



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

Facoltà di Giurisprudenza

**Dottorato di ricerca in “*Autonomia Privata, Impresa, Lavoro e Tutela dei Diritti nella Prospettiva Europea ed Internazionale*”
– curriculum diritto tributario – XXXII ciclo**

**ANALISI SISTEMATICA E PROFILI RICOSTRUTTIVI IN
MATERIA DI IMPOSIZIONE SUL PATRIMONIO**

COMMISSIONE

Chiar.mo Prof. Giuseppe Ingraò

Chiar.ma Prof.ssa Clelia Buccico

Chiar.ma Prof.ssa Laura Letizia

CANDIDATO

Roberta Corriere

Matricola

1252724

A.A. 2018 – 2019

Che le cose siano così, non vuol dire che debbano andare così

G. F.

Il giurista, alle volte, è come un prestigiatore. Tira fuori dal cappello le più impensabili soluzioni interpretative. E il diritto si fa magia.

Prof. Pietro Boria

Il carattere speculativo, non solo l'attitudine ad un forte ed appassionato studio, sono le peculiarità che contraddistinguono un vero ricercatore.

Prof.ssa Rossella Miceli

Questo, il mio modo per ringraziarli.

ANALISI SISTEMATICA E PROFILI RICOSTRUTTIVI IN MATERIA DI IMPOSIZIONE SUL PATRIMONIO

INTRODUZIONE.....	10
-------------------	----

CAPITOLO I

LE IMPOSTE SUL PATRIMONIO E LA LORO EVOLUZIONE STORICA

1. Lineamenti identificativi il “patrimonio”. La relatività dei concetti in base alla materia di riferimento	12
1.1. La nozione di “patrimonio” nel diritto romano e nel diritto civile	13
1.2. La costante dicotomia “reddito-patrimonio” nelle scienze economiche.....	15
1.3. La concezione “giuridico-funzionale” nel diritto penale	17
1.4. Il “patrimonio” nel diritto tributario.....	20
1.4.1. Le diverse teorie in materia di imposte patrimoniali: tra mera titolarità di diritti e attitudine del patrimonio alla produzione di un reddito.....	20
1.4.2. (segue) Profili di legittimità costituzionale. Il timore della distruzione della fonte reddituale.....	24
2. Sulla possibilità di individuare una nozione generale. Il patrimonio nella sua accezione “meta-giuridica”.....	28
3. Prime considerazioni sulle imposte patrimoniali.....	30
4. Le diverse tipologie di imposte patrimoniali.....	32
5. L’evoluzione storica delle imposte sul patrimonio in Italia.....	33
5.1. L’imposizione sul patrimonio dal progetto Meda alle sue prime implementazioni.....	34
5.2. La breve esperienza dell’imposta ordinaria sul patrimonio.....	35
5.3. Il “ <i>Testo Unico delle disposizioni riguardanti le imposte straordinarie sul patrimonio</i> ” (D.P.R. 9 maggio 1950, n. 203).....	36

CAPITOLO II

IL FRAMMENTARIO PANORAMA DELLE IMPOSTE SPECIALI SUL PATRIMONIO ATTUALMENTE VIGENTI IN ITALIA

Sezione I – Le imposte speciali sul “possesso” del patrimonio mobiliare

1. Introduzione: osservazioni sistematiche.....	39
2. La tassazione dei depositi e conti correnti bancari.....	40
2.1. Il prelievo forzoso sui conti correnti del 1992.....	40
2.2. L’attuale regime impositivo previsto per gli estratti di conto corrente, i rendiconti dei libretti di risparmio e le comunicazioni relative ai prodotti finanziari.....	42
2.3. L’imposta sulle attività finanziarie detenute all’estero (IVAFE).....	46
2.4. Il recente fenomeno della cd. “criptovaluta” (o bitcoin). Riflessioni comparatistiche con la tassazione sui conti correnti e sui prodotti finanziari detenuti in Italia e all’estero: il rischio di trattamenti impositivi discriminatori.....	48
3. La tassa automobilistica (cd. bollo auto).....	50
4. Il canone di abbonamento radiotelevisivo (cd. canone Rai).....	53
5. La tassazione dei beni di lusso.....	55
5.1. L’addizionale erariale della tassa automobilistica (cd. superbollo).....	55
5.2. La tassa annuale sulle unità da diporto (navi e imbarcazioni) e la sua recente abrogazione.....	56
5.3. L’imposta erariale sugli aeromobili privati.....	56

Sezione II – Le imposte speciali sul “possesso” del patrimonio immobiliare

1. Il catasto e il suo ruolo nell’imposizione sul patrimonio immobiliare.....	58
2. L’Imposta comunale sugli immobili (ICI).....	63
3. La componente patrimoniale dell’Imposta unica comunale (IUC) e i suoi recenti sviluppi alla luce della Legge di bilancio 2020.....	69
3.1. L’Imposta municipale propria (IMU).....	70
3.2. Riflessioni in merito alla natura giuridica del Tributo per i servizi indivisibili (TASI) anche alla luce del suo recente accorpamento all’Imposta municipale propria	77

4. I redditi fondiari: la celata imposizione sul patrimonio immobiliare nelle imposte sul reddito	81
4.1. La disciplina dei redditi fondiari.....	81
4.2. Prime considerazioni sulla natura patrimoniale dell'imposizione sui "redditi" fondiari.....	95
5. I Rapporti tra l'IMU e le imposte sui redditi. Il principio di "sostituzione" tra IMU ed IRPEF	98
5.1. (segue) Osservazioni critiche sul piano della coerenza legislativa.....	102
6. L'imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE)	106

Sezione III – La disciplina fiscale delle società di comodo

1. La disciplina delle società di comodo. Profili generali	111
1.1. (segue) I soggetti rientranti nell'ambito di applicazione della disciplina delle società di comodo. Il cd. <i>test di operatività</i> e le società in perdita sistematica	114
1.2. (segue) <i>Ratio</i> della disciplina. Le ipotesi di esclusione. La difesa del contribuente in sede precontenziosa.....	117
2. La natura patrimoniale del regime impositivo inerente la tassazione delle società di comodo	121

CAPITOLO III

SULLA RAZIONALITÀ COMPLESSIVA DELL'ATTUALE SISTEMA IMPOSITIVO

1. La tassazione del patrimonio alla luce del principio della capacità contributiva	123
1.1. Il principio della capacità contributiva quale limite al potere impositivo. Il bilanciamento tra valori costituzionali nell'imposizione sul patrimonio.....	123
1.2. (segue) L'imposizione sul patrimonio come "riflesso" del cd. principio del beneficio.....	126
2. Riflessioni su capacità contributiva e ricchezza tassabile. Reddito e patrimonio	127

2.1. Premessa.....	127
2.2. Le principali teorie sul reddito nel diritto tributario. Il “reddito-prodotto” e il “reddito-entrata”.....	129
2.3. La “nozione convenzionale” di reddito assunta dal Legislatore tributario e l’attitudine casistica dell’attuale sistema impositivo.....	132
2.4. Il reddito quale sinonimo di “ <i>ricchezza nuova</i> ”.....	136
2.5. La scelta tra “equità” e “giustizia”.....	139
3. (segue) Sulla necessità di individuare dei principi generali che rappresentino declinazione concreta dei canoni di coerenza, ragionevolezza e non arbitrarietà. Il delicato equilibrio nella scelta del presupposto dei tributi.....	143
3.1. Rischi derivanti dall’assenza di una norma generale che preveda un divieto di “ <i>moltiplicazioni</i> ” di imposta. La necessità di imporre un limite massimo alla tassazione della ricchezza complessiva del contribuente.....	144
3.2. (segue) Considerazioni sull’attuale sistema impositivo in relazione all’intangibilità del cd. <i>minimo vitale</i>	152
CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.....	156
BIBLIOGRAFIA.....	167
GIURISPRUDENZA.....	185
ATTI DI INDIRIZZO DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA...186	

INTRODUZIONE

Luigi Einaudi, con sorprendente lungimiranza, nei primi anni del '900 scriveva *«L'uomo della strada dirà "Questo è un sistema cattivo che io considero come ingiusto"»*.

Ora, i sistemi tributari non devono persuadere gli psicologi che fanno ragionamenti di utilità; i matematici che risolvono equazioni; ma devono invece persuadere il contribuente comune, la massa della collettività, coloro che devono pagare le imposte, i quali hanno un sentimento di equità e di giustizia ma non hanno mai sentito parlare di Scienza delle Finanze».

Ebbene nel corso della storia si è assistito a forme di prelievo non di rado bizzarre.

Si pensi al cd. "focatico", tributo che durante il Medioevo fu imposto sul focolare domestico posseduto da ciascuna famiglia; all'imposta sulle barbe, in Russia¹, o sulle parrucche e cavalli da corsa, in Inghilterra²; a quella su porte e finestre, che nel '700 fu introdotta in tutta Europa, ovvero ancora a quella sui camini, in Polonia³.

Tutte imposte sul patrimonio, se vogliamo parlare in termini "tecnici".

Ora, a parte qualche espressione di divertimento o di stupore che con questi esempi avrò suscitato nel lettore, come suggeriva Einaudi non è necessario essere grandi economisti, tributaristi o esperti nelle scienze delle finanze per comprenderne l'assurdità, eppure ci son voluti anni per poter giungere a simili conclusioni.

Elementari sentimenti di "equità" e di "giustizia" suggerirebbero, infatti, a ciascun buon governante di imporre tributi che ("a regime") facilmente possano essere pagati dai contribuenti, espressivi di una forza economica effettivamente idonea a sostenere il carico fiscale, e per ciò stesso esigibile.

Eppure, ancora oggi, nonostante i preziosi progressi scientifici, si fanno strada forme di tassazione giustificate da sofisticati ragionamenti, il più

¹ Che lo zar di Russia Pietro il Grande istituì nel 1698.

² Ideata nel 1766 dal Primo Ministro inglese William Pitt.

³ Introdotta nel '700 in base al numero delle canne fumarie possedute.

delle volte, però, non assistiti da altrettanta ragionevolezza: “*corsi e ricorsi storici*”, ammoniva il noto filosofo napoletano Giambattista Vico.

In un’epoca caratterizzata dalla costante sussistenza di un forte debito pubblico e dinamiche di crescita inferiori al potenziale, la correlata necessità di trovare soluzioni tramite la leva fiscale sembra abbia condotto ad una lenta stratificazione di singole forme di prelievo sul patrimonio non accompagnata da una ponderata azione di coordinamento delle stesse all’interno del sistema tributario, il più delle volte, peraltro, idonee a colpire manifestazioni di ricchezza esistenti solo in astratto.

Tuttavia, per poter procedere con un’analisi critica della tassazione sul patrimonio si mostra necessario, in primo luogo, chiarirne il significato.

Obiettivo del primo Capitolo sarà, dunque, quello di far luce su cosa si intenda per “patrimonio” e conseguentemente definire la nozione di “imposte patrimoniali”, al fine di delineare i confini di tale categoria ed individuare i tributi che ne fanno parte.

Senza pretese di esaustività, il secondo Capitolo avrà ad oggetto l’analisi delle imposte “dirette” sul patrimonio attualmente vigenti in Italia (tralasciando, dunque, quelle indirette, ossia sui trasferimenti della ricchezza).

A tal fine il Capitolo verrà suddiviso in tre Sezioni, dedicate rispettivamente alle singole imposte sul possesso del patrimonio “mobiliare”, a quelle sul possesso del patrimonio “immobiliare” e al regime impositivo inerente la tassazione delle società di comodo.

Al termine del presente studio, nel terzo Capitolo, troveranno spazio considerazioni di più ampio respiro dedicate all’analisi di tali forme di imposizione alla luce del principio della capacità contributiva e al tentativo di individuare delle regole che consentano un ragionevole coordinamento del prelievo patrimoniale con quello sul reddito al fine di rendere sostenibile il carico fiscale nei confronti del singolo contribuente.

CAPITOLO I

LE IMPOSTE SUL PATRIMONIO E LA LORO EVOLUZIONE STORICA

Sommario: **1.** Lineamenti identificativi il “patrimonio”. La relatività dei concetti in base alla materia di riferimento – **1.1.** La nozione di “patrimonio” nel diritto romano e nel diritto civile – **1.2.** La costante dicotomia “reddito-patrimonio” nelle scienze economiche – **1.3.** La concezione “giuridico-funzionale” nel diritto penale – **1.4.** Il “patrimonio” nel diritto tributario – **1.4.1.** Le diverse teorie in materia di imposte patrimoniali: tra mera titolarità di diritti e attitudine del patrimonio alla produzione di un reddito – **1.4.2.** (segue) Profili di legittimità costituzionale. Il timore della distruzione della fonte reddituale – **2.** Sulla possibilità di individuare una nozione generale. Il patrimonio nella sua accezione “meta-giuridica” – **3.** Prime considerazioni sulle imposte patrimoniali – **4.** Le diverse tipologie di imposte patrimoniali – **5.** L’evoluzione storica delle imposte sul patrimonio in Italia – **5.1.** L’imposizione sul patrimonio dal progetto Meda alle sue prime implementazioni – **5.2.** La breve esperienza dell’imposta ordinaria sul patrimonio – **5.3.** Il “*Testo Unico delle disposizioni riguardanti le imposte straordinarie sul patrimonio*” (D.P.R. 9 maggio 1950, n. 203)

1. Lineamenti identificativi il “patrimonio”. La relatività dei concetti in base alla materia di riferimento

Al fine di condurre un’analisi quanto più esaustiva sulle imposte patrimoniali è opportuno cercare di far chiarezza su taluni argomenti che assurgono a premessa logica e indispensabile per la loro corretta individuazione.

S’impone, dunque, necessario verificare, in primo luogo, quale sia l’effettivo significato da attribuire alla nozione di “patrimonio”.

A ben vedere, trattasi di un tema di non pronta soluzione dal momento che, ancora oggi, non sembra essersi effettivamente accolta una definizione univoca di tale concetto.

Analizzando l’attuale quadro normativo si rinvengono innumerevoli riferimenti al “patrimonio” nei diversi settori del diritto eppure in nessuno di questi sembra esservi concordia su cosa per esso debba intendersi.

1.1. La nozione di “patrimonio” nel diritto romano e nel diritto civile

Il concetto di patrimonio risulta avere radici indubbiamente risalenti.

Sin dai tempi del diritto romano è stato oggetto di studio, rinvenendosi taluni riferimenti al “*patrimonium*” anche nei *Digesta* e nelle *Istituzioni* di Giustiniano⁴.

Originariamente identificato nelle sole *res corporales*, il concetto si andò evolvendo, venendo a ricomprendere non solo i beni di proprietà, ma anche i *iura in re*, ossia i diritti di servitù⁵, per poi, in seguito, abbracciare anche i diritti di usufrutto, di uso, di abitazione ed, in ultimo, i diritti di credito.

Il concetto di patrimonio subì, dunque, una trasformazione parallelamente all’evoluzione di quello di *res*, quest’ultimo dapprima identificativo i soli beni in senso materiale, poi le “cose” (*res corporales*) e i “diritti” (*res incorporales*)⁶.

In particolare, secondo la concezione giustiniana, il patrimonio viene identificato nel complesso dei rapporti giuridici facenti capo ad un soggetto ed aventi valore economico.

Tale impostazione fu poi seguita dal diritto moderno, nell’ambito del quale notevole rilevanza assunse l’opera dei pandettisti ed, in particolar modo, dello Zachariae⁷.

⁴ Sul punto si rimanda, in particolare, ad uno studio condotto da E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 9, il quale osserva come la figura del patrimonio (oggetto di analisi soprattutto in materia ereditaria) sin dal diritto romano avesse un «forte potere evocativo, contribuendo a generare l’immagine di un luogo entro cui collocare sia i beni su cui il soggetto vanta un diritto reale, sia i rapporti obbligatori a lui facenti capo»; al riguardo vd., D.7.5.1. (Ulp.18 ad Sab.): «*Senatus censuit, ut omnium rerum, quas in cuiusque patrimonio esse constaret, usus fructus legari possit*» e D.5.3.25.1 (Ulp. 15 ad ed.): «*Item si rem distraxit et ex pretio aliam rem comparavit, veniet pretium in petitionem hereditatis, non res quam in patrimonium suum convertit*».

⁵ La scelta di non riportare anche gli altri diritti reali di godimento è dovuta al fatto che i Romani non li riassumevano fra le servitù; sul punto cfr. voce *Patrimonio*, in *Enciclopedia italiana*, istituto della Enciclopedia italiana fondata da Treccani.

⁶ Vd. GAIO, *Inst.*, II, 12-14. Il graduale ampliarsi del concetto di patrimonio emerge, tra l’altro, anche all’interno di un testo di ULPIANO, *Dig.*, L, 16, *de verb. sign.*, 49: «*in bonis autem nostris computari sciendum est non solum quae dominii nostri sunt, sed et si bona fide a nobis possideantur [...] aequae bonis adnumerabitur etiam, si qui est in actionibus petitionibus persecutionibus: nam haec omnia in bonis esse videntur*».

⁷ Vd., K.S. ZACHARIAE, *Corso di diritto civile francese*, vol. II, Napoli, 1862, 4 ss.

Quest'ultimo, facendo riferimento al concetto di "*universitas rerum*", identificava il patrimonio in una universalità di beni di diritto riferibili ad un determinato soggetto, considerati in modo unitario ed in relazione al loro valore economico.

Sebbene l'istituto in parola abbia rappresentato oggetto di analisi fin dai tempi più remoti, sia nel *Code civil* francese, che nel Codice civile italiano del 1865 prima, e del 1942 poi, è curioso notare come – nonostante i ripetuti riferimenti normativi a tale concetto – il legislatore non abbia mai fornito una definizione precisa di "patrimonio".

Rappresentano, allora, notevole ausilio interpretativo le elaborazioni proprie della dottrina, per cui per patrimonio deve intendersi il «complesso dei rapporti giuridici valutabili in denaro che appartengono ad una persona»⁸.

Si tratta dunque di un insieme di diritti ed obblighi che vengono in rilievo se valutabili economicamente.

L'accoglimento di tale impostazione sembra trovare conferma nel dato positivo.

Si pensi ad esempio all'istituto del fondo patrimoniale, che può essere costituito solo su beni immobili, mobili (purché iscritti nei pubblici registri) o titoli di credito; ovvero ancora alla responsabilità patrimoniale, che mira al risarcimento del danno patrimoniale quale pregiudizio economico risentito dalla persona danneggiata.

⁸ In questi termini, F. FERRARA, *Trattato di diritto civile italiano*, vol. I, Athenaeum, Roma, 1921, 865.

Sul punto, vd., *ex pluribus*, P. TRIMARCHI, *Istituzioni di diritto privato*, IX ed., Milano, 1991, 123; A. TORRENTE – P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, XV ed., Milano, 1997, 132; P. GALLO, *Istituzioni di diritto privato*, Torino, 1999, 49 e 369. Per completezza espositiva merita menzione anche l'analisi condotta da E. MARELLO, *Contributo allo studio*, cit., 12, nell'ambito della quale l'Autore, tra l'altro, riprendendo quanto osservato in, G.F. CAMPOBASSO, *La riforma delle società di capitali e delle cooperative*, Torino, 2003, 37, precisa che con la riforma del diritto societario che ha delineato la figura del patrimonio destinato ad un unico affare: «è interessante notare come il concetto di patrimonio sia utilizzato in questo frangente alla guisa di "contenitore" di beni e rapporti giuridici che si vogliono devolvere allo specifico affare: si realizza un effetto di distacco oggettivo di beni con la conseguenza di affievolire il concetto "unitario" di patrimonio. Infatti non si può intendere qui il patrimonio come l'insieme dei beni facente capo ad un determinato soggetto, perché l'impresa societaria rimane unica: piuttosto si ottiene una parcellizzazione delle responsabilità mediante una separazione patrimoniale».

In entrambi i casi il legislatore accorda rilevanza determinante alla componente economica.

Tale precisazione assume particolare importanza se si considera il diverso punto di approdo cui è giunta la dottrina penalistica che, con riferimento ai delitti contro il patrimonio, ha fornito una definizione di patrimonio indubbiamente più ampia e della quale si tratterà ampiamente nel prosieguo⁹.

1.2. La costante dicotomia “reddito-patrimonio” nelle scienze economiche

Ai fini del presente studio, significativa rilevanza assume anche il contributo proprio delle scienze economiche.

Se è pur vero che il tema è stato da sempre oggetto d’analisi, è nella letteratura classica – con Adam Smith e David Ricardo – che inizia a porsi maggiore attenzione sulla nozione di patrimonio, ed in particolare sul capitale quale fonte di produzione di un reddito¹⁰.

Pochi anni più tardi, con gli economisti neo-classici innumerevoli sono i riferimenti al capitale, che diviene una delle tematiche più controverse e di maggiore interesse.

Per l’economista austriaco Eugen von Bohm-Bawerk – nell’ambito della teoria della produzione – il capitale era inteso come un insieme di beni intermedi ed eterogenei, non produttivi in sé e per sé, ma eventualmente destinati all’attività produttiva tramite l’impiego dei fattori originari quali la terra e il lavoro.

Stando a queste premesse, il valore del capitale sarebbe misurabile in base all’attitudine di questo a produrre beni nel futuro.

⁹ Vd. § 1.3.

¹⁰ Sul tema cfr. A. SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, libro II, cap. I; D. RICARDO, *On the principles of Political Economy and Taxation*, in *Works and correspondence of David Ricardo*, a cura di Sraffa, Cambridge University Press, 1951, 67 ss.; J.B. SAY, *Cours complet d’économie politique pratique*, Bruxelles, 1843, 341.

Nel suo esempio dell'agricoltore che necessita di acqua potabile, Bohm-Bawerk elabora il concetto del "periodo medio di produzione" in relazione ai "metodi indiretti" necessari al soddisfacimento dei bisogni.

In particolare, l'agricoltore potrebbe scegliere se andare di volta in volta alla sorgente e bere dal palmo della mano – il ch  rappresenterebbe il metodo pi  "diretto" per appagare i propri bisogni – ovvero scegliere "metodi indiretti" ma maggiormente remunerativi nel lungo periodo, quali ad esempio scavare un blocco di legno per realizzare un secchio oppure ancora realizzare una condotta fino a casa che possa garantirgli l'acqua corrente¹¹.

Il periodo medio di produzione misurerebbe, dunque, il tempo necessario alla realizzazione di un determinato risultato, nell'ambito di un processo produttivo, tramite l'utilizzo di metodi indiretti (o di tipo capitalistico), indubbiamente pi  redditizi.

La teorizzazione di Bohm-Bawerk prevede, dunque, una sequenza di atti produttivi che si susseguono nel tempo, facendo in modo che "il capitale circolante" – costituito da beni intermedi – giunga all'ultima fase in cui si producono beni di consumo¹².

Si deve, per , ad Irving Fisher il contributo che maggiormente ha influenzato gli studi nel settore del diritto tributario.

Con il suo contributo si perviene ad una formulazione pi  moderna della teoria del capitale, inteso specificamente quale sinonimo di patrimonio.

In particolare, nell'ambito di tali elaborazioni ricorre di frequente l'opposizione tra reddito e spesa, da un lato, e patrimonio, dall'altro, intese rispettivamente quali grandezze di *flow* e *stock*.

¹¹ E. BOHM-BAWERK, *Positive Theory of Capital*, South Holland, Libertarian Press, 1959, 10-11.

¹² Durante la prima met  del Novecento, tuttavia, la teoria del capitale prende direzioni diverse, soprattutto grazie al contributo dell'economista americano Frank Knight che riprende le teorie precedentemente elaborate da John Bates Clark. Sul punto vd., in particolare, J. B. CLARK, *The Distribution of Wealth*, New York, 1899, *passim*; F.H. KNIGHT, *Capital, Time and the Interest Rate*, Economica, 1934, *passim*.

Sono, in tal modo, svelati i tratti caratterizzanti le due nozioni attraverso il filtro del fattore temporale.

In particolare, il “patrimonio” viene individuato in termini statici con riferimento ad un preciso momento storico, quale grandezza di *stock*, contrapponendosi al concetto di “reddito”, che, al contrario, richiamerebbe l’idea di una grandezza di *flow* – per sua natura dinamica – riferibile ad un determinato intervallo temporale¹³.

Se è pur vero che le teorizzazioni di Fisher non siano state esenti da critiche¹⁴, deve ad ogni modo riconoscersi la loro influenza determinante anche sugli studi contemporanei¹⁵.

1.3. La concezione “giuridico-funzionale” nel diritto penale

Il tema oggetto del presente studio ha rappresentato motivo di dibattito anche nell’ambito del diritto penale.

In particolare, per ciò che concerne la categoria dei delitti contro il patrimonio¹⁶, a lungo si è discusso sulla opportunità di intendere la nozione di “patrimonio” in un’ottica puramente economica ovvero giuridica, recependo la relativa nozione civilistica.

¹³ Sul punto vd. anche, H. ROSEN, *Public Finance*, VI ed., Mc Graw-Hill, 2002, 457 ss.

¹⁴ Vd., in particolare, V. PARETO, *Manuale di economia politica*, Milano, 1906, *passim*.

¹⁵ Vd., fra i tanti, S. LOMBARDINI, *Economia politica*, Torino, 1992, *passim*; R.A. MUSGRAVE – P.B. MUSGRAVE, *Public finance in theory and practice*, Mc Graw – Hill, 1989, 410.

¹⁶ È opportuno ricordare che nell’impostazione precedente a quella del codice Rocco, la tutela patrimoniale assumeva una connotazione più limitata. Il riferimento, infatti, era ai soli “reati contro la proprietà”, con ciò escludendosi ogni altro diritto reale ovvero il possesso di fatto sulla cosa. Sul punto, cfr. *ex pluribus*, A. CARMONA, *Tutela penale del patrimonio individuale e collettivo*, Bologna, 1996, 62. Per riferimenti contrari a tale affermazione cfr., D. ANGELOTTI, *Delitti contro il patrimonio*, in *Trattato di diritto penale*, Milano, 1936, 12, 98; A. DE MARSICO, *Delitti contro il patrimonio*, Napoli, 1940, 1. Sulla “degradazione” del diritto di proprietà, cfr., G. PECORELLA, *Proprietà (Tutela penale della)*, in *NN.D.I.*, XIV, Torino, 1967, 148; S. RODOTÀ, *Proprietà (dir. vig.)*, in *NN. D.I.*, XIV, Milano, 1967, 130 ss.; P. RESCIGNO, *Proprietà (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, 258 ss.

Una prima impostazione, che può dirsi “*tecnico-giuridica*”, definiva il patrimonio come il «complesso dei diritti soggettivi patrimoniali che fanno capo ad una persona»¹⁷.

Tale teorizzazione – di matrice civilistica – fu però ampiamente criticata nella parte in cui non consentiva di considerare penalmente tutelabili anche quelle posizioni meramente fattuali non ricollegabili a diritti soggettivi, ma comunque economicamente rilevanti, come le aspettative¹⁸.

L’inconveniente fu superato dalla “*concezione economica*”, che ha inquadrato il patrimonio come quel complesso di beni (solo se) economicamente valutabili, i quali appartengono ad un determinato soggetto in forza di un diritto o di un rapporto di fatto¹⁹.

La teorizzazione in parola, se è pur vero che ha avuto il pregio di superare le strettoie del diritto soggettivo (quale unica situazione penalmente rilevante), non è stata, tuttavia, esente da critiche.

In particolare, accordando rilevanza a qualsiasi situazione fattuale – purché valutabile economicamente – si finirebbe per ampliare la nozione di patrimonio al punto tale da ricomprendere anche quelle ipotesi in cui il soggetto sia entrato in possesso del bene in modo illecito, ovvero pretenda la tutela di situazioni giuridicamente inesistenti²⁰.

¹⁷ K. BINDING, *Lehrbuch des gemeinen deutschen Strafrechts*, BT, I, 2, Aufl., Leipzig, 1902, 233 ss.

¹⁸ Sul punto, cfr., S. MOCCIA, *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali*, Padova, 1988, 52 ss.; F. MANTOVANI, *Patrimonio (delitti contro il)*, in *Enc. giur.*, XXII, Roma, 1990, 15 ss.; G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale. Parte speciale. Delitti contro il patrimonio*, II, Bologna, 1992, 20; F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Parte speciale*, I, Milano, 2008, 280; P. CRAMER, *Vermögensbegriff und Vermögensschaden im Strafrecht*, Berlin, 1968, 36; MAURACH-SCHROEDER-MAIWALD, *Strafrecht*, B.T. 1, Heidelberg, 1988, 429; D. GEERDS, *Wirtschaftsstrafrechts und Vermögensschutz*, Bayreuth, 1990, 130 ss.

Inoltre, secondo tale impostazione e ragionando al contrario diverrebbero penalmente rilevanti anche quelle situazioni a carattere bagatellare che però rientrano nell’ambito dei diritti soggettivi; in questo senso, A. CARMONA, *Tutela penale del patrimonio individuale e collettivo*, Bologna, 1996, 64.

¹⁹ Sul punto, cfr., *ex pluribus*, A. DE MARISCO, *Delitti contro il patrimonio*, Napoli, 1951, 11; H. - J. BRUNS, *Die Befreiung des Strafrechts vom zivilistischen Denken*, Berlin 1938, 227 ss.

²⁰ In questo senso, P. CRAMER, *Vermögensbegriff und Vermögensschaden im Strafrecht*, Berlin, 1968, 90; S. MOCCIA, *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali*,

Non in ultimo, così ragionando, sarebbero prive di tutela penale tutte quelle situazioni a contenuto meramente affettivo, per ciò stesso prive di valore economico²¹.

Si è giunti, così, all'accoglimento di una concezione intermedia, definita "economico-giuridica", perché considera il patrimonio come risultato sia della componente economica che di quella giuridica.

Secondo tale impostazione il patrimonio sarebbe, dunque, quel complesso di rapporti giuridici che fanno capo ad un determinato soggetto e che siano economicamente valutabili²².

Anche in quest'ultimo caso, però, si è posto il problema della tutela delle cose di valore meramente affettivo, per le quali ciò che rileva non è tanto il loro valore di mercato, quanto piuttosto la funzione che il bene svolge per il suo titolare.

L'orientamento dominante, ha così, da un lato, accolto con favore l'impostazione secondo cui sarebbe impossibile separare del tutto le due componenti (quella monetaristica e quella giuridica), paventando, però, dall'altro, la necessità effettuare una lettura costituzionalmente orientata del problema.

Se è vero, infatti, che il diritto penale è d'ispirazione personalistica – perché incentrato sulla tutela dell'individuo e della sua personalità – sarebbe più appropriato leggere la nozione di patrimonio in termini di "beni-mezzo", con riferimento alle funzioni che il bene è in grado svolgere per il soggetto.

Ed invero, per ciò che concerne ad esempio il furto di cose aventi valore puramente morale il disagio sofferto dal titolare deve essere collegato alla sopravvenuta impossibilità di continuare a farne uso.

Padova, 1988, 57. Sul superamento della concezione economica vd., G. MARINI, *Delitti contro il patrimonio*, Torino, 1999, 17 ss.

²¹ Vd. F. MANTOVANI, *Diritto penale. Parte speciale, Delitti contro il patrimonio*, II, Padova, 2009, 19.

²² Vd. F. VON LISZT – E. SCHMIDT, *Lehrbuch des deutschen Strafrechts*, Berlin, 1927, 668 ss.; D. ANGELOTTI, *Delitti contro il patrimonio*, in *Trattato di diritto penale*, (coordinato da E. Florian), XI, Milano, 1936, 60 ss.

In questo modo si è giunti all'elaborazione della concezione cd. “*giuridico-funzionale*”, in forza della quale il patrimonio consisterebbe nel «complesso dei rapporti giuridici facenti capo ad una persona aventi per oggetto cose dotate di funzione strumentale a soddisfare bisogni materiali o spirituali»²³.

1.4. Il “patrimonio” nel diritto tributario

1.4.1. Le diverse teorie in materia di imposte patrimoniali: tra mera titolarità di diritti e attitudine del patrimonio alla produzione di un reddito

È bene rilevare, in primo luogo, come gli studi condotti nel campo civilistico ed economico abbiano indubbiamente esercitato un'influenza determinante sulle teorie elaborate dalla comunità scientifica nel settore del diritto tributario.

L'esatta definizione di imposte patrimoniali è stata ed è al centro di un acceso dibattito che ha diviso la dottrina in due diversi filoni interpretativi.

La *vexata quaestio* può dirsi indubbiamente originata dai differenti modi di intendere la figura del patrimonio.

Parte della dottrina concepisce le imposte patrimoniali quali *species* dell'imposizione sul reddito o, ad ogni modo, quali imposte aventi la medesima struttura.

In particolare, le imposte patrimoniali sarebbero intese come tributi sul reddito ritraibile dal patrimonio ovvero sull'attitudine reddituale di questo²⁴.

Tale impostazione prende le mosse dalla concezione del reddito e del patrimonio come due grandezze fondamentalmente omogenee dal punto di

²³ Vd., *ex pluribus*, S. MOCCIA, *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali*, Padova, 1988, 62 ss.; V. MILITELLO, *Patrimonio (delitti contro il)*, in *Dig. disc. pen.*, IX, Torino, 1995, 284, cui si rimanda per ulteriori riferimenti bibliografici.

²⁴ In questo senso vd., G. MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, *passim*; E. MORSELLI, *Le imposte in Italia*, VIII ed., Padova, 1965, 114; G. STAMMATI, voce *Patrimonio (imposta ordinaria sul)*, in *Nss. Dig.*, vol. XII, Torino, 1965, 646; C. COSCIANI, *L'imposta ordinaria sul patrimonio nella teoria finanziaria*, Urbino, 1940, 122, il quale concepisce l'imposta patrimoniale come «*un'imposta sul reddito commisurata alla base patrimoniale*»; ID., *Istituzioni di scienza delle finanze*, VI ed., Torino, 1970, 294; ID., *L'imposta straordinaria sul patrimonio*, Galileo, 1946, *passim*.

vista qualitativo: «le due cose, capitale e reddito, non sono soltanto l'una in funzione dell'altra, ma sono due facce della stessa cosa, sono la medesima cosa vista da due punti di vista diversi [...] immaginare di poter stabilire un'imposta sul reddito o sul capitale senza che essa sia altresì un'imposta sul capitale o sul reddito è un'illusione infantile [...] occorre partire dal presupposto che la tassazione del reddito significa tassazione sul capitale e viceversa. L'una è l'altra»²⁵.

Secondo Einaudi, infatti, le imposte sul patrimonio non potrebbero essere pensate altrimenti²⁶.

Il *nomen* del tributo, quindi, non deve trarre in inganno: l'imposta sul patrimonio è così chiamata perché «ordinata in funzione del patrimonio, ma pagasi col reddito»²⁷.

L'idea che le imposte sul patrimonio siano meramente nominali e non reali ricorre anche in altri scritti condotti nella scienza delle finanze.

Wagner, ad esempio, precisava che, di fatto, «esse sono per lo più non altro che forme dell'imposta sul reddito»²⁸.

²⁵ In questi termini, L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, 64-65; Tale orientamento presuppone la sussistenza di un legame inscindibile tra reddito e patrimonio, ricalcante lo schema di derivazione "agricola": reddito-frutto e capitale-fonte, descritto in termini di distacco del primo dal secondo.

Al riguardo, vd. ID., *Principi di scienza delle finanze*, I ed., La riforma sociale, Torino, 1932, 176; L. EINAUDI – F. REPACI, *Il sistema tributario italiano*, VI ed., Einaudi, Torino, 1958, 500; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938, 227; C. COSCIANI, *L'imposta ordinaria sul patrimonio nella teoria finanziaria*, Urbino, 1940, 122; F. FORTE, *Scienza delle finanze*, Milano, 2002, 316; R. ALESSI – G. STAMMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1964, 209, ove si legge che «un'imposta sul capitale è quella il cui pagamento intacca di fatto il capitale dell'individuo»; G. STAMMATI, voce *Patrimonio (imposta ordinaria sul)*, in *Nss .Dig.*, vol. XII, Torino, 1965, 646.

²⁶ L'Autore qualifica tale tipologia di tassazione quale strumento di diversificazione tra redditi – in particolare tra i "redditi di lavoro" e i "redditi di patrimonio" – finalizzato a colpire alcuni più duramente di altri; in tal senso, vd. L. EINAUDI, *Principi di scienza della finanza*, Torino, 1949, 185.

²⁷ In questi termini, L. EINAUDI, *Principi di scienza della finanza*, Torino, 1949, 186; la rilevanza del mezzo con cui si paga l'imposta è di derivazione Ricardiana. Più ambigualmente, in L. EINAUDI – F. REPACI, *Il sistema tributario italiano*, Einaudi, Torino, 1954, 487, descrivendo l'imposta ordinaria del 1939, si dice: «Data la tenuità dell'aliquota, poteva essere considerata un'imposta sul reddito».

²⁸ A. WAGNER, *La scienza delle finanze*, Torino, 849.

Presupposto del tributo sarebbe, quindi, il possesso di un bene produttivo ed il valore su cui calcolare il prelievo quello determinato dalla capitalizzazione del reddito²⁹.

Diversamente, l'imposta patrimoniale che tenda a colpire meramente il patrimonio – e non il reddito da questo prodotto – reciderebbe di fatto la fonte stessa del reddito fino ad annullarla del tutto.

In altre parole, qualora al contribuente fosse chiesto di pagare l'imposta col patrimonio medesimo, si assisterebbe alla sua graduale riduzione, determinandone, in ultimo, il paradossale annientamento.

Non è nuova, tra l'altro, l'idea della distruzione della fonte, che rappresenta la base comune alle critiche sulla legittimità costituzionale dell'imposizione sul patrimonio, quale strumento di tassazione non conforme al principio della capacità contributiva³⁰.

Secondo altra parte della dottrina, al contrario, le imposte patrimoniali si esaurirebbero nella mera titolarità di diritti, essendo dunque avulse da qualsivoglia dimensione reddituale³¹.

Nell'affermare l'inutilità del connotato della redditività, è stato osservato come «il tratto unificante la categoria resta la titolarità delle situazioni giuridiche soggettive, sic et simpliciter».

Secondo l'Autore il corollario della sufficienza della titolarità di un diritto consisterebbe nell'«irrilevanza del risultato dell'eventuale attività del titolare del diritto o, se si preferisce, [nella] destinazione del bene su cui insiste il diritto. [...] questo punto costituisce uno dei tratti che più allontana il prelievo studiato dalle imposte sui redditi»³².

²⁹ «Nelle imposte sul patrimonio, occorre, dopo aver accertato il reddito, capitalizzarlo per ottenere il patrimonio», in questi termini, L. EINAUDI, *Principi di scienza della finanza*, Torino, 1949, 188.

³⁰ Sul punto si tornerà ampiamente nel § 1.4.2.

³¹ In particolare, E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 169, fa riferimento alla «titolarità di diritti commerciabili».

I sostenitori di tale teorizzazione criticano la concezione reddituale (di cui prima si è parlato) tacciandola di anacronismo.

Viene infatti rilevato come quest'ultima sia fondata sull'antica concezione (di derivazione agricola) del reddito inteso esclusivamente come “frutto”³³.

Ed invero, il modello naturalistico – del distacco del frutto (il reddito) dalla sua fonte di produzione (il capitale) – poteva trovare valido riscontro in una realtà economica essenzialmente di tipo terriero³⁴.

Con l'evoluzione degli assetti di mercato, viene messo in crisi il legame indissolubile tra reddito e patrimonio.

Si afferma così un'idea diversa e più moderna di reddito³⁵, il quale ben potrebbe rinvenire la sua fonte di produzione anche in un' “attività” (si pensi ai redditi da lavoro).

Per completezza espositiva, deve rilevarsi come in realtà la nozione di reddito in materia fiscale subì negli anni un'ulteriore evoluzione, che ebbe come protagoniste le due principali teorie del “reddito-prodotto” e del “reddito-entrata”.

Per uno studio più approfondito sull'argomento si rimanda ai capitoli successivi³⁶, per il momento basti rilevare che tali considerazioni portarono alla conclusione che non necessariamente ad ogni reddito corrisponda un patrimonio e viceversa³⁷.

³² In questi termini, E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 163-164.

³³ Per la critica a tale modello, vd., *ex pluribus*, cfr., G. FALSITTA, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Padova, 1966, 65 ss.; E. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, 38 ss.

³⁴ Per ulteriori approfondimenti sul tema vd., F. FORTE, P. BONDONIO, L. JONA CELESIA, *Il sistema tributario italiano*, Milano, 1983, 288.

³⁵ Sul punto cfr. E. VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, Milano, 1932, ora in ID., *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962, 351 ss.; L. NAPOLITANO, *Il reddito*, Milano, 1953, 9 ss.; R. RINALDI, *L'evoluzione del concetto di reddito*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, 401 ss.; M. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa: inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993, 20 ss.; F. PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, 47 ss.

³⁶ Per un'analisi più approfondita sul significato da dover attribuire alla nozione di “reddito” in materia fiscale si rimanda al Cap. III, §§ 2.2., 2.3 e 2.4.

³⁷ In questo senso, E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 158.

Per un'analisi completa dei diversi orientamenti in materia di imposte patrimoniali, merita infine menzione quello che sembrerebbe recepire il pensiero proprio degli economisti in merito alla contrapposizione tra *fund-stock*, da un lato e *flow*, dall'altro.

Il tratto distintivo delle imposte sul patrimonio – rispetto a quelle sul reddito – sarebbe identificato, invero, nella durata del prelievo, e non, invece, nell'oggetto del tributo.

In altri termini, se l'imposta prevede un pagamento periodico (e non *una tantum*) deve considerarsi un tributo sul reddito, a prescindere dal fatto che per la determinazione della base imponibile sia preso in considerazione il capitale anziché il reddito: «un'imposta annuale sul capitale è in realtà un'imposta sul reddito, anche se prelevata come percentuale sul capitale; analogamente un'imposta sul reddito, [...] limitata nel tempo, può essere in realtà un'imposta sul capitale»³⁸.

1.4.2. (segue) Profili di legittimità costituzionale. Il timore della distruzione della fonte reddituale

Nel paragrafo precedente si è accennato all'annoso dibattito che è sorto in relazione alla legittimità costituzionale delle imposte sul patrimonio.

