì che la situazione cambiasse tanto da fare apparire il canone Rai addirittura paradossale, oltre che anacronistico.

L'obbligo di adempiere al tributo sussiste, infatti, anche laddove si possieda un televisore di valore molto inferiore rispetto all'ammontare del tributo stesso.

Pertanto, a ben vedere, si potrebbe verificare il caso del pagamento di un tributo che eccede il valore del suo presupposto, il che equivarrebbe a prevedere, se ci si consente il paragone, un'aliquota IRPEF superiore al reddito percepito. La qual cosa non si stenterebbe a considerare incostituzionale.

Un tributo non può, però, essere maggiore della sua base imponibile; per cui sembrerebbe dal punto di vista della logica tributaria non poter essere costituzionale.

Una chiave di lettura per spiegare perché si debba corrispondere questo tributo sarebbe quella di sostenere che ci sia un servizio correlato al possesso di strumenti atti a ricevere la trasmissione in relazione al quale chiedere il canone. Si potrebbe rilevare che lo Stato gestisca le frequenze assicurando il controllo delle reti. Si potrebbe, inoltre, ipotizzare che questo canone sia correlato al fatto che se ho degli strumenti atti alla ricezione mi sto avvantaggiando del fatto che lo Stato faccia il controllo delle frequenze. In questa misura il canone Rai potrebbe essere correlato alla fruizione del servizio divisibile, ossia la polizia delle frequenze che assicura a tutti di ricevere le trasmissioni. In effetti, è grazie al fatto che lo Stato svolge quest'attività che si possono guardare le frequenze televisive.

---

<sup>150</sup> Corte Costituzionale, ordinanza n. 219 del 1989.

<sup>151</sup> Corte Costituzionale, 26/06/2002, in fatto punto 3, De Jure.

In tal senso, in effetti, si era espresso il giudice *a quo* in una delle sentenze di cui sopra<sup>152</sup>, il quale aveva individuato quale presupposto del canone il «*dominio dell'etere*», il che è compito dello Stato.

#### **1.4.5. Capacità contributiva vs i cosiddetti *Fringe Benefits***

Alla già ricca casistica di fattispecie per le quali si può ipotizzare che sussistano forme di tassazione su grandezze non economiche si può aggiungere quella sui c.d. *Fringe Benefits*.

Vediamo innanzitutto di cosa si tratta: l'articolo 2099 del Codice Civile prevede sia forme ordinarie di retribuzione dei prestatori di lavoro sia forme speciali. Tra queste ultime rientrano appunto le prestazioni in natura.

Le prestazioni in natura tradizionalmente intese, quali la previsione nel contratto di lavoro della messa a disposizione del prestatore di lavoro del vitto e dell'alloggio, hanno carattere residuale<sup>153</sup>.

Sempre maggiore spazio invece stanno prendendo quelle particolari forme di prestazioni in natura che prendono il nome di *Fringe Benefits*, ossia quei benefici riconosciuti da un'azienda ai propri dipendenti in varie forme (ad esempio, la messa a disposizione di un'autovettura).

Ai fini fiscali essi sono ricompresi nel reddito imponibile e sono valutati al «*valore normale*» dei beni e servizi erogati.

Orbene, il fatto che tali redditi in natura siano ricompresi nel regime di tassazione delle imposte sui redditi è stato ritenuto da taluni indice del fatto che non occorra un incremento patrimoniale del soggetto inciso per fondare una pretesa impositiva. In tal senso si arriva all'ormai nota conclusione per cui sarebbe ammissibile allargare la tassazione anche a quelle situazioni che, nonostante siano a-reddituali e a-patrimoniali, andrebbero comunque tassate<sup>154</sup>.

Tuttavia, sembra agevole controbattere sostenendo che l'utilizzo di beni aziendali o il godimento di servizi erogati ai dipendenti permettano a questi ultimi di non

---

<sup>152</sup> Corte Costituzionale, 26/06/2002 in diritto punto 2, De Jure.

<sup>153</sup> In tal senso BALLESTRERO M.V. e DE SIMONE G., *Diritto del lavoro*, Torino, Giappichelli Editore, 2019, p. 410.

<sup>154</sup> In tal senso GALLO F., il quale tra l'altro ritiene che la ripresa post-pandemia sia l'occasione adatta proprio per questa rivoluzione copernicana che dovrebbe attuare il legislatore fiscale. *Il ruolo di un fisco riformato*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 1/2/2022, fasc. 1, p. 5, De Jure.

effettuare determinate spese, comportando, così, un effetto positivo sul loro patrimonio.

In conclusione, cercando di fare l'esegesi dei ragionamenti di coloro che propendono per la possibilità di forme di tassazione su grandezze non economiche, lo schema è quasi sempre dello stesso genere e si può tentare (anche se qui lo si farà con riguardo ai c.d. *Fringe Benefits*, il ragionamento potrebbe tranquillamente estendersi in termini simili con riguardo ai tributi passati in rassegna nei paragrafi precedenti), come di consueto, di ricondurlo ad un sillogismo che si tenta ora di schematizzare.

Si muove dalla premessa per cui nell'ordinamento tributario italiano è prevista la tassabilità dei c.d. *Fringe Benefits*, la qual cosa è generalmente accettata; si aggiunge una seconda premessa per cui in questo caso non sia presente un aumento patrimoniale del soggetto inciso dal tributo; si arriva, dunque, alla conclusione per cui siano sicuramente legittimi tributi che incidano su fatti che non costituiscano incrementi patrimoniali del soggetto passivo.

La conclusione è inaccettabile e del resto è già stata confutata. Infatti, la seconda premessa è errata in quanto confonde due piani diversi: il fatto che l'erogazione di prestazioni in natura non comporti un «*saldo patrimoniale liquido*» non implica affatto che il soggetto passivo non si sia arricchito.

Come si è osservato<sup>155</sup>, una conclusione di tal genere implicherebbe una differenziazione tra ricchezze illiquide e ricchezze pecuniarie ed equivarrebbe a sostenere che il soggetto che possiede una certa somma di denaro sia suscettibile di imposizione ed invece colui il quale abbia destinato la medesima somma, ad esempio, ad una proprietà immobiliare non lo sia.

### **1.5. I teorici della c.d. *Endowment Taxation***

Nell'esaminare le varie imposte passate in rassegna è emerso come, in realtà, forme di tassazione su grandezze non economiche al momento non ve ne siano (forse con la sola eccezione dell'IRAP, della cui legittimità, però, si dubita).

Alcuni teorici si sono chiesti se non potesse istituirsi un collegamento tra una potenzialità di contribuire e fattori diversi rispetto alla ricchezza effettivamente posseduta.

---

<sup>155</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 183.

Si tratta dei teorici, tutti americani, della cosiddetta *Endowment Taxation*.

Essi sostanzialmente affermano che il singolo dovrebbe assolvere alle proprie obbligazioni tributarie prendendo a riferimento un reddito potenziale, ovvero quello che discenderebbe dal far rendere al meglio le proprie abilità personali, che si considerano innate.

Solo per inciso, si noti, a livello sociologico, come non sia un caso che tali prospettazioni siano state elaborate negli USA.

Infatti, a ben vedere, si tratta della proposizione in ambito tributario della Teoria della Predestinazione propria del Protestantesimo.

In particolare, si è osservato<sup>156</sup> come dall'appartenenza ad un determinato gruppo etnico o dal possedere una determinata caratteristica fisica<sup>157</sup> faccia seguito una maggiore ricchezza.

Partendo da questa indagine di tipo sociologico, si è arrivati a sostenere che si potrebbe pensare di tassare maggiormente coloro che presentano determinate caratteristiche. Ci si è insomma chiesti se si potessero tassare i fattori di successo.

Si procede pressoché così: si fanno delle elaborazioni statistiche e sulla base di esse si isola un fattore di successo. Si evince, pertanto, che tale fattore si tradurrà in ricchezza e allora si propende per tassare direttamente questo.

Da un certo punto di vista può considerarsi un'estrema *affermative action*, ovvero uno strumento politico volto a promuovere le minoranze, siano esse di genere, etniche o sociali onde porre rimedio alle (presunte o vere che siano) discriminazioni presenti.

Infatti, si finisce per trasformare il sistema tributario in uno strumento avente la finalità di ridurre le disuguaglianze che sussistono alla nascita<sup>158</sup>.

Inoltre, vi sarebbe un ulteriore effetto positivo, ovvero quello di spingere le persone con maggiori possibilità di successo sulla base di queste statistiche a rendere al meglio, talché la prestazione patrimoniale imposta (quella a cui noi facciamo normalmente riferimento), diventerebbe sostanzialmente una prestazione in natura in quanto si imporrebbe a queste persone di svolgere un'attività lavorativa dalla quale poter trarre un altissimo reddito.

---

<sup>156</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 440.

<sup>157</sup> Tra coloro che hanno proposto una tassazione in ragione di caratteristiche delle persone presenti sin dalla nascita si vedano *Genes as tags: The Tax Implications of Widely Available Genetic Information* in *National tax Journal*, 2008, 61, part. 2, pp. 843-863.

<sup>158</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 446.

Peraltro, per quanto riguarda il nostro ordinamento non sembrerebbe potersi trarre un obbligo in tal senso dall'articolo 4 della Costituzione, in quanto con tale disposizione (pur parlando di dovere), i Padri Costituenti vollero introdurre un diritto di libertà, onde permettere a chiunque di poter scegliere l'attività più adatta ai propri interessi<sup>159</sup>.

Posta in questi termini la questione, emerge che l'elaborazione proposta, se ci si consente il paragone un po' azzardato, sembra più che altro un'utopia, non molto dissimile da quella proposta da diversi autori nei vari periodi storici, primo tra tutti, da Platone, il quale sostiene, nel suo ideale di Stato, che ognuno debba necessariamente svolgere i compiti per i quali sia stato meglio dotato dalla natura<sup>160</sup>.

Tornando alle obiezioni strettamente giuridiche – che si confanno maggiormente al presente lavoro – la più facile e che coglie maggiormente nel segno sembra essere quella del professor Stevanato<sup>161</sup>, il quale argomenta nel modo che segue: «*dato che le imposte si pagano in ogni caso con il denaro, non si vede come si possa prevedere il pagamento di un tributo ancorandolo ad un presupposto che non sia esprimibile in denaro*».

In altre parole, dato che i tributi si esprimono in valori monetari, il presupposto non può essere sganciato da valori economicamente esprimibili.

D'altro canto, *mutatis mutandis*, chi propende per tesi di questo genere non risulta essere poi così distante da chi nella dottrina italiana<sup>162</sup>, facendo leva sul carattere elastico del concetto di capacità contributiva, ritiene che vi sia la possibilità di prevedere il pagamento di maggiori tributi non già sulla base di una manifestazione di ricchezza, bensì in ragione del fatto che taluni si trovano in una posizione di vantaggio, che sarebbe suscettibile di valutazione economica.

In tal modo si arriva a teorizzare una tassazione su “capacità sociali” e, conseguentemente, a ritenere prive di fondamento le questioni di costituzionalità

---

<sup>159</sup> In tal senso CUOCOLO F., *Istituzioni di diritto pubblico*, Giuffrè Editore, 1986, pp. 726-727.

<sup>160</sup> L'opera a cui si fa riferimento è *La Repubblica* di Platone. Il passaggio dell'opera da cui si evince più chiaramente il fatto che per Platone nello Stato vi siano compiti diversi che debbano essere svolti da persone diverse è il seguente: *Repubblica*, IV, 443b-444°, trad. it. di F. Sartori, Laterza, Roma-Bari, 1971. Peraltro, si rifà all'opera citata Thomas More, che pubblica nel 1516 un'opera, non a caso, intitolata *Utopia*, in cui elabora un modello di Stato apertamente ispirato a quello descritto nel *La Repubblica*.

<sup>161</sup> STEVANATO D. *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 452.

<sup>162</sup> GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 89.

sollevate con riguardo a determinati tributi che andrebbero a tassare fattori diversi rispetto alla ricchezza effettivamente posseduta.

Per vero, la dottrina italiana non si spinge a teorizzare una tassazione delle qualità personali; più che altro tale ultimo indirizzo dottrinale cui si alludeva è sempre nell'ottica di giustificare tributi della cui conformità al principio di capacità contributiva si dubita (e a cui, del resto, sono stati dedicati i paragrafi precedenti).

Ancora una volta, anche nei confronti di questi ultimi, l'obiezione, elementare ma difficile da smentire, è quella, proposta sopra, per cui i tributi devono avere un presupposto costituito da una grandezza suscettibile di valutazione economica<sup>163</sup>.

### **1.6. Principio di progressività: il collegamento tra il primo ed il secondo comma dell'articolo 53**

Sullo sfondo della trattazione svolta sinora è rimasto il secondo comma dell'articolo 53.

Ciò che interessa per il momento è inquadrare il principio da questo espresso e chiarire quale sia, e se vi sia, un rapporto con il primo comma.

Partendo proprio da quest'ultimo aspetto, il secondo comma, che prescrive che il sistema tributario sia informato a criteri di progressività, già nella sua formulazione appare meno pregnante rispetto al primo comma.

La prima impressione sembra essere confermata dal fatto che anche chi<sup>164</sup> gli attribuisce valore non meramente programmatico ma precettivo, riconosce la difficoltà di fondare su questa disposizione un giudizio dinnanzi la Corte Costituzionale. Infatti, ponendolo a confronto con il primo comma, come si è già visto, il principio di capacità contributiva – contrariamente al principio di progressività – deve operare in qualunque fattispecie sottoposta ad imposizione<sup>165</sup>.

Sta proprio in ciò la differenza tra i due commi: un tributo che violi il principio della capacità contributiva violerebbe il principio di uguaglianza, mentre può ben darsi il caso di un tributo che non sia progressivo. Del resto, già i Padri Costituenti sapevano

---

<sup>163</sup> MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 52.

<sup>164</sup> RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 1996, p. 60.

<sup>165</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 112.

bene che il principio in parola mal si coniugasse con le imposte dirette reali e con le imposte indirette<sup>166</sup>.

Questo è quanto venne affermato a più riprese dalla Corte Costituzionale<sup>167</sup>: a titolo di esempio si può fare riferimento alla questione di legittimità proposta a proposito della disciplina delle spese processuali<sup>168</sup>, in quanto, a detta del Pretore che, a suo tempo, aveva sollevato la questione di legittimità, questa contrasterebbe con il principio di progressività.

Come ci si poteva aspettare, la Corte Costituzionale dichiarò non fondata la suddetta questione, accogliendo sostanzialmente le difese dell'Avvocatura dello Stato; ma affermato, infatti, che tale principio può non essere suscettibile di applicazione laddove si tratti di spese giudiziarie, il cui *quantum* sia determinabile volta per volta<sup>169</sup>.

Forse più interessante è un'altra questione di legittimità sollevata con riferimento alla cosiddetta Imposta Comunale per l'Esercizio di Imprese, di Arti e di Professioni<sup>170</sup>.

Tuttavia, anche in tale occasione la Consulta dichiarò infondata la questione<sup>171</sup>, affermando chiaramente che il principio *de quo* vada riferito al sistema tributario complessivamente inteso<sup>172</sup>, potendosi ben dare il caso che l'imposta di cui si discuteva, così come prevista dal legislatore, finisse per risultare inversamente proporzionale rispetto alla capacità contributiva<sup>173</sup>.

Ora, preso atto dell'impossibilità di azionare nel giudizio di legittimità costituzionale il principio di progressività con riferimento a singoli tributi, rimarrebbe la sola possibilità di un'eventuale pronuncia di illegittimità del sistema tributario nel suo complesso, il che ovviamente sarebbe impraticabile.

Per vero, sembra da condividere l'opinione per cui ci sarebbero delle ipotesi-limite, per le quali possa ipotizzarsi un contrasto di un singolo tributo con il disposto del secondo comma dell'articolo 53: a tal proposito viene fatto l'esempio della possibilità

---

<sup>166</sup> In tal senso si era espresso l'onorevole Scoca, opinione condivisa peraltro dalla dottrina. *Ex multis* MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, Giappichelli Editore, 1995, p. 197.

<sup>167</sup> Elencandole, senza pretesa di completezza: n. 17 del 23/03/1960; n. 30 del 2/04/1964; n. 23 del 17/04/1968.

<sup>168</sup> Corte Costituzionale, n. 30 del 02/04/1964.

<sup>169</sup> Corte Costituzionale, n. 30 del 02/04/1964, in fatto punto 2, *De Jure*.

<sup>170</sup> Si tratta dell'imposta che venne abolita a seguito dell'introduzione dell'IRAP, della cui conformità rispetto al principio di capacità contributiva si è discusso sopra.

<sup>171</sup> Corte Costituzionale, n. 238 del 13/05/1993, *De Jure*.

<sup>172</sup> Corte Costituzionale, n. 238 del 13/05/1993 in diritto punto 3.4, *De Jure*.

<sup>173</sup> Corte Costituzionale, n. 238 del 13/05/1993 in diritto punto 3.2, *De Jure*.

di dichiarare incostituzionale la norma che recasse la disciplina del cosiddetto tributo principale<sup>174</sup>.

In conclusione, va dato atto di quell'opinione minoritaria<sup>175</sup> che propende per attribuire al secondo comma la medesima portata precettiva del primo e ritiene che la differenza tra i due si sostanzierebbe nel fatto che, per il secondo comma risulti solo più complicato a livello pratico sollevare la questione di legittimità ma ciò non andrebbe ad intaccare l'assunto per cui i due principi abbiano la medesima forza vincolante.

Manzoni<sup>176</sup>, in particolare, parla di un diverso *modus operandi* dei due principi in parola, il che non si estrinsecerebbe nel fatto che il principio di progressività abbia portata meramente programmatica.

In realtà, sembra più corretto conformarsi alla dottrina maggioritaria<sup>177</sup> – ed in tal senso, a ben vedere, sembra andare anche il Giudice delle Leggi nelle decisioni passate in rassegna – che ritiene trattarsi più che altro di un invito rivolto al legislatore.

Ad ulteriore riprova di ciò si può affermare che questa fosse l'opinione dei Costituenti, i quali erano ben consapevoli dell'impossibilità di addivenire ad un modello di sistema tributario avente tutte le imposte progressive e che la formula adottata nel secondo comma dell'articolo 53 fosse, per l'appunto, una formula di compromesso che aveva come fine quello di superare un sistema sostanzialmente regressivo come quello all'epoca vigente<sup>178</sup>.

Pertanto, il vero significato da attribuire a tale secondo comma è di scongiurare un sistema che opti per la regressività<sup>179</sup>.

---

<sup>174</sup> MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 19.

<sup>175</sup> Tra gli altri si veda MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 198.

<sup>176</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 194.

<sup>177</sup> Tra gli altri, MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 19.

<sup>178</sup> Pressoché così si era espresso l'onorevole Scoca. Si veda il Rapporto della Commissione economica esposto all'Assemblea Costituente, pp. 482 ss.

<sup>179</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 549.

### 1.6.1. Il principio di progressività come estrinsecazione dei principi di solidarietà e uguaglianza e tentativi di trovarne una giustificazione

In estrema sintesi si può dire che la disposizione *de qua* accentui due principi espressi dalla Costituzione<sup>180</sup>:

- a) da un lato l'aspetto solidaristico, per cui si debba concorrere alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva;
- b) dall'altro lato, il principio di uguaglianza sostanziale di cui al secondo comma dell'articolo 3 Cost.<sup>181</sup> in quanto il principio di progressività può essere considerato uno di quei mezzi attraverso i quali si possa addivenire all'eliminazione degli ostacoli che possono ostare al pieno sviluppo della persona.

La questione viene impostata in questi termini dalla dottrina maggioritaria, ma per trovare un fondamento al principio di progressività sono stati fatti vari tentativi.

Si è cercato dapprima di trovarne un fondamento su basi scientifico-matematiche; si è affermata, infatti, la c.d. teoria dell'utilità marginale decrescente in successivi atti di consumo, la quale postula che l'imposta debba essere più che proporzionale al reddito affinché sia proporzionale al sacrificio sofferto dal singolo<sup>182</sup>.

Se si volesse trovare una base filosofico-giuridica a tale principio si potrebbe fare riferimento a Bentham ed alla sua idea di utilitarismo che mira ad ottenere «*l'interesse universale*» e «*la più estesa felicità*»<sup>183</sup>.

Restando agli aspetti eminentemente giuridici, la tesi proposta parte dall'assunto per cui il beneficio tratto dalle dosi di reddito superiori sia decrescente<sup>184</sup>; il che è vero se facciamo tale discorso con riferimento al singolo individuo, ma si complica se lo si fa tra persone diverse. Infatti, facendo in tal modo riferimento al valore subiettivo e

---

<sup>180</sup> Per un approfondimento della questione si veda RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 1996, pp. 60-61.

<sup>181</sup> Nel senso di considerare in generale i principi sottesi all'articolo 53 come delle specificazioni del principio di uguaglianza si veda PIZZORUSSO, A., *Il patrimonio costituzionale europeo*, Bologna, Il Mulino, 2002 (ed. digit.: 2010, DOI: 10.978.8815/143129, Capitolo secondo: Principi in materia di diritti fondamentali, pp. 33-121).

<sup>182</sup> MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, Giappichelli Editore, 1995, p. 144.

Tale teoria viene strenuamente difesa da GIARDINA E. nel suo *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè Editore, 1961, pp. 255 ss.

<sup>183</sup> TARELLO G., *Storia della cultura giuridica moderna*, Bologna, Il Mulino, 1976, p. 398.

<sup>184</sup> DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1953, p. 175.

non obiettivo non è per nulla dimostrato che l'apprezzamento di ogni nuova parte di reddito decresca in modo uguale per tutti<sup>185</sup>.

In altre parole, la tesi proposta darebbe fondamento ad un'imposta progressiva per il singolo in sé e per sé considerato.

A ben vedere la teoria prospettata fa leva su quel principio del sacrificio di cui si è già detto, prestandosi, però, ad un'obiezione non di poco conto; ovvero non si comprende su quali basi si dovrebbe decidere se propendere per la teoria dell'uguaglianza del sacrificio assoluto o per quella del sacrificio proporzionale o ancora del sacrificio minimo<sup>186</sup>.

Insomma, si è cercato di ancorare la progressività delle aliquote alla legge dell'utilità marginale decrescente, dimenticandosi che non ci si trovava nell'ambito delle scienze naturali ma delle scienze sociali e che dunque le teorie del sacrificio non potessero ancorarsi ad indici certi ma presentano un'alta dose di arbitrarietà<sup>187</sup>.

Invero, il principio della progressività deve essere considerato per quello che è: un'opzione politica.

Infatti, trovandoci di fronte ad una determinata scala di progressività dell'imposta sul reddito non si può che dare atto del fatto che questa sia la risultante di scelte politiche<sup>188</sup>.

Sull'impossibilità di fondare la progressività su presunte basi matematiche possiamo affidarci ancora una volta ai lavori preparatori in seno all'Assemblea Costituente.

A prendere la parola era il già citato Onorevole Scoca, il quale aveva contezza del fatto che argomentando su basi pseudo-scientifiche e partendo da un medesimo principio si potesse arrivare a concludere tanto per la proporzionalità quanto per la progressività.

Concludeva poi sostenendo che il principio della progressività dovesse trovare applicazione in forza di un «*sano realismo*», per il quale in una Costituzione in cui è imperante il principio di solidarietà non può essere neppure messa in dubbio la

---

<sup>185</sup> DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1953, p. 177.

<sup>186</sup> COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1977, p. 399.

<sup>187</sup> Sull'idea di mutare aspetti propri delle scienze "dure" alle scienze sociali si sono affannati vari giuristi e in generale pensatori, primo fra tutti Leibniz. A tal proposito ci si permette di rimandare a DEL FRATE P.A., CAVINA M., FERRANTE R., SARTI N., SOLIMANO S., SPECIALE G. e TAVILLA E., *Tempi del diritto. Età medievale, moderna, contemporanea*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 216.

<sup>188</sup> STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Verona, Cedam, 1972, p. 256.

propensione per tale principio, tutt'al più si potrà discutere di quale livello di ripidità la scala delle aliquote dovrà avere<sup>189</sup>.

### 1.6.2. Le aliquote progressive

La progressività può essere attuata a livello pratico in vari modi. Tentando una sistematizzazione si possono elencare tre forme diverse<sup>190</sup>:

- a) progressività continua → ossia quella per cui ad ogni variazione della base imponibile varia costantemente l'aliquota;
- b) progressività per classi → ovvero quella che si sostanzia nel prestabilire una scala di aliquote con riferimento a livelli quantitativi della base imponibile già decisi e nell'applicare all'intero importo la quantità di denaro da sottoporre all'imposta dell'aliquota che corrisponde a quella determinata classe;
- c) progressività per scaglioni → consiste in un *genus* della *species* della progressività per classi, e ne costituisce dunque un perfezionamento, in quanto l'importo della ricchezza da sottoporre a tassazione viene scomposto nei vari scaglioni, i quali sono fissati dalla tabella delle aliquote.

Per semplicità si può ricondurre la tripartizione ad una bipartizione<sup>191</sup>, nella quale compaiano solamente la progressività continua e quella per scaglioni, che sono le uniche due modalità che sono state adottate dal legislatore italiano.

La prima risulta teoricamente la migliore ed è anche quella che meno si presta a scelte politiche discrezionali nel momento in cui si debba decidere quale sia il carico tributario. Del resto, questo era il metodo adottato in Italia con il d.P.R. n. 645 del 29 gennaio 1958 che, all'articolo 139, elaborava sostanzialmente un modello basato sulla progressività continua, con degli arrotondamenti inevitabili, rinviando alla tabella allegata allo stesso d.P.R.

Tale sistema è stato superato da quello pagato sulla progressività per scaglioni, il quale presenta l'indubbio vantaggio di facilitare l'applicazione dell'aliquota ma ha,

---

<sup>189</sup> Si tratta della seduta del 23 maggio 1947, nella quale si discutevano gli emendamenti agli articoli del Titolo quarto della Parte prima del progetto di Costituzione, [www.nascitacostituzione.it/02p1/04t4/053/index.htm](http://www.nascitacostituzione.it/02p1/04t4/053/index.htm).

<sup>190</sup> GAFFURRI G., *Lezioni di diritto tributario - parte generale*, Torino, Cedam, 1994, pp. 37-38.

<sup>191</sup> In questi termini si esprime, tra gli altri DE MITA E., *Appunti di diritto tributario, Le imposte sui redditi: la struttura*, Milano, AG, 1994, pp. 148-149.

altresì, la caratteristica per cui l'ampiezza degli scaglioni venga scelta in modo arbitrario e sia dovuta ad una scelta politica.

## Capitolo II. La discriminazione qualitativa dei redditi ai fini dell'individuazione del giusto tributo

**Sommario:** **2.1.** Gli albori della discriminazione qualitativa dei redditi – la doppia tassazione del risparmio: un mito da sfatare; **2.1.1.** La tassazione dei redditi da capitale: i postumi del teorema della doppia tassazione del risparmio; **2.1.2.** Un modo alternativo di pensare alla discriminazione qualitativa dei redditi; **2.2.** Definizione e modalità di attuazione della discriminazione qualitativa dei redditi; **2.3.** La messa in pratica della discriminazione qualitativa dei redditi: l'Imposta Locale sui Redditi; **2.3.1.** La – discutibile – sottoposizione dei lavoratori autonomi ad ILOR e discriminazione degli stessi rispetto ai lavoratori dipendenti: l'intervento della Corte Costituzionale; **2.3.2.** L'ILOR riassume la sua fisionomia originaria ma i problemi non sono finiti; **2.4.** Dalla differenziazione di carico fiscale tra diverse tipologie di reddito all'individuazione di un colpevole; **2.4.1.** La c.d. *Robin Hood Tax*: approfondimento sulla sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 2015; **2.4.1.1.** La modulazione degli effetti nel tempo della pronuncia: la Corte Costituzionale viene in soccorso del legislatore; **2.4.1.2.** Il pareggio di bilancio “utilizzato” quale valore suscettibile di bilanciamento costituzionale; **2.4.2.** Una lezione non imparata dal legislatore: una sola *Robin Hood Tax* o ce ne sono altre?; **2.5.** Una discriminazione qualitativa velata: la sottoposizione a tassazione separata del trattamento di fine rapporto.

*«It is necessary at all events to make a distinction between different kinds of income, since the same amount of income derived from different sources often connotes a varying degree of ability to pay. We are therefore logically forced to the conclusion that the relative equality, or the uniformity which is demanded by justice, is not only compatible with, but in reality leads to, the principle of discrimination»<sup>1</sup>.*

*«sopra soggetti che, pur possedendo ricchezze nell'apparenza quantitativa eguali, in effetti attualmente ne dispongono per valori diseguali, oppure si trovano in altre condizioni disparate, che richiedono differenti carichi fiscali nell'armonico interesse dell'individuo e della Società. [...] Deriva da ciò la necessità, sotto l'aspetto dell'eguaglianza, che l'imposta abbia riguardo, oltre che alla quantità, anche alla qualità obiettiva e subiettiva della ricchezza imponibile»<sup>2</sup>.*

## **2.1. Gli albori della discriminazione qualitativa dei redditi – la doppia tassazione del risparmio: un mito da sfatare**

Finora abbiamo affrontato il problema dell'equità del tributo dal punto di vista rigorosamente quantitativo, e quindi ce lo siamo posto usando come parametro di giustizia del prelievo l'entità quantitativa della ricchezza.

In altre parole, si è sempre affrontata la questione di come tassare una data ricchezza, dando per scontato che a parità di ammontare si debba venir tassati in misura uguale: ossia si è affrontata la dimensione quantitativa dell'imposizione e, rilevato che le ricchezze sono di ammontare diverso le une dalle altre, ci si è domandati quale sia il giusto tributo. Si è trattato, insomma, della c.d. discriminazione quantitativa dei redditi, la quale viene attuata tra redditi quantitativamente diversi; gli strumenti attraverso i quali viene operata sono i seguenti<sup>3</sup>: *«i minimi imponibili, la progressività, le detrazioni per il contribuente e quelle per i carichi di famiglia»<sup>4</sup>.*

---

<sup>1</sup> SELIGMAN E.R.A., *The income tax*, New York, 1914, p. 23.

<sup>2</sup> ABATE E., *La diversificazione tributaria e l'imposta sul reddito*, Borgo S. Lorenzo, 1918, pp. 228 ss.

<sup>3</sup> STEVE S., *Lezioni di scienze delle finanze*, Verona, Cedam, 1972, p. 313.

<sup>4</sup> Queste ultime, sebbene meno intuitivamente degli altri elencati, sono riconducibili tra quegli strumenti idonei ad attuare la discriminazione quantitativa dei redditi, perché tengono conto della

Di converso, ora ci si chiede se ricchezze quantitativamente uguali possano essere tassate in maniera diversa.

La domanda che ci si pone in sostanza è: tutte le ricchezze espresse nella stessa quantità manifestano la medesima capacità contributiva?

Per chi si apprestasse alla materia per la prima volta può sembrare una domanda priva di senso in quanto la risposta che superficialmente verrebbe da dare sarebbe nel senso di non poter attuare tale differenziazione.

In realtà, è un dato di fatto che la discriminazione qualitativa sia stata attuata e venga ancora messa in pratica dal legislatore.

Va premesso che le teorie che hanno portato a forme di discriminazione qualitativa dei redditi sottintendevano che questa si dovesse applicare nell'ambito dell'Imposta Personale sulle Persone Fisiche. Si avrà comunque modo di chiedersi se una siffatta discriminazione possa trovare applicazione anche per le persone giuridiche.

Secondo molti la discriminazione qualitativa dei redditi si estrinsecerebbe in un affinamento del principio di uguaglianza, nel senso che permetterebbe di tenere conto del fatto che ricchezze quantitativamente uguali possano manifestare una diversa capacità contributiva in ragione di una diversa fonte di produzione od anche in ragione di una diversa «*utilità sociale*»<sup>5</sup>.

Proprio da tale asserita diversa utilità sociale si è formata l'ancestrale credenza della «*superiorità assiologica dell'imposta sulla spesa o sul reddito consumato, rispetto a quella sul reddito prodotto con tassazione sia del risparmio che della spesa*»<sup>6</sup>.

Si tratta di un'idea radicata nel corso del tempo sia nella trattazione filosofica sia in quella giuridica, oramai superata, e tuttavia riproposta ancora oggi dalla manualistica<sup>7</sup>.

Questa preferenza era già stata espressa da Hobbes, il quale partiva dalla premessa per cui i consumi, erodendo la ricchezza dei singoli, finissero per falciare la

---

circostanza per cui a redditi familiari di pari ammontare corrispondono redditi pro capite differenti a seconda della composizione familiare. In tal senso STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Verona, Cedam, 1972, p. 313.

<sup>5</sup> Viene posta la questione in questi termini da STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 559.

<sup>6</sup> Si sono riprese le parole di STEVANATO D., *La giustificazione sociale*, cit., p. 559.

<sup>7</sup> E dalla cui, seppur breve, esposizione non possiamo esimerci.

ricchezza della comunità tutta<sup>8</sup>, la cui immediata conseguenza sarebbe stata una tassazione minore per i risparmi rispetto a quella sui consumi<sup>9</sup>.

Del resto, semplificando, da sempre è stato esaltato il risparmio come una virtù e si è etichettato il consumo come uno spreco.

Facile sotto questo punto di vista trovarne gli esempi, si pensi solamente alla celeberrima favola de “*La Cicala e la Formica*” di Esopo.

Sgombrando il campo da osservazioni moralistiche, che non si addicono all’ambito giuridico, è facile confutare la teoria che vorrebbe che la spesa coincidesse con una dissipazione delle ricchezze della comunità facendo la più semplice delle osservazioni: «*a fronte del consumo di un individuo vi è [...] la produzione da parte di altri soggetti, diversi dal consumatore, ed un aumento della ricchezza della nazione*»<sup>10</sup>.

È superfluo dire che vi sia, oggi, un quasi totale consenso tra gli studiosi di Scienza delle Finanze sulla rilevanza dei consumi al fine di rendere il sistema economico vitale<sup>11</sup>.

Tuttavia, sta di fatto che è stato sostenuto scientificamente, da parte di eminentissimi studiosi di Economia e di Diritto, la necessità di prevedere un’esenzione dalla tassazione per il risparmio: ciò discende dal celeberrimo teorema della «*doppia tassazione del risparmio*»<sup>12</sup>.

Per comprendere di cosa si tratti è d’uopo prendere le mosse da quella che è stata la prima compiuta formulazione della teoria in parola: «*una persona che spende tutto quel che riceve paga [...] il tre per cento di imposta e nulla di più; ma se egli risparmia parte del reddito di quest’anno e acquista un titolo, allora in aggiunta al tre per cento che ha pagato sul capitale, e che diminuisce l’interesse nello stesso rapporto, egli paga annualmente il tre per cento sull’interesse stesso, il che è equivalente a un pagamento immediato di un secondo tre per cento sul capitale. Cosicché mentre la spesa improduttiva paga soltanto il tre per cento, il risparmio paga il sei per cento, o più correttamente, il tre per cento sul totale, e un altro tre per cento sul rimanente*

---

<sup>8</sup> Per un breve richiamo della questione si veda MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 70.

<sup>9</sup> Per una più puntuale analisi della teoria del filosofo si rimanda ad un passaggio particolarmente significativo sul tema in oggetto: HOBBS T., *Leviathan*, chapter 30, par. 17.

<sup>10</sup> Sono parole di STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell’imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 562.

<sup>11</sup> *Ex plurimis* si veda MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 70.

<sup>12</sup> È stato formulato per la prima volta da John Stuart Mill, che ha svolto il ruolo di precursore in questo ambito, seguito poi da Irving Fisher e da Luigi Einaudi.

*novantasette [...] tassare la somma investita, e poi tassare ancora il reddito dell'investimento, vuol dire tassare due volte la stessa porzione della ricchezza del contribuente. Il capitale e l'interesse non possono far parte tutti e due insieme della sua ricchezza; essi sono lo stesso elemento di ricchezza contato due volte: se egli ha l'interesse, è perché si astiene dall'usare il capitale; se spende il capitale, egli non riceve l'interesse. Eppure, siccome egli può fare o l'una o l'altra delle due cose, egli è tassato come se le potesse fare entrambe, e potesse avere allo stesso tempo il beneficio del risparmio e quello della spesa»<sup>13</sup>.*

Per vero, va detto che la teoria milliana, testé indicata, non portava alla immediata conclusione per cui il risparmio non dovesse essere esentato, ma la utilizzava, più che altro, come un elemento a favore della discriminazione qualitativa dei redditi<sup>14</sup>.

Comunque sia, la tesi della doppia tassazione del risparmio elaborata da Mill aveva un contenuto che, a rigor di logica, sembrava più che fondato; ossia, premesso che il reddito che si produce venga tassato, la porzione consumata di questo reddito non andrà sottoposta ad imposizione, mentre la parte destinata al risparmio subirà la tassazione dei suoi frutti<sup>15</sup>.

Ponendoci nella prospettiva degli eminentissimi teorici della tesi della doppia tassazione del risparmio, le loro argomentazioni, a ben vedere, discendevano direttamente dal principio di uguaglianza, in quanto nella loro ottica, semplificando, vi sarebbe, a parità di reddito prodotto, un trattamento discriminatorio ingiustificato tra colui che risparmia e colui che consuma<sup>16</sup>.

Tuttavia, è stato brillantemente osservato che, ragionando in questi termini, si rischia di non tenere conto dell'esistenza di diversi cicli produttivi; in particolare si è detto che: *«è pacifico che tutte le operazioni produttive debbono essere riportate ad*

---

<sup>13</sup> MILL J. S., *Principles of Political Economy with some of their applications to Social Philosophy*, London, John W. Parker, 1848; trad. it. *Principi di economia politica*, Torino, Utet, 1983, Libro V, Cap. II, Par. 4 (ed. Robson, cit. p. 816). La parte di opera riportata viene anche utilizzata dallo Steve con la medesima finalità con cui la si sta utilizzando in questa sede: ovverosia di dare una compiuta e sintetica spiegazione di cosa intendessero Mill e gli altri studiosi dopo di lui per «*doppia tassazione del risparmio*». STEVE S., *Lezioni di scienze delle finanze*, Verona, Cedam, 1972, p. 300.

<sup>14</sup> Sulla quale si avrà modo di soffermarci, consistendo peraltro nel tema principale del presente capitolo.

<sup>15</sup> In questi termini si esprime STEVE S., *Lezioni di scienze delle finanze*, Verona, Cedam, 1972, p. 302.

<sup>16</sup> Significativa e particolarmente interessante è la visione di Einaudi (sulla quale però non ci si sofferma in questa sede in modo particolarmente ampio in quanto rischierebbe di portarci “fuori tema”), il quale sosteneva vi fosse un'identità concettuale tra tassazione del reddito e tassazione sul capitale del tipo *simul stabunt simul cadent*, ovvero, ove vi fosse una vi sarebbe anche l'altra. Sul punto si veda EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, Einaudi, 1959, pp. 61 ss.

*un periodo di tempo; in ognuno dei quali si compie la trasformazione economica dei beni strumentali nei beni diretti; in ognuno dei quali si rinnova il costo e il prodotto e si fa la ripartizione del prodotto tra i vari agenti della produzione; in ognuno dei quali si impiega e si paga il lavoro; in ognuno dei quali si utilizzano e si pagano i servizi pubblici.*

*Ogni ciclo produttivo ha la sua propria individualità economica, che è rappresentata dal bilancio dell'azienda; il bilancio è annuale; il reddito prodotto nel 1934 non è il reddito prodotto nel 1933; il grano prodotto nel 1934 non è il grano prodotto nel 1933.*

*D'onde segue che coloro, i quali risparmiano reddito prodotto nel 1933 e lo impiegano per accrescere la produzione nel 1934, domanderanno più di materie prime e di lavoro umano e di servizi pubblici e pagheranno maggiori prezzi, maggiori salari e maggiori imposte»<sup>17</sup>.*

Peraltro, è facile osservare che quella che viene considerata una seconda tassazione, in realtà tale non è, in quanto viene tassato unicamente l'incremento di ricchezza derivante dal possesso del capitale.

Inoltre, e guardando lo stesso problema dalla prospettiva dello studioso di diritto tributario di oggi, la tassazione dei frutti derivanti da capitale integra un diverso presupposto rispetto a quello proprio del reddito prodotto<sup>18</sup>.

Per inciso, passando al piano dell'attuabilità pratica dell'esenzione del risparmio, si accentuano le perplessità sul punto; si nota, infatti, come risulti di difficile messa in atto in quanto richiederebbe che l'Amministrazione finanziaria avesse contezza dei consumi totali di ogni soggetto passivo.

Infine, facendo un'osservazione che esula dalla materia giuridica, si aggiunga che l'attuazione di una simile misura sarebbe in controtendenza rispetto alle attuali tendenze dell'opinione pubblica ad incentivare una maggiore tassazione dei redditi da capitale.

In conclusione, quello che sembra emergere è che l'assunzione della nozione di «reddito consumo»<sup>19</sup> quale nozione rilevante di reddito, potrebbe ricondursi più che

---

<sup>17</sup> DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1953, p. 231.

<sup>18</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 583.

<sup>19</sup> La nozione di reddito consumo è una delle tre nozioni di reddito proposte dalla dottrina tributaria, insieme al c.d. reddito prodotto ed al c.d. reddito entrata; consiste nel non tassare il risparmio.

altro ad una strategia di politica economica di incentivazione del risparmio<sup>20</sup>, ormai ampiamente superata.

### **2.1.1. La tassazione dei redditi da capitale: i postumi del teorema della doppia tassazione del risparmio**

Al di là della sua rilevanza culturale, la teoria della doppia tassazione del risparmio risulta un tema particolarmente attuale in quanto già nella visione del Mill – come in parte si è accennato *supra* – la teoria della necessaria esenzione dalla tassazione della parte di reddito risparmiato era, per così dire, prodromica rispetto ad una discriminazione qualitativa a favore dei redditi da lavoro ed a discapito dei redditi derivanti da capitale.

Tuttavia, la giustificazione della discriminazione qualitativa dei redditi a favore di quelli temporanei tramite la teoria della Doppia tassazione del risparmio è stata aspramente criticata dallo Steve, il quale ha sottolineato come *«l'argomento della doppia tassazione, e quindi dell'esenzione di tutto il risparmio, e l'argomento dell'esenzione del risparmio presunto sui redditi temporanei non sono compatibili tra di loro, perché l'esenzione totale accomuna il trattamento del risparmio necessario fatto dai titolari dei redditi temporanei con il risparmio dei titolari di grossi redditi perpetui, che non hanno necessità di risparmiare. L'esenzione totale implica quindi che non si discrimina a favore del risparmio necessario»*<sup>21</sup>.

Cercando di dare una prima approssimativa giustificazione – che si avrà modo di approfondire – di tale fenomeno, si può ritenere che le numerose motivazioni addotte a favore di tale discriminazione possano essere riassunte in due punti:

- a) da un lato, si afferma che il reddito da lavoro si consegue con uno *«sforzo attuale»*, mentre ciò non accade per il reddito di capitale;
- b) dall'altro, invece, si sostiene che i redditi da lavoro siano temporanei e non perpetui come quelli derivanti da capitale<sup>22</sup>.

In particolare, sul punto, il Maffezzoni argomentava nel modo che segue: *«mentre un reddito di puro capitale può essere tutto speso senza minimamente compromettere*

---

<sup>20</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 581.

<sup>21</sup> STEVE S., *Lezioni di scienze delle finanze*, Verona, Cedam, 1972, p. 322.

<sup>22</sup> COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1977, p. 401. In fin dei conti si tratta di un'estrinsecazione del, già ben noto, criterio del sacrificio, applicabile nei casi che si avrà modo di esaminare in quanto si sta trattando di imposte e non di tasse. Si prende in considerazione, in altri termini, il *labor*, la fatica adoperata per produrre quel reddito.

*la sua perpetua riproducibilità, un reddito di lavoro non lo può essere altrettanto, poiché le energie lavorative di un soggetto sono riproducibili solo in un determinato arco temporale e richiedono al lavoratore il risparmio di una parte di reddito al fine di costituire un capitale che lo renda perpetuo»<sup>23</sup>.*

Volendo approfondire maggiormente la questione, sembra più corretto seguire l'insegnamento di un'autorevolissima dottrina<sup>24</sup> e dire che le ragioni a favore di una tale discriminazione sono di triplice natura:

- a) la tendenziale perpetuità dei redditi da capitale (in contrapposizione ai redditi da lavoro);
- b) il *labor*, ossia il "sacrificio" necessario per la produzione del reddito da lavoro;
- c) il fatto che i redditi da capitale abbiano una dimensione patrimoniale.

Fatte queste premesse teoriche e di livello generale, viene da chiedersi se i sistemi tributari contemporanei abbiano, in qualche modo, dato attuazione a questo trattamento differenziale.

Prendendo in esame la disciplina dei redditi derivanti da capitale del nostro, ma anche di molti altri ordinamenti, di primo acchito, verrebbe da dire che, se i teorici del teorema della doppia tassazione non sono riusciti a prevalere, quantomeno un risultato lo hanno raggiunto, ovvero quello di far propendere gli ordinamenti tributari verso una forma attenuata di tassazione dei capitali.

Tuttavia, non si può giungere a conclusioni affrettate e ritenere che i titolari di redditi da capitale siano beneficiari di un trattamento favorevole – come invece negli ultimi tempi spesso viene sostenuto, instillando il dubbio nell'opinione pubblica che si stia vivendo realmente in un mondo in cui la tassazione sia strutturata con l'obiettivo di avvantaggiare i più ricchi a discapito dei meno abbienti<sup>25</sup>.

In particolare, viene abitualmente evocato da più parti, come un mantra, lo slogan: «*tassare le rendite finanziarie*»<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Utet, 1970, pp. 100 ss.

<sup>24</sup> Questo schema sistematico viene proposta da RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 1996, p. 641.

<sup>25</sup> Sulla stessa lunghezza d'onda sul tema risulta STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 588.

<sup>26</sup> Facendo riferimento al mondo del giornalismo sono molteplici gli esempi in questo senso.

Si veda tra gli altri FUBINI F., *La competitività azzoppata*, in *La Repubblica*, 10 luglio 2013, dove viene detto: «*Un italiano che si dedica alla rendita non crea un solo posto di lavoro, ma sarà*

Senza addentrarci oltre in questo dibattito, che di giuridico ha ben poco, va dato atto del fatto che *magna pars* dei redditi da capitale sia tassata con regimi sostitutivi<sup>27</sup>, a differenza dei redditi da lavoro dipendente che vengono sempre e solo tassati con le ordinarie aliquote progressive, dando vita a quella che potrebbe considerarsi una discriminazione al contrario, in cui i redditi derivanti da capitale vengono trattati in maniera più benevola<sup>28</sup>.