Già alla fine dell'800 il Pescatore, distinguendo tra patrimonio produttivo e patrimonio improduttivo, osservava che la tassazione di quest'ultimo si sostanzierebbe in un'imposizione indiretta, perché gravante sul consumo e non sul reddito: tenere improduttivo un bene, infatti, comporterebbe nient'altro che una spesa³⁹.

Inevitabile conseguenza sarebbe stata la distruzione del capitale qualora il prelievo avesse gravato non tanto sul rendimento di questo (o meglio, sul

³⁸ In questi termini, V. RUSSO, *L'imposta patrimoniale nella teoria e nell'esperienza della riforma tributaria italiana*, Milano, 1973, 6, che riprende la teoria di Kaldor; al riguardo vd. N. KALDOR, *The income burden of capital taxes*, in *The Review of Economic Studies*, vol IX, n. 2, 1942 e riprodotto nei *Readings in the Economics of taxation*, Irwin, 1959.

³⁹ M. PESCATORE, *La logica delle imposte*, Torino, 1867, 200. Per la critica a tale impostazione vd., G. DE FRANCISCI GERBINO, *Le imposte patrimoniali*, Milano, 1912, 157 ss.

reddito da questo ritraibile), quanto piuttosto sul capitale medesimo anche se improduttivo.

Al riguardo l'Autore denunciava gli effetti distruttivi che potevano ripercuotersi sull'intera collettività in forza di un tributo che intaccasse effettivamente il patrimonio: «Chi non vede che la consumazione progressiva del capitale consumerebbe la Società medesima in pochi anni?»⁴⁰.

Dello stesso avviso risulta, tra l'altro, De Viti de Marco, il quale, riferendosi evidentemente ad un'imposta ordinaria sul patrimonio, ne contesta l'assurdità, perché intaccando il capitale, andrebbe via via a diminuire la base imponibile, recidendo le entrate erariali e determinando il dissesto dello Stato⁴¹.

L'idea che un prelievo ordinario commisurato al patrimonio possa avere, a lungo termine, ripercussioni fatali ricorre di frequente.

Innumerevoli sono i riferimenti agli effetti espropriativi cui si giungerebbe se il contribuente fosse costretto a pagare l'imposta non con il reddito ritraibile dal patrimonio, bensì col patrimonio medesimo, vedendosi costretto alla sua alienazione pur di adempiere all'obbligo tributario⁴².

Coerentemente con tale impostazione, parte della dottrina individua nell'art. 53 Cost. un limite implicito all'istituzione in via ordinaria di un'imposta sul patrimonio⁴³.

La ragione risiederebbe, come sopra evidenziato, nell'effetto di «*progressiva erosione*»⁴⁴ dei beni e nel conseguente irreversibile pregiudizio per la proprietà privata.

⁴⁰ In questi termini, M. PESCATORE, *La logica delle imposte*, Torino, 1867, 101.

Tale linea di pensiero, in realtà, non è nuova. L'idea del prelievo distruttivo con riferimento all'imposta sul patrimonio, si rinviene già nel discorso del 18 maggio 1862 del ministro Quintino Sella favorevole all'istituzione dell'imposta di ricchezza mobile. Sul punto, vd., R. RINALDI, *Contributo allo studio sui redditi di capitale*, Milano, 1989, 23.

⁴¹ A. DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1939, 186.

⁴² Di tale orientamento risultano, *ex pluribus*, K. TIPKE, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in *Fisco*, 1996, 7211; G. STAMMATI, voce *Patrimonio (imposta ordinaria sul)*, *Nss. Dig.*, vol. XII, Torino, 1976, 646.

⁴³ Cfr. G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 160 ss.

Affinché il prelievo, dunque, possa ritenersi conforme al principio della capacità contributiva, l'orientamento dominante ha accolto con favore lo schema secondo cui l'imposta patrimoniale debba assumere a presupposto il reddito ritraibile dal patrimonio medesimo.

Perché ciò sia possibile è stata accordata preminente importanza all'entità dell'aliquota.

Quest'ultima, invero, quanto più è lieve, tanto più consentirebbe il pagamento del tributo con la rendita proveniente dai cespiti⁴⁵.

Emblematica, al riguardo, è l'affermazione di Hensel secondo cui l'imposta patrimoniale sarebbe concepita come un tributo "improprio" sul patrimonio. Il pagamento dell'imposta, infatti, deve «essere sostenut[o] col prodotto del patrimonio e non deve condurre a prelevamenti nella sostanza patrimoniale»⁴⁶.

Sulla base di queste considerazioni è possibile comprendere il maggior favore accordato dalla dottrina alla concezione reddituale.

Lo stesso Einaudi ritiene che solo in tal modo il tributo possa sfuggire «alla critica mossa fondatamente ad una eventuale imposta sul patrimonio la qual intenda a colpire veramente il patrimonio», poiché, in quest'ultimo caso, «l'imposta verrebbe a recidere le fonti del reddito»⁴⁷.

Della questione – anni ormai addietro – fu investita anche la Corte Costituzionale.

Il giudice delle leggi, inizialmente restio nel riconoscere *tout court* la legittimità costituzionale dell'imposizione sul patrimonio, successivamente modifica in modo radicale il suo orientamento.

⁴⁴ Vd., L. ANTONINI, *Imposte patrimoniali, straordinarie ed ordinarie, e concretizzazioni del principio di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, I, 1996, 190 ss.

⁴⁵ A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938, 227, secondo cui le aliquote devono essere «così lievi da rendere possibile al contribuente di soddisfare il suo debito con i frutti del patrimonio stesso».

⁴⁶ In questi termini, A. HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956, 382-384.

⁴⁷ In questi termini, L. EINAUDI, *Principi di scienza delle finanze*, I ed., La riforma sociale, Torino, 1932, 176.

Alle prime pronunce nelle quali resta ancorato al nesso indissolubile tra patrimonio e idoneità dello stesso alla produzione di un reddito⁴⁸, si contrappongono quelle successive in cui viene accordata rilevanza al patrimonio medesimo (anche se improduttivo)⁴⁹ quale indice autonomo di attitudine alla contribuzione⁵⁰.

Allo stesso tempo, la Corte – per giustificare tale tipo d'imposizione – avverte la necessità di specificare i termini entro cui delineare il concetto di “*capacità contributiva*”, quale idoneità all'adempimento dell'obbligazione tributaria, ravvisabile «in linea di principio, in qualsiasi indice rilevatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo dell'arbitrarietà ed irrazionalità»⁵¹.

⁴⁸ Corte Cost., sentenza 31 marzo 1965, n. 16, in *Giur. cost.*, 1965, I, 169, con la quale – in tema di imposta sui fabbricati – l'idoneità alla contribuzione viene ricollegata alla “produttività” del bene e non alla “mera titolarità” del diritto. Potrebbe rappresentare, dunque, oggetto d'imposizione esclusivamente quel cespite patrimoniale idoneo alla produzione di un reddito.

Nello stesso senso, Corte Cost., sentenza 24 giugno 1994, n. 263, in *Fisco*, 1994, 7613, in materia di estimi catastali.

⁴⁹ In senso conforme, per la dottrina, cfr., *ex pluribus*, B. GRIZIOTTI, *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, 233, il quale propende per la legittimità costituzionale della tassazione dei beni improduttivi di reddito dal momento che gli stessi comunque usufruirebbero e si avvantaggerebbero dei servizi offerti dallo Stato; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, 163, il quale osserva come di solito coloro che posseggono beni improduttivi di reddito allo stesso tempo dispongano di ingenti entrate «*di guisa che, colpendo quelli, si può cercare di tassare quelle*»; G.A. MICHELI, *In tema di indetraibilità dell'imposta sulle società dalla R.M. cat.B.*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1972, II, 148, secondo il quale ad avviso del quale l'art. 53 Cost. «*non esclude dalla nozione di capacità contributiva certi beni, in sé considerati, indipendentemente dall'esistenza di un reddito*». Allo stesso tempo, però, l'A. paventa la necessità di assicurare che il prelievo non determini l'annientamento del patrimonio medesimo; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 300, il quale esclude, «*in via di principio, che l'imposizione possa essere assisa su determinati beni in considerazione della loro attitudine a dimostrare una capacità contributiva, come nel caso di immobili, non ad uso personale, mantenuti sfitti o, ancora, aree fabbricabili non edificate*».

⁵⁰ Un primo passo in tal senso viene compiuto con la sentenza 5 febbraio 1996, n. 21, in *Fisco*, 1996, 1722; il percorso evolutivo viene poi completato con le sentenze 12 aprile 1996, n. 113, in *Giur. cost.*, 1996, 986 (in materia di I.c.i.) e 22 aprile 1997, n. 111, in *Giur. cost.*, 1997, 1044.

⁵¹ In questi termini, Corte cost. sent. n. 143 del 1995. Sulla legittimità costituzionale dell'imposizione sul patrimonio, cfr., *ex pluribus*, Cass. civ., SS.UU., 1 marzo 1971, n. 514, in *Riv. dir. fin.*, 1972, II, 137-138 con nota di G.A. MICHELI, *In tema di indetraibilità dell'imposta sulle società dalla R.M. cat. B.*; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim*; G. STEFANI, *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1990, 184, per il quale «*il patrimonio costituisce un potere economico diverso da quello del reddito*» ed «*è conforme ad equità ricavare dal potere economico del patrimonio*».

Concepando in termini così ampi il concetto di capacità contributiva, anche il patrimonio viene definitivamente fatto rientrare tra gli indici di ricchezza tassabili⁵².

2. Sulla possibilità di individuare una nozione generale. Il patrimonio nella sua accezione “meta-giuridica”

Alla luce dello studio sinora effettuato, sembrerebbe opportuno, a prima vista, riconoscere la “relatività” della nozione di “patrimonio”.

La difficoltà di accogliere una soluzione identica⁵³ che possa valere in termini assoluti, suggerirebbe dunque di avere riguardo al soddisfacimento delle esigenze e delle finalità proprie di ciascuna materia.

Tuttavia, sebbene ad un primo approccio tale conclusione possa apparire persuasiva, in seguito ad una riflessione più accurata potrebbe prestare il fianco a molteplici critiche.

Sarebbe, forse, più appropriato tenere distinte due questioni fondamentali.

La prima relativa alla nozione di patrimonio, inteso in termini generali nella sua dimensione “meta-giuridica”; la seconda relativa alla sua declinazione nell’ambito dei diversi settori del diritto.

In particolare, per ciò che concerne il primo aspetto, nonostante nei vari settori scientifici non sia stata data una definizione di patrimonio che possa valere in termini generali, ritengo che ogni contributo abbia apportato un prezioso aiuto in tal senso.

un’entrata tributaria aggiuntiva»; dello stesso avviso, N. KALDOR, *An Expenditure Tax*, London, 1958, 31 ss.

⁵² Considerano il patrimonio quale manifestazione di capacità contributiva, *ex pluribus*, F. MAFFEZZONI, voce *Patrimonio (imposte sul)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXII, Milano, 1982, 322; G. DALLERA, voce *Patrimonio (imposta sul)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. X, Torino, 1994, 490; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, IV ediz., Padova, 2002, 33; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, VIII ediz., Torino, 2003, 67; E. LANCELOTTI, voce *Patrimonio (imposizione sul)*, in *Enc. giur.*, vol. XXII, Roma, 1990, 5; F. GALLO, *Premesse per l’introduzione di un’imposta patrimoniale*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 235 «*chi ha un patrimonio, oltre che un reddito, dimostra più forza economica e, quindi, più capacità contributiva di chi ha solo un reddito, senza patrimonio*».

⁵³ Sul punto cfr., fra gli altri, K. ENGLISH, *Einführung in das juristische Denken*, Stuttgart, 1983, *passim* (per l’edizione italiana vd., K. ENGLISH, *Introduzione al pensiero giuridico*, a cura di A. BARATTA, Milano, 1970, 119 e 258).

A ben vedere, sia nella letteratura civilistica che in quella economica sembrerebbe che ciascun autore abbia sistematicamente posto l'attenzione non tanto sulla categoria generale di patrimonio, quanto piuttosto su singoli aspetti della stessa.

Così, a seconda dell'ambito di operatività, talvolta sono stati presi in considerazione aspetti prettamente giuridici, quali i diritti vantati sul patrimonio; talaltra elementi contingenti, quali i beni di cui il patrimonio si compone ovvero l'intervallo temporale di riferimento.

Ciò non esclude, però, l'eventualità che tutti, in concorso tra loro, contribuiscano ad individuare i tratti caratterizzanti la nozione più generale.

Sulla base di queste premesse, per *patrimonio* potrebbe ragionevolmente intendersi il complesso dei diritti e dei rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo ad un determinato soggetto, in un preciso momento storico, che abbiano ad oggetto beni mobili ed immobili, materiali e immateriali, eventualmente suscettibili di valutazione economica.

Calzante sarebbe l'esempio dell'eredità, in relazione alla quale, non a caso, i romani facevano riferimento al "*patrimonium*", quale luogo figurativo entro cui collocare «*sia i beni su cui il soggetto vanta un diritto reale*» – indipendentemente dal fatto che si tratti di beni produttivi o improduttivi di reddito – «*sia i rapporti obbligatori a lui facenti capo*»⁵⁴.

Oggetto dell'eredità potrebbe essere dunque anche il risparmio, ovvero ancora – con particolare riferimento ai rapporti obbligatori – sia i crediti che i debiti facenti capo al *de cuius*.

Deve poi rilevarsi che con l'evoluzione degli assetti economici e le nuove tecnologie vengono ad essere oggetto di proprietà e di scambio anche beni che sfuggono ad una dimensione propriamente materiale e tangibile.

Ne deriva la necessità di ricomprendere nella nozione di patrimonio anche i beni immateriali, cd. *intangibles*, come ad esempio i brevetti ovvero il recente fenomeno della cd. "criptovaluta" o moneta virtuale (*bitcoin*).

⁵⁴ In questi termini, E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 9.

3. Prime considerazioni sulle imposte patrimoniali

Dall'analisi delle diverse teorie elaborate in materia tributaria e alla luce delle considerazioni di cui al § 2 viene in rilievo un errore di valutazione alla base del ragionamento.

Come si è avuto modo di osservare, nel corso degli anni la dottrina si è divisa in un vivacissimo dibattito su cosa dovesse intendersi per imposte patrimoniali.

Appare opportuno, tuttavia, tenere distinte talune questioni.

Innanzitutto, perché un tributo possa definirsi “patrimoniale” o meno, si deve far chiarezza su cosa si intende per “patrimonio”.

Effettuata questa operazione, una cosa è individuare le imposte patrimoniali, ossia quei tributi che abbiano ad oggetto il patrimonio; altra questione è quella relativa all'individuazione di una forma di prelievo ad esso commisurata che non risulti costituzionalmente illegittima.

Detto in altri termini, un conto è chiarire, in astratto, il significato della nozione di patrimonio e, conseguentemente, di imposte patrimoniali, un altro è quello relativo ai limiti giuridici che tale forma di tassazione incontra.

In quest'ultimo caso, infatti, dovrebbe esprimersi un giudizio di valore sulla singola fattispecie di prelievo per verificarne la rispondenza ai principi costituzionali.

Così ragionando, dunque, sarebbero astrattamente qualificabili come “*patrimoniali*” tutte quelle forme di prelievo che colpiscano (dunque che assumano a presupposto) in tutto o in parte i diritti e i rapporti giuridici facenti capo ad un determinato soggetto, in un preciso momento storico, che abbiano ad oggetto beni mobili ed immobili, materiali e immateriali, eventualmente suscettibili di valutazione economica.

Sulla base di queste premesse, i due principali filoni interpretativi di cui sopra⁵⁵ si porrebbero, in realtà, su piani diversi, in un rapporto di “*genere*” a “*specie*”.

A ben vedere non sarebbe errato identificare nel primo gruppo quell’orientamento che riconduce le imposte patrimoniali alla mera titolarità dei diritti sui beni che compongono il patrimonio (a prescindere dall’elemento reddituale); nel secondo, quello che le qualifica come forme di prelievo sul reddito astrattamente ritraibile dai cespiti.

Ed invero, la ragione che muove i sostenitori di quest’ultima teorizzazione sembrerebbe non tanto la volontà di fornire una “nozione generale” di imposte patrimoniali, quanto piuttosto quella di individuare una forma di tassazione del patrimonio (dunque una *species*) conforme al principio della capacità contributiva, per scongiurare il pericolo di un prelievo costituzionalmente illegittimo.

Ciò è ancor più vero se si considera che alcune forme di tassazione del patrimonio (che sono esistite o che tuttora esistono) assumono a presupposto il possesso o la detenzione di beni assolutamente improduttivi di reddito (come ad esempio al taxa automobilistica, il cd. canone Rai ovvero ancora i tributi sui beni di lusso o l’IMU - anche se al 50% - su immobili dichiarati inagibili o inabitabili)⁵⁶.

Sembrerebbe infatti che la tesi reddituale abbia confuso il presupposto di imposta con i criteri di determinazione della base imponibile.

Ciò premesso, l’annoso dibattito che ha coinvolto la dottrina sembrerebbe fondarsi su premesse errate dal momento che delle due concezioni l’una non esclude l’altra.

La questione, di conseguenza, riguarderebbe piuttosto la legittimità della tassazione.

⁵⁵ Vd. § 1.4.1.

⁵⁶ Medesima considerazione si trova in E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 158, il quale, tra l’altro, osserva che «non risulta a) né che ad ogni patrimonio corrisponda un reddito, b) né che ad ogni reddito faccia riscontro un patrimonio».

Ulteriori considerazioni sull'argomento troveranno ampio spazio nei capitoli successivi; per il momento sembra opportuno accompagnare il ragionamento di cui sopra con le parole di un noto studioso: «poiché l'imposta sul patrimonio in quanto tale si risolve in sostanza nella confisca del medesimo, l'unica via per giustificarne la legittimità è considerarla come incidente sulla rendita prodotta dal patrimonio»⁵⁷.

4. Le diverse tipologie di imposte patrimoniali.

Venendo ora alla classificazione delle imposte sul patrimonio, si suole distinguere, innanzitutto, le imposte patrimoniali generali da quelle speciali.

Le prime rappresentano una forma di prelievo che colpisce l'insieme complessivo dei beni facenti capo ad un determinato soggetto; mentre invece le seconde sarebbero ordinate in funzione di singoli beni di cui il patrimonio si compone.

Un'ulteriore distinzione deve essere compiuta tra le imposte patrimoniali ordinarie e quelle straordinarie.

Queste ultime si caratterizzano per il fatto di trovare un'applicazione limitata nel tempo.

Rappresentano infatti il frutto di manovre fiscali eccezionali ed occasionali, solitamente adottate dal legislatore per far fronte a periodi di crisi economica tali da richiedere la pronta apprensione di risorse da parte dello Stato.

Le imposte patrimoniali ordinarie⁵⁸, al contrario, sono tributi istituiti in via regolare (dette anche "a regime"), la cui validità non risulta circoscritta ad un determinato momento storico.

⁵⁷ In questi termini, K. TIPKE, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in Fisco, 1996, 7211.

⁵⁸ Sull'argomento, vd., S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, VII ed., Padova, 1976, passim; ID., *Il sistema tributario e le sue prospettive*, Milano, 1947, 119-129; ID., *Imposta ordinaria sul patrimonio ed imposta generale sull'entrata*, in *Riv. dir. fin.*, 1939, I, 419; C. COSCIANI, *L'imposta ordinaria sul patrimonio e l'imposta generale sull'entrata nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. sc. ec.*, 1939, 1104; ID., *Possibili orientamenti dell'imposta ordinaria sul patrimonio. Rapporto della Commissione Economica-Assemblea Costituente*, Roma, 1946, 328 ss.; ID., *Stato dei lavori della Commissione per lo studio*

Il prelievo, di conseguenza, avviene ad intervalli regolari, in modo periodico e continuativo.

5. L'evoluzione storica delle imposte sul patrimonio in Italia

Storicamente le ragioni che hanno indotto il nostro Paese all'introduzione delle (dichiaratamente) imposte patrimoniali si rinvencono ora nella necessità di far fronte alle ingenti spese che lo Stato era chiamato a sostenere dopo la Grande Guerra⁵⁹, ora nell'esigenza di reperire le risorse necessarie alla Ricostruzione⁶⁰.

Prima del 1920⁶¹, invero, non era mai stato introdotto in Italia un tributo di questo tipo.

La stessa Assemblea Costituente⁶² con riferimento all'imposta straordinaria sul patrimonio – pur riconoscendo la scarsa considerazione che ebbe in tempi normali – evidenziò l'enorme importanza che tale strumento venne ad assumere con l'aumento del debito pubblico, il dissesto delle finanze e la crescente svalutazione della lira⁶³.

della Riforma tributaria, Milano, 1964, 197-209; ID., *Istituzioni di scienza delle finanze*, VI ed., Torino, 1970, cap. VII; A. TRAMONTANA, *Aspetti e problemi della imposizione ordinaria sul patrimonio*, Padova, 1974, *passim*; S. CARROL, *Taxing Wealth: Accession Tax Proposal for the U.S.*, in *Journal of Post Keynesian Economics*, 1989, 49 ss.; A. BABEAU, *L'expérience française d'impôt sur les grandes fortunes (I.G.F.) 1982-1986*, in *Rev. econom. Pol.*, 1987, 375 ss.; H.M. KITCHEN, *Property Taxation as a Tax on Wealth: Some New Evidence*, in *Canadian Tax Journal*, 1987, 958 ss.

⁵⁹ Con tale espressione si suole indicare la I Guerra Mondiale (28.07.1914 – 11.11.1918).

⁶⁰ Con tale espressione, in Italia, si suole indicare il periodo successivo alla II Guerra Mondiale (1943 - 1958).

⁶¹ Il riferimento è all'imposta straordinaria sul patrimonio introdotta con legge 22 aprile 1920, n. 494.

⁶² Relazione della 2^a Commissione Permanente dell'Assemblea Costituente; in particolare, vd. *Atti Assembleari* n. 14-A, ove viene precisato che «*si tratta, col provvedimento d'imposta straordinaria, d'inaugurare una politica di reale freno delle spese e di serio approfondito controllo delle necessità e indispensabilità delle spese stesse [...] si tratta di istituire un serio ed efficiente controllo sul mercato creditizio e dei capitali in genere, controllo che [...] consenta allo Stato di far fronte alle spese indispensabili della Ricostruzione*».

⁶³ In particolare, la moneta di riferimento era il *dollaro*, per cui si passò da un cambio di circa 5,25 lire ad uno di 19 lire circa (passando per periodi in cui addirittura si elevò ad un massimo di 31 lire).

5.1. L'imposizione sul patrimonio dal progetto Meda alle sue prime implementazioni

Nella seduta parlamentare del 6 marzo 1919, il Ministro delle Finanze Filippo Meda presentò alle Camere il «*disegno di legge sulla riforma generale delle imposte dirette sui redditi*»⁶⁴.

Il progetto, in particolare, prevedeva una sostanziale riforma del sistema impositivo con l'istituzione di un'imposta personale sul reddito delle persone fisiche contestualmente ad un'imposta ordinaria sul patrimonio netto, quest'ultima con aliquota proporzionale da fissare o allo 0,75% ovvero all'1%⁶⁵.

Il disegno di legge, tuttavia, non trovò concreta attuazione.

A pochi mesi di distanza seguì l'iniziativa dell'On. Francesco Saverio Nitti che, diversamente dal suo predecessore, aveva come obiettivo l'istituzione di un'imposta straordinaria sul patrimonio⁶⁶.

Venne così nominata un'apposita Commissione⁶⁷, la quale nel settembre del 1919 presentò un progetto di legge che prevedeva diverse misure, tra cui: l'istituzione di un'imposta sugli aumenti patrimoniali verificatisi dal 1° agosto 1914 sino al 31 dicembre 1919; un prestito forzoso a carico di tutti i contribuenti⁶⁸; una ritenuta pari ad un massimo del 40% con riferimento ai libretti di deposito e ai titoli al portatore.

⁶⁴ Con queste parole Meda introdusse la presentazione al disegno di legge. Sul punto vd. F. MEDA, *La riforma generale delle imposte dirette sui redditi*, Milano, 1920.

⁶⁵ Il progetto prevedeva, inoltre, un sistema di valutazione dei cespiti di tipo misto, assumendo quale base imponibile il valore di capitalizzazione dei redditi da essi provenienti, ovvero, ove possibile, il valore di mercato. Nella determinazione della base imponibile doveva altresì tenersi conto delle deduzioni da effettuare in merito alle spese, alle perdite e alle imposte già pagate.

⁶⁶ L'iniziativa fu proposta nella seduta parlamentare del 9 luglio 1919.

⁶⁷ Con il decreto del 29 luglio 1919, n. 7532 del Ministro delle Finanze on. Tedesco.

⁶⁸ Al riguardo, vd. A. SALERNI, *Le imposte straordinarie sul patrimonio*, Milano, 1951, 11, che spiega come tale prestito variava «*da un minimo del 5%, per i patrimoni superiori a ventimila lire, a un massimo del 40% per i patrimoni superiori ai cento milioni. Il prestito forzoso avrebbe dovuto fruttare l'interesse dell'1% e, secondo il piano prestabilito, avrebbe dovuto essere ammortizzato in settanta anni a decorrere dal 1930. Dato il tasso di interesse del 5%, l'operazione avrebbe significato una imposta del 67% della quota forzosamente sottoscritta*».

Le vivaci polemiche che sollevò il disegno di legge ne comportarono, però, la caduta.

Dopo una serie di provvedimenti che al contempo furono emanati⁶⁹, si giunse all'adozione del D.L. n. 2169 del 24 novembre 1919, con il quale fu istituita la prima imposta straordinaria sul patrimonio in Italia⁷⁰.

Il tributo, riscuotibile in vent'anni, prevedeva un'aliquota che variava da un minimo del 4,50% (per i patrimoni il cui valore fosse pari a 50.000 lire) ad un massimo del 50% (per i patrimoni dai 100 milioni di lire in su)⁷¹.

Posta la rateizzazione ventennale, in dottrina è stato osservato come «*il tributo veni[sse], sostanzialmente, a trasformarsi in una imposta annua (sul reddito)*»⁷² con un'aliquota che variava da 0,225 a 2,500 per cento in relazione al valore del patrimonio.

5.2. La breve esperienza dell'imposta ordinaria sul patrimonio

Con il D.L. 12 ottobre 1939, n. 1529 (convertito in L. 8 febbraio 1940, n. 100)⁷³ veniva istituita la prima imposta ordinaria sul patrimonio, secondo le previsioni dell'allora Ministro delle Finanze Paolo Thaon di Revel⁷⁴.

Soggetti passivi del tributo erano le persone fisiche⁷⁵, le persone giuridiche, le società e, in generale, qualsiasi tipo di ente.

⁶⁹ Con i quali fu prevista l'emissione di un prestito volontario; fu applicata un'imposta straordinaria sui dividendi, interessi e premi dei titoli al portatore delle società anonime; fu istituita un'imposta sugli incrementi patrimoniali (Decreto Legge 24 novembre 1919, nn. 2164-2166).

⁷⁰ Il D.L. n. 2169/1919 fu poi modificato dal D.L. 22 aprile 1920, n. 494 e successivamente sostituito dal D.L. 5 febbraio 1922, n. 78.

⁷¹ È bene precisare come originariamente il tributo fosse stato istituito per un periodo di trent'anni e le aliquote previste variassero da un minimo del 5% ad un massimo del 25%.

⁷² In questi termini, A. SALERNI, *Le imposte straordinarie sul patrimonio*, Milano, 1951, 11.

⁷³ Poi modificato dalla L. 22 gennaio 1942, n. 13 e dai DD.LL. 24 giugno 1943, n. 543; 4 dicembre 1944, nn. 384 e 399 e dal D.L.P. 31 ottobre 1946, n. 382.

⁷⁴ Sull'argomento, tra l'altro, vd. P. THAON DI REVEL, *Relazione governativa al R.d.l. 12 ottobre 1939, n. 1599*, in S. BUSCEMA e N. D'AMATI, *Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano*, Padova, 1961.

⁷⁵ Con riferimento alle persone fisiche in L. EINAUDI – F. REPACI, *Il sistema tributario italiano*, Einaudi, Torino, 1954, 487, viene specificato che queste «erano soggette all'imposta non solo per i beni propri, ma anche per i beni di altre persone, quando dei

L'imposta con base reale, era finalizzata, in particolare, alla discriminazione tra redditi di lavoro (esenti dal prelievo) e redditi di capitale (soggetti ad imposizione), nonché alla stabilità del gettito⁷⁶.

L'aliquota, di tipo proporzionale, inizialmente fissata allo 0,50%, fu in seguito ridotta allo 0,40%. In ragione della sua tenuità, non mancò chi definì il tributo, di fatto, come un'imposta sul reddito complementare alle altre già esistenti⁷⁷.

Al termine della Seconda Guerra Mondiale, le obiezioni mosse all'imposta ordinaria sul patrimonio – in seno ai lavori della Commissione Economica per la Costituente⁷⁸ – ne comportarono l'abrogazione.

5.3. Il “Testo Unico delle disposizioni riguardanti le imposte straordinarie sul patrimonio” (D.P.R. 9 maggio 1950, n. 203)

Una volta soppressa l'imposta ordinaria sul patrimonio, nel 1947 furono istituite l'imposta straordinaria progressiva sul patrimonio delle persone fisiche, l'imposta straordinaria proporzionale sul patrimonio delle società e degli enti morali e l'imposta straordinaria proporzionale sul patrimonio⁷⁹.

Le finalità per cui si pervenne all'adozione di tali imposte furono sostanzialmente le medesime di quelle poste alla base dell'imposta del 1919, ossia far fronte alle spese necessarie alla Ricostruzione nel periodo successivo alla Seconda Guerra Mondiale.

redditi di queste ultime avevano la libera disponibilità, l'amministrazione o l'uso senza obbligo della resa dei conti».

⁷⁶ In relazione a quest'ultimo, tra l'altro, si segnala che le somme accertate da 1050 milioni di lire (nel 1941) sono aumentate fino a lire 5494 milioni (nel 1948).

⁷⁷ Sul punto vd., fra gli altri, L. EINAUDI – F. REPACI, *Il sistema tributario italiano*, Einaudi, Torino, 1954, 487; V. RUSSO, *L'imposta patrimoniale nella teoria e nell'esperienza della riforma tributaria italiana*, Milano, 1973, 97, il quale, riprendendo il pensiero del COSCIANI, ritiene di definirla «più opportunamente un'imposta complementare sul reddito patrimoniale».

⁷⁸ L'imposta patrimoniale diviene oggetto di un attento esame sull'opportunità della sua eventuale abolizione o meno. Al riguardo vd. il Rapporto alla Costituente, vol. V, Parte I, – ove si rinviene, tra l'altro, la Relazione a cura di E. VANONI e S. STEVE – e Parte II, Poligrafico dello Stato, Roma, 1946.

⁷⁹ Le tre imposte furono istituite con D.Lgs. c.p.s. 29 marzo 1947, n. 143, il quale fu modificato da successive disposizioni sino all'approvazione del T.U. 11 ottobre 1947, n. 1131, a sua volta modificato dalla L. 10 novembre 1949, n. 805, e poi definitivamente rielaborato nel T.U. 9 maggio 1950, n. 203.

In particolare, con riferimento all'imposta straordinaria progressiva, soggetti passivi erano le persone fisiche cittadini italiani e gli stranieri per i beni esistenti nello Stato.

Per la determinazione della base imponibile veniva preso in considerazione il patrimonio lordo (individuato dalla legge in modo analitico)⁸⁰, diminuito delle passività deducibili⁸¹.

Il patrimonio netto, così individuato, era soggetto a tassazione solo se raggiungeva la soglia minima di lire 3 milioni, cui veniva applicata un'aliquota progressiva che variava da un minimo del 6% fino ad un massimo del 61,61% per i patrimoni da 1500 milioni in su⁸².

⁸⁰ In particolare, in base all'art. 6 del decreto legislativo 11 ottobre 1947, n. 1131, si consideravano esistenti nello Stato:

- 1) i terreni ed i fabbricati situati nel territorio dello Stato ed i diritti reali sui medesimi;
- 2) i beni facenti parte di aziende industriali, commerciali ed agricole a carattere individuale, che siano situati nel territorio dello Stato;
- 3) le quote e le azioni di società italiane, nonché le obbligazioni ed ogni altro titolo di credito emesso in Italia dalle società stesse, dallo Stato, dalle Amministrazioni dello Stato, dalle Province, dai Comuni od altri enti italiani, dovunque posseduti, dal cittadino o dallo straniero;
- 4) le quote di proprietà di navi italiane;
- 5) i crediti che fanno carico a debitori domiciliati nello Stato;
- 6) i capitali comunque investiti nello Stato, o iscritti negli uffici ipotecari dello Stato;
- 7) i buoni postali fruttiferi, i depositi a risparmio ed i conti correnti presso aziende, casse di risparmio, postali ed ordinarie, e presso altri istituti di credito e banche, che siano stati raccolti nel territorio dello Stato;
- 8) i biglietti dello Stato italiano, i biglietti a corso legale della Banca d'Italia e quelli emessi in lire dal Governo Militare Alleato, ovunque si trovino;
- 9) i diritti di autore, nonché i brevetti, i modelli di utilità, i marchi di fabbrica e simili, iscritti nei pubblici registri dello Stato, limitatamente al valore corrispondente ai diritti di sfruttamento nello Stato;
- 10) i gioielli appartenenti a cittadini italiani;
- 11) i quadri, gli arazzi, le statue, i tappeti, le porcellane, le stampe, le medaglie e simili, posseduti nel territorio dello Stato;
- 12) tutti gli altri beni situati nel territorio dello Stato ed i titoli che rappresentano beni reali situati nel territorio stesso.

⁸¹ La legge prevedeva, altresì, in modo analitico, le passività deducibili.

Deve, inoltre, precisarsi che al risultato differenziale doveva aggiungersi una quota, calcolata secondo una determinata percentuale, del mobilio, degli arredamenti, dei gioielli, del denaro, dei depositi e dei titoli di credito al portatore.

In particolare, le percentuali variavano dal 3% al 2% per i patrimoni fino a 5 milioni, fino ad arrivare ad un massimo del 10% per i patrimoni di ammontare superiore ai 50 milioni.

⁸² Dal patrimonio netto, doveva inoltre essere dedotta una somma fissa pari a 2 milioni, indipendentemente dal suo ammontare.

Nella convinzione che la capacità contributiva delle società fosse superiore e indipendente rispetto a quella delle persone fisiche, fu contestualmente istituita, in funzione perequativa, l'imposta straordinaria proporzionale sul patrimonio delle società e degli enti morali⁸³.

Per l'individuazione e valutazione del patrimonio imponibile valevano perlopiù le medesime regole fissate per l'imposta progressiva di cui sopra.

L'aliquota, di tipo proporzionale, era fissata al 2%, al 3% e al 4% a seconda del soggetto passivo di riferimento.

L'imposta, tuttavia, sollevò non poche critiche, soprattutto in relazione ai problemi di doppia tassazione che si sarebbero verificati nei confronti degli azionisti il cui patrimonio veniva già tassato con quella sul patrimonio delle persone fisiche⁸⁴.

Per ciò che concerne, infine, l'imposta straordinaria proporzionale sul patrimonio questa consisteva, di fatto, nel pagamento anticipato di dieci annualità da parte dei soggetti passivi dell'imposta ordinaria del 1939; risultato cui si giunse aumentando l'aliquota dallo 0,4% al 4%.

Come per l'imposta sulle società, non risulta difficile immaginare le critiche che tale tributo sollevò in relazione ai problemi di doppia (o tripla o quadrupla)⁸⁵ imposizione che si vennero a creare, data l'assenza di un meccanismo di coordinamento tra le tre imposte straordinarie⁸⁶.

⁸³ In particolare, per ciò che concerne l'individuazione dei soggetti passivi (art. 70 del decreto legislativo 11 ottobre 1947, n. 1131; articoli 15 e 16, 2° comma, della legge 10 novembre 1949, n. 805) si consideravano i seguenti soggetti:

- a) società per azioni ed in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata;
- b) società in accomandita semplice, società in nome collettivo;
- c) istituzioni, fondazioni ed enti morali in genere, che esplicano un'attività produttiva di reddito tassabile, ai fini dell'imposta di ricchezza mobile, in categoria B o che corrispondono tributi sostitutivi di essa, per la parte di patrimonio destinata all'esercizio di tale attività.

⁸⁴ Sul punto cfr. L. EINAUDI – F. REPACI, *Il sistema tributario italiano*, Einaudi, Torino, 1954, 245; per la critica, in generale, a tale tipologia di tributo, vd. C. COSCIANI, *Le imprese industriali e l'imposta straordinaria sul patrimonio*, in *L'industria*, 1947, 289 ss.

⁸⁵ Espressione ripresa da E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 37.

⁸⁶ Sul punto vd., A. UCKMAR, *Le tre imposte straordinarie sul patrimonio*, Milano, 1948, 254-255.

CAPITOLO II

IL FRAMMENTARIO PANORAMA DELLE IMPOSTE SPECIALI SUL PATRIMONIO ATTUALMENTE VIGENTI IN ITALIA

Sezione I – Le imposte speciali sul “possesso” del patrimonio mobiliare

Sommario: 1. Introduzione: osservazioni sistematiche – 2. La tassazione dei depositi e conti correnti bancari – 2.1. Il prelievo forzoso sui conti correnti del 1992 – 2.2. L’attuale regime impositivo previsto per gli estratti di conto corrente, i rendiconti dei libretti di risparmio e le comunicazioni relative ai prodotti finanziari – 2.3. L’imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) – 2.4. Il recente fenomeno della cd. “criptovaluta” (o bitcoin). Riflessioni comparatistiche con la tassazione sui conti correnti e sui prodotti finanziari detenuti in Italia e all’estero: il rischio di trattamenti impositivi discriminatori – 3. La tassa automobilistica (cd. bollo auto) – 4. Il canone di abbonamento radiotelevisivo (cd. canone Rai) – 5. La tassazione dei beni di lusso – 5.1. L’addizionale erariale della tassa automobilistica (cd. superbollo) – 5.2. La tassa annuale sulle unità da diporto (navi e imbarcazioni) e la sua recente abrogazione – 5.3. L’imposta erariale sugli aeromobili privati

1. Introduzione: osservazioni sistematiche

La presente Sezione è dedicata all’analisi delle imposte sul patrimonio mobiliare.

Come si avrà modo di vedere nelle pagine che seguiranno, si tratta di prelievi tra loro eterogenei sia per la struttura dei singoli tributi che per i beni mobili di volta in volta rilevanti ai fini impositivi.

In questa sede, tuttavia, è opportuno premettere come – sebbene vi siano evidenti differenze – tali forme di prelievo, insistendo sul possesso di taluni beni mobili, sembra possano pacificamente essere ricomprese nell’alveo delle imposte patrimoniali, intendendosi per tali quelle forme di prelievo che insistono sul patrimonio, ossia sul complesso dei diritti e dei rapporti giuridici facenti capo ad un determinato soggetto, in un preciso momento

storico, in termini di possesso o detenzione, che abbiano ad oggetto – in questo caso – beni *mobili*, materiali e immateriali, eventualmente suscettibili di valutazione economica.

Per tale motivo, dal punto di vista stilistico, nell’ambito dell’analisi dei singoli tributi si è preferito non dedicare in modo puntuale uno spazio destinato di volta in volta alla dimostrazione della loro appartenenza alla categoria delle imposte sul patrimonio.

Scelta che, al contrario, non sarebbe giustificata per ciò che concerne altre forme di prelievo che saranno oggetto d’analisi nelle successive Sezioni del presente Capitolo ed in relazione alle quali l’inclusione nella categoria delle imposte patrimoniali non viene ritenuta pacificamente condivisibile.

2. La tassazione dei depositi e conti correnti bancari

2.1. Il prelievo forzoso sui conti correnti del 1992

Con D.L. 11 luglio 1992, n. 333 (convertito nella L. 8 agosto 1992, n. 359) il “Governo Amato” istituì un’imposta patrimoniale straordinaria “sull’ammontare dei depositi bancari, postali e presso istituti e sezioni per il credito a medio termine, conti correnti, depositi a risparmio e a termine, certificati di deposito, libretti e buoni fruttiferi, da chiunque detenuti”⁸⁷.

Il tributo consisteva in un prelievo forzoso del 6 per mille sotto forma di ritenuta a titolo d’imposta sull’ “ammontare risultante dalle scritture contabili alla data del 9 luglio 1992” ad opera dell’amministrazione postale, delle aziende ed istituti di credito⁸⁸.

Il prelievo – istituito per far fronte ad una grave situazione di emergenza della finanza pubblica – non fu esente dal suscitare forti dubbi di legittimità costituzionale.

⁸⁷ Art. 7, comma 6, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.

⁸⁸ Per le critiche cfr., *ex pluribus*, G. FALSITTA, *Lo “scippo” del governo Amato salvato dalla Consulta*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 476.

Anche in questa occasione, la Consulta, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale di tale forma di prelievo⁸⁹, ebbe modo di ribadire taluni concetti da questa espressi precedentemente in relazione alla tassazione del patrimonio (già accennati del Cap. 1, § 1.4.2, e che saranno oggetto di ulteriore approfondimento nel successivo Cap. 3).

Con particolare riferimento al principio di capacità contributiva che si assumeva violato, la Corte ne precisò nuovamente il significato, individuando la stessa «in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore», facendo «salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della arbitrarietà ed irrazionalità»⁹⁰.

Non in ultimo, le argomentazioni a sostegno della legittimità costituzionale del tributo trovarono fondamento sul fatto che trattavasi di un prelievo straordinario⁹¹, caratterizzato, peraltro, da un aliquota di entità lieve «tale da non potersi ragionevolmente considerare ablativa del patrimonio del soggetto».

⁸⁹ Corte Cost., sent. 4 maggio 1995, n. 143. La questione di legittimità costituzionale fu sollevata, in particolare, in relazione al fatto che il prelievo: 1) avrebbe inciso “in maniera diffusa su situazioni differenziate, discriminando le posizioni dei soggetti colpiti, risultando così ispirato al principio di proporzionalità piuttosto che a quello di progressività”; 2) avrebbe colpito “risparmi in gran misura di minima entità, lasciando inalterati patrimoni più cospicui investiti in utilizzi maggiormente remunerativi dei semplici depositi”; 3) avrebbe gravato su “disponibilità finanziarie contingenti e, perciò, non sull’effettiva ricchezza, ma su temporanee liquidità spesso da sottoporre ad ulteriori tassazioni”; 4) avrebbe consentito “solo ai possessori di scritture contabili di provare l’ammontare effettivo del saldo disponibile alla data del 9 luglio 1992, escludendo dalla prova contraria la generalità dei soggetti d’imposta”.