Sulla base delle teorie sulla discriminazione qualitativa si dovrebbe dire che le rendite dovrebbero avere una tassazione maggiore perché la loro produzione comporta meno fatica.

In effetti, sembra iniquo che redditi che, a rigore, dovrebbero rientrare all'interno della base imponibile ed essere sottoposti alle ordinarie aliquote IRPEF – e magari essere tassati di più a parità di ricchezza rispetto ai redditi da lavoro in quanto rientranti tra quelli che comunemente vengono detti redditi *unearned* – ricevano questo trattamento di favore.

Approcciando la questione da un punto di vista diacronico, già dall'introduzione dell'imposta personale progressiva con la Riforma del 1973, si ritenne di attuare una – consapevole – eccezione per i redditi da capitale ad una generalizzata imposizione crescente in maniera più che proporzionale al reddito – e tale scelta non è più stata messa in discussione.

Nel 1997 si assistette ad un accorpamento dei vari regimi sostitutivi che colpivano i vari redditi da capitale, per arrivare, infine, al sistema vigente in cui vi è un'unica aliquota per i redditi derivanti da capitale, con l'eccezione degli interessi derivanti dal possesso di titoli pubblici, che hanno un trattamento ancor più favorevole (nel nostro sistema fiscale, infatti, godono di una tassazione del 12,5%)<sup>29</sup>.

---

*premiato. Se investe in titoli di Stato o nel mattone pagherà appena il 12,5% di prelievo sui redditi da Btp e magari gli verrà anche tolta o ridotta qualunque tassa sulla casa». Si veda anche ESPOSITO M., Tasse sulle rendite finanziarie: come infrangere il tabù, in La Voce, 04/03/2014, dove si scrive: «Il regime fiscale di favore concesso alle rendite finanziarie non fa che accentuare la disuguaglianza nella distribuzione dei redditi: è giunto il momento che la politica spezzi questo tabù».*

<sup>27</sup> Ad oggi, a seguito della riforma attuata, applicantesi per redditi realizzati a partire dal 1° gennaio 2012, si applica l'aliquota unica al ventisei per cento per la maggior parte delle fattispecie. Per un più puntuale approfondimento si veda MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 230.

<sup>28</sup> STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 115.

<sup>29</sup> Per una sintesi sul punto si veda VISCO V., *Prospettive di riforma fiscale in Italia*, in Riv. Dir. Fin., 2012, fasc. 2, p. 178, De Jure.

Tuttavia, risultano essere numerose le ragioni<sup>30</sup> a favore del mantenimento di un regime di imposizione sostitutivo:

a) innanzitutto, concorrono motivazioni di carattere pratico, concernenti il fatto che, attuando il regime sostitutivo si evita ad una grande parte dei percettori di redditi da capitale, coincidente con i piccoli risparmiatori, di farsi carico di obblighi dichiarativi per interessi derivanti da depositi, conti correnti od obbligazioni pubbliche.

Per i titolari di tali redditi da capitale, invece, nel sistema vigente, si applica un sistema di sostituzione alla fonte, a cui risulterebbe molto difficile rinunciare;

b) secondariamente, si vuole evitare la mobilità internazionale dei capitali: si noti, infatti, che le rendite si possono spostare più facilmente rispetto alle persone e dunque una manovra che aumenti l'imposizione sulle rendite – sempre che non sia planetaria – può creare un effetto di *feedback* – non voluto – negativo; ovvero, si farebbero fuggire i capitali in stati in cui vi sia un regime fiscale più favorevole;

c) inoltre, per i redditi da capitale non è prevista la possibilità di dedurre costi, sebbene, nel mondo contemporaneo, non sia difficile pensare alle spese che potrebbero essere sopportate dai percettori di redditi da capitale, quali ad esempio la richiesta di consulenze, a pagamento, a professionisti del settore<sup>31</sup>;

d) infine, si aggiunga che nei periodi di inflazione le rendite perdono rapidamente valore<sup>32</sup>; gli interessi nominali in molti casi non salvaguardano «*il potere di acquisto del capitale, o comunque l'imposta viene applicata su una base imponibile non indicizzata e depurata dall'inflazione, dunque*

---

<sup>30</sup> Per una spiegazione più approfondita di tali ragioni si veda STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, pp. 609 ss, della quale si sta tentando una sintesi. Vedi anche STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 77.

<sup>31</sup> È superfluo dire che, laddove gli investimenti vengano effettuati da soggetti-imprenditori o da soggetti operanti come società, sarà possibile avere la deduzione dei costi sostenuti, per il principio della c.d. attrazione nel reddito di impresa. Sul punto si veda MARONGIU G. E MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 229.

<sup>32</sup> Sulla stessa linea di pensiero si trova VISCO V., *Il fisco giusto: Una riforma per l'Italia europea*, Milano, in *Il Sole 24 Ore*, 2000, p. 27, per il quale la previsione di una tassazione cedolare si spiega in ragione del fenomeno inflattivo e della difficile praticabilità dell'indicizzazione dei redditi.

*su un incremento di ricchezza reale – cioè effettiva – più basso del suo incremento misurato in termini nominali»<sup>33</sup>.*

In altre parole, gli interessi su un capitale restano fermi ma la moneta, al passare del tempo, vale sempre di meno e quindi, di fatto, essendo ferma la rendita, il soggetto riceve lo stesso introito ma in realtà si sta impoverendo. A titolo esemplificativo, laddove si avesse un interesse di quattro, derivante da un capitale di cento, e ci si trovasse in un momento in cui l'inflazione è del due per cento, si avrebbe un reddito reale di due. Supponendo che l'aliquota fosse del cinquanta per cento l'incidenza della imposta risulterebbe del cento per cento sul reddito reale<sup>34</sup>.

Queste le ragioni più evidenti a favore di una tassazione sostitutiva dei redditi da capitale.

Cercando di trarne un primo bilancio, probabilmente, dal punto di vista dell'equità, vi sono vari elementi perfettibili nell'ambito della tassazione dei redditi derivanti da capitale.

In primo luogo, sussiste effettivamente una discriminazione qualitativa di senso opposto rispetto a quella percepita come giusta, in quanto il trattamento differenziato è favorevole ai titolari di redditi da capitale<sup>35</sup>.

In secondo luogo, come si vedrà meglio nel capitolo successivo, il sistema tributario sembra pervaso da regimi cedolari ed eccezionali, mentre sembrerebbe auspicabile un parziale superamento di tali regimi speciali, i quali sono indicativi di una mancanza di uniformità nella tassazione<sup>36</sup>.

In conclusione, va detto che il settore dei redditi da capitale, più di ogni altro ambito, costituisce un terreno di confronto tra due valori in tensione tra di loro: quello dell'equità e quello dell'efficienza.

Il legislatore, allo stato dell'arte, non senza valide ragioni, sembra propendere per un ragionevole sacrificio del primo dei due.

---

<sup>33</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 610.

<sup>34</sup> Per questo esempio ed un approfondimento sul tema si veda VISCO V., *Prospettive di riforma fiscale in Italia*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2012, fasc. 2, p. 178, De Jure.

<sup>35</sup> STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 115.

<sup>36</sup> In questo senso STEVANATO D., *Perché è saggio smettere di tartassare le vituperate "rendite finanziarie"*, in *Il Foglio*, 11 marzo 2016, il quale, commentando l'allora proposta governativa di prevedere delle esenzioni fiscali per gli investimenti di lungo periodo (in particolare investimenti di durata almeno quinquennale), e pur essendo tendenzialmente favorevole ad una differenziazione di tassazione in base al fatto che le plusvalenze siano generate in breve o medio-lungo periodo, sottolinea come la misura in parola avrebbe accentuato – come in effetti è stato – la mancanza di un'uniformità di tassazione.

### 2.1.2. Un modo alternativo di pensare alla discriminazione qualitativa dei redditi

Riprendendo uno schema tipico dei ragionamenti fatti nel momento in cui si parlava della discriminazione quantitativa dei redditi, si può ritenere che i redditi temporanei manifestino tendenzialmente una maggiore “utilità” rispetto a quelli caratterizzati dalla perpetuità.

In particolare, si potrebbe sostenere, generalizzando, che normalmente il contribuente può fare a meno, subendo un minor sacrificio, dei redditi da capitale rispetto a quelli da lavoro<sup>37</sup>.

Spiegandoci meglio, se la progressività ha trovato il proprio fondamento nel principio dell'utilità decrescente al crescere del reddito, e «*nella perequazione dei sacrifici sopportati dai contribuenti col prelievo dell'imposta*»<sup>38</sup>, nell'ambito della discriminazione qualitativa il sacrificio più ritenersi maggiore per coloro che percepiscono redditi temporanei in ragione del necessario accantonamento di parte di questi redditi per esigenze future<sup>39</sup>.

In particolare, da questo punto di vista, la discriminazione qualitativa dei redditi, come si vedrà trattando dei regimi di tassazione separata, ed in specie di quello riguardante il c.d. trattamento di fine rapporto, permette di adottare una prospettiva di medio-lungo termine che non tenga conto unicamente del singolo periodo di imposta<sup>40</sup>.

In effetti, la stessa nozione di reddito «*esprime un concetto dinamico di flusso corrispondente alle variazioni patrimoniali che si verificano in un determinato arco temporale*»<sup>41</sup>. Prendendo in considerazione un limitato periodo di tempo, che si fa coincidere, convenzionalmente, con un anno solare, non si riesce a percepire – guardando la questione da questo angolo visuale (invece la si apprezzerrebbe se la si guardasse, come si tenta di fare in altri punti della trattazione, alla dialettica tra redditi *earned* e proventi *un-earned*), la necessità di un trattamento fiscale differenziato per redditi, che pur provenendo da fonti diverse, sono quantitativamente uguali.

---

<sup>37</sup> Si veda STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 597.

<sup>38</sup> Si tratta di un ragionamento e di una terminologia usata da STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 599.

<sup>39</sup> Si veda, tra gli altri, quanto scritto in proposito da COSCIANI C., *Principii di scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1953, pp. 265 ss.

<sup>40</sup> Sulla medesima linea di pensiero si trova STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 593.

<sup>41</sup> Tra le tante definizioni, esprimenti sostanzialmente lo stesso concetto, si indica quella data da FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003, pp. 776-777.

Di converso, adottando una prospettiva di medio-lungo periodo, emerge come sia necessaria tale differenziazione in quanto i redditi in grado di perpetuarsi risultano avere un intrinseco valore maggiore, proprio in ragione del fatto che questi ultimi svolgono «*per loro natura una funzione previdenziale*»<sup>42</sup>.

Infatti, come acutamente osservato dal Nitti: «*chi vive del lavoro personale, o reddito non fondato, deve provvedere non solo al presente, ma alla vecchiaia; deve prevedere un accidente o una sventura che isteriliscano in lui le fonti stesse del reddito [...] chi ricava dalle sue terre o dai suoi valori 10 mila lire di reddito ne dispone interamente senza restrizione: chi ricava 10 mila lire dal suo lavoro dispone solo di una parte del reddito, se vuol prevedere i casi di infortunio e di vecchiaia*»<sup>43</sup>.

Pertanto, traguardando il problema da questo specifico angolo visuale, emerge come la discriminazione quantitativa e quella qualitativa siano due facce della stessa medaglia.

Si tratta, comunque, di una prospettiva che, in qualche modo, attiene al metodo di gestione delle risorse economiche da parte dei singoli contribuenti; in altre parole, dà per scontata una tendenziale maggior propensione al risparmio per i titolari di redditi da lavoro dipendente rispetto ai titolari di redditi derivanti da capitale; ma questo modo di porre la questione appare sicuramente troppo manicheo<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 595.

<sup>43</sup> NITTI F., *Principi di scienza delle finanze*, Napoli, Luigi Pierro, 1912, p. 310.

<sup>44</sup> Si tratta di una teoria criticata, a suo tempo, in maniera ironica da parte di Brasca, il quale osservava che «*la stragrande maggioranza dei titolari di redditi da lavoro, in realtà, non risparmia affatto: sgranerebbero tanto d'occhi e si domanderebbero quale sarebbe la formula magica per risparmiare, dato che a malapena riescono ad arrivare alla fine del mese*». BRASCA C., *La discriminazione fiscale a favore dei redditi da lavoro*, in *Rivista Internazionale di Scienze Sociali*, 1955, p. 328.

## 2.2. Definizione e modalità di attuazione della discriminazione qualitativa dei redditi

Per non perdere il contatto con la dimensione pratica del discorso e guardando al tributo “principale” nel sistema tributario italiano, ossia all’IRPEF, si può dire che la discriminazione quantitativa sia stata realizzata attraverso la progressività, della quale si è ampiamente trattato, mentre una forma di discriminazione qualitativa è stata attuata tramite le detrazioni di imposta, la previsione delle quali sussiste solo per determinati tipi di reddito<sup>45</sup>.

Proprio in ragione dell’ampio spazio dedicato, nella presente dissertazione, alla discriminazione quantitativa, ci si sofferma ora più diffusamente su quella qualitativa.

Tentando di dare una prima, approssimativa, definizione di discriminazione qualitativa dei redditi, essa consiste «*nel differenziato e più oneroso trattamento impositivo da riservare a quei redditi che a parità di ammontare ed in ragione della fonte di provenienza, palesano una superiore capacità contributiva*»<sup>46</sup>.

Nella letteratura più risalente<sup>47</sup>, la discriminazione qualitativa viene correlata alle imposte sul patrimonio<sup>48</sup>; in particolare, veniva ritenuto dallo Steve come generalmente accettabile che i redditi subissero un trattamento diverso in base al fatto che ad essi corrispondesse o meno un patrimonio<sup>49</sup>.

---

<sup>45</sup> Si fa riferimento alla previsione delle detrazioni di cui all’art. 13 T.U.I.R., appositamente quale beneficio a favore dei percettori di redditi da lavoro dipendente e da lavoro autonomo.

<sup>46</sup> RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 1996, p. 640.

<sup>47</sup> STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Verona, Cedam, 1972, p. 287.

<sup>48</sup> Che hanno sicuramente lo svantaggio, che si apprezza assumendo più una prospettiva politica che giuridica, di causare un più evidente impoverimento del soggetto inciso rispetto a quelle sul reddito o sui consumi.

<sup>49</sup> STEVE S., *Lezioni di scienza*, cit., p. 287.

In tal modo si giustificava la cennata differenziazione tra i redditi da lavoro<sup>50</sup> rispetto a quelli derivanti da capitale<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> Per completezza si indica la disciplina rilevante in materia. Per redditi da lavoro si intende il c.d. reddito di lavoro dipendente, la cui nozione la ritroviamo nell'art. 49 T.U.I.R., che recita così: 1. «Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro». 2. «Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente: a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati; b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del Codice di procedura civile». In forza dell'articolo successivo al medesimo trattamento sono sottoposti anche i c.d. redditi assimilati, per la cui definizione si rimanda all'articolo 50 del T.U.I.R., che afferma: 1. «Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente: a) i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca; b) le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato; c) le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante; c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente; d) le remunerazioni dei sacerdoti, di cui agli articoli 24, 33, lettera a), e 34 della legge 20 maggio 1985, n. 222, nonché le congrue e i supplementi di congrua di cui all'articolo 33, primo comma, della legge 26 luglio 1974, n. 343; e) i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662; f) le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, sempreché le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano un'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, e non siano state effettuate nell'esercizio di impresa commerciale, nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, agli esperti del tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato; g) le indennità di cui all'articolo 1 della legge 31 ottobre 1965, n. 1261, e all'articolo 1 della legge 13 agosto 1979, n. 384, percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo e le indennità, comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli articoli 114 e 135 della Costituzione e alla legge 27 dicembre 1985, n. 816 nonché i conseguenti assegni vitalizi percepiti in dipendenza dalla cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni e l'assegno del Presidente della Repubblica; h) le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale. Le rendite aventi funzione previdenziale sono quelle derivanti da contratti di assicurazione sulla vita stipulati con imprese autorizzate dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private (ISVAP) ad operare nel territorio dello Stato, o quivi operanti in regime di stabilimento o di prestazioni di servizi, che non consentano il riscatto della rendita successivamente all'inizio dell'erogazione; h-bis) le prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, comunque erogate; i) gli altri assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro, compresi quelli indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 10 tra gli oneri deducibili ed esclusi quelli indicati alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 41; l) i compensi percepiti

Ci si concentra ora, sinteticamente e schematicamente, su quali siano le modalità pratiche attraverso cui addivenire alla discriminazione qualitativa.

Lo Steve sottolineava come la discriminazione qualitativa potesse attuarsi essenzialmente in due modi<sup>52</sup>:

- a) ricorrendo ad imposte patrimoniali;
- b) effettuando una diversificazione delle aliquote dell'imposta sul reddito.

Proprio tale ultima modalità, che, in buona sostanza, viene ritenuta un'alternativa rispetto a quella *sub a*), può, a sua volta, essere attuata alternativamente con:

- i. la previsione di aliquote nominali diverse;
- ii. l'imposizione di aliquote nominali uguali, ma concedendo detrazioni solo a determinati redditi e non ad altri (nella fattispecie che si sta prendendo in considerazione, si estrinsecerebbe nella previsione di detrazioni per i redditi da lavoro dipendente e non per i redditi da capitale), andando così ad incidere sull'aliquota effettiva.

Sinora si è affrontato il tema della discriminazione qualitativa dei redditi avendo come riferimento quella che è la discriminazione qualitativa che storicamente è stata maggiormente presa in considerazione dalla dottrina tributaristica, ossia la differenziazione tra redditi da lavoro dipendente e redditi derivanti da capitale.

Tuttavia, come si vedrà nei successivi paragrafi, non si tratta dell'unico trattamento differenziale effettivamente attuato.

Si prenderanno ora le mosse da quello che si può considerare il tentativo più compiuto di dare attuazione pratica alla discriminazione qualitativa dei redditi, per poi affrontare successivamente altre forme della medesima discriminazione.

---

*dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative». 2. «I redditi di cui alla lettera a) del comma 1 sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente a condizione che la cooperativa sia iscritta nel registro prefettizio o nello schedario generale della cooperazione, che nel suo statuto siano inderogabilmente indicati i principi della mutualità stabiliti dalla legge e che tali principi siano effettivamente osservati. 3. Per i redditi indicati alle lettere e), f), g), h) e i) del comma 1 l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente non comporta le detrazioni previste dall'articolo 13».*

<sup>51</sup> I redditi da capitale sono, adottando una definizione il più sintetica possibile in questo caso (e rimandando alla disciplina legislativa di cui agli artt. 44 ss., T.U.I.R.), i redditi che derivano dall'investimento diretto di denaro.

<sup>52</sup> STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Verona, Cedam, 1972, p. 324.

### 2.3. La messa in pratica della discriminazione qualitativa dei redditi: l'Imposta Locale sui Redditi

L'Imposta Locale sui Redditi (ILOR)<sup>53</sup>, aveva la finalità precipua di discriminare qualitativamente i redditi, in modo da rendere effettivo il principio della capacità contributiva<sup>54</sup> ed ovviamente la principale discriminazione che veniva attuata da tale imposta era quella tra proventi da capitale e redditi da lavoro.

Fatta questa premessa, ci si concentrerà maggiormente, per il momento, su un'altra discriminazione qualitativa, meno studiata, che era presente nel periodo di vigenza dell'ILOR, ossia quella sussistente tra redditi da lavoro dipendente e redditi professionali in quanto tale imposta si applicava ai secondi ma non ai primi.

Procedendo con ordine, al fianco delle imposte sui redditi delle persone fisiche e su quelle giuridiche c'era l'Imposta Locale sui Redditi, un'imposta reale istituita con il d.P.R. n. 599 del 1973. Al momento dell'approvazione del disegno di legge, l'imposta venne estesa a tutte le attività professionali.

Per quanto attiene alla formulazione legislativa, si è passati dal prevedere che costituissero presupposto del tributo tutti i redditi in denaro e in natura, continuativi od occasionali, che derivassero da qualunque fonte, con espressa esclusione di quelli derivanti da lavoro per passare all'approccio casistico di cui al d.P.R. n. 917 del 1986<sup>55</sup>, il quale appunto prevedeva un elenco di redditi sottoposti a tale tassazione<sup>56</sup>.

Secondo la dottrina<sup>57</sup>, la previsione del tributo in parola era una sorta di compromesso tra le due opposte soluzioni di tassare o meno il patrimonio, quale manifestazione di capacità contributiva.

In particolare, ci si è spinti a ritenere che la suddetta imposta avrebbe dovuto assumere la denominazione di «*imposta sui redditi derivanti da patrimonio*».

---

<sup>53</sup> La si definisce "locale" per due motivi: a) la destinazione del gettito agli enti locali, Comune, Provincia, Regione, Camera di Commercio, Aziende di turismo; b) ferma restando la determinazione di un minimo e di un massimo dalla legge (d.P.R. n. 599 del 1973), la determinazione dell'aliquota viene fatta dagli estesi enti locali di cui al punto precedente.

Peraltro, l'imposta risultava di fatto essere locale solo per quanto riguardasse la destinazione del gettito, mentre l'accertamento e la riscossione facevano parte della disciplina generale delle imposte sui redditi. Sulla definizione di "locale" di tale imposta si veda DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, Milano, AG, 1994, p. 177.

<sup>54</sup> Si tratta di un'opinione generalmente condivisa in dottrina, tra gli altri FANTOZZI A., *Diritto tributario*, 1998.

<sup>55</sup> L'art. 115 del T.U. del 1986 elencava i redditi tassabili ai fini ILOR, i quali erano: redditi fondiari, di capitale, d'impresa e redditi diversi, prodotti nel territorio dello Stato.

<sup>56</sup> Su tale differente approccio legislativo, sintetico l'uno e casistico l'altro, si veda DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, Milano, AG, 1994, p. 178.

<sup>57</sup> DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, Milano, AG, 1994, p. 179.

Quanto ai tratti essenziali dell'Imposta Locale sui Redditi, ed in particolare a proposito della struttura della stessa, essa aveva carattere reale e proporzionale<sup>58</sup>.

Il presupposto<sup>59</sup> era costituito dal possesso di redditi fondiari<sup>60</sup>, di capitale, d'impresa e di redditi diversi generati nel territorio dello Stato, anche laddove fossero esenti da IRPEF e IRPEG.

La determinazione della base imponibile veniva effettuata con le stesse modalità che si seguivano nell'ambito dell'IRPEF e dell'IRPEG.

Le somme pagate ai fini ILOR erano deducibili per la determinazione della base imponibile ai fini IRPEF ed IRPEG, salvo poi diventare indeducibili con la legge finanziaria del 1993<sup>61</sup>.

### **2.3.1. La – discutibile – sottoposizione dei lavoratori autonomi ad ILOR e discriminazione degli stessi rispetto ai lavoratori dipendenti: l'intervento della Corte Costituzionale**

Come si diceva, nella formulazione del d.P.R. n. 599 del 1973 erano esclusi dall'ambito applicativo dell'ILOR solamente i redditi da lavoro dipendente; la scelta di estendere tale tassazione ai lavoratori autonomi, escludendo sostanzialmente dal prelievo unicamente i soli redditi da lavoro subordinato, può giustificarsi con argomentazioni non propriamente di tipo giuridico.

In particolare, non sembra trovarsi altra ragione se non la presa d'atto di una maggiore evasione da parte dei percettori di redditi professionali<sup>62</sup> e dunque il tentativo di colpire questi ultimi, quasi in un'ottica sanzionatoria.

Prendendo le mosse dai lavori preparatori, il legislatore motivava l'estensione *de qua* nel modo seguente: «*le giustificazioni di questa deviazione [...] furono l'esigenza di evitare un regime di tassazione più favorevole per i professionisti, rispetto ad altri contribuenti assimilabili sul piano economico ai "lavoratori autonomi", cioè artigiani e piccoli commercianti, che producevano però un reddito considerato d'impresa ai*

---

<sup>58</sup> Con un'aliquota pari al 16,2% indipendentemente dall'ammontare del reddito imponibile.

<sup>59</sup> Si fa riferimento a quanto contenuto nella voce *ILOR (Imposta Locale sui Redditi)*, in *Dizionario di Economia e Finanza*, 2012, Treccani.

<sup>60</sup> Escludendo i redditi di fabbricati, i redditi dominicali delle aree fabbricabili e dei terreni agricoli ed i redditi agrari.

<sup>61</sup> Per tali sue caratteristiche l'imposta in parola assumeva le caratteristiche di una vera e propria addizionale sulla tassazione personale, con l'intento anzidetto di discriminare qualitativamente i redditi.

<sup>62</sup> In tal senso STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Verona, Cedam, 1972, p. 328.

*fini fiscali; in secondo luogo, la necessità di riequilibrare certi vantaggi accordati per i redditi professionali, come la tassazione al netto delle spese di produzione e nella misura risultante da una valutazione più o meno approssimata al dato effettivo»<sup>63</sup>.*

Tuttavia, la scelta del legislatore risultava discutibile (per usare un eufemismo), tanto è vero che la questione venne portata all'attenzione della Corte Costituzionale.

Peraltro, in questa pronuncia<sup>64</sup>, la Consulta ha configurato il tributo *de quo* come «imposta sui redditi derivanti da patrimonio», mutuando tale definizione dai lavori preparatori.

Con tale sentenza il Giudice delle Leggi ha modificato lo *status quo*, e non a caso, da taluno<sup>65</sup> è stata considerata come una di quelle pronunce in grado di «correggere» l'ordinamento<sup>66</sup>.

L'importanza della pronuncia ci spinge ad esaminarla più approfonditamente: le varie ordinanze di rimessione ponevano l'accento sul fatto che non potesse permanere una discriminazione tra lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti (le differenze si apprezzerebbero laddove venissero in rilievo aspetti giuslavoristici), in quanto ad essa osterebbe l'art. 35 Cost.<sup>67</sup>.

Le stesse ordinanze non mancano, peraltro, di sottolineare che, anche laddove si assumesse che tale estensione fosse determinata dalla finalità extra-giuridica di “combattere l'evasione” dei lavoratori autonomi, tale strumento non sarebbe idoneo e che anzi sortirebbe l'effetto paradossale di incentivare l'occultamento di basi imponibili e/o di imposta.

---

<sup>63</sup> Relazione al disegno di l. delega per la riforma tributaria n. 1639 dell'1/7/1968, in delega al Governo per la riforma tributaria. Legge n. 825 del 9 ottobre 1971. *Testo e relazioni parlamentari*, Bologna, 1971, 314. Questa fonte viene anche riportata con la medesima finalità a livello di esposizione da SBROIAVACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte dirette*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020.

<sup>64</sup> Si tratta della ben nota sentenza della Corte Costituzionale n. 42 del 1980.

<sup>65</sup> PALADIN L., *Per una storia costituzionale dell'Italia repubblicana*, Bologna, il Mulino, 2004, edizione digitale, par. 285, Darwin Books.

<sup>66</sup> Viene accostata, nel lavoro di cui alla nota precedente, alla pronuncia n. 79 del 15/7/1976, che nel ritenere violato nell'ordinamento del tempo il principio di parità tra i coniugi andava a colpire il cumulo dei redditi coniugali. Le due pronunce, pur essendo diversissime tra loro, vengono ritenute entrambe come correttive dell'ordinamento.

<sup>67</sup> Il quale così dispone: «La Repubblica tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni. Cura la formazione e l'elevazione professionale dei lavoratori. Promuove e favorisce gli accordi e le organizzazioni internazionali intesi ad affermare e regolare i diritti del lavoro. Riconosce la libertà di emigrazione, salvo gli obblighi stabiliti dalla legge nell'interesse generale, e tutela il lavoro italiano all'estero».

L'Avvocatura dello Stato controbatteva sostanzialmente con tre argomenti che, se forse possono empiricamente corrispondere alla realtà, applicando solamente la logica giuridica, non sono condivisibili.

In particolare, affermava che:

- a) la discriminazione qualitativa fosse uno strumento sempre utilizzato, anche prima della riforma del sistema tributario;
- b) il lavoro autonomo fosse un'attività solitamente caratterizzata da una «*redditività maggiore*»;
- c) si trattasse di attività «*per loro natura meno suscettibili di completo ed integrale accertamento*» rispetto al lavoro subordinato.

Le tredici ordinanze proposte in termini simili vennero riunite e decise con un'unica sentenza.

Più precisamente, tutte le ordinanze richiamavano quali parametri di legittimità costituzionale gli artt. 3 e 53 Cost. Inoltre, alcuni giudici *a quibus* invocavano la violazione del già citato art. 35 Cost.

La Corte richiamava i lavori preparatori, dai quali risultava come tale tributo avrebbe dovuto, appunto, realizzare una discriminazione qualitativa dei redditi ed in particolare vi era, inizialmente, l'indicazione inequivoca di lasciare esenti i redditi da lavoro, indipendentemente dalla fonte degli stessi e dalla loro natura<sup>68</sup>.

Tuttavia, in seguito, l'imposta venne estesa altresì ai liberi professionisti, perdendo in tal modo la sua stessa *raison d'être*<sup>69</sup>.

Conseguentemente, sussisteva un'ambiguità nel disegno legislativo derivante dalla circostanza per cui tutti i redditi assoggettati ad ILOR erano fondati o contraddistinti da una rilevante componente di capitale.

Del resto, le stesse ordinanze di rimessione muovevano da questa contraddizione per sostenere la violazione del principio di uguaglianza tributaria.

Pertanto, pur con le rispettive differenze, le questioni proposte dai giudici *a quibus* possono riassumersi sostanzialmente nell'interrogativo se i redditi da lavoro autonomo debbano essere ricondotti alla disciplina dei redditi misti o dei redditi fondati<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Corte Cost. n. 42 del 26/03/1980, in diritto punto 2, De Jure.

<sup>69</sup> Infatti, si legge, già nella relazione ministeriale allo schema di decreto delegato per l'istituzione dell'ILOR che «*essa viene ad assumere [...] la prevalente funzione di fattore discriminante il trattamento tributario dei redditi diversi da quelli di lavoro subordinato*».

<sup>70</sup> Si aggiunga, per inciso, che, ricostruendo in tal modo la questione di legittimità, risultava assorbita la questione di legittimità dello stesso art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973 in riferimento all'art. 35 Cost., Corte Cost. n. 42 del 26/03/1980, in diritto punto 3, De Jure.

Le obiezioni dell'Avvocatura dello Stato, incentrate principalmente sul far emergere le differenziazioni giuridiche ed economiche tra lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti, non risultavano congruenti con la tesi da essa stessa esposta.

In altre parole, le marcate differenze tra le due categorie esistevano, ed esistono ancora, ma non valgono a dimostrare che le due situazioni meritino trattamenti tributari differenziati, in quanto a tal fine occorrerebbe una differenziata capacità contributiva<sup>71</sup> a parità di base imponibile.

Pertanto, la soluzione legislativa di cui all'art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973, nel senso di sottoporre ad ILOR anche i redditi da lavoro autonomo, risulta non congruente con i principi di uguaglianza tributaria e di capacità contributiva derivanti dalla Costituzione.

Insisteva poi l'Avvocatura dello Stato<sup>72</sup> nel sostenere che il diverso trattamento tributario derivasse dal fatto che alla generazione di redditi da lavoro autonomo concorresse «una componente patrimoniale» talché il tributo in parola dovesse colpire la «generica patrimonialità» dei redditi stessi<sup>73</sup>.

Senonché, era un dato di fatto che tale componente patrimoniale in gran parte delle situazioni di lavoro autonomo mancasse totalmente, sicché non pare potersi salvare una presunzione tributaria come quella di cui si discute, che sarebbe andata ad incidere sull'*an debeat*, ovvero sulla stessa debenza del tributo<sup>74</sup>.

Inoltre, il fatto che l'art. 7 del ridetto d.P.R. n. 599 del 1973 prevedesse un'ingente deduzione di una quota pari al cinquanta per cento dell'imponibile entro una cornice di limiti massimi e minimi determinati quantitativamente in maniera meccanica dà per scontata la circostanza che i redditi in parola, in quanto rientranti nei c.d. redditi misti, fossero assimilabili ai redditi di impresa<sup>75</sup>.

---

<sup>71</sup> In effetti, altrimenti si violerebbe il principio dell'uguaglianza tributaria, secondo il quale «a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi». Corte Cost. n. 120 del 1972.

<sup>72</sup> Si dà atto di quanto sostenuto dall'Avvocatura dello Stato nelle sue memorie in diritto punto 5 della ridetta sentenza n. 42 della Corte Cost. del 26/03/1980, De Jure.

<sup>73</sup> Salvo poi doversi riconoscere da parte dello stesso resistente che tale componente patrimoniale non sempre sussista: «non sempre il reddito di lavoro professionale può essere riferito [...] ad una base genericamente patrimonialista».

<sup>74</sup> Del resto, per orientamento costante del Giudice delle Leggi, le presunzioni tributarie devono trovare il proprio fondamento su «indici concretamente rivelatori di ricchezza», ossia su «fatti reali».

*Ex plurimis*, Corte Costituzionale n. 283 del 23/07/1987 (ud. 07/07/1987, dep. 23/07/1987), De Jure.

<sup>75</sup> In questi termini si esprime la Consulta nel momento in cui afferma che i redditi da lavoro rientrano nella categoria dei redditi misti e che la deduzione di cui si discute opera in maniera presuntiva, per cui oltre la determinata soglia individuata rigidamente dal legislatore i redditi dei lavoratori autonomi devono essere imputati ad una «componente di capitale puro». In tal modo, afferma il Giudice

Infine, il resistente tentava altresì, come in parte già detto, di far emergere delle giustificazioni al tributo *de quo* che non fossero propriamente attinenti al presupposto dello stesso.

*In primis*, si faceva riferimento alla più volte richiamata circostanza per cui i redditi da lavoro autonomo fossero meno suscettibili di controllo pieno ed integrale rispetto a quella dei lavoratori dipendenti.

Tuttavia, come si è già obiettato, in tal modo si sarebbero andate non già ad eliminare le disuguaglianze tra chi presenta dichiarazioni fedeli e chi le presenta infedeli, bensì si sarebbe accentuata tale differenziazione<sup>76</sup>, incentivando di fatto l'evasione.

*In secundis*, viene, confusamente, richiamato il fatto che per i redditi da lavoro autonomo sussistesse la deduzione delle spese inerenti l'esercizio dell'attività professionale, a differenza di quanto avviene per i redditi da lavoro dipendente, considerazione alla quale si può obiettare in maniera elementare poiché quanto affermato è implicito nella stessa definizione di reddito da lavoro autonomo, il quale è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi (comunque percepiti), e quello delle spese sostenute<sup>77</sup>.

In particolare, viene affermato che la tassazione dei redditi da lavoro autonomo è «*estrinseca rispetto al presupposto del tributo*».

Pertanto, si arguisce che la Legge non può prevedere ipotesi di tassazione non confacenti con la manifestazione di capacità contributiva univoca che deve contraddistinguere qualsiasi imposta<sup>78</sup>.

Conseguentemente, viene dichiarata l'incostituzionalità dell'art. 4 della legge n. 825 del 1971 e dell'art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973, nella parte in cui essi non

---

delle Leggi, si viene a configurare una presunzione tributaria fondata, a sua volta, su di un'altra presunzione, quella per cui i redditi da lavoro autonomo rientrino nei redditi misti e quindi siano assoggettabili ad ILOR. Corte Cost. n. 42 del 26/03/1980, in diritto punto 6, De Jure.

<sup>76</sup> Non a caso, e facendo ancora una volta riferimento ai lavori preparatori, nella relazione di maggioranza della Quinta Commissione Permanente della Camera si affermava che «*un trattamento fiscale commisurato, anche solo parzialmente, ad una presunzione di evasione, sarebbe in stridente contraddizione con i motivi ispiratori della riforma, che mirano all'acquisizione di dichiarazioni veritiere*».

<sup>77</sup> Sulla definizione di reddito di lavoro autonomo, MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 288.

<sup>78</sup> DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, Milano, AG, 1994, p. 179.

escludono dall'ambito di applicazione dell'imposta *de qua* i redditi da lavoro autonomo<sup>79</sup>.

Adottando un'ottica sistematica, si può affermare che tale pronuncia sia fortemente assimilabile ad una successiva, di cui si è già parlato quando si è trattato dei dubbi di costituzionalità che pervadevano l'IRAP<sup>80</sup>.

In particolare, si era sostenuto che, anche ritenendo ammissibile quale presupposto del suddetto tributo il c.d. dominio dei fattori della produzione<sup>81</sup>, lo stesso, solo con grande fantasia, può ritenersi sussistente per i professionisti, i quali per definizione forniscono “solamente” una prestazione d'opera intellettuale.

Ciononostante, ed in modo opinabile, in tale pronuncia la Consulta “salverà” l'IRAP, affermando, tra l'altro, che non sussista una disparità di trattamento nella previsione di sottoporre all'imposta *de qua* i lavoratori autonomi e non i lavoratori dipendenti, in quanto solo i primi potranno avere il requisito dell'autonoma organizzazione.

Senza dilungarci oltre su un tema già trattato, si è richiamata quest'ultima pronuncia per evidenziare come la differenza di trattamento tra diversi tipi di reddito, e più precisamente quella tra redditi derivanti da capitale e redditi da lavoro, costituisca un vero e proprio *topos* nell'ambito delle tendenze argomentative della Corte Costituzionale in materia fiscale<sup>82</sup>.

### **2.3.2. L'ILOR riassume la sua fisionomia originaria, ma i problemi non sono finiti**

Riprendendo il filo del discorso, si può affermare che con la pronuncia n. 42 del 1980 l'ILOR avesse assunto nuovamente la propria fisionomia originaria<sup>83</sup>.

---

<sup>79</sup> Stante la dichiarazione di illegittimità parziale della disciplina riguardante il presupposto dell'ILOR risulta inoperante altresì la previsione di cui all'art. 7 del medesimo decreto, non necessitando quindi di una dichiarazione di annullamento.

<sup>80</sup> Si vedano le pp. 36-38. La pronuncia che si richiama è la seguente: Corte Costituzionale, n.156 del 2001.

<sup>81</sup> Il che, come si è già avuto modo di dire, non è per nulla pacifico ed anzi è, per usare un eufemismo, molto discutibile.

<sup>82</sup> In tal senso MARELLO E., *Considerazioni sugli argomenti logici e retorici adoperati dalla Corte Costituzionale in materia tributaria*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1° giugno 2019, fasc. 2, p. 111, De Jure; il quale, peraltro, parla di esasperazione del conflitto fiscale, facendo proprio riferimento alle pronunce analizzate in materia di ILOR e di IRAP, considerandole come riconducibili al tema della discriminazione qualitativa dei redditi, che, a sua volta, risulta essere collegato al dibattito otto-novecentesco sull'opposizione tra capitale e lavoro.

<sup>83</sup> In tal senso RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 1996, p. 643. Per approfondire le questioni che si sono trattate brevemente a proposito dell'ILOR si vedano: per

Tuttavia, andando ad individuare nella natura patrimoniale del reddito la ragione giustificatrice della discriminazione qualitativa, si dava adito alle pretese di restare esclusi dal tributo<sup>84</sup> di tutto quel *mare magnum* di soggetti i cui proventi rientravano formalmente nella categoria dei redditi di impresa, ma la cui attività era caratterizzata dalla preponderanza della componente lavoro<sup>85</sup>.

Per vero, anche a proposito di questi ultimi, la Consulta ebbe modo di pronunciarsi<sup>86</sup>, ed in tale occasione, precisando la portata della precedente pronuncia n. 42 del 1980, affermava che sarebbe spettato al legislatore prevedere che determinati redditi, i quali, sulla base delle categorie generali, appartengono al reddito di impresa, vengano, per così dire, distratti da tale categoria per essere condotti nell'ambito dei redditi da lavoro autonomo, con conseguente esenzione degli stessi dall'ILOR.

Pertanto, non sembrava permesso al Giudice delle Leggi introdurre – mediante pronunce di accoglimento parziale – delle sottodistinzioni<sup>87</sup> nella materia *de qua*, spettando invece tale compito al legislatore.

Tuttavia, differenziazioni di tal genere avrebbero potuto essere compiute dai giudici comuni, in quanto rientranti nell'ambito della propria attività interpretativa.

Ne discendeva, in ultima analisi, la possibilità di effettuare differenziazioni caso per caso, senza prevedere una volta per tutte se tali tipi di reddito fossero suscettibili di tassazione ai fini ILOR.

Esaurita la trattazione dei profili riguardanti l'ILOR che maggiormente ci interessavano – in quanto connessi al tema della discriminazione qualitativa dei redditi – non ci si dilungherà oltre nella trattazione di tale imposta, se non accennando al fatto che il tributo *de quo* veniva abolito a partire dal 1998, in concomitanza con l'introduzione dell'Imposta Regionale delle Attività Produttive (IRAP)<sup>88</sup>.

---

quanto attiene alla sentenza che si è poc'anzi affrontata: FEDELE A., *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e capacità contributiva*, in *Giur.it.*, 1980, I, pp. 1797 ss.

Quanto alla distinzione tra redditi di impresa e di lavoro autonomo, tra gli altri FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè Editore, 1982, pp. 128 ss.

<sup>84</sup> RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 1996, p. 643.

<sup>85</sup> Ci si riferisce, con elencazione a titolo esemplificativo e non esaustivo, a: piccoli imprenditori, artigiani, agenti e rappresentanti di commercio, ed in generale a tutti coloro per i quali manchi la componente patrimoniale.

<sup>86</sup> Si tratta della pronuncia n. 87 del 14/04/1986 (ud. 09/04/1986, dep. 14/04/1986), Corte Costituzionale.

<sup>87</sup> In particolare, nelle ordinanze di rimessione alla Corte Costituzionale si faceva questione della riconducibilità o meno ai redditi di impresa dei redditi prodotti come rappresentanti di commercio senza deposito, da quelli prodotti come agenti di commercio, come artigiani, e da procacciatori di affari in campo assicurativo.

<sup>88</sup> Della quale si è già trattato *supra*.

Si noti, in conclusione, che, anche in ragione di tali acciacchi che hanno caratterizzato l'ILOR, si è finito per far passare in secondo piano la discriminazione qualitativa.

Negli anni successivi finirono per interessarsi del problema solo uno sparuto numero di studiosi di Scienza delle Finanze, mentre a livello pratico si è transitati in un mondo in cui vi erano due capisaldi: l'uno sosteneva che per fare giustizia occorresse fare legislazione casistica<sup>89</sup>, quindi una legislazione per elenchi, e l'altro consistente nel non fare più distinzioni quantitative; per cui ci si è limitati a dire che a parità di reddito ci dovesse essere pari imposizione, applicando, dunque, unicamente una discriminazione quantitativa.

Tanto la scelta di legiferare prevedendo elencazioni quanto quella di eliminare qualunque tipo di discriminazione qualitativa hanno creato rilevanti problemi. Infatti, facendo venire meno le differenziazioni in parola e portando all'estremo l'eliminazione di tali distinzioni, si potrebbe anche ritenere di superare persino le forme di tassazione separata (sulle quali ci si soffermerà in seguito<sup>90</sup>).

Così si arriverebbe ad applicare la stessa aliquota al lavoratore che guadagna una determinata somma in un anno e a colui il quale percepisce quella determinata somma quale trattamento di fine rapporto.

Allora anche questo “adorare il numero” senza distinguere le qualità – ovvero ridurre sempre tutto alla dimensione quantitativa e ripudiare le distinzioni qualitative – può considerarsi un vizio della cultura giuridica di questi ultimi decenni.

Ci si permette di affermare che operare distinzioni qualitative, pur se faticoso, talvolta è necessario per ragioni di equità.

---

<sup>89</sup> La concomitanza dei due fenomeni nel medesimo periodo, almeno ad avviso di chi scrive, non può risultare una casualità. Sulla propensione del legislatore tributario a “fare elenchi” piuttosto che ad utilizzare «*clausole generali*» si veda MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016.

<sup>90</sup> Cap. II, par. 2.5.

## **2.4. Dalla differenziazione di carico fiscale tra diverse tipologie di reddito all'individuazione di un colpevole**

I casi visti sinora di più o meno evidente discriminazione qualitativa dei redditi, hanno in comune la circostanza per cui trovano il loro fondamento nel fatto che quelle ricchezze tassate in maniera differente rispetto alle altre appartenessero a tipologie di reddito suscettibili di un atteggiamento tributario differenziato.

Epitomico, sotto questo punto di vista, è il più volte affrontato trattamento differenziale riservato ai redditi derivanti da capitale.

Tuttavia, recentemente si assiste ad un'evoluzione – che, come si avrà modo di mostrare, costituisce, ad avviso di chi scrive, più che altro un'involuzione – per cui si è passati ad una discriminazione che trova fondamento, non più in aspetti oggettivistici, bensì in profili soggettivistici.

Si vuole dire, ed anzi è stato detto – discutibilmente – da parte della Consulta, che sarebbe permesso attuare una tassazione diversa per determinati soggetti, non già in ragione del tipo o dell'entità della ricchezza, bensì per la semplice appartenenza del contribuente ad una determinata categoria o ad un gruppo individuato<sup>91</sup>.

Insomma, si tende a selezionare determinati soggetti in quanto meritevoli di un trattamento differenziato rispetto agli altri, unicamente per la propria appartenenza ad un gruppo<sup>92</sup>; quasi come se tali soggetti fossero responsabili della crisi finanziaria in atto. D'altro canto, la recessione, in quest'ottica, diventa – come si avrà modo di vedere – uno degli elementi di cui tenere conto nell'ambito del giudizio di bilanciamento costituzionale.

In altre parole, la tendenza sembra essere quella di individuare un capro espiatorio e di colpirlo con misure fiscali *ad hoc*.

---

<sup>91</sup> Nei medesimi termini si esprimono MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 73.

<sup>92</sup> Si esprime in questi termini MARELLO E., *Considerazioni sugli argomenti logici e retorici adoperati dalla Corte Costituzionale in materia tributaria*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/6/2019, fasc. 2, p. 111, De Jure.

#### 2.4.1. La *Robin Hood Tax*: approfondimento sulla sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 2015

Almeno un “colpevole” lo si è trovato e colpito con un trattamento fiscale peggiorativo ed è stato individuato nelle imprese operanti nel settore energetico e petrolifero, per i quali si prevedeva una maggiorazione IRES<sup>93</sup>, che è passata al vaglio della Corte Costituzionale<sup>94</sup>.

Si trattava di un incremento di imposta che interessava gli introiti derivanti da determinate attività e, segnatamente, i proventi generati da imprenditori operanti nell’ambito dei prodotti petroliferi.

In altre parole, il legislatore si era accorto che in un certo momento storico si potevano generare guadagni ingenti per gli imprenditori del settore petrolifero perché sussisteva una notevole restrizione nel petrolio; quindi, il greggio valeva sempre di più e determinava la possibilità, per gli operatori economici del settore, di generare notevolissime entrate *unearned*.

La vicenda concernente la – giornalmisticamente denominata – *Robin Hood Tax*<sup>95</sup> si presta ad essere affrontata sotto vari punti di vista.

---

<sup>93</sup> Si sta e si fa riferimento alle previsioni di cui all’art. 81, commi 16, 17 e 18 del d.l. n. 112 del 25/6/2008 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della legge n. 133 del 6/8/2008, di cui, per completezza si riporta interamente il testo: 16. «*In dipendenza dell’andamento dell’economia e dell’impatto sociale dell’aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, l’aliquota dell’imposta sul reddito delle società di cui all’articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, è applicata con una addizionale di 5,5 punti percentuali per i soggetti che abbiano conseguito nel periodo di imposta precedente un volume di ricavi superiore a 25 milioni di euro e che operano nei settori di seguito indicati: a) ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi; b) raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale; c) produzione o commercializzazione di energia elettrica. Nel caso di soggetti operanti anche in settori diversi da quelli di cui alle lettere a), b) e c), la disposizione del primo periodo si applica qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili ai predetti settori siano prevalenti rispetto all’ammontare complessivo dei ricavi conseguiti. La medesima disposizione non si applica ai soggetti che producono energia elettrica mediante l’impiego prevalente di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica. [...]» 17. «*In deroga all’articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 16 si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007*». 18. «*È fatto divieto agli operatori economici dei settori richiamati al comma 16 di traslare l’onere della maggiorazione d’imposta sui prezzi al consumo. L’Autorità per l’energia elettrica e il gas vigila sulla puntuale osservanza della disposizione di cui al precedente periodo. [...] L’Autorità per l’energia elettrica e il gas presenta, entro il 31 dicembre 2008, una relazione al Parlamento relativa agli effetti delle disposizioni di cui al comma 16*».*

<sup>94</sup> La pronuncia di cui si tratterà di seguito è la ben nota, e criticatissima, sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 11/02/2015 (ud. 09/02/2015, dep. 11/02/2015).

<sup>95</sup> Solo per completezza si dà atto del fatto che la Corte Cost. sia intervenuta anche di recente con l’ordinanza Corte Costituzionale n. 140 del 06/06/2019 (ud. 17/04/2019, dep. 06/06/2019),

Se ne discute principalmente nell'ottica che a noi interessa, ovvero facendo emergere come tale pronuncia abbia riaffermato sostanzialmente la possibilità di attuare una discriminazione qualitativa dei redditi, non tralasciando però, per dovere di completezza, aspetti di contorno della vicenda, quali quello concernente la modulazione degli effetti delle sentenze della Corte Costituzionale e la possibilità, affermata dal Giudice delle Leggi, di poter "utilizzare" l'art. 81 Cost. nell'ambito del bilanciamento costituzionale.

*In primis*, l'affermazione, forse di maggior interesse (e che risulta potersi condividere, e che del resto è quanto si è sostenuto nei paragrafi precedenti), è quella di aver portato, nuovamente, in primo piano la discriminazione qualitativa dei redditi.

In effetti, in seguito alla soppressione dell'ILOR, tale differenziazione era passata in subordine, assumendo, invece, centralità la discriminazione dei redditi meramente quantitativa.

Sotto questo profilo, è sicuramente encomiabile l'atteggiamento della Consulta, la quale, del resto, non fa che attuare e specificare il principio dell'uguaglianza tributaria<sup>96</sup>.

Tuttavia, seppur nella sostanza condivisibile, il *modus* adottato era opinabile; veniva asserito, infatti, che fosse ammessa una tassazione diversa a seconda di quali fossero i soggetti che percepissero gli utili<sup>97</sup>; in particolare si affermava che sarebbero state ammesse differenziazioni di regime tributario basate sull'appartenenza ad una determinata tipologia di contribuenti, a patto che tali diversificazioni fossero ragionevoli<sup>98</sup>.

---

nell'ambito di una vicenda che aveva visto il contribuente colpito dalla disciplina – incostituzionale – in questione impugnare il silenzio serbato dalla Agenzia delle Entrate in merito al rimborso delle somme versate. In tale sede la Corte Costituzionale, affermando che le considerazioni proposte dal contribuente sono analoghe a quelle proposte e decise, una volta per tutte, da parte del n. 10 del 2015 e che dunque il contribuente dovrà subire il medesimo trattamento, dichiara manifestamente inammissibile la questione proposta.

<sup>96</sup> Non è altro che l'applicazione di affermazioni risalenti alla Consulta, per la quale il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. nell'ambito delle imposte sui redditi si sostanzia nella necessaria previsione di «*imposizione uguale per redditi uguali e di imposizione diversa per redditi diversi*». Corte Cost. n. 155 del 1963.

<sup>97</sup> In questi termini e con vena critica si esprime MARCHESELLI A., *Dalla Robin Hood Tax allo Sceriffo di Nottingham: I possibili rischi della enfaticizzazione del pareggio di bilancio*, in *Questione giustizia*, 13 febbraio 2015.

<sup>98</sup> Si esprime in termini simili, commentando la sentenza n. 10 del 2015, in diritto punto 6.4, seppure svolgendo un ragionamento diverso. PICCHI M., *Tutela dei diritti sociali e rispetto del principio dell'equilibrio di bilancio: la Corte Costituzionale chiede al legislatore di motivare*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2017, n. 3.

Condividendo tale impostazione teorica, alla Corte Costituzionale basterebbe dare atto delle ragioni a favore del trattamento differente per gli operatori economici del settore petrolifero<sup>99</sup> ed il gioco sarebbe fatto.

Questo modo di porre la questione sembra essere logico ma è viziato da un problema di fondo; ossia dal fatto che viene ammesso *apertis verbis* che vi possa essere una discriminazione soggettiva della capacità contributiva.

Se ci si permette di far notare un cortocircuito nell'impostazione adottata dalla Corte Costituzionale sul punto, si deve dire che non ha molto senso consentire una tassazione diversa a seconda di quali siano i soggetti interessati, a patto che la differenziazione sia ragionevole.

In effetti, un'asserzione di tal genere nasconde una contraddizione insanabile in quanto, ci pare, che non possa mai essere ragionevole una tassazione soggettivamente diversa, in quanto il presupposto deve sempre essere il tipo di ricchezza e non la categoria di persone che produce tali proventi<sup>100</sup>.

Sotto questo specifico profilo, forse, il problema può essere ridimensionato ad un poco accorto utilizzo della terminologia propria del diritto tributario; si ha ragione di credere, infatti, che la Consulta intendesse riferirsi non già a "soggetti", bensì a persone che percepiscono determinate ricchezze meritevoli di tassazione differenziata.

Pertanto, riformulata in questi termini la questione, la discriminazione si presta ad essere apprezzata sul piano oggettivo.

*In secundis*, procedendo nell'analisi della pronuncia *de qua*, si può venire ora alle ragioni per le quali la maggiorazione di imposta venisse ritenuta incostituzionale.

Difatti, pur confermando la legittimità in astratto della discriminazione qualitativa dei redditi a discapito degli operatori di quel determinato settore, la Corte Costituzionale afferma, nondimeno, che la «*giustificazione obiettiva*», che si è riassunta sopra, debba trovare esplicazione nella «*struttura dell'imposta*»<sup>101</sup>.

---

<sup>99</sup> Tali ragioni vengono individuate nella natura oligopolistica del settore in parola e la correlata impossibilità di esplicazione delle normali dinamiche di mercato. Corte Cost. n. 10, del 2015, in diritto punto 6.4.

<sup>100</sup> Si esprimono in termini simili MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 73. Del resto, il fatto che le differenziazioni in materia tributaria non debbano dipendere dall'appartenenza ad un determinato gruppo soggettivo consiste in una delle conquiste della Rivoluzione Francese.

<sup>101</sup> Corte Cost. n. 10 del 2015, in diritto punto 6.5.

Conseguentemente, il Giudice delle Leggi, una volta espresso l'obiettivo a cui aspirava, si domandava se la disciplina della cui legittimità si trattava fosse coerente con lo scopo perseguito<sup>102</sup> e la risposta era in senso negativo per tre ragioni<sup>103</sup>:

- a) *in primis*, la maggiorazione andava a colpire l'intero reddito prodotto da tali soggetti e non la sola «*parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente*»<sup>104</sup>;
- b) *in secundis*, il trattamento deteriore risultava non essere una misura temporanea ed anzi sembrava assumere le caratteristiche di un'imposizione strutturale *sine die* che avrebbe trovato applicazione a partire dal periodo di imposta del 2008 in avanti<sup>105</sup>.

A tal proposito, veniva fatta, giustamente, un'operazione che, con terminologia anglosassone, si potrebbe chiamare di *distinguishing* rispetto ad un'altra pronuncia della medesima Corte<sup>106</sup> a proposito di una simile questione di legittimità costituzionale avente ad oggetto un trattamento differenziale concernente l'aliquota IRAP solamente per determinati soggetti (enti finanziari e società di assicurazione).

In particolare, la questione venne dichiarata infondata in quanto l'aumento provvisorio dell'aliquota IRAP veniva ritenuto giustificato in ragione del carattere transitorio della misura<sup>107</sup>.

In tale pronuncia, tra le altre cose, non si manca di sottolineare come la discrezionalità del legislatore debba ritenersi particolarmente ampia, laddove si tratti di discipline transitorie<sup>108</sup>.

---

<sup>102</sup> Sul punto si veda PICCHI M., *Sofferenze ed insofferenze della giustizia costituzionale*, 18 maggio 2020, *La mancanza di strumenti efficaci di raccordo fra Corte Costituzionale e Parlamento. Recenti sviluppi nella giurisprudenza costituzionale sui diritti sociali che "costano"*, in *Federalismi.it*.

<sup>103</sup> Ci si perdoni il tentativo di schematizzazione. In termini simili si esprime PICCHI M., *Tutela dei diritti sociali e rispetto del principio dell'equilibrio di bilancio: la Corte Costituzionale chiede al legislatore di motivare*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2017, n. 3.

<sup>104</sup> Corte Cost. n. 10 del 2015 in diritto punto 6.5.1.

<sup>105</sup> Corte Cost n. 10 del 2015, in diritto punto 6.5.2.

<sup>106</sup> Si fa riferimento alla Corte Costituzionale n. 21 del 19/01/2005 (ud. 11/01/2005, dep. 19/01/2005).

<sup>107</sup> Per vero, sulla dichiarazione di infondatezza della questione di legittimità costituzionale pesò pesantemente anche il contesto in cui venne introdotto l'IRAP. Riprendendo una sintetica esegesi delle parole delle parole della Consulta sul punto svolta dal Prof. Stevanato, «[...] trattandosi di un tributo sostitutivo di altri tributi, la Corte in quell'occasione ritenne che l'intento del legislatore di garantire una certa continuità tra il precedente e il nuovo regime, in termini redistributivi e di gettito, costituissero un ragionevole motivo di politica economica e distributiva, idoneo a giustificare aliquote differenziate per settori produttivi e tipologie di soggetti». STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 724.

<sup>108</sup> Sul punto la sentenza di cui alla nota precedente richiama le ordinanze n.131 del 1988 e n. 66 del 1994, in modo da far emergere come questo sia un principio affermato costantemente dalla Corte.

Di converso, spunti di tal genere non sono riproponibili nella vicenda che si sta affrontando ora, vista la natura non transitoria della misura adottata;

- c) *in tertiis*, la norma si rivelava inidonea al raggiungimento dello scopo<sup>109</sup> in quanto «*il divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo*» non riesce ad evitare che l'addizionale sia «*scaricata a valle, dall'uno all'altro dei contribuenti che compongono la filiera produttiva*», determinando, infine, la paradossale conseguenza di andare a colpire i consumatori stessi, ovvero proprio coloro che, con la misura in parola, si sarebbe voluto avvantaggiare.

#### **2.4.1.1. La modulazione degli effetti nel tempo della pronuncia: la Corte Costituzionale viene in soccorso del legislatore**

Da quanto detto sopra discende che, nonostante il fatto che la discriminazione qualitativa attuata fosse astrattamente legittima la misura in parola si rivelava irragionevole, soprattutto per il fatto che risultava inidonea al raggiungimento dello scopo<sup>110</sup>. Pertanto, vi sarebbe dovuta essere, necessariamente, una pronuncia di incostituzionalità.

Tuttavia, c'è il “colpo di scena”; infatti, la Consulta riconosceva che quelle misure fossero incostituzionali *ab initio*, ma al contempo, affermava che un'eventuale disapplicazione retroattiva della legge avrebbe prodotto danni ingenti sul bilancio pubblico. Pertanto, riteneva che fosse costituzionalmente necessario mantenere gli effetti prodotti da una forma di tassazione irragionevole e di fare decorrere gli effetti della sentenza in parola *ex nunc*.

Per vero, esempi di sentenze di accoglimento irretroattive si erano avuti anche in passato<sup>111</sup>, ma l'elemento di novità della sentenza *de qua* è costituito dalla circostanza per cui la Corte Costituzionale non si era mai soffermata diffusamente sul fondamento del potere di modulare gli effetti caducatori delle pronunce di accoglimento su un rapporto pendente<sup>112</sup>.

---

<sup>109</sup> Corte Cost. n. 10 del 2015, in diritto punto 6.5.3.

<sup>110</sup> Si osservi che quanto detto fin qua dalla Corte Costituzionale è estremamente apprezzabile, almeno per quanto riguarda la sostanza (sulla forma si è già avuto modo di criticare il linguaggio utilizzato dalla Consulta in quanto in alcuni tratti sembra legittimare misure differenziate in ragione dell'appartenenza di un soggetto ad un determinato gruppo).

<sup>111</sup> Si faccia riferimento, per un esempio, alle sentenze della Corte Costituzionale n. 266 del 1988 e n. 50 del 1989.

<sup>112</sup> Ad evidenziare tale novità è PINARDI R., *La modulazione degli effetti temporali delle sentenze d'incostituzionalità e la logica del giudizio in via incidentale in una decisione di accoglimento con clausola di irretroattività*, in *Consulta online*, 20 aprile 2015.

In particolare, il Giudice Costituzionale<sup>113</sup>, autodefinitosi custode della Costituzione, propendeva per una lettura sistematica, che tenesse conto di tutti i principi in gioco, in modo da evitare che una «*dichiarazione di illegittimità costituzionale*» determinasse «*effetti ancor più incompatibili con la Costituzione*» rispetto a quelli che hanno indotto a censurare la disciplina impugnata<sup>114</sup>.

Senonché, tale modo di procedere, ancor prima che criticabile per aver “utilizzato” nel bilanciamento il principio del c.d. pareggio di bilancio di cui all’art. 81 Cost., lo è perché a ben vedere è stato attuato un bilanciamento tra valori di natura sostanziale e la regola che prevede l’efficacia *ex tunc* delle sentenze di accoglimento. Di converso, quest’ultima regola rientra tra quelle che dovrebbero essere adoperate come una sorta di cornice, e dunque non potrebbe essere suscettibile di entrare in partita nel giudizio di bilanciamento<sup>115</sup>.

In altri termini, sembrerebbe più opportuno che le prescrizioni proprie del processo costituzionale si limitassero a stabilire i confini entro cui la Corte può esercitare l’attività di Giudice delle Leggi e dunque effettuare bilanciamenti tra valori costituzionali, e non assurgere a principi suscettibili di essere richiamati nel giudizio anzidetto.

#### **2.4.1.2. Il pareggio di bilancio “utilizzato” quale valore suscettibile di bilanciamento costituzionale**

Guardando il medesimo problema da un’altra prospettiva, si può ritenere che con la sentenza *de qua* si sia affermato che sia possibile far entrare nel bilanciamento costituzionale anche il principio del pareggio di bilancio.

---

<sup>113</sup>Come si potrà immaginare, affermazioni di tal genere hanno generato asprissime critiche da parte della dottrina. Si vedano, ad esempio, gli Atti del convegno. Università di Bari, 5 giugno 2015, *La sentenza della Corte Costituzionale sulla Robin Hood Tax* pubblicati in *Rass. trib.*, 2015, n. 5 (contributi di Uricchio A., Antonini L., Bizioli G., Tesauro F., Scaccia G., Bignami M., Franzoni G., Salvini L., Caputi Jambrenghi V.); AMATUCCI F., *La complessa verifica della legittimità costituzionale della Robin Hood Tax*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, n. 4, pp. 1003 ss.

<sup>114</sup>Sul punto si veda PINARDI R., *La modulazione degli effetti temporali delle sentenze d’incostituzionalità e la logica del giudizio in via incidentale in una decisione di accoglimento con clausola di irretroattività*, in *Consulta online*, 20 aprile 2015.

<sup>115</sup>PINARDI R., *La Corte e il suo processo: alcune preoccupate riflessioni su un tema di rinnovato interesse. Giurisprudenza Costituzionale*, 1° giugno 2019, fasc. 3, p. 1897, De Jure. Sempre qua si sottolinea come non sarebbe condivisibile l’opinione per cui, con la sentenza *de qua* sarebbe stato dichiarato incostituzionale, in maniera implicita, l’art. 30, comma 3 della legge n. 87 del 1953, nella parte in cui non prevede in capo alla Corte la possibilità di modulare gli effetti delle proprie pronunce in quanto non spetta alla Corte Costituzionale dichiarare l’incostituzionalità di una norma in mancanza del sollevamento della questione di legittimità costituzionale.

In questo caso, il principio di cui all'art. 81 Cost. è stato bilanciato con l'art. 53 Cost.; in particolare è stato detto che l'«*impatto macroeconomico*» che deriverebbe dai rimborsi che – in ragione della dichiarazione di incostituzionalità – dovrebbero spettare ai soggetti che avevano effettuato i versamenti, a titolo di tributo, sarebbe di tale portata da necessitare «*una manovra finanziaria aggiuntiva anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione Europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime*»<sup>116</sup>.

#### **2.4.2. Una lezione non imparata dal legislatore: una sola *Robin Hood Tax* o ce ne sono altre?**

Ritornando ai profili squisitamente tributari della questione, il legislatore non sembra aver “imparato la lezione” della Corte Costituzionale in quanto, a poco tempo di distanza, ha riproposto una misura che sembra avere preoccupanti profili di somiglianza rispetto alla disciplina censurata dalla Consulta.

Ci si riferisce a quanto disposto dall'art. 1 comma 716 della legge n. 160 del 2019<sup>117</sup>, per cui i settori menzionati nella norma sarebbero dovuti essere assoggettati ad un'aliquota IRES del 27,5% in luogo di quella ordinaria del ventiquattro per cento, attuando in tal modo – ancora una volta – un trattamento differenziale in ragione

---

<sup>116</sup> Per un commento di questa parte della pronuncia n. 10 del 2015 si veda MORELLI A., *Principio di totalità e «illegittimità della motivazione»: il seguito giurisprudenziale della sentenza della Corte Costituzionale sulla Robin Hood Tax* (a proposito di *Comm. Trib. Prov. Di Reggio Emilia*, 12 maggio 2015, n. 217/3/15). In tale sede si dà atto delle critiche di gran parte della dottrina, che si possono enucleare, semplificando, in obiezioni di due tipi: da un lato si contesta, come già detto, il potere auto-attribuitosi dalla Corte, di sottoporre a bilanciamento anche norme per così dire di giustizia costituzionale, dall'altro si contesta il bilanciamento stesso, in ragion del fatto che «*l'obbligo di disapplicare la norma dichiarata illegittima dalla Corte in tutti i giudizi pendenti*» non dovrebbe considerarsi un principio ma una regola, sicché non dovrebbe poter essere suscettibile di bilanciamento. Sulla distinzione tra principi e regole si rimanda a SCERBO A. *Regole e principi*, in VENTURA L. e MORELLI A., *Principi costituzionali*, in via di pubblicazione.

<sup>117</sup> Che prevede quanto segue: «*Al fine di realizzare interventi volti al miglioramento della rete infrastrutturale e dei trasporti, per i periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021, l'aliquota prevista dall'articolo 77 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è maggiorata di 3,5 punti percentuali sul reddito derivante da attività svolte sulla base di: a) concessioni autostradali; b) concessioni di gestione aeroportuale; c) autorizzazioni e concessioni portuali rilasciate ai sensi degli articoli 16 e 18 della legge 28 gennaio 1994, n. 84; d) concessioni ferroviarie*».

dell'appartenenza ad un determinato gruppo; peraltro operante già per i redditi conseguiti nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019<sup>118</sup>.

La misura in parola, già dalla formulazione letterale della disposizione, ci fa comprendere come sia radicata l'idea che per ottenere un miglioramento in qualche ambito si debba necessariamente passare per un aumento dell'imposizione<sup>119</sup>.

Rimanendo al piano strettamente giuridico, ci conviene fare il punto su come si dovrebbe giustificare un trattamento differenziale nell'ambito dell'imposta IRES.

Infatti, nei ragionamenti sopra svolti a proposito della discriminazione qualitativa dei redditi come mezzo di attuazione della giustizia tributaria, si è dato per scontato che tale discriminazione dovesse attuarsi nei confronti del contribuente come persona fisica; *quid iuris* delle società quali soggetti passivi?

Trattando della discriminazione qualitativa dei redditi prodotti delle persone fisiche si è affermato che la differente attitudine all'imposizione deriva da caratteristiche proprie dei diversi tipi di provento, come la fonte, la maggiore o minore perpetuità dello stesso, il *labor* necessario per la sua produzione, giustificando in tal modo la storica differenziazione tra redditi da capitale e proventi da lavoro, ma nell'ambito dell'imposizione societaria si ha a che fare con introiti che hanno la medesima natura, ovvero si tratta comunque di redditi di impresa, ed uno di essi, in quanto tale, non manifesta una diversa capacità contributiva rispetto ad un altro; dunque, se si vuole tassare diversamente proventi della medesima natura, occorrerà un *quid pluris*, ovvero una *ratio* giustificatrice aggiuntiva<sup>120</sup>, altrimenti si andrebbero a violare i principi di uguaglianza e di capacità contributiva.

---

<sup>118</sup> Derogando in tal modo, a ben vedere, a quello che dovrebbe essere un principio generale dell'ordinamento tributario, stabilito dall'art. 3 dello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000), per cui «*relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono*».

<sup>119</sup> Queste considerazioni generali sono espresse, in termini simili nell'*IRES discriminatoria*, in *Redazione Il Foglio*, 6/12/2019. In tale sede si pone l'accento sul fatto che tale modo di pensare sia una costante del progressismo fiscale italiano, che trova un proprio fondamento di stampo liberale nelle c.d. tasse di scopo. Queste ultime, tuttavia, dovrebbero avere la caratteristica per cui il gettito derivante dal tributo dovrebbe essere vincolato ad una speciale finalità. Di converso la misura in parola non ha questa caratteristica.

<sup>120</sup> Conduce un ragionamento in termini simili SBROIACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte dirette*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020, p. 195.

Tale *quid pluris* potrà consistere nelle particolari situazioni di mercato in cui si trova ad operare l'impresa tali per cui si riesca senza particolare sforzo a produrre grandi redditi<sup>121</sup>.

Conseguentemente, viene da chiedersi se la misura introdotta dalla legge n. 160 del 2019 integri il requisito suddetto, ovvero se ci si domanda se i soggetti incisi dal tributo siano titolari di una capacità contributiva "superiore", desumibile da un elemento concreto.

A ben vedere, non è dato riscontare nulla di tutto ciò ed anzi la finalità del tributo può ritenersi unicamente quella di un maggior gettito per le casse dello Stato.

L'unico elemento che differenzia quest'ultima misura rispetto alla c.d. *Robin Hood Tax* introdotta con la legge n. 133 del 2008 è costituito dal fatto che il più recente intervento è contraddistinto dalla temporaneità<sup>122</sup>: ciononostante, tale elemento<sup>123</sup> non pare essere decisivo per salvare il tributo dalla scure della Corte laddove venisse proposta una questione di legittimità.

In conclusione, viene da chiedersi come possa il legislatore non accorgersi<sup>124</sup> della molto probabile incostituzionalità della norma *de qua* e forse, maliziosamente, si potrebbe rispondere dicendo che ne abbia ben donde della stessa e che anzi si possa ritenere che "ci abbia provato" ancora una volta, sperando di trovare nuovamente un "alleato" nella Corte Costituzionale, la quale potrebbe dare seguito al – discutibilissimo – precedente e fornire una dichiarazione di incostituzionalità differita (permettendo nel frattempo al legislatore di fare cassa), a discapito dei contribuenti e con buona pace dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva.

Inoltre, nel medesimo filone si iscrive un caso di discriminazione qualitativa ritenuto – discutibilmente – non arbitrario dalla Corte Costituzionale<sup>125</sup>; ci si riferisce alla previsione di un addizionale IRES di 8,5 punti percentuali per la Banca d'Italia e per le società e gli enti che esercitano un'attività assicurativa<sup>126</sup>.

---

<sup>121</sup> Del resto, come si è visto *supra*, il ragionamento della Corte Cost. sulla *Robin Hood Tax* è di tal genere in quanto ritiene che la differenziazione potrebbe essere ammissibile anche in ragione del fatto che i soggetti passivi dell'imposta operassero in regime di oligopolio.

<sup>122</sup> Invece, come si è visto *supra*, la *Robin Hood Tax* introdotta con la legge n. 133 del 2008 era una misura che risultava *sine die*; la qual cosa era stata considerata dalla Corte Cost. nella sentenza n. 10 del 2015, tra gli elementi che avevano spinto verso la dichiarazione di incostituzionalità.

<sup>123</sup> Almeno ad avviso si scrive.

<sup>124</sup> Se lo chiede in termini simili STEVANATO D., *In manovra torna la Robin Hood Tax. Ma non era incostituzionale?*, in *Il Foglio*, 29/12/2019.

<sup>125</sup> Ci si riferisce alla pronuncia n. 288 del 23/12/2019, Corte Costituzionale (ud. 20/11/2019, dep. 23/12/2019), *De Jure*.

<sup>126</sup> Art. 2, comma 2 d.l. n. 133 del 2013.

A tal proposito, come ragionevolmente osservato dai giudici *a quibus*<sup>127</sup>, non poteva ritenersi accettabile tale trattamento differenziale, introdotto al solo scopo di voler recuperare l'ammancio di gettito derivante dall'abolizione, avvenuta nel 2013, della seconda rata dell'IMU sulle abitazioni principali non di lusso<sup>128</sup>.

Non sembrerebbe dover bastare a salvare dall'incostituzionalità il tributo *de quo* il fatto che si sia trattato di una disciplina temporanea, mancando invece una *ratio* giustificatrice del trattamento differenziale (non emergendo in alcun modo la presenza dei c.d. extra-profitti), la quale invece, vi deve sempre essere<sup>129</sup>.

A conclusione di quanto sinora osservato, ed azzardando una considerazione di più ampio respiro, sembra emergere<sup>130</sup> una visione della discrezionalità del legislatore tributario come un dogma intangibile tanto da permettergli di prevedere arbitrariamente trattamenti peggiorativi nei confronti di determinati soggetti, anche in assenza di una differenziazione ragionevole rispetto agli altri, con la sola finalità di “fare cassa”.

Di converso, andrebbe ripensato il modo di guardare alla discrezionalità legislativa, la quale dovrebbe costituire non già un fine, bensì un mezzo.

D'altro canto, pare auspicabile che la Consulta faccia, in questi casi, un uso più accorto dello strumentario di cui è in possesso (ovvero della Costituzione e, segnatamente, dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva).

## **2.5. Una discriminazione qualitativa velata: la sottoposizione a tassazione separata del trattamento di fine rapporto**

Ci si concentrerà ora, seppur brevemente, sulla cosiddetta tassazione separata e si rileverà che, sebbene dalla dottrina non venga per così dire incasellata all'interno delle ipotesi di discriminazione qualitativa dei redditi, può sicuramente ricondursi a tale categoria.

---

<sup>127</sup> In particolare, si veda l'ordinanza n. 354 del 5/7/2018 della Commissione Tributaria Regionale Piemonte.

<sup>128</sup> Si veda PANE M. e FODERA A., *Addizionale IRES banche e assicurazioni: dubbi di legittimità costituzionale e compatibilità comunitaria*, in *il fisco, Approfondimento IRES*, 2018, n. 41.

<sup>129</sup> Del medesimo parere è SBROIACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020, pp. 199-202.

<sup>130</sup> Tali considerazioni sono di BERGONZINI G., *Diritti fondamentali del contribuente, discrezionalità del legislatore tributario e sindacato di costituzionalità*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/9/2018, fasc. 3, p. 327,

Si tratta della previsione per cui fattispecie tassativamente individuate che non vadano a concorrere alla formazione del reddito complessivo ma appunto vengano tassate diversamente, in ragione delle proprie caratteristiche<sup>131</sup>.

In sostanza, si tratta di proventi che si sono andati creando in un intervallo di tempo generalmente piuttosto lungo, venendo però percepiti in unico periodo di imposta.

Non potendo trattare *ex professo* dei regimi di tassazione separata<sup>132</sup>, si limiterà l'analisi a quello più conosciuto e più "importante", ossia del regime di tassazione

---

<sup>131</sup> In termini simili RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 1996, p. 550.

<sup>132</sup> Per una visione di insieme si indica di seguito, per intero, la disposizione dalla quale si evince quali siano le fattispecie riconducibili a tassazione separata. Si tratta dell'art. 17 del T.U. del 1986: 1. «L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: a) trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile e indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente, compresi quelli contemplati alle lettere a), d) e g) del comma 1 dell'art. 47, anche nelle ipotesi di cui all'art. 2122 del codice civile; altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese l'indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni e quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'art. 2125 del codice civile nonché le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro; b) emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti, compresi i compensi e le indennità di cui al comma 1 dell'art. 47 e al comma 2 dell'art. 46; c) indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui al comma 2 dell'art. 49, se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto nonché, in ogni caso, le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa; c-bis) indennità di mobilità di cui all'art. 7, comma 5, della legge 23 luglio 1991, n. 223, e trattamento di integrazione salariale di cui all'art. 1-bis del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, corrisposti anticipatamente; d) indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone; e) indennità percepite per la cessazione da funzioni notarili; f) indennità percepite dai lavoratori subordinati sportivi al termine dell'attività sportiva ai sensi dell'articolo 26, comma 4, del decreto legislativo attuativo della delega di cui all'articolo 5 della legge 8 agosto 2019, n. 86, se non rientranti tra le indennità indicate alla lettera a); g) plusvalenze, compreso il valore di avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni e redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di cinque anni; g-bis) plusvalenze di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art. 81 realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione; g-ter) corrispettivi di cui all'articolo 54, comma 1-quater, se percepiti in unica soluzione; h) indennità per perdita dell'avviamento spettanti al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti ad usi diversi da quello di abitazione e indennità di avviamento delle farmacie spettanti al precedente titolare; i) indennità spettanti a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni; l) redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società indicate nell'art. 5 nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale o agli eredi in caso di morte del socio, e redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società stesse, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso o dell'esclusione, la deliberazione di riduzione del capitale, la morte del socio o l'inizio della liquidazione è superiore a cinque anni; n) redditi compresi nelle somme o nel valore normale dei beni attribuiti alla scadenza dei

separata riguardante il c.d. trattamento di fine rapporto, cercando di porre l'accento su quegli aspetti di tale regime di tassazione che possono portare a ritenere che si tratti di una forma di discriminazione qualitativa.

Innanzitutto, va precisato che il trattamento di fine rapporto costituisce una modalità di retribuzione differita<sup>133</sup>; ovvero il diritto ad essa giunge a maturazione nel corso del rapporto di lavoro, ma il suo pagamento<sup>134</sup> si ha solamente al termine dello stesso.

Venendo all'aspetto che ci interessa, si diceva che questa tipologia di provento è sottoposta a tassazione separata.

Più precisamente, il prelievo fiscale varierà in ragione dell'anzianità di servizio. L'imposta calcolata viene riliquidata dall'Agenzia delle Entrate sulla base dell'aliquota media dei cinque anni precedenti rispetto a quello in cui è maturato il diritto allo stesso<sup>135</sup>.

L'attuale disciplina prevede che la quota finanziaria del TFR venga tassata al diciassette per cento; tale percentuale che viene applicata alla somma di rivalutazione

---

*contratti e dei titoli di cui alle lettere a), b), f) e g) del comma 1 dell'art. 41, quando non sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, se il periodo di durata del contratto o del titolo è superiore a cinque anni; n-bis) somme conseguite a titolo di rimborso di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per i quali si è fruito della detrazione in periodi di imposta precedenti. La presente disposizione non si applica alle spese rimborsate di cui all'art. 13- bis, comma 1, lettera c), quinto e sesto periodo».*

*2. «I redditi indicati alle lettere da g) ad n) del comma 1 sono esclusi dalla tassazione separata se conseguiti da società in nome collettivo o in accomandita semplice; se conseguiti da persone fisiche nell'esercizio di imprese commerciali, sono tassati separatamente a condizione che ne sia fatta richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale sarebbero imputabili come componenti del reddito di impresa».*

*3. «Per i redditi indicati alle lettere da d) a f) del comma 1 e per quelli indicati alle lettere da g) ad n-bis) non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali il contribuente ha facoltà di non avvalersi della tassazione separata facendolo constare espressamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è avvenuta o ha avuto inizio la percezione. Per i redditi indicati alle lettere a), b), c) e c-bis) del comma 1 gli uffici provvedono a iscrivere a ruolo le maggiori imposte dovute con le modalità stabilite negli articoli 17 e 18 ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole per il contribuente».*

<sup>133</sup> BALLESTRERO M.V. e DE SIMONE G, *Diritto del lavoro*, Torino, Giappichelli Editore, 2019, p. 422.

<sup>134</sup> Per quanto attiene al calcolo del TFR va detto che la quota di accantonamento annuale, ai sensi dell'art. 2120 c.c., è necessariamente «*pari o non superiore*» al risultato matematico della divisione della retribuzione annua per il divisore fisso 13,5. La definizione di retribuzione che rileva in materia è quella che ingloba tutte le somme corrisposte «*in dipendenza del rapporto di lavoro, a titolo non occasionale e con esclusione dei rimborsi spese*». Per approfondire la disciplina giuslavoristica in materia si rimanda a BALLESTRERO M.V. e DE SIMONE G, *Diritto del lavoro*, Torino, Giappichelli Editore, 2019, pp. 422 ss.

<sup>135</sup> *Il Sole 24 Ore, Norme e tributi*, 10 settembre 2015.

in base ai coefficienti ISTAT. Per quanto riguarda la tassazione della parte restante, questa dipenderà da come viene gestito lo stesso<sup>136</sup>.

È intuitivo che il risultato sarà un'aliquota che, nella maggior parte dei casi, risulterà molto inferiore rispetto all'aliquota IRPEF ordinaria, che si sarebbe applicata laddove non si fosse previsto il regime di tassazione separata.

Orbene, quella somma che corrisponde al TFR, applicando le regole generali del diritto tributario, dovrebbe essere trattata come un reddito da lavoro dipendente.

Tuttavia, ciò non avviene e si propende, invece, per la suddetta tassazione separata.

Ciò costituisce una sorta di correttivo rispetto al difetto insito nelle imposte progressive, costituito dal fatto che queste ultime non tengono conto del tempo impiegato a produrre ricchezza<sup>137</sup>; o meglio, usando la terminologia poc'anzi introdotta, esse risolvono il problema della discriminazione quantitativa ma non quello della discriminazione qualitativa.

Pertanto, da quanto sopra esposto si comprende come la fattispecie *de qua* possa farsi rientrare all'interno di quel fenomeno della discriminazione qualitativa dei redditi.

A tal proposito potrebbe costruirsi un elementare sillogismo del tipo seguente: premesso che un reddito più "faticato" debba essere tassato meno di un reddito per la cui maturazione sia occorso un *labor* minore e premesso, altresì, che possa dirsi che la somma che corrisponde al TFR non la si è prodotta con lo stesso impegno con cui si sarebbe potuta guadagnare un'identica somma con il lavoro di un anno, si conclude per la necessità di un trattamento di favore in punto di tassazione del TFR.

Facendo un esempio pratico<sup>138</sup> di quanto si va dicendo, si pensi al caso di due soggetti, Tizio e Caio, il primo dei quali calciatore professionista che percepisca 1.000.000 di euro di retribuzione annua ed il secondo, lavoratore dipendente, che percepisca la medesima somma a titolo di trattamento di fine rapporto.

Ora, pur trattandosi del medesimo ammontare, e pur essendo maturate nella stessa annualità, non pare illogico – come del resto avviene – prevedere una diversa tassazione in capo ai due soggetti, per l'intuitiva ragione che le somme percepite da

---

<sup>136</sup> Si faccia riferimento a *Come funziona il TFR: calcolo, tassazione e liquidazione*, in *Qui Finanza*, 23/12/2021.

<sup>137</sup> In questi termini MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 296.

<sup>138</sup> L'esempio, che costituisce una vera e propria epitome del fenomeno testé illustrato, è ripreso da MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 296.

Caio non sono state prodotte con lo stesso impegno con cui si sarebbe potuta guadagnare un'identica somma con il lavoro di un anno. In altri termini, la circostanza per cui la produzione dei suddetti importi non sia costata la medesima "fatica" giustifica aliquote differenti.

Si noti<sup>139</sup>, peraltro, che la tassazione separata nasce anche per ovviare a quel problema – cui si alludeva quando si è trattato del fondamento giustificativo della previsione di una discriminazione qualitativa dei redditi – dato dalla circostanza per cui, necessariamente, per ragioni pratiche occorre "dividere la vita dei singoli" in periodi amministrativi<sup>140</sup>; la qual cosa porta a far percepire una visione distorta della reale capacità contributiva del soggetto.

In effetti, applicando in maniera rigida la divisione in periodi di imposta, si dovrebbero applicare anche al soggetto – Caio – dell'esempio di cui sopra, le ordinarie aliquote progressive.

Pertanto, sotto questo punto di vista, si può considerare la previsione di forme di tassazione separate come un'implicita ammissione del fatto che una tassazione, per così dire ottimale – ma ci si rende conto dell'impraticabilità di tale soluzione – sarebbe quella in cui non ci si limitasse a considerare i singoli periodi di imposta come delle monadi isolate, bensì quella che tenesse conto in maniera olistica della reale capacità economica del contribuente in una prospettiva di medio-lungo periodo.

In conclusione, la questione appena trattata, sebbene appaia sottovalutata dalla dottrina<sup>141</sup>, ci ha mostrato, senza riferimenti a esempi storici o teorici, che esiste e deve essere attuata la possibilità di tassare differientemente ricchezze della medesima entità quantitativa.

---

<sup>139</sup> Sul punto si veda STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 594.

<sup>140</sup> Sui problemi relativi all'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi si veda CROVATO F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi. La pianificazione fiscale del contribuente tra competenza, cassa e pluriennalità*, Padova, Cedam, 1996.

<sup>141</sup> O per meglio dire, pur trattando della tassazione separata del TFR, la dottrina non sembra ricondurre esplicitamente tale fenomeno all'interno del più ampio tema della discriminazione qualitativa dei redditi.

## **Capitolo III. La messa alla prova dei principi di capacità contributiva, di progressività e di discriminazione qualitativa dei redditi nell'attuale sistema tributario italiano: l'erosione dell'IRPEF**

**Sommario:** **3.1.** Il modello teorico della Commissione Cosciani: la *Comprehensive Income Taxation*; **3.2.** L'erosione dell'imposta sul reddito complessivo: il fenomeno della cedolarizzazione; **3.2.1.** La tassazione dei proventi di natura finanziaria *vs* i principi di equità orizzontale e verticale; **3.2.2.** La tassazione dei redditi fondiari *vs* i principi di equità orizzontale e verticale; **3.2.3.** La tassazione di premi, vincite o altri proventi derivanti dalla pura sorte *vs* i principi di equità orizzontale e verticale; **3.2.4.** La tassazione dei redditi da lavoro autonomo, delle piccole imprese e dei professionisti *vs* i principi di equità orizzontale e verticale; **3.2.4.1.** Le ragioni a favore di un trattamento preferenziale per le piccole e medie imprese; **3.2.4.2.** Un microcosmo fiscale: il c.d. regime forfettario per i lavoratori autonomi; **3.3.** Un'imposta "speciale" progressiva sui redditi da lavoro dipendente quale conseguenza dell'erosione della progressività. Una discriminazione qualitativa dei redditi al contrario; **3.4.** Alcuni possibili rimedi *de iure condendo* all'erosione della progressività; **3.5.** La mancata concessione su una base universale dell'esenzione del minimo vitale – una cattiva attuazione dei principi di progressività e di discriminazione qualitativa dei redditi genera dei contrasti rispetto al principio di capacità contributiva.

«La finanza può intervenire al fine di attuare una maggiore giustizia sociale, indirizzando la propria azione redistributiva nel senso di ridurre le disuguaglianze nella ripartizione delle ricchezze, di dare stabilità al risparmio, di favorire il determinarsi delle migliori condizioni per l'occupazione e per l'incremento dei valori»<sup>1</sup>.

### **3.1. Il modello teorico della Commissione Cosciani: la *Comprehensive Income Taxation***

Messi in luce il principio di progressività e quello di discriminazione qualitativa dei redditi quali mezzi di attuazione della giustizia tributaria, è giunto il momento di vedere come questi siano stati attuati dal legislatore tributario italiano.

Il sistema attuale è il risultato della Riforma derivante dalla l. delega n. 825 del 1971 che, come si è già avuto modo di dire, introduceva un'Imposta sulle Persone Fisiche, l'IRPEF, una sulle Persone Giuridiche, l'IRPEG, e la già approfondita Imposta Locale sui Redditi di natura reale (ILOR).

L'attenzione si concentrerà prevalentemente sull'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche e sui problemi che affliggono tale tributo.

Storicamente, al legislatore si prospettano due strade da seguire per l'imposizione sui redditi<sup>2</sup>:

- a) propendere per una tassazione di tipo cedolare, ovvero un'imposta diversa per le varie categorie di reddito;
- b) scegliere un'imposizione del reddito globale.

Premesso che la questione nei fatti non è mai stata posta in termini così rigidi, come un *aut aut*, ma che anzi, sovente, si è scelto di adottare un sistema in cui le due "anime" di fatto si trovassero a convivere, si cerca ora di prendere le mosse dalle differenti caratteristiche delle soluzioni a disposizione.

Solo per inciso, si deve tenere conto del fatto per cui la scelta tra i due sistemi dipende in gran parte dall'efficienza o meno della "macchina tributaria", essendo chiaramente più agevole per l'amministrazione tributaria andare a definire

---

<sup>1</sup> VANONI E., *La finanza e la giustizia sociale*, in *Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, 1943, a cura di A. Tramontana, Padova, 1976, pp. 103-121.

<sup>2</sup> COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1977, p. 432.

semplicemente ogni singolo reddito in sé e per sé considerato e individuare l'imposta sulla base della natura dello stesso rispetto alla complessità di un sistema che tenga conto del reddito complessivo del contribuente<sup>3</sup>.

Semplificando, e facendo propria un'opinione del Cosciani<sup>4</sup>, si può affermare che *«se l'imposizione cedolare permette di conseguire l'obiettivo equitativo attraverso la discriminazione tributaria a seconda della natura del reddito (trattando più favorevolmente, ad esempio, i redditi di lavoro ritenuti di minor capacità contributiva degli altri); od obiettivi di opportunità (tassando i redditi dei terreni col sistema catastale per stimolare la produzione agricola), l'imposta personale sul reddito complessivo consente l'adeguamento dell'onere tributario all'entità del reddito (nelle economie più evolute il reddito di lavoro perde la sua qualità di reddito inferiore agli altri) e di altri parametri suscettibili di incidere sulla capacità contributiva del soggetto»*.

Pertanto, si può sostenere che, in fin dei conti, la scelta tra i due modelli opposti corrisponde a due diversi modi di attuare la giustizia tributaria. In particolare, da un lato, assumendo l'imposta personale sul reddito complessivo si finisce per attribuire preponderanza al principio di progressività in quanto essa avrà la caratteristica essenziale di crescere più che proporzionalmente all'aumentare del reddito, dall'altro lato, eleggendo un'imposizione cedolare, si può attuare compiutamente la discriminazione qualitativa dei redditi, tassando in maniera differente redditi di diversa natura.

L'Ottocento è stato contraddistinto dai regimi di imposizione cedolari-proporzionali, mentre il Novecento ha visto trionfare il principio di progressività.

In particolare, dal 1/1/1974 è entrata in vigore quella che probabilmente si può considerare come l'unica riforma complessiva e strutturale del sistema tributario italiano, ovvero una riforma a lunga gestazione come quella nata dalla Commissione Cosciani<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Si tratta di riflessioni di particolare rilevanza, che, tuttavia, attengono più propriamente al piano del procedimento amministrativo-tributario e che dunque non si sviscererà in questa sede. Per un'ampia disamina della questione si rimanda a COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1977, pp. 440 ss., il quale sottolinea come un sistema rigidamente cedolare si addica più ad ordinamenti di paesi sottosviluppati.

<sup>4</sup> COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1977, p. 440.

<sup>5</sup> In effetti, gli interventi successivi, seppur numerosi, sono stati tutti interventi a-sistematici.

Quest'ultima intendeva attuare la progressività facendo venire meno tutte le imposte cedolari presenti all'epoca e facendo una netta scelta di campo nel senso di prevedere una sola imposta personale sul reddito globale.

Nelle intenzioni della Commissione c'era, peraltro, anche quella di attuare una discriminazione qualitativa dei redditi prevedendo altresì un'imposta a base patrimoniale e dunque permettendo di attuare un trattamento differenziale tra redditi derivanti dalla disponibilità di un patrimonio e redditi da lavoro<sup>6</sup>.

In estrema sintesi, gli obiettivi del legislatore del 1973 erano i seguenti<sup>7</sup>:

- a) addivenire – come si è già detto – ad una tassazione progressiva;
- b) il superamento del carattere reale dell'imposizione, tipico del modello di tassazione cedolare ottocentesco, a favore di un'imposta personale;
- c) attuare una discriminazione qualitativa dei redditi.

Ora, per raggiungere l'obiettivo *sub a*), occorre che l'imposta si calcolasse sul reddito complessivo.