Per questi motivi, la disposizione sottoposta al vaglio della Consulta sarebbe risultata in contrasto con gli artt. 3, 53 e 47 Cost.

Nello specifico, la violazione dell’art.3 Cost. fu rinvenuta nel fatto che il prelievo avrebbe colpito “in maniera eguale situazioni differenziate”; in relazione all’art. 53 Cost., in quanto avrebbe inciso “su saldi contabili astratti che non possono essere considerati espressione di capacità contributiva, così da risultare violato il principio di progressività”; infine, in relazione all’art. 47 Cost., in quanto non avrebbe tutelato né incoraggiato il risparmio, “generando sfiducia nei risparmiatori e sottraendo ricchezza dal sistema economico”.

⁹⁰ In tal senso, vd. anche, Corte Cost., sent. n. 42 del 1992.

⁹¹ In particolare, la Corte precisò come «ad ulteriore sostegno di un giudizio di non incostituzionalità della norma denunciata, sta la circostanza che trattasi di un’imposizione *una tantum* e, quindi, tale da non alterare, secondo un canone valutativo altra volta fatto proprio dalla Corte, il sistema tributario considerato in tutte le sue componenti».

Sul punto, vd., anche, Corte Cost., sent. n. 159 del 1985.

2.2. L'attuale regime impositivo previsto per gli estratti di conto corrente, i rendiconti dei libretti di risparmio e le comunicazioni relative ai prodotti finanziari

Seppur differente per l'entità del prelievo ed il carattere di straordinarietà dello stesso, la situazione non sembra tuttavia del tutto cambiata rispetto al passato.

A tal proposito merita, infatti, menzione l'art. 19 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito nella L. 22 dicembre 2011, n. 214) c.d. Decreto Monti o "Salva Italia" che – con decorrenza dal 1 gennaio 2012⁹² – ha apportato modifiche alla misura dell'imposta di bollo dovuta sugli *estratti di conto corrente*, nonché alla disciplina dell'imposta di bollo sulle *comunicazioni alla clientela concernenti prodotti e strumenti finanziari*⁹³.

In particolare, per ciò che concerne la prima categoria, la disposizione interviene, sul comma *2-bis* dell'art. 13 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 (recante la "Disciplina dell'imposta di

⁹² Secondo le modalità stabilite con decreto di attuazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 maggio 2012, pubblicato in Gazzetta Ufficiale, serie generale, n. 127 del 1 giugno 2012.

⁹³ Quest'ultima disciplina è stata introdotta dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito nella L. 15 luglio 2011 n. 111.

Tuttavia, come rilevato nella Circolare 21 dicembre 2012, n. 48/E dell'Agenzia delle Entrate, che a sua volta riprende le osservazioni di cui alla "*Relazione MEF Manovra Dicembre 2011*" (pubblicata sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze), le disposizioni previgenti producevano effetti distorsivi in termini di equità.

In particolare, era previsto un sistema di «tassazione progressiva per scaglioni di valore dei titoli [...] Tale sistema poteva risultare penalizzante, in particolare, per i depositi di titoli il cui valore eccedeva, anche per importi minimi, i limiti degli scaglioni stabiliti.

Il presupposto per l'applicazione dell'imposta veniva, inoltre, individuato nella tenuta di rapporti di deposito di titoli intestati alla clientela, per i quali l'intermediario finanziario era obbligato all'invio di una apposita comunicazione, in base alle norme sulla trasparenza bancaria (articolo 119 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 [...]).

Conseguentemente, i prodotti finanziari, detenuti attraverso diverse tipologie di rapporti, rimanevano esclusi da tassazione.

Tale limitazione dell'ambito oggettivo di applicazione del tributo, si rileva nella relazione MEF "*poteva facilmente indurre scelte finanziarie determinate dalla sola convenienza fiscale*". Con le nuove misure, entrate in vigore dal 1° gennaio 2012, si è inteso, quindi, razionalizzare la disciplina dell'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai prodotti finanziari. Secondo le disposizioni previste dal *decreto*, tali comunicazioni sono, infatti, attualmente assoggettate a tassazione, in misura proporzionale, a prescindere dall'esistenza di un rapporto di deposito».

bollo”), modificando la misura dell’imposta di bollo dovuta “per ogni esemplare” di *estratto di conto corrente* inviato.

Si tratta degli estratti di conto corrente inviati dalle banche ai propri clienti⁹⁴, nonché degli estratti di conto corrente postale e rendiconti dei libretti di risparmio anche postali.

La norma distingue tra persone fisiche e non, prevedendo per le prime il pagamento del tributo ad euro 34,20 (in misura invariata rispetto al passato), mentre per i soggetti diversi dalle persone fisiche un incremento dell’ammontare dell’imposta ad euro 100,00.

Il tributo è dovuto annualmente, anche nei casi in cui l’invio dell’estratto non sia obbligatorio; ciò determina in capo ai contribuenti il dovere di corresponsione dello stesso anche in assenza di invio effettivo.

Il comma 2 dell’art. 19, infatti, precisa che “l’estratto conto o il rendiconto si considerano in ogni caso inviati almeno una volta nel corso dell’anno anche quando non sussiste un obbligo di invio o di redazione”.

Viene inoltre stabilito che nell’ipotesi in cui gli estratti conto siano inviati periodicamente nel corso dell’anno, l’imposta di bollo dev’essere rapportata al periodo rendicontato; tuttavia, se il cliente è persona fisica, è previsto un regime di esenzione per cui l’imposta non è dovuta qualora il valore medio di giacenza annuo – risultante dagli estratti e dai libretti – risulti essere complessivamente non superiore a 5.000 euro.

Come sopra accennato, le modifiche apportate dall’art. 19 del cd. Decreto Monti hanno, altresì, coinvolto la disciplina di cui al comma 2-*ter* dell’art. 13 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 642/72 relativa all’imposta di bollo dovuta sulle *comunicazioni relative ai prodotti finanziari*⁹⁵.

⁹⁴ Ai sensi dell’art.119 del D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385.

⁹⁵ Per agevolare il lettore, è bene precisare che la nozione di “prodotti finanziari” viene generalmente intesa in termini ampi, quale macro-categoria al cui interno si collocano anche gli strumenti finanziari e ogni altra forma di investimento di natura finanziaria. Quella dei prodotti finanziari, dunque, deve essere intesa quale categoria aperta ad «ogni relazione giuridica in cui si preveda la destinazione di un capitale finanziario, con assunzione del relativo rischio e attesa di una remunerazione»; in questi termini, M. CIAN,

L'ambito di applicazione della norma, è stato poi esteso ai depositi bancari e postali⁹⁶.

Strumenti finanziari, in *Treccani.it*, 2015; sul punto vd., inoltre, R. COSTI, *Il mercato mobiliare*, VIII ed., Torino, 2013, 11 ss.; F. ANNUNZIATA, *La disciplina del mercato mobiliare*, VII ed., Torino, 2014, 317 ss.; M. FRATINI, *Prodotti finanziari, valori mobiliari e strumenti finanziari*, in M. FRATINI – G. GASPARRI (a cura di), *Il testo unico della finanza*, I, Torino, 2012, sub art. 1, 20 ss.

⁹⁶ Ad opera dell'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44).

Al riguardo, è bene chiarire la distinzione tra “*conto corrente*” e “*conto deposito*” per la quale viene in ausilio la Circolare 10 maggio 2013, n. 15/E dell'Agenzia delle Entrate.

In considerazione dei peculiari “tecnicismi” della materia, si reputa, dunque, opportuno riportare integralmente quanti ivi precisato:

«Il rapporto di conto corrente, ai sensi dell'articolo 1852 e ss. del codice civile, si caratterizza per lo svolgimento di un “*servizio di cassa*” da parte dell'intermediario che si obbliga a compiere operazioni di incasso e pagamenti su istruzione e nell'interesse del cliente (correntista). Chi intende aprire un conto corrente, quindi, non si propone di realizzare un investimento e può disporre in qualsiasi momento delle somme risultanti a suo credito, salva l'osservanza di un termine di preavviso eventualmente pattuito.

Con riferimento alla nozione di deposito, la Banca d'Italia, con nota prot. n. 0215567/13 del 1° marzo 2013, ha chiarito che nella “*prassi bancaria*” la nozione di deposito comprende:

1. i depositi che costituiscono la provvista di un conto corrente;
2. i depositi con funzione diversa da quella del punto 1. Potrebbero ricadere in questa fattispecie non solo i contratti giuridicamente distinti dal conto corrente (certificati di deposito, depositi alimentati attraverso un conto corrente “*di appoggio*”, ecc.) ma anche i depositi in conto corrente la cui funzione principale non sia quella di fornire una provvista al conto.

Sulla base dei principi dettati dal codice civile e dei chiarimenti forniti dalla Banca d'Italia, si precisa, dunque, che l'imposta di bollo deve essere applicata nella misura fissa prevista dall'articolo 13, comma 2-*bis*, per i depositi che costituiscono la provvista di un rapporto di conto corrente.

Nel diverso caso di contratti giuridicamente distinti dal conto corrente ovvero di depositi in conto corrente la cui funzione principale non sia quella di fornire una provvista al conto, l'imposta deve essere applicata nella misura proporzionale prevista dall'articolo 13, comma 2-*ter*.

Con riferimento ai depositi in conto corrente, si precisa che l'imposta deve essere applicata, in via autonoma, rispetto a quella applicata in relazione al rapporto di conto corrente, nella misura proporzionale dell'1,5 per mille, per le giacenze che risultano “*vincolate*”, ovvero per le quali il cliente perde la libera disponibilità, fintanto che permane il vincolo. Tali giacenze non devono essere considerate ai fini della valutazione complessiva della posizione del cliente persona fisica, per la verifica del limite di esenzione disposto dalla nota 3-*bis* all'articolo 13 della citata Tariffa.

Appare evidente, infatti, che, per effetto dell'accordo con il quale si dispone la segregazione, le somme vincolate perdono la funzione principale di fornire una provvista al rapporto di conto corrente».

Nella circolare in commento viene, inoltre, precisato che «ai fini della corretta individuazione della tassazione applicabile al rapporto di conto corrente e a quello di deposito, non assume rilievo la circostanza che le giacenze del deposito in conto corrente, libere da vincoli di indisponibilità, siano remunerate. Le giacenze che costituiscono, in via prevalente, la provvista del conto corrente, ancorché fruttifere di un interesse, pertanto, non devono essere oggetto di autonoma tassazione rispetto al rapporto di conto corrente».

Per ciò che concerne, dunque, le comunicazioni periodiche alla clientela relative ai prodotti e agli strumenti finanziari, anche non soggetti ad obbligo di deposito, nonché ai depositi bancari o postali è previsto il pagamento di un'imposta proporzionale pari all'1 per mille annuo, per il 2012, e all'1,5 per mille annuo, per quelli successivi.

Anche in questa ipotesi il tributo è dovuto per ogni esemplare e si calcola sul complessivo valore di mercato o, in mancanza, sul valore nominale o di rimborso.

Per completezza espositiva, merita, infine, menzione il comma 24 del citato art. 19, con il quale viene disposta la soppressione dell'addizione all'imposta di bollo di cui all'art. 11, comma 5, del D.L. 19 dicembre 1994, n. 691 (convertito, con modificazioni, dalla L. 16 febbraio 1995, n. 35).

Ne è derivato l'attuale quadro normativo per cui la misura dell'imposta di bollo relativa a conti correnti, libretti di risparmio e prodotti finanziari trova oggi disciplina esclusivamente nelle disposizioni di cui all'art. 13 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 642/1972.

Come precisato dall'art. 4, comma 4, del D.M. 24 maggio 2012 "l'imposta di bollo di cui all'art. 13, commi 2-bis e 2-ter, è sostitutiva dell'imposta [di bollo] ordinaria dovuta per tutti gli atti e documenti formati o emessi ovvero ricevuti dagli enti gestori"⁹⁷ nell'ambito dei rapporti di "conto corrente, libretti di risparmio ovvero relativi al deposito titoli o agli altri rapporti concernenti prodotti finanziari, ivi compresi i depositi bancari e postali [...]"⁹⁸.

⁹⁷ Indicati nell'art. 2, nota 2-bis e negli artt. 9, comma 1, let. a), 13, comma 1 e 2, e 14 della Tariffa, Allegato A, parte I, al D.P.R. n. 642/1972.

⁹⁸ La norma precisa inoltre che "l'effetto sostitutivo opera anche in caso di giacenza media pari o inferiore a complessivi euro 5.000 per gli estratti dei conti correnti e i rendiconti dei libretti di risparmio nonché per le comunicazioni relative ai buoni postali fruttiferi di valore di rimborso complessivamente non superiore a euro 5.000".

A tal proposito sembra opportuno delineare sinteticamente i tratti caratterizzanti l'imposta di bollo ordinaria.

Il tributo trova disciplina nel più volte citato D.P.R. n. 642/1972 ed assume quale presupposto la formazione ovvero l'uso degli atti, dei documenti e dei registri indicati nella Tariffa allegata al medesimo decreto.

Viene, dunque, distinta l'ipotesi in cui l'imposta è dovuta sin dall'origine da quella in caso d'uso, per cui il pagamento è dovuto qualora gli atti, i documenti e i registri siano presentati all'ufficio per la registrazione.

Il quadro normativo viene completato dall'allegato B al Decreto, che riporta la tabella degli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto⁹⁹.

Per ciò che concerne, invece, i criteri di determinazione, l'imposta di bollo si applica in misura fissa (indipendentemente dal valore indicato nell'atto) ovvero proporzionale (in relazione al valore in esso indicato).

2.3. L'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE)

L'art. 19, comma 18, del D.L. n. 201/2011 ha istituito – a decorrere dal 2012 – l'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato.

La legge europea 2013-*bis* (L. 30 ottobre 2014, n. 161) ha, tuttavia, modificato la disposizione in commento, restringendone l'ambito oggettivo di applicazione, per cui – a decorrere dall'anno 2014 – viene assoggettato ad imposizione non più il valore delle “*attività finanziarie*”¹⁰⁰, bensì quello dei

⁹⁹ Al riguardo è opportuno precisare che – come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 21 dicembre 2012, n. 48/E – “l'imposta di bollo sostitutiva di cui all'articolo 13, commi 2-*bis* e 2-*ter*, della Tariffa non è, inoltre, applicabile qualora per gli estratti di conto corrente e i rendiconti possa trovare applicazione un regime di esenzione dall'imposta di bollo”.

¹⁰⁰ Cfr. Circolare 2 luglio 2012, n. 28/E dell'Agenzia delle Entrate, che – con riferimento all'ambito oggettivo, individua in modo analitico le attività finanziarie detenute all'estero per le quali l'imposta è dovuta, ed in particolare: partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti residenti o non residenti, obbligazioni italiane o estere e i titoli similari, titoli pubblici italiani e i titoli equiparati emessi in Italia o all'estero, titoli non rappresentativi di merce e certificati di massa (comprese le quote di OICR), valute estere, depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero indipendentemente dalle modalità di

“prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio” detenuti all'estero.

La modifica si è resa necessaria in seguito alle contestazioni mosse in ambito comunitario in merito al contrasto della originaria versione della norma con l'art. 63 del TFUE¹⁰¹.

Nell'ambito del Caso EU Pilot 5095/123/TAXU¹⁰², la Commissione europea precisò, invero, come la normativa nazionale ponesse dei limiti alla libera circolazione dei capitali, così contravvenendo ad uno dei principi fondamentali dell'ordinamento europeo.

In particolare, fu rilevato il contrasto con l'imposta di bollo sui “prodotti finanziari” (di cui all'art. 13, comma 2-ter, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642/1972), dato l'ambito applicativo indubbiamente più ristretto rispetto all'IVAFE che originariamente si riferiva, per l'appunto, alla più ampia categoria delle “attività finanziarie”.

L'effetto sarebbe stato, dunque, quello di una normativa discriminatoria e più svantaggiosa per le attività finanziarie detenute all'estero, rispetto a quelle detenute in Italia¹⁰³.

Le modifiche introdotte con la legge europea hanno così avuto il pregio di uniformare l'ambito applicativo delle due discipline, in forza del riferimento per entrambe le fattispecie ai “prodotti finanziari”.

alimentazione (ad esempio, accrediti di stipendi, di pensione o di compensi); contratti di natura finanziaria stipulati con controparti non residenti, tra cui, finanziamenti, riporti, pronti contro termine e prestito titoli, nonché polizze di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione stipulate con compagnie di assicurazione estere; contratti derivati e altri rapporti finanziari stipulati al di fuori del territorio dello Stato; metalli preziosi allo stato grezzo o monetato; diritti all'acquisto o alla sottoscrizione di azioni estere o strumenti finanziari assimilati; ogni altra attività da cui possono derivare redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera.

¹⁰¹ In particolare, l'art 63 del TFUE (ex art. 56 del TCE), in materia di libera circolazione dei capitali, sancisce che “Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e Paesi terzi. Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni sui pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e Paesi terzi”.

¹⁰² Per “procedura UE Pilot” si intende quel particolare sistema di scambio di informazioni tra la Commissione europea e gli Stati membri, precedente all'apertura formale della procedura d'infrazione.

¹⁰³ Cfr. M. Piazza, *La problematica individuazione dell'ambito soggettivo e oggettivo per la compilazione del quadro RW*, in *Fisco*, 2014, 35, 3434.

Il tributo è dovuto in proporzione alla quota e al periodo di detenzione dei prodotti finanziari.

La base imponibile si calcola sul loro valore di mercato¹⁰⁴ e, in mancanza, sul valore nominale ovvero (infine) di rimborso.

Ai sensi del comma 20 dell'art. 19 citato, la misura dell'imposta è fissata sul valore dei prodotti finanziari all'1 per mille annuo, per l'anno 2012; all'1,5 per mille, per l'anno 2013; nonché, a decorrere dal 2014, al 2 per mille.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 2 luglio 2012, n. 28/E ai fini della disciplina in parola rilevano anche le attività finanziarie (*rectius*: i prodotti finanziari) detenute in cassette di sicurezza all'estero o tramite intermediari non residenti.

2.4. Il recente fenomeno della cd. “criptovaluta” (o bitcoin). Riflessioni comparatistiche con la tassazione sui conti correnti e sui prodotti finanziari detenuti in Italia e all'estero: il rischio di trattamenti impositivi discriminatori

Con il termine *bitcoin* si intende un particolare tipo di moneta virtuale¹⁰⁵ o, meglio, un mezzo di pagamento¹⁰⁶ che viene utilizzato in modo simile alla moneta avente corso legale; tuttavia, a differenza di quest'ultima, si basa su di un metodo di creazione decentralizzato e per tale motivo incontrollato. Una delle caratteristiche principali del bitcoin è, invero, l'assenza di un'autorità pubblica centrale deputata alla sua emissione e al controllo.

Le transazioni avvengono secondo il sistema semplificato e decentralizzato cd. *peer to peer* (o *punto a punto* – P2P ne è l'acronimo), in assenza di istituti finanziari (o di altro tipo) coinvolti negli scambi, per cui ciascun

¹⁰⁴ Rilevato al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui sono detenuti i prodotti finanziari, anche utilizzando la documentazione dell'intermediario estero di riferimento per le singole attività.

¹⁰⁵ Creata nel 2009 da Satoshi Nakamoto.

¹⁰⁶ Risulta difficile, tuttavia, individuare una nozione generalmente condivisa di “bitcoin”; cfr., S. CAPACCIOLI, *Criptovalute e bitcoin: un'analisi giuridica*, Giuffrè, 2015, *passim*.

dispositivo può rivestire sia il ruolo di *client* che quello di *server* (ossia di sistema *hardware* e/o *software* che fornisce servizi ai *client*).

La rete P2P si caratterizza, dunque, per il fatto che – non essendoci *client* e *server* fissi – l’accesso ai dati avviene in assenza di un *server* appositamente dedicato, cosicché le transazioni *on-line* avvengono direttamente tra le parti.

Tra le attività di scambio vi sono non solo quelle tra bitcoin e beni o servizi, ma anche quelle tra bitcoin e moneta avente corso legale¹⁰⁷.

Dal punto di vista fiscale il sistema Bitcoin ha suscitato non poche critiche dal momento che ben si presterebbe ad attività di riciclaggio ed evasione fiscale.

Tale aspetto ha coinvolto, tra l’altro, anche l’attività di controllo antiriciclaggio dell’Unità di Informazione Finanziaria (UIF) istituita presso la Banca d’Italia.

Come evidenziato, infatti, nel Rapporto annuale del 9 luglio 2014, relativo all’attività svolta nel 2013, «l’interesse dell’Unità è stato pure rivolto al possibile uso per finalità illecite di monete virtuali: sono in corso approfondimenti sul potenziale di rischio di riciclaggio e finanziamento del terrorismo dei Bitcoin, anche in considerazione di alcune segnalazioni di operazioni sospette ricevute su anomale compravendite di tale strumento e delle iniziative che si vanno definendo in sede internazionale»¹⁰⁸.

Il fenomeno, seppur sia stato in parte inquadrato ai fini dell’Iva e delle imposte dirette¹⁰⁹, sfugge, tuttavia, ancora oggi ad una compiuta regolamentazione fiscale.

Coerentemente con lo studio sinora condotto sulle imposte patrimoniali, si evidenzia come ad esempio manchi una disciplina normativa – come quella

¹⁰⁷ Per un’analisi più approfondita sul Bitcoin, vd. anche, European Central Bank, *Virtual currency scheme*, october 2012.

¹⁰⁸ Sul punto, cfr., anche, G. PALUMBO, *Il trattamento tributario dei “bitcoin”*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, I, 20279 ss., il quale, tra l’altro, evidenzia come «ad aggravare la situazione odierna ci pensano gli stessi regolamenti normativi, nazionali e internazionali (o la loro assenza), favorendo, *de facto*, la creazione di una zona grigia incapace di affrontare queste dinamiche criminogene».

¹⁰⁹ Cfr. Corte di Giustizia dell’Unione Europea, sentenza 22 ottobre 2015, causa C-264/14, nonché Agenzia delle Entrate, risoluzione 2 settembre 2016, n. 72/E.

sopra analizzata per i conti correnti e i prodotti finanziari detenuti in Italia e all'estero – che assoggetti ad imposizione il valore dei bitcoin detenuti presso “portafogli elettronici”.

Da tale lacuna normativa, ne deriverebbe indubbiamente un trattamento impositivo discriminatorio e più svantaggioso per coloro i quali scelgano di continuare a ricorrere a sistemi tradizionali di possesso di ricchezza, soggetti peraltro a regole di monitoraggio fiscale indubbiamente più incisive.

3. La tassa automobilistica (cd. bollo auto)

La “tassa” automobilistica, comunemente definita anche “bollo auto”, trova prevalentemente disciplina nel Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche, di cui al D.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39.

Il tributo – determinato con modalità differenti a seconda della tipologia di veicolo – è dovuto in forza del possesso del medesimo ed indipendentemente dal suo utilizzo su strada.

Ai fini del possesso, per i veicoli soggetti ad iscrizione ciò che rileva sono i dati risultanti dal Pubblico registro automobilistico (cd. PRA)¹¹⁰.

Ai sensi dell'art. 1 del Testo unico citato, “la circolazione sulle strade ed aree pubbliche degli autoveicoli e dei relativi rimorchi è soggetta alle tasse stabilite dagli articoli seguenti e dalle annesse tariffe”.

In dottrina è stato, tuttavia, osservato come, nonostante la disposizione in commento avesse previsto «la stretta dipendenza tra circolazione del veicolo su strade e aree pubbliche [da un lato] e il pagamento della tassa [dall'altro]»¹¹¹, con l'art. 5 del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953 (convertito dalla L. 28 febbraio 1983, n. 53) l'elemento della circolazione sia divenuto secondario rispetto all'iscrizione del veicolo nei pubblici registri.

¹¹⁰ Cfr. Circolare 11 maggio 1998, n. 122/E del Ministero delle Finanze.

¹¹¹ In questi termini, E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 99, il quale, tra l'altro, a rafforzamento di tale assunto richiama la sentenza della Suprema Corte di Cassazione, 16 febbraio 1998, n. 1649, che – seppur in via incidentale – riconosce «l'avvenuta trasformazione del prelievo da tassa di circolazione a imposta sul possesso».

Ed invero, ai sensi dall'art. 5 del D.L. n. 953/1982, i veicoli (e gli autoscafi) sono soggetti alle tasse automobilistiche¹¹², “per effetto della loro iscrizione nei rispettivi pubblici registri”.

Il tributo è pertanto dovuto da coloro che – dal pubblico registro automobilistico¹¹³ – risultino essere “proprietari, usufruttuari, acquirenti con patto di riservato dominio, ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria¹¹⁴”.

In altri termini, se da un lato la “tassa” automobilistica sembrava inizialmente assumere natura di corrispettivo ricollegabile alla circolazione su strada, tale carattere si è andato via via del tutto sfumando, rilevando quale unico presupposto il possesso del bene risultate dai pubblici registri¹¹⁵.

A conferma di tale assunto, il medesimo art. 5 prevede la non debenza del tributo nell'ipotesi di “perdita del possesso” per forza maggiore o per fatto di terzo ovvero in quella di indisponibilità dell'autoveicolo conseguente a provvedimento dell'autorità giudiziaria o della pubblica amministrazione¹¹⁶, purché “annotate nei registri”¹¹⁷.

¹¹² Stabilite dalle tariffe annesse alla L. 21 maggio 1955, n. 463.

¹¹³ Per i veicoli in esso iscritti; e dai registri di immatricolazione per i rimanenti veicoli ed autoscafi.

¹¹⁴ In relazione ai veicoli concessi in *leasing* e all'individuazione del soggetto tenuto al versamento del tributo, vd., Cass., sentenze 16 maggio 2019 nn. 13131, 13132, 13133 e 13135, cui si rimanda anche per approfondimenti relativi all'evoluzione normativa e alle diverse tesi dottrinarie e giurisprudenziali che si sono succedute sul tema.

¹¹⁵ A conferma di tale assunto, vd. anche Corte Cost., ordinanza 14 febbraio 2019, n. 19, nella quale si osserva come il D.L. n. 953/1982 abbia innovativamente introdotto la regola «che vuole quel tributo correlato non più alla circolazione, ma alla proprietà del mezzo [...] ovvero, comunque, alla ricorrenza di un titolo equipollente, idoneo a legittimare il possesso del veicolo (usufrutto, *leasing*, acquisto con patto di riservato dominio)».

¹¹⁶ Al riguardo, si vd. anche Corte Cost., ordinanza 14 febbraio 2019, n. 19, che riprende la precedente pronuncia, Corte Cost., sentenza 2 marzo 2017, n. 47, ove viene precisato che il “fermo amministrativo” per il quale è prevista l'esenzione dal pagamento del tributo deve essere tenuto distinto dal “fermo fiscale”, in relazione al quale, al contrario, l'esenzione in parola non opera.

In particolare, è stato osservato che «Il “fermo amministrativo” - al quale è correlata l'esenzione prevista dal citato art. 5 [...] è propriamente il fermo del veicolo disposto dall'Autorità di pubblica sicurezza ovvero dalla Polizia stradale o comunale.

Ai sensi dell'art. 214 (Fermo amministrativo del veicolo), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada) esso consegue ora quale misura accessoria, unitamente ad altre sanzioni, a gravi violazioni di norme dello stesso codice [...].

Diverso è, invece, il fermo cosiddetto fiscale, al quale non poteva evidentemente riferirsi la norma di esenzione del 1982, in quanto solo successivamente il decreto-legge 31 dicembre

Sulla base di queste premesse è stato, dunque, osservato che «il ruolo di primo piano assunto dalla titolarità – a discapito della circolazione – rende il tributo ascrivibile al genere imposte patrimoniali»¹¹⁸.

Per completezza espositiva deve precisarsi che – trattandosi di un tributo proprio derivato regionale – il quadro normativo vigente in materia viene completato a livello locale, in forza appunto della devoluzione alle Regioni a statuto ordinario (non solo del gettito, ma anche) di poteri di attuazione¹¹⁹ (sempre, s'intende, nel rispetto dei limiti imposti dal legislatore statale)¹²⁰.

1996, n. 669 [...] ha introdotto detta diversa ipotesi di fermo, all'interno dell'art. 91-bis, poi rifluito nell'art. 86, del DPR n. 602 del 1973, come misura di garanzia del credito di enti pubblici e non come sanzione conseguente a violazione di norme del codice della strada.

Più propriamente si tratta in questo caso di una misura cautelativa provvisoria, con effetti indiretti di conservazione della garanzia patrimoniale, che l'agente incaricato della riscossione di crediti di enti pubblici può adottare, a sua discrezione, in alternativa alla immediata attivazione delle procedure esecutive, allo scopo di indurre il debitore ad un adempimento spontaneo, che gli consenta di ottenere la rimozione del fermo. Fermo, quest'ultimo, che comunque non comporta la materiale sottrazione della vettura alla disponibilità del proprietario; non gli impedisce di trasferirla a terzi con atto di alienazione (con traslazione, ovviamente, del vincolo); e, in caso di elusione del divieto di circolazione, dà luogo all'applicazione di una sanzione pecuniaria al proprietario, ma non anche al sequestro del mezzo»; ne deriva che «l'esclusa sospensione dell'obbligo di pagamento della tassa automobilistica durante il periodo di fermo della vettura disposto dall'agente della riscossione [...] non si pone in contrasto con la esenzione dal tributo (nella diversa ipotesi di fermo disposto dall'autorità amministrativa o da quella giudiziaria) prevista, in via di eccezione, dal DL n. 953 del 1982».

¹¹⁷ Sul punto cfr., A. VOGLINO, *Ulteriori disorientamenti in materia di tasse "automobilistiche"*, in *Boll. trib.*, 1995, 651 ss.

¹¹⁸ In questi termini, E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 99.

¹¹⁹ Ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68.

¹²⁰ Sul punto, cfr., Corte Cost., sentenza 22 novembre 2016, n. 242; nonché Corte Cost. sentenze 11 dicembre 2012, n. 288; 12 dicembre 2007, n. 451; 14 dicembre 2005, n. 455 e 22 settembre 2003, n. 296.

4. Il canone di abbonamento radiotelevisivo (cd. canone Rai)

Ai sensi dell'art. 1 del R.D.L. 21 febbraio 1938, n. 246 (convertito dalla L. 4 giugno 1938, n. 880) "chiunque detenga uno o più apparecchi atti od adattabili alla ricezione delle radioaudizioni è obbligato al pagamento del canone di abbonamento".

Il canone di abbonamento radiotelevisivo (cd. canone Rai) è una prestazione patrimoniale che nel corso degli anni ha suscitato non poche perplessità circa la sua corretta configurazione.

Ed invero, sin dalla sua istituzione era opinione pressoché diffusa qualificare il tributo come una *tassa*, ciò soprattutto in ragione del fatto che l'obbligo al pagamento del canone veniva individuato nella «semplice possibilità di *usufruire* del servizio pubblico e indipendentemente dal suo effettivo godimento»¹²¹.

Coerenti con tale impostazione furono anche – in un primo momento – le posizioni assunte dalla Corte Costituzionale che, nella sentenza 20 maggio 1963, n. 81, ebbe modo di precisare come, con il pagamento del canone, «il privato utente del servizio pubblico sarebbe tenuto al versamento di una prestazione in danaro *avente i caratteri della tassa e non del corrispettivo contrattuale*».

Nell'ordinanza di remissione veniva, invero, sostenuto che trattandosi di un servizio gestito in concessione dalla R.A.I.-T.V.¹²² – soggetto di diritto privato in quanto società per azioni – il rapporto intercorrente tra questa e gli utenti si sarebbe risolto in un «contratto di diritto privato fra soggetti di diritto privato». In forza di tale natura privatistica anche lo stesso canone si sarebbe dovuto configurare come corrispettivo contrattuale.

¹²¹ In questi termini, G. MARONGIU, *Un tributo trasmutante ed etero*, in *Rass. trib.* 2010, n. 2, 315, ove l'A. illustra sinteticamente le argomentazioni poste a fondamento di tale ricostruzione da parte della dottrina maggioritaria e della giurisprudenza.

Per la dottrina minoritaria, vd. M.S. GIANNINI, *Ancora in tema di prezzo e di tassa*, in *Giur. cost.*, 1963, 680 ss. il quale invece qualificava il canone come «il corrispettivo di una prestazione fornita da una impresa pubblica».

¹²² In forza della convenzione approvata con il D.P.R. 26 gennaio 1952, n. 180.

Il giudice delle leggi precisò dipoi come ad avvalorare la propria interpretazione vi fosse anche lo stesso art. 7 della Convenzione che regola la concessione del servizio da parte dello Stato alla R.A.I. il quale parlando di «“tassa” di abbonamento» non avrebbe lasciato spazio ad eventuali dubbi sulla natura fiscale di tale obbligazione¹²³.

Tuttavia, alle prime posizioni sulla natura commutativa del tributo, si contrappose il *revirement* della stessa Corte Costituzionale originato da una controversia promossa dai cittadini di un paesino d'Italia che si trovavano nell'impossibilità di usufruire del servizio radiotelevisivo a causa della particolare posizione geografica del paesino medesimo, la quale non permetteva la ricezione del segnale via etere.

In tale occasione, con la sentenza 12 maggio 1988, n. 535 la Corte ricondusse l'obbligazione nell'alveo delle *imposte*.

In particolare, il cambiamento di opinione si rese necessario in seguito alla perdita del monopolio delle trasmissioni da parte della RAI, determinato dall'uso dell'apparecchio per la ricezione di trasmissioni fornite anche da emittenti private ed estere.

Sulla base del mutato scenario, lo stesso legislatore statui la debenza del canone anche in relazione “ai detentori di apparecchi atti o adattabili alla ricezione di trasmissioni sonore o televisive via cavo o provenienti dall'estero” (art. 15, comma 2, L. 14 aprile 1975, n. 103).

Veniva meno, in questo modo, la correlazione tra la possibilità di uso del servizio fornito dallo Stato e la debenza del tributo, ormai dovuto in forza del mero possesso dell'apparecchio.

In un passo della sentenza si legge infatti come «venendo a mancare il diretto rapporto fra il tributo ed il servizio pubblico accordato dall'autorità del nostro Stato, è la stessa natura di “tassa” che diventa dubbia»¹²⁴.

¹²³ Nello stesso senso vd., Cass. sent. 1 febbraio 1983, n. 864. Per la dottrina, vd., L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 206 ss.

¹²⁴ Per le critiche vd., G. MARONGIU, *Un tributo trasmutante ed etero*, in *Rass. trib.* 2010, n. 2, *passim*, e in particolare 325, ove l'A. conclude precisando che «se il canone, non è più una tassa, ma non è neppure un'imposta, perché la detenzione di un apparecchio atto alla ricezione delle radioaudizioni non è riconducibile a nessuna delle “species” di

5. La tassazione dei beni di lusso

5.1. L'addizionale erariale della tassa automobilistica (cd. superbollo)

L'art. 23, comma 21, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111) ha introdotto l'addizionale erariale alla tassa automobilistica (il cd. "superbollo") per le autovetture che superino una determinata soglia di chilowatt di potenza.

In particolare, ai sensi della disposizione in commento a partire dall'anno 2011 per le autovetture e gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose, per ogni Kw di potenza superiore a 225 Kw, l'addizionale è dovuta in misura pari a 10 euro; mentre invece, a partire dall'anno 2012 per ogni Kw di potenza superiore a 185 Kw, in misura pari a 20 euro¹²⁵.

Conformemente a quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 8 novembre 2011, n. 49, sono dunque tenuti al versamento del tributo coloro che a partire dal 6 luglio 2011 (data di entrata in vigore del decreto istitutivo) risultino proprietari, usufruttuari, acquirenti con patto di riservato dominio, ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria di tali mezzi di trasporto.

È prevista, inoltre, la graduale riduzione dell'importo da versare a seconda del tempo trascorso dalla data della costruzione del veicolo.

In particolare, l'importo è ridotto del 40% dopo 5 anni da predetta data, del 70% dopo 10 anni e dell'85% dopo 15 anni.

Trattandosi di un'addizionale alla tassa automobilistica, il tributo è dovuto solo nell'ipotesi in cui si realizzi (alla base) anche il presupposto per il pagamento di quest'ultima.

imposta astrattamente esistenti, e tanto meno a una imposta sul patrimonio, ben a ragione si è detto che esso è un "mostro fiscale" che, come tale, va espunto dall'ordinamento per violazione dei principi costituzionali e *in primis* del principio di capacità contributiva. A meno che esso non rappresenti il coerente corrispettivo della fruizione di una televisione che sembra volere sempre più inorridire gli utenti».

¹²⁵ Si precisa che, con il decreto 7 ottobre 2011 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, adottato d'intesa con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, sono state individuate le modalità e i termini di pagamento del tributo. Al riguardo, si rimanda anche alla Risoluzione 20 ottobre 2011, n. 101 dell'Agenzia delle Entrate avente ad oggetto l'istituzione dei codici tributo per il versamento dell'addizionale tramite modello "F24 *Versamenti con elementi identificativi*".

Nella circolare sopra citata è stato invero precisato che «tenuto conto del rapporto di complementarità che lega l'addizionale alle tasse automobilistiche» il tributo non è dovuto nelle ipotesi in cui sia attestata con idonea documentazione la cessazione del possesso del veicolo iscritto al PRA ovvero nelle ipotesi di esenzione dal pagamento della tassa automobilistica medesima¹²⁶.

5.2. La tassa annuale sulle unità da diporto (navi e imbarcazioni) e la sua recente abrogazione

Con la Legge di stabilità 2016 (comma 366, art. 1, legge 28 dicembre 2015, n. 208) è stata disposta l'abrogazione della tassa annuale sulle unità da diporto che era stata istituita, a decorrere dal 1 maggio 2012, con l'art. 16 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011 n. 214) per le unità da diporto con scafo di lunghezza a partire da 14,01 metri.

Il tributo era dovuto per le navi e imbarcazioni possedute da soggetti residenti nel territorio dello Stato¹²⁷, ovvero da stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

5.3. L'imposta erariale sugli aeromobili privati

Con l'art. 16, comma 11, del D.L. n. 201/2011 è stata infine istituita l'imposta erariale sugli aeromobili privati, di cui all'art. 744 del codice della navigazione, immatricolati nel Registro aeronautico nazionale tenuto dall'ENAC.

L'imposta è dovuta annualmente¹²⁸ e viene calcolata in misura differente per tipologia di aeromobile, con aliquote progressive a seconda del peso massimo del velivolo al decollo.¹²⁹

¹²⁶ Di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 39/1953, nonché all'art. 63 della L. n. 342/2000, per i veicoli storici.

¹²⁷ Tenuti al pagamento, infatti, erano i proprietari, gli usufruttuari, gli acquirenti con patto di riservato dominio o gli utilizzatori a titolo di locazione anche finanziaria per la durata della stessa.

Tenuti al pagamento sono il proprietario, l'usufruttuario, l'acquirente con patto di riservato dominio, ovvero l'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria dell'aeromobile, che risultino tali dai pubblici registri.

¹²⁸ Come chiarito nella Circolare 1 marzo 2012 n. 6/E dell'Agenzia delle Entrate, l'imposta deve essere corrisposta all'atto dell'inoltro della richiesta di rilascio o di rinnovo del certificato di revisione della aeronavigabilità in relazione all'intero periodo di validità del certificato stesso.

¹²⁹ L'imposta è infatti dovuta nelle seguenti misure annuali:

a) aeroplani con peso massimo al decollo:

- 1) fino a 1.000 kg: euro 0,75 al kg;
- 2) fino a 2.000 kg: euro 1,25 al kg;
- 3) fino a 4.000 kg: euro 4,00 al kg;
- 4) fino a 6.000 kg: euro 5,00 al kg;
- 5) fino a 8.000 kg: euro 6,65 al kg;
- 6) fino a 10.000 kg: euro 7,10 al kg;
- 7) oltre 10.000 kg: euro 7,60 al kg;

b) elicotteri: la misura è pari a quella stabilita per gli aeroplani di corrispondente peso maggiorata del 50%;

c) alianti, motoalianti e aerostati: euro 450.

Sezione II – Le imposte speciali sul “possesso” del patrimonio immobiliare

Sommario: 1. Il catasto e il suo ruolo nell'imposizione sul patrimonio immobiliare – 2. L'Imposta comunale sugli immobili (ICI) – 3. La componente patrimoniale dell'Imposta unica comunale (IUC) e i suoi recenti sviluppi alla luce della Legge di bilancio 2020 – 3.1. L'Imposta municipale propria (IMU) – 3.2. Riflessioni in merito alla natura giuridica del Tributo per i servizi indivisibili (TASI) anche alla luce del suo recente accorpamento all'Imposta municipale propria – 4. I redditi fondiari: la celata imposizione sul patrimonio immobiliare nelle imposte sul reddito – 4.1. La disciplina dei redditi fondiari – 4.2. Prime considerazioni sulla natura patrimoniale dell'imposizione sui “redditi” fondiari – 5. I Rapporti tra l'IMU e le imposte sui redditi. Il principio di “sostituzione” tra IMU ed IRPEF – 5.1. (segue) Osservazioni critiche sul piano della coerenza legislativa – 6. L'imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE)

1. Il catasto e il suo ruolo nell'imposizione sul patrimonio immobiliare

Prima di entrare nel vivo dello studio dei singoli tributi sul patrimonio immobiliare, sembra opportuno procedere per gradi, focalizzando in primo luogo l'attenzione sul catasto ed in particolare sulla funzione centrale e strumentale che lo stesso svolge nell'ambito di tale tipologia di imposizione. Il termine “catasto” ha origini antichissime derivanti dalla parola greco-bizantina *κατάστιχον*, che letteralmente significa “registro”.

I sistemi di tassazione fondati sui rilevamenti censuari non sono, invero, di recente introduzione.

Rinvandosi ad altre sedi per uno studio più approfondito sul tema, ai fini della presente trattazione è sufficiente rilevare come in età pre-unitaria nel nostro Paese fosse possibile rinvenire 22 tipologie differenti di catasto¹³⁰.