Sul punto ci si soffermerà nei successivi paragrafi, anticipando fin da subito che – ad avviso di scrive – raramente nella Scienza delle Finanze si è assistito ad un disallineamento tale tra il modello teorico e l'applicazione pratica.

Ci si riferisce principalmente alla circostanza per cui il legislatore tributario italiano continui ad elevare – formalmente – a principio generale quello per cui l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche si applica «*sul reddito complessivo del soggetto*»<sup>8</sup>, quando, invece, nella sostanza un foltissimo gruppo di fattispecie – di cui, in parte, si dirà di seguito – scontano imposizioni sostitutive, non rientrando nella *Comprehensive Income Tax*<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> Si esprime in questi termini BISES B., *La riforma tributaria della Commissione Cosciani: una visione d'insieme*, in *Rivista di diritto tributario e scienza delle finanze*, 2014, fasc. 4, p. 425.

<sup>7</sup> Si fa riferimento al tentativo di schematizzazione attuato recentemente da STEVANATO D., *Nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio, in videoconferenza, seduta n. 3 del 2 febbraio 2021, commissioni riunite (VI Camera e VI Senato), resoconto stenografico.

<sup>8</sup> Si sta facendo riferimento all'art. 3 del d.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986.

<sup>9</sup> Per un approfondimento della questione si veda GHISELLI F., *Diritto tributario italiano, L'imposta progressiva quale naturale alternativa alla Flat Tax, la progressività (effettiva) come strumento di equità e di attuazione dei principi di solidarietà sociale*, estratto dal libro *Imposta progressiva versus Flat Tax: la progressività come strumento di equità sociale*, Reggio Emilia, Imprimatur, 2018. Il quale sottolinea come lo stesso impianto del d.P.R. n. 917 del 1986 preveda forme di tassazione sostitutive, in quanto l'art. 8, comma 1 del medesimo d.P.R. dispone che «*il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo [...]*». Così facendo, quest'ultima disposizione consente di escludere dal reddito complessivo quei redditi – volta per volta – individuati dal legislatore e ritenuti meritevoli di un'imposizione sostitutiva.

Un'imposta ad aliquote progressive sul reddito complessivo era probabilmente l'ideale fondamentale della riforma, in contrasto con la tradizione ottocentesca.

Come si è accennato, nel diciannovesimo secolo erano preponderanti le imposte reali ad aliquote tendenzialmente proporzionali.

Con l'affermarsi dello Stato sociale e il superamento dell'idea di Stato minimo si affermò la necessità di un'imposta progressiva.

Quanto alla finalità *sub b)*, si può affermare che il carattere di personalità sia seriamente compromesso dalla mancanza della previsione di un'esenzione del minimo vitale su base universale. Tale circostanza, sulla base di quanto si è detto in proposito precedentemente<sup>10</sup>, fa sì che nel sistema attuale il principio di capacità contributiva non sia pienamente rispettato.

Infine, la discriminazione qualitativa dei redditi, quale caposaldo della riforma in parola, veniva attuata attraverso la previsione dell'Imposta Locale sui Redditi, della quale si è ampiamente trattato *supra*<sup>11</sup>.

### **3.2. L'erosione dell'imposta sul reddito complessivo: il fenomeno della cedolarizzazione**

Come anticipato, il tributo che sarebbe dovuto derivare dalla riforma poc'anzi citata avrebbe dovuto seguire i criteri, nitidamente delineati dalla l. delega n. 825 del 9/10/1971, di personalità, onnicomprensività e progressività<sup>12</sup>.

Tuttavia, al decreto emanato si sono susseguiti interventi a-sistematici, salvo addivenire ad un successivo tentativo di riordino attuato con il d.P.R. n. 917 del dicembre 1986, il c.d. Tuir, a sua volta modificato successivamente alla sua entrata in vigore.

Conseguentemente, emerge come si sia andata erodendo l'area della progressività in conseguenza di interventi susseguitisi nel tempo, i quali:

- a) se vengono presi in considerazione singolarmente, sembrano perseguire più che legittime esigenze, il più delle volte apprezzabili in termini di efficienza. Comunque, generalmente, paiono corrispondere a ragioni politiche tendenzialmente condivisibili;

---

<sup>10</sup> Si veda il cap. I al par. 1.3., ove si spiega come il principio dell'esenzione del minimo vitale costituisca un corollario necessario dello stesso principio di capacità contributiva.

<sup>11</sup> Vedi cap. II, par. 2.3.

<sup>12</sup> FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003, p. 774.

b) se, invece, si ha una visione d'insieme, si può dire che abbiano generato «una stratificazione di norme e particolarità che minano l'equità orizzontale e verticale dell'imposta»<sup>13</sup>.

Si può anticipare, sin da subito, che di questa riforma sia rimasto ben poco in quanto l'imposta progressiva sul reddito complessivo, l'IRPEF, nonostante la facciata di imposta onnicomprensiva, non è più tale in quanto da essa sono fuoriusciti – senza pretesa di completezza dell'elenco – gli interessi finanziari, le componenti del patrimonio immobiliare, le plusvalenze sulla vendita di immobili, il regime forfettario opzionale per i soggetti che esercitino attività di impresa, arti e professioni.

Insomma, il nostro ordinamento tributario è diventato un sistema di imposte speciali nel quale manca del tutto l'equità orizzontale, in quanto alcuni soggetti – i percettori di redditi da lavoro dipendente (e di pensione) – pagano aliquote progressive, mentre tutti gli altri pagano una delle tante aliquote proporzionali, che costituiscono un vero e proprio guazzabuglio.

Inoltre, si può notare un rovesciamento della discriminazione qualitativa in quanto essa, nonostante fosse sempre stata intesa nel senso di considerare che i percettori di redditi da capitale avessero una maggiore capacità di contribuire, nel caso italiano viene disattesa, poiché paiono tassati maggiormente i recapiti “guadagnati”.

Risulta allora fondamentale andare a vedere come la fuoriuscita di vari tipi di reddito dall'imposizione basata sul modello teorico della *Comprehensive Income Tax* abbia minato i requisiti di universalità e generalità che avrebbero dovuto contraddistinguere l'IRPEF, determinando in tal modo una notevole violazione dell'equità fiscale.

La previsione di regimi sostitutivi, con buona pace del modello teorico della *Comprehensive Income Tax*, come a suo tempo notava già Cosciani, finisce per non limitarsi a «[...] ridurre in misura corrispondente l'onere fiscale sul reddito che si vuole agevolare o che comunque sfugge, totalmente o in parte, al principio del cumulo, ma si trasforma, altresì, in uno sgravio indebito anche per gli altri redditi soggetti al regime normale»<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> RIZZA P., ROMANELLI M., SAVEGNAGO M., N., *IRPEF, (in)equità e (in)efficienza: un'analisi strutturale basata sul modello di microsimulazione BIMic*, 2020.

<sup>14</sup> Sul punto COSCIANI C., *Su di alcune deformazioni della progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. dir. fin. dc. fin.*, 1977, I, 238. Citato anche da PALAZZO F., *Flat Tax, principio di progressività ed equità fiscale*, Tesi di laurea, Libera Università Internazionale degli Studi Sociali, Roma, 2021.

### 3.2.1. La tassazione dei proventi di natura finanziaria vs i principi di equità orizzontale e verticale

Avendo già trattato dei redditi da capitale, in questa sede ci si limita a rimarcare solo la circostanza per cui i proventi derivanti da interessi, dividendi, rendite e altri frutti periodici<sup>15</sup> non vengano sottoposti al genere di tassazione progressiva ma scontino imposte sostitutive.

Nell'ambito del d.P.R. n. 917 del 1986 i redditi di natura finanziaria sono da ricondursi alle categorie<sup>16</sup> dei:

- a) redditi da capitale → dividendi, interessi e proventi analoghi;
- b) redditi diversi → plusvalenze e minusvalenze derivanti da transazioni su azioni, su titoli rappresentativi di capitale di impresa e altri prodotti.

Più precisamente ed in linea generale, come noto, i redditi derivanti da capitale vengono sottoposti ad un'aliquota del ventisei per cento (del 12,5% per i titoli di Stato).

Per quanto di nostro interesse, va detto che si tratta di un tipo di proventi per il quale pare irrealizzabile una tassazione diversa da quella con imposta proporzionale basata su un meccanismo di ritenuta alla fonte, se non altro per la semplicità amministrativa delle imposte sui redditi finanziari così come attualmente strutturate<sup>17</sup>.

Per quanto attiene alle altre ragioni a favore di tale scelta si rimanda a quanto detto *supra*<sup>18</sup>, sottolineando solamente come la tassazione dei redditi finanziari, così come organizzata oggi, in effetti, ponga seri dubbi in termini di equità verticale ed orizzontale<sup>19</sup>.

- a) da un lato, il *deficit* di equità verticale è dovuto al fatto per cui i piccoli risparmiatori ed i titolari di rendimenti derivanti da capitali di enorme ammontare subiscano sostanzialmente la medesima imposizione;

---

<sup>15</sup> Si veda l'art. 44 del d.P.R. n. 917 del 1986.

<sup>16</sup> Sul punto si faccia riferimento a *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario - le proposte degli auditi*, in *dossier, XVIII legislatura*, 21/6/2021, p. 41.

<sup>17</sup> Sul punto si faccia riferimento a *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario - le proposte degli auditi*, in *dossier, XVIII legislatura*, 21/6/2021, p. 42.

<sup>18</sup> Vedasi cap. II, par. 2.1.1.

<sup>19</sup> GHISELLI F., *Diritto tributario italiano, l'imposta progressiva quale naturale alternativa alla Flat Tax, La progressività (effettiva) come strumento di equità e di attuazione dei principi di solidarietà sociale*, estratto dal libro *Imposta progressiva versus Flat Tax: la progressività come strumento di equità sociale*, Reggio Emilia, Imprimatur, 2018.

- b) dall'altro – e sul punto non si ritorna<sup>20</sup> – si attua una discriminazione qualitativa al contrario per cui i redditi in parola scontano una tassazione proporzionale, che nella grandissima maggioranza dei casi risulta essere inferiore rispetto all'imposizione che sconterebbero laddove essi concorressero alla formazione del reddito complessivo sottoposto ad imposte progressive.

In conclusione, si tratta di un tema di grande attualità, sul quale, però, pare esservi molta confusione. Il problema, se si vuole, è acuito dal fatto che il tema della tassazione del risparmio diventa ancora più rilevante in un Paese come l'Italia, che viene comunemente definito “un paese di risparmiatori”.

Si tratta di una definizione particolarmente azzeccata, soprattutto in questo momento.

Si può notare, infatti, come nell'ultimo decennio la ricchezza finanziaria sia cresciuta del cinquanta per cento<sup>21</sup>; e forse ancora più interessante risulta essere il fatto che quando da più parti si tenda a demonizzare forme di tassazione più incisive su tali redditi lo si faccia richiamando, un po' confusamente, l'arcinoto teorema della doppia tassazione del risparmio<sup>22</sup>.

### **3.2.2. La tassazione dei redditi fondiari vs i principi di equità orizzontale e verticale**

Meritevole di attenzione è la tassazione dei redditi fondiari, la quale appare contraddistinta da un notevole *deficit* in termini di equità.

La ricchezza generata dal possesso di terreni (nella sua duplice componente: dominicale e agraria) e fabbricati viene misurata dai redditi fondiari<sup>23</sup>. Come noto, per

---

<sup>20</sup> Rimandando a quanto detto *supra*.

<sup>21</sup> Si tratta di dati risultanti da una ricerca della FABI, *Il sindacato autonomo dei bancari*, in *Il Sole 24 Ore - Finanza Personale*, 26 agosto 2022. In particolare, il confronto viene condotto tra la ricchezza finanziaria del 2011 e quella del 2021: emergeva come a fine 2021 essa risultasse cresciuta del cinquanta per cento, ovvero di 1.700 miliardi sul 2011. «*Risparmio, il patrimonio delle famiglie supera i 5.256 miliardi. Secondo il sindacato, nel 2021 cresce il contante (più quarantacinque per cento) mentre calano le obbligazioni e si assiste al balzo delle polizze assicurative*».

<sup>22</sup> Ci si riferisce in particolare al recentissimo commento di M.L. Sileoni, segretario generale dell'anzidetta Fabi, il quale demonizza un possibile intervento fiscale nei confronti dei risparmi degli italiani, facendo appello al fatto che si tratti di ricchezze derivanti da redditi da lavoro, i quali dunque sono già stati tassati come tali. FERRARI G., *Gli italiani i meno indebitati d'Europa. In dieci anni famiglie più ricche del 50%*, in *Il Secolo XIX*, 27/08/2022, p. 18.

<sup>23</sup> MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 219.

essi si utilizza il sistema catastale, che è improntato alla tassazione del reddito medio-ordinario.

Più precisamente il reddito medio-ordinario ricavabile dalla specifica tipologia di terreno o di fabbricato viene individuato dal catasto.

In particolare, esso viene definito:

- a) medio → in quanto è il risultato della media del reddito ricavabile in un determinato numero di anni;
- b) ordinario → in quanto viene misurato avendo come riferimento la gestione normale<sup>24</sup>.

Le rendite catastali sono definite dal r.d.l. n. 653 del 13/04/1939 e la loro ultima revisione risale al 1988 per i terreni, ed al 1990 per i fabbricati<sup>25</sup>.

Pertanto, è agevole immaginare che sussistano notevoli discordanze tra le rendite catastali e le potenzialità effettive degli immobili.

Non sono mancati tentativi di addivenire ad una riforma del sistema catastale, la quale, tuttavia, non è mai stata portata a termine: limitandoci agli interventi più recenti, in primo luogo si è tentato con la l. delega n. 23 del 2014, mai estrinsecatasi in un decreto legislativo; successivamente, anche a seguito dei suggerimenti derivanti dall'OCSE, il Fondo Monetario Internazionale<sup>26</sup> e del Consiglio dell'Unione Europea<sup>27</sup>, la l. delega n. 456 del 21/6/2022 per la Riforma del sistema fiscale<sup>28</sup> ha predisposto all'uopo l'art. 6, la cui rubrica recita così: «*modernizzazione degli strumenti di mappatura degli immobili e revisione del catasto fabbricati*».

Solo il tempo ci potrà dire se questa verrà effettivamente attuata o meno.

Così delineato il quadro generale dei redditi fondiari, ai nostri fini, risulta ancor più interessante andare ad approfondire i redditi fondiari determinabili sulla base del criterio di effettività. Si porrà l'attenzione su due fenomeni relativamente recenti riguardanti, rispettivamente, i canoni di locazione e le plusvalenze generate dalla vendita dell'immobile.

---

<sup>24</sup> DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, Milano, AG, 1994, p. 28.

<sup>25</sup> STEVANATO D., *Nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio, in videoconferenza, seduta n. 3 del 2/2/2021, commissioni riunite (VI Camera e VI Senato), resoconto stenografico, p. 71.

<sup>26</sup> Country Report 2020, p. 17.

<sup>27</sup> N. doc. Comm. 9936/19.

<sup>28</sup> Sul punto si veda VILLANI M., *Riforma del catasto: cosa prevede la legge delega*, in *diritto.it*, 12/10/2021.

Concentrandoci sulla prima delle due fattispecie citate, dato che nell'ambito dei redditi da fabbricati non si guarda al reddito medio-ordinario ma al reddito effettivo, nelle ipotesi in cui l'immobile sia dato in locazione ed ammesso che «*il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfettariamente del cinque per cento, sia superiore*»<sup>29</sup> alla rendita catastale, «*il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione*»<sup>30</sup>.

Risulta superfluo dire che la tassazione basata sulla rendita catastale trovi la sua *ratio* giustificatrice nella semplice circostanza di possedere l'immobile, considerato dalla Consulta – nella sentenza n. 16 del 31/3/1965 – elemento astrattamente idoneo alla produzione di reddito<sup>31</sup>.

A questa disciplina generale per i canoni di locazione si è sovrapposto un regime speciale, ovvero la c.d. cedolare secca per gli immobili ad uso abitativo concessi in locazione, che ha riscosso un successo tale da poterla – non a torto – considerare come la forma di tassazione oggi normalmente applicata ai redditi da locazione di immobili<sup>32</sup>.

In particolare, il d.lgs. n. 23 del 14/3/2011 ha previsto all'art. 3 che tale imposta sia «*sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione*» e sostituisca altresì «*le imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione*».

Pertanto, sintetizzandone le caratteristiche, tale regime viene ad essere<sup>33</sup>:

- a) semplificato → in quanto raggruppa in sé tutte le imposte che si applicano alla locazione di immobili;
- b) agevolato → in quanto se si generasse un reddito fondiario, questo, secondo i principi generali, dovrebbe concorrere all'ammontare di tutti i redditi del

---

<sup>29</sup> Art. 4 bis d.P.R. n. 917 del 22/12/1986.

<sup>30</sup> Art. 4 bis d.P.R. n. 917 del 22/12/1986.

<sup>31</sup> Sul punto si veda MAURO M., *Imposta patrimoniale e imposizione sui redditi fondiari: profili critici e possibile razionalizzazione*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/6/2021, fasc. 2, p. 227.

<sup>32</sup> Riportando i dati utilizzati nella trattazione del medesimo tema da STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 88. Dall'analisi dei dati delle dichiarazioni dell'IRPEF 2014, curata dal MEF, a p. 26 emerge che avevano optato per la c.d. cedolare secca sui redditi da locazione, 1,4 milioni di contribuenti per una base imponibile di 9,3 miliardi di euro. Si tratta approssimativamente dei tre quarti dei locatori italiani, stando alle stime effettuate da LUNGARELLA R., *Quattro anni di cedolare secca: vincono solo i proprietari*, in *www.lavoce.info*, 5 agosto 2016.

<sup>33</sup> Si sta usando la stessa schematizzazione e la stessa terminologia usata in MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 223.

contribuente e dunque essere sottoposto a tassazione progressiva; si è però stabilito un sistema derogatorio, per cui per quella forma particolare di reddito fondiario che è la locazione, a certe condizioni il proprietario può applicare un'imposta speciale con un'aliquota del ventun per cento<sup>34</sup>. Pertanto, si può scegliere di sottrarre la tassazione del canone di locazione dalla progressività;

- c) sanzionatorio aggravato → dato che le sanzioni previste in caso di evasione del contribuente che abbia optato per il regime cedolare sono maggiori rispetto a chi evadesse non optando per tale regime.

Resta da chiedersi quali siano le ragioni che abbiano spinto il legislatore a prevedere tale regime sostitutivo che – come sarà facile comprendere – si estrinseca in un trattamento di favore per il soggetto che vi opti.

La *ratio* diverge rispetto a quella che muove il legislatore a prevedere un regime sostitutivo per i redditi derivanti da capitale; infatti, se per questi ultimi c'erano tutta una serie di ragioni<sup>35</sup>, nel caso dei redditi da locazione l'assoggettamento alla cedolare secca dei canoni di locazione è dovuta ad un unico motivo. In particolare, si è preso atto della cospicua evasione nell'ambito delle locazioni tra privati e dunque si è cercato di “convincere” il contribuente al pagamento dell'imposta, facendo leva, per così dire, su di un aumento di fedeltà fiscale che sarebbe derivato dalla misura in parola<sup>36</sup>.

Se un professionista ha tutto l'interesse ad avere la documentazione di un contratto di locazione per dedurlo dalle spese come costo, chi non è un imprenditore e mette in locazione un bene immobile ad un altro soggetto a sua volta non imprenditore, non dichiarando nulla non paga imposte. Il legislatore, prendendo atto dell'evasione e dell'impossibilità di scoprirla, stabilisce una tassazione ridotta per disincentivarla. Qui si vede il classico *trade-off* tra equità ed efficienza: l'imposta “giusta” accentuerebbe i fenomeni evasivi, quella meno equa è più efficiente e consente di ottenere maggior gettito.

Più discutibile è stata la scelta fatta con la l. n. 145 del 2018<sup>37</sup> di allargare, transitoriamente, la misura in parola anche ai redditi derivanti da locazioni di immobili

---

<sup>34</sup> E del dieci per cento per i contratti che prevedano un canone concordato nei comuni con carenza di disponibilità abitativa e nei comuni ad alta densità abitativa. Per un approfondimento di questo e di altri aspetti riguardanti i redditi fondiari ed in particolare la c.d. cedolare secca per gli immobili abitativi concessi in locazione per uso abitativo.

<sup>35</sup> Che si sono messe in luce nel precedente capitolo.

<sup>36</sup> Della medesima opinione è STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 521.

<sup>37</sup> Ovvero la Legge di Bilancio 2019.

ad uso commerciale che non avessero una superficie maggiore di 600 mq<sup>38</sup>. Non risulta difficile comprendere come tale allargamento sia in tensione con la *ratio* della previsione stessa della cedolare secca.

Va da sé, infatti, che se il soggetto-conduttore fa un uso professionale dell'immobile avrà tutto l'interesse ad avere la documentazione di un contratto di locazione per dedurlo dalle spese come costo; dunque, sotto questo specifico aspetto, non si vede la finalità di contrasto all'evasione che, invece, dovrebbe contraddistinguere il regime differenziato *de quo*.

Verosimilmente, tale allargamento è stato attuato in quanto si riteneva che potesse servire da incentivo ai proprietari di tali immobili ad affittare i numerosi locali sfitti in varie zone della penisola, ma probabilmente tale obiettivo avrebbe potuto essere perseguito – più propriamente – con strumenti differenti.

Del tutto da condividersi pare, invece, un'altra estensione della misura in parola, effettuata dal d.lgs. n. 50 del 2017 riguardante le c.d. locazioni brevi<sup>39</sup>; per esse il legislatore ha, infatti, predisposto l'applicazione della cedolare secca ugualmente a quanto previsto per le locazioni, per così dire, ordinarie, contrastando in tal modo il fenomeno evasivo.

Comunque sia, la misura *de qua* ha raggiunto l'obiettivo per cui era stata ideata, ovvero quello di ridurre l'evasione in questo specifico ambito.

---

<sup>38</sup> In particolare, la Legge di Bilancio 2019 aveva previsto la possibilità per coloro che davano in locazione un immobile ad uso commerciale di optare per tale regime sostitutivo, prima riservata esclusivamente agli immobili ad uso abitativo. *Cedolare secca affitti commerciali: guida aggiornata alle ultime novità - Ultime novità sulla cedolare secca sugli affitti commerciali: ecco come funziona, quali sono le regole e le ultime notizie in materia*, in *Redazione lavoro e diritti*, 13 aprile 2022.

<sup>39</sup> Per tali dovendosi intendere ai sensi dell'art. 50, comma 14, d.l. del 24/04/2017: «i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare». In particolare, l'allargamento in questione è previsto dal comma 2 del medesimo articolo.

Si aggiunga, per dovere di completezza, che, dal 2021, è stato previsto che si possa optare per la cedolare secca solamente nel caso in cui si diano in locazione al massimo quattro appartamenti. Si è, infatti, previsto che chi superi tale soglia debba fornirsi di partita iva, assumendo dunque la veste di imprenditore (si tratta di una previsione della Legge di Bilancio 2021). Sul punto si veda *Cedolare secca locazioni brevi: attenzione ai nuovi limiti del 2021 - Locazioni brevi 2021: possibile scegliere la cedolare secca al 21%? Sì ma a certe condizioni. Tra novità e conferme ecco a cosa prestare attenzione*, in *Redazione Fisco e Tasse: la tua guida per un fisco semplice*.

In tal senso paiono andare anche le statistiche: in particolare, il Dipartimento delle Finanze (MEF) ha stimato un recupero di evasione di 1-1,5 miliardi in riferimento all'anno 2013<sup>40</sup>.

Pertanto, traguardando la questione da questo angolo visuale, si può affermare che la cedolare secca sia stata un successo, non dimenticatoci, tuttavia, che a farne le spese è stata, ancora una volta, l'equità intesa sia in senso verticale sia in senso orizzontale.

Come già accennato, in questo caso possiamo notare il contrasto tra giustizia ed efficienza; l'imposta giusta garantirebbe molta evasione, quella meno giusta è più efficiente e consente di ottenere maggior gettito.

Sempre nel settore immobiliare si ha un altro caso di lesione del principio di equità verticale e orizzontale costituito dal trattamento differenziale previsto per le plusvalenze derivanti dalla cessione di fabbricati o terreni agricoli.

In particolare, *«le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni [...] e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, 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»*<sup>41</sup> sono sostanzialmente esenti da imposizione.

Tuttavia, sembra trattarsi di un caso in cui in realtà manchi una reale giustificazione di questo trattamento diversificato che ha l'effetto di un'erosione del reddito complessivo suscettibile di imposizione progressiva<sup>42</sup>.

Probabilmente si deve condividere l'opinione del professor Stevanato<sup>43</sup>, il quale ritiene che l'esclusione in parola dipenda dall'asserita mancanza di *«intento speculativo»*, che costituiva, nell'intenzione del legislatore del '73, il criterio dirimente per la sottoposizione o meno a tassazione dei c.d. *capital gains*.

---

<sup>40</sup> Così STEVANATO D., *Nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio, in videoconferenza, seduta n. 3 del 2/2/2021, commissioni riunite (VI Camera e VI Senato), resoconto stenografico, p. 46.

<sup>41</sup> Art. 67, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 917 del 22/12/1986.

<sup>42</sup> Sulla mancanza di giustificazione dell'esenzione in parola si veda STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 88, il quale sottolinea come in effetti si tratti di esenzioni previste per *«somme costituenti a pieno titolo reddito in senso economico»*.

<sup>43</sup> STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 88.

In conclusione, prescindendo dalle – più o meno condivisibili – ragioni politiche a favore dell'adozione di tali previsioni, va dato atto del fatto che la tendenza in atto nel settore immobiliare vada verso un abbandono dell'imposizione di tali redditi ai fini IRPEF ed una conseguente erosione della stessa imposta.

### **3.2.3. La tassazione di premi, vincite o altri proventi derivanti dalla pura sorte vs i principi di equità orizzontale e verticale**

Con particolare riferimento alla discriminazione qualitativa, una previsione quasi paradossale rispetto alle teorie che vorrebbero una tassazione di favore per i cosiddetti redditi guadagnati, la ritroviamo nell'ambito della tassazione dei proventi derivanti dalla pura sorte.

In particolare, i redditi generati dalle vincite al gioco rientrano nell'ambito dei redditi diversi di cui all'art. 67 del d.P.R. n. 917 del 1986 e subiscono una ritenuta alla fonte in modo tale che il vincitore non sia onerato di obblighi dichiarativi<sup>44</sup>.

Ne consegue che tali proventi sono esclusi dall'IRPEF con buona pace, ancora una volta, della teoria della *Comprehensive Income Taxation* e scontano, invece, tassazioni sostitutive determinate come segue<sup>45</sup>:

- a) del dieci per cento → per i premi delle lotterie, tombole, pesche o banchi di beneficenza autorizzati a favore di enti e comitati di beneficenza;
- b) del venti per cento → sui premi dei giochi svolti in occasione di spettacoli radio-televisivi, competizioni sportive o manifestazioni di qualsiasi altro genere nei quali i partecipanti si sottopongono a prove basate sull'abilità o sull'alea o su entrambe;
- c) del venticinque per cento → in ogni altro caso.

Pertanto, ci si trova di fronte ad un rovesciamento della prospettiva per cui il c.d. *unearned income* dovrebbe essere tassato maggiormente.

Tra l'altro, in questo caso, si fa fatica a trovare una *ratio* giustificatrice di ciò.

Forse la si potrebbe riscontrare nelle teorie di inizio Novecento per cui «*poiché è carattere essenziale del reddito la sua riproduzione periodica, è evidente che tutta quella parte del prodotto che non si riproduce periodicamente, non fa parte del reddito*

---

<sup>44</sup> Per un approfondimento del tema si veda FERRARI ZUMBINI A., *Discusso prelievo fiscale sulle vincite nei giochi*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2015, fasc. 2, p. 403.

<sup>45</sup> Si fa riferimento al d.P.R. n. 600 del 29/09/1973, Art. 30 - *Ritenuta sui premi e sulle vincite*.

[...] così un aumento, che si avveri nel prodotto netto di un paese per eredità, o guadagni di lotteria [...] è bensì aumento di patrimonio, nazionale o sociale, ma non è reddito, poiché manca del carattere essenziale della periodicità [...] Dunque tutta quella parte del prodotto netto, che va in possesso dei ladri, dei giocatori, dei mendicanti, non fa parte del reddito sociale; come non ne fa parte la ricchezza assegnata per una sola volta, quale indennità d'assicurazione, alle vittime dei sinistri, od ai loro eredi»<sup>46</sup>.

Tuttavia, come fa notare Stevanato<sup>47</sup>, queste teorie servivano ad escludere, a monte, dalla nozione di reddito, premi, vincite e quant'altro di tal genere; ma nel momento in cui si includono tali forme di entrate nella stessa nozione, non vi sarebbe motivo per prevedere a valle un trattamento differenziale di favore.

A ben vedere, l'anzidetta questione riguardante l'inclusione o meno degli incrementi patrimoniali non riferibili ad una fonte produttiva può essere ricondotta al dibattito svoltosi in dottrina su quale fosse la nozione rilevante di reddito.

In particolare, se si adotta una:

- a) nozione di reddito-entrata<sup>48</sup> → si includeranno nel reddito gli incrementi di patrimonio non derivanti da una fonte produttiva;
- b) nozione di reddito-prodotto → si ricomprenderanno solamente quegli incrementi generati da una fonte produttiva.

Come noto, da una nozione di reddito-prodotto si è transitati verso una nozione di reddito-entrata, anche se tali distinzioni, come fa notare Fantozzi<sup>49</sup>, non sembrano avere grande valenza sul piano giuridico-precettivo ma più che altro hanno rilevanza sul piano descrittivo.

Si vuol fare notare che le scelte legislative non dipendono tanto dalla scelta di una nozione rilevante di reddito ma dalle finalità che lo stesso legislatore si pone in materia fiscale.

---

<sup>46</sup> LORIA A., *La sintesi economica: studio sulle leggi del reddito*, Torino, Fratelli Bocca, 1909, pp. 48 ss.

<sup>47</sup> STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 86.

<sup>48</sup> Si tratta di una nozione, frutto della dottrina tedesca, onnicomprensiva di reddito che andrebbe ad includere ogni forma di aumento patrimoniale, indipendentemente da come lo si sia percepito. FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003, p. 777, nota 11.

Sul punto si veda anche ROMANI F., *Gli incrementi patrimoniali e l'imposta sul reddito*, Roma, 1964, p. 102.

<sup>49</sup> FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003, p. 777.

### **3.2.4. La tassazione dei redditi da lavoro autonomo, delle piccole imprese e dei professionisti vs i principi di equità orizzontale e verticale**

Approcciando il tema riguardante la tassazione differenziale per i lavoratori autonomi percettori di redditi di modesta entità, si può partire da un'analisi vagamente teorica di quali ne siano le ragioni e come possa attuarsi un trattamento fiscale di favore per le imprese di piccole dimensioni rispetto a quelle di grandi dimensioni.

In particolare, ci si chiede quali siano le argomentazioni per prevedere che determinati redditi di impresa al ricorrere di alcune caratteristiche – ovvero in presenza di un determinato ammontare di ricavi, di un certo numero di dipendenti e *similia* – possano essere destinatari di un trattamento tributario differenziato.

#### **3.2.4.1. Le ragioni a favore di un trattamento preferenziale per le piccole e medie imprese**

Costituisce un dato di fatto che i vari ordinamenti tendano a delineare dei vantaggi fiscali per tali imprese, spesso per ragioni che si possono definire extrafiscali; tuttavia, tale propensione degli ordinamenti tributari contemporanei contribuisce a creare disomogeneità all'interno dei sistemi fiscali dei singoli Paesi<sup>50</sup>.

In dottrina, le giustificazioni a favore di un trattamento di tal genere nei confronti delle piccole e medie imprese, non sono univoche. Si può tentare, a titolo esemplificativo, di enucleare tre obiettivi che normalmente si perseguono nel momento in cui si vada in questa direzione:

- a) in primo luogo, ed in particolare nella realtà economica italiana contraddistinta dall'altissimo numero di imprese di modeste dimensioni, un trattamento preferenziale nei confronti delle piccole e medie imprese dovrebbe avere come conseguenza uno stimolo alla crescita delle stesse e di ciò dovrebbe beneficiare l'economia del Paese.

---

<sup>50</sup> Sulla questione si sofferma nel medesimo senso SBROI VACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte dirette*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020, p. 105, la quale fa queste affermazioni nell'ambito della trattazione dei redditi societari, soffermandosi in particolare sulla possibilità di prevedere trattamenti fiscali differenziati tra società di grandi dimensioni e quelle medio-piccole.

Tale lavoro è incentrato prevalentemente sul sistema di tassazione societario e non sui regimi sostitutivi quale quello previsto per i lavoratori autonomi in Italia, sul quale ci si soffermerà tra breve.

Pare opportuno riportare le considerazioni da lei svolte nell'ambito della presente trattazione, in quanto si tratta, ciononostante, di due fenomeni distinti ma per i quali, in questo caso, possono essere svolte le medesime considerazioni teoriche.

In tal modo, peraltro si andrebbero ad agevolare le imprese caratterizzate da un basso volume di affari, le quali, come noto, trovano spesso più difficoltà ad ottenere finanziamenti rispetto alle imprese di maggiori dimensioni<sup>51</sup>.

In tal senso la leva fiscale servirebbe a ripristinare una posizione di parità tra le grandi imprese e quelle piccole;

- b) in secondo luogo, guardando il rovescio della medaglia, favorire le piccole e medie imprese ha quale conseguenza quella di svantaggiare le grandi imprese<sup>52</sup>.

A ben vedere si tratta semplicemente di un altro modo di guardare alla medesima questione; tale trattamento di favore può essere visto come agevolativo delle piccole e medie imprese o come un inasprimento per quelle di maggiori dimensioni<sup>53</sup>.

Tuttavia, *de iure condendo*, pare doversi fare attenzione a non esagerare nel deterioramento di tassazione di tali grandi imprese in quanto risulta sempre essere in agguato quel problema che prende il nome di “effetto soglia”<sup>54</sup>: ovverosia quel fenomeno per cui, quando una disciplina fiscale prevede un alleviamento in ragione della esigua misura dell’impresa, indirettamente si corre il rischio di arrestare la crescita delle stesse imprese di piccole dimensioni.

Va da sé, infatti che, se superata una certa quantità di ricavi o di altri fattori ritenuti rilevanti dalla norma, venga meno il regime agevolativo, le conseguenze negative che possono derivarne sono di due tipi:

- i. un disincentivo alla crescita delle stesse imprese, onde evitare il superamento di quella determinata soglia che porterebbe il soggetto economico a vedersi applicare un regime aggravato di tassazione;
- ii. uno stimolo all’evasione fiscale, in quanto, se dichiarando determinati proventi, si esce dal regime agevolato, la tentazione di occultarne una parte si fa particolarmente allettante;

---

<sup>51</sup> Così SBROIACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte dirette*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020, p. 106.

<sup>52</sup> Similmente SBROIACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte dirette*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020, pp. 108 ss.

<sup>53</sup> Verrebbe da dire che nella realtà economica italiana, stante la molteplicità di imprese di modeste dimensioni, la tassazione di queste ultime verrebbe ad essere quella ordinaria, mentre quella delle grandi imprese sarebbe un regime speciale.

<sup>54</sup> Così SBROIACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte dirette*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020, p. 118.

c) da ultimo, ci si pone anche una finalità di semplificazione.

È un dato di fatto la complicazione che contraddistingue i regimi tributari attuali, ed in particolare quello italiano, ed uno snellimento degli stessi parrebbe agevolare in misura maggiore le piccole e medie imprese in quanto «*the costs of complying with tax and other regulatory burdens fall disproportionately on small business which have fewer staff and less expertise and time to devote to understanding and applying such regulation*<sup>55</sup>».

Tuttavia, vanno sottolineate alcune precisazioni con riguardo a quest'ultimo punto:

- i. *in primis*, va notato che la necessità di snellimento dei sistemi tributari andrebbe a beneficio anche delle grandi imprese;
- ii. *in secundis*, la previsione di plurimi regimi sostitutivi applicabili in ragione delle dimensioni dei soggetti economici, se non opportunamente razionalizzati, sembra più che altro favorire una disarticolazione del sistema tributario, con conseguente disordine all'interno dello stesso<sup>56</sup>;
- iii. *in tertiis*, non sembra essere questa la direzione per addivenire ad una semplificazione della macchina tributaria, la quale abbisognerebbe, invece, di riforme di tipo strutturale.

Peraltro, la complicazione creata da queste misure di favore è ancor più evidente laddove esse si estrinsechino in una delimitazione della base imponibile con l'utilizzo di parametri differenti rispetto a quelli ordinari (in particolare nei casi in cui la determinazione della base imponibile avvenga in maniera forfettaria o anche laddove essa sia effettuata in maniera analitica ma con l'utilizzo di criteri differenti da quelli utilizzati per la generalità dei soggetti economici operanti).

In ultima analisi, va dato atto del fatto che l'attuazione o meno di misure di diversificazione fiscale a favore delle piccole e medie imprese sia un tema discusso e controverso.

---

<sup>55</sup> CRAWFORD C. e FREEDMAN J., *Small Business Taxation*, University of Oxford – Legal Research Paper Series, n. 25 del 2011, p. 1080.

<sup>56</sup> Similmente, e più diffusamente, SBROIACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte dirette*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020, p. 123.

Molto probabilmente si tratta di uno di quegli ambiti in cui si sono, per così dire, addossate troppe responsabilità allo strumento della leva fiscale. Si intende dire che lo sviluppo e la crescita delle piccole e medie imprese possono benissimo essere perseguiti con l'ausilio di strumenti extrafiscali<sup>57</sup>.

Come ultima notazione, non va dimenticato che, laddove si scelga di perseguire tali obiettivi con misure fiscali, non bisogna dimenticare che queste dovranno essere introdotte, sempre e comunque, avendo quale stella polare la capacità contributiva effettiva ed attuale dei soggetti interessati e, segnatamente, in questo caso delle piccole e medie imprese<sup>58</sup>.

### **3.2.4.2. Un microcosmo fiscale: il c.d. regime forfettario per i lavoratori autonomi**

Fatte queste considerazioni di più ampio respiro sull'opportunità o meno di introdurre misure di favore per le piccole e medie imprese si cercherà ora di entrare maggiormente nei dettagli ed in particolare di vedere come nel sistema italiano sia stata introdotta una misura che sembra andare in questa direzione<sup>59</sup>.

Riprendendo il filo del discorso, l'erosione dell'IRPEF ha interessato negli ultimi anni anche i redditi da lavoro autonomo, in quanto è emersa la necessità di prevedere un trattamento fiscale preferenziale per i lavoratori autonomi aventi uno scarso volume d'affari.

Più precisamente, ed in chiave diacronica, la Legge di Stabilità 2015<sup>60</sup> aveva previsto un trattamento differenziale di favore per i lavoratori autonomi che percepiscono proventi fino ai 30.000 euro annui<sup>61</sup>. A seguito delle modifiche apportate

---

<sup>57</sup> SBROIAVACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte dirette*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020, p. 127.

In tal senso si era pronunciato anche l'OECD: «*Pursuing the objectives through the tax system makes the tax legislation complex with adverse effects on compliance costs. Tax measures may be badly targeted, benefitting firms which would have no need of help. Tax measures may be not suitable for pursuing some objectives, such as helping firms raise more finance, or getting access to recent developments, or in encouraging the start up of new firms since most new firms are in a loss-making position for a number of years, Non-tax measures are more transparent and so more exposed to public and legislative scrutiny*». OECD, *Taxation of small business*, 1994, p. 98.

<sup>58</sup> Vedasi SBROIAVACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte dirette*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020, p. 128.

<sup>59</sup> Va precisato che le osservazioni che si sono fatte in questo paragrafo sinora vengono svolte in termini analoghi dalla dottrina (*rectius*: dagli autori citati nelle note precedenti) con riferimento alle piccole e medie imprese operanti come società. Di converso, le considerazioni che seguiranno e, segnatamente, quelle riguardanti la particolare misura del regime sostitutivo previsto per gli autonomi sono eminentemente da riferirsi, appunto, alle persone fisiche, alle c.d. Partite Iva.

<sup>60</sup> Legge n. 190 del 2014.

<sup>61</sup> Sul tema STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 90.

dalla Legge di Stabilità dell'anno successivo<sup>62</sup> il suddetto regime risultava applicabile per i soggetti che avessero ricavi compresi tra i 15.000 euro ed i 40.000 euro<sup>63</sup>.

In altre parole, si trattava di un trattamento fiscale di favore, inizialmente pensato per imprese marginali e poco strutturate<sup>64</sup>.

La situazione cambia profondamente nel 2019<sup>65</sup> e la principale novità è costituita dall'estensione di tale regime fiscale per gli autonomi che percepiscano ricavi fino a 65.000 euro.

Nel regime *de quo* la soglia dei ricavi è il presupposto per potervi optare, dopodiché l'aliquota si applica ad un reddito forfettariamente determinato, cioè fatto pari ai ricavi meno la percentuale forfettaria dei costi; quindi, i costi non sono calcolati su base analitica<sup>66</sup>.

Più precisamente, la base imponibile viene calcolata mediante l'ausilio dei coefficienti di redditività: si tratta di una percentuale individuata in maniera diversa a seconda del settore in cui opera il lavoratore autonomo, che determina la quota di ricavi che non sarà soggetta a tassazione in quanto costituente una somma da dedurre dall'imponibile a titolo di spese forfettarie<sup>67</sup>.

Così determinata la base imponibile, si applicherà «*un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, pari al quindici per cento*»<sup>68</sup>.

---

<sup>62</sup> Legge n. 208 del 2015.

<sup>63</sup> Si prevedevano altresì altre due limitazioni e, segnatamente, che non sussistessero: a) più di 5.000 euro lordi di spese per collaboratori o per lavoratori dipendenti; b) più di 20.000 euro di costi lordi per ammortamento di beni strumentali.

<sup>64</sup> Si veda STEVANATO D., *Nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio, in videoconferenza, seduta n. 3 del 2 febbraio 2021, commissioni riunite (VI Camera e VI Senato), resoconto stenografico.

<sup>65</sup> Con la legge n. 160 del 27/12/2019, entrata in vigore il 1° gennaio del 2020.

<sup>66</sup> Si veda STEVANATO D., *Nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio, in videoconferenza, seduta n. 3 del 2 febbraio 2021, commissioni riunite (VI Camera e VI Senato), resoconto stenografico.

<sup>67</sup> In particolare, rifacendoci alla disposizione rilevante sul punto, l'art. 1 comma 64 legge n. 190 del 2014 dispone che i soggetti che possono optare per tale regime «*determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività nella misura indicata nell'allegato n. 4 annesso alla presente legge, diversificata a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata*».

<sup>68</sup> Art. 1, comma 64, legge n. 190 del 2014.

Peraltro, viene prevista un'agevolazione, per così dire, all'interno dello stesso regime sostitutivo, per cui si prevede che l'imposta sostitutiva sia del cinque per cento per i primi cinque anni per le "nuove attività"<sup>69</sup>.

Sono stati, poi, previsti, negli anni successivi all'introduzione del regime in parola, ulteriori vincoli rispetto a quelli di cui sopra affinché si possa optare per il regime forfettario

Si anticipa sin da subito che essi sono di diversa natura, manifestano un certo disordine ed un atteggiamento ondivago da parte del legislatore, il quale ha introdotto, modificato e soppresso più volte tali limitazioni.

Allo stato dell'arte, le limitazioni previste sono strutturate in modo che non possano optare per tale regime i contribuenti che si trovino in una delle situazioni elencate al comma 57 dell'art. 1 della legge n. 190 del 2014<sup>70</sup>, e cioè coloro che:

- a) *«si avvalgano di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto o di regimi forfettari di determinazione del reddito»;*
- b) siano non residenti<sup>71</sup>;
- c) abbiano partecipazioni in società di persone o associazioni professionali o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del d.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986;
- d) abbiano il controllo di società a responsabilità limitata o di associazioni in partecipazione che esercitino attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli stessi contribuenti che vorrebbero optare per tale regime;

---

<sup>69</sup> Così dispone l'art. 1, comma 65, legge n. 190 del 2014, dove si precisano altresì delle limitazioni alla suddetta agevolazione interna. In particolare, si prevede che, al fine di vedersi applicare l'imposta sostitutiva del cinque per cento, devono ricorrere le seguenti condizioni:

a) *«il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 54, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare»;*  
b) *«l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni»;*

c) *«qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore al limite di cui al comma 54».*

<sup>70</sup> Nell'elencazione che segue si sta facendo riferimento a quanto contenuto nella disposizione di cui all'art. 1 comma 57, legge n. 190 del 2014.

<sup>71</sup> *«ad eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto».*

- e) svolgano la propria attività lavorativa prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali «sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi [...] nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro»<sup>72</sup>;
- f) abbiano percepito, nell'anno precedente, redditi da lavoro dipendente o di pensione superiori a 30.000 euro<sup>73</sup>.

Cercando di sistematizzare le cause di esclusione previste, pur apparendo di diversa natura, se ne può trarre una *ratio* comune.

In particolare, è stato sostenuto da una parte della dottrina che, eccezion fatta per l'esclusione *sub a)* e per quella *sub f)*, le altre esclusioni menzionate abbiano una finalità che si può definire anti-elusiva<sup>74</sup> in quanto mirano a scongiurare ipotesi di passaggio da redditi da lavoro dipendente a redditi da lavoro autonomo e per quanto riguarda, segnatamente, l'ipotesi *sub d)*, essa punta ad evitare lo svolgimento di prestazioni in favore di società di cui si detiene il controllo, con conseguente possibilità di deduzione dei costi di quest'ultima ai fini IRES<sup>75</sup>.

Procedendo con ordine, le esclusioni che si sono indicate *sub c)*, *sub d)* e *sub e)* sono meritevoli di ulteriori approfondimenti.

Si può leggere nella relazione illustrativa della Legge di Bilancio 2019 che le esclusioni *de quibus* rispondono alla «*duplicata ratio di evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo*».

Dalla circolare n. 9/E del 10 aprile 2019 dell'Agenzia delle Entrate<sup>76</sup> sembrerebbe emergere che le suddette esclusioni siano state pensate al fine di scongiurare il sopraggiungere di «*condotte evasive*».

---

<sup>72</sup> «ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni».

<sup>73</sup> A meno che il rapporto di lavoro sia cessato in quell'anno.

<sup>74</sup> Si tratta di osservazioni svolte dalla più recente dottrina. Si veda in particolare MONDINI A., *La frammentazione fiscale del lavoro autonomo nei regimi impositivi del suo reddito*, in *Rivista nuova di Diritto del Lavoro*, 2021, n. 4, p. 16, ove, più precisamente, si parla di norme aventi una funzione "antiabuso".

<sup>75</sup> MONDINI A., *La frammentazione fiscale del lavoro autonomo nei regimi impositivi del suo reddito*, in *Rivista nuova di Diritto del Lavoro*, 2021, n. 4, p. 16.

<sup>76</sup> A pagina 12 della circolare citata.

Tuttavia, da una lettura completa della medesima circolare e dal tenore testuale delle disposizioni di cui si discute, risulta che la finalità delle stesse possa ritenersi più propriamente antiabusiva<sup>77</sup>.

Non si tratta di una distinzione meramente teorica in quanto, allorché si tratti di operazioni che configurino un abuso del diritto di cui all'art. 10 *bis* dello Statuto del Contribuente sussisterà un regime più favorevole per il contribuente sia nell'ambito del procedimento amministrativo-tributario<sup>78</sup>, sia nell'eventuale fase processuale.

Senza aspirazioni di completezza si può distinguere tra<sup>79</sup>:

- a) garanzie nell'ambito del procedimento amministrativo tributario → procedendo per punti:
  - i. la previsione di cui al comma 6 del ridetto articolo 10 *bis*, secondo cui, laddove l'Amministrazione finanziaria ritenga sussistente un'ipotesi di abuso del diritto, deve necessariamente provocare il contraddittorio a pena di nullità<sup>80</sup>;
  - ii. la circostanza per cui l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad indicare, ancora una volta a pena di nullità, nell'avviso di accertamento<sup>81</sup>, le ragioni per cui i chiarimenti, eventualmente forniti dal contribuente non siano stati accolti<sup>82</sup>;
- b) trattamento più favorevole nell'ambito del processo dinanzi alle commissioni tributarie → procedendo, ancora una volta, per punti, i vantaggi si estrinsecano nelle circostanze per cui:

---

<sup>77</sup> Così GALDIERI G., *Circolare n. 9/E del 10 aprile 2019, Sulle cause ostative al regime forfettario, l'Agenzia delle Entrate "perde il controllo"*. Approfondimento Agevolazioni, Wolters Kluwer Italia s.r.l., p. 2, nota 2.

<sup>78</sup> In tal senso GALDIERI G., *Circolare n. 9/E del 10 aprile 2019*, cit., p. 2, nota 2. In tale sede l'attenzione viene posta esclusivamente sulle garanzie presenti nell'ambito della fase di accertamento, ma come si indicherà di seguito, sussistono rilevanti vantaggi per il contribuente anche nell'ambito del processo tributario.

<sup>79</sup> Si sta facendo riferimento a quanto contenuto in MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018, p. 37 e in MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016, p. 245.

Per un approfondimento più completo sul tema vedasi CONTRINO A. e MARCHESELLI A., *Il procedimento di accertamento dell'abuso: oneri delle parti e possibili vizi, difese e preclusioni processuali*, in *Corr. Trib.*, n. 8 del 2018, p. 576.

<sup>80</sup> Si tratta di quanto dispone il comma 6 del ridetto articolo 10 *bis*, il quale richiede che debba venire notificata al contribuente «una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati in motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto».

<sup>81</sup> Oltre, *ça va sans dir*, a dare atto della sussistenza dei requisiti essenziali affinché una determinata operazione costituisca elusione, e, segnatamente: la mancanza di sostanza economica della stessa, il vantaggio fiscale indebito, l'essentialità dello scopo di risparmiare indebitamente imposte.

<sup>82</sup> Così prevede il comma 8 del ridetto articolo 10 *bis*.

- i. non sussiste la riscossione provvisoria di un terzo della pretesa, generalmente prevista<sup>83</sup>;
- ii. incombe in capo all'Amministrazione finanziaria l'onere della prova in riferimento alla mancanza di sostanza economica, al vantaggio fiscale indebito, all'essenzialità dello scopo di risparmiare indebitamente imposte

Riprendendo le fila del discorso, e rilevato come la migliore dottrina propenda per la configurazione delle esclusioni in parola come norme antiabusive, va aggiunto, per dovere di completezza, che al venir meno di uno dei requisiti suddetti od al sopraggiungere di una delle cause di esclusione testé menzionate, il regime contributivo agevolato non cesserà di avere applicazione immediatamente ma a partire dal periodo di imposta successivo<sup>84</sup>, evitando così passaggi dal regime forfettario a quello ordinario nel corso dell'anno, cosa difficilmente praticabile in mancanza della tenuta di scritture contabili<sup>85</sup>.

Nella stessa logica sanzionatoria-aggravata che si è vista essere presente nell'ambito del regime della cedolare secca per le locazioni immobiliari, viene previsto che, in caso di infedele indicazione da parte dei contribuenti dei dati attestanti i requisiti e le condizioni per accedere al regime *de quo*, vi sia un aumento del dieci per cento della misura delle sanzioni di cui al d.lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, a patto che il maggiore reddito accertato superi del dieci per cento quello dichiarato<sup>86</sup>.

Sistematizzando, con la disciplina or ora delineata, il legislatore mirava a raggiungere<sup>87</sup>:

- a) *in primis*, un obiettivo di semplificazione – che si iscrive nel solco di quel filone dottrinale di cui si è dato atto *supra*<sup>88</sup>, che sostiene la necessità di

---

<sup>83</sup> Si rimanda a quanto previsto dal combinato disposto degli artt. 68 del d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 e 19 comma 1 del d.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997.

<sup>84</sup> Art. 1 comma 82 legge n. 190 del 2014.

<sup>85</sup> Sul punto vedasi MONDINI A., *La frammentazione fiscale del lavoro autonomo nei regimi impositivi del suo reddito*, in *Rivista nuova di Diritto del Lavoro*, 2021, n. 4, p. 16.

<sup>86</sup> Art. 1 comma 74 legge n. 190 del 2014, il quale, peraltro, contiene anche una previsione di senso opposto, ovvero di tipo premiale per coloro che abbiano «un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche», costituito dal fatto che per essi il termine di decadenza generalmente previsto per cui ai sensi dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 29/09/1973. Termine per l'accertamento: «*Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*» è ridotto ad un anno.

<sup>87</sup> Sul punto si veda CANÈ D., *Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/12/2018, fasc. 4, p. 439, il quale segue la medesima schematizzazione che si tenta di riproporre.

<sup>88</sup> Vedasi il paragrafo immediatamente precedente.

addivenire ad un trattamento preferenziale per le piccole e medie imprese e ritiene che sostegno alle piccole e medie imprese e semplificazione siano due aspetti fortemente correlati.

In tal senso, questa finalità può, a ragione, essere inquadrata in un tentativo di semplificazione a beneficio di tali soggetti in quanto «*small business cannot afford expensive experts to advise the best choice among a host of elections and systems. It should be a primary objective of any tax system that the paths of small business should to be strewn with traps for the unwary; that tax planning should be made easy; and that tax compliance should not require voluminous records and reports in addition to those needed for the conduct of the business itself*»<sup>89</sup>;

- b) *in secundis*, avrebbe una valenza propriamente agevolativa<sup>90</sup> e dunque dovrebbe considerarsi un regime in rapporto di specialità rispetto alla modalità ordinaria di tassazione.

Tuttavia, difficilmente si può non notare come tale imposta sostitutiva sia diventata, per così dire, strutturale o comunque non temporanea, tanto da poterla considerare una vera e propria modalità alternativa di tassazione e non necessariamente derogatoria.

Ora, è naturale che un regime impositivo sostitutivo venga percepito – come indica il nome stesso – come derogatorio rispetto a quello ordinario, ma ciò non toglie che esso stesso possa venire ad assumere, a determinate condizioni, la valenza di una vera e propria modalità alternativa di tassazione<sup>91</sup> per situazioni aventi caratteristiche differenziali ritenute rilevanti in applicazione del principio di eguaglianza tributaria, desumibile – come si è già avuto modo di dire *supra* – dall’art. 53 Cost., il quale, «*costituendo fra l’altro armonico e specifico sviluppo del principio di uguaglianza contenuto nell’art. 3 della Costituzione, si traduce, per quanto riguarda le imposte sui redditi,*

---

<sup>89</sup> CORNEEL F.G., *The structure of Small Business Taxation*, The Tax Lawyer, 1982.

<sup>90</sup> In tal senso CANÈ D., *Dall’IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell’imposta sui redditi delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/12/2018, fasc. 4.

<sup>91</sup> In tal senso MONDINI A., *La frammentazione fiscale del lavoro autonomo nei regimi impositivi del suo reddito*, in *Rivista nuova di Diritto del Lavoro*, 2021, n. 4, p. 12, nota 14.

Per un approfondimento sul tema della distinzione tra regime propriamente speciale rispetto ad un regime sostitutivo rispetto a quello ordinario ma costituente un’autonoma modalità di prelievo su determinati proventi si veda SCHIAVOLIN R., *Considerazioni sul regime IRAP del fallimento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, fasc. 7-8, p. 48.

*nell'esigenza di imposizione uguale per redditi uguali e di imposizione diversa per redditi diversi»<sup>92</sup>;*

c) *in tertiis*, di contrasto all'evasione e di deflazione del contenzioso tributario in quanto la misura *de qua* segnatamente:

i. allevia l'attività dell'Amministrazione finanziaria di accertamento dei redditi ai fini di fare emergere il reddito non dichiarato.

A ben vedere si tratta delle medesime *rationes* di carattere pratico e amministrativo che hanno fatto propendere *magna pars* dei sistemi tributari – come si è avuto modo di vedere *supra* – per un'imposizione di carattere proporzionale e sostitutiva rispetto all'imposta sul reddito complessivo per i redditi da capitale;

ii. ha un effetto deflattivo in quanto, esonerando l'Agenzia delle Entrate dallo svolgere attività di contestazione dell'inerenza all'attività di impresa delle spese sostenute dai soggetti interessati, finisce anche per evitare un alto numero di controversie vertenti sull'inerenza o meno dei costi.

Si tratta di un aspetto da non sottovalutare in quanto gran parte del contenzioso dinnanzi alle commissioni tributarie verte sull'inerenza di costi sostenuti da piccoli imprenditori, per i quali è facile cadere nella tentazione di far risultare esborsi sostenuti per ragioni personali o familiari come spese inerenti alla propria attività di impresa.

Infine, va dato atto della circostanza per cui il regime sostitutivo abbia inteso agevolare ampiamente gli esercenti arti, professioni o attività di impresa individuale, i quali non si può dire che si siano lasciati sfuggire l'occasione in quanto circa la metà di essi ha optato per tale regime<sup>93</sup>.

Sempre ammesso che i costi effettivamente sostenuti non siano sensibilmente più elevati rispetto a quanto risulta dai coefficienti di redditività sopra menzionati, nella grande maggioranza dei casi per coloro che producono redditi inferiori ai 65.000 euro all'anno il regime forfettario risulta particolarmente appetibile.

---

<sup>92</sup> Corte Cost., n. 155 del 1963.

<sup>93</sup> I dati di luglio 2021 indicavano che su 3,7 milioni di soggetti-partite Iva 1,6 milioni avevano optato per tale regime: ossia grossomodo il quarantacinque per cento del totale.

Sul punto si veda MONDINI A., *La frammentazione fiscale del lavoro autonomo nei regimi impositivi del suo reddito*, in *Rivista nuova di Diritto del Lavoro*, 2021, n. 4, p. 6.

Infatti, a titolo esemplificativo è stato stimato che, per un lavoratore autonomo che percepisca proventi sui 65.000 euro ed il cui coefficiente di redditività sia del settantotto per cento, la base imponibile risulta essere di 50.700 euro.

Pertanto, con l'aliquota del quindici per cento si otterrà in tale caso limite un risparmio di imposta maggiore di 8.000 euro rispetto a coloro che non abbiano (potuto) optare per tale regime<sup>94</sup>.

Uno dei profili più critici della disciplina in parola – ad avviso di scrive – è dato dal rischio del prodursi del c.d. effetto soglia di cui si è detto *supra*<sup>95</sup>: in particolare la previsione del tetto di 65.000 euro può essere «*un incentivo a rimanere piccoli*»<sup>96</sup> in quanto, in tal modo, viene frenata la produzione di redditi in misura superiore, visto che, quale corollario del ragionamento svolto poc'anzi, il superamento di anche un solo euro della soglia indicata comporterebbe nei casi limite il versamento di 8.000 euro aggiuntivi di imposte.

Solo in parte avrebbe potuto ovviare a tale problematica la previsione della Legge di Bilancio 2019, che aveva istituito, con decorrenza dal 1° gennaio 2020 un'ulteriore imposta sostitutiva per gli autonomi con ricavi compresi tra i 65.001 e i 100.000 euro<sup>97</sup>.

Tale regime avrebbe dovuto presentare, peraltro, alcune significative differenze, e segnatamente:

- a) un'aliquota non del quindici per cento ma del venti per cento;
- b) la determinazione dell'imponibile su base analitica e non su base forfettaria.

Tuttavia, la misura è stata abrogata dalla Legge di Bilancio 2020, permanendo dunque un disincentivo alla crescita delle piccole e medie imprese.

Di tale disfunzione, peraltro, si è dato atto nell'ambito delle discussioni per la Riforma dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche, ove la Commissione<sup>98</sup>, tra le altre cose, raccomandava l'introduzione di un meccanismo di uscita graduale dal regime opzionale: in particolare si proponeva l'introduzione di un biennio di transizione per gli autonomi che, dopo aver optato per il regime forfettario, sfiorassero

---

<sup>94</sup> MONDINI A., *La frammentazione fiscale del lavoro autonomo nei regimi impositivi del suo reddito*, in *Rivista nuova di Diritto del Lavoro*, 2021, n. 4, p. 13.

<sup>95</sup> Vedasi il paragrafo immediatamente precedente.

<sup>96</sup> Così CANÈ D., *Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1° dicembre 2018, fasc. 4.

<sup>97</sup> Vedasi CANÈ D., *Dall'IRI ai regimi sostitutivi*, cit.

<sup>98</sup> Doc. XVII n. 10 Documento approvato dalla VI commissione permanente finanze nella seduta del 30 giugno 2021 a conclusione dell'indagine conoscitiva deliberata nella seduta dell'11 novembre 2020 Riforma Dell'imposta sul Reddito delle Persone Fisiche e altri aspetti del sistema tributario (Articolo 144, comma 3, del Regolamento della Camera dei deputati), p. 23.

la soglia dei 65.000 – sempre entro un limite da individuarsi – ed al termine di tale biennio una fuoriuscita dal regime opzionale.

Fatto sta che, allo stato dell'arte, permanga un non indifferente disincentivo alla crescita di fatturato per i soggetti in questione.

Si noti, inoltre, che anche nel caso la soglia fosse innalzata a 100.000 euro, continuerebbe a persistere il freno alla crescita del fatturato al di sopra dell'anzidetta soglia.

In conclusione, è inutile far notare come si sia trattato di un intervento selettivo, pur con elementi positivi che, avendo assunto carattere strutturale, continuerà ad attuare delle differenziazioni sia sul piano verticale che su quello orizzontale.

### **3.3. Un'imposta “speciale” progressiva sui redditi da lavoro dipendente quale conseguenza dell'erosione della progressività. Una discriminazione qualitativa dei redditi al contrario**

Dalla ricognizione – non completa – dei tipi di reddito esclusi dalla progressività emerge il fallimento della nozione di reddito complessivo.

Infatti, il tentativo della Commissione Cosciani di elaborare l'Imposta Personale sul Reddito, seppure encomiabile, risultava allo stesso tempo – forse già allora – un'utopia.

- a) da un lato, era sicuramente lodevole in quanto l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche aspirava ad essere equidistante rispetto a qualunque fosse la natura dei redditi. Del resto, la discriminazione qualitativa – come già si è detto diffusamente<sup>99</sup> – sarebbe stata attuata per mezzo di un'imposta all'uopo pensata (l'ILOR);
- b) dall'altro, si rivelava sin dall'inizio un'utopia in quanto:
  - i. *in primis*, nacquero ben presto esclusioni dall'imponibile ai fini IRPEF; si pensi alla tassazione dei redditi da capitale, che storicamente è sempre stata di tipo cedolare;
  - ii. *in secundis*, anche nell'ambito dei redditi facenti parte della base imponibile ai fini IRPEF, si disposero necessariamente delle

---

<sup>99</sup> Cap. II, par. 2.1.4.

differenziazioni in merito alla determinazione della base imponibile di un reddito piuttosto che di un altro<sup>100</sup>.

Ne discende la contraddizione per cui si continuava a parlare di reddito onnicomprensivo ma al contempo ci si allontanava da tale modello. Col tempo si è andato accentuando il fenomeno della cedolarizzazione tanto da farci arrivare alla situazione attuale – paradossale – per cui l'imposta personale sul reddito complessivo pare divenuta un'imposta speciale<sup>101</sup>.

Quale conseguenza, il sistema tributario sembra aver assunto dei caratteri di frammentarietà e realtà più simili al sistema antecedente alla Riforma del 1973 piuttosto che a quelli pensati dalla Commissione Cosciani.

Arrivati a questo punto, e dopo aver messo in luce, senza pretesa di completezza, le caratteristiche di alcuni regimi sostitutivi dell'IRPEF, occorre rimettere in discussione la conclusione cui si era arrivati nel precedente capitolo a proposito della trattazione dell'ILOR<sup>102</sup>.

In particolare, si era affermato che con il superamento dell'Imposta Locale sui Redditi, il legislatore avesse tendenzialmente abbandonato l'obiettivo di discriminare qualitativamente i redditi, limitandosi unicamente ad attuare una discriminazione quantitativa.

In altre parole, il legislatore si era concentrato sul mettere in atto la teoria dell'utilità marginale del reddito, ovvero il principio di progressività.

Si era sottolineato, inoltre, il fatto che la discriminazione qualitativa avrebbe riassunto una posizione di preminenza grazie alla sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 2015.

Ora, occorre, almeno parzialmente, rivedere tale affermazione. Infatti, si può ben dire che la discriminazione qualitativa dei redditi venga attuata prevedendo una differenziazione di imposizione a seconda del tipo di reddito conseguito.

Tuttavia, si può tranquillamente sostenere che tale discriminazione non sia il risultato di un chiaro obiettivo di politica fiscale, nel senso di attuare un trattamento differenziato, ma che si tratti più che altro di una serie di interventi adottati senza alcuna omogeneizzazione né coordinamento (prova di ciò ne sia la circostanza per cui

---

<sup>100</sup> Si tratta di una riflessione di LIBERATI P., *Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1° marzo 2018, fasc. 1, p. 30.

<sup>101</sup> Similmente LIBERATI P., *Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/3/2018, fasc. 1.

<sup>102</sup> Vedasi cap. II, par. 1.4.2.

le aliquote previste per tali regimi sostitutivi sono quasi sempre diverse l'una dall'altra).

Se si vuole vedere una logica di fondo di tali regimi sostitutivi la si può trovare, probabilmente, nell'assunto – indimostrato – per cui, generalmente, si ritiene che un abbassamento delle aliquote generi una maggiore fedeltà fiscale, ed un conseguente maggior gettito per le casse dello Stato<sup>103</sup>.

In conclusione, ne deriva che, allo stato dell'arte attuale, l'imposta progressiva vada ad incidere selettivamente sui lavoratori dipendenti e percettori di pensioni, derivandone una discriminazione qualitativa al contrario in quanto – come più volte ripetuto – almeno teoricamente, questa dovrebbe essere attuata a favore dei percettori di *earned income*.

In effetti, si noti come i regimi sostitutivi di cui si è trattato vadano tutti a favore dei percettori di redditi diversi da quelli da lavoro dipendente.

L'unica concessione – in parziale contraddizione rispetto a quanto detto – risulta essere la previsione di un trattamento differenziato previsto per la parte della retribuzione dei lavoratori dipendenti costituita dai c.d. premi di produttività<sup>104</sup>.

Si tratta della sottoposizione ad un'aliquota sostitutiva dell'IRPEF del dieci per cento fino ad un massimo di 3.000 euro all'anno per coloro che percepiscano redditi da lavoro dipendente non superiori ad 80.000 euro annui<sup>105</sup>.

Si aggiunga, inoltre, che l'IRPEF grava soprattutto sulla c.d. *middle class*, ovvero sui percettori di redditi medi – principalmente di lavoro subordinato, i quali si vedono

---

<sup>103</sup> CANÈ D., *Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/12/2018, fasc. 4.

<sup>104</sup> Ci si riferisce a «*quelle somme di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione e che trovano la fonte istitutiva in accordi collettivi aziendali e territoriali*». BAGHIN S., *Premi di risultato e welfare aziendale: come utilizzarli per ridurre il cuneo fiscale?*, 20/4/2022.

<sup>105</sup> Per completezza va detto che allo stato attuale per i lavoratori dipendenti che percepiscano premi di produttività vi sono diverse possibilità e, segnatamente:

a) possono optare per il premio in busta paga con una tassazione del dieci per cento, come si è detto;  
b) se previsto nell'accordo negoziale possono convertire per intero o parzialmente il premio in prestazioni di *welfare* di vario genere con una detassazione totale (sempre nei limiti anzidetti del premio di 3.000€ lordi annui e limite del reddito da lavoro dipendente dell'anno precedente di 80.000€);  
c) possono anche essere destinatari di un ulteriore trattamento differenziato. Infatti, le aziende hanno la facoltà di offrire forme di welfare premiale in sostituzione del premio di risultato in aggiunta alla retribuzione ordinaria, al raggiungimento di obiettivi prestabiliti. In tal caso non sussistono i limiti di cui *sub a)* e *sub b)*.

sottoposti ad aliquote progressive particolarmente elevate<sup>106</sup>; la scala delle aliquote appare piuttosto ripida già riguardo ai redditi di medio ammontare<sup>107</sup>.

Andrebbe probabilmente ripensata la scelta fiscale della progressività in quanto proprio coloro che dovrebbero vedersi destinatari dell'asserito effetto redistributivo dell'imposta progressiva risultano, invece, discriminati.

Pare insomma che sia «*essenziale per assicurare il rispetto del principio di equità che l'assetto tributario dei redditi di lavoro dipendente sia modificato, non con l'introduzione di dispersive e spesso distorsive esenzioni a pioggia dell'imponibile, ma modificando strutturalmente il criterio di progressività che, se mantenuto, dovrebbe essere reso più blando e attenuato in modo da divenire scarsamente percepibile*»<sup>108</sup>.

### **3.4. Alcuni possibili rimedi *de iure condendo* all'erosione della progressività**

Finora, con riguardo ai regimi sostitutivi che si vanno moltiplicando, si è ragionato *de iure condito*, ovverosia si è preso atto della situazione attuale, dalla quale emerge un disordinato quadro privo di una lineare razionalizzazione.

Ragionando, invece, *de iure condendo*, si potrebbe dire che le strade da percorrere per ricondurre ad unità il sistema siano due<sup>109</sup>:

- a) da un lato, si potrebbe pensare di ricondurre i vari regimi sostitutivi che si sono passati in rassegna all'interno del reddito complessivo e dare – finalmente – attuazione al modello teorico elaborato dalla Commissione Cosciani;
- b) dall'altro lato, si potrebbero trasformare gli attuali regimi sostitutivi in microsistemi progressivi.

La strada *sub a)* – premesso che non è mai stata effettivamente seguita nei 50 anni successivi all'entrata in vigore della Riforma del '73 – oggi sembra ancor più impervia.

Insomma, probabilmente non si esagera dicendo che al momento sia una vera e propria utopia.

---

<sup>106</sup> Si pensi che, nonostante la rimodulazione delle aliquote IRPEF recentemente effettuato su redditi che si possono definire medi, come quelli tra 28.000 e fino a 50.000 euro, i contribuenti scontano un'aliquota del trentacinque per cento.

<sup>107</sup> STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 22.

<sup>108</sup> CROVATO F., *Il lavoro dipendente*, Padova, Cedam, 2001, p. 213.

<sup>109</sup> Seguendo l'impostazione di STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, pp. 118 ss.

In particolare, a ciò osterebbero vari fattori che implicitamente si sono già messi in luce *supra*.

Epitomica, sotto questo punto di vista, risulta la circostanza per cui la più volte richiamata tassazione sostitutiva dei redditi derivanti da capitale corrisponda ad esigenze di varia natura, non ultima quella di dover tener conto della competizione fiscale con i paesi stranieri<sup>110</sup>.

Anche prescindendo da ragioni condivisibili dal punto di vista teorico-pratico che ostano ad un riassorbimento delle varie imposte cedolari all'interno del reddito complessivo, questa strada sembra lastricata da, difficilmente superabili, ragioni di tipo politico-elettorale.

Pare molto difficile immaginare, infatti, un riassorbimento di imposte cedolari, quali la cedolare secca, nell'imposta progressiva, con conseguente pagamento di un maggior gettito da un anno all'altro per i contribuenti che ne beneficiano<sup>111</sup>.

Ancor più difficile sembrerebbe l'abolizione di un regime sostitutivo per i lavoratori autonomi, il quale sembra destinato a diventare una misura stabile.

Si deve prendere atto, insomma, dell'impossibilità di una tassazione fondata sulla *Comprehensive Income Taxation* nella sua formulazione teorica.

È stata teorizzata anche la strada *sub b)*, da Giovannini<sup>112</sup>, il quale ha proposto di sottoporre tali redditi ad una tassazione sì separata, ma, al contempo, prevedendo che tali regimi sostitutivi diventino dei sottosistemi al cui interno sia assicurata la progressività.

Pur essendo una trovata originale, astrattamente idonea a bilanciare i vari interessi in gioco, il sistema che ne verrebbe fuori non sarebbe soddisfacente né sul piano dell'equità verticale né sul versante di quella orizzontale, in quanto ogni singolo

---

<sup>110</sup> In tal direzione andava anche il *Libro Bianco* del 2008: «sembra che né il modello del reddito-entrata, né quello di reddito-spesa possano essere ragionevolmente presi come gli schemi di riferimento; piuttosto il modello duale può costituire un realistico compromesso cui ispirarsi, tenendo presente che la concorrenza fiscale sulla tassazione dei redditi da capitale continuerà a costituire un dato di fatto imprescindibile per qualunque legislatore».

<sup>111</sup> Sul punto si veda BISES B. e SCIALÀ A., *L'erosione della base imponibile dell'IRPEF: aspetti di equità*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 229.

<sup>112</sup> RICCIARDI R., *Il Re Fisco è nudo: dalla Web tax all'IRPEF, come riformare le tasse e renderle più eque. Colloquio con Alessandro Giovannini, autore di una forte critica al sistema fiscale italiano e di una proposta di riforma radicale: Servono "tre D": digitalizzare, destrutturare le imposte e dichiarare preventivamente, in accordo tra Stato e contribuente*, 2017. Più precisamente viene proposto di «destrutturare l'IRPEF, portando fuori dalla sua base imponibile tutti i redditi di capitale e finanziari, da assoggettare ad una separata imposizione progressiva al netto dei costi, e i redditi immobiliari, anch'essi da assoggettare ad una separata tassazione progressiva».

«*microsistema progressivo dovrebbe prescindere dai restanti redditi dell'individuo*»<sup>113</sup>.

Una terza via potrebbe essere quella di rifarsi al modello teorico della *Dual Income Taxation*.

Come è stato notato, è la difficoltà – a cui si è avuto modo di fare cenno in più sedi del presente lavoro – di ricomprendere i redditi da capitale nell'area dei redditi individuali complessivi a fare sì che molteplici ordinamenti tributari si dotassero di un sistema duale<sup>114</sup>.

Quest'ultimo modello postula, da un lato, di introdurre un'aliquota proporzionale su tutti i redditi fondati sul capitale di qualsiasi natura: immobiliare, finanziario, di impresa; dall'altro, di prevedere un'aliquota progressiva sui redditi da lavoro.

Questo sistema quantomeno ha una sua coerenza.

In un modello di tal genere, riadattato nel nostro ordinamento, si avrebbero le ordinarie aliquote IRPEF e la più bassa di esse “servirebbe” per tutto il resto, ovvero per redditi finanziari, redditi di impresa, ecc.

Si tratterebbe di un sistema più ordinato, propriamente duale, e non di un sistema come quello attuale che ci si permette di definire plurale, in quanto non c'è un'aliquota dell'IRPEF verso la quale convergano i regimi cedolari.

Tuttavia, emergerebbero delle difficoltà “politiche” anche in questo caso, in quanto sicuramente l'aliquota IRPEF verso la quale far convergere tutti i regimi cedolari dovrebbe essere verosimilmente – per ragioni di gettito – più alta rispetto alla maggior parte delle aliquote previste attualmente per i regimi sostitutivi (quantomeno superiore rispetto all'aliquota prevista per i lavoratori autonomi che corrisponde al quindici per cento<sup>115</sup>).

---

<sup>113</sup> STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 122.

<sup>114</sup> *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario - Le proposte degli auditi*, in *dossier, XVIII legislatura, 21/6/2021*, p. 41.

<sup>115</sup> Con conseguente malcontento di circa la metà dei lavoratori autonomi italiani, i quali hanno optato per tale regime sostitutivo.

### **3.5. La mancata concessione su una base universale dell'esonazione del minimo vitale – una cattiva attuazione dei principi di progressività e di discriminazione qualitativa dei redditi genera dei contrasti rispetto al principio di capacità contributiva**

Alle iniquità che affliggono l'IRPEF, di cui si è dato atto nei precedenti paragrafi, se ne aggiunge una ulteriore, forse di maggiore gravità.

Si è avuto modo di vedere *supra*<sup>116</sup> come uno dei corollari del principio di capacità contributiva sia l'esonazione del minimo vitale. Ora, riprendendo quanto detto in altra sede, a livello teorico, si vedrà come il principio non venga totalmente rispettato nell'attuale sistema tributario italiano.

Si erano date le giustificazioni a favore della previsione del minimo vitale – e sul punto non si ritorna – ma l'applicazione pratica del principio – che peraltro, come emerso, è contraddistinto da una certa relatività – in un dato ordinamento, è influenzata necessariamente dal contesto economico, politico, sociale e culturale.

Conseguenza necessaria è quella per cui la determinazione dell'ammontare cui far corrispondere il minimo vitale è frutto della discrezionalità del legislatore, quindi non suscettibile di valutazioni di legittimità costituzionale<sup>117</sup>.

Tuttavia, ammesso un ampio margine di manovra al legislatore nella concreta modulazione del principio, «*ciò non può esimerlo dal rispettare certi limiti, desumibili dallo stesso ordinamento costituzionale, o ritenere addirittura inoperanti le regole fissate dalla Costituzione*»<sup>118</sup>.

In dottrina, chi propendeva<sup>119</sup> per attribuire fondamento al principio in parola tramite l'art. 36 Cost.<sup>120</sup> ha intravisto un possibile limite alla discrezionalità del legislatore nel sintagma «*retribuzione sufficiente per un'esistenza libera e dignitosa*», ma – come si è detto e come si ripeterà – una simile tesi non può trovare cittadinanza.

Ciò premesso, va posta l'attenzione su come sia effettivamente strutturata l'esonazione del minimo vitale, osservando in particolare come vi siano diverse criticità,

---

<sup>116</sup> Cap. I, par. 1.3.

<sup>117</sup> Così Corte Costituzionale n. 97 del 10/7/1968, in diritto punto 3, De Jure.

<sup>118</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 80.

<sup>119</sup> *Ex plurimis*, MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 230.

<sup>120</sup> Per le critiche a tale filone dottrinale si veda *retro* cap. I, par. 1.3.2.

le quali, prima ancora di generare problematiche in punto di equità verticale ed orizzontale, le generano rispetto allo stesso principio di capacità contributiva.

Più precisamente, infatti, non sussiste nell'attuale sistema IRPEF un'esenzione universale per tutti i contribuenti, ma si tenta di rispettare il principio in parola concedendo delle detrazioni di imposta che varino a seconda del reddito complessivo percepito.

Sin qui nulla da obiettare alla disciplina, in quanto il principio *de quo* può essere rispettato tanto con la previsione di un'esenzione alla base quanto – come viene fatto – prevedendo delle detrazioni.

I problemi sorgono nel momento in cui si vada a notare come vengano accordate tali detrazioni.

In particolare, il carattere selettivo dell'esenzione del minimo vitale si apprezza sotto due diversi punti di vista:

- a) *in primis*, vanno prese le mosse dalla circostanza per cui la detrazione in parola per i redditi da lavoro autonomo sia di ammontare diverso ed inferiore rispetto a quella prevista per i redditi da lavoro dipendente e di pensione.

Di primo acchito, non pare trovarsi una motivazione al fatto per cui un lavoratore autonomo dovrebbe subire gli effetti della tassazione su redditi per i quali, invece, un lavoratore dipendente è esente.

Si può tentare di formulare delle possibili giustificazioni per un tale trattamento di favore. In particolare:

- i. si potrebbe, da un lato, affermare che ciò sia la diretta conseguenza di quelle teorie propugnate da parte della dottrina, per cui l'esenzione in parola troverebbe fondamento nel principio di cui all'art. 36 Cost.

Infatti, la giustificazione del principio per il tramite del suddetto art. 36 che allude al giusto salario è l'anticamera di trattamenti preferenziali per i lavoratori dipendenti<sup>121</sup>.

Tuttavia, così come è errato ricondurre il principio *de quo* all'art. 36 Cost. e non all'art. 53 Cost., *ut supra* precisato; ancor più scorretto pare farne derivare da ciò un trattamento preferenziale per i lavoratori dipendenti;

---

<sup>121</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 213.

ii. dall'altro lato, si è anche detto che la differenziazione venga attuata allo scopo di «*compensare gli effetti sperequativi dell'evasione*»<sup>122</sup>, la quale contraddistingue maggiormente il lavoro autonomo.

In altre parole, chi ragiona in tal modo, in sostanza, prendendo atto del fenomeno evasivo, cerca di porne rimedio attuando un'ulteriore ingiustizia.

A ben vedere, tale modo di porre la questione, lungi dall'essere un orientamento isolato, risulta essere un motivo ricorrente.

Si ricorderà, infatti, che nell'ambito della trattazione a proposito dell'estensione dell'ILOR ai lavoratori autonomi<sup>123</sup> si sia dato atto della circostanza per cui, in sede di giudizio di legittimità dinnanzi alla Corte Costituzionale<sup>124</sup>, l'Avvocatura dello Stato rilevasse come il trattamento differenziale tra redditi da lavoro autonomo e redditi da lavoro dipendente ai fini ILOR fosse giustificato dalla maggiore propensione all'evasione dei titolari dei primi.

Tuttavia, come si era fatto notare allora, anche ammettendo la validità teorica di un assunto basato sulla mera osservazione empirica – sulla qual cosa si nutrono dei dubbi – tale strategia legislativa andrebbe, non già ad eliminare l'evasione, bensì ad incentivarla.

Infatti, adottando tale ottica, che ci si permette di definire pseudo-sanzionatoria, a farne le spese saranno coloro che presenteranno dichiarazioni fedeli e non chi le presenta infedeli, i quali, per parte loro, avranno una ragione in più per proseguire nel loro intento evasivo.

Da quanto detto, emerge come le ragioni prospettate a favore della sussistenza di tale trattamento differenziale tra lavoratori autonomi e dipendenti non possano reggere alle critiche mosse;

---

<sup>122</sup> Così STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 134, nota 12, ove viene criticata la tesi per cui assumerebbe valore la circostanza per cui la maggiore propensione all'evasione dei lavoratori autonomi giustifichi un trattamento deteriore degli stessi in termini di parziale concessione dell'esenzione del minimo vitale.

Invece, a favore della differenziazione risultano essere FUÀ G. e ROSINI E., *Troppe tasse sui redditi*, Roma-Bari, Laterza, 1985, p. 91.

<sup>123</sup> Vedasi cap. II, par. 2.3.1.

<sup>124</sup> Si fa riferimento alla pronuncia della Corte Cost. n. 42 del 26/03/1980.

- b) *in secundis*, esiste un'altra grave sperequazione, costituita dalla circostanza per cui non sussiste per nulla l'esenzione in parola per quei redditi sottoposti a tassazione sostitutiva.

Tale differenziazione veniva fatta notare già dal Manzoni<sup>125</sup>, il quale osservava, a suo tempo, come la soluzione adottata dal legislatore fosse discutibile, ed all'uopo portava come esempio il caso della persona anziana o dell'inabile al lavoro che percepisca unicamente scarsi redditi da capitali o fondiari, il quale non godrà dell'esenzione in parola, a differenza del percettore di reddito da lavoro dipendente o da pensione.

Per vero, risulta difficile trovare delle giustificazioni alla mancata concessione del principio *de quo* alle fattispecie testé menzionate. Si deve, tuttavia, tentare e lo si fa come segue:

- i. si potrebbe pensare che ciò sia frutto dell'attuazione del principio di discriminazione qualitativa dei redditi, in quanto, premesso che i redditi sottoposti a tassazione sostitutiva sono per lo più redditi *unearned*, questi ultimi dovranno subire un trattamento deteriore rispetto a quelli guadagnati.

Tuttavia, come viene fatto notare da più parti: «*sarebbe sbagliato [...] utilizzare l'argomento della «discriminazione qualitativa» dei redditi per escludere dalla tutela del minimo vitale quelli «non guadagnati» (fondiari, di capitale, di impresa, ecc.)*».

*Si avrebbe peraltro una ben strana discriminazione qualitativa, dall'andamento schizofrenico, dato che questa opererebbe a favore del lavoro per redditi inferiori al minimo vitale, e invece a vantaggio del capitale per importi appena progressive, già pari al trentotto per cento in corrispondenza di uno scaglione (quello compreso tra 28 e 55 mila euro) che certo non sembra indicativo di opulenza»<sup>126</sup>.*

Insomma, chi propende per tali tesi sembra non curarsi di quale sia la reale portata del principio dell'esenzione del minimo vitale, la

---

<sup>125</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, pp. 150-151, nota 55.

<sup>126</sup> STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 137. Va solo precisato che l'aliquota a cui fa riferimento sia stata recentemente modificata, e sia passata dal trentotto per cento al trentacinque per cento. Tale cambiamento non pare minare la validità del ragionamento condotto.

concessione della quale, insita nello stesso concetto di capacità contributiva di cui all'art. 53, dovrebbe sussistere a prescindere dalla fonte del reddito;

- ii. traguardando il problema da un altro angolo visuale, si potrebbe sostenere che la mancata concessione del minimo vitale per i redditi sottoposti a tassazione sostitutiva-proporzionale vada a controbilanciare il trattamento di favore di cui fruiscono i percettori di tali redditi, i quali sono tassati con aliquote, il più delle volte, inferiori al primo scaglione IRPEF.

In particolare, si è sostenuto che: *«la regola di esenzione per i redditi minimi della persona fisica deve essere introdotta tipicamente nella disciplina dell'imposta sui redditi derivanti da lavoro o da impresa e non anche per l'imposta sui redditi da capitale; ed invero l'obiettivo promozionale e di sostegno perseguito con la no tax area assume un senso solamente con riguardo ai redditi prodotti con il lavoro o comunque con una attività produttiva, non anche con riferimento ai proventi degli investimenti di capitale (altrimenti ne risulterebbe una sorta di "premio per gli oziosi", per coloro cioè che non lavorano e si limitano a gestire i frutti di un investimento di capitale)»*<sup>127</sup>.

Anche a questa obiezione si può rispondere in maniera pressoché simile a quella *sub i*); in particolare, tale prospettiva non pare tenere conto del fatto che la finalità sottesa all'esenzione *de qua* non ha nulla a che vedere con la modalità di tassazione cui sono sottoposti determinati proventi e si pone su di un piano, per così dire, etico-sociale e non meramente fiscale.

Pertanto, anche per quanto riguarda i redditi suscettibili di tassazione sostitutiva, parrebbe più confacente con il dettato dei Padri Costituenti l'estensione anche ad essi dell'esenzione *de qua*.

Ciononostante, non vanno negate le difficoltà pratiche che deriverebbero da una soluzione di tal sorta; e, in particolare, in termini di efficienza, in quanto si finirebbe per complicare forme di imposizione introdotte proprio in un'ottica di razionalizzazione.

---

<sup>127</sup> BORIA P., *Lo Stato impossibile. Spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello Stato sociale in Italia*, Padova, Cedam, 2013, p. 241.

Inoltre, si rischierebbe che colui che possieda più redditi, che vengano sottoposti a tassazione sostitutiva con ritenuta alla fonte, si avvantaggi, per così dire, di una doppia esenzione in quanto i due sostituti di imposta non avrebbero le informazioni per sapere se il soggetto sconta un'altra imposizione con ritenuta alla fonte<sup>128</sup>.

Conseguentemente, la funzione propria dell'esenzione del minimo vitale, inteso nella sua reale portata, dovrebbe riferirsi a qualsiasi reddito, prescindendo tanto dal carattere *earned* od *unearned* dello stesso, quanto dalla modalità di tassazione – progressiva o proporzionale del medesimo.

In conclusione, si è potuto osservare, tra le altre cose, come un cattivo modo di intendere la discriminazione qualitativa dei redditi porti ad una violazione del principio dell'esenzione del minimo vitale, corollario dello stesso principio di capacità contributiva.

Pertanto, sembrano sussistere i margini per configurare un possibile contrasto dello *status quo* con il principio di cui all'art. 53, comma 1, Cost., nella parte in cui la legislazione vigente non concede l'esenzione ai precettori di redditi sottoposti ad imposizione sostitutiva, ed in maniera parziale, a coloro che sono destinatari di redditi da lavoro autonomo.

---

<sup>128</sup> In termini analoghi STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 141.

**Capitolo IV. Dall'asserito carattere redistributivo dell'imposta  
progressiva a delle prospettive di riforma nel senso di  
un'attenuazione della progressività e praticabilità di una *Flat-rate*  
*Tax***

**Sommario:** **4.1.** Un quadro generale sulle principali criticità in un'ottica riformatrice; **4.2.** L'asserito carattere redistributivo dell'imposta progressiva; **4.2.1.** La giustificazione dell'attribuzione di una finalità extrafiscale al prelievo tributario sulla base del principio di solidarietà di cui all'art. 2 Cost.; **4.2.2.** Il prelievo tributario come travisato strumento di attuazione del principio di uguaglianza; **4.2.3.** Un modo di intendere la redistribuzione tendenzialmente condivisibile; **4.2.4.** La funzione meramente sottrattiva dei tributi; **4.3.** Limiti massimi all'imposizione fiscale ed effetto di *feedback*; **4.4.** Un possibile modello cui fare riferimento: la *Flat-rate Tax*; **4.4.1.** L'asserita incostituzionalità di una *Flat-rate Tax*: il contrasto con il secondo comma dell'art. 53 Cost.; **4.4.2.** Pregi e difetti di una *Flat-rate Tax* modellata sulla falsariga di quella ideata da Hall e Rabushka; **4.4.3.** Presunto *deficit* di equità verticale; **4.4.4.** L'asserita perdita di gettito derivante dall'attuazione di una *Flat-rate Tax*; **4.5.** L'imposizione commisurata al patrimonio e suo possibile coordinamento con l'imposta personale sul reddito.

«Una struttura tributaria adeguata per certe situazioni può diventare inadeguata per altre. E non cambiano solo le condizioni economiche ma anche i giudizi di valore comuni»<sup>1</sup>.

#### **4.1. Un quadro generale sulle principali criticità del sistema vigente in un'ottica riformatrice**

Giunti a questo punto del presente lavoro è arrivato il momento di fare un primo parziale bilancio.

Nel primo capitolo si è trattato del principio di capacità contributiva mettendo in particolare rilievo il proprio principale corollario, costituito dall'esenzione del minimo vitale, spostando poi l'attenzione sul principio sotteso al secondo comma dell'art. 53 Cost., ossia a quello di progressività; nell'ambito del secondo capitolo si è transitati sul tema della discriminazione qualitativa dei redditi, affrontandolo sia da un punto di vista teorico sia nelle sue attuazioni pratiche. Infine, nel terzo capitolo si è posta l'attenzione sull'erosione che ha contraddistinto quella che nel modello teorico del legislatore degli anni Settanta sarebbe dovuta essere l'imposta sul reddito complessivo.

In particolare, si è sottolineato come sia stata la principale fonte di entrate tributarie, ovvero l'IRPEF, a risultare esautorata. In altre parole, si potrebbe dire che se fossimo nell'ambito di un trattato filosofico, ed appropriandoci del lessico proprio di quest'ultimo, quella svolta nell'ambito del terzo capitolo andrebbe definita come *pars destruens*, ossia quella sezione dell'opera nella quale si mira a criticare un determinato sistema, mentre quella che seguirà potrebbe dirsi *pars construens*, in quanto, dopo aver, per così dire, criticato lo *status quo*, occorre che siano analizzate delle possibili soluzioni.

Tuttavia, spesso la risoluzione ad un determinato problema può trovarsi proprio traguardando le criticità presenti da un altro angolo visuale, ed è quello che si tenterà di fare di seguito.

I punti dolenti dell'IRPEF paiono potersi riassumere, sulla base di quanto emerso *supra*, nelle circostanze per cui l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche<sup>2</sup>:

---

<sup>1</sup> LYDALL H.F., 1964.

<sup>2</sup> Similmente STEVANATO D., *Nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, Roma, 1/2/2021, commissioni riunite (VI Camera e VI Senato), resoconto stenografico, p. 3.

- a) non sia più riferibile al modello teorico costituito dalla *Comprehensive Income Taxation*;
- b) non si atteggi a tributo progressivo onnicomprensivo, andando invece a colpire unicamente i redditi da lavoro e da pensione;
- c) non rispetti il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1 Cost., nella misura in cui non prevede un'esenzione del minimo vitale su base universale.

Pare superfluo sottolineare come ciò implichi un'inesatta applicazione dei principi di capacità contributiva, di progressività e di discriminazione qualitativa dei redditi.

Ci si consenta solamente, per un'ultima volta, di rimarcare come l'IRPEF non abbia retto il confronto con le aspettative di cui era stata caricata; infatti, gli obiettivi che si era proposta la Commissione Cosciani, come già si è avuto modo di dire, a circa cinquant'anni dalla sua entrata in vigore, non hanno trovato piena realizzazione.

Epitomico, sotto questo punto di vista, è il fatto che, se si rilegessero i lavori preparatori o gli scritti di colui che ha guidato la Riforma del 1973, ovvero Cesare Cosciani, anche in tale sede la c.d. *pars destruens* non sembrerebbe affatto dissimile da quella che si può delineare oggi.