Elemento comune poteva ravvisarsi in una metodologia di tassazione finalizzata a colpire la potenziale produttività del bene¹³¹, la quale tuttavia si

¹³⁰ Secondo alcuni i tipi di catasto in verità erano 25. Cfr. E. CORTESE, *Catasto (storia)*, b) *Età medievale e moderna*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, 486 ss; nonché F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, 21 – 22 (anche per gli ampi riferimenti bibliografici).

incentrava su di un meccanismo impositivo di tipo “personalistico”¹³², sfociando in tal modo nel riconoscimento di ingiustificati privilegi.

Con la L. 1 marzo 1886, n. 368 sul “riordinamento dell’imposta fondiaria” si passò ad un diverso sistema di imposizione.

Fu, infatti, prevista ai sensi dell’art. 1 la “formazione di un catasto geometrico particellare uniforme fondato sulla misura e sulla stima, allo scopo:

- 1) di accertare le proprietà immobili, e tenerne in evidenza le mutazioni;
- 2) di perequare l’imposta fondiaria”.

Autorevole dottrina ha evidenziato come la caratteristica principale di tale diverso assetto consistesse nell’«astrazione del meccanismo di determinazione del reddito rispetto ai soggetti percettori individuati impersonalmente per effetto della tipologia del bene posseduto»¹³³, assistendosi in tal modo al passaggio da un sistema basato sulla centralità della figura del “proprietario” ad uno diverso ove ciò che veniva ad assumere rilevanza era la sola “proprietà”¹³⁴.

Fu questo il primo vero passo verso un sistema impositivo fondato sull’uniformità dei criteri catastali volti all’individuazione di una rendita media imponibile.

¹³¹ Vd. E. CORTESE, *Catasto (storia), b) Età medievale e moderna*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, 486 ss; ID., *Intorno alla “causa impositionis” e a taluni aspetti privatistici delle finanze medievali*, in *Studi in onore di A.D. GIANNINI*, Milano, 1961, 317 ss. e 381.

¹³² Il termine “personale” non viene qui volutamente utilizzato, in considerazione della diversa accezione con cui viene oggi utilizzato in materia fiscale. Sul punto vd. F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, 26; nonché, G. TREMONTI, *Sistema fiscale ed esperienze giuridiche (alcune riflessioni generali)*, in *Il sistema tributario oggi e domani*, a cura di E. GERELLI, Milano, 1986, 19.

¹³³ In questi termini, F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, 40. Sul punto vd., anche, G. TREMONTI, *Sistema fiscale ed esperienze giuridiche (alcune riflessioni generali)*, in *Il sistema tributario oggi e domani*, a cura di E. GERELLI, Milano, 1986, 19 ss; A. MESSEDAGLIA, *Il catasto e la perequazione fondiaria - Relazione parlamentare*, a cura di L. MESSEDAGLIA, Bologna, 1936, 198 ove si legge che il tributo risulta dunque «inerente al fondo e da questo come tale direttamente dovuta, in ragione del reddito o pregio d’estimo corrispondente, senza riguardo alla condizione personale del possessore ed alle transazioni quali pur siano del mercato».

¹³⁴ Al riguardo si osserva che un assetto impositivo così organizzato ebbe indubbiamente il pregio di superare gli ingiustificati privilegi connessi alla figura del proprietario; sull’argomento cfr., N. D’AMATI, *Catasto. II) Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, VI, Roma, 1988.

Ed invero, ai fini fiscali il catasto svolge la funzione di individuare il cd. reddito *medio-ordinario* inerente i terreni e i fabbricati, inteso quale reddito potenzialmente ritraibile dal cespite, calcolato su una media di più anni (“medio”), in considerazione del normale (“ordinario”) sfruttamento del bene medesimo¹³⁵.

Attualmente in Italia coesistono due tipologie di catasto a seconda dei beni che in esso vengono censiti: uno per i terreni, il cd. *Catasto dei terreni*, e l’altro per i fabbricati, il cd. *Catasto edilizio urbano*.

Deve precisarsi, tuttavia, come la formazione dei due sistemi non fu contestuale.

Il Catasto dei terreni, infatti, ha origine con la L. n. 368/1886. Successivamente con R.D. 8 ottobre 1931, n. 1572 fu approvato il testo unico delle leggi sul “Nuovo catasto dei terreni”, pervenendosi al suo completamento solo nel 1956.

La formazione del Catasto edilizio urbano (denominato “Nuovo catasto edilizio urbano”) risale, invece, ad un’epoca successiva, ad opera del R. decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652 (convertito dalla L. 11 agosto 1939, n. 1249), al quale furono poi apportate modifiche dal D.Lgs. 8 aprile 1948, n. 514.

Il Catasto edilizio urbano viene oggi integrato (ma non sostituito) dal Catasto dei fabbricati, istituito con D.L. 30 dicembre 1993, n. 557 (convertito con modificazioni dalla L. 26 febbraio 1994, n. 133) “al fine di realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio”¹³⁶.

¹³⁵ In relazione ai redditi derivati dai terreni, al riguardo Autorevole dottrina ha osservato come il reddito sia definito medio ordinario perché si tratta del reddito «ottenuto da un coltivatore non troppo pigro, ma nemmeno troppo zelante, di capacità normale, che applichi tecniche produttive generalmente adottate nella zona, né più progredite né più retrograde delle altre», in questi termini, C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1977, 196 ss.

¹³⁶ In particolare, il D.L. n. 557/1993 dispose che “il Ministero delle finanze provvede al censimento di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali e alla loro iscrizione, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano, che assumerà la denominazione di ‘catasto dei fabbricati’. L’amministrazione finanziaria provvede inoltre alla individuazione delle unità immobiliari di qualsiasi natura che non hanno formato oggetto di dichiarazione al catasto”.

Le rendite catastali (poste a base della tassazione) sono il frutto di una serie di operazioni di misurazione e di stima.

Ciascun immobile (terreno o fabbricato) viene suddiviso in singole unità elementari, rappresentate per i terreni delle *particelle catastali* (a loro volta suddivise in *subalterni*), mentre per i fabbricati dalle *unità immobiliari urbane*.

In particolare, la *particella catastale*, viene definita dall'art. 2 del R.D. n. 1572/1931 come la porzione continua di terreno situata in un medesimo Comune, appartenente allo stesso possessore, e che sia della medesima qualità di coltura o classe.

L'*unità immobiliare urbana*, invece, rappresenta il fabbricato o la porzione di fabbricato che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile e idonea a produrre un reddito proprio¹³⁷.

La rendita catastale rappresenta il reddito medio ordinario potenzialmente ritraibile dall'immobile e viene ottenuta mediante la previa applicazione delle tariffe d'estimo a ciascuna unità elementare di cui l'immobile si compone.

Le tariffe d'estimo servono, invero, ad individuare il reddito medio ordinario (la rendita catastale) riferibile alla singola particella catastale ovvero all'unità immobiliare urbana, dimodoché se l'immobile è costituito da più unità elementari, la rendita catastale dell'intero immobile si ottiene dalla sommatoria delle singole rendite catastali proprie di ogni unità elementare.

¹³⁷ La nozione di "unità immobiliare urbana" trova una sua prima definizione nell' 5 del R.D. n. 653/1939, il quale sancisce che "si considera unità immobiliare urbana ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio". Con le modifiche apportate all'art. 36 del Tuir (ad opera dell'art. 1 del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), viene da fornita una più compiuta definizione, per cui "per unità immobiliari urbane si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo. Le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze si considerano parti integranti delle unità immobiliari".

Detto in altri termini, per ciascuna “particella catastale” ovvero per ciascuna “unità immobiliare urbana” viene individuata una tariffa d’estimo in base alla *qualità e classe* del terreno ovvero alla *categoria e classe* del fabbricato (o della porzione di fabbricato).

Al riguardo sembra opportuno precisare che:

- per i terreni, la “qualità” individua il tipo di coltura, mentre la “classe” il grado di produttività, ossia la fertilità del terreno medesimo;
- per i fabbricati, la “categoria” indica la destinazione d’uso dell’immobile, mentre la “classe” la redditività dello stesso.

In questo modo, la “rendita catastale di ogni unità elementare” viene ottenuta moltiplicando la tariffa d’estimo così individuata per la superficie della “particella” (nel caso dei terreni) ovvero per la cd. consistenza¹³⁸ dell’ “unità immobiliare” (per i fabbricati).

È bene ricordare come la logica del prelievo su base catastale, soprattutto in epoca meno recente, abbia suscitato numerose critiche, smentite dipoi giungendo al vaglio della Corte Costituzionale la quale, con puntuale chiarezza, ha sancito che «quando oggetto dell’imposta sia una cosa produttiva, la base della tassazione è data (e la capacità contributiva è rivelata) dall’attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale: ed è giusto che ciò avvenga perché l’imposta costituisce anche incentivo ad una congrua utilizzazione del bene e favorisce tra l’altro un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica ed un più ampio contributo al progresso materiale del Paese»¹³⁹.

¹³⁸ Con il termine “consistenza” viene indicata la grandezza dell’unità immobiliare, la quale può essere espressa in vani, metri quadri (mq) o metri cubi (mc); tuttavia, in forza delle modifiche apportate dalla L. 11 marzo 2014, n. 23, che ha determinato la revisione della disciplina del sistema estimativo del catasto dei fabbricati, attualmente si tiene conto della *superficie* dell’immobile e non più del numero dei vani.

¹³⁹ Corte Cost., sentenza 31 marzo 1965, n. 16, in Foro it., 1965, I, 1127. Successivamente la Corte con la sentenza 20 giugno 1994, n. 263 è tornata sul tema.

In particolare, pronunciandosi sui nuovi estimi catastali, ha osservato che: «È pur vero che i criteri di determinazione delle tariffe di estimo e delle rendite catastali, ove non ispirati a

Fatte queste brevi premesse, si rileva come nel corso degli anni si è poi assistito ad un progressivo sviluppo della funzione del catasto.

Come è stato acutamente rilevato, accanto alla originaria funzione consistente nell'individuazione del reddito medio-ordinario, ai fini tributari «il catasto rileva adesso anche quale fonte dei *valori* assunti a base imponibile nell'ambito delle *imposte sul patrimonio* (prima ICI, ora IMU) e sui *trasferimenti di ricchezza*, con carattere ora *sostanziale* (nel senso di essere il valore catastale direttamente assunto quale base imponibile del tributo) ora *procedimentale* (nel senso di costituire esso un limite all'accertamento ove il valore o il corrispettivo dichiarato siano superiori)»¹⁴⁰.

2. L'Imposta comunale sugli immobili (ICI)

Prima di procedere con l'analisi dell'Imposta municipale propria che rappresenta, per così dire, la forma più emblematica di imposizione sul patrimonio immobiliare attualmente vigente, sembra opportuno individuare i tratti qualificanti l'Imposta comunale sugli immobili (ICI), la quale, sebbene non più in vigore, rappresenta il precursore della prima.

Molte delle considerazioni che verranno effettuate in materia di ICI possono, infatti, trovare applicazione in relazione all'IMU.

A norma dell'art. 4 della legge delega 23 ottobre 1992, n. 421, è stato adottato il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che – a decorrere dall'anno 1993 – ha istituito l'Imposta comunale sugli immobili.

principi di ragionevolezza, potrebbero [...] porre le premesse per l'incostituzionalità delle singole imposte che su di essi si fondino.

Peraltro, nel momento in cui, per determinare tariffe di estimo e rendite catastali, si abbandona il tradizionale ancoraggio al reddito ritraibile e si privilegia il valore di mercato del bene, si opera una scelta procedimentale alla quale non è logicamente estraneo il rischio di determinazione di rendite catastali tali da superare per la loro misura il reddito effettivo, sicché imposte ordinarie, che a tali rendite si rifacessero, porterebbero ad una sostanziale progressiva erosione del bene».

¹⁴⁰ In questi termini, G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 621.

In particolare, ai sensi dell'art. 4 citato il Governo viene delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per l'istituzione – fra l'altro – dell'ICI, al fine di consentire alle Regioni, alle Province ed ai Comuni di provvedere ad una parte del loro fabbisogno finanziario attraverso risorse proprie.

Presupposto dell'imposta, ai sensi dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992, “è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato [...]”¹⁴¹.

Sembra potersi pacificamente assumere che il termine “possesso” debba essere letto alla luce di quanto specificato nel successivo art. 3, del medesimo decreto, secondo il quale “soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili [...] ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività”; la disposizione in commento prosegue specificando oltretutto che “nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto”.

¹⁴¹ Ai fine dell'applicazione del tributo, l'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, specifica che:

a) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato;

b) per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera;

c) per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile.

Al riguardo risultano opportune talune osservazioni preliminari in merito alla corretta individuazione del concetto di “possesso” quale presupposto dell’imposta.

Ed invero, data la normativa risultante dal combinato disposto di cui agli artt. 1, comma 2, e 3, del D.Lgs. n. 504 del 1992, l’esatta accezione con cui debba intendersi il termine “possesso”⁽¹⁴²⁾⁽¹⁴³⁾, ha ingenerato non poche difficoltà e contrasti interpretativi, nonostante vi siano stati numerosi tentativi volti all’individuazione di un significato univoco¹⁴⁴.

La dottrina prevalente ha posto l’accento sulla funzione riassuntiva di tale termine con riferimento a tutte quelle situazioni giuridiche soggettive specificamente indicate nel successivo art. 3 (ossia al diritto di proprietà ovvero ad altro diritto reale di godimento), individuando nella mera “titolarità” di una di queste il presupposto impositivo, ma al contempo privando lo stesso termine di qualsiasi autonomo significato.

Al riguardo, una precisazione è d’obbligo: va rilevato come in materia di ICI i dubbi interpretativi sulla *ratio* del tributo e sulla corretta individuazione del presupposto, abbiano trovato origine nella *vexata quaestio*¹⁴⁵ – di cui si è parlato nel Cap. I, § 1.4.1. – circa l’interpretazione

¹⁴² In dottrina non sono mancate, fin da subito, perplessità circa l’individuazione di un significato univoco da attribuire al termine “possesso”; al riguardo cfr., A. GIOVANARDI, voce *Tributi comunali*, in *Dig. comm.*, XVI, Torino, 1999, 165; G. MARINI, *Contributo allo studio dell’imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, 64; E. MARELLO, voce *Imposta comunale sugli immobili (I.c.i.)*, in *Dig.disc.priv.*, sez. comm. Agg., vol. II, Torino, 2003, 443 ss.; ID., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 109.

¹⁴³ Ad accentuare le paventate perplessità interpretative va aggiunta la circostanza che l’I.c.i., in quanto imposta speciale, presenti altresì un presupposto individuato in maniera analitica; «... il rischio è quindi di includere diritti non coerenti con la *ratio* del prelievo o di indicare solo parte dei diritti che potrebbero essere colpiti. Questa difficoltà genera l’instabilità interpretativa delle imposte speciali, perché aumenta le difficoltà nel discernere tra il nucleo caratterizzante il tributo e le discrasie del legislatore», in questi termini, E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., 108.

¹⁴⁴ Sull’argomento vd., inoltre, R. CORRIERE, *Possesso e disponibilità nell’imposizione sul patrimonio immobiliare*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2017, *passim*.

¹⁴⁵ Sul punto, cfr., E. MARELLO, cit., 105, nota 77, in cui, con riferimento a *Il riordinamento dell’imposizione sugli immobili*, Libro bianco del Ministero delle finanze, Istituto poligrafico e Zecca dello Stato, Roma, aprile 1981, precisa come «L’I.c.i. veniva raffigurata in due varianti: una versione reddituale, con riferimento al reddito potenzialmente ritraibile dall’immobile e una versione patrimoniale ricollegata in talune ipotesi al valore venale e in altre fattispecie alla capitalizzazione delle rendite catastali ...».

delle imposte patrimoniali, qualificate, da un lato, come tributi sul reddito ritraibile dagli immobili ovvero sull'attitudine reddituale di questi, dall'altro, al contrario, sostenendosi la natura squisitamente patrimoniale delle stesse¹⁴⁶.

In particolare, prendendo le mosse da quel filone interpretativo che considerava l'ICI un tributo sui redditi patrimoniali (o sulle rendite catastali, ovvero sul possesso di beni idonei al conseguimento di un reddito) il presupposto d'imposta dato dal "possesso" non si sarebbe potuto considerare avulso da qualsivoglia dimensione reddituale.

Le argomentazioni a sostegno di tale ricostruzione trovavano fondamento, tra l'altro, nell'esclusione del nudo proprietario dalla categoria dei soggetti passivi⁽¹⁴⁷⁾⁽¹⁴⁸⁾.

Ed invero, come autorevolmente sostenuto da parte della dottrina, «la mancata inclusione della nuda proprietà nel presupposto del tributo induce a ritenere che il legislatore (tuttora condizionato da un'impostazione

¹⁴⁶ Sul punto cfr. L. PERRONE, *L'imposta comunale sugli immobili e il decentramento dell'autonomia impositiva: che delusione!*, AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994, 516, ove l'Autore esplicitamente osserva che «è questa una logica di una imposizione reddituale più che patrimoniale»; concetto che si ritrova anche in G. MARINI, cit., 124 ss., ove si osserva che «il legislatore (tuttora condizionato da un'impostazione reddituale del sistema tributario) con l'ICI abbia in effetti inteso assoggettare a tassazione soltanto quel "possesso" (proprietà o diritti reali di godimento) di cespiti immobiliari astrattamente idonei a consentire il conseguimento di un reddito».

Per la tesi contraria, che nega la rilevanza della redditività del bene, cfr. fra gli altri, C. Cost., 12 aprile 1996, n. 113, in *Giur. cost.*, 1996, 986, ove si legge che «l'ICI è conformata quale imposta patrimoniale, è dovuta in misura predeterminata e non si basa su indici di produttività»; E. MARELLO, *Sui limiti costituzionali dell'imposta patrimoniale*, in *Giur. it.*, 1997, I, 477 ss.: «Noi crediamo che il possesso di un patrimonio sia un indice diretto di capacità contributiva, e non necessiti dell'attribuzione dell'ulteriore parametro della redditività dei cespiti»; P. BORIA, *Il sistema dei tributi locali*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – parte speciale*, Milano, 2002, 354, in cui si sostiene la natura patrimoniale dell'imposta e l'irrelevanza dell'attitudine reddituale dei cespiti.

¹⁴⁷ Altro elemento consiste nella centralità delle rendite catastali per la determinazione dell'imponibile; al riguardo cfr. M. LECCISOTTI, *L'imposta comunale sugli immobili*, in *Fin. loc.*, 1994, 268; L. FERLAZZO NATOLI – F. DE DOMENICO, *La fattispecie imponibile nell'Ici e nell'Iciap*, in *Fisco*, 1995, 3911.

¹⁴⁸ Al riguardo è stato rilevato che l'esclusione dall'I.c.i. della titolarità della nuda proprietà, denota come «probabilmente il legislatore [sia] stato influenzato da quell'orientamento della dottrina secondo cui le imposte patrimoniali "se ordinarie devono poter essere pagate con il reddito fluente dal cespite patrimoniale tassato, in quanto diversamente, imporrebbero l'alienazione del bene e quindi assumerebbero carattere espropriativo"», G. MARINI, cit., 127-128.

Sul punto, cfr., L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, 64-65.

reddituale del sistema tributario) con l'ICI abbia in effetti inteso assoggettare a tassazione soltanto quel "possesso" (proprietà o altri diritti reali di godimento) di cespiti immobiliari astrattamente idonei a consentire il conseguimento di un reddito»¹⁴⁹.

Partendo da tali premesse, tuttavia, tale filone interpretativo giunse inevitabilmente a lamentare la contraddittorietà della disciplina impositiva dell'ICI con la sua stessa *ratio*.

Se è vero, infatti, che scopo del tributo era quello di colpire il reddito potenzialmente ritraibile dal patrimonio, non avrebbe avuto senso assoggettare ad imposizione gli immobili improduttivi di reddito, come i fabbricati inagibili o inabitabili, per i quali, invece, l'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1992 prevedeva la tassazione, seppur in misura ridotta (pari al 50% rispetto a quella ordinaria).

Tali problemi non sussistevano, al contrario, per quell'opposto orientamento che sosteneva la tesi della natura strettamente patrimoniale del tributo.

In tal caso il presupposto del tributo veniva individuato nella mera titolarità di uno dei diritti previsti dalla normativa di riferimento, per cui non sarebbe stata necessaria la percezione di un reddito al fine di integrare lo stesso presupposto d'imposta¹⁵⁰.

Ne era esempio calzante il riferimento alla disciplina dell'abitazione principale, per la quale – nella versione originaria – non era prevista l'esenzione¹⁵¹.

¹⁴⁹ In questi termini, G. MARINI, cit., 128, e 133-134, ove, sulla base di queste premesse, il presupposto d'imposta «è rappresentato dalla titolarità della proprietà o di altri diritti reali (attributivi di un potere di godimento) su immobili». *Ratio impositionis*, sarebbe dunque quella di sottoporre a tassazione tutti «quei diritti reali sui cespiti immobiliari [...] astrattamente idonei a consentire il conseguimento del reddito».

¹⁵⁰ Cfr., E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., 115, ove «l'art. 1 D.Lgs. 504-1992 [...] ha sancito l'estraneità della effettiva percezione di redditi nell'integrazione del presupposto I.c.i.: il possesso fonda il presupposto e fissa un requisito di tipo negativo, dato dalla irrilevanza della percezione reddituale».

¹⁵¹ Ed invero, solo in un momento successivo, in forza dell'art. 1 del D.Lgs. 27 maggio 2008, n. 93 – a decorrere dall'anno 2008 – è stata prevista l'esenzione dell'abitazione principale, ad esclusione di quelle che rientravano nelle categorie catastali A1 (Abitazione signorile), A8 (Abitazioni in ville) e A9 (Castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici).

A tal proposito è stato infatti sostenuto che «il possesso dell'abitazione principale è situazione aliena da qualsiasi dimensione reddituale: il che dimostra viepiù la sufficienza della titolarità di un diritto su di un immobile»¹⁵².

Ciò posto, tornando all'analisi della disciplina positiva, per la determinazione della base imponibile del tributo erano previste regole diverse a seconda del tipo di immobile.

In particolare, l'art. 5 disponeva che: per i *fabbricati iscritti in catasto*, la base imponibile era costituita dal valore dell'immobile, dato dall'ammontare della rendita risultante dal catasto cui dovevano essere applicati determinati moltiplicatori¹⁵³; per le *aree fabbricabili*, il valore era costituito da quello venale in comune commercio al 1 gennaio dell'anno di imposizione¹⁵⁴; infine, per i *terreni agricoli*, il valore era costituito dal reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1 gennaio dell'anno di imposizione, moltiplicato per 75.

Alla base imponibile veniva applicata un'aliquota fissata ogni anno con delibera del Comune all'interno di una forbice compresa tra il 4 e il 7 per mille.

¹⁵² In questi termini, E. MARELLO, cit., 113.

¹⁵³ Individuati secondo i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'ultimo comma dell'art. 52 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (art. 5, comma 2, D.Lgs. n. 504/1992).

¹⁵⁴ Avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche (art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 504/1992).

3. La componente patrimoniale dell'Imposta unica comunale (IUC) e i suoi recenti sviluppi alla luce della Legge di bilancio 2020

Con l'art. 1, comma 639, L. 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di stabilità 2014) fu istituita l'Imposta unica comunale (IUC).

Il tributo, si caratterizzava per avere una struttura articolata basata su due presupposti impositivi, uno di natura patrimoniale, rappresentato dal possesso di immobili e collegato alla natura e al valore degli stessi, l'altro legato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali.

In particolare, la IUC si componeva dell'Imposta municipale propria (IMU) – la cui natura patrimoniale veniva espressamente riconosciuta dal legislatore – nonché dal Tributo per i servizi indivisibili (TASI) e dalla Tassa sui rifiuti (TARI) per finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti; entrambi questi ultimi tributi avrebbero rappresentato, invece, perlomeno da un punto di vista formale, la componente riferita ai servizi.

Come si legge nella Nota di aggiornamento al DEF del 2013, finalità del tributo sarebbe stata quella di permettere il consolidamento del “decentramento fiscale mantenendo la parte di imposizione sull'immobile e introducendo una componente diretta a tassare i ‘servizi indivisibili’ e la gestione dei rifiuti”.

Ed invero, ai sensi del comma 690 dell'art.1 della legge di stabilità 2014, l'Imposta unica comunale era applicata e riscossa dal Comune.

La disciplina applicativa veniva infatti deliberata con regolamento dello stesso.

Si trattava in realtà di un tributo solo formalmente “unico”, poiché dal punto di vista fattuale i tributi di cui si componeva mantennero la propria individualità e disciplina normativa, motivo per cui la IUC è stata più volte definita come mero “contenitore”¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Vd., *ex pluribus*, E. CIVETTA, *L'imposta Unica Comunale – Iuc*, in *La finanza locale*, 2014, 26, ove si legge come «la nuova imposta IUC di fatto non esiste in quanto composta da tre distinti tributi, con tre distinti pagamenti ed obblighi contributivi».

Ciononostante, il legislatore dispose alcune regole generali sopperendo così in minima parte alla mancanza di una disciplina normativa omogenea, ne fu esempio quella di cui al comma 640 dell'art. 1 della legge citata, per cui l'aliquota massima complessiva dell'IMU e della TASI non poteva superare i limiti fissati dalla legge per la sola IMU¹⁵⁶.

Con la Legge di bilancio 2020 (L. 27 dicembre 2019, n. 160) si è provveduto al riordino della fiscalità locale, in particolare prevedendo – a decorrere dall'anno 2020 – l'abolizione della IUC e (almeno formalmente) della TASI, al contempo ri-disciplinando l'IMU.

Fatti questi brevi cenni, si procederà con l'analisi di due dei tributi di cui l'Imposta unica comunale si componeva, ossia l'IMU (in quanto imposta indubbiamente di natura patrimoniale) e la TASI (per le ragioni che verranno successivamente esposte).

3.1. L'Imposta municipale propria (IMU)

L'art. 13, comma 1, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (cd. decreto Salva Italia – poi convertito dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214) ha istituito l'IMU in via sperimentale a partire dall'anno 2012, anticipando il passaggio dall'ICI all'Imposta municipale propria che originariamente era stato fissato al 1 gennaio 2015 dagli artt. 8 e 9 del precedente D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 sul federalismo fiscale municipale. In questo modo è stato introdotto un “regime sperimentale” per il triennio 2012-2014.

¹⁵⁶ Altro esempio è quello inerente la disciplina dichiarativa. In particolare, il comma ... disponendo che “I soggetti passivi dei tributi presentano la dichiarazione relativa alla IUC entro il termine del 31 dicembre dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo ...” prevede l'obbligo di presentazione della dichiarazione IUC senza, tuttavia, nulla disporre in merito al coordinamento con l'obbligo di presentazione delle singole dichiarazioni relative ai tributi di cui la IUC medesima si compone. Sul punto è stato osservato che «allo stato attuale della normativa, pertanto, risultano “convivere” sia degli obblighi dichiarativi connessi ai singoli tributi comunali [...], sia un obbligo dichiarativo IUC»; in questi termini, IRDCEC (Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili), *Documento n. 30. L'Imposta Comunale Unica (IUC): IMU, TASI e TARI*, giugno 2014; nello stesso senso, M. GOLISANO, *I tributi locali. Introduzione e singoli tributi*, in G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 785.

Sulla base di tali interventi normativi l'IMU sarebbe dovuta entrare "a regime" a decorrere dal 1 gennaio 2015. Tuttavia, con l'introduzione della IUC, tale regime fu anticipato all'anno 2014.

Come anticipato nel § 2, l'IMU presenta forti caratteri di somiglianza con l'ICI, ciò anche in forza dell'esplicito rinvio che talvolta viene fatto alla disciplina di quest'ultimo.

Ne è esempio il disposto di cui al comma 2, art. 13, D.L. n. 201/2011 che, nell'individuare il presupposto dell'Imposta municipale propria nel "possesso" degli immobili, richiama quelli di cui all'art. 2 del D.Lgs. 504/1992 (decreto istitutivo dell'ICI).

Soggetto passivo dell'imposta è il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie; nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario; mentre per gli immobili concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario (dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto)¹⁵⁷.

Vengono così ripresi gli elementi caratterizzanti la disciplina dell'ICI, motivo per cui le considerazioni che sono state fatte nella relativa sede, con riferimento alla natura del tributo e al significato da doversi attribuire al termine possesso, ben possono valere anche con riferimento alla disciplina dell'IMU.

La base imponibile del tributo è costituita dal "valore dell'immobile", individuato in modo differente a seconda della tipologia di bene. In particolare:

a) per le *aree fabbricabili*, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1 gennaio dell'anno di imposizione, in considerazione di talune caratteristiche del bene, quali in particolare la zona territoriale di ubicazione, l'indice di edificabilità, la destinazione d'uso dell'area, gli oneri

¹⁵⁷ In forza del rinvio all'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011.

per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, i prezzi medi di mercato per la vendita di aree aventi analoghe caratteristiche;

b) per i *fabbricati* iscritti in catasto, il valore è determinato applicando all'ammontare delle rendite catastali (vigenti al 1 gennaio dell'anno di imposizione), rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori differenziati in base alla tipologia del bene:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
- 65 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1;

c) Per i *terreni agricoli*, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto (vigente al 1 gennaio dell'anno di imposizione), rivalutato del 25%, un moltiplicatore pari a 135.

Al riguardo si precisa che, sulla scia degli incentivi all'agricoltura recentemente adottati in materia fiscale¹⁵⁸, il legislatore è intervenuto anche in materia di IMU prevedendo con l'art. 1, comma 13, della legge di stabilità 2016¹⁵⁹, l'esenzione dal pagamento del tributo in relazione ai terreni posseduti e condotti direttamente da coltivatori diretti (cd. CD) ed

¹⁵⁸ Con la legge di bilancio 2017 (L. 11 dicembre 2016, n. 232) vengono introdotte rilevanti modifiche alla disciplina impositiva prevista per coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola.

¹⁵⁹ L. 28 dicembre 2015, n. 208.

imprenditori agricoli professionali (cd. IAP), iscritti nella previdenza agricola¹⁶⁰ ed indipendentemente dalla loro ubicazione.

Per ciò che concerne l'aliquota applicabile, per effetto delle modifiche apportate con la Legge di bilancio 2020, quella di base viene fissata allo 0,86%¹⁶¹, riconoscendo ai Comuni la possibilità di modificarla a determinate condizioni¹⁶².

Sono oltretutto previste aliquote di base più ridotte per ciò che concerne l'abitazione principale – sempre che questa non sia esente dall'imposta – e i fabbricati rurali ad uso strumentale, fissate rispettivamente allo 0,5%¹⁶³ e allo 0,1%¹⁶⁴.

Come accennato, tuttavia, l'aliquota dello 0,5% di cui sopra è prevista esclusivamente per le abitazioni principali che non godono dell'esenzione IMU.

È, invero, regola generale quella per cui l'Imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa,

¹⁶⁰ Ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004, rubricato "*imprenditore agricolo professionale*", al comma 1 viene specificato che è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali [ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999] dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro.

¹⁶¹ Per effetto dell'unificazione IMU-TASI, invero, la rimodulazione dell'IMU ha determinato l'aumento delle previgenti aliquote. Al riguardo si ricorda che l'aliquota di base era precedentemente fissata allo 0,76 %, riconoscendo ai Comuni la possibilità di modificarla, in aumento o in diminuzione.

¹⁶² Ciò in forza dell'art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 il quale, al comma 1, sancisce che "le Province ed i Comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti".

¹⁶³ Rispetto a quella dello 0,4% vigente precedentemente alla Legge di bilancio 2020. Inoltre, l'aliquota prevista per l'abitazione principale (di lusso) può essere modificata dai Comuni, in aumento sino a 0,1 punti percentuali, ovvero in diminuzione fino all'azzeramento.

¹⁶⁴ Per effetto della Legge di bilancio 2020, l'aliquota base per i fabbricati rurali ad uso strumentale viene, invero, diminuita rispetto a quella precedente che era fissata allo 0,2%, con possibilità peraltro per i Comuni di diminuirla fino al completo azzeramento (differentemente dalla disciplina previgente che ammetteva la riduzione fino allo 0,1 %).

ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (comma 2, art. 13 citato), per le quali, tuttavia, è prevista una detrazione pari a 200,00 euro¹⁶⁵.

Al riguardo, il primo periodo del comma 2 dell'art. 13 citato precisa che per *abitazione principale* si intende “l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente”¹⁶⁶.

Oltretutto, “nell'ipotesi in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile”.

In primo luogo, merita attenzione quanto chiarito dall'Amministrazione Finanziaria con la Circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF.

La norma al momento della sua entrata in vigore sembrava potersi leggere nel senso che per abitazione principale si intendessero anche le unità immobiliari non iscritte nel catasto come unica unità immobiliare, ma per natura “iscrivibili” come tali, e di fatto nel loro complesso utilizzate dal nucleo familiare come abitazione principale¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Ai sensi del comma 10, art. 13, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, il quale prevede che “dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 nonché per le relative pertinenze, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. I comuni possono disporre l'elevazione dell'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio”.

¹⁶⁶ Sul punto cfr. Cass., ordinanza 7 marzo 2019, n. 6634.

¹⁶⁷ Sul tema, vd., IRDCEC (Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili), *Documento n. 30. L'Imposta Comunale Unica (IUC): IMU, TASI e TARI*, Giugno 2014, ove viene spiegato come le prime interpretazioni della norma ammettevano di ricomprendere nella nozione di abitazione principale anche la «frequente ipotesi in cui una famiglia abbia acquistato l'appartamento confinante con il proprio e quindi adibito entrambi gli immobili ad abitazione familiare, senza procedere all'accatastamento unificato delle due unità immobiliari».

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con la summenzionata circolare ha specificato che «il contribuente non può applicare le agevolazioni per più di una unità immobiliare, a meno che non abbia preventivamente proceduto al loro accatastamento unitario»¹⁶⁸.

In assenza di tale ultimo adempimento, infatti, il contribuente è tenuto a scegliere quale unità immobiliare destinare ad abitazione principale e quale/i al contrario assoggettare al regime impositivo ordinario.

In secondo luogo, dalla lettura della disposizione in commento emerge chiaramente l'intenzione del legislatore di unificare ai fini IMU i distinti concetti di "residenza anagrafica" e "dimora abituale", per cui può essere definita come abitazione principale esclusivamente l'unità immobiliare ove tali elementi ricorrano contemporaneamente in relazione al nucleo familiare complessivamente inteso.

Alla luce di tale precisazione può, del resto, leggersi la regola sancita dal secondo periodo della disposizione medesima, per cui ove i componenti del nucleo familiare stabiliscano la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel medesimo territorio comunale, le agevolazioni l'abitazione principale devono essere applicate ad un solo immobile.

La norma – di evidente carattere antielusivo – «deve essere interpretata in senso restrittivo, soprattutto per impedire che, nel caso in cui i coniugi stabiliscano la residenza in due immobili diversi nello stesso Comune,

¹⁶⁸ In particolare nella Circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF viene specificato come in questo modo il legislatore per l'IMU abbia posto definitivamente fine all'annoso dibattito (tra prassi e giurisprudenza) che sul punto si era invece venuto a creare in materia di ICI.

Ed invero, da un lato, il Ministero dell'Economia e delle Finanze con la Risoluzione 7 maggio 2002, n. 6 sosteneva che se un'abitazione risulta costituita da due unità immobiliari accatastate separatamente con l'attribuzione di due distinte rendite catastali, «non è corretto utilizzare come base imponibile la somma algebrica delle rendite risultanti in catasto e quindi applicare al risultato così ottenuto l'aliquota ridotta eventualmente deliberata dal comune e la detrazione spettante per l'abitazione principale». Pertanto, qualora il contribuente avesse avuto intenzione di usufruire per entrambi i cespiti delle agevolazioni previste per l'abitazione principale, avrebbe dovuto preventivamente chiederne l'accatastamento unitario.

Di diverso avviso risultava, invece, la Corte di Cassazione che nella sentenza 29 ottobre 2008, n. 25902, valorizzando le situazioni di fatto, ammetteva l'applicazione delle agevolazioni per l'abitazione principale alle unità immobiliari utilizzate in concreto come tali nel loro complesso.

ognuno di loro possa usufruire delle agevolazioni dettate per l'abitazione principale e per le relative pertinenze»¹⁶⁹.

Oltre quelle sopra richiamate, sono previste molteplici altre agevolazioni tra cui ad esempio l'esenzione dal pagamento del tributo per i terreni agricoli situati nei Comuni delle isole minori ovvero ancora per quelli immutabilmente destinati ad attività agro-silvo-pastorali a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

Merita infine menzione il trattamento impositivo riservato ai fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, per i quali è prevista la medesima esclusione a suo tempo applicabile in materia di ICI: il comma 3, let. b), dell'art.13 del D.L. n. 201/2011 prevede, infatti, una riduzione dell'imposizione in misura pari al 50%.

Ai sensi del comma 2, art. 9, D.Lgs. n. 23/2011 l'IMU è dovuta per anni solari in proporzione alla quota e ai mesi dell'anno in cui si è protrato il possesso¹⁷⁰. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria.

Il versamento dell'imposta può essere effettuato in due rate di pari importo con scadenza rispettivamente al 16 giugno e al 16 dicembre, restando ferma la possibilità in capo al contribuente di effettuare il pagamento dovuto in unica soluzione (per anno solare) entro il 16 giugno.

Si segnala, infine, che, ai sensi dell'art. 3-ter del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, cd. Decreto Crescita (convertito con modificazioni dalla L. 28 giugno 2019, n. 58) il termine fissato per la presentazione della dichiarazione IMU è stato fissato al 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio ovvero sono intervenute variazioni rilevanti ai fini

¹⁶⁹ In questi termini, Circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF.

¹⁷⁰ La norma specifica che a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protrato per almeno 15 giorni è computato per intero.

della determinazione dell'imposta. È stato in questo modo modificato il termine fissato al 30 giugno dalla normativa previgente.

3.2. Riflessioni in merito alla natura giuridica del Tributo per i servizi indivisibili (TASI) anche alla luce del suo recente accorpamento all'Imposta municipale propria

Come si è avuto modo di vedere nel § 3, il tributo per i servizi indivisibili (TASI) è stata una delle componenti della IUC e precisamente quella che insieme alla TARI avrebbe dovuto integrare la porzione del presupposto legata all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali.

Introdotta per la prima volta con la legge di stabilità 2014, il tributo ha avuto molto probabilmente il reale fine di sopperire alla perdita di gettito fiscale che sarebbe derivata dall'esenzione dall'IMU prevista per le abitazioni principali non di lusso.

Molti, difatti, sono gli elementi di somiglianza con l'Imposta municipale unica, basti pensare al presupposto, che veniva riconosciuto per l'appunto nel "possesso" dei medesimi immobili individuati per l'applicazione dell'IMU (ad esclusione dei terreni agricoli¹⁷¹). A differenza di quest'ultima, tuttavia, si osserva come fosse rilevante anche la mera "detenzione".

Ed invero, ai sensi del comma 669, art. 1, L. 27 dicembre 2013, n. 147, il presupposto del tributo per i servizi indivisibili era dato dal *possesso* ovvero dalla *detenzione*, a qualsiasi titolo, di fabbricati e di aree edificabili.

¹⁷¹ Al riguardo si ricorda che l'esenzione IMU sui terreni agricoli opera esclusivamente in relazione a tre diverse fattispecie, ossia per i terreni situati nei comuni montani, parzialmente montani, collinari o pianeggianti individuati nella Circolare n. 9/1993; per quelli posseduti e condotti da CD e IAP (iscritti nella previdenza agricola), indipendentemente dalla loro ubicazione; per quelli a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

Come per l'IMU faceva eccezione l'abitazione principale (tranne quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9), in relazione alla quale il tributo non era dovuto¹⁷².

Soggetto passivo era, dunque, chiunque possedeva o deteneva l'unità immobiliare.

Al riguardo si rendono opportune talune precisazioni in relazione a determinate fattispecie che ben si sarebbero potute configurare:

- nel caso di più possessori o detentori, tutti erano tenuti in solido all'adempimento dell'obbligazione tributaria (che veniva considerata unica);
- nel caso di locazione finanziaria, soggetto passivo era il locatario a decorrere dalla data della stipulazione del contratto e per tutta la sua durata;
- nel caso in cui l'unità immobiliare fosse stata occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale, entrambi i soggetti sarebbero stati titolari di un'autonoma obbligazione tributaria, per cui l'occupante avrebbe dovuto versare il tributo nella misura compresa fra il 10% e il 30% (da fissarsi con regolamento comunale) dell'ammontare complessivo del tributo, mentre il titolare del diritto reale la parte restante.

La base imponibile del tributo veniva calcolata con le medesime regole previste per l'IMU: il comma 675 dell'art. 1 della L. n. 147/2013, infatti, sanciva che “la base imponibile è quella prevista per l'applicazione dell'Imposta municipale propria (IMU)”.

Alla base imponibile così calcolata veniva applicata un'aliquota di base fissata all'1 per mille.

I Comuni avevano la facoltà di modificare in diminuzione detta misura fino al suo completo azzeramento ovvero incrementarla, ma sempre nel rispetto della regola generale di coordinamento fra IMU e TASI, per cui la somma

¹⁷² In particolare, per ciò che concerne i terreni agricoli vd. L. FERLAZZO NATOLI – P. MONTESANO, *Luci e ombre sull'applicabilità della Tasi in seguito alle modifiche normative introdotte dal D.L. n. 16/2014 e ai recenti “chiarimenti” espressi dall'Agenzia delle Entrate*, in *Boll. trib.*, 2014, 1689; nota ANCI-CNC 11 febbraio 2014, n. 36.

delle aliquote dei due tributi – per ciascuna tipologia di immobile – non poteva superare quella massima consentita dalla legge statale per l’IMU¹⁷³.

Analizzati i tratti caratterizzanti, deve rilevarsi come – a prescindere dal dato formale che individuava l’IMU come un’imposta patrimoniale mentre la TASI come un tributo finalizzato a finanziare i servizi pubblici indivisibili offerti dal Comune – in realtà la natura giuridica di quest’ultima forma di prelievo sia tutt’altro che pacifica.

Come anche è stato osservato in dottrina, benché la «denominazione del prelievo evochi il concetto giuridico di tassa, in quanto sembrerebbe ricollegare la debenza del [...] tributo all’erogazione da parte del Comune dei servizi indivisibili, la relativa disciplina positiva non pare conformarsi a tale natura giuridica»¹⁷⁴.

Ne sarebbe dimostrazione il fatto che se da un lato il legislatore aveva previsto il dovere in capo al Comune di indicare con regolamento ed in modo puntuale le spese che avrebbero dovuto essere finanziate per mezzo delle entrate riscosse con la TASI, dall’altro lato qualora tale indicazione fosse mancata i contribuenti comunque dovevano considerarsi tenuti al pagamento «a prescindere tanto dall’individuazione del servizio indivisibile per il cui finanziamento l’imposta sarebbe [stata] dovuta quanto, e soprattutto, dalla sua concreta fruibilità»¹⁷⁵.

¹⁷³ Come per l’IMU, il versamento dell’imposta poteva essere effettuato in due rate di pari importo con scadenza rispettivamente al 16 giugno e al 16 dicembre, restando ferma la possibilità in capo al contribuente di effettuare il pagamento dovuto in un’unica soluzione entro il 16 giugno.

Infine, anche per il Tributo sui servizi indivisibili, l’art. 3-ter del cd. Decreto Crescita ha posticipato il termine per la presentazione della dichiarazione TASI al 31 dicembre dell’anno successivo alla data di inizio del possesso ovvero della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo, in luogo di quello originario fissato al 30 giugno.

¹⁷⁴ In questi termini, M. GOLISANO, *I tributi locali. Introduzione e singoli tributi*, in G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 789-790.

¹⁷⁵ In questi termini, M. GOLISANO, *I tributi locali. Introduzione e singoli tributi*, in G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 790.

Ad avviso di chi scrive ai fini dell'esatta qualificazione della natura giuridica del tributo determinante sarebbe la considerazione per cui – al pari dell'IMU – questi risultava comunque dovuto anche in ipotesi di fabbricato inagibile o inabitabile e di fatto non utilizzato.

In tale ipotesi invero lo stesso legislatore prevedeva la debenza dell'imposta seppur in misura ridotta al 50%¹⁷⁶.

Tale ultima considerazione dimostrerebbe come di fatto trattavasi di un' "imposta" sul patrimonio, e non di una "tassa".

Ed invero, differentemente da ciò che avveniva per la TARI (l'altro tributo sui servizi di cui si compone la IUC) l'obbligo al pagamento sorgeva anche laddove vi fosse l'oggettiva impossibilità di fruire dei servizi pubblici in considerazione dell'accertata impossibilità di utilizzare l'immobile perché fatiscente, dunque, oggettivamente ed assolutamente inidoneo all'uso cui era destinato.

Coerentemente, in dottrina è stato osservato come con l'introduzione della IUC (e quindi dell'IMU, della TASI e della TARI) si sarebbe dovuta raggiungere una maggiore razionalizzazione della fiscalità locale, mentre invece si è dato vita ad una forma di «trasformismo che maschera una imposta patrimoniale da tributo per fruire di determinati servizi».

A riprova di tale sua natura si pongono i recenti interventi legislativi.

Ed invero, con la Legge di bilancio 2020 (art. 1 comma 738-783, L. 27 dicembre 2019, n. 160) è stata disposta l'abolizione della TASI (contestualmente a quella della IUC) e la rimodulazione dell'Imposta municipale propria.

Come si evince dalle schede di lettura della legge medesima, in realtà, con tale riforma il legislatore è pervenuto all'abrogazione solo formale del tributo, avendosi piuttosto quale risultato concreto l'accorpamento dello stesso con l'IMU (in coerenza con le forti similitudini tra le due forme di prelievo).

¹⁷⁶ Ciò per effetto del rinvio alla disciplina IMU da parte dell'art. 1, comma 675, L. 27 dicembre 2013, n. 147 per la determinazione della base imponibile della TASI.

In particolare, sono state rimodulate in aumento le aliquote di quest'ultima, per effetto della sommatoria tra le vigenti aliquote dell'IMU e della TASI.

L'effetto che ne è derivato è stato quello di spostare parzialmente l'obbligazione tributaria dal detentore al possessore nei limiti dell'attuale quota di gettito TASI gravante sul detentore¹⁷⁷.

È opportuno, infine, osservare come la novità legislativa inciderà indubbiamente in senso negativo sui possessori di immobili situati in Comuni nei quali finora non era stata applicata la TASI o in relazione ad immobili per i quali non era previsto il pagamento del tributo, traducendosi, di fatto, in un aumento dell'IMU.

4. I redditi fondiari: la celata imposizione sul patrimonio immobiliare nelle imposte sul reddito

4.1. La disciplina dei redditi fondiari

I redditi fondiari rappresentano una delle sei categorie di reddito il cui possesso integra il presupposto impositivo dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF).

A norma dell'art. 25 del Tuir “sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano”.

Tale categoria di redditi si caratterizza per il fatto che gli stessi vengono determinati (e conseguentemente tassati) in applicazione di un sistema forfetario fondato sulle risultanze catastali.

Differentemente da ciò che avviene per altre categorie (come, in particolare, quella del reddito d'impresa), oggetto d'imposizione non è il reddito effettivo – quale risultato analiticamente individuato – bensì quello presunto.

¹⁷⁷ Questo perché – lo si ricorda – nell'IMU (differentemente da ciò che avviene per la TASI) ciò che rileva ai fini della configurazione del presupposto è il solo possesso, non anche la detenzione.

Si tratta del cd. *reddito medio-ordinario* quale reddito potenzialmente ritraibile dal bene, indipendentemente dalla sua effettiva entità o dal suo concreto manifestarsi, in coerenza con la logica catastale.

La *ratio* della disciplina è stata individuata nella volontà di incentivare e premiare coloro i quali siano in grado sfruttare e massimizzare le potenzialità del bene¹⁷⁸.

Dall'applicazione del metodo catastale, infatti, consegue un regime impositivo indubbiamente più favorevole qualora il reddito effettivamente prodotto risulti essere maggiore rispetto a quello individuato catastalmente¹⁷⁹.

Alla luce di tali considerazioni può essere letto l'art 26 del Tuir il quale stabilisce che tali redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo indipendentemente dalla loro percezione.

Più nel dettaglio, la norma sancisce che “i redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale [...] per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso”¹⁸⁰.

¹⁷⁸ Vd., S. PANSIERI, *Redditi fondiari*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012, 155, ove l'Autore in relazione al reddito agrario osserva come «può affermarsi che, di norma, il reddito effettivo derivante dall'esercizio delle attività agricole supera quello determinato sulla base delle rendite catastali. Tale circostanza suscettibile di generare il fenomeno delle cc.dd. rendite fiscali, può giustificarsi con l'interesse del legislatore a incentivare un'attività, come quella agricola, essenziale per il Paese, ma che le giovani generazioni tendono ad abbandonare a favore di altre professioni ritenute più gratificanti».

¹⁷⁹ Come osservato in dottrina «lo ‘scollamento’ tra redite catastali di fondi rustici e unità immobiliari urbane, da un lato, e reddito effettivamente prodotto dal cespite, dall'altro, è nella logica del catasto, che impone di ignorare le variazioni di reddito dipendenti da ‘*circostanze transitorie*’ e consente di tener conto delle variazioni di reddito in casi eccezionali e con forti limitazioni quantitative»; in questi termini, G. FALSITTA, *Estratto dal Manuale di Diritto Tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Milano, 2019, 48. Sul punto, vd. inoltre, F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, 169 ss.

¹⁸⁰ Sul punto vd., P. BORIA, *Le categorie di reddito*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2009, 111, ove si legge che «i redditi fondiari sono determinati indipendentemente dalla relativa percezione per il solo fatto della titolarità di un diritto reale che attribuisce il possesso del bene immobile».

Dalla lettura della disposizione in commento s'impone già una prima considerazione: elemento cardine attorno al quale ruota la tassazione è il “*possesso*” del bene (in aggiunta, s'intende, agli altri requisiti che necessariamente devono ricorrere, quali l'iscrizione dell'immobile nel catasto, l'attribuzione della relativa rendita e l'ubicazione del bene medesimo nel territorio dello Stato).

Sul punto l'orientamento maggioritario ritiene che il termine *possesso* debba essere letto nella sua accezione civilistica, e ciò in deroga a quanto viene sostenuto in termini generali con riferimento al significato da dover attribuire alla nozione di “*possesso dei redditi*” ai fini dell'IRPEF¹⁸¹.

Nel caso dei redditi fondiari, dunque, viene in rilievo quanto sancito dall'art. 1140 c.c., per cui “il possesso è il potere di fatto sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale”.

Il termine viene inteso quale potere di fatto sulla *res* in forza di un diritto reale, dato il rapporto che lega il reddito ad un bene idoneo a produrlo.

Ne deriva che qualora sul bene coesistano diritti reali diversi, prevale quello idoneo a garantire tale potere di fatto sulla cosa.

Si pensi ad un immobile concesso in usufrutto dal proprietario: in questo caso il soggetto al quale viene imputato il reddito non è il nudo proprietario, bensì l'usufruttuario.

Qualora, al contrario, il bene sia posseduto in contitolarità da più soggetti, ciascuno è *pro quota* soggetto passivo d'imposta.

L'art. 26 del Tuir conclude, infine, precisando che nel caso in cui il possesso del bene dovesse essere trasferito nel corso del periodo d'imposta, i redditi

¹⁸¹ Cfr. M. INTERDONATO, *I redditi fondiari*, in *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, F. TESAURO (a cura di), Torino, 1994, 171 ss. F. PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo della fattispecie imponibile*, Milano, 2000, 91 ss.; M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, *passim*; M. A. GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti*, Padova, 1983, 81.

fondari sono imputati in capo ai soggetti coinvolti nel trasferimento proporzionalmente alla durata del periodo del possesso.

Coerentemente con quanto sinora illustrato, relativamente all'ipotesi in cui il bene sia concesso in comodato, l'Agenzia delle Entrate nelle Risoluzioni 14 ottobre 2008, n. 381/E e 22 ottobre 2008, n. 394/E ha chiarito che con il contratto di comodato non viene trasferito alcun diritto reale sull'immobile, di talché il reddito fondiario sarà sempre e comunque imputato al titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale, anche qualora il bene dovesse essere dato dal comodatario in locazione a terzi.

In questo caso, dunque, il reddito derivante dalla locazione¹⁸² deve essere dichiarato dal comodante-proprietario (o titolare di altro diritto reale).

Ciò in virtù del fatto che «il comodato è un contratto ad effetti “obbligatori” e non “reali” che fa nascere, a favore del comodatario, cioè di colui che riceve in comodato il bene, un diritto “personale” di godimento sulla cosa concessa in comodato, e non un “altro diritto reale”»¹⁸³.

Tuttavia, con l'entrata in vigore del D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (convertito con modificazioni dalla L. 21 giugno 2017, n. 96) l'Agenzia delle Entrate ha parzialmente modificato tale impostazione, modellandola sulla scia di quanto previsto dall'art. 4 del decreto citato in materia di “*locazione breve*”.

In particolare, con la disposizione in commento il legislatore ha disciplinato dal punto di vista fiscale il trattamento impositivo previsto per i contratti di locazione breve, per tali intendendosi “i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni¹⁸⁴ [...] stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa¹⁸⁵”.

¹⁸² Ridotto forfetariamente del 5%, se superiore alla rendita catastale rivalutata del 5%.

¹⁸³ In questi termini, Risoluzione 22 ottobre 2008, n. 394/E dell'Agenzia delle Entrate.

¹⁸⁴ Ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali.

¹⁸⁵ 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.

A decorrere dal 1 giugno 2017, il comma 2 dell'art. 4 citato ha previsto la facoltà di optare per la cd. *cedolare secca sugli affitti*¹⁸⁶ anche per la tassazione dei redditi derivanti dalle locazioni brevi.

Ciò posto, il successivo comma 3 riconosce l'applicazione di tale regime anche ai corrispettivi derivanti “dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi” qualora presentino le caratteristiche proprie di tale tipologia di locazione.

Per effetto delle modifiche ora illustrate, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 12 ottobre 2017, n. 24/E è tornata sul proprio orientamento precisando che quanto precedentemente sostenuto in termini generali non ha effetto nell'ipotesi di locazione breve a terzi effettuata dal comodatario-locatore.

Per cui, a quest'ultimo sarà imputabile il reddito derivante dal contratto di locazione in qualità di “reddito diverso”, mentre invece il comodante resterà titolare del “reddito fondiario” dell'immobile, che a monte è stato concesso in comodato.

Medesimo ragionamento può essere fatto con riferimento al contratto di locazione, per cui il reddito fondiario sarà sempre imputato al locatore.

Ne deriva che, qualora il conduttore, dovesse a sua volta sublocare l'immobile egli sarà titolare non già di un reddito fondiario, bensì di un reddito rientrante nella categoria dei “redditi diversi” di cui di cui all'art. 67 del Tuir (ferma restando l'imputazione di quello fondiario in capo al locatore).

Per completezza espositiva si precisa che il comma 3 dell'art. 4 del D.L. n. 50/2017 ha esteso il regime opzionale della cedolare secca sugli affitti anche all'ipotesi del contratto di sublocazione¹⁸⁷.

¹⁸⁶ La “*cedolare secca sugli affitti*”, introdotta dall'art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, è un'imposta sostitutiva dell'IRPEF per i redditi fondiari derivanti dalla locazione di immobili, con aliquota fissa al 21% da applicare sul canone pattuito.

¹⁸⁷ Al riguardo l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 24/E/2017 ha precisato che «l'applicazione della cedolare secca non modifica la qualificazione reddituale dei proventi

Sinora si è visto come la regola generale per l'imputazione soggettiva del reddito fondiario preveda l'attribuzione dello stesso in capo al proprietario ovvero al titolare di altro diritto reale, ne rappresenta tuttavia eccezione l'ipotesi dell'affitto del terreno per uso agricolo.

L'art. 26 del Tuir nell'individuare i soggetti passivi precisa, invero, che viene fatto salvo quanto stabilito dall'art. 33, il quale a sua volta prevede che “se il terreno è dato in affitto per uso agricolo, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario, anziché quello del possessore” a decorrere dalla data in cui il contratto ha effetto.

In questo caso, dunque, si verifica la situazione per cui al possessore (ad esempio al nudo proprietario) potrà essere imputato solo il “reddito dominicale” derivante dal terreno¹⁸⁸, mentre all'affittuario il “reddito agrario” riferibile anch'esso al terreno medesimo¹⁸⁹.

Si precisa che, qualora però il terreno sia concesso in affitto per usi non agricoli, il reddito che ne deriva non può essere qualificato come dominicale. In forza del *mutamento di destinazione economica* del bene, il reddito viene attratto nella categoria di quelli “diversi” e, dunque, determinato non forfetariamente in base alle risultanze catastali, bensì nella misura del canone di affitto effettivo.

Con quest'ultimo esempio viene in rilievo il tema della “trasversalità” dei redditi fondiari (della quale qui ci si limita a fare cenno) per cui i terreni e i fabbricati in alcune ipotesi danno luogo a redditi non ascrivibili in tale

derivanti da tale contratto», per cui gli stessi saranno imputati al locatario-sublocatore e resteranno ascrivibili alla categoria dei “redditi diversi”.

¹⁸⁸ L'ipotesi di affitto di terreno per usi agricoli, può dar luogo, tra l'altro, ad un peculiare regime di determinazione del reddito dominicale che trova disciplina nell'art. 185 del Tuir, rubricato “*Terreni e fabbricati soggetti a regimi vincolistici*”, per cui per i terreni dati in affitto per uso agricolo, se per effetto di regimi legali di determinazione del canone questo risulta inferiore per oltre 1/5 alla rendita catastale, il reddito dominicale è determinato in misura pari a quella del canone di affitto.

¹⁸⁹ «Tale speciale disciplina trova giustificazione nella particolare natura del reddito agrario, in relazione alla quale – contrariamente a ciò che accade per il reddito dominicale – assume rilevanza l'effettivo esercizio sul fondo dell'attività agricola, e non il possesso del fondo stesso»; in questi termini, F. PICCIAREDDA, *Redditi fondiari*, in *Treccani.it*, 2016.

categoria, bensì – a seconda dei casi – in quella dei redditi di lavoro autonomo, di impresa ovvero diversi¹⁹⁰.

Nelle righe che precedono si è avuto modo di constatare come ad un medesimo terreno possano essere ascrivibili ben due differenti tipologie di reddito. Ciò in virtù del fatto che la categoria dei redditi fondiari al suo interno si suddivide in tre diverse, per così dire, “sotto-categorie”.

I terreni, invero, possono dar luogo contemporaneamente sia al reddito dominicale che al reddito agrario (solo qualora sul terreno siano esercitate attività agricole), mentre invece i fabbricati al solo reddito dei fabbricati.

Più nel dettaglio, l’art. 27 del Tuir definisce il “*reddito dominicale*” come la “parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l’esercizio delle attività agricole di cui all’art. 32”.

Si tratta dunque di un reddito ascrivibile al possessore (*dominus*) in ragione del mero possesso¹⁹¹ e della circostanza per cui il terreno sia astrattamente idoneo a produrre un reddito qualora sullo stesso siano esercitate attività agricole, ma indipendentemente dal loro effettivo esercizio¹⁹².

¹⁹⁰ Ne sono esempio:

- i beni immobili di soggetti residenti situati all’estero, per la cui determinazione si assume come riferimento la valutazione effettuata dallo Stato estero. In particolare, qualora gli stessi risultino essere produttivi di reddito, vengono attratti nella categoria dei “redditi diversi”;

- i terreni impiegati come beni strumentali nell’ambito di un’attività da cui derivano redditi di impresa ovvero ancora siano impiegati come beni strumentali per l’esercizio di arti e professioni, i quali danno luogo rispettivamente al “reddito d’impresa” ovvero al “reddito di lavoro autonomo”.

¹⁹¹ A titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento.

¹⁹² Coerentemente, il comma 2 dell’art. 27 del Tuir precisa che “non si considerano produttivi di reddito dominicale i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, quelli dati in affitto per usi non agricoli, nonché quelli produttivi di reddito di impresa di cui alla lettera c) del comma 2 dell’art. 55”.

Autorevole dottrina ha osservato come tratto caratterizzante del reddito dominicale sia, per l'appunto, l'«attitudine del bene alla produzione agricola che presuppone *in nuce* l'esercizio di un'attività»¹⁹³.

Elemento, quest'ultimo, che viene poi enfatizzato dal successivo art. 32 del Tuir, che definisce il “reddito agrario” come la “parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso”.

Il reddito agrario è, dunque, l'altra (eventuale) parte del reddito medio ordinario riferibile ad un terreno, ottenuta in forza dell'esercizio sullo stesso di attività agricole, quali quelle di coltivazione, silvicoltura¹⁹⁴, allevamento di animali ovvero di attività a queste connesse¹⁹⁵, mediante l'impiego di capitale d'esercizio e di «attività di organizzazione»¹⁹⁶.

Per ciascuna attività agricola il legislatore individua precisi limiti, superati i quali (solo) il reddito eccedente si considera non più prodotto nelle potenzialità del terreno e per questo motivo tassato come “reddito d'impresa”¹⁹⁷.

¹⁹³ In questi termini, F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, 150, nota 343. L'Autore critica, in particolare, quell'impostazione «che assegna ai redditi dominicali dei terreni un rapporto di rilevanza con il bene [...] giacché, anche per tali redditi, assume rilievo l'attività svolta». Più precisamente, «per i redditi fondiari (dominicali ed agrari) il cespite si pone in posizione ancillare rispetto all'attività». Sul punto, cfr., A. FEDELE, *La “discriminazione” dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1980, I, 1807.

¹⁹⁴ L'attività di silvicoltura è l'attività di piantamento e conservazione dei boschi.

¹⁹⁵ Si tratta delle attività di dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del terreno o dall'allevamento di animali.

¹⁹⁶ Così, F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, 251, il quale acutamente osserva come tale formula si presti ad essere tecnicamente più idonea. L'Autore osserva peraltro come il riferimento al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione siano elementi idonei ad assimilare il reddito agrario con quello dell'impresa agricola. Sull'argomento vd., anche, P. FILIPPI, *Alcune considerazioni sulla nozione di reddito agrario*, in *Il fisco*, 1979, 518; G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, 1991, 100 ss.; P.M. TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977, 63 ss.

¹⁹⁷ Producono, invero, reddito d'impresa le attività elencate dall'art. 32, comma 2 lett. b) e c), del TUIR, eccedenti i limiti ivi stabiliti. La disposizione in commento deve leggersi in combinato disposto con l'art. 2135 c.c., ai sensi del quale è considerato “imprenditore

In particolare – ad eccezione dell’attività di coltivazione, che produce sempre reddito agrario – si considerano agricole e danno conseguentemente luogo a reddito agrario:

- l’attività di allevamento di animali con mangimi ottenibili per *almeno* $\frac{1}{4}$ dal terreno;
- le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l’utilizzo di strutture fisse o mobili, se la superficie adibita alla produzione *non eccede il doppio* di quella del terreno su cui la produzione insiste¹⁹⁸;
- le attività connesse, ossia quelle dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione¹⁹⁹ dei prodotti agricoli, purché tali prodotti siano ottenuti *prevalentemente* dalla coltivazione del fondo o dall’allevamento di animali²⁰⁰. In quest’ultima ipotesi, dunque, viene riconosciuta la facoltà all’imprenditore agricolo di

agricolo” colui che esercita attività di coltivazione del fondo, selvicoltura, attività d’allevamento di animali, o attività connesse (quali attività di manipolazione e trasformazione di prodotti agricoli).

¹⁹⁸ Sono considerate produttive di reddito agrario anche le attività di coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi, purché svolte nei limiti sopra indicati.

¹⁹⁹ Ancorché non svolte sul terreno.

²⁰⁰ Sul punto vd., G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 623, che a sua volta riprende quanto riportato nella Circolare 14 maggio 2002, n. 44/E dell’Agenzia delle Entrate, ove si osserva come in questo modo sia stata recepita una nuova definizione di imprenditore agricolo «sostituendo al criterio dell’*esercizio normale dell’agricoltura* quello della *prevalenza*, nell’esercizio dell’attività connessa, dei prodotti ottenuti dal proprio fondo, bosco o allevamento rispetto a quelli acquisiti da terzi».

Tali considerazioni prendono le mosse dalle nuove disposizioni stabilite per il settore agricolo dal D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, il quale, peraltro, con l’art. 1, ha ridefinito la nozione di “*imprenditore agricolo*” di cui all’art. 2135 c.c., che nella sua versione attualmente vigente dispone quanto segue:

“È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l’utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell’azienda normalmente impiegate nell’attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge”.

acquistare eventualmente prodotti da terzi, purché questi ultimi non eccedano quelli ottenuti dalle attività esercitate sul terreno medesimo.

Per completezza espositiva merita, infine, menzione il trattamento impositivo previsto per i redditi conseguiti dalle società di persone, dal momento che all'interno di tale macro-categoria si suole distinguere tra società semplici, da un lato, e società in nome collettivo e in accomandita semplice, dall'altro.

Ed invero, solo i redditi prodotti dalle società semplici vengono considerati come fondiari e di conseguenza tassati su base catastale.

Per ciò che concerne, invece, le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice, ai sensi dell'art. 55, comma 2, let. c), del Tuir i redditi dei terreni – da queste prodotti – derivanti dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 del Tuir si considerano sempre redditi di impresa²⁰¹, indipendentemente dal fatto che superino o meno i limiti stabiliti dal medesimo art. 32.

Ne deriva che i redditi da queste prodotti non danno luogo a redditi agrari.

Medesimo discorso deve farsi per le società di capitali, per le quali – vigendo il principio di attrazione del reddito complessivamente prodotto nell'area di quello d'impresa – il reddito derivante dall'esercizio di attività agricole si considera in ogni caso reddito d'impresa ai sensi dell'art. 81 del Tuir²⁰².

²⁰¹ Ciò per effetto delle modifiche apportate all'art. 55, comma 2, let. c), del Tuir ad opera dell'art. 3, comma 4, let. b), della L. 23 dicembre 1996, n. 662.

²⁰² In particolare, ai sensi dell'art. 81 del Tuir, “il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provengano, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione” [la disposizione fa riferimento alla sez. I del capo II del titolo II del Tuir].

Si tratta di una presunzione in base alla quale il reddito prodotto da s.p.a., s.a.p.a., s.r.l., società cooperative ecc., nonché da enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato ed aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali viene qualificato come reddito d'impresa e per ciò stesso determinato secondo le regole per questo previste. La qualificazione della natura del reddito dipende dunque esclusivamente dalla qualificazione soggettiva del produttore dello stesso. Sul punto vd.

Il regime impositivo su base analitica rappresenta, dunque, la regola generale per la tassazione dei redditi prodotti dalle società nell'esercizio di tali attività, la cui unica eccezione è rappresentata dalle società semplici.

Sembra opportuno, tuttavia, evidenziare come l'art. 1, comma 1093, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) abbia introdotto un particolare regime opzionale secondo il quale, al ricorrere di determinate condizioni, anche i redditi prodotti da s.n.c., s.a.s., s.r.l. e cooperative possono godere dell'imposizione – indubbiamente più favorevole – su base catastale.

In particolare, la disposizione in commento sancisce che le società di persone, le società a responsabilità limitata (e le società cooperative), che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99²⁰³ possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art. 32 del Tuir.

AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. FANTOZZI, Padova, 2010, commento all'art. 81, ove si legge che «la natura commerciale dell'organizzazione denota l'esistenza di una struttura giuridicamente predisposta per lo svolgimento di un'attività commerciale, pertanto idonea ad intraprenderne in qualsiasi momento l'esercizio [...] con altri soggetti commerciali. La tutela dell'interesse al gettito costituzionalmente rilevante giustifica la presunzione assoluta dell'esistenza del connotato di commercialità nella attività svolta dai soggetti organizzati in forma societaria». Sull'argomento vd., inoltre, *ex pluribus*, E. ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965, *passim*; G. CROXATO, *Redditi delle Persone giuridiche (imposte sui)*, in *Dig.*, IV ed., sez. comm., Torino, 1986, *passim*; P. BORJA, *Sistema tributario*, Torino, 2008.

²⁰³ Ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004 rubricato “società agricole”, affinché tali società possano essere qualificate come agricole devono ricorrere cumulativamente due requisiti, ossia l'oggetto sociale deve consistere nell'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del c.c., e la ragione sociale (nel caso di società di persone) o denominazione sociale (nel caso di società di capitali) rechi l'indicazione “*società agricola*”.

Si precisa che il requisito della esclusività si considera soddisfatto nel momento in cui trova riscontro nell'attività effettivamente svolta.

A tal fine la Circolare 1 ottobre 2010, n. 50/E dell'Agenzia delle Entrate specifica che «il principio di esclusività che caratterizza le società agricole non viene meno, tuttavia, quando la società pone in essere delle attività strumentali a quella principale per il conseguimento dell'oggetto sociale. In altri termini le operazioni ritenute funzionali allo svolgimento dell'attività esclusiva sono compatibili con l'oggetto sociale in quanto cosiddette attività strumentali che non connotano l'oggetto sociale medesimo. Ciò significa che non perdono la qualifica di società agricola quelle che pongono in essere operazioni commerciali,

Resta fermo il fatto che nella nozione di “società di persone” (di cui alla norma in commento) non rientrano le società semplici esercenti attività agricole dal momento che – come si è avuto modo di vedere – il regime di determinazione del reddito su base catastale costituisce il loro naturale regime impositivo.

La logica che ispira la determinazione dei redditi derivanti dai terreni, costituisce la base anche per la tassazione dei “redditi dei fabbricati”.

L’art. 36 del Tuir identifica il reddito dei fabbricati nel “reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana”, ossia dai fabbricati, dalle altre costruzioni stabili ovvero dalle loro porzioni suscettibili di produrre reddito autonomo.

Nelle pagine che precedono ci si è ampiamente soffermati sul sistema catastale, constatandosi come anche i redditi derivanti dai fabbricati siano in linea di principio tassati in modo forfetario, assumendo come valore di riferimento la rendita indicata nel catasto.

In questa sede, tuttavia, è opportuno evidenziare che la regola della tassazione del reddito “normale”, trova un’eccezione nei fabbricati concessi in locazione, per i quali potrebbe rilevare il reddito “effettivo”.

In questa ipotesi il valore assunto come base di riferimento è costituito non già dalla rendita catastale, bensì dall’ammontare del canone di locazione nel caso in cui – ridotto forfetariamente del 5% (per tenere conto delle spese, ad esempio di manutenzione)²⁰⁴ – superi la rendita catastale medesima²⁰⁵.

industriali, ipotecarie e immobiliari volte a potenziare o migliorare l’attività agricola stessa».

²⁰⁴ La precedente percentuale del 15% è stata sostituita con quella del 5% a decorrere dall’anno 2013, in forza delle modifiche apportate al comma 4-*bis* dell’art. 37 del Tuir dall’art. 4, comma 74, L. 28 giugno 2012, n. 92.

²⁰⁵ La misura della riduzione viene aumentata al 33,50% per i contratti di locazione cd. a canone concordato, nonché al 35% con riferimento agli immobili di interesse storico e artistico.

Con riferimento alla locazione di immobili riconosciuti di interesse storico o artistico si vd. la Risoluzione 31 dicembre 2012, n. 114/E dell’Agenzia delle Entrate.

Per quanto riguarda, invece, i contratti di locazione a canone concordato si precisa che questi sono stati introdotti dall’art. 2, comma 3, della L. 9 dicembre 1998, n. 431. Per tali si

La riduzione del 5% è stata, a ragione, criticata finanche dalla più autorevole dottrina per essere «del tutto avulsa dalla realtà»²⁰⁶, al contempo manifestandosi la necessità di considerare le spese, a fronte delle quali tali riduzione è prevista, nella misura forfetaria del 30%.

Per quanto riguarda i canoni di locazione di immobili ad uso abitativo, l'art. 26 del Tuir prevedeva che gli stessi avrebbero dovuto concorrere alla determinazione del reddito del locatore anche qualora non percepiti.

Di talché il contribuente era comunque tenuto ad adempiere all'obbligazione tributaria, potendo contare sul riconoscimento di un credito d'imposta per quando indebitamente versato solo in un momento successivo, ossia in seguito ad accertamento avvenuto nell'ambito di un procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità.

Con l'art. 3-*quinquies* del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 cd. Decreto Crescita (convertito con modificazioni dalla L. 28 giugno 2019, n. 58) è stata introdotta un'importante modifica all'art. 26 del Tuir.

In particolare, è previsto che per i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, stipulati a decorrere dal 1 gennaio 2020, i canoni non percepiti non concorrono a formare il reddito, «purché la mancata percezione sia comprovata dall'intimazione di sfratto per morosità o dall'ingiunzione di pagamento»²⁰⁷.

Merita infine particolare attenzione la disposizione di cui all'art. 41 del Tuir che prevede l'aumento del reddito (e conseguentemente della tassazione) in misura pari ad 1/3 per le unità immobiliari non locate.

intendono quei contratti per i quali dev'essere rispettato quanto stabilito in appositi accordi definiti in sede locale fra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative.

²⁰⁶ Così, G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 627.

²⁰⁷ Resta fermo il fatto che la modifica ha espressamente interessato i soli contratti di locazione abitativa. Per questo motivo in relazione ai contratti di locazione ad uso non abitativo si ritiene valga la regola generale per cui i redditi fondiari sono dovuti indipendentemente dalla loro effettiva percezione. Ne deriva che per quest'ultima fattispecie il contribuente al fine di sottrarsi al pagamento dell'imposta debba pervenire alla risoluzione del contratto.

In particolare, la disposizione nella sua attuale versione sancisce che, “se le unità immobiliari ad uso di abitazione, possedute in aggiunta a quelle adibite ad abitazione principale del possessore o dei suoi familiari o all’esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali da parte degli stessi, sono utilizzate direttamente, anche come residenze secondarie, dal possessore o dai suoi familiari o sono comunque tenute a propria disposizione, il reddito è aumentato di un terzo”²⁰⁸.

È, dunque, prevista la maggiorazione della rendita catastale sia per gli immobili adibiti a residenze secondarie (ammobiliate) sia per quelli tenuti comunque a propria disposizione²⁰⁹.

La norma, contraddistinta da un indubbio carattere penalizzante nei confronti degli immobili non locati, originariamente era mitigata dalla previsione per cui il reddito di fabbricato veniva ridotto all’80% in relazione alle unità immobiliari *destinate alla locazione*, ma rimaste “sfitte” per causa non imputabile al possessore e, al contempo, obiettivamente provata²¹⁰.

Il legislatore faceva, infatti, esplicito riferimento alle unità immobiliari “non adibite all’uso del possessore o di suoi familiari, rimaste non locate per

²⁰⁸ Sul punto vd., S. PANSIERI, *Redditi fondiari*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012, 158, ove l’Autore osserva come «la finalità perseguita dal legislatore era, ad un tempo, quella di penalizzare chi non immetteva le abitazioni non utilizzate nel circuito delle locazioni, e quella di incentivare tale destinazione».

²⁰⁹ Nella Circolare del 27 maggio 1994, n. 73/E del Ministero delle Finanze viene precisato che tale maggiorazione non trova applicazione in relazione alle unità immobiliari non a disposizione del contribuente, sempreché tale circostanza sia «comprovata da un’apposita autocertificazione, da fornire a richiesta degli organi competenti».

Al riguardo, veniva poi specificato che «l’autocertificazione deve attestare l’assenza di allacciamenti alle reti dell’energia elettrica, dell’acqua e del gas e che l’unità immobiliare non è di fatto utilizzata. Nei casi di inagibilità per accertato degrado fisico (immobili diroccati, pericolanti o fatiscenti) e per obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica (non superabile con interventi manutentivi) è possibile attivare una procedura catastale tesa a conseguire la variazione dell’accertamento catastale e volta a far risultare la mancanza dei caratteri intrinseci che determinano l’ordinaria destinazione (categoria) del cespite immobiliare».

²¹⁰ Come si legge nella Circolare del 27 maggio 1994, n. 73/E del Ministero delle Finanze, la riduzione all’80% della rendita catastale era riservata alle «unità immobiliari non adibite all’uso del possessore o dei suoi familiari, destinate alla locazione e rimaste non locate per l’intero anno per cause non dipendenti dalla volontà del possessore, sempreché quest’ultimo avesse denunciato all’ufficio delle imposte e al Comune ove è ubicato l’immobile lo stato di non locazione entro 3 mesi dalla data in cui aveva avuto inizio lo sfitto, attestandone la durata nella dichiarazione dei redditi nello spazio riservato alle annotazioni».

l'intero periodo d'imposta per cause non dipendenti dalla volontà del possessore" medesimo²¹¹.

Ciononostante, non mancò chi denunciò l'incoerenza di tale impostazione con la logica propria dell'imposizione sul reddito: l'imposta risultava comunque dovuta «pur non essendovi produzione di un reddito» sia nell'ipotesi in cui l'immobile non fosse stato locato perché direttamente utilizzato dal possessore, che in quella del fabbricato sfitto e non a disposizione del possessore medesimo, in relazione alla quale il legislatore si sarebbe limitato «ad accordare una mera riduzione dell'imponibile»²¹².

Come si vedrà nel § 5, la regola sancita dall'art. 41 del Tuir – in forza del “principio di sostituzione” dell'IRPEF con l'IMU – nella sua attuale versione opera, tuttavia, solo in relazione agli immobili non locati ed esenti da IMU.

4.2. Prime considerazioni sulla natura patrimoniale dell'imposizione sui “redditi” fondiari

Le osservazioni che precedono offrono lo spunto per affrontare l'ultima tematica che qui viene in rilievo e che a sua volta svela il motivo per cui nell'ambito di uno studio dedicato alle imposte sul patrimonio, oggetto di analisi siano stati anche i redditi fondiari: apparentemente rientranti nell'imposizione sul reddito, potrebbe trattarsi, in realtà, di imposte sul patrimonio.

Nel Cap. I, § 3 si è avuto modo di constatare che al fine di qualificare un'imposta come patrimoniale o meno a nulla rileverebbe il fatto che l'imposta medesima sia idonea a colpire un reddito.

Con premura si è precisato come la questione inerente l'individuazione delle imposte patrimoniali, da un lato, e quella relativa ai limiti che tale forma di

²¹¹ Tale previsione è rimasta in vigore fino al 7 dicembre 1993, dipoi eliminata con le modifiche apportate all'art. 38 (oggi art. 41) del Tuir ad opera dell'art. 4 del D.L. 6 dicembre 1993, n. 503.

²¹² Così, M. MICCINESI, *La morosità del conduttore: occasione e spunti per una riflessione sul reddito dei fabbricati*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, 269.

imposizione incontra (o dovrebbe incontrare) affinché possa considerarsi legittima, dall'altro, siano argomenti da tenersi distinti.

In altri termini, si è dimostrato come le imposte patrimoniali siano idonee a colpire sia beni produttivi di reddito che beni assolutamente improduttivi.

Di talché il fatto che poi al momento della tassazione l'imposta possa in concreto essere pagata con il reddito ritraibile dal patrimonio medesimo, non è di per sé elemento sufficiente a qualificarla come imposta sul patrimonio ovvero sul reddito (dilemma dal quale ancor più non si uscirebbe qualora si appoggiasse la teoria che qualifica le imposte patrimoniali come prelievi sul reddito potenzialmente ritraibile dal patrimonio).

L'individuazione del *presupposto* di imposta è, invero, questione ben diversa dall'individuazione di un *criterio di determinazione della base imponibile commisurato al reddito* che un determinato bene sia idoneo a produrre.

Ne rappresenterebbe emblematico esempio la tassazione dei redditi fondiari.

In questo caso il contribuente viene chiamato al pagamento del tributo per il solo fatto di “possedere” l'immobile, “indipendentemente – recita testualmente l'art. 26 del Tuir – dalla percezione” di un reddito.

Ciò che verrebbe sottoposto ad imposizione è il cd. reddito figurativo, elemento che già da solo farebbe legittimamente dubitare sulla loro natura di imposte sul reddito.

Dubbi che inevitabilmente si rafforzano nel considerare talune norme che si rinvencono nell'impianto normativo dedicato alla tassazione dei redditi fondiari, si pensi proprio all'ipotesi da ultimo analizzata degli immobili tenuti a disposizione del contribuente e non locati.

Pur volendo attribuire ai redditi fondiari natura di prelievo reddituale, non può non constatarsi come i redditi cc.dd. figurativi o virtuali (ad esempio dei terreni incolti o degli immobili non locati) non costituiscano di fatto un incremento patrimoniale, dunque un reddito²¹³: «è ovvio che in tali ipotesi

²¹³ Sulla differenza tra reddito e patrimonio e, in particolare, sulla nozione di reddito vd. Cap. III, § 2.

eccezionali si tassa non il reddito, quale incremento del patrimonio preesistente, che non c'è e la cui esistenza non può essere normativamente inventata, ma il patrimonio. E l'imposta reddituale si trasforma in imposta di stampo patrimoniale, gravante su un patrimonio sterile, improduttivo di frutti»²¹⁴.

Inevitabilmente si finirebbe per notare da un lato, l'incoerenza di tale impostazione con la *ratio* che ispira l'imposizione sul reddito²¹⁵, dall'altro, le situazioni di ineguaglianza che si verrebbero a creare²¹⁶.

Merita menzione in questa sede una brillante lettura dell'assetto impositivo sin qui descritto.

È stato, invero, osservato come il presupposto impositivo dell'IRPEF sia identificato dall'art. 1 del Tuir nel "possesso dei redditi" rientranti nelle ben note sei categorie, le quali – a loro volta – individuano i criteri di determinazione dei relativi redditi (*rectius* degli importi relativi alle diverse tipologie di reddito).

Ciononostante, tale meccanismo con riferimento ai redditi fondiari risulterebbe sostanzialmente sovvertito.

Tra le tante, si consideri, ad esempio, l'ipotesi in cui l'immobile non sia locato, dunque non dia luogo a reddito alcuno, eppure l'imposta risulti comunque dovuta.

²¹⁴ In questi termini, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 10.

²¹⁵ Sul punto cfr. C. CORRADO OLIVA, *Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili. Alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2013, 3, 10623 ss., ove si legge: «allorché l'imposizione sugli immobili è poi confluita nell'ambito della imposta sui redditi, essa ha mantenuto [le] sue caratteristiche, che si discostano da quelle proprie delle altre categorie di reddito e che contrastano con l'intera struttura ed il presupposto dell'imposizione reddituale». L'Autore nel denunciare l'incoerenza di tale forma di tassazione all'interno dell'imposizione sul reddito, osserva: «Il nostro sistema di imposizione reddituale è infatti improntato alla tassazione del reddito prodotto con qualche concessione a favore del c.d. reddito entrata, ma non accade mai, salvo che appunto per i redditi dominicali e quelli dei fabbricati, che sia sottoposto ad imposizione un reddito soltanto potenziale, nella certezza della assenza di qualsiasi incremento patrimoniale». Per i riferimenti bibliografici relativi alle opposte teorie del reddito prodotto e del reddito entrata vd. *infra*, Cap. III, § 2.2.

²¹⁶ Cfr., G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 10, il quale conclude sul punto constatando che «non sempre le ragioni del fisco hanno una loro ragion d'essere concettualmente plausibile».

È stato acutamente osservato come «per i redditi fondiari accade in questi casi che *le regole di determinazione dell'importo del reddito* proprie della categoria *portino*, in pratica, ad *una modifica addirittura del presupposto dell'imposta, che è rappresentato non più dal possesso del reddito ma dal mero possesso del bene*, in ragione della sua potenziale produttività»²¹⁷.

In considerazione delle osservazioni sinora effettuate, sembra, dunque, non vi sia spazio per alcun tipo di dubbio circa il fatto che i redditi fondiari rappresentino in realtà in alcuni casi una forma di imposizione sul patrimonio celata all'interno delle imposte sul reddito.

Sul punto si rimanda alle considerazioni conclusive, ove troveranno spazio ulteriori riflessioni.

5. I Rapporti tra l'IMU e le imposte sui redditi. Il principio di “sostituzione” tra IMU ed IRPEF

Come si è avuto modo di vedere nel § 3.1, l'art. 13, comma 1, del D.L. n. 201/2011 ha istituito l'IMU in via sperimentale a partire dall'anno 2012, in conformità a quanto disposto dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23/2011, ove compatibili.