D'altro canto, volgendo lo sguardo ai lavori preparatori riguardanti il recentissimo tentativo di Riforma dell'IRPEF<sup>3</sup>, e ponendoli a confronto con quelli dell'anzidetta riforma, difficilmente si possono cogliere differenze significative.

A titolo di esempio si fa riferimento al seguente passaggio, il cui autore era l'ideatore dell'unica riforma sistematica in materia tributaria della storia del diritto tributario.

*«L'attuale sistema italiano, di una serie di imposte cedolari autonome, che colpiscono i vari cespiti [...] crea una situazione di sperequazione tra i diversi redditieri, a seconda della fonte del loro reddito, senza che la diversità di trattamento sia giustificata né dalla natura del reddito né dal suo ammontare [...] Il sistema cedolare, in altre parole, fa venir meno quella visione unitaria e quella omogeneità di trattamento che è alla base di ogni sistema fiscale perequato»<sup>4</sup>.*

---

<sup>3</sup> Ci si riferisce, soprattutto, a quanto risulta dalle audizioni di esperti della materia in vista della riforma dell'IRPEF; vedasi, ad esempio, quanto contenuto in *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario - le proposte degli auditi*, in *dossier, XVIII legislatura*, 21/6/2021, a cui si è fatto riferimento anche in altri punti della presente dissertazione.

<sup>4</sup> COSCIANI C., *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè Editore, 1964, pp. 65 ss.

Si sfida anche il più acuto studioso di scienza delle finanze a riconoscere, in assenza di indicazione dell'autore, che queste parole siano di circa sessant'anni fa.

Infatti, si può ragionevolmente sostenere che i problemi che affliggevano il sistema tributario a quell'epoca fossero i medesimi che ledono quello attuale<sup>5</sup>.

Per vero, anche guardando a quella che si può definire *pars construens*, non si vedono differenze particolarmente significative rispetto alle proposte di molti studiosi di diritto tributario dei giorni nostri.

Vedasi ancora una volta le osservazioni del professor Cosciani in proposito:

*«per realizzare una progressività perequata, efficiente e trasparente [...] è necessario conglobare le varie imposte sul reddito in un'unica imposta personale progressiva sul reddito globale [...] Tale conglobamento deve riguardare non solo le imposte personali sul reddito [...] ma anche quelle cedolari [...] a carattere più o meno reale, e relative addizionali»<sup>6</sup>.*

Orbene, nei più recenti studi concernenti quale sia il modello ideale da seguire, la tentazione di rifarsi al modello della tassazione sul reddito complessivo è ancora molto forte.

D'altra parte, l'aspirazione all'introduzione di un'imposta unica, lungi dall'essere un'invenzione degli anni Sessanta del secolo scorso, è qualcosa di risalente, che è sempre stata tralasciata come uno strumento idoneo al superamento dei privilegi insiti nella società<sup>7</sup>.

Già i fisiocratici Quesnay e Turgot avevano ideato un'imposta unica sui redditi fondiari coerentemente con la loro visione per cui l'unica sorgente di ricchezza sarebbe costituita dall'agricoltura.

A ben vedere, la, tanto aspirata, imposta sul reddito complessivo derivava da quel modello.

Non diversamente, oggi, buona parte della dottrina propende per un superamento della cedolarizzazione in inarrestabile ascesa, al fine di addivenire alla, tanto agognata, imposta sul reddito complessivo<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> Similmente STEVANATO D., *Nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, Roma, 1/2/2021, commissioni riunite (VI Camera e VI Senato), resoconto stenografico, p. 4.

<sup>6</sup> COSCIANI C., *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè Editore, 1964, p. 46.

<sup>7</sup> Così SELIGMAN E.R.A., *The income tax*, New York, 1914, p. 66.

<sup>8</sup> Così, tra gli altri GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 15.

Tuttavia, come in parte si è già detto<sup>9</sup>, sebbene il raggiungimento di tale obiettivo determinerebbe l'attuazione pratica del modello teorico della Commissione Cosciani, al momento pare irrealizzabile.

Preso, allora, atto dell'impraticabilità di una tale soluzione, forse l'attenzione si dovrebbe spostare altrove e si potrebbe iniziare a pensare ad un parziale superamento del modello teorico proprio della riforma in questione che, come si è avuto modo di vedere, pare essere parecchio datata.

Anche propendendo per il parziale superamento di un modello, però, non si deve necessariamente rinunciare ad aspirare alle finalità proprie di quest'ultimo.

Orbene, quali erano gli obiettivi di quell'impianto teorico?

Sicuramente ce n'era uno preponderante, che si è dato per sottointeso sinora, ossia la capacità redistributiva dell'imposta progressiva sul reddito complessivo.

A ben vedere, infatti, nell'ambito giornalistico ma anche nella letteratura specialistica<sup>10</sup>, sovente si fa riferimento all'accoppiata progressività-redistribuzione, intendendola alla stregua di un binomio indissolubile, ma questo accostamento risulta più che mai fuorviante. Sull'inopportunità di tale abbinamento ci si concentrerà diffusamente nei paragrafi successivi.

#### **4.2. L'asserito carattere redistributivo dell'imposta progressiva**

Una volta meglio precisate quali siano le criticità insite nell'attuale sistema tributario, con particolare riferimento alle distorsioni sussistenti nell'imposta progressiva sul reddito complessivo, pare davvero il momento per tentare di esplicitare dei possibili tentativi di riforma.

Tuttavia, perseguendo nel paragone condotto nel paragrafo precedente, per cui la trattazione che si sta portando avanti avrebbe le caratteristiche strutturali di un trattato filosofico, prima di fare emergere una *pars costruens*, pare preferibile subordinarla ad una cosiddetta *pars praeparans*, ovvero a quella parte del discorso che tenta di confutare le critiche e le potenziali opposizioni che sorgeranno di fronte alla tesi esposta nella *pars costruens*<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> Cap. III, par. 3.4.

<sup>10</sup> Vedasi GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 15.

<sup>11</sup> A voler essere precisi, Bacone, il teorico di tale tecnica argomentativa, posponeva la *pars praeparans* alla *pars costruens*.

Non trovandoci nell'ambito di una trattazione filosofica ci si perdonerà l'inversione logica.

Fuor di metafora, si cercherà di indicare quali siano gli obiettivi di cui è stata caricata l'IRPEF e, più in generale, l'imposta progressiva sul reddito complessivo e si cercherà di vedere se tali finalità non possano essere perseguite in maniera diversa.

Senza ulteriori premesse, va detto che, storicamente, si è teso ad attribuire allo strumento dell'imposizione fiscale una finalità aggiuntiva rispetto a quella del reperimento delle risorse ai fini del finanziamento della spesa pubblica e, segnatamente, quello di attuare una redistribuzione delle ricchezze.

Come fa notare il professor Stevanato<sup>12</sup>, l'ideale di una redistribuzione delle ricchezze costituisce un vero e proprio *leitmotiv* comune a varie epoche storiche, propugnato da diverse correnti filosofiche e da differenti orientamenti politici; da sempre, infatti, si è accomunata l'imposizione fiscale ad una finalità politico-sociale di redistribuzione<sup>13</sup>.

Per vero, quanto ai rapporti tra modalità di tassazione e redistribuzione si possono distinguere due modi di vedere la questione<sup>14</sup>:

- a) una linea di pensiero, che non si può definire minoritaria<sup>15</sup>, tende ad attribuire al prelievo fiscale, in sé e per sé considerato, una finalità di riduzione delle disuguaglianze.

Traguardando la questione da questo angolo visuale, le imposte dovrebbero svolgere la funzione di redistribuire le ricchezze presenti nella società, spostandole, per così dire, dai più facoltosi ai meno abbienti per il tramite della macchina tributaria<sup>16</sup>.

In altri termini, la finalità redistributiva sarebbe innata all'imposta, nel senso che «*la caratteristica solidale ispira l'intera sua disciplina [...] anche sul piano quantitativo (ammontare della contribuzione)*»; non solo, dunque, «*chi ha deve pagare per chi non ha*» e «*chi ha di più deve pagare per chi ha di meno*», ma addirittura chi ha di più deve pagare «*più che proporzionalmente*» rispetto a chi ha di meno. Infatti, al crescere del reddito, incrementando i

---

<sup>12</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 319.

<sup>13</sup> Vedasi, a titolo di esempio, SIMONS H.C., *Personal Income Taxation. The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago, The University of Chicago Press, 1938, pp. 1 ss.

<sup>14</sup> Ponevano tale distinzione già agli inizi del ventesimo secolo gli studiosi della scuola svedese come Knut Wicksell ed Erik Lindahl. Vedasi, ad esempio, WICKSELL K., *Finanztheoretische Untersuchungen*, Thoemmes Continuum, London, 1896, trad. it. *Saggi di finanza teorica*, Torino, Utet, 1934, pp. 117 ss.

<sup>15</sup> Ed anzi, nell'ambito giornalistico può considerarsi assolutamente prevalente.

<sup>16</sup> Similmente STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 321.

consumi privati meno che proporzionalmente, aumenta più che proporzionalmente la parte utilizzabile a fini collettivi e quindi l'attitudine ad essere titolare di un dovere di solidarietà. La redistribuzione richiesta dal dovere di solidarietà non mira semplicemente ad assicurare a tutti il minimo di esistenza (ciò, infatti, si ricava già dal principio di capacità economica), ma a qualcosa di più, ossia a diminuire le distanze nella distribuzione dei redditi e dei patrimoni<sup>17</sup>.

Pertanto, pare chiaro il collegamento tra imposta – che necessariamente dovrà essere progressiva – e redistribuzione delle ricchezze.

Si noti che chi ragionava in questi termini non tralasciava la questione da questo angolo visuale, ovvero ritenendo che l'imposta progressiva avesse una finalità extrafiscale, bensì restava sempre nel solco dell'ambito attinente al prelievo tributario per cui si faceva derivare tali principi dallo stesso concetto di capacità contributiva.

In altre parole, se la capacità contributiva si era affermata sul terreno dell'eguaglianza nella ripartizione dei carichi pubblici, la progressività trovò parimenti legittimazione nelle teorie economico-sociali come un corollario della prima; si teorizzò, infatti, che redditi di maggiore ammontare esprimessero una maggiore e più che proporzionale capacità di contribuire<sup>18</sup>.

Tuttavia, pare comunque trattarsi di una scuola di pensiero che attribuisce all'imposta *tout court* una finalità extrafiscale.

A sostegno dell'attribuzione all'imposizione progressiva di una finalità che esula dal mero prelievo tributario vengono sovente apportati argomenti che poco hanno a che vedere con il diritto finanziario propriamente inteso.

In particolare, non di rado, si sostiene che la finalità extrafiscale di redistribuzione connaturata alle imposte progressive discenda, alla stregua di un corollario, dall'affermarsi dello Stato sociale.

In tal senso, il superamento dell'idea dello Stato minimo e l'affermarsi dell'interventismo statale dovrebbero avere conseguenze relevantissime sulla modalità di prelievo delle ricchezze.

---

<sup>17</sup> MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 241.

<sup>18</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 456.

In altri termini, semplificando, si porrebbero in contrasto due diversi modelli, che corrisponderebbero al passaggio dallo Stato liberale allo Stato sociale nell'ottica finanziaria:

- i. da un lato, vi sarebbe il modello tipico di Stato liberale al quale non si confà un uso del prelievo a fini extrafiscali, ma è contraddistinto da meccanismi di reperimento delle risorse per il finanziamento della spesa pubblica su criteri tendenzialmente proporzionali, tesi ad attuare l'eguaglianza formale;
- ii. dall'altro lato, vi sarebbe, invece, il modello di tassazione proprio dello Stato sociale, tendenzialmente ispirato al paradigma della progressività al fine di attuare una redistribuzione delle ricchezze.

Conseguentemente, tale modello sarebbe una modalità di attuazione dell'uguaglianza sostanziale di cui all'art. 3, comma 2, Cost.

Così intesa la questione, la progressività dovrebbe considerarsi alla stregua di un corollario del principio di uguaglianza sostanziale.

Chi ragiona in tali termini finisce poi con il concludere che *«il vincolo di progressività previsto dall'art. 53, comma 2, Cost., non costituisce altro che una sottolineatura – fatta dal Costituente e rivolta al legislatore ordinario – della necessità di una redistribuzione sotto il profilo dell'equità verticale»*<sup>19</sup>.

Connaturata ad un'impostazione di tale genere è, poi, una critica all'attuale sistema impositivo che vede una fortissima erosione della base imponibile dell'imposta progressiva sul reddito complessivo e l'affermarsi di numerosissime imposte cedolari, etichettando tale fenomeno come una stortura dell'indirizzo politico-economico tendenzialmente neoliberista oggi imperante<sup>20</sup>.

Pertanto, questa linea di pensiero tende ad attribuire ai tributi, in sé e per sé considerati, una funzione di redistribuzione delle ricchezze.

L'imposta progressiva non sembra più limitarsi a perseguire il finanziamento della spesa pubblica ma è anche finalizzata al

---

<sup>19</sup> GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 107.

<sup>20</sup> GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 109, ove vengono svolte osservazioni analoghe sul punto.

perseguimento della distribuzione delle ricchezze in un'ottica egualitaria<sup>21</sup>;

- b) esiste, poi, un altro modo di intendere la redistribuzione – correlato con una diversa linea di pensiero, che tiene conto della circostanza per cui la previsione di imposte progressive di per sé non assicurerebbero una redistribuzione.

In altre parole, anche laddove fosse stato effettivamente attuato il modello fatto proprio dalla Commissione Cosciani con la previsione di un'imposta personale sul reddito complessivo progressiva e – esageriamo – che faccia della progressività un dogma insuperabile per cui non sarebbe ammissibile l'appiattimento delle aliquote oltre una certa soglia<sup>22</sup>, tale circostanza non assicurerebbe per nulla la redistribuzione delle ricchezze.

Insomma, l'imposta progressiva non sembra essere ontologicamente connaturata ad una finalità redistributiva.

L'importanza del tema ci spinge ad un approfondimento più puntuale.

#### **4.2.1. La giustificazione dell'attribuzione di una finalità extrafiscale al prelievo tributario sulla base del principio di solidarietà di cui all'art. 2 Cost.**

A ben vedere, l'attribuzione o meno di una funzione extrafiscale al sistema tributario repubblicano dipende dal modo di interpretare il notissimo primo comma dell'art. 53 Cost.

Occorre, allora, riprendere quanto detto in sede di esegesi della suddetta disposizione<sup>23</sup>; infatti, dalla differente interpretazione che si può dare dello stesso, discendono diverse conseguenze importanti e diverse, soprattutto in riferimento alla funzione che assumerà il sistema tributario.

In particolare, è stato notato come nella disposizione *de qua*, nel termine «*concorrere*»<sup>24</sup> sarebbe già insita l'idea della cooperazione e quindi il carattere solidaristico della stessa.

Se si accentuano, infatti, anche le minime differenze lessicali sussistenti tra la disposizione in parola e l'art. 25 dello Statuto Albertino e si pone l'attenzione

---

<sup>21</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 324.

<sup>22</sup> Nell'attuale IRPEF essa coincide con il quarantatré per cento.

<sup>23</sup> Cap. I, par. 1.1.

<sup>24</sup> Secondo questa linea di pensiero il termine *concorrere*, nel senso di *currenre cum*, conterrebbe già di per sé un elemento differenziale rispetto all'art. 25 dello Statuto Albertino.

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 77.

sull'utilizzo dei termini «*concorrere*» e «*spese pubbliche*»<sup>25</sup>, si finisce per sottolinearne la novità in termini di affermazione del principio solidaristico, il quale è prodromico all'attribuzione di una funzione extrafiscale ai tributi stessi.

Tuttavia, questo modo di vedere la questione va stroncato alla base; infatti, sembra doversi condividere l'opinione di chi ritiene che le novità della norma *de qua* non vadano eccessivamente valorizzate in quanto il principio ivi affermato era già presente *in nuce* nello Statuto Albertino e nelle altre costituzioni occidentali<sup>26</sup>.

In altri termini, non va estremizzato il principio di solidarietà e va tenuto conto della circostanza per cui, in fin dei conti, il contribuente paga le imposte allo scopo di giovare dei vantaggi derivanti dalla propria appartenenza alla comunità<sup>27</sup>.

#### **4.2.2. Il prelievo tributario come travisato strumento di attuazione del principio di uguaglianza**

Parimenti discutibili paiono essere quelle correnti di pensiero che fanno assurgere il prelievo tributario a mezzo idoneo al superamento delle disuguaglianze insite nella società.

Si sostiene, infatti, da più parti che il tributo di per sé sarebbe idoneo a «*sostenere politiche egualitarie e di pari opportunità per attuare [...] la giustizia distributiva*»<sup>28</sup>.

In altre parole, si è ritenuto che le imposte avrebbero non già la funzione di «*raise revenue (release resources to government)*», bensì quella di correggere «*the distribution of wealth and to prevent concentrations of power detrimental to the fair value of political liberty and fair equality of opportunity*»<sup>29</sup>.

Orbene, è arrivato il momento di confutare una volta per tutte le false credenze in materia di capacità redistributiva dei tributi.

---

<sup>25</sup> In particolare, MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 78, sottolinea come «*La spesa pubblica generalmente è intesa come spesa dell'ente pubblico e nulla più, ma nell'art. 53 ci sembra necessario rilevare lo speciale collegamento esistente fra l'obbligo tributario di «tutti» ed il concorso alle «spese» pubbliche. Le «spese pubbliche» non sono qui solo le spese dell'ente pubblico, ma più in particolare le spese che questi rivolge a «tutti» complessivamente intesi. È come se l'articolo dicesse: «tutti» sono tenuti a concorrere alle spese che li riguardano nel loro insieme, che riguardano cioè quella collettività, quel gruppo sociale, in cui ci sono inseriti*».

<sup>26</sup> GAFFURRI G., *Lezioni di diritto tributario - parte generale*, Torino, Cedam, 1994, pp. 24-25.

<sup>27</sup> GRIZIOTTI B., *Principii di politica diritto e scienza delle finanze*, Padova, Cedam, 1929, p. 157.

<sup>28</sup> GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 65.

<sup>29</sup> RAWLS J., *A Theory of Justice*, Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1971, p. 277; trad. it. *Una teoria della giustizia*, Feltrinelli, Milano, 1998.

In particolare, come si è anticipato, una netta redistribuzione dai più abbienti ai maggiormente bisognosi – vero e proprio motivo ricorrente della letteratura delle teorie sociali – non pare poter essere attribuita al prelievo fiscale.

Tale concezione non pare dare il giusto peso alla spesa pubblica; si sostiene, infatti, che le imposte progressive tendenzialmente aiutino a redistribuire la ricchezza, quando invece la redistribuzione viene effettuata sul versante della spesa pubblica e non a monte con l'imposizione fiscale<sup>30</sup>. Si rischia, altrimenti, di perdere di vista quale sia la funzione dell'imposizione fiscale, che è quella di finanziare i servizi pubblici.

In altre parole, *«la progressività non va interpretata come strumento per la correzione della distribuzione dei redditi che si origina nel mercato; ma, più propriamente, come strumento con il quale, per uno stesso bene o servizio pubblico, un soggetto con maggiore capacità contributiva sia chiamato a pagare una frazione maggiore del suo reddito, dando così attuazione al principio di capacità contributiva»*<sup>31</sup>.

Per fornire una dimostrazione del fatto che l'effetto redistributivo si può avere tramite la spesa pubblica e non per mezzo dell'imposta, si può pensare ad alcune semplificazioni banali ed anche paradossali ma che dimostrano pienamente la validità di quanto si va dicendo.

Si pensi, ad esempio, ad un sistema nel quale, dal lato del prelievo, vi siano imposte perfettamente progressive, magari anche con una progressività particolarmente accentuata, mentre dal lato della spesa si ipotizzi un utilizzo del gettito tributario per finanziare unicamente servizi ai quali, notoriamente, accedono persone appartenenti alle fasce più abbienti della popolazione, come potrebbero essere i campi da golf, sicuramente si farebbe fatica a sostenere ancora che l'effetto redistributivo si abbia in conseguenza della conformazione del sistema in senso progressivo<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> Similmente LIBERATI P., *Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/3/2018, fasc. 1, p. 30.

<sup>31</sup> LIBERATI P., *Sulla progressività limitata*, cit., p. 30.

<sup>32</sup> Nel senso del tradizionale – ma discutibile – collegamento tra progressività e redistribuzione vedasi FRANSONI G., *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2013, I, p. 1066.

Invece risulta essere della medesima opinione di chi scrive LUPU R., *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Roma, Dike, 2012, p. 88, per il quale *«paradossalmente non sarebbe redistributiva una imposta progressiva, anche molto elevata, usata per spese militari tesa a difendere o addirittura ad accrescere il patrimonio di quegli stessi ricchi che la pagano»*.

Pertanto, le tesi summenzionate sembrano confondere i piani in quanto il superamento o l'accentuazione delle disuguaglianze dipende pressoché esclusivamente dagli indirizzi politici della spesa pubblica<sup>33</sup>.

#### **4.2.3. Un modo di intendere la redistribuzione tendenzialmente condivisibile**

Da quanto detto *supra* risulta evidente che la redistribuzione non si attua con l'imposta in quanto sembra più corretto affermare che la finalità del prelievo tributario sia quella di sottrarre risorse dal circuito privato per immetterle nel circuito pubblico e non quella di portare ad attuazione il principio di uguaglianza.

Tuttavia, si può altresì vedere come effettivamente un effetto redistributivo, sebbene non propriamente orientato allo spostamento di risorse dai più ricchi ai meno abbienti, esista.

Infatti, facendo proprie alcune osservazioni relativamente recenti si può dire che *«il tributo finalizzato al finanziamento dell'azione pubblica [abbia] sempre un effetto redistributivo: nella fase del prelievo in quanto si determina una ripartizione tra risorse pubbliche e risorse private già idonea a mutare la distribuzione antecedente il tributo, e nella destinazione della spesa in quanto il servizio pubblico crea nuovo valore secondo parametri distributivi differenti da quelli adottati nel prelievo»*<sup>34</sup>.

In altri termini, è sicuramente veritiero che tramite la tassazione si attui uno spostamento delle ricchezze, il quale viene, però, ad essere un mero trasferimento, che non va onerato della funzione di attuazione dell'uguaglianza. Pertanto, le imposte possono definirsi redistributive nella parte in cui sottraggono risorse al circuito privato per immetterle nel circuito pubblico.

Di converso, non si deve estremizzare quanto detto e correre il rischio opposto di ritenere che l'attività finanziaria dello Stato sia perfettamente neutrale; infatti, non deve essere sottaciuta la circostanza per cui l'azione combinata del prelievo tributario e della spesa pubblica determini una non indifferente diversa ripartizione delle ricchezze nella società<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 340.

<sup>34</sup> MARELLO E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, Giuffrè Editore, 2006, pp. 213 ss.

<sup>35</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 341.

In altre parole, non può essere accolto, come faceva notare Cosciani, il principio della finanza neutrale per il quale la tassazione e le spese dello Stato debbano lasciare inalterate le ricchezze dei consociati.

A ben vedere si tratta dell'applicazione delle teorie di paretiana memoria, per le quali «*in un regime di perfetta concorrenza, il meccanismo del mercato assicura un massimo di efficienza nella produzione, nella combinazione dei fattori della produzione e nel consumo*»<sup>36</sup>.

Secondo questa tesi lo Stato non avrebbe dovuto adottare politiche redistributive in quanto la distribuzione del reddito nazionale esistente sarebbe stata la migliore possibile.

Tuttavia, anche escludendo dagli obiettivi dello Stato quello della redistribuzione, la messa in pratica di un sistema finanziario neutrale sembra impossibile in quanto richiederebbe una «*compensazione che si avrebbe se lo Stato restituisse ai singoli contribuenti sotto forma di servizi pubblici lo stesso ammontare di utilità che essi hanno sacrificato sotto forma di pagamento dei tributi e la restituzione avvenisse contemporaneamente al prelievo*»<sup>37</sup>, il che pare inattuabile.

Ora, non si possono certo condividere le opinioni dei teorici della finanza classica, non fosse altro perché, comunque, una redistribuzione, quale estrinsecazione del principio di uguaglianza vi deve essere in forza dell'art. 3, comma 2, Cost.

Semplicemente, questa finalità non sembra propriamente conseguibile con il prelievo ma con la spesa. Pertanto, la redistribuzione a valle del prelievo tributario potrà attuarsi tramite la spesa pubblica sostanzialmente con due modalità:

- a) mettendo a disposizione dei privati alcuni servizi per supplire alle disuguaglianze;
- b) sussidiando le persone in difficoltà economica.

Pertanto, non si può sostenere che la redistribuzione, intesa come riduzione delle disuguaglianze, avvenga in sede di prelievo tributario, ma si deve, più correttamente,

---

<sup>36</sup> COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1977, p. 344.

<sup>37</sup> COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1977, p. 345.

Invece, tra i teorici a favore di una finanza completamente neutrale, la quale avrebbe dovuto lasciare inalterata la ricchezza presente in capo ai singoli vi era MILL J., *Elements of Political Economy*, London, Henry G. Bohn, 1844, Chapt. IV, Section VIII, par. 16, trad. it. *Elementi di economia politica*, Torino, Utet, 1873, per il quale, «[a] tax, to operate fairly, ought to leave the relative condition of the different classes of contributors the same, after the tax, as before it. In regard to the sums required for the service of the state, this is the true principle of distribution».

affermare che la suddetta redistribuzione dipenderà dalle scelte del legislatore sul versante della spesa pubblica.

#### **4.2.4. La funzione meramente sottrattiva dei tributi**

Dalle considerazioni svolte sopra discende che il prelievo tributario consiste, in sostanza, unicamente in un passaggio di risorse dal privato al pubblico; e tale osservazione empirica può estendersi a qualunque aspetto dell'imposizione fiscale. Si pensi all'esenzione del minimo vitale, la quale, tralasciata dal punto di vista di coloro che attribuiscono al tributo una funzione redistributiva, potrebbe sembrare un modo per colmare le disuguaglianze; in realtà si sostanzia solamente in un "non sottrarre" e non sembra potersi attribuire ad un semplice "non togliere" una funzione redistributiva<sup>38</sup>.

Lo stesso potrebbe sostenersi per le varie esenzioni e agevolazioni presenti; ad esempio, potrebbe tranquillamente verificarsi una spesa pubblica che favorisca nettamente le persone più abbienti.

Considerazioni analoghe, del resto, possono farsi con riguardo all'imposta progressiva; infatti, l'applicazione delle teorie dell'uguaglianza del sacrificio marginale<sup>39</sup> fornisce solamente indicazioni su come debba essere attuata la suddetta sottrazione di reddito, tanto che viene detto che tale imposta non possa ritenersi redistributiva ma tutt'al più perequativa<sup>40</sup>.

Tuttavia, come si è già anticipato, non bisogna incorrere nell'estremo opposto e dunque ritenere tendenzialmente irrilevante le modalità attraverso cui viene attuato il prelievo fiscale.

Infatti, spazzato via quello che sembra essere un vero e proprio mantra per cui l'imposta progressiva vada sempre di pari passo con la redistribuzione, si può affermare che *«un sistema fiscale improntato a una significativa progressività, che coinvolga i redditi e i patrimoni, pone le premesse per l'operare di meccanismi*

---

<sup>38</sup> Come efficacemente rilevato da STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 349.

<sup>39</sup> Vedasi cap. I, par. 1.6.1.

<sup>40</sup> Così BOTTIROLI CIVARDI M., PERUGINI C. e TARGETTI LENTI R., *Progressività e azione perequativa dell'IRPEF*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1984, I, p. 181.

*redistributivi, che potranno essere confermati dalle decisioni di spesa e dal suo indirizzamento a fini sociali e/o di perequazione delle ricchezze»<sup>41</sup>.*

### **4.3. Limiti massimi all'imposizione fiscale ed effetto di *feedback***

Coloro che accolgono la tesi di cui si è dato atto *supra*, per la quale la redistribuzione delle ricchezze verrebbe attuata attraverso lo strumento impositivo, in sé e per sé considerato, propendono poi solitamente per un innalzamento delle aliquote.

In altri termini, da più voci viene avanzata la proposta di superare quell'appiattimento della curva della progressività che si viene a creare oltre un certo livello.

Ora, è un dato di fatto che, a partire dagli anni Ottanta del secolo scorso, si assista ad un graduale abbassamento dell'aliquota marginale più alta, la quale nel 1980 coincideva mediamente per i paesi OCSE con l'aliquota del sessantasette per cento, mentre oggi la media si assesta tendenzialmente con la nostra aliquota massimale del quarantatré per cento; si potrebbe quindi pensare di accentuare la progressività.

In particolare, in Italia, a seguito della Riforma del '73, era stata prevista un'aliquota marginale massima piuttosto elevata (del settantadue per cento)<sup>42</sup>.

Allora la domanda sorge spontanea: fino a che punto si possono innalzare le aliquote di un'imposta progressiva? Esistono, per così dire, dei limiti quantitativi massimi?

In altre parole, ammesso che si applichi il principio di cui al secondo comma dell'art. 53 Cost., ci si chiede sostanzialmente quanta progressività ci debba essere.

La risposta a questa domanda è particolarmente complicata, se non altro perché non vi è alcuna fonte normativa a riguardo. Per meglio dire, non vi è alcuna disposizione legislativa attinente ai c.d. limiti massimi all'imposizione mentre, come si è avuto modo di vedere, i c.d. limiti minimi sono impliciti nello stesso articolo 53 della Costituzione.

---

<sup>41</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 467.

<sup>42</sup> PEDONE A., *Ascesa, declino e destino della imposta personale progressiva*, nell'ambito di *Equità e progressività dell'imposizione: ripensando il sistema tributario*, in *Neotepa*, 2020, n. 1, p. 24.

Del resto, nel panorama degli ordinamenti dell'Unione Europea, solo la Spagna ha nella propria Carta Costituzionale una disposizione che fornisce una chiara indicazione sui c.d. limiti massimi<sup>43</sup>.

Si è tentato in diversi modi di ancorare ad un dato normativo l'esistenza di limiti massimi all'imposizione:

- a) intuitivamente, la presenza di un limite siffatto potrebbe evincersi dall'esistenza di un limite minimo<sup>44</sup>. Tuttavia, tale tesi può confutarsi facendo ricorso a quanto affermato dalla Consulta<sup>45</sup>, secondo la quale, l'esenzione *de qua* nulla dice in proposito alla quota di ricchezza eccedente il minimo vitale; quindi, in quest'ottica, deve ritenersi ammessa anche un'imposta totalmente ablativa della quota di reddito eccedente il *quantum* di reddito che il legislatore intende esentare in applicazione dell'art 53, comma 1, Cost.
- b) un altro tentativo, che si può considerare un vero e proprio *leitmotiv* della letteratura più datata in materia, è quello per cui un limite sicuramente esisterebbe e sarebbe insito nello stesso concetto di capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, Cost. Tale linea di pensiero si distingue da quella indicata *sub a)* in quanto in questo caso il limite quantitativo massimo non lo si ricollega a quello minimo, ma lo si fa discendere, indipendentemente da quest'ultimo, dalla disposizione in parola.

Ora, il ragionamento può snodarsi nel modo che segue; l'imposizione non può essere indiscriminata in quanto il limite sarebbe dato dalla stessa formulazione del suddetto articolo. Infatti, dalla circostanza per cui la capacità contributiva costituisce il presupposto per addivenire al prelievo fiscale si fa discendere che, a maggior ragione, questa dovrà fungere da limite all'imposizione<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup>Articolo 31, comma 1 della Costituzione spagnola, che dispone quanto segue: «*tutti contribuiranno a sostenere le spese pubbliche in conformità con le loro capacità economiche mediante un sistema tributario giusto, ispirato ai principi di uguaglianza e progressività che, in nessun caso, avrà finalità espropriativa*».

<sup>44</sup>In tal senso FALSITTA G., *Storia veridica in base ai «lavori preparatori», della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2010, I, p. 130, ove si afferma che «*se si ammette come esistente un limite minimo, automaticamente si afferma come esistente un limite massimo, un tetto alla misura del prelievo sul reddito, varcato il quale il prelievo stesso assume conformazione confiscatoria perché va ad intaccare la porzione di ricchezza costituente il minimo vitale*».

<sup>45</sup>Sentenza n. 97 del 10/7/1968 con presidente Sandulli e relatore Bonifacio.

<sup>46</sup> Similmente MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 13.

Questa tesi viene sostenuta con l'impiego di un argomento letterale; infatti, viene affermato che il sintagma «*in ragione*» di cui al comma 1 dell'art. 53 Cost. sia indicativo della circostanza per cui la ricchezza prelevata dal tributo debba costituire solo una porzione della capacità economica del soggetto passivo, in quanto il contribuente non può essere spogliato totalmente della forza economica su cui il tributo va ad incidere<sup>47</sup>.

In altri termini, un tributo totalmente, o quasi, espropriativo cesserebbe di essere tale e diventerebbe una vera e propria sanzione.

Ora, l'inciso «*in ragione*» non pare possa valere ad escludere che il prelievo possa arrivare a consumare l'intera capacità contributiva e non può condividersi l'idea per cui un'imposta che colpisse per intero il bene in questione rimarrebbe pur sempre un tributo e non assumerebbe funzioni para-sanzionatorie<sup>48</sup>.

Non pare poterci convincere della bontà di tale tesi la circostanza per cui, in effetti, questo sia stato il modo in cui è stata inquadrata la medesima questione da parte di altri paesi. Ci si riferisce, in particolare, a quanto è stato affermato dal *Conseil Constitutionnel*<sup>49</sup>. Alla Corte Costituzionale Francese era stata prospettata una questione di legittimità costituzionale attinente alla conformità o meno a costituzione della previsione di una «*contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité*», la quale avrebbe determinato un innalzamento dell'aliquota marginale massima al settantacinque per cento sui redditi superiori al milione di euro; in tale sede è stato affermato che il carico fiscale sarebbe stato eccessivo rispetto alla capacità contributiva.

Si tratta, a ben vedere, della medesima impostazione seguita da buona parte della dottrina italiana, che propende per riconoscere l'esistenza dei limiti massimi all'imposizione facendo leva sull'art. 53 comma 1 Cost.; ma non ci pare un orientamento pienamente condivisibile. Infatti, né la dottrina né tantomeno il *Conseil Constitutionnel* paiono aver motivato, sul profilo

---

<sup>47</sup> In tal senso FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè Editore, 2008, p. 240, per il quale l'inciso indicato sarebbe indice del fatto che la partecipazione dei consociati alla spesa pubblica debba «*mantenersi nei limiti di una congrua e razionale correlazione percentuale tra oggetto tassato e quantum prelevato*».

<sup>48</sup> È della medesima opinione GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Utet, 1956, p. 61.

<sup>49</sup> Ci si riferisce alla sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del *Conseil Constitutionnel*.

giuridico, quale sia la misura dell'imposizione conforme alla Carta Costituzionale e quale non lo sia<sup>50</sup>.

A parere di chi scrive, se ci si permette la semplificazione, i giudici francesi hanno affermato apoditticamente che dal settantacinque per cento in avanti l'aliquota sarebbe diventata incostituzionale in quanto sarebbe stato leso il principio di capacità contributiva, senza indicare le ragioni a favore dell'individuazione di tale confine.

Pertanto, si può concludere nel senso che il principio di capacità contributiva *tout court* non possa svolgere la funzione di «*fondare un limite costituzionale quantitativo al potere pubblico di imposizione fiscale*»<sup>51</sup>;

- c) esiste anche un orientamento dottrinale minoritario, che fa leva sul principio di cui all'art. 53, comma 2, Cost.

Infatti, è stato sostenuto che «*predicare la progressività dell'imposizione, in altre parole, significa bensì ammettere che il peso tributario sull'euro marginale di ricchezza, prima della soglia del minimo vitale "capovolto", possa e debba essere maggiore di quello che grava sull'ultimo euro precedente, ma non anche che il prelievo stesso possa essere interamente ablativo di quel medesimo euro marginale e di quelli precedenti*»<sup>52</sup>.

A ben vedere, si tratta di una ricostruzione che prende in considerazione i criteri di attuazione della progressività, dando per scontato che la progressività in questione debba essere continua, facendola derivare, peraltro, dalla sempre richiamata esenzione del minimo vitale.

Invero, pare del tutto inappropriato sostenere che il disposto di cui al comma 2 dell'art. 53 Cost., nella sua formulazione, più volte commentata nella presente dissertazione, possa essere indicativo della modalità di attuazione della progressività cui deve essere informato il sistema tributario italiano<sup>53</sup>;

- d) è stata, inoltre, prospettata una soluzione differente rispetto a quelle menzionate sopra; in particolare, una parte della dottrina ha affrontato la

---

<sup>50</sup>BERGONZINI G., *I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil Constitutionnel e nelle pronunzie di altre Corti Costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, fasc. 1, p. 3.

<sup>51</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 279.

<sup>52</sup> GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, Giuffrè Editore, 2014, p. 33.

<sup>53</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 287.

questione da un altro angolo visuale, facendo riferimento a principi ulteriori rispetto al ben noto art. 53, e segnatamente agli artt. 41 e 42 Cost.<sup>54</sup>.

Il richiamo al diritto di proprietà a questi fini ha contraddistinto alcune decisioni della Corte Costituzionale Federale Tedesca; infatti, pare che con la nota sentenza del 22 giugno 2005, il *Bundesverfassungsgericht* abbia individuato nella tutela costituzionale del diritto di proprietà (art. 14 *Grundgesetz*) l'esistenza di limiti costituzionali all'imposizione fiscale<sup>55</sup>.

Si tratta, peraltro, di un parziale *revirement* della Corte Federale Tedesca in quanto quest'ultima, in una sentenza del 1995, aveva affermato che sicuramente l'imposizione sarebbe stata incostituzionale laddove lo Stato avesse avocato a sé più del cinquanta per cento del reddito complessivo del contribuente, mentre nella più recente pronuncia il *Bundesverfassungsgericht* non si è spinto ad individuare un limite aritmetico<sup>56</sup>.

Tuttavia, anche quest'approccio pare particolarmente discutibile; in particolare quest'opposizione tra cittadino che gode dei diritti di proprietà privata e di libera iniziativa economica da un lato, e lo Stato prelevatore di ricchezza dei privati dall'altro<sup>57</sup>, non pare portare a linee direttive chiare riguardo all'invocabilità di limiti massimi all'imposizione<sup>58</sup>.

---

<sup>54</sup> Art. 41 Cost.:

«L'iniziativa economica privata è libera.

Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana.

La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali e ambientali».

Art. 42 Cost.:

«La proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati.

La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti».

<sup>55</sup> BERGONZINI G., *I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil Constitutionnel e nelle pronunzie di altre Corti Costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, fasc. 1, p. 3.

<sup>56</sup> Si sofferma sul punto GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 106, nota 5.

<sup>57</sup> Si tratta di un accostamento per contrasto che «opponne l'organizzazione economica privata all'attività pubblica che mira al reperimento della ricchezza, e trova la sua ragione e l'occasione insieme, nell'insufficiente autonomia patrimoniale delle istituzioni di cui quell'attività è propria». GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè Editore, 1969, pp. 94 ss.

<sup>58</sup> Similmente STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 289.

A ben vedere, nella dottrina che richiama gli artt. 41 e 42 Cost. a proposito dell'individuazione dei limiti massimi all'imposizione sussistono due modi diversi di ragionare, che portano a due conclusioni diametralmente opposte:

i. da un lato, vi sono coloro che, come detto sopra, fanno discendere detti limiti dalla circostanza per cui oltre un certo livello l'imposizione si tramuterebbe in un'espropriazione priva di indennizzo con conseguente violazione dell'art. 42 Cost.

In primo luogo, è facile obiettare a tale tesi che in realtà *«ogni tributo è sempre, necessariamente, ablazione senza indennizzo»*<sup>59</sup>.

In secondo luogo, ribattendo in maniera meno *tranchant* si può sostenere che il prelievo tributario e l'espropriazione per pubblica utilità non possano essere equiparati in quanto la funzione dei tributi è quella di reperire risorse per il finanziamento della spesa pubblica e non ha nulla a che vedere con le modalità di limitazione dei diritti proprietari<sup>60</sup>;

ii. dall'altro, vi è chi propende per la tesi opposta, ritenendo che gli artt. 41 e 42 Cost. debbano cedere il passo dinanzi al dovere di contribuire dei singoli e che, dunque, non potrebbe essere previsto un limite massimo all'imposizione fiscale in quanto *«una tale previsione, se esistesse, si risolverebbe in una tutela assoluta e legislativamente insuperabile dei diritti di proprietà e di libera iniziativa economica rispetto alla funzione tributaria e, simmetricamente, in un inaccettabile limite, altrettanto assoluto, allo svolgimento del potere normativo di imposizione. Il tutto senza alcuna considerazione del fatto, sopra evidenziato, che nel nostro ordinamento costituzionale il versante del riparto dei carichi pubblici dipende strettamente da quello della spesa»*<sup>61</sup>.

Non pare potersi condividere nessuno dei due approcci in quanto entrambi non tengono in conto che l'adempimento al dovere fiscale vada tenuto completamente distinto dai diritti sociali cui alludono gli artt. 41 e 42 Cost.

---

<sup>59</sup> FEDELE A., *La funzione fiscale e la «capacità contributiva»*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, Edizioni scientifiche Italiane, 2006, p. 20.

<sup>60</sup> Similmente BERGONZINI G., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Napoli, Jovene, 2011, pp. 290 ss.

<sup>61</sup> GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 105.

Ora, si può affermare, da un lato, che azioni di impulso o di disincentivo su determinate iniziative economiche paiano del tutto ammissibili fintantoché non finiscano per rendere impraticabile l'intrapresa di alcune attività<sup>62</sup>; dall'altro lato, con precipuo riferimento al diritto di proprietà privata, va chiarito che il potere di esproprio deve essere tenuto ben distinto da quello di imposizione fiscale.

Rifacendoci alla dottrina amministrativistica più datata, ma pur sempre autorevole, è stato, infatti, notato come *«mentre dall'esercizio della potestà di imposizione sorge per il singolo una obbligazione di dare, dall'esercizio del potere di espropriazione non deriva alcun rapporto obbligatorio, ma addirittura la perdita di un diritto e l'acquisto del medesimo da parte di un altro soggetto»*<sup>63</sup>.

Pertanto, nel momento in cui i Costituenti avevano elaborato l'art. 42, terzo comma, non avevano minimamente intenzione di estendere il principio ivi affermato all'imposizione tributaria<sup>64</sup>.

In altre parole, i diritti sanciti agli artt. 41 e 42 Cost. sono giuridicamente indipendenti rispetto al prelievo fiscale<sup>65</sup>, quindi non può condividersi né l'opinione per cui il dovere tributario sia un valore superiore rispetto ai diritti anzidetti<sup>66</sup>, né quella che, muovendo dall'asserita prevalenza del dovere di contribuzione rispetto ai principi di cui agli anzidetti artt. 41 e 42, finisce per ritenere che *«il riparto dei carichi pubblici [debba] seguire l'importo della spesa e non [possa] essere, perciò, limitato autonomamente con apposita norma costituzionale»*<sup>67</sup>.

Nonostante quanto detto sopra, si può sostenere che comunque la sussistenza dei diritti proprietari abbia l'effetto per cui non possa esservi il *«prelievo in assenza di una disponibilità patrimoniale giuridicamente ascrivibile al contribuente»*<sup>68</sup>.

---

<sup>62</sup> Similmente MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 253.

<sup>63</sup> ZANOBINI G., *Corso di diritto amministrativo*, vol. IV, Milano, Giuffrè Editore, 1958, p. 250.

<sup>64</sup> Vedasi MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 256.

<sup>65</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 305.

<sup>66</sup> ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, Milano, Giuffrè Editore, 1996, pp. 226 ss.

<sup>67</sup> GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 105.

<sup>68</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 306.

Conseguentemente, non devono neppure condividersi quelle teorie radicali di matrice statunitense che sostengono che il diritto di proprietà esisterebbe solamente dopo che sia stato attuato il prelievo statale<sup>69</sup>.

L'opinione di questi ultimi sembra più che altro un modo per sviare il problema che ci si è posti, in quanto affermando che non esiste alcun diritto degli individui sul loro *pre-tax income*, viene meno anche la necessità di individuare dei limiti massimi all'imposizione, visto che il prelievo potrebbe anche andare a colpire l'intera ricchezza prodotta<sup>70</sup>.

Insomma, pare che l'utilizzo dei parametri tradizionali non possa portarci molto lontano, in quanto non si sono riusciti a trovare nelle consuete categorie giuridiche fondamenti validi all'apposizione dei ricercati limiti massimi.

Vale allora la pena di tentare di trovarli in altri ambiti, e segnatamente nei principi economici; ossia si può richiamare il meccanismo di *feedback* per cui un'aliquota eccessivamente alta scoraggerebbe la produzione; può avvenire, infatti, che la previsione di un tributo incida in senso positivo o in senso negativo sulle scelte economiche dei singoli.

In altri termini, si può affermare che un prelievo eccessivamente elevato sia deleterio per gli interessi dello Stato stesso a meno che non si voglia adottare una strategia «*di breve periodo, di cinica massimizzazione del gettito senza alcun riguardo per le istanze solidaristiche nei confronti delle generazioni che verranno*»<sup>71</sup>.

Pertanto, esiste una sorta di *trade-off* per il quale un prelievo eccessivo effettuato *hic et nunc* determinerà un gettito tendenzialmente di gran lunga minore in futuro.

Del resto, i rischi di un'imposta progressiva particolarmente elevata sono noti da tempo in quanto è stato osservato<sup>72</sup> come aliquote marginali eccessivamente elevate causino un disincentivo al lavoro; insomma, pare doversi dare rilevanza al *feedback* che un'imposizione elevata determina negli atteggiamenti psicologici dei contribuenti<sup>73</sup>.

---

<sup>69</sup> Vedasi MURPHY L. e NAGEL T., *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, New York, Oxford University Press, 2002, p. 175, per il quale «*property rights are the rights people have in the resources they are entitled to control after taxes, not before*».

<sup>70</sup> Similmente STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, pp. 310-311.

<sup>71</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 313.

<sup>72</sup> DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1953, p. 183.

<sup>73</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 486.

In particolare, può verificarsi quello che viene definito comunemente effetto sostituzione, per il quale un'imposta progressiva con aliquote eccessivamente alte renderebbe meno appetibile lo svolgimento di attività professionali, spingendo, invece, il contribuente ad impiegare una maggiore porzione del proprio tempo in attività diverse da quelle lavorative<sup>74</sup>.