Per parte sua l'art. 8 dispone che l'IMU “sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati”

L'effetto sostituzione enunciato dalla norma – comportando l'applicazione della sola IMU – si risolve in concreto nella non concorrenza alla determinazione della base imponibile IRPEF dei redditi fondiari per i quali tale sostituzione è prevista.

Al riguardo, la Circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF del Ministero dell'Economia e delle Finanze, prima, e la Circolare 11 marzo 2013, n.5/E dell'Agenzia delle Entrate, poi, hanno precisato che nella nozione di

²¹⁷ Così, C. CORRADO OLIVA, *Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili. Alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2013, 3, *passim*.

immobili non locati sono ricompresi anche quelli concessi in comodato d'uso gratuito e quelli utilizzati ad uso promiscuo dal professionista.

Non solo. Dal tenore letterale della normativa di riferimento possono trarsi rilevanti conclusioni in relazione al trattamento impositivo riservato ai redditi derivanti dai terreni.

L'art. 8 citato nel sancire il principio di sostituzione dei redditi fondiari, precisa che viene fatto salvo quanto disposto dal successivo art. 9, comma 9.

Quest'ultima disposizione a sua volta prevede che continua ad essere assoggettato alle ordinarie imposte sui redditi – tra gli altri – anche il reddito agrario.

In considerazione del fatto che i terreni sono suscettibili di produrre sia il reddito dominicale che quello agrario, è stato osservato come per effetto dell'esplicito richiamo ai soli redditi agrari, il meccanismo di sostituzione operi anche con riferimento ai redditi dominicali.

Ne deriva che nella nozione di “beni” non locati rientrano non solo i fabbricati ma anche i terreni.

Simile conclusione dispiega peraltro effetti diretti anche in relazione al significato da dover attribuire al termine “locati”.

È infatti noto come l'elemento che differenzia la locazione dall'affitto sia rappresentato – in estrema sintesi – dal fatto che oggetto del contratto di affitto siano i beni produttivi.

Affermando, dunque, che nella nozione di “beni” rientrano non solo i fabbricati ma anche i terreni, pure il riferimento alla “locazione” sembra debba essere inteso in termini ampi, tali da ricomprendervi l'ipotesi dell'“affitto” dei terreni medesimi.

La chiave di lettura ora esposta è stata fornita in un primo momento dal MEF nella Circolare n. 3/DF/2012, dipoi ripresa dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.5/E/2013 ove, di conseguenza, si legge che «la locuzione “*beni non locati*” ricomprende sia i fabbricati sia i terreni; per cui, detti immobili rientrano nell'oggetto dell'IMU non solo nel caso in cui non risultino locati, ma anche in quello in cui non siano affittati. L'effetto

sostitutivo, quindi, si esplica sui redditi fondiari rivenienti dai terreni, per la componente dominicale, e dai fabbricati, non affittati e non locati»²¹⁸.

Altrimenti detto, per gli immobili non locati o affittati risulta dovuta la sola IMU, mentre per quelli locati o affittati risultano dovute sia l'IMU che l'IRPEF.

In aggiunta all'ipotesi dei redditi agrari, il medesimo art. 9 ne individua altre in cui la regola della sostituzione non opera ed in relazione alle quali, pertanto, continuano ad applicarsi le ordinarie imposte sui redditi.

In particolare, rientrano in tale ultima previsione:

- i redditi fondiari diversi da quelli ai quali si applica la cedolare secca²¹⁹;
- i redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 del Tuir, ossia i redditi derivanti dagli immobili relativi ad imprese commerciali e da quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni;
- i redditi derivanti dagli immobili posseduti dai soggetti passivi IRES;
- gli immobili esenti dall'IMU; fattispecie, quest'ultima, che porta ad inevitabili considerazioni sul piano della coerenza legislativa, ed in merito alle quali si rinvia al successivo § 5.1.

Con la legge di stabilità per il 2014 (L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 717) è stata, inoltre, introdotta una particolare fattispecie di sostituzione parziale per gli immobili ad uso abitativo non locati, situati nel

²¹⁸ In particolare, in relazione al principio di sostituzione, nella Circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF del Ministero dell'Economia e delle Finanze si legge che «Tale principio trova una parziale applicazione nell'ipotesi di terreni non affittati, tenuto conto della previsione di cui all'art. 9, comma 9, del D. Lgs. n. 23 del 2011, laddove dispone che il reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR continua ad essere assoggettato alle ordinarie imposte erariali sui redditi. In tale ipotesi, pertanto, risultano dovute l'IRPEF e le relative addizionali sul reddito agrario, mentre l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali sul solo reddito dominicale».

²¹⁹ Applicabile ai fini IRPEF sui redditi fondiari derivanti dalla locazione ad uso abitativo di unità immobiliari abitative.

medesimo Comune ove si trova l'immobile adibito ad abitazione principale ed in relazione ai quali è dovuta l'IMU.

In questo caso, infatti, il relativo reddito concorre alla formazione della base imponibile dell'IRPEF (e delle relative addizionali) nella misura del 50% (art. 9, comma 9, D.Lgs. n. 23/2011).

Al fine di permettere la corretta applicazione della disposizione in commento, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 21 maggio 2014, n. 11/E, al par. 1.2, ha chiarito che per "abitazione principale" deve intendersi quella individuata ai fini IRPEF (e non IMU²²⁰), ossia "quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente" (art. 10, comma 3-*bis*, del Tuir).

Per completezza espositiva deve precisarsi che in applicazione del principio di sostituzione, in forza l'esenzione dall'IMU, la rendita dell'abitazione principale concorre alla formazione del reddito complessivo dell'IRPEF.

Tale meccanismo, tuttavia, viene "neutralizzato" dal disposto di cui all'art. 10, comma 3-*bis*, del Tuir (rubricato "Oneri deducibili") che sancisce la regola per cui se alla formazione del reddito complessivo concorrono il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze, dal reddito complessivo IRPEF si deduce un importo fino all'ammontare della rendita catastale dell'unità immobiliare stessa e delle relative pertinenze, rapportato al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione ed in proporzione alla quota di possesso di detta unità immobiliare.

Il principio di sostituzione – che dovrebbe trovare applicazione anche in ipotesi di comodato d'uso gratuito – opera invece solo parzialmente nel caso delle unità immobiliari non di lusso concesse in comodato d'uso gratuito ai

²²⁰ Ai fini IMU si ricorda che ai sensi dell'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201/2011, per abitazione principale deve intendersi "l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente". Per ulteriori approfondimenti sul tema, si rinvia a quanto indicato precedentemente nel § 3.1.

parenti in linea retta entro il primo grado, che la utilizzano come abitazione principale. In questo caso, invero, qualora siano rispettate determinate condizioni il legislatore prevede la riduzione dell'IMU al 50%.

5.1. (segue) Osservazioni critiche sul piano della coerenza legislativa

Alla luce del quadro normativo sinora descritto s'impongono inevitabili considerazioni.

Sembra difficile negare come l'incontrollata stratificazione di norme tributarie atte a colpire il possesso di beni immobili abbia dato vita ad un sistema impositivo che, complessivamente inteso, strida con i principi di equità e giustizia cui il prelievo tributario stesso dovrebbe ispirarsi.

Le stesse ragioni poste a fondamento del principio di sostituzione sembrano, peraltro, contraddette se si considera l'ipotesi dei beni immobili esenti da IMU.

Procedendo per gradi.

Vi sono, da un lato, l'Imposta municipale propria di natura dichiaratamente patrimoniale, dall'altro, l'Imposta sul reddito delle persone fisiche (*rectius* i redditi fondiari) di natura, al contrario, dichiaratamente reddituale.

Per cui un bene immobile, terreno o fabbricato che sia, ben potrebbe essere coinvolto all'interno di un meccanismo di doppia imposizione, scontando dapprima l'imposta patrimoniale, per il solo fatto di essere oggetto di un diritto reale, dipoi anche quella reddituale, per via del reddito da questo ritraibile.

Coerentemente, il principio di sostituzione – che opera appunto per i redditi derivanti dai beni immobili non locati/affittati – dovrebbe avere quale fine quello di evitare proprio tale meccanismo di doppia imposizione laddove il bene non dovesse chiaramente dar luogo ad alcun reddito.

Partendo da tali premesse, infatti, si dovrebbe concludere riconoscendo al legislatore l'intenzione di aver voluto individuare una soluzione conforme ai diversi presupposti impositivi che sono alla base delle due distinte forme di

prelievo, assoggettando, quindi, alla sola IMU un bene che evidentemente nessun reddito ha prodotto.

Epperò tale logica viene meno se si considera l'ipotesi contemplata dal comma 9 dell'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011 che prevede espressamente la non applicazione della regola della sostituzione (con conseguente applicazione dell'IRPEF) per gli immobili non locati (dunque non produttivi di reddito) che risultino esenti da IMU.

Inevitabilmente si potrebbe giungere a due conclusioni.

In primo luogo, ciò confermerebbe quanto osservato nel § 4.2 sui forti dubbi che permangono sulla celata natura patrimoniale dei "redditi" fondiari.

Non in ultimo, com'è stato osservato in dottrina, con il principio di sostituzione la reale intenzione del legislatore sembrerebbe non tanto quella di rispondere a logiche di coerenza legislativa offrendo una soluzione al problema dei cd. redditi figurati, quanto piuttosto quella di «ridurre la pressione fiscale sugli immobili laddove appariva esagerata e quindi soltanto laddove le due imposte si sovrapponevano»²²¹.

Problema che, peraltro, risulta solo in parte risolto.

I casi in cui contestualmente all'IMU vengono applicate anche l'IRPEF o l'IRES rappresentano la maggioranza.

Come si è avuto modo di vedere, infatti, il principio di sostituzione per le persone fisiche non opera sia per gli immobili locati che per quelli non locati se situati nel medesimo Comune in cui si trova l'abitazione principale²²²; mentre per le società, e in generale per i soggetti passivi IRES, non trova applicazione in nessun caso, indipendentemente dal fatto che l'immobile sia concesso in locazione o meno.

²²¹ In questi termini, C. CORRADO OLIVA, *Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili. Alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2013, 3, *passim*, ove l'A. parla di «reviviscenza» dell'IRPEF.

²²² Sebbene sia opportuno rammentare che in questo caso opera solo parzialmente, dal momento che il reddito concorre alla determinazione della base imponibile IRPEF nella misura del 50%.

Autorevole dottrina con cosciente lucidità d'analisi, in riferimento alle forme d'imposizione sinora analizzate, ha constatato come «appare difficile negare che la vigente regolamentazione della tassazione dei redditi fondiari e delle 'fonti' di tali redditi (terreni e fabbricati urbani) [sia] contraddistinta da molteplici aporie, semplificazioni irragionevoli, eccessi di prelievo di stampo espropriativo²²³, che gli ultimi interventi legislativi realizzati [...] hanno accentuato ed esasperato»²²⁴.

Ne sono riprova i dati reali.

Si pensi primo luogo al meccanismo dei moltiplicatori IMU applicati alla rendita catastale, la quale rappresenta un mero dato di partenza per poter calcolare l'imposta dovuta.

Alla rendita catastale²²⁵ rivalutata del 5 % si applicano, infatti, i moltiplicatori previsti dalla legge, differenziati in base alla categoria cui l'unità immobiliare appartiene. Ottenuta così la base imponibile, potrà essere applicata l'aliquota deliberata dal Comune.

Diviene semplice, in tal modo, giungere a constatare quanto gravoso possa essere il carico fiscale imposto ai contribuenti²²⁶.

Secondo le stime riportate dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT) il mercato immobiliare italiano residenziale rispetto alla media del 2010²²⁷ ha

²²³ Sul punto cfr. G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 137 ss.; ID., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in Riv. dir. trib., 2010, I, 139 ss. ed in particolare 154-155.]

²²⁴ In questi termini, G. FALSITTA, *Estratto dal Manuale di Diritto Tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Milano, 2019, 49.

²²⁵ Rappresentata per i terreni dal reddito dominicale.

²²⁶ Cfr. G. FALSITTA, *Estratto dal Manuale di Diritto Tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Milano, 2019, 50, il quale, tra l'altro, con parole decise scrive «è spiegabile per quale ragione, al fine di determinare il valore capitale degli immobili, per l'applicazione dell'Imu, il reddito dominicale, dopo la rivalutazione, debba essere moltiplicato per il coefficiente 130, quello dei fabbricati delle categorie catastali A, C2, C6, C7 per il coefficiente 160, quello della categoria C1 per il coefficiente 55, quello della categoria C10 per 80 e infine quello delle categorie B, C3, C4 e C5 per 140? Da dove nascono questi numeri? E perché sono stati fortemente rivalutati e anche modificati in modo eterogeneo i coefficienti utilizzati in precedenza per l'ICI? Nella relazione governativa nulla si precisa al riguardo. Questo silenzio lascia pensare che codesti moltiplicatori sono stati inventati a tavolino per ragioni di incremento del gettito e sono privi di qualunque validità accertativa. Sono, in altri termini, strumenti di predeterminazioni normative scompagnate da ogni correlazione con i valori dei beni da tassare».

registrato nel primo trimestre del 2019 una diminuzione dei prezzi delle abitazioni pari al 17,2%.

La drastica recessione dei prezzi degli immobili viene accompagnata da una lenta ripresa delle compravendite, la maggior parte delle quali ad uso abitativo²²⁸. Dati che indubbiamente fanno riflettere sulle politiche fiscali degli ultimi anni, potendosi giungere alla conclusione che le famiglie proprietarie di seconde case non riuscendo ad ottenere un reddito effettivo (*rectius*, una rendita) da tali immobili siano disposte sin anche a venderli al di sotto del loro valore reale o addirittura a svenderli, in forza dell'eccessivo carico tributario che da questi deriva²²⁹.

Sulla base di queste premesse, risulta difficile, allora, smentire quelle tesi che nel lungo periodo intravedono nelle imposte sul patrimonio un prelievo distruttore, o meglio, a carattere espropriativo.

²²⁷ Il 2010 rappresenta il primo anno per il quale è disponibile la serie storica dell'indice dei prezzi delle abitazioni (IPAB).

²²⁸ Si è constatato come «l'andamento delle compravendite, espresso in termini di numero indice con anno base 1997, mette in luce una prima fase di crescita del mercato immobiliare, che porta l'indice al suo massimo livello nel 2006, oltre il 50% al di sopra di quello del 1997. Il periodo che segue registra, in corrispondenza della crisi economica, una contrazione fino al 2013, anno nel quale le transazioni raggiungono il minimo storico (sono circa un quinto in meno rispetto al 1997 e quasi la metà di quelle registrate nel 2006). Il 2012 ha rappresentato il momento di flessione più marcata (-22,6% rispetto all'anno precedente). La terza fase temporale, a partire dal 2014, mostra una graduale ripresa del mercato immobiliare, trainata dal settore abitativo, con un aumento di transazioni pari al 35,7% nel 2018 rispetto ai valori minimi del 2013, ma ancora con un gap del 28,9% rispetto ai valori massimi del 2006»; così, ISTAT, *Esame delle proposte di legge C. 1429, C. 1904 e C. 1918 in materia di imposta municipale sugli immobili. Audizione dell'Istituto nazionale di statistica Dott. Gian Paolo Oneto Direttore della Direzione centrale per la contabilità nazionale*, VI Commissione Finanze, Camera dei Deputati, Roma, 23 luglio 2019, 10-11.

²²⁹ Per un'analisi critica in merito alla tassazione del reddito dei fabbricati, vd., S.M. RONCO, *La tassazione degli immobili ad uso commerciale tra tassazione in base alla maturazione del canone, presunzione di percezione e diritto alla prova della mancata percezione*, in *Giur. it.*, 2012, *Dir. trib.*, 2433 ss.; E. RIGHI, *Imu e Costituzione*, in *Boll. trib.*, 2012, 1683 ss.

6. L'imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE)

L'art. 19, comma 13, del D.L. n. 201/2011 ha istituito – a decorrere dal 2012²³⁰ – l'imposta sul valore degli immobili situati all'estero, a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato²³¹.

Il tributo non si considera, pertanto, dovuto dai soggetti passivi IRES e dalle società di persone.

In particolare, i soggetti passivi dell'imposta sono individuati dal successivo comma 14 nel proprietario dell'immobile ovvero nel titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi o superficie sullo stesso, non anche il titolare della nuda proprietà²³².

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 2 luglio 2012, n. 28/E, ai fini dell'individuazione dei diritti reali in forza dei quali i titolari sono tenuti al pagamento del tributo si deve fare riferimento agli analoghi

²³⁰ L'art. 1, comma 518, della L. 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità per il 2013) ha posticipato il termine di decorrenza dell'IVIE al 2012, originariamente fissato al 2011.

²³¹ Per individuare la residenza ai fini fiscali si deve fare riferimento alle disposizioni di cui all'art. 2, comma 2, del TUIR, il quale dispone che “si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”. La norma individua, dunque, tre criteri di collegamento oggettivi con il territorio dello Stato italiano che sono tra loro alternativi in quanto è sufficiente che ricorra anche uno solo di questi per poter considerare una persona fisica residente in Italia ai fini fiscali.

Il comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR introduce poi una norma antielusiva finalizzata a contrastare i fittizi trasferimenti di residenza fiscale delle persone fisiche, effettuati verso Paesi considerati a fiscalità privilegiata. Si tratta, in particolare, di una presunzione legale relativa di residenza fiscale in Italia per i cittadini italiani che si siano cancellati dall'anagrafe della popolazione residente ovvero si siano trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata, individuati con Decreto Ministeriale del 4 maggio 1999.

²³² Così come chiarito nella Circolare 2 luglio 2012, n. 28/E. Sul punto, cfr., anche, A. ZOCCALI, *Imposte sul valore degli immobili esteri*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 4, 2012, 12 ss. .

L'Agenzia delle Entrate con la summenzionata circolare ha inoltre specificato che il tributo si applica anche qualora gli immobili siano detenuti per il tramite una società fiduciaria ovvero risultino formalmente intestati ad entità giuridiche (quali ad esempio società, fondazioni o *trust*) che agiscono in veste di soggetti interposti, ma l'effettiva disponibilità degli immobili risulta, tuttavia, attribuibile a persone fisiche residenti.

Per gli immobili detenuti tramite un *trust* (indipendentemente dal fatto che sia residente o meno) qualora questo rappresenti un semplice schermo formale ed in realtà la disponibilità dei beni sia attribuibile ad altri soggetti, sono questi ultimi quelli tenuti al pagamento dell'imposta e non il *trust* medesimo, dovendo quest'ultimo essere considerato come un soggetto meramente interposto. Per maggiori approfondimenti in merito all'individuazione di tali fattispecie si rinvia a quanto indicato nella Circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E (par. 1) e nella Circolare 27 dicembre 2010, n. 61/E dell'Agenzia delle Entrate.

istituti previsti nell'ordinamento dello Stato estero in cui si trova l'immobile²³³.

L'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali questo si è protratto²³⁴.

Per ragioni di coerenza ed uniformità di trattamento impositivo, il tributo presenta numerose analogie con l'IMU il cui ambito di applicazione, al contrario, riguarda gli immobili ubicati in Italia.

Ai fini del calcolo dell'imposta, il valore cui applicare l'aliquota dello 0,76% viene individuato in modo differente a seconda che l'immobile si trovi in un Paese appartenente all'Unione europea (o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni) o meno.

In particolare, nel primo caso il valore è quello catastale così come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato ai fini dell'assolvimento di imposte di natura patrimoniale o reddituale.

In mancanza di tale valore, e, in generale, sempre per gli immobili situati in Paesi diversi, si assume quello pari al costo del bene medesimo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti²³⁵ e, in mancanza, da quello di mercato²³⁶.

²³³ Nella suddetta circolare viene riportato l'esempio degli immobili situati in Paesi di *common law*. In questo caso, infatti, potrebbe sussistere «sia un diritto di proprietà fondiaria assoluta - “*freehold*” - che un diritto al possesso dei beni - “*leasehold*”. Quest'ultimo dà diritto al possesso di beni immobili, disgiuntamente alla proprietà, solitamente per un periodo di tempo molto elevato, dietro il pagamento di un corrispettivo. Considerato che tale istituto presenta maggiori analogie con i diritti reali come disciplinati dall'ordinamento italiano (in particolare, con l'usufrutto), piuttosto che con il diritto di locazione, si ritiene che in tal caso sono tenuti al pagamento dell'imposta in questione i titolari di tale diritto e non anche i titolari della proprietà fondiaria assoluta». Sul punto cfr., L. MIELE - V. RUSSO, *Applicazione di IVIE e IVAFE tra chiarimenti e criticità*, in *Corr. Trib.*, 27, 2012, 2061 ss.

²³⁴ A tal fine la norma specifica che il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni è computato per intero.

²³⁵ Cfr., D. LIBURDI, *Immobili all'estero: i riflessi del Decreto Monti nell'Unico 2012*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 3, 2012, *passim*.

²³⁶ Rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

Ad ogni modo, l'IVIE non è dovuta se l'importo così determinato non supera i 200 euro.

Per ciò che concerne il valore determinato su base catastale l'Agenzia delle Entrate nella circolare summenzionata ha precisato che qualora ad uno stesso immobile siano stati attribuiti dal Paese estero valori catastali diversi ai fini delle imposte reddituali e delle imposte patrimoniali ivi dovute, il valore catastale che deve essere assunto a base imponibile per l'IVIE è quello utilizzabile nel medesimo Paese ai fini delle imposte patrimoniali.

«Non è, invece, utilizzabile, a tal fine, un valore che esprima il reddito medio ordinario dell'immobile, a meno che la legislazione locale non preveda l'applicazione di meccanismi di moltiplicazione e rivalutazione analoghi a quelli previsti dalla legislazione italiana, idonei a consentire la determinazione del valore catastale dell'immobile».

Conformemente a quanto previsto per l'IMU, anche per l'IVIE è prevista l'esenzione dal pagamento del tributo se l'immobile è adibito ad abitazione principale ovvero si tratti della casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio.

Fanno eccezione a tali regole le unità immobiliari che in Italia risultano classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali, tuttavia, è prevista sia l'applicazione dell'aliquota ridotta allo 0,4 % che la detrazione, fino a concorrenza del suo ammontare, di euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione.

Se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi la detrazione spetta a ciascuno in proporzione alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica.

Al fine di evitare un trattamento impositivo discriminatorio nei confronti dei redditi derivanti da immobili situati all'estero, il legislatore con la legge di stabilità per il 2013 (L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 518) ha, inoltre, introdotto per l'IVIE il medesimo meccanismo di sostituzione

previsto tra l'IRPEF e l'IMU, anche in considerazione delle analogie che l'imposta sul valore degli immobili situati all'estero presenta con l'Imposta municipale propria.

In particolare, la disposizione in commento prevede che per gli immobili non locati assoggettati all'IVIE non si applica l'art. 70, comma 2, del Tuir.

Per parte sua, l'art. 70 citato sancisce che “i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero [...]”.

Mentre invece “i redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese”.

In questo modo, come osservato nella Circolare 9 maggio 2013, n. 13/E dell'Agenzia delle Entrate, è stato ampliato l'ambito di non applicazione dell'art. 70, comma 2, del Tuir includendo, in aggiunta agli immobili adibiti ad abitazione principale, anche gli immobili non locati²³⁷.

Il comma 16 dell'art. 19 citato al fine di evitare meccanismi di doppia imposizione prevede che dall'imposta dovuta sia dedotto, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'importo eventualmente versato nello Stato estero a titolo di imposta patrimoniale.

Per gli immobili situati in Paesi appartenenti all'Unione europea o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 28/E/2012 ha chiarito che dall'imposta dovuta in Italia, si detraggono in primo luogo le imposte patrimoniali già assolte all'estero, e, qualora dovesse esservi un'eccedenza di imposta reddituale gravante sugli stessi che

²³⁷ Tuttavia, come precisato nella Circolare n. 13/E /2013 citata, qualora l'immobile sia locato solo per una parte dell'anno le disposizioni dell'art. 70, comma 2, del Tuir si applicano con riferimento alla parte del periodo di imposta in cui verifica tale circostanza. Sul punto, cfr., anche la Circolare 11 marzo 2013, n. 5/E dell'Agenzia delle Entrate.

non sia già stata detratta ai sensi dell'art. 165 del Tuir, dall'imposta dovuta in Italia per quegli immobili si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un ulteriore credito d'imposta pari all'eccedenza medesima.

Sezione III – La disciplina fiscale delle società di comodo

Sommario: 1. La disciplina delle società di comodo. Profili generali – 1.1. (segue) I soggetti rientranti nell’ambito di applicazione della disciplina delle società di comodo. Il cd. *test di operatività* e le società in perdita sistematica – 1.2. (segue) *Ratio* della disciplina. Le ipotesi di esclusione. La difesa del contribuente in sede precontenziosa – 2. La natura patrimoniale del regime impositivo inerente la tassazione delle società di comodo

1. La disciplina delle società di comodo. Profili generali

L’attuale disciplina delle società di comodo rinviene la sua fonte nell’art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724, quale risultato di una lenta stratificazione normativa²³⁸.

Ai fini tributari la disciplina trova applicazione in relazione alle società di mero godimento, nella cui categoria sono ricomprese anche le società cd. inattive, le quali tutte risultano caratterizzate da un uso improprio della veste societaria.

Al riguardo, è stato osservato come lo stesso termine “di comodo” sia volto a sottolineare l’uso della veste societaria secondo modalità non conformi, o meglio devianti, rispetto alle regole e ai principi generali dell’ordinamento il quale tradizionalmente individua l’organismo societario come entità ove due o più persone conferiscono beni o servizi per l’esercizio in comune di un’attività economica allo scopo di dividerne gli utili²³⁹.

²³⁸ La disposizione in commento negli anni è stata, invero, oggetto di diverse modifiche normative.

Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate nella Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E – a completamento degli indirizzi interpretativi forniti con le Circolari 4 agosto 2006 n. 28/E, 2 febbraio 2007, n. 5/E, 16 febbraio 2007, n. 11/E, 15 marzo 2007, n. 14/E, nonché con la Risoluzione 12 marzo 2007, n. 43/E – ripercorre parte di tale processo evolutivo iniziato con i correttivi apportati dall’art. 27 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 (convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85) sino a giungere a quelli di cui agli artt. 35, comma 15 e 16, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248) e 1, comma 109, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007).

La norma è stata poi ulteriormente modificata dall’art. 1, comma 128, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008).

Per ulteriori approfondimenti sull’evoluzione storica della disciplina in parola, vd. R. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell’impresa*, Pisa, 2017, 68 ss..

²³⁹ Cfr., A. SRAFFA – P. BONFANTE, *Società anonime in fraudem legis?*, in *Riv. dir. comm.*, 1922, I, 65; G. IUDICA, *Società di comodo*, in *Qadrimestre*, 1988, 147.

Ai fini fiscali le società di comodo vengono individuate sulla base di una «predeterminazione normativa di ricavi, che ne attesta l'improduttività e ne evidenzia il probabile esercizio di un mero godimento»²⁴⁰.

In particolare, le società in oggetto si caratterizzano per lo svolgimento di attività finalizzate al mero utilizzo diretto dei beni appartenenti alla società medesima ovvero all'amministrazione degli stessi per trarne una qualche utilità.

Come acutamente osservato in dottrina, l'elemento qualificante si rinviene, dunque, nella «tipologia di attività esercitata che si definisce “di tipo debole”» proprio perché limitata all'esercizio delle attività ora menzionate e non a quella tipica d'impresa commerciale²⁴¹.

Per tali società o enti²⁴² il legislatore tributario ha stabilito particolari regole. Come si avrà modo di vedere nel prosieguo, si tratta di una disciplina di predeterminazione del reddito sulla base di coefficienti stabiliti dalla legge e applicabili al valore di taluni beni preventivamente individuati di cui il soggetto passivo abbia il possesso²⁴³.

Ciò in virtù del fatto che tali beni (quali ad esempio immobili, azioni e strumenti finanziari) sono considerati idonei a produrre ricchezza

²⁴⁰ Come evidenziato dalla più Autorevole dottrina il fenomeno, trovando origine nel diritto civile e commerciale ai fini tributari deve essere inquadrato e definito autonomamente «pur appartenendo indiscutibilmente alla medesima tradizione giuridica e rilevando un sottofondo logico comune, vale a dire l'utilizzo improprio della struttura societaria»; in tal senso R. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 17 ss. ed in particolare 36-38.

L'A. evidenzia come ai fini civilistici il nel termine “società di comodo” vengono ricomprese molteplici fattispecie diverse nelle quali «l'utilizzo della forma societaria avviene per motivi differenti rispetto a quelli che generalmente e fisiologicamente ne governano l'acquisizione, secondo i principi generali del diritto civile».

Ai fini tributari, invece, viene preso in considerazione solo un tipo di società di comodo tra quelle individuate in sede civilistica, ossia le società di mero godimento di beni patrimoniali.

²⁴¹ Così, R. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 37; sul punto vd. anche, P. GHIONNI, *Società di mero godimento tra teoria generale e nuovo diritto societario*, in *Riv. soc.*, 2008, 1315; S. PESCATORE, *Attività e comunione nelle strutture societarie*, Milano, 1974, 106.

²⁴² In particolare si tratta delle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché delle società e degli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

²⁴³ In taluni casi la disciplina fa riferimento anche al concetto di “detenzione”, come ad esempio in ipotesi di contratto di *leasing*.

indipendentemente dall'esercizio di un'attività d'impresa nonché dalla sua effettiva percezione²⁴⁴.

La disciplina delle società di comodo impone alle società e agli enti che vi rientrano di determinare il reddito d'impresa (e dunque di indicarlo in sede di dichiarazione) nella misura fissata *ex lege*²⁴⁵.

Il reddito minimo individuato dal legislatore viene, invero, calcolato sommando i valori di taluni beni patrimoniali posseduti dalla società, in percentuale variabile a seconda della loro tipologia²⁴⁶.

Questo rappresenta uno degli aspetti che *in primis* ha indotto taluni a dubitare sulla legittimità costituzionale della disciplina in parola.

²⁴⁴ Come evidenziato in dottrina, «viene in questo modo enfatizzata la peculiare (ma debolissima) struttura inferenziale della disposizione, la quale, abbandonato ogni riferimento agli schemi generali di determinazione analitica del reddito sulla base di componenti tendenzialmente effettive, muove dal possesso di taluni beni (fatto noto) per risalire, attraverso un'operazione matematica, al reddito (fatto ignoto) ascrivibile al soggetto passivo»; in questi termini, G. FALSITTA, *Estratto dal Manuale di Diritto Tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Milano, 2019, 570.

²⁴⁵ Ciò non può comportare, ad ogni modo, una “immobilizzazione” dell'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, la quale ben potrebbe procedere alla rideterminazione del reddito in capo alla società ove constatasse la realizzazione di un reddito superiore rispetto a quello minimo fissato *ex lege* e dalla stessa indicato in dichiarazione.

²⁴⁶ Più precisamente, il comma 3, dell'art. 30 della L. n. 724/1994 stabilisce la regola per cui ai fini dell'imposta personale sul reddito per le società e per gli enti non operativi si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali:

- a) l'1,50% sul valore dei beni indicati nella lettera a) del comma 1;
- b) il 4,75% sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell' art. 8-*bis*, comma 1, let. a), del D.P.R. n. 633/1972 (e successive modificazioni) anche in locazione finanziaria; per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la predetta percentuale è ridotta al 3%; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ulteriormente ridotta al 4%; per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dello 0,9%;
- c) il 12% sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria. Le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma.

Il comma 3-*bis* per parte sua detta, invece, regole in materie di IRAP per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3 aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.

In dottrina, al riguardo, si è parlato di «percentuali indimostrate sul versante dell'*id quod plerumque accidit* e non necessariamente idonee ad esprimere, secondo criteri di ragionevolezza, il reddito effettivamente prodotto dal soggetto non operativo»; ciò in considerazione del fatto che si dia quasi per certo che «il possesso di un bene immobile [si traduca] nel possesso di un reddito [...] come se il suddetto reddito obbedisse, da un punto di vista economico prima ancora che giuridico, ad una legge di stretta, immutabile derivazione dal patrimonio, con evidenti delimitazioni, oltretutto, sul piano quantitativo»²⁴⁷.

1.1. (segue) I soggetti rientranti nell'ambito di applicazione della disciplina delle società di comodo. Il cd. *test di operatività* e le società in perdita sistematica

Ai fini dell'individuazione dei soggetti rientranti nell'ambito applicativo della disciplina delle società di comodo l'art. 30, comma 1, della L. n. 724/1994 introduce il cd. *test di operatività*.

In particolare, si considerano “non operative” le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato per le quali l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi (esclusi quelli straordinari) risultanti dal conto economico (ove prescritto)²⁴⁸ è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando determinate percentuali previste dallo stesso art. 30 a taluni beni anch'essi specificamente individuati dal legislatore²⁴⁹.

²⁴⁷ In questi termini, G. FALSITTA, *Estratto dal Manuale di Diritto Tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Milano, 2019, 579.

²⁴⁸ Al riguardo la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate con la Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E ha precisato che «per i soggetti non tenuti ai fini fiscali alla redazione del bilancio, il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall' art. 18 del D.P.R. n. 600/1073. In tal caso, ai fini della disciplina in esame, non si tiene conto dei crediti, che - come è noto - non trovano rappresentazione contabile».

²⁴⁹ Per completezza espositiva si riporta quanto specificamente sancito dalla disposizione in commento ai fini dell'individuazione delle percentuali da applicare:

Il *test di operatività* prevede, dunque, un confronto tra *redditi effettivi* e *redditi figurativi*, ossia tra l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi ordinari imputati a conto economico, da un lato, e i redditi che si presume siano conseguiti dalla società o dall'ente in applicazione di taluni coefficienti a determinati *assets*, dall'altro²⁵⁰.

Il mancato superamento del *test*, determinato dal fatto che i ricavi effettivi risultano essere inferiori rispetto a quelli figurativi, «attesterebbe un'assenza di vitalità economica della società dovuta al mancato esercizio di attività di impresa nonché alla destinazione dei beni patrimoniali (dalla stessa detenuti) a finalità di mero godimento»²⁵¹, facendo sì che la società medesima sia considerata “*non operativa*” ai fini fiscali²⁵².

a) il 2% al valore dei beni indicati nell'art. 85, comma 1, lett. c), d) ed e) del D.P.R. n. 917/1986 e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'art. 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;

b) il 6% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, let. a), del D.P.R. n. 633/1972, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5%; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4%; per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1%;

c) il 15% al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

²⁵⁰ Come precisato nella più volte citata Circolare n. 25/E/2007 dell'Agenzia delle Entrate, ai fini della determinazione dei ricavi figurativi, occorre, dunque, individuare le percentuali applicabili, i beni e le immobilizzazioni rilevanti, nonché il valore dei beni e delle immobilizzazioni.

Per ulteriori approfondimenti in merito agli aspetti applicativi del *test di operatività* si rimanda pertanto alla circolare di cui sopra. Sul punto, cfr., inoltre, ris. 18 gennaio 2008, n. 13/E; ris. 8 marzo 2007, n. 36/E; circ. 16 febbraio 2007, n. 11/E; circ. 4 agosto 2006, n. 28/E.

²⁵¹ In questi termini, R. Miceli, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 134-135.

²⁵² Sul punto vd. anche, G. FALSITTA, *Estratto dal Manuale di Diritto Tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Milano, 2019, 572-573, ove l'A. osserva come differentemente da ciò che avveniva sotto l'egida della disciplina previgente – per cui l'Amministrazione finanziaria qualora avesse voluto contestare al contribuente il mancato raggiungimento di un reddito minimo individuato *ex lege* avrebbe dovuto ad ogni modo instaurare un contraddittorio con il contribuente medesimo al fine di permettergli di fornire la prova delle situazioni di carattere straordinario che oggettivamente avevano impedito la realizzazione di tale reddito – «la “non operatività” del soggetto scaturisce oggi, in via immediata, dal mancato superamento del *test* [...]. È facile rilevare come, nel procedere in questa direzione, sia concreto il rischio di ricondurre nello spettro applicativo della disposizione *de qua* soggetti che per davvero esercitano l'attività d'impresa e che, tuttavia,

Tale eventualità, tuttavia, non esaurisce le ipotesi applicative della disciplina delle società di comodo, dal momento che ne costituisce presupposto attuativo anche quella in cui la società dovesse risultare “*in perdita sistematica*”.

Il D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (convertito con modificazione dalla L. 14 settembre 2011, n. 148) ha, invero, esteso l’ambito applicativo alle società o enti in perdita sistematica, stabilendo all’art. 2, comma 36-*decies* e *undecies*, che si considerano tali le società e gli enti che abbiano presentato una dichiarazione in perdita fiscale per cinque periodi d’imposta ovvero anche qualora risultando in perdita fiscale per soli quattro periodi d’imposta, abbiano dichiarato nel quinto periodo un reddito inferiore a quello minimo presunto determinato in applicazione della disciplina delle società non operative.

Si precisa che, ai fini dell’applicazione di tale regime impositivo, il legislatore non ha previsto particolari limiti quantitativi con riferimento al concetto di perdita.

Ne consegue che quest’ultima rileverebbe come presupposto applicativo per la disciplina delle società di comodo anche qualora dovesse risultare di minima entità.

L’aver ricompreso nella categoria dei soggetti passivi le società o enti in perdita sistematica mira indubbiamente a contrastare fenomeni di abuso delle perdite fiscali²⁵³.

Deve rilevarsi, tuttavia, come tali disposizioni da ultimo analizzate abbiano suscitato non poche critiche proprio e soprattutto in considerazione della logica sottesa a tale regime fiscale.

Ciò innanzitutto in considerazione che l’essere in perdita sistematica non può rappresentare una situazione di inoperatività della società, «quanto

non siano dotati di un sufficiente livello di ricavi (trovandosi, ad esempio, in una situazione di “marginalità” o “quasi-marginalità” rispetto al mercato di riferimento)».

²⁵³ Sul punto cfr., *ex pluribus*, M. POGGIOLI, *Gli interventi normativi sulla disciplina delle società non operative tra esigenze di gettito e rispetto dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, *passim*.

piuttosto di una gestione antieconomica [dell'attività d'impresa], caratterizzata dalla presenza di costi [...] superiori ai ricavi per un prolungato periodo di tempo»²⁵⁴.

Desti perplessità, peraltro, il fatto che a tali società o enti non venga applicato nemmeno il *test di operatività* «anima ed elemento caratterizzante della disciplina delle società di comodo».

Per tali ragioni Autorevole dottrina osserva come di fatto «le società in perdita sistematica realizzino un presupposto del tutto avulso dalla funzione e dalla logica della disciplina delle società non operative, che determina nell'assetto complessivo della materia una scelta incoerente ed irragionevole, e produce nel sistema giuridico (e verso tali soggetti) effetti pregiudizievoli e non giustificabili in nome di alcun principio generale»²⁵⁵.

1.2. (segue) Ratio della disciplina. Le ipotesi di esclusione. La difesa del contribuente in sede precontenziosa

Come si è avuto modo di vedere nelle pagine che precedono, la disciplina delle società non operative trova la sua logica di fondo nel contrasto a fenomeni di utilizzo distorto dello schermo societario.

Tale affermazione, seppur innegabilmente vera, non esaurisce tuttavia i numerosi studi che sono stati condotti sul tema.

Nel corso degli anni sono state diverse le teorie che si sono susseguite: da quelle a carattere, per così dire, prettamente tributario, come le teorie

²⁵⁴ In questi termini, R. Miceli, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 141-142.

²⁵⁵ In questi termini, R. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 142. Sulle critiche in merito a siffatto assetto impositivo dello stesso A. si vd., *Nuova disciplina fiscale delle società non operative*, in *Treccani*, Libro dell'anno 2013, Roma, 2013, 424; sul tema vd., inoltre, D. STEVANATO, *Società di comodo: un capro espiatorio buono per ogni occasione*, in *Corr. trib.*, 2011, 3889; ID., *Società senza utili, imposte senza ricchezza: un caso di "darwinismo fiscale"?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2012, 502; M. BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo "non operativi"*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2014, 722; M. POGGIOLI, *Gli interventi normativi sulla disciplina delle società non operative tra esigenze di gettito e rispetto dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 91.

antievvasiva²⁵⁶ ed antielusiva²⁵⁷, a quelle che al contrario hanno tratto origine da considerazioni di carattere civilistico, come la teoria del contrasto alle società senza impresa, sostanzialmente contrarie al modello tradizionale di società commerciale⁽²⁵⁸⁾⁽²⁵⁹⁾.

²⁵⁶ In questo senso, vd. R. LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievvasiva*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1097; G. MELIS, *Disciplina delle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse l'ora di eliminarla?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1325; A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, 141; A. RENDA, *La disciplina delle società non operative e l'abuso del diritto: un difficile connubio*, in *Dir. prat. trib.* 2012, 996.

²⁵⁷ In questo senso, vd., G. FALSITTA, *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, in G. FALSITTA, *Per un fisco civile*, Milano, 1996, 12; M. NUSSI, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 501; F. TESAURO, *Prefazione*, in *Le società di comodo. Regime fiscale e scioglimento agevolato*, in AA.VV., *Le società di comodo*, all. *Il fisco*, 1995, n. 22, 9.

Per completezza espositiva, per ciò che concerne la definizione di elusione fiscale e abuso del diritto contenuta all'interno dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, vd. *ex pluribus*, F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.* 2015, 1315; D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 695; A. GIOVANNINI, *L'abuso del diritto nella delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 231; G. ZIZZO, *La nozione di abuso nell'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente*, in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di DELLA VALLE – FICARI – MARINI, Torino, 2016, 6.

²⁵⁸ In questo senso, vd., L. TOSI, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, Padova, 2008, 354; ID., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 354; L. PEVERINI, *Società di comodo e imposta patrimoniale: il contrasto tributario all'utilizzo distorto della forma societaria*, in *Giur. comm.*, 2013, I, 260; R. LUNELLI, *Le società non operative (a seguito della legge 23 dicembre 1996, n. 662 – legge collegata alla "Finanziaria 1997")*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 249, il quale evidenzia come tali società essendo costituite per finalità differenti rispetto al tradizionale svolgimento dell'attività d'impresa, rinvergono «altrove la loro causa, in una diversa teleologicità al cui conseguimento la struttura societaria si rivela per accidens idonea». Sul punto vd., anche, R. BRACCINI, *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 49, con riferimento alla normativa vigente in materia prima dell'introduzione della L. n. 724/1994, il quale evidenzia le finalità *extra* fiscali di natura prevalentemente di politica economica.