Si tratta del, ben noto, teorema elaborato da Arthur Laffer e conosciuto come curva di Laffer, per il quale, appunto, oltre un determinato livello, le aliquote successive avrebbero due effetti negativi; da un lato determinerebbero un disincentivo a produrre e dall'altro causerebbero una maggior propensione all'adozione di comportamenti evasivi ed elusivi<sup>75</sup>.

In conclusione, appurato che il limite massimo all'imposizione fiscale può trovarsi nell'ambito di basilari principi economici, si può tentare di ancorarlo anche ad un parametro giuridico, che più che altro costituisce una sorta di meta-principio, facendo il ragionamento che segue. Applicando il principio di ragionevolezza e di proporzionalità quale suo corollario, si potrebbe dire, infatti, che un'aliquota tributaria che "uccide" l'economia sia un'aliquota contraddittoria rispetto alla finalità dei tributi, che in fondo è quella di garantire la spesa pubblica.

Del resto, si è detto *supra*<sup>76</sup>, che anche la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo sostiene che, nella politica finanziaria, lo Stato sia limitato dal principio di proporzionalità, che può considerarsi un corollario del principio di ragionevolezza.

#### **4.4. Un possibile modello cui fare riferimento: la *Flat-rate Tax***

Tra i possibili tentativi di riforma, negli ultimi anni, si è fatto un gran parlare di *Flat Tax* o tassa piatta, usando sovente il termine in maniera impropria.

Nel seguito si farà riferimento al modello di *Flat Tax* che pare aver riscosso il maggior successo nella letteratura, senza soffermarci su quegli interventi che,

---

<sup>74</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 501.

<sup>75</sup> Si sofferma più diffusamente su questi aspetti STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, pp. 495-496.

<sup>76</sup> Vedi cap. I, par. 1.2.

nonostante vengano chiamati in tal modo, non sembrano avere nulla in comune con la *Flat Tax*<sup>77</sup>.

In altre parole, ci si tratterà sul modello di *Flat-rate Tax* pensata da R. Hall e A. Rabushka<sup>78</sup> negli anni '80 del secolo scorso, il quale aveva, a sua volta, come precursore M. Friedman<sup>79</sup>, al fine di verificare la compatibilità di un modello siffatto con l'ordinamento italiano e infine per esaminarne i pregi e difetti.

Deve innanzitutto essere chiarito che per *Flat Tax* si intende un'imposta con aliquota unica invariabile all'aumentare della base imponibile<sup>80</sup>.

Tuttavia, il modello più noto, come accennato, è quello elaborato da M. Friedman<sup>81</sup>, che non poteva chiamarsi proporzionale ma lievemente progressivo in quanto la progressività era comunque assicurata dall'esenzione del *basic income*. Inoltre, tale modello era completato dalla previsione di un'imposta negativa<sup>82</sup> per i redditi al di sotto del minimo vitale<sup>83</sup>.

Sulla scia del notissimo teorico della *Flat-rate Tax* si ponevano Hall e Rabushka, i quali elaborarono un modello di *Flat Tax* con un sistema di deduzioni per ovviare alle complicazioni amministrative create dal modello previgente negli Stati Uniti, il quale, ad avviso dei due autori, per come strutturato, facilitava anche l'evasione e l'elusione.

Non si farà, invece, riferimento al modello "puro" di *Flat Tax* senza l'esenzione del *basic income* per la semplice ragione che, come si specificherà *infra*, un sistema di tal sorta sarebbe incostituzionale – peraltro per contrasto non già con il principio di progressività di cui al secondo comma dell'art. 53 Cost., ma per violazione del primo comma del medesimo articolo.

---

<sup>77</sup> Si osservi solamente come venga comunemente definito nel lessico giornalistico come *Flat Tax* il regime forfettario per i titolari di redditi da lavoro autonomo di cui si è trattato *supra* (vedasi cap. III, par. 3.2.4.2.).

Sarà facile notare come non possa neanche lontanamente chiamarsi *Flat Tax* un intervento come questo. Infatti, si tratta di una riduzione significativa della curva delle aliquote, che non può chiamarsi propriamente *Flat Tax*, in quanto si applica unicamente ad un ristretto numero di soggetti passivi.

<sup>78</sup> HALL R.E. e RABUSHKA A., *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, New York, McGraw-Hill, 1983.

<sup>79</sup> FRIEDMAN M., *Capitalism and Freedom*, Chicago, The University of Chicago Press, 1962, p. 174.

<sup>80</sup> Vedasi STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 27.

<sup>81</sup> FRIEDMAN M., *Capitalism and Freedom*, Chicago, The University of Chicago Press, 1962, trad. it., *Capitalismo e libertà*, Torino, IBL Libri, 2010.

<sup>82</sup> Sulla cui nozione ci si è già soffermati *supra* (vedasi cap. I, par. 1.3.4.).

<sup>83</sup> Vedasi *La Flat Tax e le esperienze europee nella tassazione proporzionale*, in *Diritto e pratica tributaria*, luglio-agosto 2019, Wolters Kluwer, edicolaprofessionale.com/DPT, p. 4.

Occorre, in primo luogo, andare ad esaminare come storicamente si sia passati da un'imposizione tendenzialmente proporzionale ad una di tipo progressivo, salvo, negli ultimi tempi, veder tornare in auge, almeno in un'ottica riformatrice, la prima sotto forma di imposta piatta proporzionale con l'esenzione del minimo vitale.

Per una migliore comprensione occorre adottare una prospettiva diacronica e partire da quali fossero le congiunture economiche, politiche e sociali che abbiano spinto verso l'adozione dei tributi progressivi.

A partire dalla crisi dello Stato liberale avvenuta nella seconda metà dell'800, in contemporanea con l'affiorare della «*finanza della riforma sociale*»<sup>84</sup> si è affermata la necessità di interventi in ottica redistributiva. Inizialmente si riteneva che gli obiettivi redistributivi potessero convivere con imposte di tipo proporzionale, fatta salva l'esenzione del minimo vitale<sup>85</sup>.

Per tutto il diciannovesimo secolo prevalse l'idea di finanza neutrale della quale si è parlato *supra*, che aveva come corollario l'applicazione di imposte proporzionali, per poi cedere il passo verso il finire dell'Ottocento alle teorie fondate sull'utilità marginale decrescente.

Tali teorie avevano anche la finalità di redistribuzione delle ricchezze, o meglio, di contrasto alle disuguaglianze presenti nella società.

Tuttavia, come si è avuto modo di notare, le prospettazioni che vorrebbero strettamente correlate progressività e redistribuzione sono infondate (per definizione) – e sul punto non si torna.

Non si ripete come questo fosse stato il modello teorico dominante nel corso del ventesimo secolo, ma si deve andare a guardare come esso sia entrato in crisi.

La crisi dello Stato sociale, dovuta in gran parte alle eccessivamente dispendiose politiche economiche della seconda metà del Novecento, ha spianato il campo a quelle teorie che Gallo<sup>86</sup> etichetta come proprie di un neoliberismo fiscale di origine nord-americana che, secondo quest'ultimo, paiono sottovalutare l'importanza di una redistribuzione delle ricchezze propendendo, invece, per l'abbandono di numerose spese assistenzialistiche e criticando inoltre fortemente le imposte progressive in quanto «*sottoprodotto del contestato welfare state*».

---

<sup>84</sup> STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Verona, Cedam, 1972, p. 8.

<sup>85</sup> MILL J. S., *Principles of Political Economy with some of their applications to Social Philosophy*, London, John W. Parker, 1848; trad. it. *Principi di economia politica*, Torino, Utet, 1983, 7<sup>a</sup> ed., Londra, 1971: soprattutto Libro II, Cap. II, par. 3-4.

<sup>86</sup> GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, pp. 34-35.

Così facendo, secondo il poc'anzi citato autore, tali teorie, propugnando una tassazione di tipo proporzionale, finiscono per rinnegare la funzione redistributrice dello Stato di matrice liberal-democratica<sup>87</sup>.

Del resto, la stessa previsione di tributi progressivi, come si è detto sin da subito<sup>88</sup>, trova fondamento in una opzione politico-legislativa «*e non in base ad astratti criteri di giustizia distributiva*»<sup>89</sup>.

Pertanto, non sembrano fondate quelle teorie che escludono la praticabilità di un sistema meno progressivo rispetto a quello vigente basandosi sull'asserito carattere redistributivo dell'imposizione progressiva.

Sgombrato il campo da quest'impostazione teorica che sembra persistere in gran parte della letteratura, si può andare a vedere se vi siano altre pregiudiziali in punto di applicabilità di una *Flat-rate Tax* nell'ordinamento italiano.

Il dibattito su questa materia appare fortemente ideologizzato e le obiezioni che vengono mosse all'introduzione di una *Flat-rate Tax* sono di diverso genere. Si può tentare di sistematizzarle, senza pretesa di completezza, in questo modo:

- a) l'asserito contrasto con l'art. 53, comma 2, Cost.;
- b) un *deficit* di equità verticale derivante dall'applicabilità della medesima aliquota a tutti;
- c) le preoccupazioni riguardo alla diminuzione di gettito che ne deriverebbe.

Si analizzeranno le suddette obiezioni che costituiscono dei veri e propri *leitmotive* nella letteratura contraria all'introduzione della *Flat Tax*, avendo come riferimento l'attuale modello tributario italiano, le cui inefficienze si sono cercate di mettere in luce nell'ambito del precedente capitolo.

Quando si deve valutare la possibile introduzione di una riforma fiscale bisogna guardare ai suoi possibili effetti su più dimensioni:

- a) la prima è quella dell'efficienza → di solito le imposte e soprattutto quelle sul reddito da lavoro hanno effetti distorsivi in quanto cambiano il comportamento che avrebbero gli agenti in campo nel caso in cui le imposte non ci fossero (questo è noto nella letteratura economica sull'analisi delle imposte almeno fin dal XIX secolo);

---

<sup>87</sup> GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 36.

<sup>88</sup> Cap. I, par. 1.6.

<sup>89</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 184.

- b) la seconda è quella di equità verticale → ovvero la capacità di trattare diversamente situazioni diverse, il che significa che vanno pagate quote tendenzialmente diverse da soggetti con capacità contributive diverse;
- c) la terza è l'equità orizzontale → ovvero la capacità di trattare in maniera diversa ammontari di reddito quantitativamente uguali;
- d) in ultimo, gli effetti in termini di finanza pubblica.

La proposta di una *Flat Tax* con un'esenzione del minimo vitale è sicuramente una riforma strutturale che merita quindi di essere affrontata da questi diversi punti di vista.

Si tenterà di farlo in estrema sintesi, non trovandoci nell'ambito di una trattazione monografica della materia.

Deve, inoltre, essere premesso che ogni riforma di questo tipo ha un effetto di *trade-off* tra equità ed efficienza per cui se si va in una direzione si sacrifica l'altra.

Infine, come noto, sussistono degli aspetti di desiderabilità o meno della riforma che dipendono dalle preferenze individuali. Si pensi, a titolo di esempio, ad una perdita di gettito che può essere valutata positivamente o negativamente; magari negativamente perché riduce le capacità di spesa o di intervento dello Stato, oppure positivamente perché permette maggior gettito.

Anticipando un primo giudizio, sembra corretto affermare che in termini di equità fiscale il modello di *Flat-rate Tax* che si va proponendo sarebbe un modello peggiore rispetto a quello di una *Comprehensive Income Tax*, ma al contempo migliore rispetto a quello attuale, che, come si è detto, sembra diventato un sistema di imposte speciali.

#### **4.4.1. L'asserita incostituzionalità di una *Flat-rate Tax*: il presunto contrasto con il secondo comma dell'art. 53 Cost.**

Come già anticipato, di sicuro una *Flat Tax* propriamente detta, in cui cioè tutti i tributi siano proporzionali, non sarebbe accettabile in quanto in contrasto con l'articolo 53, comma 2, Cost. (tra l'altro, va detto, che una imposta di tal genere contrasterebbe non solo con il comma 2, ma anche con lo stesso concetto di capacità contributiva di cui al comma 1).

Per vero, ogni proposta di *Flat Tax* recente, a partire dal modello di Hall e Rabushka, prevede la presenza di un'esenzione del minimo vitale, la quale dovrebbe operare per tutti i contribuenti.

Il modello delineato dai due autori, garantendo un'esenzione per tutti, laddove venisse applicata in Italia, consentirebbe il rispetto dell'art. 53 e, segnatamente:

- a) del comma 1 in quanto verrebbe rispettato il principio di capacità contributiva essendo prevista l'esenzione del *basic income*;
- b) del comma 2 in quanto l'estensione dell'esenzione a tutti i contribuenti permetterebbe il rispetto del principio di progressività<sup>90</sup>.

In altre parole, pare pacifico che un'imposta proporzionale con un'esenzione del minimo vitale alla base, soddisfi pienamente il disposto costituzionale, stante l'effetto progressivo che si verrebbe a creare.

Allora viene da chiedersi da dove nascano i dubbi di costituzionalità che contraddistinguono gran parte della letteratura italiana in materia. Ebbene, viene affermato, da una parte della dottrina, che il tipo di progressività che si verrebbe a creare con il modello testé indicato non soddisferebbe il principio di cui all'art. 53, comma 2.

Rifacendoci agli autori più noti, si può richiamare quell'opinione per cui il principio di progressività richiesto dall'art. 53, comma 2, non sarebbe solamente una *«regola tale da far crescere il prelievo in modo più che proporzionale al crescere della ricchezza. Infatti, se così fosse, basterebbe un'imposta sul reddito ad aliquota unica, con la detassazione dei redditi minimi, ma l'esonero del minimo vitale già discende dal principio di capacità contributiva. Invece l'art. 53, comma 2, Cost. esprime, crediamo, un criterio di giustizia della tassazione fondato sulla ricerca di una effettiva eguaglianza del sacrificio dei contribuenti più abbienti, rispetto a quelli meno ricchi, assumendosi che il prelievo percentualmente più elevato a carico dei primi incida su risorse destinate ad impieghi obiettivamente meno urgenti di quelli cui servono le fasce inferiori di imponibile, per questo soggette a una minore decurtazione. Perciò, l'incremento progressivo del prelievo non si deve arrestare al livello delle classi «medie» di contribuenti, ma deve differenziare, sia pur in misura moderata, la posizione di questi da quella dei benestanti»*<sup>91</sup>.

Per vero, già il Manzoni affermava che, sebbene la formulazione fosse piuttosto vaga, l'art. 53 Cost. risulterebbe non rispettato prevedendo un qualsiasi *minimum* di

---

<sup>90</sup> Similmente STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 42.

<sup>91</sup> SCHIAVOLIN R., *Il principio di «progressività del sistema tributario»*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, pp. 159 ss.

progressività. Egli arrivava alla conclusione per cui il disposto costituzionale non sarebbe soddisfatto in presenza di un'aliquota proporzionale con la previsione dell'esenzione del minimo vitale<sup>92</sup>.

Infatti, il ragionamento da questi esposto mira a far rilevare come un sistema di tal genere sarebbe rispettoso del comma 1 dell'art. 53 Cost. ma non del comma 2 del medesimo articolo, in quanto l'effetto progressivo che si verrebbe a creare con la previsione dell'esenzione del *basic income* sarebbe conseguenza dell'applicazione del primo comma e non del secondo.

A ben vedere, chi ragionava in questi termini adoperava un noto argomento dell'interpretazione giuridica, ovvero l'argomento economico (o ipotesi del legislatore non ridondante), in forza del quale deve essere esclusa l'attribuzione ad una disposizione di un significato che viene già attribuito ad un'altra disposizione<sup>93</sup>; in questo caso si vorrebbe giungere alla conclusione per cui, se il principio di progressività fosse soddisfatto prevedendo solamente l'esenzione del minimo vitale, allora il legislatore costituente sarebbe stato ripetitivo, prevedendo anche un secondo comma nell'art. 53 Cost.

Confutando l'opinione contraria alla tesi per cui a configurare il rispetto del principio di cui al secondo comma basterebbe un'esenzione del minimo vitale, va notato come tale teoria non sia esente da critiche in quanto quella espressa dalla disposizione in parola – come si è avuto modo di spiegare *supra*<sup>94</sup> – corrisponde ad un'opzione politica e non ad una previsione avente il medesimo valore precettivo del primo comma, e pare che il contenuto della stessa debba ricondursi all'intenzione del legislatore costituente di «vietare un sistema tributario regressivo»<sup>95</sup>.

Di conseguenza, si può concludere che la disposizione in esame debba considerarsi come finalizzata ad evitare il carattere regressivo delle imposte allora vigenti, mentre un effetto progressivo si sarebbe potuto raggiungere anche solo per mezzo dell'attuazione della disposizione di cui al primo comma, la quale con il richiamo al principio di capacità contributiva ha affermato implicitamente la necessità dell'esenzione del *basic income*.

---

<sup>92</sup> MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, pp. 202-203.

<sup>93</sup> TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè Editore, 1980, p. 371.

<sup>94</sup> Vedi *supra*, cap. I, par. 1.6.

<sup>95</sup> Così COSCIANI C., *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè Editore, 1964, p. 44.

In altre parole, il secondo comma conserva un significato autonomo rispetto a quello del primo comma in quanto potrebbero tranquillamente immaginarsi:

- a) da un lato, un sistema completamente regressivo ma rispettoso dell'esenzione del minimo vitale; quindi, nel rispetto del primo comma ma in violazione del secondo;
- b) dall'altro, un sistema perfettamente progressivo, che non contempla l'esenzione del minimo vitale; dunque, rispettoso del secondo comma ma non del primo.

Inoltre, esclusa l'invocabilità dell'argomento del legislatore non ridondante, va aggiunto che nel modello di *Flat-rate Tax de quo* la progressività sarebbe comunque assicurata e si tratterebbe della c.d. progressività degressiva, per la quale si individua la percentuale più alta facendola coincidere con una determinata soglia di reddito e per ammontari di reddito superiori sarà sempre proporzionale, mentre con riguardo ai redditi inferiori la si fa procedere in maniera decrescente<sup>96</sup>.

A ben vedere, sono riconducibili a tale modello teorico di progressività, sia l'attuale IRPEF, sia un'ipotetica *Flat-rate Tax*; infatti, è di tutta evidenza come nell'attuale modello dell'IRPEF, ed in maniera simile negli altri ordinamenti, siano stati previsti dei limiti alla progressività per cui per i redditi superiori ad un certo limite l'imposizione diventa proporzionale<sup>97</sup>.

Non può, infatti, affermarsi che l'attuale IRPEF progressiva riesca compiutamente a differenziare i redditi medi da quelli alti.

Pertanto, traguardando la questione da questo angolo visuale, emerge come l'ipotesi di *Flat Tax* di cui si discute seguirebbe il medesimo modello di progressività degressiva teorizzato dal De Viti De Marco, che è connaturato all'attuale Imposta sul Reddito Personale, cambiando unicamente la circostanza per cui in tale modello la soglia massima oltre alla quale l'imposta diverrebbe proporzionale coinciderebbe con quella individuata come esenzione alla base, senza la previsione di aliquote intermedie.

Conseguentemente, ciò che conta ai fini del disposto costituzionale è che l'aliquota media sia progressiva, requisito sicuramente soddisfatto dal modello in esame<sup>98</sup>.

---

<sup>96</sup> DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1953, p. 168.

<sup>97</sup> EDGEWORTH F.Y., *The Pure Theory of Taxation*, in *Economic Journal*, 1897, 7, p. 561, il quale affermava che «*practical reasons [...] would thus lead to a "degressive progression" culminating in a simply proportionate tax of the higher incomes*».

<sup>98</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 543.

Infine, e ricollegandoci ancora una volta all'asserito carattere redistributivo dell'imposta progressiva, si deve dare atto di un'ulteriore ipotesi di contrasto di un'ipotetica *Flat Tax* con un altro precetto costituzionale; infatti è stato affermato che l'introduzione di una riforma del tipo delineato sopra, contrasterebbe, oltre che con il disposto di cui al comma 2 dell'art. 53 Cost., anche con l'art. 1 Cost.<sup>99</sup>, in quanto «*l'imposizione progressiva produce un effetto che altre forme di tassazione, ad iniziare dalla Flat Tax (imposta piatta), non possono produrre: l'effetto di togliere più che proporzionalmente a chi ha di più, per redistribuire a chi ha di meno*»<sup>100</sup>.

Se le obiezioni attinenti al secondo comma dell'art. 53 hanno una loro dignità scientifica e corrispondono ad un modo di intendere il disposto costituzionale risalente ma ancora accolto da una parte della dottrina, il possibile contrasto or ora descritto sembra del tutto campato per aria.

Anche laddove si desse adito – cosa dalla quale ci si guarda bene dal fare – a quelle correnti di pensiero che vedono sussistere un legame indissolubile tra imposta progressiva e redistribuzione, il riferimento all'art. 1 della Costituzione pare del tutto eccentrico, e non merita neppure di essere ulteriormente discusso<sup>101</sup>.

#### **4.4.2. Pregi e difetti di una *Flat-rate Tax* modellata sulla falsariga di quella ideata da Hall e Rabushka**

Appurata la completa conformità alla Costituzione del modello testé indicato, sembra possibile incominciare a osservare quali siano i possibili aspetti positivi e quali quelli negativi dello stesso.

Piuttosto che approfondire quelli che vengono ritenuti i principali pregi che deriverebbero dall'introduzione del modello appena descritto – i quali sono in buona parte riconosciuti anche dai detrattori dello stesso<sup>102</sup> – occorre soffermarsi diffusamente sui presunti *deficit* derivanti dallo stesso, ai quali peraltro si è accennato *supra*<sup>103</sup>, al fine di verificare se tali dubbi siano fondati.

---

<sup>99</sup> Art. 1 Cost.: «*L'Italia è una Repubblica democratica, fondata sul lavoro.*

*La sovranità appartiene al popolo, che la esercita nelle forme e nei limiti della Costituzione.*».

<sup>100</sup> GIOVANNINI A., *Il re fisco è nudo*, Milano, Angeli, 2016, pp. 103 ss.

<sup>101</sup> Similmente STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 72.

<sup>102</sup> E la descrizione minuziosa dei quali si addirebbe più propriamente ad una trattazione monografica sulla *Flat Tax*, quale non è il presente lavoro.

<sup>103</sup> Vedi *infra*.

Solo sommariamente e senza pretesa di completezza, i vantaggi maggiori sarebbero i seguenti:

- a) una relevantissima semplificazione dovuta all'abolizione delle numerose "*tax expenditures*", le quali affollano l'attuale sistema tributario italiano<sup>104</sup>; si allude, in particolare, a quel fenomeno per cui vengono concesse esenzioni, detrazioni e deduzioni di varia natura venendo meno alla struttura del modello impositivo cui dovrebbe ispirarsi il nostro modello tributario.

Il moltiplicarsi dei *bonus* fa emergere un utilizzo dello strumento fiscale per finalità extra-tributarie e pare doversi condividere l'opinione per cui *«tax expenditures are government revenues foregone as a result of differential, or preferential, treatment of specific sectors, activities, regions, or agents. They can take many forms, including allowances (deductions from the base), exemptions (exclusions from the base), rate relief (lower rates), credits (reduction in liability) and tax deferral (postponing payments)»*<sup>105</sup>.

A ben vedere, si tratta di un'ulteriore criticità dell'IRPEF attuale, alla quale non si è accennato nell'ambito del terzo capitolo, in quanto sembra doversi ricollegare più propriamente a quelle problematiche derivanti dall'asserita funzione extrafiscale dello strumento tributario<sup>106</sup>.

Deve essere sottolineato che, il più delle volte, la concessione di sempre nuovi *bonus* siano state negli ultimi anni dovute a ragioni di stampo elettorale<sup>107</sup>.

Inoltre, è chiaro come l'utilizzo di *tax expenditures* dia adito allo svilupparsi di opache ingerenze nella politica da parte di gruppi di interesse, in quanto l'introduzione di un determinato *bonus*, normalmente concesso sotto forma di detrazione per l'acquisto di un determinato prodotto, chiaramente spinge il consumatore a comprarlo con possibili effetti di significativa influenza sul mercato<sup>108</sup>.

Infine, si noti che esistono ulteriori difetti in quanto:

---

<sup>104</sup> STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 24.

<sup>105</sup> TYSON J., *Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?*, IMF Working Paper, 2014, p. 3.

<sup>106</sup> Dunque, può essere meglio compresa dopo avere introdotto il tema riguardante l'utilizzo in chiave extrafiscale e redistributiva delle imposte.

<sup>107</sup> STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 157.

<sup>108</sup> Similmente STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 168.

- i. laddove le *tax expenditures* siano concesse sotto forma di deduzioni avvantaggiano maggiormente, a parità di esborso, i contribuenti più benestanti in quanto determinano una diminuzione della base imponibile;
- ii. qualora siano concesse sotto forma di detrazioni<sup>109</sup>, tali misure non possono avvantaggiare coloro che percepiscano redditi di modestissimo ammontare in quanto, in tali casi, è facile immaginare che la detrazione possa superare l'imposta lorda dovuta, determinando così il fenomeno noto come "incapienza".

Pertanto, risulta sicuramente auspicabile uno smantellamento delle numerose *tax expenditures* che permetterebbe di evitare l'erosione della base imponibile IRPEF, ed al contempo di perseguire le finalità di incentivo all'economia in maniera più trasparente e, segnatamente, con lo strumento più adatto, ossia con la spesa pubblica;

- b) un effetto di crescita economica dovuto prevalentemente all'incentivo al lavoro che ne deriverebbe. Si tratta della notissima teoria detta "*supply side economics*", la quale va ricollegata a quanto detto *supra*, con riguardo alla curva di Laffer<sup>110</sup>.

Ora, questo singolo punto meriterebbe una dissertazione a parte, ma questa non è certamente la sede opportuna<sup>111</sup>.

È il caso di accennare solamente al fatto che pare più che sensato il caposaldo su cui si basano le teorie suddette in quanto un abbassamento della pressione fiscale favorirebbe gli investimenti e l'intrapresa di nuove attività economiche<sup>112</sup>.

Non mancano ovviamente voci contrarie alla teoria per cui «*la Flat Tax si pagherebbe da sola*», per lo più suffragate dall'indimostrabilità della Curva di Laffer;

- c) una diminuzione dell'evasione.

---

<sup>109</sup> Le quali, a differenza delle deduzioni, esplicano la propria azione sull'imposta lorda, andando a determinare così l'imposta netta.

<sup>110</sup> Cap. IV, par. 4.3.

<sup>111</sup> Se qualcosa deve essere sacrificato nella trattazione è preferibile, tra l'altro, non approfondire gli aspetti più noti.

<sup>112</sup> Vedasi STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 47.

Sebbene questa non sia la sede per approfondire il tema dell'evasione che affligge il nostro Paese<sup>113</sup>, ci si limita a far notare come essa costituisca un rilevante ostacolo alla messa in atto di efficaci politiche fiscali<sup>114</sup>.

D'altro canto, è evidente come l'incremento della pressione tributaria abbia spinto una buona parte dei contribuenti a «*impiegare risorse, anziché in attività produttive, nella ricerca di forme svariate di elusione ed evasione; cui l'Amministrazione finanziaria, nel tentativo di contrastare tali comportamenti, ha risposto con misure e risultati spesso trascurabili e talvolta controproducenti, come quando, in presenza di evasione diffusa, controlli inevitabilmente limitati a un ristretto numero di soggetti accrescono paradossalmente il senso di ingiustizia*»<sup>115</sup>.

Ora, le strategie risolutive negli ultimi decenni si sono orientate su di una tattica che si può definire di autodifesa<sup>116</sup>. In altri termini, lo Stato ha preso atto della propria impotenza di fronte ai fenomeni evasivi ed ha adottato una strumentazione più *soft*, consistente nella previsione di regimi impositivi particolarmente favorevoli al contribuente, tali da indurlo, per così dire, ad uscire allo scoperto.

Epitomico, sotto questo punto di vista, risulta essere l'introduzione della cedolare secca sulle locazioni; infatti, come si è già avuto modo di mettere in luce<sup>117</sup>, il legislatore, avendo contezza della cospicua evasione presente nell'ambito delle locazioni tra privati, ha cercato di “convincere” il contribuente al pagamento dell'imposta, facendo leva, per così dire, su di un aumento di fedeltà fiscale che sarebbe derivato dalla misura in parola.

In altre parole, sottesa a questa come ad altre forme di tassazione forfettaria è la circostanza per cui il legislatore, prendendo atto dell'evasione e dell'impossibilità di scoprirla, stabilisce una tassazione ridotta per disincentivarla

Pertanto, sotto questo versante l'introduzione dell'imposta piatta *de qua* sicuramente andrebbe nella medesima direzione della cedolare secca ed anzi sarebbe

---

<sup>113</sup> Per affrontare compiutamente il tema occorrerebbe un'opera monografica, la quale andasse ad approfondire aspetti concernenti il procedimento tributario. Pertanto, non pare questa la sede per soffermarci diffusamente su tali profili.

<sup>114</sup> Sulla stessa lunghezza d'onda GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2003, p. 15.

<sup>115</sup> PEDONE A., *Origini, disegno, attuazione e limiti del progetto di riforma Cosciani*, in AA. VV., *Il progetto di riforma tributaria della Commissione Cosciani*, 2015, p. 64.

<sup>116</sup> GALLO F., *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 2013, fasc. 4, p. 321, De Jure.

<sup>117</sup> Cap. III, par. 3.2.2.

una misura che sicuramente favorirebbe in maniera strutturale l'emersione dei redditi evasi. Infatti, è stato affermato da più parti che la misura in parola, prevedendo una notevole riduzione di imposte, spingerebbe gli evasori a rientrare nei ranghi e a diventare adempienti<sup>118</sup>.

Tuttavia, l'impressione generale pare essere quella che un vero e proprio contrasto all'evasione non possa prescindere da una radicale revisione e potenziamento dei sistemi di controllo<sup>119</sup>.

In primo luogo, si deve notare come il modello di *Flat Tax* delineato, sicuramente colmerebbe un grosso *deficit* presente nel sistema tributario italiano attuale, ossia quello costituito dalla mancata esenzione su base universale del minimo vitale.

Infatti, come si è avuto modo di vedere *supra*<sup>120</sup> sembrano sussistere i margini per configurare un possibile contrasto dello *status quo* con il principio di cui all'art. 53 comma 1, Cost., nella parte in cui la legislazione vigente non concede l'esenzione ai precettori di redditi sottoposti ad imposizione sostitutiva, ed in maniera parziale, a coloro che sono destinatari di redditi da lavoro autonomo.

Pertanto, traguardando la questione da questo angolo visuale, la previsione di una *Flat-rate Tax* come quella pensata dai due autori citati permetterebbe un maggior rispetto del dettato costituzionale, assicurando altresì una maggiore personalità al tributo, altro requisito teorizzato nell'ambito della riforma ideata dalla Commissione Cosciani ma disatteso dal legislatore tributario<sup>121</sup>.

Infine, occorre, seppur brevemente, riprendere il tema della redistribuzione che, come si è detto, costituisce forse la principale obiezione all'introduzione di una *Flat Tax*<sup>122</sup>.

Non si ritorna sulle ragioni per cui il consueto collegamento tra progressività e redistribuzione sia fuorviante in quanto non tiene conto del fatto che «*anche una tassazione proporzionale dei redditi e dei patrimoni [possa] essere redistributiva, se*

---

<sup>118</sup> In tal senso BELARDINELLI P., *Venticinque% per tutti: perché una sola Flat Tax sarebbe meglio di tante Flat Tax*, in *Diritto Tributario Italiano*, 2018.

<sup>119</sup> GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2003, p. 17.

<sup>120</sup> Cap. III, par. 3.5.

<sup>121</sup> In termini analoghi STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 131.

<sup>122</sup> Vedasi, *ex plurimis*, FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, p. 161, per il quale «*un sistema tributario improntato a criteri, anziché di progressività, di mera proporzionalità [...] non farebbe che consolidare e perpetuare, se non addirittura aggravare, situazioni di disuguaglianza iniziale*».

*la ricchezza delle classi elevate è tassata, sia pure in modo proporzionale, per fornire servizi alle classi meno elevate»<sup>123</sup>.*

Peraltro, anche accogliendo la nozione di redistribuzione che si è avversata in più punti del presente capitolo, non si vede come questa possa considerarsi soddisfatta dal sistema tributario vigente, in quanto, ammettendo che si possano trarre indicazioni sul carattere redistributivo di un sistema in fase di prelievo tributario – cosa dalla quale ci si guarda bene – non si vede in che modo apparirebbe redistributivo il sistema attuale in cui sono predominanti imposte cedolari le quali per lo più vanno a favore dei contribuenti più abbienti, come si è avuto modo di notare nel precedente capitolo<sup>124</sup>.

Occorre poi prendere le mosse dalle altre due obiezioni, che abbiamo visto essere dei veri e propri *leitmotive* nella letteratura contraria all'introduzione di un modello di tal genere: ovvero l'asserito vantaggio per i contribuenti più ricchi, i quali pagherebbero in termini percentuali le medesime imposte dei contribuenti meno abbienti e la perdita di gettito che deriverebbe dall'attuazione pratica dello stesso, stante il sensibile calo delle aliquote che ne risulterebbe.

#### **4.4.3. Presunto deficit di equità verticale**

Partendo dalla prima delle due obiezioni testé menzionate, occorre confutare la tesi per cui *«la Flat Tax finirebbe per agevolare, più che proporzionalmente, i possessori di ricchezze elevate. Ne uscirebbe vulnerata l'equità verticale e si accentuerebbe il carattere regressivo del sistema»<sup>125</sup>.*

Ora, è innegabile che la previsione di una tassa piatta, specie laddove essa venisse fatta coincidere grossomodo con il più basso scaglione IRPEF, finirebbe per avvantaggiare maggiormente i titolari di redditi più elevati.

Una volta appurato che il livello di progressività presente nel sistema tributario è rimesso alla scelta discrezionale del legislatore in quanto non è accoglibile, per le ragioni illustrate *supra*<sup>126</sup>, l'argomento economico per cui, se per attuare la progressività bastasse l'esenzione del *basic income*, il Costituente non avrebbe previsto un secondo comma nell'art. 53 Cost., non pare irragionevole anche da un

---

<sup>123</sup> LUPI R., *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Roma, Dike, 2012, p. 88.

<sup>124</sup> Si veda, a titolo d'esempio, quanto detto nel cap. III, par. 3.2.2.

<sup>125</sup> GIOVANNINI A., *Il re fisco è nudo*, Milano, Angeli, 2016, p. 103.

<sup>126</sup> Vedasi cap. IV, par. 4.4.1.

punto di vista di scelta politico-fiscale alleviare quella categoria di contribuenti che sopportano maggiormente il peso dell'IRPEF.

Infatti, si può ritenere che, dal punto di vista dell'equità verticale, il modello in esame non sarebbe il migliore tra quelli possibili ma va considerato che, come si è detto, neppure su questo versante l'attuale IRPEF raggiunge apprezzabili risultati.

Del resto, una possibile riforma in tal senso va necessariamente messa in parallelo con il modello vigente e non con modelli teorici ottimali in punto di equità verticale ma difficilmente applicabili.

Ora, prendendo come riferimento l'attuale IRPEF, si è già avuto modo di sottolineare<sup>127</sup> come essa vada a gravare principalmente sulla c.d. *middle class*, ovvero sui percettori di redditi medi – principalmente di lavoro subordinato, i quali si vedono sottoposti ad aliquote progressive particolarmente elevate<sup>128</sup>: la scala delle aliquote appare piuttosto ripida già riguardo ai redditi di medio ammontare<sup>129</sup>.

Dall'analisi dell'attuale distribuzione dell'IRPEF netta, emerge, infatti, come il sessantasette per cento dell'Imposta sul reddito delle Persone Fisiche totale venga pagato da quel settanta per cento dei contribuenti che rientrano nella classe di reddito compresa tra i 15.000 euro e i 70.000 euro<sup>130</sup>.

Pertanto, un'aliquota piatta andrebbe ad alleviare i percettori di redditi medio-alti, i quali sono maggiormente colpiti dall'IRPEF<sup>131</sup>.

Si è taciuto, peraltro, del riassetto in termini di equità orizzontale che determinerebbe una riforma di tal genere. Infatti, non va dimenticato che, come fatto notare in altra sede<sup>132</sup>, il nostro sistema è diventato un sistema di imposte speciali, in cui manca del tutto l'equità orizzontale, in quanto alcuni soggetti – i percettori di redditi da lavoro dipendente (e da pensione) – pagano aliquote progressive, mentre tutti gli altri pagano una delle tante aliquote proporzionali, che via via sono state

---

<sup>127</sup> Cap. III, par. 3.3.

<sup>128</sup> Si pensi che, nonostante la rimodulazione delle aliquote IRPEF recentemente effettuato su redditi che si possono definire medi, come quelli tra 28.000 e fino a 50.000 euro, i contribuenti scontano un'aliquota del trentacinque per cento.

<sup>129</sup> STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 22.

<sup>130</sup> Per completezza, nella classe di reddito inferiore ai 15.000 euro rientra il ventisette per cento dei contribuenti, i quali pagano il quattro per cento dell'IRPEF totale, mentre il restante ventinove per cento dell'IRPEF totale viene pagato da coloro che dichiarano più di 70.000 euro, i quali costituiscono solamente il quattro per cento dei contribuenti. *Dichiarazioni IRPEF e Iva 2021: le statistiche del MEF sul 2020*, in *Fisco Oggi*, 13/4/2022.

<sup>131</sup> Similmente STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, pp. 194-196.

<sup>132</sup> Cap. III, par. 3.3.

previste, creando quel fenomeno che si è chiamato cedolarizzazione, per il quale si è venuta a creare una sorta di discriminazione qualitativa dei redditi al contrario, nella quale, invece di prevedere sgravi per i redditi *earned* si avvantaggiano i percettori di rendite di vario genere.

Pare superfluo ricordare come le aliquote progressive dell'IRPEF si applichino, in buona sostanza, solamente ai redditi da lavoro, sicché le effettive ricchezze presenti nella società non paiono essere raggiunte da tale imposta.

Pertanto, una *Flat Tax* di tal genere permetterebbe sicuramente un miglioramento in termini di equità rispetto all'attuale sistema tributario nel quale proliferano regimi sostitutivi tali da far apparire paradossalmente l'IRPEF progressivo un'imposta speciale.

#### **4.4.4. L'asserita perdita di gettito derivante dall'attuazione di una *Flat-rate Tax***

Un'altra critica comunissima in materia è quella che farebbe discendere l'impraticabilità della riforma *de qua*, non già da presunti contrasti con il disposto costituzionale, e neppure da asseriti *deficit* in termini di equità, ma dalla considerazione concreta per cui l'abbassamento radicale delle aliquote determinerebbe perdite di gettito insostenibili per le casse dello Stato. Ora, va da sé che la risposta a tale obiezione non possa darsi in termini assoluti, in quanto dipende dall'individuazione dell'aliquota unica ed altresì dall'entità di deduzioni alla base<sup>133</sup>.

Va detto che nulla osterebbe all'introduzione di un'aliquota piatta e di una fascia esente tale da lasciare invariato il gettito attuale, ma ciò implicherebbe la fissazione di un'aliquota proporzionale abbastanza alta, con il rischio che vengano meno i vantaggi che la misura stessa introdurrebbe<sup>134</sup>.

Peraltro, in una soluzione di tal sorta diminuirebbero i vantaggi per la cosiddetta *middle class*, la quale, da un lato, perderebbe le numerose deduzioni e detrazioni oggi vigenti e dall'altro non beneficerebbe, se non parzialmente, di una diminuzione dell'aliquota.

---

<sup>133</sup> Più diffusamente STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, pp. 24-25.

<sup>134</sup> Vedasi cap. IV, par. 4.4.2.

Ora, se si vogliono realmente raggiungere gli obiettivi che una riforma di tal sorta si pone, pare necessario che tale *Flat Tax* debba essere modulata non ad invarianza di gettito ma con una ragionevole diminuzione delle entrate nel breve-medio periodo.

Pertanto, non va sottaciuto l'inconveniente per cui un passaggio *ex abrupto* da una pluralità di aliquote ad una singola aliquota ed una conseguente riduzione del gettito, in attesa di un aumento dello stesso nel medio-lungo periodo grazie ai vantaggi derivanti dalla *Flat Tax*<sup>135</sup>, rischierebbe di determinare nell'immediato una necessaria riduzione del welfare.

Ora, la soluzione che potrebbe essere prospettata per non incorrere in tale rischio potrebbe essere quella di recuperare il gettito perduto a causa della riduzione delle aliquote con la previsione di imposte di natura patrimoniale<sup>136</sup>.

#### **4.5. L'imposizione commisurata al patrimonio e suo possibile coordinamento con l'imposta personale sul reddito**

Imposte di tipo patrimoniale permetterebbero di ribilanciare il gettito senza perdere, in linea di principio, i vantaggi di un *Flat Tax* come quella testé delineata.

Peraltro, una soluzione di questo tipo servirebbe anche da risposta a coloro che sostengono che il modello di *Flat Tax* che si è tentato di illustrare non soddisfa le esigenze di equità fiscale in quanto in tal modo verrebbe recuperato notevolmente il deficit di progressività. D'altra parte, è opinione comune che «*se si ammette che, a causa di un maggior sedimento di risparmio di un reddito meno necessario, un reddito doppio di un altro è generalmente assistito da un patrimonio più che doppio, all'incirca triplo, segue che un'imposta proporzionale sul patrimonio funziona come se fosse un'imposta progressiva sul reddito corrispondente [...] perché appunto grava su sedimenti di un flusso di redditi più elevati*»<sup>137</sup>.

L'istituzione di un'imposta di tipo patrimoniale, peraltro, era stata caldeggiata dalla Commissione per lo Studio della Riforma Tributaria del 1962 ma poi era stata abbandonata nel corso dell'elaborazione della riforma stessa.

Ciò non toglie che nel modello ideato dai teorici della riforma tributaria più rilevante della storia repubblicana essi avessero nelle proprie intenzioni l'introduzione

---

<sup>135</sup> Per i quali si rimanda al cap. IV, par. 4.4.2.

<sup>136</sup> Come rilevato da STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016, pp. 196-197.

<sup>137</sup> ARENA C., *Finanza pubblica*, Torino, Utet, 1963, vol. II, p. 30.

di un'imposta «*annuale commisurata al valore del patrimonio netto del contribuente, con un tasso moderato, il cui onere, comunque, è inferiore al reddito medio, in modo da incidere sul reddito e non sul patrimonio del contribuente stesso*»<sup>138</sup>.

Senza dilungarci sulle modalità pratiche di attuazione – le quali richiederebbero una riflessione apposita che non può essere svolta in questa sede – vediamo, in estrema sintesi, come si relazionerebbe un'imposta di tal genere con i principi di capacità contributiva, di progressività e di discriminazione qualitativa dei redditi:

- a) rispetto al principio di capacità contributiva il ragionamento può essere impostato nel modo seguente: premesso che la capacità contributiva di cui all'art. 53 sia data, non solo dal consumo di beni o servizi, ma anche dalla possibilità di sostenere tali consumi, ed altresì premesso che la circostanza di possedere un patrimonio *tout court* sia indice di «*una riserva di potere d'acquisto suscettibile di venir impiegato in qualsiasi momento in aggiunta od in sostituzione del reddito*»<sup>139</sup>; la conclusione è necessitata: il patrimonio costituisce un indice di capacità contributiva.

Un'obiezione all'introduzione di una imposta ordinaria sui patrimoni parte dall'osservazione generale per cui un'imposta siffatta finirebbe per gravare sul reddito percepito; infatti, vanno elaborate alcune distinzioni:

- i. un conto è l'oggetto o base di misurazione di un'imposta che è costituito dalla manifestazione di ricchezza che assurge a parametro di misurazione dell'imposta stessa;
- ii. un altro conto è la fonte della stessa, la quale viene ad essere la ricchezza per mezzo della quale viene effettivamente pagato il tributo.

Avendo ragionato finora essenzialmente di imposte sui redditi non era stato necessario introdurre tale distinzione dato che tendenzialmente l'oggetto e la fonte coincidevano; invece, trattando di imposte patrimoniali, il differenziarle è quanto mai opportuno in quanto il contribuente pagherà l'imposta «*con quella specie di ricchezza, che gliene offre il mezzo più agevole. Però può ben dirsi che in linea normale, essa è il reddito*»<sup>140</sup>. Onde evitare che vengano

---

<sup>138</sup> COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1977, p. 576.

Come viene specificato «*Il valore netto patrimoniale imponibile è costituito dalla differenza tra tutte le attività possedute a qualsiasi titolo dal soggetto passivo in un certo istante e tutte le passività in quello stesso momento*».

<sup>139</sup> COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1977, p. 584.

<sup>140</sup> GRAZIANI A., *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, Fratelli Bocca, 1897, p. 276.

decurtati i capitali produttivi, infatti, «*occorre che un'imposta sul capitale o sul patrimonio equivalga a una tollerabile imposta sul reddito*»<sup>141</sup>.

Infatti, data la circostanza per cui l'imposta sul patrimonio sarebbe adempiuta tendenzialmente con il reddito, si può dare adito alla critica per cui essa vada a colpire un reddito medio-ordinario; ma ciò non dovrebbe costituire un problema in termini di capacità contributiva<sup>142</sup>.

Infine, traguardando la problematica da un altro angolo visuale, si arguisce che l'imposta sul patrimonio potrebbe anche essere giustificabile richiamando il principio del beneficio in quanto colui che possiede ricchezze patrimoniali in qualche modo beneficia maggiormente dei servizi pubblici rispetto a chi non le possiede<sup>143</sup>. Tentando di fornire un esempio elementare della circostanza per cui tendenzialmente la spesa pubblica dia un beneficio differenziato ai percettori di redditi derivanti da capitali, si può pensare ai servizi di polizia che avvantaggiano maggiormente i proprietari di ingenti patrimoni, in quanto li tutelano dal rischio di furti;

- b) rispetto al principio di progressività si può rilevare come l'imposta in parola fosse stata pensata dalla Commissione Cosciani per soddisfare la finalità di attuare una progressività accentuata senza un innalzamento eccessivo delle aliquote<sup>144</sup>; però quest'idea era stata abbandonata ed era stata conseguentemente introdotta l'ILOR per raggiungere le medesime finalità di un'imposta patrimoniale.

A ben vedere, l'obiettivo della Commissione Cosciani di ottenere una forte progressività senza prevedere aliquote marginali altissime, potrebbe proprio essere raggiunto prevedendo una *Flat-rate Tax* con un'aliquota abbastanza bassa, ed al contempo introducendo una tassazione patrimoniale che controbilanci la diminuzione di progressività che si avrebbe nell'ambito dell'Imposta Personale sul Reddito.