²⁵⁹ Non mancarono, poi, Autori che evidenziarono l'impossibilità di ricondurre ad un'unica finalità tale disciplina normativa. Al riguardo, vd., M. BEGHIN, *Le società "immobiliari" di comodo, la compravendita di fabbricati e la presunzione di occultamento del corrispettivo nel limbo delle quotazioni omi (osservatorio del mercato immobiliare)*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, Padova, 2008, 78; R. SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, Padova, 2008, 59, il quale evidenzia come «l'asistematicità e l'incoerenza della normativa si spieghino anche in virtù di diverse ragioni che si sono poste nel tempo a sostegno della stessa e delle diverse modifiche normative apportate». L'A., analizzando la composita stratificazione normativa in materia, giunge, così, alla conclusione della impossibilità di rinvenire una *ratio* unitaria della disciplina in esame e della sua sostanziale introduzione per finalità di interesse fiscale, disvelando la stessa «una *mens legis* legata ad esigenze di cassa e finalizzata ad assicurarsi un concorso alle spese pubbliche anche in assenza di realizzazione del presupposto».

Il *leit motiv* sembra, tuttavia, riconducibile al contrasto di fenomeni di utilizzo improprio (*rectius* di comodo) della veste societaria al solo fine di godere di beni patrimoniali²⁶⁰.

Coerentemente con tale *ratio* il comma 1 dell'art. 30 della L. n. 724/1994 prevede un elenco di fattispecie escluse dalla disciplina delle società non operative²⁶¹.

²⁶⁰ Sul punto cfr., R. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 202 ss. L'A. – cui si rimanda per un'analisi più approfondita – accogliendo una tesi intermedia tra quelle sopra analizzate, evidenzia come *ratio* della disciplina delle società di comodo sia rinvenibile nel «contrasto all'applicazione dello statuto fiscale dell'impresa da parte delle società commerciali di mero godimento di beni».

L'A. al riguardo evidenzia come la definizione di impresa commerciale ai fini tributari coincida solo parzialmente con quella elaborata in sede civilistica, dando vita ad una «disciplina specifica, riferibile a tutte le imprese commerciali e le società, caratterizzata da principi e logiche autonome» dalla quale, a sua volta, ha tratto origine lo *statuto fiscale dell'impresa*, la cui definizione si rinviene, fra gli altri, in A. FANTOZZI – F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Lavis (TN), 2014, 3, qualificato come il «complesso di principi, regole e vincoli, di coerenza e di razionalità impositiva, desumibili dalla disciplina dei singoli tributi (imposte sui redditi, IRAP e IVA) nel cui ambito l'impresa assume rilievo come schema soggettivo di riferimento delle fattispecie imponibili oppure nella qualità di soggetto passivo»; sul punto cfr. anche R. LUPI, *I principi generali sull'analiticità del reddito d'impresa*, in F. CROVATO – R. LUPI, *Il reddito d'impresa*, Milano, 2002, 7.

²⁶¹ In particolare, la disposizione in commento stabilisce che le disposizioni dettate in materia di società non operative non si applicano:

- 1) ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- 2) ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- 3) alle società in amministrazione controllata o straordinaria;
- 4) alle società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente;
- 5) alle società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- 6) alle società con un numero di soci non inferiore a 50;
- 6-bis) alle società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- 6-ter) alle società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- 6-quater) alle società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- 6-quinquies) alle società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
- 6-sexies) alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

Come evidenziato in dottrina, si tratta, invero, di «ipotesi assai eterogenee, le quali, tuttavia, sembrano ricondursi all'idea secondo cui, al verificarsi delle situazioni ivi previste, è da escludere un abnorme utilizzo della struttura societaria»²⁶².

A ben vedere, come opportunamente osservato, le ipotesi di esclusione non si esauriscono in quelle elencate nel predetto art. 30.

Da un'analisi organica della normativa vigente in materia è possibile, invero, suddividere le fattispecie di esclusione in tre categorie: quelle previste dalla legge (le quali si identificano principalmente nelle ipotesi di cui al comma 1 dell'art. 30 citato); quelle stabilite dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate; quelle previste dall'art. 30, comma 4-*bis*, della L. n. 724/1994, il quale introduce una causa di esclusione generale ravvisabile in situazioni oggettive che di fatto abbiano reso impossibile il conseguimento del reddito minimo *ex lege* previsto²⁶³.

Differentemente dalle prime due categorie di cause di esclusione (che operano automaticamente), quella generale, per trovare applicazione, deve essere dimostrata dal contribuente – a sua scelta – in sede di interpello probatorio²⁶⁴ ovvero in sede di dichiarazione.

Oggetto di prova deve essere, pertanto, lo svolgimento effettivo dell'attività d'impresa e la contestuale ricorrenza di eventi che in modo oggettivo abbiano determinato la mancata realizzazione di una delle componenti

²⁶² In questi termini, G. FALSITTA, *Estratto dal Manuale di Diritto Tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Milano, 2019, 574-575.

²⁶³ In questo R. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 142 ss., cui si rimanda per maggiori approfondimenti. L'A., tra l'altro, osserva come, in generale, le cause di esclusione dall'applicazione della disciplina delle società non operative trovino giustificazione in tre ragioni di fondo: la società presenta indici di vitalità economica; la società evidenzia elementi che escludono una finalità di mero godimento dei beni; la società non vive un periodo di normale svolgimento dell'attività.

²⁶⁴ Al riguardo si ricorda che, in seguito alla riforma dell'istituto dell'interpello (attuata in forza dell'art. 7, comma 12, let. a), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156), l'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente prevede oggi quattro tipologie differenti di interpello. Tre a carattere facoltativo (si tratta dell'interpello *ordinario* – distinto a sua volta in interpretativo e qualificatorio – di quello *antiabuso* e di quello, appunto, *probatorio*) ed uno a carattere obbligatorio (ossia quello *disapplicativo*), il quale, ove previsto, se non presentato dal contribuente determina l'applicazione di sanzioni amministrative a suo carico.

positive del reddito d'impresa rilevanti ai fini della disciplina delle società di comodo (ricavi, incrementi di rimanenze e proventi) ovvero del reddito.

Al riguardo, è opportuno precisare che le “oggettive situazioni” cui la norma fa riferimento sembra possano pacificamente essere intese quali fattispecie oggettivamente riscontrabili, indipendentemente dalla loro natura ordinaria o straordinaria²⁶⁵, idonee a dimostrare la natura non di comodo della società, ossia la vitalità della stessa e la mancanza di una finalità di mero godimento dei beni patrimoniali da questa posseduti.

2. La natura patrimoniale del regime impositivo inerente la tassazione delle società di comodo

Come si è avuto modo di vedere nelle pagine che precedono, quella delle società di comodo rappresenta una disciplina idonea ad incidere sulla determinazione del reddito d'impresa, dal momento che i soggetti che vi rientrano sono tenuti ad indicare in dichiarazione un reddito non inferiore a quello minimo predeterminato dalla legge²⁶⁶.

Si tratta di un reddito determinato sulla base del mero possesso di taluni beni patrimoniali.

Il legislatore, invero, individua specifici beni il cui valore concorre in percentuali variabili alla determinazione del reddito.

Come acutamente osservato in dottrina, tale meccanismo di determinazione del reddito minimo presunto, incidendo – di fatto – sul presupposto d'imposta, inevitabilmente influisce sulla natura del regime impositivo in parola.

Risulta difficile, invero, negare come lo stesso non rientri nell'ambito delle imposte patrimoniali.

²⁶⁵ Ciò per il venir meno della precedente formulazione dalla norma ad opera dell'art. 1, comma 109, let. h) della L. 27 dicembre 2006, n. 296, la quale faceva esplicito riferimento ad “oggettive situazioni di carattere straordinario”.

²⁶⁶ Fermo restando l'obbligo di dichiarare il reddito *effettivo* se di ammontare superiore.

Oggetto d'imposizione è un reddito presunto (non effettivo) per il calcolo del quale vengono assunti come unici valori di riferimento quelli relativi ai beni posseduti dalla società o dall'ente²⁶⁷.

Conclusione che trova peraltro rafforzamento se si considera che, in applicazione di tale disciplina, vengono tassati soggetti dichiaratamente non operativi ovvero in perdita sistematica, i quali per definizione non producono reddito, «come dimostra [tra l'altro] il mancato superamento del *test* di operatività e la mancata dichiarazione di un reddito superiore a quello minimo presunto»²⁶⁸.

Elemento quest'ultimo che, inducendo ad escludere che un reddito sia stato effettivamente realizzato, determina l'impossibilità di qualificare tale regime impositivo come reddituale.

Sulla base di queste considerazioni numerosi studi hanno dimostrato come «il presupposto [...] sia nella sostanza definito sulla base dei beni patrimoniali della società (e non del reddito effettivamente prodotto) e che dunque l'imposta stessa si collochi concettualmente nell'area dei tributi di natura patrimoniale»²⁶⁹.

²⁶⁷ Con particolare riferimento, poi, alle imposte sul reddito, «la natura sostanzialmente patrimoniale dell'imposizione è dimostrata dalla connessione tra “valori patrimoniali ed imponibile”, che si traduce in una funzione di “proporzionalità costante” in relazione alla quale al crescere degli indici patrimoniali aumenta la base imponibile»; in questi termini, R. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 237.

²⁶⁸ In questi termini, R. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 231.

²⁶⁹ Sul punto, vd., R. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 232 ss. e 239 ove l'A. – dimostrando, peraltro, come la disciplina delle società di comodo in materia di imposte sul reddito configuri un regime sostitutivo per ciò che concerne la determinazione della base imponibile – osserva come «l'imposta sostitutiva in esame non può [...] essere considerata come un'imposta sul reddito vera e propria (ovvero senza una connotazione patrimoniale) per due ragioni sostanziali. In primo luogo per una motivazione di ordine logico, secondo la quale non si può qualificare una società come inattiva (dimostrando che non ha prodotto reddito) e poi pretendere un'imposta sul reddito dalla medesima pari all'ammontare dei redditi non prodotti. In secondo luogo per una ragione di ordine operativo: il contribuente assolverà ad un tributo relativo a redditi che non ha realizzato. Si tratta, infatti, di un reddito figurativo che nel caso specifico (ed al contrario degli altri redditi figurativi, previsti dal nostro sistema delle imposte sul reddito) è certo non sia stato prodotto [...]. Risulterebbe del tutto incoerente sottoporre ad imposizione un reddito che si ha la prova di non essere mai stato realizzato» .

Vd., inoltre, L. PEVERINI, *La natura patrimoniale dell'imposta sulle società di comodo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2014, 137; M. CERMIGNANI, *Il regime fiscale delle società di comodo: ratio, attualità e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 267.

CAPITOLO III

SULLA RAZIONALITÀ COMPLESSIVA DELL'ATTUALE SISTEMA IMPOSITIVO

Sommario: 1. La tassazione del patrimonio alla luce del principio della capacità contributiva – 1.1. Il principio della capacità contributiva quale limite al potere impositivo. Il bilanciamento tra valori costituzionali nell'imposizione sul patrimonio – 1.2. (segue) L'imposizione sul patrimonio come “riflesso” del cd. principio del beneficio – 2. Riflessioni su capacità contributiva e ricchezza tassabile. Reddito e patrimonio – 2.1. Premessa – 2.2. Le principali teorie sul reddito nel diritto tributario. Il “reddito-prodotto” e il “reddito-entrata” – 2.3. La “nozione convenzionale” di reddito assunta dal Legislatore tributario e l'attitudine casistica dell'attuale sistema impositivo – 2.4. Il reddito quale sinonimo di “*ricchezza nuova*” – 2.5. La scelta tra “equità” e “giustizia” – 3. (segue) Sulla necessità di individuare dei principi generali che rappresentino declinazione concreta dei canoni di coerenza, ragionevolezza e non arbitrarietà. Il delicato equilibrio nella scelta del presupposto dei tributi – 3.1. Rischi derivanti dall'assenza di una norma generale che preveda un divieto di “*moltiplicazioni*” di imposta. La necessità di imporre un limite massimo alla tassazione della ricchezza complessiva del contribuente – 3.2. (segue) Considerazioni sull'attuale sistema impositivo in relazione all'intangibilità del cd. *minimo vitale*

1. La tassazione del patrimonio alla luce del principio della capacità contributiva

1.1. Il principio della capacità contributiva quale limite al potere impositivo. Il bilanciamento tra valori costituzionali nell'imposizione sul patrimonio

Nelle pagine che precedono si è avuto modo di vedere come, nel corso degli anni, siano stati innumerevoli gli studiosi che hanno analizzato gli effetti nefasti di un'imposta sul patrimonio. Eppure non sembra che la loro eco sia riuscita a risuonare come monito per il legislatore.

Sembra, piuttosto, si sia cercato di volta in volta di “aggiustare il tiro” a seconda delle esigenze del momento, trovando sofisticate giustificazioni a pericolose forme di imposizione.

Lo stesso concetto di capacità contributiva, che (forse) dovrebbe risultare di elementare comprensione, è stato ampliato a tal punto (si oserebbe dire) da renderlo privo di qualsiasi confine.

È invero nota l'evoluzione di tale concetto.

Dapprima intesa quale limite assoluto al potere discrezionale del legislatore, si è poi giunti ad individuare nella capacità contributiva un limite di tipo relativo.

In particolare, il principio sancito dall'art. 53 Cost. in tempi meno recenti veniva considerato quale garanzia nei confronti dei diritti di proprietà e di libertà di iniziativa economica privata, idoneo a vincolare in modo assoluto ed incondizionato il potere impositivo²⁷⁰.

Secondo tale prospettiva, indubbiamente garantista verso il contribuente, il prelievo tributario per essere ritenuto costituzionalmente legittimo avrebbe dovuto presentare inevitabilmente un presupposto a contenuto economico, espressione dell'idoneità del soggetto ad adempiere alla prestazione coattivamente imposta.

Al contrario, nelle ricostruzioni più recenti e maggiormente condivise si è assistito ad un'evoluzione della portata di tale limite, inteso non più in termini assoluti, bensì relativi.

Il principio della capacità contributiva divenne, così, oggetto di bilanciamento con altri valori costituzionali egualmente meritevoli di tutela quali, in particolare, l'interesse fiscale dello Stato comunità ad apprendere le risorse necessarie per il suo funzionamento²⁷¹ ed il principio di eguaglianza sostanziale sancito dall'art. 3, comma 2, Cost.

²⁷⁰ Vd. I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1966, *passim*, in particolare, 56, ove tra l'altro l'A. mette in luce come la capacità contributiva essendo «*espressione di generali, ideali, esigenze di giustizia e di eguaglianza tributaria, [...] si presenta, dal punto di vista teorico di definizione contenutistica quanto mai incerta e la stessa elasticità dell'espressione si presta a rivestire il contenuto più disparato*». Da ciò deriva l'esigenza di delimitare la portata di tale concetto, assumendo a base del tributo un presupposto a carattere economico.

Vd., inoltre, E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *D. disc. priv., sez. comm.*, II, Torino, 1987, *passim*; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, vol. V, Roma, 1988, 2; ID., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim*; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 4 ss.; G. GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE – C. BERLIERI, Napoli, 2006, 27.

²⁷¹ Sul punto, vd., P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, *passim*; ID., *I principi costituzionali, dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Milano, 2012, 77; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, *passim*; G. FALSITTA, *Art. 53*, in *Commentario breve alle*

Secondo questa diversa prospettiva, l'elemento che maggiormente viene valorizzato è la funzione della capacità contributiva (non tanto, dunque, o non solo il suo contenuto), quale equo criterio di riparto del carico fiscale tra i consociati²⁷².

Ciò in considerazione soprattutto della funzione a sua volta espressa dall'interesse fiscale, quale valore «evidentemente diretto a tutelare e difendere l'obiettivo di acquisizione delle risorse finanziarie fondamentali per garantire la vitalità e lo sviluppo della collettività interessata, eventualmente anche in contrasto con le esigenze difensive dei diritti di libertà e di proprietà dell'individuo»²⁷³, in ossequio ai doveri inderogabili di solidarietà espressi dall'art. 2 Cost.

Considerando, dunque, la capacità contributiva come misura del concorso alle spese pubbliche, la chiave di lettura per la legittimità costituzionale dei singoli tributi viene individuata nell'inevitabile bilanciamento tra i diversi valori costituzionali, che raggiunge il suo punto di equilibrio solo se frutto di soluzioni interpretative improntate ai canoni della coerenza, della razionalità e della proporzionalità degli strumenti normativi utilizzati²⁷⁴.

Questa diversa lettura della funzione espressa dal principio della capacità contributiva si rinviene, tra l'altro, anche nella giurisprudenza della Corte Costituzionale²⁷⁵, che anche in occasione delle pronunce sulla legittimità dell'imposizione sul patrimonio (anche se improduttivo) ha sancito quale unico limite alla stessa l'osservanza dei canoni della non arbitrarietà e della non irrazionalità (come evidenziato nel Cap. I, § 1.4.2, cui si rimanda)²⁷⁶.

leggi tributarie, a cura di G. FALSITTA – A. FANTOZZI – G. MARONGIU – F. MOSCHETTI, Tomo 1, Milano, 2011, 189.

²⁷² Vd. A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE – C. BERLIERI, Napoli, 2006, 21 ss.

²⁷³ In questi termini, P. BORIA, *I principi costituzionali, dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Milano, 2012, 77.

²⁷⁴ Vd., P. BORIA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE – C. BERLIERI, Napoli, 2006, 64; ID., *Diritto tributario*, Torino, 2016, 55.

²⁷⁵ Vd. Corte Cost. sent. n. 134 del 1982; Corte Cost. sent. n. 143 del 1982; Corte Cost. sent. n. 159 del 1985; Corte Cost. sent. n. 13 del 1986; Corte Cost. n. 212 del 1986.

²⁷⁶ Corte cost. sent. n. 143 del 1995.

1.2. (segue) L'imposizione sul patrimonio come "riflesso" del cd. principio del beneficio

Giunti alla conclusione che anche il patrimonio possa essere validamente considerato come indice di capacità contributiva, sembra opportuno evidenziare come non sia mancato chi abbia cercato di giustificare la tassazione dello stesso alla luce cd. principio del beneficio, definito come «*quel particolare effetto, non esclusivamente di natura economica, conseguito o astrattamente conseguibile dal contribuente in relazione all'utilizzo, attuale o potenziale di un bene, il quale a sua volta assume una rilevanza ai fini dell'integrazione del presupposto di fatto del tributo*»²⁷⁷.

In questa prospettiva il patrimonio, più di qualsiasi altro indice di ricchezza, rappresenterebbe il *quantum* entro cui il contribuente si avvantaggerebbe dei servizi pubblici offerti dallo Stato.

Ciò in considerazione del fatto che questi ultimi, garantendo la sicurezza delle relazioni di mercato, sarebbero idonei ad avvantaggiare in primo luogo i titolari dei beni commerciabili²⁷⁸.

Tali argomentazioni sono state poste a fondamento di talune teorie che vedevano con favore le imposte patrimoniali²⁷⁹, soprattutto se immobiliari, data la stretta correlazione tra valori patrimoniali e attività dello Stato, o meglio, tra la titolarità dei beni e il godimento dei servizi pubblici²⁸⁰.

²⁷⁷ S. COCIANI, *Attualità o declino del principio di capacità contributiva?*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 823 ss.

²⁷⁸ Non in ultimo è stato osservato come il valore del patrimonio privato tenda a riflettere quello dei servizi pubblici. In tal senso H. ROSEN, *Public finance*, VI ediz., McGraw – Hill, 2002, 457 ss.; F. FORTE, *Scienze delle finanze*, Milano, 2002, 316.

²⁷⁹ Cfr., F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 77 ss.

²⁸⁰ Cfr., E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, op. cit., 195.

2. Riflessioni su capacità contributiva e ricchezza tassabile. Reddito e patrimonio

2.1. Premessa

Le considerazioni che precedono, seppur dotate di notevole carattere persuasivo dal punto di vista teorico, non sembrano tuttavia pienamente appaganti dal punto di vista pratico.

In altri termini, i canoni della non arbitrarietà e della ragionevolezza, seppur affermati in termini assoluti rappresentano valori relativi, che nulla toglie possano cambiare connotazione a seconda del tempo e dello spazio in cui vengono declinati, non essendo pertanto idonei a costituire un limite effettivo al potere discrezionale del legislatore (come anche sarà dimostrato nel § 3 del presente Capitolo)²⁸¹.

Per questi motivi si avverte l'esigenza di non arrestare l'analisi sin qui condotta.

²⁸¹ Nel riprendere taluni scritti sui lavori preparatori alla Costituzione, è stato interessante osservare come i Padri costituenti concordarono per l'adozione di tale formula dal carattere apparentemente generico, ma idonea a rappresentare i valori di cui la Carta Costituzionale intendeva farsi portatrice.

In particolare nella seduta del 23 maggio 1947 il Presidente Ruini osservava: «Lo Statuto albertino parla di averi, la Costituzione di Weimar parla di mezzi: la nostra accoglie la formula, tecnicamente preferibile, di “capacità contributiva”»; evidenziando come, in questo modo, avessero «cercato di condensare in una dizione più sintetica e più conforme al carattere che [dovevano] imprimere alla nostra Costituzione» tutta una serie di questioni che non potevano non essere considerate.

Non sembra, dunque, errato intravedere in queste parole un “disegno unico”, come se vi fosse un filo rosso in grado di collegare le norme inserite all'interno della Costituzione, garantendone la lettura coerente ed armonica.

Conformemente, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE E C. BERLIERI, Napoli, 2006, 50, il quale denuncia come «ridurre la garanzia del principio di capacità contributiva a mero giudizio sulla non irrazionalità di discrezionali scelte legislative, significa non solo contraddire il fine prefisso dai costituenti, non solo svotare un concetto come quello di “capacità” [...], ma addirittura estirpare la specifica norma dal tessuto costituzionale, ignorare un'intera filosofia generale dei rapporti sociali (di cui era ed è espressione) che forma la nervatura di tutta la parte prima della Carta». L'A. prosegue poi osservando come le scelte dei Padri costituenti furono dettate non dal caso, bensì dall'*esperienza*. Come noto, invero, lo Stato italiano usciva da un periodo storico «contrassegnato dall'assoluto prevalere dell'autorità dello Stato sulla Persona. Da ciò la volontà di affermare (nella costituzione repubblicana) il primato della Persona sullo Stato, partendo anche (e in prima linea) dalla “Persona-Contribuente” nei rapporti col Fisco».

Tipke, con estrema semplicità, ma altrettanto buon senso, scriveva: «il principio di capacità contributiva presuppone un reddito reale e non solo virtuale»²⁸².

Ci si domanda se queste parole non siano in grado di suggerire un'idea di “capacità contributiva” diversa – e forse più “giusta” – rispetto a quella sinora accolta.

Come si è avuto modo di vedere nel corso del presente studio – ed in particolar modo in occasione dell'analisi dei singoli tributi – l'elemento che accomuna le critiche mosse alle diverse tipologie di tassazione del patrimonio ruota attorno al concetto di ricchezza tassabile.

Sono innumerevoli gli Autori che talvolta esplicitamente, talaltra velatamente, nel dubitare della legittimità costituzionale di tali forme di prelievo, abbiano fatto riferimento al concetto di “reddito”.

La premessa secondo cui “reddito” e “capacità contributiva” siano (e debbano essere) collegati è stata, pertanto, fonte d'ispirazione per le riflessioni che seguiranno.

Per poter proseguire, è però indispensabile far chiarezza su cosa si intenda per “reddito” in materia fiscale.

²⁸² K. TIPKE, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in *Fisco*, 1996, 7211.

2.2. Le principali teorie sul reddito nel diritto tributario. Il “reddito-prodotto” e il “reddito-entrata”

Secondo parte della dottrina, dovendosi fare riferimento alla *fonte* da cui il reddito promana, lo stesso coinciderebbe con il *prodotto* derivante – a titolo esemplificativo – dal lavoro, dal capitale, da cespiti patrimoniali, ovvero da attività finanziarie.

“*Reddito-prodotto*”, dunque, quale risultato determinato da un rapporto di derivazione dell’incremento di ricchezza «*da un’attività o da un atto di gestione di un cespite produttivo che siano idonei a produrre un risultato economico*»²⁸³, indipendentemente dalla qualità rivestita dal soggetto che abbia agito per realizzare tale incremento patrimoniale.

In altri termini, per potersi parlare di reddito-prodotto, è richiesta la compresenza di tre elementi: la sussistenza di una nuova ricchezza; l’intercorrenza di una relazione causale tra la stessa e la fonte da cui è prodotta; la riproducibilità del reddito medesimo, ossia la possibilità di riproduzione di una ricchezza simile a quella realizzata²⁸⁴.

²⁸³ In questi termini, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 143.

²⁸⁴ Per completezza espositiva si segnala come – nell’ambito di tale teorizzazione – in dottrina si è inoltre distinto il reddito in due categorie a seconda della fonte da cui lo stesso promana: i “redditi da atto” e i “redditi da attività”.

In particolare, per quanto riguarda la prima delle due summenzionate categorie, si tratta di proventi originati da atti di gestione del patrimonio sia finanziario che immobiliare.

È soprattutto il caso di quegli atti posti in essere nell’ambito di un mercato consistenti nella messa a disposizione di un cespite produttivo a fronte di un determinato corrispettivo negoziale («*La struttura non complessa dell’operazione di gestione, sovente eseguibile mediante un singolo atto negoziale (investimento finanziario, locazione di immobile), consente una determinazione semplificata sul piano tributario. Il reddito pertanto, è individuato attraverso valutazioni e calcoli elementari*»; in questi termini, P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 147).

Per quanto invece concerne i “redditi da attività”, questi consisterebbero in quei «*flussi incrementali di un patrimonio riferibili all’esercizio di attività economiche nelle quali si combinano, attraverso moduli variabili, il capitale ed il lavoro altrui sotto la direzione ed il coordinamento del titolare dell’attività*» (in questi termini, P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 147; è da precisare inoltre come in questo caso dovrà farsi ricorso a tecniche sicuramente più sofisticate e complesse per potersi individuare il reddito rilevante ai fini fiscali).

La complessità della fattispecie in commento risulta evidente rispetto a quella di cui alla prima summenzionata categoria, dal momento che in quest’ultimo caso la determinazione del reddito richiede una valutazione complessiva in chiave di ricostruzione di tutte le componenti attive e passive del reddito impiegate per la realizzazione del risultato economico nell’ambito dell’attività svolta.

Per altri, al contrario, il reddito verrebbe concepito in termini di “reddito-entrata”.

In questo caso l’attenzione verrebbe posta sulla mera esistenza di un incremento patrimoniale, indipendentemente dall’esistenza o meno di un suo collegamento con una fonte di produzione⁽²⁸⁵⁾⁽²⁸⁶⁾.

Ne deriverebbe che «*qualunque forma di arricchimento, anche priva di una relazione causale con una fonte produttiva, [sarebbe] da considerare come reddito purché entri effettivamente nella sfera patrimoniale del soggetto*»²⁸⁷.

Sulla base di queste premesse, l’elemento atto a distinguere la teoria del “reddito-entrata” da quella del “reddito-prodotto” consisterebbe nell’idoneità della prima ad attrarre a tassazione anche quegli incrementi patrimoniali derivanti da eventi/atti straordinari o a carattere aleatorio irripetibili ed occasionali.

È agevole allora intuire come la differenza tra le due diverse concezioni di reddito²⁸⁸ risulti rilevante non tanto sul piano teorico-concettuale²⁸⁹, quanto

²⁸⁵ Sul punto, cfr., G. CAMPA, *Lezioni di scienza delle finanze*, Utet, 2013, 380; ove in particolare l’Autore, nel dare una definizione di “reddito-entrata”, lo qualifica come quel «*flusso di potere d’acquisto valutato dal lato degli usi del reddito stesso: ossia, ciò che si è in grado di acquistare sotto forma di consumo o di risparmio (accrescimento di ricchezza), o di incremento/decremento delle attività patrimoniali*».

²⁸⁶ Sul punto, vd., B. GRIZIOTTI, *La ripartizione politica del carico tributario ed i principi distributivi delle imposte moderne sul reddito*, in *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, 1956, I, 123; C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Utet, 1991, 244; M. PUGLIESE, *I concetti di reddito e di entrata in economia e finanza*, in *Economia politica contemporanea. Studi in onore di Supino*, 1930, II, 406 ss.

²⁸⁷ In questi termini, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 144.

²⁸⁸ Per completezza espositiva, si precisa come quelle su riportate, rappresentino le due principali (e contrapposte) teorie sul reddito, non mancando al contempo l’esistenza di altre diverse e marginali elaborazioni dottrinarie in materia, come quella cd. del “reddito consumato”; si veda al riguardo, N. KALDOR, *Per una imposta sulla spesa*, ediz. Ital., Torino, 1962, *passim*; L. EINAUDI, *Corso di scienze delle finanze. La riforma sociale*, Torino, 1932, 165.

In particolare, in forza della summenzionata teoria, il reddito sarebbe determinato per effetto del consumo e delle spese compiute dal soggetto.

Meglio argomentandosi, «*il reddito viene individuato come un fenomeno strumentale alla realizzazione del benessere individuale e dunque identificato nel flusso di beni o servizi che un soggetto acquisisce durante un periodo di tempo. La nozione di reddito prescinde pertanto dalle modalità di formazione in quanto viene determinata secondo meccanismi congetturali in ordine al consumo individuale*»; in questi termini, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 145.

²⁸⁹ Al riguardo, vd. G. CAMPA, *Lezioni di scienza delle finanze*, Utet, 2013, 381, ove l’Autore osserva come in realtà, «*in una situazione semplificata, ove l’unica fonte di potere*

piuttosto a livello pratico, con particolare riferimento al momento impositivo.

Ed invero, a seconda del concetto di reddito che si decide di adottare, un determinato evento potrebbe o meno essere assunto come presupposto di imposta.

In altri termini, la medesima fattispecie potrebbe subire un trattamento tributario differente.

Si prenda, invero, come esempio la tassazione delle liberalità nell'imposizione sul reddito.

Qualora si dovesse accogliere la posizione di chi qualifica il reddito in termini di "reddito-prodotto", gli eventuali incrementi patrimoniali determinati da atti di liberalità sfuggirebbero all'imposizione, proprio perché non rientranti nella nozione di reddito-prodotto; in questo caso, infatti, mancherebbe il collegamento causale con la fonte produttiva.

Discorso diverso, invece, dovrà farsi nell'ipotesi in cui dovesse assumersi come valida la concezione del "reddito-entrata"²⁹⁰.

Come meglio si vedrà in seguito, la questione relativa all'accoglimento dell'una piuttosto che l'altra delle due teorie sulla definizione di "reddito" fiscale, fu definitivamente abbandonato in forza degli interventi normativi degli anni '70, che segnarono il passaggio dal concetto di reddito prodotto in senso stretto ad una concezione unitaria di reddito.

d'acquisto è la remunerazione dei fattori e il suo uso è solamente in consumi e risparmi, i concetti di reddito-prodotto e di reddito-entrata coincidono. Tale semplificazione serve a comprendere che da un punto di vista puramente logico i due concetti sono solo due modi per misurare il medesimo fenomeno da due angolazioni diverse».

²⁹⁰ Sul punto cfr., P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 144, ove l'Autore precisa come anche da una parte dei sostenitori della teoria del "reddito-entrata", sia «comunque suggerita la necessità del collegamento con un'attività del soggetto con la conseguenza che le acquisizioni di proventi a titolo liberale dovrebbero considerarsi escluse dalla categoria del reddito»; per un maggior approfondimento sul punto, si rimanda a, A. DUS, *I ricavi nel nuovo T.U. delle imposte dirette*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1959, I, 115 ss.

2.3. La “nozione convenzionale” di reddito assunta dal Legislatore tributario e l’attitudine casistica dell’attuale sistema impositivo

Da un attento esame della normativa attualmente vigente in materia di imposizione sul reddito, può notarsi come di fatto manchi una definizione generale di quest’ultimo «che possa fissare una regola uniforme da applicare ad ogni fonte reddituale o comunque agli atti o fatti da cui promana un incremento di natura reddituale»⁽²⁹¹⁾⁽²⁹²⁾.

²⁹¹ In questi termini, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. FANTOZZI, Cedam, 2010, commento all’art. 1.

²⁹² Con particolare riguardo all’Irpef, «la determinazione del presupposto e della base imponibile è individuata in base ad una sorta di “cedolarizzazione”, che determina una frammentazione della stessa sulla base delle norme stabilite in modo peculiare a seconda della tipologia di fonte reddituale»; in questi termini, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. FANTOZZI, Cedam, 2010, commento all’art. 1; vd. inoltre, G. TINELLI, *Il reddito d’impresa nel sistema tributario*, Milano, 1991, 54 ss.; L. TOSI, *La nozione di reddito*, in F. TESAURO (a cura di), *L’imposta sul reddito delle persone fisiche. Giur. sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, 105; L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, 176 ss.

Risulta inoltre utile, per agevolare il lettore nella comprensione piena del significato di quanto appena riportato, aprire una breve parentesi in relazione a cosa si intenda per “imposta cedolare”, anche nota come “imposta reale” (contrapposta a quella “personale”). L’imposta in parola si caratterizza per colpire *separatamente* le varie categorie di reddito, e, per l’appunto, risulta essere il tipo d’imposizione adottato in Italia, fino all’entrata in vigore della riforma tributaria degli anni ’70; per maggiori approfondimenti sul punto vd., G. CAMPA, *Lezioni di scienza delle finanze*, Utet, 2013, 379.

Per riprendere le fila del discorso, è stato acutamente osservato come l’Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche, presenti – così come attualmente concepita – una “*natura ibrida*”, conseguenza del fatto che con la riforma degli anni ’70, il legislatore, introducendo l’Irpef, ha operato una sorta di sintesi tra i modelli di imposizione previgenti: i tributi fondiari e l’imposta di ricchezza mobile; sul punto vd., C. COSCIANI, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1979, 515.

Meglio argomentandosi, per ciascuna categoria di reddito, la determinazione del *presupposto d’imposta*, nonché della *base imponibile*, segue determinate regole specificamente previste per ciascuna particolare categoria di reddito.

Per quanto riguarda quest’aspetto sono allora individuabili («*almeno*»; cfr., AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit.) sei tipologie di presupposto d’imposta, in forza di ciascuna categoria di reddito.

«L’effetto giuridico, e cioè l’obbligo di pagare l’imposta, è invece determinato unitariamente attraverso l’applicazione di una serie di regole volte a realizzare la riferibilità del reddito complessivo alla posizione specifica di un soggetto (cd. personalità dell’imposta) e la graduazione del carico fiscale secondo la logica progressiva (cd. progressività dell’imposta).

Tale logica duale consente di contemperare una duplice esigenza sottesa al prelievo sul reddito: per un verso, viene preservata la peculiarità delle varie fonti di produzione del reddito così da assicurare l’applicazione delle regole specifiche di ciascun atto di gestione o di impiego di un cespite patrimoniale ovvero di un’attività a contenuto economico; per altro

È proprio la questione relativa al significato da doversi attribuire al termine “reddito”, che nel corso degli anni ha dato, e dà tutt’ora, vita a numerosi contrasti interpretativi, posta l’indiscutibile difficoltà nell’individuare – in modo pacifico – una nozione che possa valere in termini generali.

Ed invero, se da un lato le prime elaborazioni giurisprudenziali e dottrinarie sembravano propendere per l’accoglimento della teoria propria del “reddito prodotto”²⁹³, in seguito alla riforma tributaria degli anni ’70, tale impostazione risultò non più coerente col nuovo assetto fiscale delineato dal legislatore in materia di imposizione sul reddito.

In particolare, è possibile constatare come «la nozione di reddito imponibile [sia] stata frammentata [in una] pluralità di categorie reddituali e dunque ricondotta essenzialmente alle formulazioni normative accolte in forma espressa dalla legge tributaria»²⁹⁴.

verso, viene garantita una parità di trattamento tributario dei consociati attraverso la fissazione di un obbligo impositivo determinato in modo univoco.

In altre parole, l’ibridismo dell’imposta sul reddito consente di mantenere un bilanciamento tra l’eterogeneità delle fonti e l’omogeneità di tassazione, al fine di realizzare un comportamento tra le apparentemente opposte esigenze di regolamentazione fiscale del reddito»; in questi termini, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. FANTOZZI, Cedam, 2010, commento all’art. 1.

Si è al riguardo parlato della sussistenza di un “rapporto di consequenzialità necessaria” che intercorrerebbe tra l’*evento-base*, relativo alla fonte di produzione del reddito - dunque frazionabile nelle diverse categorie di reddito individuate dal legislatore, e l’*evento-conseguenza*, consistente nella determinazione del reddito, effettuata in modo unitario. Si vede come l’individuazione del presupposto dell’imposta dipenda dalla combinazione di tali eventi.

Sul punto, vd., P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 138 ss.; in tal senso, vd., inoltre, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. FANTOZZI, Cedam, 2010, commento all’art. 1.

²⁹³ Al punto che qualora fossero ricorse fattispecie che avessero potuto dar luogo ad eventuali incertezze circa l’imponibilità o meno delle stesse, vi era la tendenza a ricondurre la soluzione interpretativa alla verifica della sussistenza delle tre caratteristiche proprie del concetto di reddito-prodotto, ossia la ricchezza “novella”; la relazione in termini di causa-effetto con la fonte produttiva; la riproducibilità del reddito stesso.

²⁹⁴ In questi termini, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 145.

Sul punto cfr., N. D’AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, I, Padova, 1973, 21.

È bene precisare come, in realtà, anche una volta intervenuta la riforma *de qua*, non mancarono tentativi finalizzati all’individuazione generale di reddito. Ciò in considerazione del fatto che la disposizione di cui all’allora art. 80, del d.p.r. 597/1973 – relativo alla categoria dei “redditi diversi” – nella sua formulazione originaria faceva riferimento all’imponibilità degli “altri redditi”: da qui la necessità di individuare una nozione di reddito che potesse valere in termini generali.

Come osservato da autorevole dottrina, si è in tal modo accolta «un'impostazione convenzionale in tema di individuazione della nozione di reddito, venendo rimessa all'intervento del legislatore la ricostruzione della dimensione qualitativa delle fattispecie reddituali rilevanti ai fini dell'imposta sul reddito»²⁹⁵ ed essendo richiesto, di conseguenza, all'interprete di «limitarsi a riconoscere e verificare le fattispecie espressamente regolamentate dalla legge tributaria»²⁹⁶.

A ben vedere, se è pur vero che il presupposto dell'Irpef e dell'Ires debbano essere considerati in modo unitario²⁹⁷, l'espresso rinvio ai “redditi” indicati nelle categorie di cui all'art. 6 e l'uso del plurale hanno indotto la dottrina a ritenere che attualmente sia pressoché impossibile individuare una nozione generale di reddito, data l'eterogeneità delle categorie medesime²⁹⁸.

L'arduo compito tuttavia non trovò soluzione portando il Legislatore a sopprimere l'originaria formulazione ed optando per una elencazione casistica di tutte quelle specifiche fattispecie che potessero rientrare all'interno della categoria in esame. In tal modo è stata esclusa qualsiasi formula normativa che potesse rimettere alla discrezionalità dell'interprete l'individuazione delle fattispecie imponibili.

²⁹⁵ In questi termini, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 146; sul tema cfr., C. GLENDI, *La nozione di reddito fiscale*, in AA. VV., *Il reddito di impresa nel nuovo Testo unico delle imposte dirette*, Padova, 1988, *passim*; R. RINALDI, *Contributo allo studio dei redditi di capitale*, Milano, 1989, 3 ss.; G. TINELLI, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 54.

²⁹⁶ In questi termini, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 146.

²⁹⁷ In tal senso, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. FANTOZZI, CEDAM, 2010, commento all'art. 1; ove tra l'altro si precisa che «non si deve essere indotti a credere che l'ostacolo a una definizione unitaria sia costituito dalla scelta di ricorrere alla tecnica del rinvio. Infatti, il richiamo di altra norma per integrare la disciplina della disposizione richiamante non priva di per sé quest'ultima di valore definitorio».

²⁹⁸ Vi sono casi infatti in cui il reddito viene tassato al “lordo”, non essendo prevista la possibilità di alcuna deduzione dei costi di produzione. Altri invece, in cui viene tassato al “netto”, come avviene per l'imposizione del reddito d'impresa. Altri ancora in cui l'imposizione avviene in misura “media-ordinaria”, come nel caso dei redditi fondiari.

Ed ancora, nella sistematica del T.U. sono inoltre previste fattispecie reddituali proprie della categoria concettuale del “reddito prodotto” – «cioè redditi derivanti da scelte volontarie in ordine ai modi e alla forma di impiego del patrimonio e delle energie dei soggetti»; in questi termini, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, op. ult. cit., art. 1 – ed altre riconducibili alla categoria del “reddito entrata” – «cioè dell'incremento patrimoniale conseguito in modo indipendente da qualsiasi preordinazione delle proprie attività e del proprio patrimonio verso impieghi produttivi»; in questi termini, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, op. ult. cit., art. 1.

Con riguardo alla relazione intercorrente tra il concetto di “reddito” in senso economico e quello inteso in senso giuridico, vd., L. EINAUDI, *Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema di imposte sul reddito consumato*, in AA. VV., *Saggi sul risparmio e*

In relazione all'attuale assetto impositivo, sembrerebbe dunque più appropriato considerare reddito esclusivamente ciò che il legislatore individua come tale²⁹⁹.

Ad avvalorare quanto sin qui sostenuto, si riporta quanto disposto ai sensi dell'art. 6, comma 1, del Tuir, per il quale, “i singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi”.

L'articolo in esame, elencando tassativamente le diverse categorie, sembrerebbe precisare come la nozione di “reddito fiscale” da doversi accogliere sia quella indicata dal legislatore, il quale – rinunciando a dettare una disciplina fondata su principi e definizioni di tipo generale – ha preferito optare per un sistema di tassazione basato su tecniche di individuazione del reddito imponibile di tipo casistico³⁰⁰.

l'imposta, Torino, 1958, 35; G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1973, 214; N. D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1973, I, 9.