---

Per osservazioni del medesimo tenore vedasi anche WAGNER A., *La scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1891, p. 771.

<sup>141</sup> ARENA C., *Finanza pubblica*, Torino, Utet, 1963, p. 32.

<sup>142</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 619.

<sup>143</sup> Similmente FORTE F., *Manuale di scienza delle finanze*, Milano, Giuffrè Editore, 2007, p. 478.

<sup>144</sup> COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1977, p. 581.

Infatti, viene osservato che l'introduzione di una imposta patrimoniale – indipendentemente dal fatto che sia congegnata come progressiva o proporzionale – «*funziona come un'imposta progressiva sui redditi*»<sup>145</sup>.

Pertanto, pare che l'introduzione dell'imposta *de qua* aumenterebbe la progressività del sistema tributario, soddisfacendo così anche quella parte della dottrina che ritiene che l'art. 53, secondo comma, Cost., prescriva una progressività particolarmente accentuata;

c) rispetto al principio di discriminazione qualitativa dei redditi, si è già avuto modo di affermare<sup>146</sup> come le modalità pratiche attraverso cui addivenire alla discriminazione qualitativa fossero essenzialmente due<sup>147</sup>:

- i. ricorrendo ad imposte patrimoniali;
- ii. effettuando una diversificazione delle aliquote dell'imposta sul reddito.

Come noto, si può ritenere che al momento una vera e propria discriminazione qualitativa secondo i parametri classici che si sono delineati *supra*<sup>148</sup> non sia mai stata realizzata. Si era cercato con l'introduzione dell'ILOR di attuare la discriminazione qualitativa dei redditi in luogo dell'imposta patrimoniale, della cui introduzione si era ampiamente discusso in sede di preparazione della Riforma tributaria degli anni '70<sup>149</sup>.

A ben vedere, un'imposta sul patrimonio potrebbe più equamente andare ad incidere i redditi patrimoniali connotati dalla caratteristica della perpetuità in misura maggiore rispetto ai redditi personali, per loro natura temporanei, «*senza ricorrere agli espedienti complicati, controversi e arbitrari della così detta diversificazione*»<sup>150</sup>.

In ultima analisi, un'imposta patrimoniale sembra perfettamente conforme ai principi che si sono andati analizzando nel corso della trattazione.

Restano, tuttavia, importanti dubbi riguardo alle modalità pratiche di attuazione sulle quali non si ha modo di soffermarsi ma si può rilevare, in linea di principio, che

---

<sup>145</sup> ANTONINI L., *Imposte patrimoniali, straordinarie ed ordinarie, e concretizzazioni del principio di capacità contributiva*, nota a sentenza Corte Cost., 5/2/1996, n. 21, in *Giur. Cost.*, 1996, fasc., 1, p. 190, De Jure.

<sup>146</sup> Cap. II, par. 2.3.

<sup>147</sup> STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Verona, Cedam, 1972, p. 324.

<sup>148</sup> Vedasi cap. II.

<sup>149</sup> LANCELLOTTI E., *Per un'imposta ordinaria sul patrimonio*, in *Riv. dir. fin.*, 2009, fasc. 3, p. 323.

<sup>150</sup> COSSA L., *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, Ulrico Hoepli, 1909, pp. 156 ss.

sembrerebbe opportuno prevederne un coordinamento con le imposte sul reddito, cercando in qualche modo di tenere conto del trattamento fiscale subito dai flussi reddituali che hanno concorso alla formazione del patrimonio stesso, evitando, peraltro, il rischio di una doppia tassazione del risparmio, teorema che come si è visto, è facilmente confutabile ma che gode ancora oggi di una propria dignità nell'ambito della letteratura giuridica<sup>151</sup>.

Pur avendo contezza delle enormi difficoltà tecnico-amministrative che ciò comporterebbe, una soluzione soddisfacente sotto questo punto di vista potrebbe consistere nel prevedere *«un'imposta patrimoniale con due aliquote: un'aliquota ordinaria, applicabile di default, ed una aliquota ridotta fino a concorrenza della sommatoria dei flussi reddituali pregressi per i quali il contribuente dimostri, attraverso le dichiarazioni annuali o le certificazioni rilasciate dai sostituti di imposta per le cedolari secche, l'avvenuto assoggettamento al tributo sul reddito»*<sup>152</sup>.

---

<sup>151</sup> Si rimanda a quanto detto nel cap. II, par. 2.1.1.

<sup>152</sup> STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 637.

## Considerazioni conclusive

Il presente progetto di ricerca ha inteso porsi come analisi ragionata sugli indici e sui criteri idonei ad ottenere un'imposta equa.

La metodologia adottata ha consentito di indagare, in una prospettiva riformatrice, le ragioni tecniche e di politica tributaria dell'odierno trattamento fiscale delle persone fisiche sotto un profilo quali-quantitativo.

In particolare, nell'ambito dei primi due capitoli si sono analizzati approfonditamente i principi di capacità contributiva, di progressività e di discriminazione qualitativa dei redditi, arrivando a diverse conclusioni.

*In primis*, con precipuo riferimento al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, Cost., accolto quale fondamento dell'imposizione personale, ci si è interrogati sul significato da attribuire ad un'espressione così vaga rispetto a quelle delle esperienze costituzionali precedenti<sup>1</sup>.

In merito, è stato evidenziato come non vadano eccessivamente enfatizzate le differenze tra la formulazione della disposizione in parola e quella utilizzata dalla Statuto Albertino per due ragioni: da un lato, perché non si trattava di una vera e propria novità della nostra Costituzione in quanto, all'epoca dei Padri Costituenti, le teorie a favore di una tassazione basata sul criterio della contro-prestazione erano già recessive, essendo difficilmente utilizzabili nell'ambito dei c.d. servizi indivisibili; dall'altro lato, in quanto il principio del beneficio può ancora essere chiamato in causa per giustificare determinati tipi di tributo.

Inoltre, si sono rigettate le teorizzazioni idolatriche del principio in parola, per le quali, con l'introduzione dello stesso, sarebbe stato rigettato sdegnosamente il principio del beneficio, quando invece non sussiste contraddizione tra i due; ben potendosi ammettere nella vigenza dell'art. 53, comma 1, Cost., l'esistenza di tributi giustificabili ricorrendo al criterio del beneficio. Emblematico, sotto questo punto di vista, è stato quanto si è affermato a proposito dei tributi ambientali, i quali possono trovare una giustificazione unicamente ricorrendo al principio per cui "chi inquina paga", che non è altro che l'applicazione ad un ambito specifico del tanto bistrattato principio del beneficio<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Si pensi allo Statuto Albertino che, come si è detto, utilizzava il termine «averi».

<sup>2</sup> Vedasi STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 200.

Nonostante siano state proposte letture contrarie della disposizione in parola, è necessario che i tributi siano commisurati ad indici suscettibili di valutazione economica.

In altri termini, la reale portata della scelta del Costituente di utilizzare la suddetta espressione in luogo della meno evanescente capacità economica la si deve ricondurre alla consapevole opzione dei Padri Costituenti per l'affermazione del principio dell'esenzione del minimo vitale, in ragione del quale chi percepisca un reddito minimo manifesti, sì una capacità economica ma non una capacità contributiva. Si può affermare, infatti, che il concetto di capacità contributiva fosse stato adottato non già allo scopo di discostarsi da quello di capacità economica ma al fine di meglio specificarlo nel senso che tenesse conto dell'esenzione delle ricchezze minime.

D'altro canto, figurativamente, la capacità economica la si può immaginare come un sottoinsieme di quello della capacità contributiva.

Traguardando la questione da questo angolo visuale, si comprenderà anche perché si siano ritenute erratiche quelle costruzioni teoriche che sostengono la legittimità di forme di tassazione su grandezze non economiche.

Si sono, poi, analizzate le estreme conseguenze di questo approccio, che ha portato, addirittura, a sostenere che sia legittimo andare a tassare fattori diversi rispetto alla ricchezza effettivamente posseduta, tanto da spingersi a teorizzare una tassazione delle qualità personali.

Ora, l'obiezione a tali prospettazioni che coglie nel segno è quella del professor Stevanato, per il quale, appurato che le imposte vadano pagate con mezzi economici, non pare potersi «*prevedere il pagamento di un tributo ancorandolo ad un presupposto che non sia esprimibile in denaro*».

Infatti, nonostante vi siano interpretazioni contrarie della disposizione in parola, pare che necessariamente i tributi ai quali vada applicato l'art. 53 Cost. debbano essere commisurati ad indici suscettibili di valutazione economica.

Si è poi transitati sul principio di progressività, ponendo subito in luce come già dalla formulazione della disposizione di cui al comma 2 dell'art. 53 Cost. possa evincersi la minore pregnanza dello stesso rispetto a quello di cui al primo comma; ci si riferisce alla circostanza per cui – nonostante non manchino opinioni differenti<sup>3</sup> – si deve ritenere che il principio *de quo* consista, più che altro, in un invito rivolto al

---

<sup>3</sup>Tra gli altri, vedasi MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965, p. 198.

legislatore, stante la difficoltà – se non impossibilità – di sollevare una questione di legittimità costituzionale avente come parametro il secondo comma del suddetto art. 53 Cost. In particolare, si è rilevato che la reale intenzione dei Costituenti nell’elaborazione del principio in parola sia stata quella di evitare un sistema regressivo.

Ciononostante, ci si è comunque domandati quale fosse il fondamento dell’art. 53, comma 2, Cost., e quindi si è analizzata la c.d. teoria dell’utilità marginale decrescente in successivi atti di consumo, la quale postula che l’imposta debba essere più che proporzionale al reddito affinché sia proporzionale al sacrificio sofferto dal singolo<sup>4</sup>.

Si è rilevata l’impossibilità di trovarne una giustificazione argomentando su basi pseudo-scientifiche, e si è concluso nel senso di ritenere che l’opzione per la progressività non possa essere considerata altro che un’opzione politico-legislativa.

Quanto ai profili qualitativi, si è data una nozione di discriminazione qualitativa dei redditi, per la quale possono sussistere delle differenziazioni di trattamento fiscale tra redditi di pari ammontare laddove ciò sia giustificato dalla presenza di una differente capacità contributiva. Si attribuisce, in tal modo, rilevanza tributaria alla differente idoneità al prelievo fiscale riscontrabile in redditi quantitativamente uguali.

Le differenze qualitative che si sono via via adottate sono determinate dalla fonte produttiva, dal *labor* necessario al conseguimento di un provento, dalla temporaneità o perpetuità dello stesso<sup>5</sup>.

Su tali basi è stata costruita la storica differenziazione fiscale tra redditi derivanti da capitale e redditi da lavoro. Ci si è chiesti, allora, come tale discriminazione qualitativa venga attuata e si è notato come la stragrande maggioranza degli ordinamenti tributari propenda per un tassazione cedolare dei redditi finanziari, il che ci fa pensare al fatto che in realtà sia stata attuata una discriminazione, per così dire, all’inverso, per cui i redditi in parola scontano una tassazione proporzionale che, nella grandissima maggioranza dei casi, risulta essere inferiore rispetto all’imposizione che sconterebbero laddove essi concorressero alla formazione del reddito complessivo sottoposto ad imposte progressive.

---

<sup>4</sup>MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria*, Torino, Giappichelli Editore, 1995, p. 144.

Tale teoria viene strenuamente difesa da GIARDINA E. nel suo *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè Editore, 1961, pp. 255 ss.

<sup>5</sup> Similmente SBROIACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte dirette*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020, pp. 229-230.

Tuttavia, si sono al contempo indicate le numerose ragioni a favore del mantenimento del regime sostitutivo per tali tipi di reddito, tra le quali spicca la circostanza per cui pare irrealizzabile una tassazione diversa da quella con imposta proporzionale basata su un meccanismo di ritenuta alla fonte, data la semplicità amministrativa delle imposte sui redditi finanziari così come attualmente strutturate<sup>6</sup>.

Adottando, poi, una prospettiva diacronica, si è avuto modo di vedere come la discriminazione qualitativa dei redditi sia stata storicamente attuata nell'ordinamento tributario italiano.

In particolare, il legislatore del 1973 prevedeva l'Imposta Locale sui Redditi, avente carattere reale, la quale costituiva una sorta di compromesso tra le due opposte soluzioni di tassare o meno il patrimonio quale manifestazione di capacità contributiva.

Emblematico di questa conciliazione di diverse tendenze è il fatto che verrà definita dalla Consulta come «*imposta sui redditi derivanti da patrimonio*».

A seguito dell'abolizione dell'ILOR, la discriminazione qualitativa era passata in secondo piano, finché la Corte Costituzionale non la rispolverava con la sentenza n. 10 del 2015, la quale al netto dei numerosi profili discutibili della stessa, di cui si è dato ampiamente atto, ha sicuramente il pregio di far riassumere centralità ad un principio troppo a lungo dimenticato.

Messi in luce i suddetti tre principi, si è andati a vedere come questi fossero stati attuati dal legislatore e, adottando ancora una volta una prospettiva diacronica, si è notato come la riforma ideata dalla Commissione Cosciani si fosse posta l'obiettivo di eliminare le imposte reali, riassorbendole all'interno dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche<sup>7</sup>. I canoni che avrebbero dovuto caratterizzare tale imposta sarebbero dovuti essere quelli di progressività, personalità, globalità e complessità<sup>8</sup>.

Dall'indagine svolta è emerso che allo stato dell'arte la tassazione personale dei redditi è affetta da numerose criticità.

---

<sup>6</sup> Sul punto si faccia riferimento a *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario - le proposte degli auditi*, in *dossier*, XVIII legislatura, 21/6/2021, p. 42.

<sup>7</sup> Vedasi *La legge delega per la riforma tributaria e le relazioni parlamentari*, Bologna, Zanichelli, 1971, p. 30, ove si legge che «*l'eliminazione delle imposte reali ed il riassorbimento di esse nell'imposta sul reddito delle persone fisiche e nell'imposta sul reddito delle persone giuridiche sono la conclusione di un'evoluzione che ha avuto inizio in Italia dapprima nell'imposta complementare sul reddito delle persone fisiche e successivamente nell'imposta sulle società*».

<sup>8</sup> Così MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, Giappichelli Editore, 1995, p. 148.

L'erosione della base imponibile dell'IRPEF è causata essenzialmente da tre fenomeni<sup>9</sup>:

- a) l'introduzione di regimi sostitutivi;
- b) la proliferazione delle cosiddette *tax expenditures*;
- c) l'obsolescenza dei valori tassati.

Ampio spazio della trattazione del terzo capitolo è dedicato al fattore *sub a*), visto che numerose sono le fonti di reddito oggi escluse dall'imposizione personale progressiva, tra le quali si annoverano, senza pretesa di completezza, i redditi di natura finanziaria, i redditi e le plusvalenze immobiliari e il c.d. regime forfettario per gli autonomi.

La criticità *sub b*) è stata affrontata, sinteticamente, nell'ambito del quarto capitolo in quanto si è ritenuto doversi ricollegare più propriamente a quelle problematiche derivanti dall'asserita funzione extrafiscale dello strumento tributario e dunque è sembrato più opportuno trattarne dopo aver introdotto il tema riguardante l'utilizzo in chiave extrafiscale e redistributiva delle imposte.

Si allude, in particolare, a quel fenomeno per cui vengono concesse esenzioni, detrazioni e deduzioni di varia natura venendo meno alla struttura del modello impositivo cui dovrebbe ispirarsi il nostro sistema tributario.

Alla problematica *sub c*) si è fatto cenno laddove si è trattato dei redditi fondiari e quindi del mancato aggiornamento dei valori catastali.

Svolte queste analisi, si rileva il fallimento della nozione di reddito complessivo, la quale non ha affatto permesso il superamento delle imposte reali.

Si è colta, inoltre, l'occasione per rilevare come, in effetti, l'introduzione dei regimi cedolari o sostitutivi abbia attuato una discriminazione qualitativa dei redditi, in quanto sussiste una differenziazione di imposizione a seconda del tipo di reddito conseguito.

Tuttavia, come si è notato, non pare trattarsi di una differenziazione tradizionale e ragionata, non evincendosi alcuna compiuta riflessione circa le ragioni della discriminazione qualitativa in parola.

Peraltro, traguardando la problematica da questo angolo visuale, emerge come tale diversificazione vada nel senso opposto rispetto a quello in cui è stata tradizionalmente

---

<sup>9</sup> Così *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario - le proposte degli auditi*, in *dossier, XVIII legislatura*, 21/6/2021, pp. 9-10.

intesa, ossia finisce per trattare più benevolmente i redditi *unearned* rispetto a quelli guadagnati.

Se si vuole vedere una logica di fondo a tali regimi sostitutivi la si può trovare, probabilmente, nell'assunto – indimostrato – per cui generalmente si ritiene che un abbassamento delle aliquote generi una maggiore fedeltà fiscale, ed un conseguente maggior gettito per le casse dello Stato.

Fatto sta che la fuoriuscita dei vari tipi di reddito passati in rassegna dall'imposizione basata sul modello teorico della *Comprehensive Income Taxation* abbia minato i requisiti di universalità e generalità che avrebbero dovuto contraddistinguere l'IRPEF, determinando in tal modo una notevole violazione dell'equità fiscale.

Ci si è allora chiesti se si potesse auspicare un ritorno al modello teorico suddetto, magari includendo nella base imponibile dell'IRPEF anche i tipi di reddito oggi esclusi, ma un ritorno a tale modello teorico pare difficilmente attuabile data la necessità di un sistema fiscale flessibile, in grado di adattarsi alle nuove sfide costituite dalla concorrenza fiscale<sup>10</sup>.

A ben vedere, peraltro, paiono doversi condividere le opinioni del professor Marongiu<sup>11</sup>, per il quale l'introduzione dell'imposta onnicomprensiva *de qua* avesse determinato un'esaltazione di un modello «*quasi che l'ordinamento tributario stesse marciando trionfalmente dalla notte al dì, dai tempi bui (delle imposte reali e proporzionali) ai giorni radiosi (delle imposte personali e progressive), stesse, raggiungendo, al fine, al termine di un percorso tutto in salita, la meta invalicabile della perfezione*»; facendo dimenticare, invece, che le imposte non sono né più né meno che strumenti, la bontà o meno dei quali dipende dall'uso che se ne fa.

Preso atto della difficile praticabilità di dare attuazione agli obiettivi della legge n. 825 del 1971, per la quale «[...] *la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo sarà regolata in base al criterio generale di limitare nella maggiore possibile misura le deroghe ai principi di*

---

<sup>10</sup> Similmente *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario - le proposte degli auditi*, in *dossier*, XVIII legislatura, 21/6/2021, p. 14.

<sup>11</sup> MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, Giappichelli Editore, 1995, p. 143.

*generalità e progressività dell'imposizione*»<sup>12</sup>, si può, nondimeno propendere per il raggiungimento di finalità analoghe a quelle propugnate dalla suddetta riforma con strumenti più adatti ai giorni nostri.

Giunti a questo punto del ragionamento si è inserita un'ampia disamina di quello che si è definito un "accostamento infelice", ossia l'asserito stretto collegamento che, ad avviso di molti, costituirebbe un binomio indissolubile tra imposta progressiva e redistribuzione.

Si è, infatti, notato come abbondino nella letteratura le teorie per cui debba attribuirsi allo strumento impositivo una finalità aggiuntiva rispetto al mero reperimento delle risorse per il finanziamento della spesa pubblica, ed in particolare quello di mirare a fini extrafiscali, tanto da far ritenere che, sebbene non sia normata in alcun modo, una finalità extrafiscale dell'imposta sia connaturata allo strumento impositivo.

Ora, si è cercato, in termini estremamente semplici di confutare quello che pare aver assunto le caratteristiche di un postulato, ossia si è cercato di mettere in luce come la finalità precipua dei tributi sia non già quella redistributiva bensì quella di finanziare la spesa pubblica; solo a quest'ultima, d'altro canto, potrà attribuirsi la connotazione redistributiva.

Nella parte conclusiva della dissertazione, si è spostata l'attenzione su alcune possibili linee di riforma che sono emerse nella letteratura più recente. Ci si è concentrati, in particolare, sulla possibilità di elaborare una *Flat Tax* sulla falsariga di quella teorizzata da Hall e Rabushka, la quale, prevedendo l'esenzione del minimo vitale, è stata ritenuta perfettamente conforme alla Costituzione. Riportando, infatti, i vari dibattiti dottrinali sul punto, si è concluso che il modello testé citato sarebbe pienamente conforme al disposto costituzionale.

Si è allora passati dal piano dell'analisi della legittimità costituzionale al differente livello della desiderabilità di un modello siffatto.

Premesso che sotto numerosi profili il paradigma di cui sopra, sulla base dei parametri che si sono analizzati nell'ambito dei primi due capitoli, sarebbe sicuramente meno equo rispetto al modello teorico costituito dalla *Comprehensive Income Taxation* elaborato dal legislatore degli anni Settanta, nulla sembra invece portarci a ritenere che

---

<sup>12</sup> Art. 9 della legge del 9/10/1971, n. 825 – Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria. Pubblicato in G.U. n. 263 del 16/10/1971. In vigore dal 1/1/1980. Modificato da: Legge del 24/4/1980, n. 146, Articolo 2.

un'ipotetica *Flat-rate Tax* non possa costituire una più che valida alternativa legislativa rispetto all'IRPEF attuale.

Non essendo questa la sede per ripercorrere l'ampia disamina dei pro e dei contro del modello elaborato da Hall e Rabushka, si coglie unicamente l'occasione per fare osservare come una sua attuazione permetterebbe una più corretta applicazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, Cost., nella parte in cui assicurerebbe un pieno rispetto dell'esenzione del minimo vitale, estendendola su base universale; infatti, allo stato attuale, essa viene concessa in maniera selettiva sotto un duplice profilo: da un lato risulta essere di ammontare diverso a seconda che il contribuente sia un lavoratore autonomo o un lavoratore dipendente; dall'altro lato, l'esenzione *de qua* non sussiste per i redditi sottoposti a tassazione sostitutiva<sup>13</sup>.

Da questo punto di vista, peraltro, laddove si ritenesse di propendere per un modello di tal sorta, è interessante notare come la proposta riformatrice di cui si è trattato si accompagni solitamente all'introduzione di una cosiddetta *Negative Income Tax*, che si sostanzia nella fissazione di un reddito «“soglia” al di sotto del quale il lavoratore dipendente entra in un regime di povertà e riceve, di conseguenza, un sussidio o un credito d'imposta»<sup>14</sup>

Infine, rifacendoci alle proposte del professor Stevanato, sembrerebbe opportuno conciliare una revisione del sistema dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche con un'imposta di tipo patrimoniale, che in qualche modo controbilanci la diminuzione di progressività e la conseguente perdita di gettito derivante dall'applicazione di un *Flat-rate Tax*.

In conclusione, non va dimenticato che, come si diceva in sede introduttiva, la desiderabilità di un modello va vista avendo come riferimento non solo la dimensione attinente all'equità verticale od orizzontale, bensì avendo quale riferimento gli effetti in termini di maggiore o minore efficienza dello stesso.

Si intende dire che rifarsi al modello della *Comprehensive Income Taxation* farebbe riacquistare, sicuramente, una piena conformità al sistema tributario italiano con i principi di cui si è ampiamente trattato, ma molto probabilmente, per le ragioni

---

<sup>13</sup> Riguardo alle possibili giustificazioni di tale mancato allineamento al dettato costituzionale di cui all'art. 53, comma 1, Cost., si rimanda a quanto detto nell'ambito del cap. III, par. 3.5., ove si sono prese in analisi e confutate le possibili giustificazioni teoriche di tale mancato allineamento al dettato costituzionale di cui all'art. 53, comma 1, Cost.

<sup>14</sup> GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 123.

di cui si è ampiamente dissertato<sup>15</sup>, ciò determinerebbe una notevole perdita di gettito per le casse dello Stato.

Rifacendoci all'esempio riportato nell'introduzione, se il bambino al quale viene data una sola caramella scoppierebbe in lacrime vedendo il fratello riceverne due, probabilmente sarebbe ancor più triste se non gliene venisse data alcuna.

Fuor di metafora, la scelta nel senso di un parziale sacrificio dell'equità fiscale, può risultare meno dolorosa laddove permetta dei vantaggi in termini di maggior gettito e conseguente maggior spesa pubblica.

Se ci si permette il paragone un po' ardito, se le scelte strategiche del legislatore fiscale possono paragonarsi ad una partita a scacchi nella quale la vittoria consisterebbe nella possibilità di assicurarsi un gettito soddisfacente per venire incontro alle sempre crescenti dimensioni della spesa pubblica, talvolta, per vincere la sfida, deve essere sacrificato un pezzo fondamentale<sup>16</sup> che, come si capirà, nel nostro caso consiste nel valore dell'equità fiscale, la cui parziale diminuzione, se attentamente calibrata sulla base del principio di ragionevolezza, potrebbe favorire l'efficienza della "macchina tributaria".

---

<sup>15</sup> Si rimanda, a titolo di esempio, a quanto detto con riferimento alla tassazione dei redditi da capitale, i quali se fossero tassati con un'imposizione di tipo progressivo e dunque riportati, per così dire, nel recinto dell'imposta onnicomprensiva, si avrebbe molto probabilmente una notevole "fuga di capitali" ed un conseguente minor gettito per l'erario.

<sup>16</sup> Si ricorderà, a tal proposito, il celeberrimo sacrificio di donna effettuato da Frank Marshall nella partita contro Stepan Levitskij, passata alla storia come una delle mosse più spettacolari di tutti i tempi e denominata "Truffa di Marshall", tanto da spingere gli spettatori, estasiati dalla genialità dello scacchista, a far piovere monete d'oro sulla scacchiera del vincitore.

Proprio queste ultime, nel paragone che si sta proponendo, potrebbero, metaforicamente, rappresentare le maggiori entrate per l'erario.

## ▪ **Bibliografia**

- ABATE E., *La diversificazione tributaria e l'imposta sul reddito*, Borgo S. Lorenzo, 1918.
- AMATUCCI A., *Trattato di diritto tributario - volume primo*, Padova, Cedam, 1994.
- AMATUCCI F., *La complessa verifica della legittimità costituzionale delle Robin Hood Tax*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 4, 2015, pp. 1003 ss.
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, Milano, Giuffrè Editore, 1996.
- ANTONINI L., *Imposte patrimoniali, straordinarie ed ordinarie, e concretizzazioni del principio di capacità contributiva*, nota a sentenza Corte Cost., 5/2/1996, n. 21, in *Giur. Cost.*, 1996, fasc., 1, p. 190, De Jure.
- ARENA C., *Finanza pubblica*, vol. II, Torino, Utet, 1963.
- BAGHIN S., *Premi di risultato e welfare aziendale: come utilizzarli per ridurre il cuneo fiscale? - Per i datori di lavoro*, 20/4/2022.
- BALLESTRERO M.V. e DE SIMONE G., *Diritto del lavoro*, Torino, Giappichelli Editore, 2019.
- BATISTONI FERRARA F., in *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, fasc. 2, p. 95.
- BATISTONI FERRARA F., *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano* in *Rivista di Diritto Tributario*, 2008, fasc. 12, p. 1090.
- BEGHIN M., *Diritto tributario*, Padova, Cedam, 2013.
- BELARDINELLI P., *Venticinque% per tutti: perché una sola Flat Tax sarebbe meglio di tante Flat Tax*, in *Diritto Tributario Italiano*, 2018, n. 3.
- BERGONZINI G., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Napoli, Jovene, 2011.

- BERGONZINI G., *I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil Constitutionnel e nelle pronunzie di altre Corti Costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, fasc. 1, p. 3.
- BERGONZINI G., *Diritti fondamentali del contribuente, discrezionalità del legislatore tributario e sindacato di costituzionalità*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/9/2018, fasc. 3, p. 327.
- BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, Milano, AG, 1975.
- BISES B., *La riforma tributaria della commissione Cosciani: una visione d'insieme*, in *Rivista di diritto tributario e scienza delle finanze*, 2014, fasc. 4, p. 425.
- BISES B. e SCIALÀ A., *L'erosione della base imponibile dell'IRPEF: aspetti di equità*, Bologna, Il Mulino, 2014.
- BORIA P., *Lo Stato impossibile. Spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello Stato sociale in Italia*, Padova, Cedam, 2013.
- BOTTIROLI CIVARDI M., PERUGINI C. e TARGETTI LENTI R., *Progressività e azione perequativa dell'IRPEF*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1984, I, p. 181.
- BRASCA C., *La discriminazione fiscale a favore dei redditi da lavoro*, in *Rivista Internazionale di Scienze Sociali*, 1955, p. 328.
- CANÈ D., *Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/12/2018, fasc. 4, p. 439.
- CARAMELLI V., *Ma a quanto ammonta "quel che è di Cesare"?*, in *Aequitas sive deus. Studi in onore di Rinaldo Bertolino*, vol. 2, 2011, Torino, Giappichelli Editore.

- CARLASSARE L., *Solidarietà: un progetto politico*, in *Costituzionalismo.it*, vol. 1, 2016, I, p. 65.
- CASTELLUCCI F., *La capacità contributiva nell'ordinamento tributario italiano alla luce della recente giurisprudenza della Corte Costituzionale: principio solidaristico o teoria del "beneficio"?*, in *diritto.it*, 2017, p. 3.
- CERMIGIANI M., *Il dovere tributario come dovere di solidarietà sociale*, in *Innovazione e diritto*, vol. 6, 2017, I, p. 232.
- CONTRINO A. e MARCHESELLI A., *Il procedimento di accertamento dell'abuso: oneri delle parti e possibili vizi, difese e preclusioni processuali*, in *Corr. Trib.*, 2018, n. 8, p. 576.
- CORNEEL F.G., *The structure of Small Business Taxation*, The Tax Lawyer, 1982.
- COSCIANI C., *Principii di scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1953.
- COSCIANI C., *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1961.
- COSCIANI C., *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè Editore, 1964.
- COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1977.
- COSCIANI C., *Su di alcune deformazioni della progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. dir. fin. dc. fin.*, 1977, I, p. 238.
- COSSA L., *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, Ulrico Hoepli, 1909.
- CRAWFORD C. e FREEDMAN J., *Small Business Taxation*, University of Oxford – Legal Research Paper Series, 2011, n. 25, p. 1080.
- CROVATO F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi. La pianificazione fiscale del contribuente tra competenza, cassa e pluriennalità*, Padova, Cedam, 1996.

- CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, Cedam, 2001.
- CUOCOLO F., *Istituzioni di diritto pubblico*, Milano, Giuffrè Editore, 1986.
- DELL'ANNO P., *La tutela dell'ambiente come "materia" e come valore costituzionale di solidarietà e di elevata protezione*, in *Rivista giuridica*, Lexambiente.it, 2019.
- DEL FEDERICO L., *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2010, fasc. 2, p. 206.
- DEL FRATE P.A., CAVINA M., FERRANTE R., SARTI N., SOLIMANO S., SPECIALE G. e TAVILLA E., *Tempi del diritto. Età medievale, moderna, contemporanea*, Torino, Giappichelli Editore, 2016.
- DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, Milano, AG, 1994.
- DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1953.
- EDGEWORTH F.Y., *The Pure Theory of Taxation*, in *Economic Journal*, 7, 1897, pp. 550-571.
- EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, Einaudi, 1959.
- ESPOSITO M., *Tasse sulle rendite finanziarie: come infrangere il tabù*, in *La Voce*, 4/3/2014.
- FABI, *Il sindacato autonomo dei bancari*, in *Il Sole 24 Ore - Finanza Personale*, 26/8/2022.
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè Editore, 2008.
- FALSITTA G., *Rivista di diritto tributario*, 2009, fasc. 2, p. 97.

- FALSITTA G., *Storia veridica in base ai «lavori preparatori», della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2010, I, p. 130.
- FALSITTA G., *Rivista di diritto tributario*, 2013, fasc. 9, p. 761.
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, Cedam, Wolters Kluwer, Italia, 2014.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - parte generale*, Padova, Cedam, 2015.
- FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè Editore, 1982.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003.
- FANTOZZI A., *La giurisprudenza della Corte Costituzionale in materia tributaria*, in [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it), 2010, p. 10.
- FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, Utet Giuridica, 2012.
- FEDELE A., *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, 2002, I, pp. 450-479.
- FEDELE A., *La funzione fiscale e la «capacità contributiva»*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, Edizioni scientifiche Italiane, 2006, p. 20.
- FEDELE, A., *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2013, fasc. 11, p. 1035.
- FEDELE A., *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e capacità contributiva*, in *Giur.it.*, 2013, I, pp. 1797 ss.

- FERRARI ZUMBINI A., *Discusso prelievo fiscale sulle vincite nei giochi*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2015, fasc. 2, p. 403.
- FERRARI G., *Gli italiani i meno indebitati d'Europa. In dieci anni famiglie più ricche del 50%*, in *Il Secolo XIX*, 27/08/2022, p. 18.
- FORTE F., *Manuale di scienza delle finanze*, Milano, Giuffrè Editore, 2007.
- FRANSONI G., *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2013, I, p. 1066.
- FRIEDMAN M., *Capitalism and Freedom*, Chicago, The University of Chicago Press, 1962, trad. it., *Capitalismo e libertà*, IBL Libri, Torino, 2010.
- FUÀ G. e ROSINI E., *Troppe tasse sui redditi*, Roma-Bari, Laterza, 1985.
- FUBINI F., *La competitività azzoppata*, in *La Repubblica*, 10/7/2013.
- GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario – parte generale*, Torino, Cedam, 1994.
- GAFFURRI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè Editore, 1969.
- GALDIERI G., Circolare n. 9/E del 10 aprile, *Sulle cause ostative al regime forfettario, l'Agenzia delle Entrate "perde il controllo"*, Approfondimento Agevolazioni, Wolters Kluwer Italia s.r.l., 2019, p. 2, nota 2.
- GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007.
- GALLO F., *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 2013, fasc. 4, p. 321, De Jure.

- GALLO F., *Il ruolo di un fisco riformato*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 2022, fasc. 1, p. 5, De Jure.
- GHISELLI F., *Diritto tributario italiano, L'imposta progressiva quale naturale alternativa alla Flat Tax, La progressività (effettiva) come strumento di equità e di attuazione dei principi di solidarietà sociale*, estratto dal libro *Imposta progressiva versus Flat Tax: la progressività come strumento di equità sociale*, Reggio Emilia, Imprimatur, 2018.
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Utet, 1956.
- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè Editore, 1961.
- GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, Giuffrè Editore, 2014.
- GIOVANNINI A., *Il re fisco è nudo*, Milano, Angeli, 2016.
- GRAZIANI A., *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, Fratelli Bocca, 1897.
- GRIZIOTTI B., *Principii di politica diritto e scienza delle finanze*, Padova, Cedam, 1929.
- GUASTINI R., *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè Editore, 2011.
- HALL R.E. e RABUSHKA A., *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, New York, McGraw-Hill, 1983.
- *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario - Le proposte degli auditi*, in *dossier, XVIII legislatura*, 21/6/2021, p. 41.
- *La legge delega per la riforma tributaria e le relazioni parlamentari*, Bologna, Zanichelli, 1971.

- LANCELLOTTI E., *Per un'imposta ordinaria sul patrimonio*, in *Riv. dir. fin.*, 2009, fasc. 3, p. 323.
- LIBERATI P., *Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/3/2018, fasc. 1.
- LORIA A., *La sintesi economica: studio sulle leggi del reddito*, Torino, Fratelli Bocca, 1909.
- LUNGARELLA R., *Quattro anni di cedolare secca: vincono solo i proprietari*, in *www.lavoce.info*, 5/8/2016.
- LUPI R., *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Roma, Dike, 2012.
- MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Utet, 1970.
- MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli Editore, 1965.
- MARCHESELLI A., *Dalla Robin Hood Tax allo Sceriffo di Nottingham: I possibili rischi della enfattizzazione del pareggio di bilancio*, in *Questione giustizia*, 13/2/2015.
- MARCHESELLI A. e DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli Editore, 2016.
- MARCHESELLI A., in MARCHESELLI A., MASTROGIACOMO V. e MELIS G., *CEDU e cultura giuridica italiana, vol. 8, CEDU e diritto tributario*, in *Diritto insieme*, risposta n. 1, 2020.
- MARELLO E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, Giuffrè Editore, 2006.
- MARELLO E., *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/6/2019, fasc. 2, p. 111.

- MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, Giappichelli Editore, 1995.
- MARONGIU G. e MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2018.
- MAURO M., *Imposta patrimoniale e imposizione sui redditi fondiari: profili critici e possibile razionalizzazione*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/6/2021, fasc. 2, p. 227.
- MILL J. S., *Elements of Political Economy*, London, Henry G. Bohn, 1844, Chapt. IV, Section VIII, par. 16, trad. it. *Elementi di economia politica*, Torino, Utet, 1873.
- MILL J. S., *Principles of Political Economy with some of their applications to Social Philosophy*, John W. Parker, London, 1848; trad. it. *Principi di economia politica*, Torino, Utet, 1983.
- MONDINI A., *La frammentazione fiscale del lavoro autonomo nei regimi impositivi del suo reddito*, in *Rivista nuova di Diritto del Lavoro*, 2021, n. 4, p. 16.
- MORELLI A., *Principio di totalità e "illegittimità della motivazione": il seguito giurisprudenziale della sentenza della Corte Costituzionale sulla Robin Hood Tax (a proposito di Comm. Trib. Prov. Di Reggio Emilia, 12/5/2015, n. 21)*.
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973.
- MOSCHETTI F., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Dottrina – Scritti per il 70° compleanno di Joachim Lang*, aventi come riferimento il testo della relazione *La razionalità del prelievo ed il concorso alle spese pubbliche* tenuta in bologna il 26/9/2003 al convegno *Le ragioni del diritto tributario in Europa – Giornate di studio per Furio Bosello*.

- MURPHY L. e NAGEL T., *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, New York, Oxford University Press, 2002.
- NIGRO A. e VATTERMOLID., *Diritto della crisi delle imprese*, Bologna, Il Mulino, 2021.
- NITTI F., *Principi di scienza delle finanze*, Napoli, Luigi Pierro, 1912.
- OECD, *Taxation of small business*, 1994.
- PALADIN L., *Per una storia costituzionale dell'Italia repubblicana*, Bologna, Il Mulino, 2004, edizione digitale, par. 285, Darwin Books.
- PALAZZO F., *Flat Tax, principio di progressività ed equità fiscale*, Tesi di laurea, Libera Università Internazionale degli Studi Sociali, Roma, 2021.
- PANE M. e FODERA A., *Addizionale IRES banche e assicurazioni: dubbi di legittimità costituzionale e compatibilità comunitaria*, in *il fisco, Approfondimento IRES*, 2018, n. 41.
- PEDONE, A. e GIARDA P. (a cura di), *Scritti scelti - La finanza pubblica (1960 - 2007)*, Milano, Franco Angeli Editore, 2007.
- PEDONE A., *Origini, disegno, attuazione e limiti del progetto di riforma Cosciani*, in AA. VV., *Il progetto di riforma tributaria della Commissione Cosciani*, 2015.
- PEDONE A., *Ascesa, declino e destino della imposta personale progressiva, nell'ambito di Equità e progressività dell'imposizione: ripensando il sistema tributario*, in *Neotepa*, 2020, n. 1, p. 24.
- PICCHI M., *Tutela dei diritti sociali e rispetto del principio dell'equilibrio di bilancio: la Corte Costituzionale chiede al legislatore di motivare*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2017, n. 3.
- PICCHI M., *Sofferenze ed insofferenze della giustizia costituzionale, La mancanza di strumenti efficaci di raccordo fra Corte Costituzionale e*

*Parlamento. Recenti sviluppi nella giurisprudenza costituzionale sui diritti sociali che “costano”, in Federalismi.it, 18/5/2020.*

- PINARDI R., *La modulazione degli effetti temporali delle sentenze d'incostituzionalità e la logica del giudizio in via incidentale in una decisione di accoglimento con clausola di irretroattività*, in *Consulta online*, 20/4/2015.
- PINARDI R., *La Corte e il suo processo: alcune preoccupate riflessioni su un tema di rinnovato interesse*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1/6/2019, fasc. 3, p. 1897, De Jure.
- PIZZORUSSO A., *Il patrimonio costituzionale europeo*, Bologna, Il Mulino, 2002 (ed. digit.: 2010, DOI: 10.978.8815/143129, Capitolo secondo: Principi in materia di diritti fondamentali, pp. 33-121).
- PLATONE, *Repubblica*, IV, pp. 443-444, trad. it. Di F. Sartori, Roma-Bari, Laterza, 1971.
- RAWLS J., *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1971, p. 277; trad. it. *Una teoria della giustizia*, Feltrinelli, Milano, 1998.
- RICCI C., *Il Processo*, 2021, fasc. 2, paragrafo 2, p. 327.
- RICCIARDI R., *Il Re Fisco è nudo: dalla Web tax all'IRPEF, come riformare le tasse e renderle più eque. Colloquio con Alessandro Giovannini, autore di una forte critica al sistema fiscale italiano e di una proposta di riforma radicale: Servono “tre D”: digitalizzare, destrutturare le imposte e dichiarare preventivamente, in accordo tra Stato e contribuente*, 2017.
- RODOTÀ S., *Il diritto di avere diritti*, Bari, Economica Laterza, 2012.
- RODOTÀ S., *Solidarietà. Un'utopia necessaria*, Roma-Bari, Laterza, 2014.

- ROMANI F., *Gli incrementi patrimoniali e l'imposta sul reddito*, Roma, 1964.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 1996.
- SBROIAVACCA A., *La discriminazione qualitativa dei redditi nelle imposte dirette*, Tesi di dottorato, Università degli Studi di Udine, 2020.
- SCERBO A., *Regole e principi*, in VENTURA L. e MORELLI A., *Principi costituzionali*, in via di pubblicazione.
- SCHIAVOLIN R., *Il principio di «progressività del sistema tributario»*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006.
- SCHIAVOLIN R., *Considerazioni sul regime IRAP del fallimento*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, fasc. 7-8, p. 673.
- SELIGMAN E.R.A., *The income tax*, New York, 1914.
- SIMONS H.C., *Personal Income Taxation. The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago, The University of Chicago Press, 1938.
- SMITH A., *Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle Nazioni*, 1776, ed. it. Torino, Utet, 1945, p. 744.
- STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014.
- STEVANATO D., *Perché è saggio smettere di tartassare le vituperate "rendite finanziarie"*, in *Il Foglio*, 11/3/2016.
- STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat Tax*, Bologna, Il Mulino, 2016.
- STEVANATO D., *In manovra torna la Robin Hood Tax. Ma non era incostituzionale?*, in *Il Foglio*, 29/12/2019.

- STEVANATO D., *Nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio, in videoconferenza, seduta n. 3 del 2/2/2021, commissioni riunite (VI Camera e VI Senato), resoconto stenografico.
- STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Verona, Cedam, 1972.
- TARELLO G., *Storia della cultura giuridica moderna*, Bologna, Il Mulino, 1976.
- TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè Editore, 1980.
- TEDESCHI E., *Il carattere di effettività della capacità contributiva e le problematiche connesse*, in [www.iusintinere.it](http://www.iusintinere.it), 2019.
- TREMONTI G., *La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati e utilizzabili*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1987, vol. 1, I, p. 88.
- TYSON J., *Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?*, IMF Working Paper, 2014.
- VANONI E., *La finanza e la giustizia sociale*, in *Id., Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, 1943, a cura di A. Tramontana, Padova, 1976, pp. 103-121.
- VANONI E., *Rapporto della Commissione Economica*, in [www.legislature.camera.it](http://www.legislature.camera.it), 1946.
- VILLANI M., *Riforma del catasto: cosa prevede la legge delega*, in [diritto.it](http://diritto.it), 12/10/2021.
- VISCO V., *Il fisco giusto: Una riforma per l'Italia europea*, in *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2000.

- VISCO V., *Prospettive di riforma fiscale in Italia*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2012, fasc. 2, p. 178, De Jure.
- VISCO V., *Sulla progressività delle imposte*, in *Il Mulino, Rivista trimestrale di cultura e di politica*, 2014, pp. 197, 206-214.
- WAGNER A., *La scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1891.
- WICKSELL K., *Finanztheoretische Untersuchungen*, Thoemmes Continuum, London, 1896, trad. it. *Saggi di finanza teorica*, Torino, Utet, 1934.
- ZANOBINI G., *Corso di diritto amministrativo*, 1958, vol. IV, Milano, Giuffrè Editore.

## ▪ **Casi giurisprudenziali**

- *Conseil Constitutionnel* n. 2012/662 del 29/12/2012.
- Corte Costituzionale n. 155 del 1963, De Jure.
- Corte Costituzionale n. 30 del 02/04/1964, De Jure.
- Corte Costituzionale n. 16 del 1965, [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org).
- Corte Costituzionale n. 77 del 1967, [www.giuricost.org](http://www.giuricost.org).
- Corte Costituzionale n. 97 del 10/07/1968, [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it).
- Corte Costituzionale n. 120 del 1972, De Jure.
- Corte Costituzionale n. 131 del 1973, [www.giusricost.org](http://www.giusricost.org).
- Corte Costituzionale n. 200 del 1976, [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org).
- Corte Costituzionale n. 42 del 26/03/1980, De Jure.
- Corte Costituzionale n. 87 del 14/04/1986, De Jure.
- Corte Costituzionale n. 283 del 23/07/1987, De Jure.
- Corte Costituzionale n. 266 del 1988, De Jure.
- Corte Costituzionale n. 50 del 1989, De Jure.
- Corte Costituzionale n. 103 del 1991, [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org).
- Corte Costituzionale n. 315 del 1994, [www.giuricost.org](http://www.giuricost.org).
- Corte Costituzionale n. 21 del 5/2/1996, De Jure.
- Corte Costituzionale n. 229 del 1999, [www.giuricost.org](http://www.giuricost.org).
- Corte Costituzionale n. 156 del 21/05/2001, De Jure.
- Corte Costituzionale n. 21 del 19/01/2005, De Jure.

- Corte Costituzionale n. 10 del 11/02/2015, De Jure.
- Corte Costituzionale n. 288 del 23/12/2019, De Jure.
- Corte Europea Diritti dell'Uomo (Grande Camera) n. 44759 del 12/07/2001.
- Corte Europea Diritti dell'Uomo (Grande Camera) del 12/7/2001 (Ferrazzini vs Italia).
- Corte Europea Diritti dell'Uomo del 3/7/2003 (Buffalo S.r.l. in liquidazione vs Italia).
- Corte Europea Diritti dell'Uomo n. 73053 del 23/11/2006 (Jussila vs Finlandia).