²⁹⁹ In questo senso, C. GLENDI, *La nozione di reddito fiscale*, in AA. VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico delle imposte dirette*, Padova, 1988, 125 ss.

Sul punto vd. inoltre, ID., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico delle imposte dirette*, Padova, 1988, 128; G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 53.

Tale impostazione risulta, tra l'altro, confermata dalla mancanza di una definizione generale di reddito a fronte del riferimento ad una pluralità di redditi di cui all'art. 1, del Tuir.

Per completezza espositiva, si evidenzia che parte della dottrina – nel ravvisare la sussistenza di linee di fondo comuni – abbia «notato [...] come siano senz'altro prevalenti le fattispecie reddituali connesse a scelta volontaria del soggetto in ordine all'impiego delle proprie energie e del proprio patrimonio»; in questi termini, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, op. ult. cit., art. 1; sul punto cfr. anche G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2008, 2 ss.

³⁰⁰ Vd., G. TREMONTI, *Scienza e tecnica della legislazione*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza della finanze*, 1992, I, 51; R. BRACCINI, *Mutamenti nelle basi del diritto tributario: la crisi dell'iter di sistema*, in AA. VV., *Giuristi e legislatori: pensiero giuridico e innovazione legislativa nel processo di produzione del diritto*, Atti del convegno di Firenze, 26-28 settembre 1996, Milano, 1997, 214; F. BOSELLO, *La fiscalità tra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 1998, I, 1073 ss.

In questo modo, sulla base di una pluralità di categorie reddituali individuate dal Legislatore e compiutamente disciplinate, si procede all'individuazione di quella determinata fattispecie che possa rappresentare una determinata categoria reddituale, esprimendo la stessa (fattispecie) «il modo di produzione paradigmatico della categoria medesima (e quindi l'atto di sfruttamento di un cespite o l'attività economica che generano il reddito)»; in questi termini, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III*.

Sebbene non possa negarsi la rilevanza pratica della concezione nominalistica appena esposta, si ritiene tuttavia corretto tenere distinta la questione relativa alle varie forme d'imposizione previste dal legislatore per la determinazione delle diverse basi imponibili (in relazione alle molteplici categorie reddituali), dalla stessa nozione di reddito, che rappresenta altra e diversa questione, la quale non può essere risolta sulla base della prima.

Ciò è ancor più vero se si pensa – come precedentemente affermato – che le diverse categorie debbano essere considerate globalmente, rappresentando in modo unitario il presupposto delle imposte sul reddito.

2.4. Il reddito quale sinonimo di “ricchezza nuova”

Nelle pagine che precedono si è avuto modo di vedere come nell'ambito del diritto tributario siano state elaborate diverse teorie, apparentemente inconciliabili.

Eppure ad un'attenta lettura sembra possa individuarsi un minimo comun denominatore (almeno per ciò che concerne le teorie principali sopra esaminate)³⁰¹.

Sia nella teoria del reddito-prodotto che in quella del reddito-entrata ricorre, invero, sempre l'elemento della “ricchezza nuova”, che (con riferimento ad un determinato soggetto) si aggiunge a quella precedente, indipendentemente dall'evento che l'abbia determinata.

È innegabile il fatto che il reddito derivante, ad esempio, da un atto di disposizione del proprio patrimonio ovvero da un'attività lavorativa generi ricchezza nuova (secondo la teoria del reddito-prodotto).

Come pure è innegabile che, nel caso delle successioni *mortis causa* o delle donazioni, il reddito derivante dal trasferimento liberale del patrimonio

Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari, a cura di A. FANTOZZI, Cedam, 2010, commento all'art. 1.

Sul tema vd. anche, L. TOSI, *La nozione di reddito*, in F. TESAURO (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, 10 ss.

³⁰¹ Ai fini del presente studio si ritiene di poter trascurare - non per importanza, bensì per strumentalità - orientamenti minoritari, quali quello del reddito-consumo.

rappresenti anch'esso – per il destinatario – ricchezza nuova rispetto a quella precedente (secondo la teoria del reddito-entrata). Ciò è vero, indipendentemente dal fatto che l'incremento patrimoniale sia determinato da una causa produttiva (come, invece, vorrebbe la teoria del reddito prodotto)³⁰².

Non dissimile da tale conclusione sembrerebbe la nozione di reddito secondo la teoria economica più accreditata, elaborata da Fisher, poi ripresa in numerosi altri studi.

Al riguardo, nel Cap. I, § 1.2. si è avuto modo di vedere come nella scienza economica si sia fatto spesso ricorso alla dicotomia “reddito-patrimonio” per individuare i tratti qualificanti le due diverse entità.

Risulta, infatti, difficile sviluppare una rappresentazione concreta di “reddito” senza prendere in considerazione l'idea opposta di “patrimonio”, e viceversa.

Ciò posto, il primo si configurerebbe come un “*flusso di ricchezza/ di potere d'acquisto*” riferibile ad un determinato soggetto, in relazione ad uno specifico arco temporale.

Flusso di ricchezza quale concetto dinamico contrapposto a quello di “patrimonio”: il primo variazione (incrementale) dinamica del secondo³⁰³.

³⁰² In quest'ultima ipotesi, infatti, è stato osservato che anche se dal punto di vista oggettivo il patrimonio individuale del soggetto beneficiario subisce una variazione in termini incrementali, ravvisandosi di conseguenza la determinazione di un reddito, «d'altro lato, la mancanza di un'attività produttiva o comunque di un atto a carattere commutativo rispetto all'incremento patrimoniale da parte dell'erede o del donatario lascerebbe intendere invece l'assenza di una natura reddituale, dovendo considerarsi l'evento liberale alla stregua dello spostamento della titolarità di un patrimonio [...] si è evidenziato come il riconoscimento della natura reddituale presuppone comunque il riscontro di un fattore commutativo tra l'incremento patrimoniale e l'attività del soggetto secondo la logica del “ritorno” di una nuova ricchezza rispetto all'agire economico»; in questi termini, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi, Cedam, 2010, commento all'art. 1, con riferimento a, G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, *passim*.

³⁰³ Sul tema relativo alla relazione dialettica intercorrente tra patrimonio e reddito, vd., inoltre, E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 153 ss; vd. inoltre, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 141, ove l'Autore sottolinea «come reddito e patrimonio siano rappresentabili come una sorta di “gemelli

Partendo da tali premesse, è stato in primo luogo osservato come il reddito possa essere identificato in termini di entità numerica (“*valore numerario*”)³⁰⁴, individuata in una determinata variazione incrementale del patrimonio, quale valore (positivo) differenziale tra le componenti positive e negative.

In secondo luogo, la nozione di reddito, così concepita, implicherebbe «*la segmentazione del tempo in periodi predefiniti*»³⁰⁵.

Detto altrimenti, poiché il reddito verrebbe individuato in termini di variazione incrementale del patrimonio riferibile ad un determinato arco temporale, il frazionamento del tempo in periodi circoscritti permetterebbe un confronto tra gli stessi (periodi), con la conseguente possibilità di individuare eventuali variazioni patrimoniali da un periodo all’altro³⁰⁶.

Coerentemente, Autorevole dottrina nella ricerca del concetto di reddito in ambito tributario individua nell’«*incremento del patrimonio preesistente formatosi in un lasso di tempo prefissato dalla legge*»³⁰⁷, l’elemento indispensabile per la sua qualificazione, specificando come «*non costituiscono reddito gli incrementi patrimoniali “virtuali” o “figurativi”*»³⁰⁸.

siamesi”, in quanto concetti complementari e intimamente connessi sul piano della individuazione sostanziale».

³⁰⁴ Vd., AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. FANTOZZI, Cedam, 2010, commento all’art. 1.

³⁰⁵ In questi termini, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 142.

³⁰⁶ Tale variazione verrebbe ad assumere, inoltre, rilevanza concreta anche ai fini dell’imposizione.

³⁰⁷ In questi termini, G. FALSITTA, *Estratto dal Manuale di Diritto Tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Milano, 2019, 5 ss.

³⁰⁸ In questi termini, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 10.

Diversamente, parte della dottrina ha precisato come non si debba incorrere nell’equivoco di confondere il reddito «con le entità materiali o con le specifiche forme di manifestazione concreta delle utilità economiche, e cioè con i beni in senso giuridico. Così la formulazione del reddito come utilità esprimendosi in denaro ovvero in natura vale soltanto ad indicare le modalità concrete con cui la variazione incrementale si manifesta materialmente nel patrimonio individuale»; in questi, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. FANTOZZI, Cedam, 2010, commento all’art. 1, con riferimento a, M. PIERRO, *Beni e servizi nel sistema*

2.5. La scelta tra “equità” e “giustizia”

Fatta chiarezza sul concetto di reddito, è ora il caso di tirare le fila del discorso analizzando la seconda questione che viene in rilievo, ossia la possibilità di ammettere che solo quest’ultimo rappresenti un valido indice di forza economica assoggettabile ad imposizione, senza incorrere nel rischio di intaccare – con effetti espropriativi – il patrimonio del contribuente.

In particolare, nelle pagine che precedono si è parlato in chiave critica del principio della capacità contributiva, elemento cardine del sistema tributario.

Si è evidenziato, inoltre, come nel corso degli anni la stessa Corte Costituzionale sia giunta a riconoscere non solo nel *reddito* ma anche nel *patrimonio* un valido “indice di ricchezza”, in quanto tale, tassabile.

Non sono mancati, tuttavia, studiosi – appartenenti ai più svariati ambiti scientifici – che, ciò nonostante, abbiano cercato di dimostrare come i concetti di “indice di ricchezza” e “attitudine alla contribuzione” non sempre coincidano.

Non potendosi negare come anche il patrimonio sia espressione di ricchezza, è stato ampiamente provato come tassare il medesimo (con un’imposta ordinaria o, per così dire, “a regime”) determinerebbe, nel tempo, la sua progressiva erosione.

Secondo tale impostazione la tassazione del patrimonio sembrerebbe, tuttalpiù, costituzionalmente legittima solo se prevista in via straordinaria, ossia per mezzo di un prelievo occasionale e di durata limitata nel tempo.

Il tributo, infatti, dovrebbe essere giustificato da ragioni di crisi economica tali da renderlo scelta necessaria e indispensabile.

del reddito d’impresa, Padova, 2002. Sulla necessità di attribuire un valore in denaro al reddito in natura, cfr., L. CARPENTIERI, *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997, *passim*.

Con riferimento all'insieme delle imposte che ad esempio colpiscono gli immobili non manca chi – tra i maggiori esponenti della dottrina tributaria – ne dimostri il carattere espropriativo³⁰⁹.

Partendo da tali premesse, dunque, sembra che continui ad avvertirsi la necessità di rivedere i termini entro cui delineare il concetto di capacità contributiva, con la conseguente possibilità di studiare un modello di tassazione che, in via ordinaria, assuma come indice di ricchezza il reddito, quale effettivo segno di idoneità dei soggetti a concorrere alle spese pubbliche.

Indubbiamente la tassazione del patrimonio risponde ad esigenze di equità, essendo idonea a realizzare un'equa re-distribuzione della ricchezza dei soggetti appartenenti ad una determinata comunità, in ossequio al principio costituzionale sancito dall'art. 3, comma 2, ossia quello dell'eguaglianza sostanziale.

In questi termini, la scelta del presupposto impositivo sembra si possa tradurre nella scelta tra *equità* e *giustizia*.

Ne deriverebbe che, solo la tassazione del reddito effettivo, e non meramente potenziale, si tradurrebbe in una scelta “giusta”, intesa come giustizia del caso singolo o, meglio, come adeguatezza del prelievo nei confronti del contribuente considerato *uti singulus*, non solo per non incorrere nella lesione dei diritti di proprietà ma anche per non creare trattamenti discriminatori al contrario.

In tempi meno recenti Luigi Einaudi, durante un discorso pronunciato nella seduta del 23 luglio 1947 all'Assemblea costituente, sosteneva che oggetto d'imposizione dovesse essere un guadagno effettivo, non meramente potenziale.

Un arricchimento rispetto al patrimonio precedente.

³⁰⁹ Sul punto vd., G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 137 ss.; Id., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in Riv. dir. trib., 2010, I, 139 ss. ed in particolare 154-155.

Per cui le imposte per essere considerate “giuste” «devono colpire soltanto tutti gli arricchimenti, solo e tutti gli arricchimenti effettivi e sostanziali; ma devono anche colpire questi arricchimenti quando essi siano realizzati, perché se si va in un altro ordine di idee e si tassano gli arricchimenti quando sono soltanto in potenza, ma non sono stati ancora realizzati, si dà la materia tributaria in pasto all’arbitrio»³¹⁰.

Al riguardo meritano spazio talune considerazioni in merito alla distinzione tra imposte patrimoniali straordinarie e ordinarie.

La stessa Corte Costituzionale in una risalente pronuncia³¹¹ si è soffermata sul tema, giungendo ad affermare la legittimità costituzionale dell’oramai abrogata ISI trattandosi di un tributo a carattere straordinario istituito per porre rimedio ad una situazione di forte crisi finanziaria.

Autorevolmente è stato osservato come «l’elemento di distinzione implicitamente tenuto presente dalla Corte sia stato l’effetto di “progressiva erosione del bene” [...] che sarebbe imputabile ad un’imposta di tipo patrimoniale solo se prevista in via ordinaria»³¹².

Sulla base di queste considerazioni, non mancò chi in dottrina attribuisse rilevanza decisiva al carattere straordinario del prelievo, giungendo a riconoscere come legittime solo le patrimoniali contraddistinte da questa connotazione, imposte ai contribuenti in periodi di crisi (per ragioni equità, volendosi proseguire nel ragionamento sinora condotto).

Per il resto, per ragioni di giustizia, le imposte dovrebbero colpire solo gli incrementi di ricchezza.

Se si procedesse diversamente, si otterrebbe l’effetto di erodere progressivamente i mezzi di produzione del reddito³¹³, ostacolando, peraltro il risparmio³¹⁴.

³¹⁰ L. EINAUDI, discorso del 23 luglio 1947, in *archivio.camera.it, verbali delle sedute d’Aula*, vol. III, 03.06.1947 – 25.07.1947.

³¹¹ Corte Cost., sent., 5 febbraio 1996, n. 21.

³¹² In questi termini, L. ANTONINI, *Imposte patrimoniali, straordinarie ed ordinarie, e concretizzazioni del principio di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, I, 1996, 190 ss.

³¹³ In tal senso, G. GAFFURI, *L’attitudine alla contribuzione*, Milano, 1967, 160 ss.

Indubbiamente otterrebbe maggiore consenso un sistema di tassazione così impostato.

Non sembra questa, tuttavia, la sede in cui debba, o meglio possa adottarsi una posizione tanto drastica.

A voler essere ragionevoli, si può tutt'al più concludere riconoscendo come la scelta se tassare solo il reddito o anche il patrimonio sia meramente discrezionale, dettata non solo da esigenze di giustizia, ma anche di bilancio.

Secondo una visione che tenga conto anche del percorso evolutivo del principio di capacità contributiva, a conclusione del presente studio sembra doveroso, tuttavia, porre l'attenzione su un'ultima questione alla quale più volte si accennato.

In particolare, partendo dalla premessa che la possibile relazione dialettica che potrebbe intercorrere tra il concetto di equità e quello di giustizia imporrebbe di volta in volta un delicato bilanciamento tra i due valori, si avverte forte l'esigenza di individuare quantomeno dei principi generali che rappresentino espressione concreta dei canoni di coerenza, ragionevolezza e non arbitrarietà, e che pertanto possano fungere da stella polare al legislatore nella delicata scelta degli strumenti normativi da utilizzare.

Per la critica, vd., *ex pluribus*, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 27, il quale osserva come «escludendo ogni collegamento tra l'art. 53 comma 1 e l'art. 2 Cost.», si ponga di fatto «l'accento più sulla tutela del diritto di proprietà che sulla funzione sociale di questa», dando vita ad «una netta antitesi fra capacità contributiva e fine redistributivo dell'imposta», così impedendo «che il fine fiscale e quello redistributivo possano coesistere nella stessa legge».

³¹⁴ Vd., S. STEVE, *Lezioni di scienze delle finanze*, VI ediz. Padova, 1972, *passim*.

3. (segue) Sulla necessità di individuare dei principi generali che rappresentino declinazione concreta dei canoni di coerenza, ragionevolezza e non arbitrarietà. Il delicato equilibrio nella scelta del presupposto dei tributi

Come precedentemente anticipato, i canoni della coerenza, della razionalità e della proporzionalità – alla luce dei quali operare il bilanciamento tra valori costituzionali – non sembra siano sufficienti a porre un limite effettivo all’arbitrio del legislatore.

Ragionevolmente, parte delle dottrina evidenziando come i concetti di “indice di ricchezza” e “attitudine alla contribuzione” non sempre coincidano, ha manifestato la necessità di sottoporre le scelte legislative ad un «giudizio di idoneità a contribuire».

In particolare, il parametro di giudizio dovrebbe essere «non semplicemente quello della “razionalità/illogicità”, ma *in primis* quello della “idoneità”, “desumibile”, appunto, “dal presupposto economico”»³¹⁵.

Dovrebbe, invero, sentirsi forte l’esigenza di individuare delle regole generali, oltre che astrattamente condivisibili, anche effettivamente idonee ad individuare in modo concreto tali limiti, non potendosi “svilire” il principio sancito dall’art. 53 Cost. al semplice giudizio di non arbitrarietà ed irrazionalità.

Alla fine di questo studio si ha l’impressione che il percorso evolutivo, che ha visto protagonisti da un lato il principio della capacità contributiva e, dall’altro, gli altri valori costituzionali egualmente meritevoli di tutela, non sia giunto effettivamente a conclusione.

³¹⁵ In questi termini, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE e C. BERLIERI, Napoli, 2006, 45, al riguardo l’A. prosegue osservando che «per un mero divieto di arbitrio, non era necessario inserire nella Carta costituzionale una norma disciplinante il dovere di contribuzione ed i suoi presupposti, oggettivi (“in ragione della capacità contributiva”) e soggettivi (“tutti”)».

Vd., inoltre, ID., *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 8 ss.; G. MARONGIU, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale dell’ultimo decennio*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, I, 1757; G. FALSITTA, *La capacità contributiva e il ribaltone della Consulta*, in *Per un fisco civile*, Milano, 1996, 84 ss.

Emerge, invero, la necessità di completare lo stesso, individuando dei principi generali in materia tributaria che siano declinazione concreta dei valori astratti di ragionevolezza e non arbitrarietà, espressione effettiva di un insieme di valori costituzionalmente riconosciuti.

Si tratta, ad avviso di chi scrive, dei principi del “divieto di moltiplicazione di imposta”, del “limite alla tassazione della ricchezza complessiva”, nonché dell’ “intangibilità del minimo vitale”, tra loro collegati da un inscindibile nesso di causalità, rappresentando il primo premessa logica indispensabile per la realizzazione del successivo.

3.1. Rischi derivanti dall’assenza di una norma generale che preveda un divieto di “*moltiplicazioni*” di imposta. La necessità di imporre un limite massimo alla tassazione della ricchezza complessiva del contribuente

Per garantire la concreta osservanza dei canoni sanciti dal giudice delle leggi – ed in particolare quello della *coerenza* – il primo aspetto problematico che viene in rilievo è quello delle doppie (o plurime) imposizioni all’interno di un medesimo ordinamento giuridico.

In materia di imposte sui redditi, l’art 163 del TUIR disciplina il divieto di doppia imposizione domestica³¹⁶, sancendo che “la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi”³¹⁷.

Nel corso del tempo si sono registrate opinioni discordanti sulla portata di tale principio.

³¹⁶ Così definita perché riferita ad un medesimo ordinamento giuridico. Al riguardo si precisa che la medesima disposizione è prevista dall’art. 67 del D.P.R. n. 600/1973 in materia di accertamento di imposte sui redditi, trovando in tal modo applicazione concreta anche in ambito procedimentale; sul punto vd. D. STEVANATO, *Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 69 ss.

Sull’argomento, in generale, cfr. G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedurali*, Padova, 2001.

³¹⁷ Il principio del divieto di doppia imposizione ha origine risalente, trovando espressa disciplina anche nel R.D. 24 agosto 1877, n. 4021 sull’Imposta di ricchezza mobile. In particolare l’art. 8 prevedeva l’esenzione dei redditi che per disposizione del medesimo R.D. citato fossero già una volta assoggettati all’imposta.

Parte della dottrina invero era solita riconoscere al divieto di doppia imposizione carattere di principio generale del sistema tributario³¹⁸, quale espressione del principio di capacità contributiva e dunque limite al potere discrezionale del legislatore, non potendo lo stesso tributo colpire più volte la medesima manifestazione di ricchezza.

Seppur riconosciuto in modo espresso solo in materia di imposte sui redditi, non mancò, invero, chi procedendo con un'interpretazione di sistema riconoscesse a tale principio portata generale in relazione a qualsivoglia tipologia di imposta.

Differentemente, altra parte della dottrina attribuiva al divieto di doppia imposizione portata limitata alla tassazione sul reddito³¹⁹, individuando nello stesso non un limite al potere discrezionale del legislatore (nonché un vincolo per l'interprete), bensì una regola a carattere procedimentale cui l'agire amministrativo si sarebbe dovuto improntare per evitare di adottare atti impositivi che di fatto avessero l'effetto di replicare altri atti precedentemente emanati³²⁰.

In altri termini, tale divieto – se così inteso – sarebbe rivolto esclusivamente nei confronti dei soggetti chiamati all'attuazione del tributo, coinvolgendo, in primo luogo, l'Amministrazione finanziaria³²¹.

Ciò posto, è opinione comune distinguere la doppia imposizione giuridica da quella economica.

In particolare la “doppia imposizione in senso giuridico” si realizzerebbe con la plurima applicazione della medesima imposta in relazione allo stesso presupposto (anche se nei confronti di soggetti diversi); mentre invece

³¹⁸ Vd., P. ADONNINO, *Doppia imposizione*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 1015 ss.

³¹⁹ Vd. G. ARDIZZONE, *Il principio del ne bis in idem nell'imposizione diretta*, in *Riv. dir. fin.*, 1972, I, *passim*.

³²⁰ Sul punto cfr., E. MARELLO, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in *Giur. cost.*, 1997, 4129, ove l'A. osserva come di fatto in tal modo il principio del divieto di doppia imposizione assurgesse a «mero criterio cronologico di prevalenza tra atti amministrativi», quando, in realtà, «non sempre è il secondo atto a dover soccombere a causa della posteriorità cronologica: così nel caso di doppia imposizione causata da duplicazione soggettiva [...] non è ammessa l'impugnazione da parte del soggetto passivo, potendo solo il terzo – cui sia stata erroneamente imputata l'imposta – impugnare l'atto illegittimo».

³²¹ Sul punto, vd. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 200.

quella “in senso economico” si verificherebbe nel momento in cui una medesima manifestazione di ricchezza sia colpita da due o più tributi perché qualificata dal punto di vista giuridico in modo differente relativamente a ciascun prelievo.

Al riguardo risulta pacifico attribuire carattere precettivo al solo divieto di doppia imposizione in senso giuridico, ciò anche in considerazione del dettato di cui all’art. 163 del TUIR citato, ammettendosi che uno stesso bene se qualificato giuridicamente in modo diverso possa costituire presupposto impositivo per più tributi.

Tuttavia, in un sistema tributario che trascuri del tutto il problema della doppia imposizione economica difficilmente potrebbe trovare effettiva tutela il principio della capacità contributiva cui la leva fiscale dovrebbe ispirarsi.

Evitare fenomeni di doppia imposizione giuridica credendo di poter trascurare del tutto quelli di doppia imposizione economica appare piuttosto un’imprudente illusione.

Come precisato nella scienza delle finanze, non sono rari i casi in cui il legislatore si illuda di non incorrere nella doppia imposizione in senso giuridico, che si verificherebbe, al contrario, nel momento in cui lo stesso bene «compare dinanzi agli occhi del legislatore due o più volte, facendogli scambiare un fantasma giuridico per una realtà sostanziale»³²².

In altri termini, ciò a cui si dovrebbe guardare non è solo il *nomen iuris*, il dato formale, frutto di sofisticati ragionamenti e pregevoli ricostruzioni giuridiche.

L’atto o il fatto assunto a presupposto d’imposta per poter essere inquadrato correttamente in termini giuridici necessita di essere considerato anche nella sua concreta (non solo astratta) manifestazione.

³²² In questi termini, L. EINAUDI, *Il mito dei doppi di imposta*, in *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938, 47, ove l’A. ad esempio fa riferimento al fenomeno della doppia imposizione del reddito sia in capo alla società che in capo ai soci quale ipotesi di doppio d’imposta «più grossolano».

È questo il caso degli immobili non locati ovvero dei terreni incolti³²³, per i quali vige il criterio della tassazione dei redditi cd. figurativi o presunti.

Si tratterebbe, invero, di ipotesi in cui l'imposizione sul reddito (*nomen iuris*) celerebbe un'imposizione sul patrimonio, che già, tuttavia, trova disciplina positiva con l'IMU.

Appare difficile dunque negare l'irrazionalità di tale ragionamento, dal momento che il problema della doppia tassazione in senso formale non potrebbe essere effettivamente risolto non considerando quello della doppia tassazione in senso sostanziale.

Il carico tributario invero viene sostenuto dai contribuenti con la "sostanza economica" in loro possesso.

La soluzione che appare auspicabile sarebbe dunque quella di fissare positivamente il principio generale del divieto di moltiplicazioni di imposta cui il sistema tributario complessivamente inteso dovrebbe ispirarsi, che sia guida per il legislatore non solo per correggere le attuali distonie, ma anche per interventi normativi futuri, conferendo in tal modo carattere di "coerenza" al sistema tributario complessivamente inteso.

Diversamente si incorerebbe nell'errore di dimenticare di «ricercare il valore dell'*unicità* dell'ordinamento, limitandosi alla razionalità interna delle singole leggi impositive»³²⁴.

³²³ Vd. Cap. II, Sez. II, § 4.

³²⁴ In questi termini, E. MARELLO, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in *Giur. cost.*, 1997, 4131, ove l'A. prosegue osservando come la scienza fiscale necessiti di «sguardi complessivi e analisi globali».

L'A. acutamente precisa come la discrezionalità del legislatore «è massima nei primi momenti di ideazione di un nuovo sistema (non sono vincolate costituzionalmente le decisioni riguardanti quali imposte debbano avere rilevanza primaria, come qualificare il reddito, ecc.), ma diminuisce man mano che si procede nell'elaborazione dell'ordinamento, perché è richiesto al legislatore l'inserimento coerente delle nuove imposte nell'ambito dei prelievi pre-esistenti»; nello stesso senso, vd., A. FEDELE, *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1990, I, 1798.

Vd., inoltre, E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, I, 229, ove l'A. precisa come «ogni legge non è che un anello di un sistema preordinato al fine di determinare la misura del tributo dovuto dal singolo».

Per la giurisprudenza, vd., in particolare, Corte. Cost., sent. 7 luglio 1981, n. 119.

Dall'analisi dell'attuale sistema impositivo è facile notare come tale raccordo fra norme il più delle volte non abbia trovato attuazione.

Come ampiamente illustrato nel Cap. II, Sez. II, § 5, non sono rare le ipotesi in cui contestualmente all'IMU trovano applicazione le imposte sui redditi, nonostante il legislatore abbia cercato di evitare fenomeni di doppia imposizione laddove palesemente un reddito non sia prodotto introducendo il principio di sostituzione dell'IRPEF con l'IMU per gli immobili non concessi in locazione.

Basti pensare agli immobili non locati per i quali, tuttavia, se situati nel medesimo Comune in cui si trova l'abitazione principale, il principio di sostituzione, appunto, non opera; ovvero ancora per gli immobili posseduti da soggetti passivi IRES, per i quali – indipendentemente dal fatto che il bene sia o meno locato – tale principio *tout court* non trova applicazione.

Ad ogni modo, pur volendo tenere distinte la doppia imposizione giuridica da quella economica, ammettendo la sovrapposizione di imposte – sempre nel rispetto della regola che assumano presupposti impositivi differenti – forse sarebbe buona regola individuare un limite alla doppia (o plurima) imposizione in senso economico affinché il giudizio sull'idoneità a contribuire possa effettivamente essere parametrato alla realtà economica del singolo contribuente.

Tale argomento risulta collegato al successivo che si intende analizzare.

Ed invero, unitamente al divieto di moltiplicazioni di imposta, il secondo principio che dovrebbe trovare codificazione è quello dell'individuazione di un limite oltre il quale il prelievo fiscale non possa spingersi in relazione ad un medesimo contribuente.

È noto come nel nostro ordinamento non esista una norma di principio finalizzata ad individuare un limite massimo all'imposizione complessiva della ricchezza riferibile ad un soggetto in un determinato periodo d'imposta.

Il problema fu affrontato già nel 1995 dalla Corte Costituzionale tedesca chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'imposta generale sul patrimonio allora vigente in Germania³²⁵.

Trattavasi di un'imposta sia sul possesso di beni mobili che di beni immobili³²⁶, fondata sul presupposto che ad essere colpito da imposizione fosse il reddito potenziale (o presunto) derivante da tali beni, malgrado poi la sua effettiva realizzazione e percezione, in quanto variabili dipendenti da scelte personali del proprietario.

Il contribuente avrebbe, così, potuto adempiere all'obbligazione tributaria «utilizzando appunto il reddito ritraibile, in modo che [fosse restata] sua e non [avesse dovuto] alienare la sostanza patrimoniale»³²⁷.

In tale occasione la Corte ebbe modo di manifestare l'esigenza di individuare il limite massimo all'imposizione complessiva nella misura del 50% del reddito conseguito dal contribuente nel periodo d'imposta³²⁸,

³²⁵ In particolare, si vd. *Bundesverfassungsgericht*, sent. 22 giugno 1995, n. 2 BvL 37/91.

³²⁶ In particolare, ad essere colpito era il patrimonio complessivo del contribuente per la cui individuazione rilevavano il patrimonio agricolo e forestale, il patrimonio immobiliare, il patrimonio aziendale e il patrimonio cd. diverso, di cui facevano parte, a titolo esemplificativo, i crediti bancari, le azioni, i gioielli e gli oggetti d'arte.

L'imposta, di tipo proporzionale e annuale, prevedeva l'applicazione di un'aliquota fissa all'1% per il patrimonio complessivo delle persone fisiche, mentre allo 0,6% per quello appartenente alle persone giuridiche.

L'elemento che destò perplessità e condusse il tributo al vaglio della Corte Costituzionale fu rappresentato dal fatto che – a fronte dell'applicazione della medesima aliquota – il era previsto un diverso criterio di valutazione del patrimonio mobiliare rispetto a quello immobiliare. Il primo, invero, veniva determinato sulla base dei valori correnti, mentre invece il secondo sulla base di valori di stima non aggiornati, dunque non in linea con quelli attuali.

In questo modo si avrebbe avuto l'effetto di discriminare in negativo i possessori di beni mobili, determinando un'illegittima differenziazione tra patrimoni e la conseguente violazione del principio di eguaglianza sancito dall'art. 3 *Grundgesetz*.

³²⁷ In questi termini, N. BOZZA, *Rispetto del principio di eguaglianza e limite massimo dell'imposizione in recenti pronunce della Corte costituzionale tedesca relativa alla tassazione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 425. Sul punto vd., inoltre, K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, II, Köln, 1993, 854; K. VOGEL, *Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A*, Heidelberg, 1979, 28 ss.

³²⁸ Sul punto vd., N. BOZZA, *Rispetto del principio di eguaglianza e limite massimo dell'imposizione in recenti pronunce della Corte costituzionale tedesca relativa alla tassazione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 421 ss; P. HARRERA MOLINA, *Capacidad economica y sistema fiscal*, Madrid-Barcellona, 1998, 65-68; K. TIPKE, *I limiti costituzionali alla pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 761 ss.

affermando che «l'imposta sul patrimonio deve essere commisurata soltanto in modo tale che essa insieme con le altre imposte non diminuisca la sostanza patrimoniale e che possa essere versata attingendo al reddito presumibilmente derivante dal patrimonio. Diversamente, l'imposizione sul patrimonio ne determinerebbe man mano l'espropriazione, che inciderebbe in maniera eccessiva sul contribuente e sulle sue condizioni patrimoniali»³²⁹.

Fu, peraltro, precisato che a dover essere tutelato non fosse solo il patrimonio in sé, ma anche il reddito da questo potenzialmente ritraibile, per cui non sarebbe risultata legittima una tassazione idonea ad annullare del tutto quest'ultimo.

Ciò in considerazione del fatto che il carico fiscale incidendo sul tenore di vita del contribuente e della sua famiglia, inevitabilmente avrebbe inciso anche sulla piena e concreta realizzazione degli individui medesimi.

Le considerazioni sinora riportate seppur afferenti ad un diverso ordinamento giuridico, sembrano tuttavia quantomai attuali ed appropriate per la risoluzione delle anomalie presenti nel nostro sistema tributario.

Nei capitoli precedenti si è avuto modo di osservare come l'attuale sistema impositivo sia caratterizzato da una moltitudine di imposte speciali (ordinarie) sul patrimonio, talvolta di facile individuazione, talaltra meno.

Alcune caratterizzate da aliquote proporzionali, altre progressive; alcune inizialmente istituite in via straordinaria e sperimentale, poi divenute "intoccabili" (come ad esempio l'IMU).

Oltre all'indubbio effetto di "confusione" che tale assetto è in grado di generare nei contribuenti, è opportuno rilevare come la sommatoria di tutte queste forme di prelievo unitamente all'imposizione sul reddito il più delle volte superi il 100% del reddito imponibile riferibile al periodo d'imposta.

³²⁹ In questi termini, *Bundesverfassungsgericht*, sent. 22 giugno 1995, n. 2 BvL 37/91, nt. 13, 3.

Naturale conseguenza di quest'eccesso di tassazione è la situazione di “*strozzamento fiscale*”³³⁰ in cui la maggior parte dei contribuenti viene a trovarsi.

Se è pur vero, da un lato, che affianco alle imposte sul reddito non esista un'imposta generale sul patrimonio – che dai più sarebbe criticata per gli effetti espropriativi che a lungo termine si verificherebbero – dall'altro, è agevole notare come l'attuale sistema impositivo si articoli in una miriade di prelievi che di fatto hanno l'effetto di deprimere la ricchezza individuale paradossalmente ancor più di una patrimoniale ordinaria generale.

Ora, la scelta se tassare esclusivamente il reddito ovvero anche il patrimonio è meramente politica; frutto di molteplici considerazioni, anche di rilievo macroeconomico.

Ad ogni modo, indipendentemente dalla soluzione che si preferisce adottare, è necessario individuare una regola che fissi un limite specifico (in misura percentuale) al carico fiscale massimo che complessivamente possa essere imposto ai contribuenti, affinché questo possa ritenersi “*ragionevole*” e “*non arbitrario*”.

È indubbio come affianco al potere discrezionale nella scelta degli strumenti legislativi più adeguati, compito del legislatore sia anche quello di «proteggere [...] il fondamento economico necessario per il tenore di vita della persona»³³¹.

Da qui il terzo ed ultimo valore inscindibilmente connesso e dipendente da quelli sinora esaminati, ossia quello dell'effettiva tutela del principio dell'*intangibilità del minimo vitale*, che sarà oggetto di trattazione nelle pagine che seguiranno.

³³⁰ Espressione ripresa da G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, Milano, 2014, 129.

³³¹ In questi termini, *Bundesverfassungsgericht*, sent. 22 giugno 1995, n. 2 BvL 37/91, nt. 13, massima n. 4, motivi 4.

3.2. (segue) Considerazioni sull'attuale sistema impositivo in relazione all'intangibilità del cd. *minimo vitale*.

Affinché il prelievo possa considerarsi costituzionalmente legittimo – unitamente al principio del divieto di moltiplicazione d'imposta e alla necessità di individuare un limite massimo alla tassazione della ricchezza complessiva del contribuente (data sia dal reddito che dal patrimonio) – non si può prescindere dal considerare il principio dell'intangibilità del cd. minimo vitale.

Nella scienza delle finanze è ricorrente la massima secondo cui “*primum vivere, deinde tributum solvere*”.

L'attitudine alla contribuzione implica, invero, la capacità reale del soggetto di far fronte al pagamento dei tributi.

Capacità che non può sussistere laddove la ricchezza da questi posseduta fosse necessaria alla soddisfazione dei bisogni più elementari della vita.

Per questo motivo il principio dell'intangibilità del minimo vitale viene pacificamente considerato un corollario della capacità contributiva³³².

Il minimo vitale rappresenta, in particolare, quella soglia al di sotto della quale non può essere spinto il prelievo fiscale.

Individua, in altri termini, il «confine tra la ricchezza che deve essere esclusa dall'imposizione e la ricchezza che manifesta capacità contributiva»³³³.

La privazione economica imposta al contribuente non dovrebbe, invero, renderlo incapace di provvedere ai bisogni essenziali di sé e della propria famiglia³³⁴.

³³² Come osservato in dottrina, «scegliere come criterio di giustizia il principio di capacità contributiva, ha significato proprio impegnare il legislatore a non tassare le ricchezze minime che sono al di sotto della capacità di concorrere alle spese pubbliche»; in questi termini, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE E C. BERLIERI, Napoli, 2006, 49.

Vd. anche, G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai “lavori preparatori”, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 120 ss.

³³³ In questi termini, E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, 450.

Ciò è ancor più vero se si considera che «chi concorre [alle spese pubbliche] è una persona, non un bene, e con la disponibilità economica propria, reale, non astratta»³³⁵.

Persona che è anche portatrice dell'imprescindibile esigenza di «essere considerata nella propria identità specifica e nella propria “capacità” di far fronte ai doveri imposti»³³⁶.

Sarebbe scelta irragionevole ed assolutamente arbitraria anteporre le esigenze dello Stato comunità al diritto di ciascuno all'integrità del minimo vitale.

Il principio della capacità contributiva è stato, invero, inserito all'interno di un sistema di valori (quelli costituzionali) con i quali imprescindibilmente deve *coordinarsi*, essendone parte integrante.

Vengono in rilievo, allora, non solo i principi di cui agli artt. 3, comma 2, e 2 Cost., ma anche, ad esempio, quello di cui all'art. 36 Cost. che sancisce il diritto del lavoratore ad una equa retribuzione, che sia sufficiente ad assicurare a sé e alla sua famiglia un'esistenza libera e dignitosa.

Ne consegue che «la leva fiscale non può essere causa di risorse insufficienti per tali fini primari»³³⁷.

³³⁴ Sul punto vd., Atti dell'Assemblea costituente, 4204, in cui vengono riportate le parole dell'On. Scoca pronunciate all'Assemblea Costituente che, in relazione al principio della capacità contributiva, evidenzia come pure «debbono essere tenuti in opportuna considerazione i carichi di famiglia del contribuente».

Cfr., inoltre, F. MOSCHETTI-G. LORENZON-R. SCHIAVOLIN-L. TOSI, *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993, *passim*.

³³⁵ Così, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE E C. BERLIERI, Napoli, 2006, 45; vd. anche, E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, 447 ss.; ZINGALI, I “luoghi comuni” in materia di carico sociale dei tributi, in *Dir. e prat. trib.*, 1957, 257.

³³⁶ In questi termini, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE E C. BERLIERI, Napoli, 2006, 45 ss., ove l'A. evidenzia come tener conto di un minimo non imponibile sia «essenziale sul piano del collegamento tra capacità contributiva e persona, capacità contributiva e valori costituzionali che fanno “sistema” con l'art. 53».

Sarebbe contraddittorio affermare, da un lato, che il fine essenziale della Costituzione consista nella tutela del minimo vitale e nella rimozione degli ostacoli di ordine (anche) economico che possano impedire il pieno sviluppo della persona umana, e, dall'altro, ammettere che lo Stato medesimo con lo strumento fiscale possa di fatto distruggere quei valori che tanto si è impegnato a difendere e garantire.

Come precedentemente anticipato, sembra, dunque, che anche il principio dell'intangibilità del minimo vitale rappresenti – unitamente agli altri principi di cui si è parlato nelle pagine precedenti – attuazione concreta dei limiti al potere discrezionale del legislatore sanciti dalla Corte Costituzionale, consistenti nella *ragionevolezza, non arbitrarietà e coerenza*.

Riprendendo le fila del discorso, si deve dare atto di come il legislatore abbia cercato di preservare l'intangibilità di tale ricchezza in materia di IRPEF.

Si pensi al minimo esente³³⁸, ovvero a taluni oneri deducibili o detraibili, corrispondenti alle spese necessarie alla vita della persona e della sua famiglia.

Si deve precisare, tuttavia, come tali meccanismi siano praticamente inesistenti nell'ambito della tassazione del patrimonio.

³³⁷ In questi termini, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE E C. BERLIERI, Napoli, 2006, 49.

³³⁸ Al riguardo si rimanda, a titolo esemplificativo, all'art. 11, comma 2 e 2-bis, del TUIR, i quali prevedono che l'imposta non è dovuta se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi di pensione non superiori a 7.500 euro, goduti per l'intero anno, redditi di terreni per un importo non superiore a 185,92 euro e il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

Parimenti l'imposta non è dovuta se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi fondiari di cui all'art. 25 di importo complessivo non superiore a 500 euro.

Ovvero, ancora, non è ad esempio tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi il contribuente che possiede esclusivamente redditi da lavoro dipendente o assimilati più altre tipologie di reddito nel limite di 8.000 euro.

Sull'adeguatezza relativa alla misura del minimo esente, cfr., K. TIPKE, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 762, il quale, peraltro, evidenzia come «il legislatore [...] in considerazione di esigenze di gettito per l'erario, si preoccupa di consueto di stabilire il minimo esente in misura irrealisticamente bassa».

Al contrario – come si è avuto modo di vedere nel corso dell’analisi dei singoli tributi (cui si rimanda) – spesso i contribuenti sono chiamati a pagare anche laddove un reddito non sia stato effettivamente percepito, o meglio in relazione al mero possesso di beni che, tuttalpiù, richiedono una spesa per il loro mantenimento, rendendo di conseguenza insostenibile il peso tributario. Ciò è di facile evidenza nelle imposte sul patrimonio immobiliare ovvero ancora in relazione alla disciplina delle società di comodo.

Ad avviso di chi scrive, a nulla varrebbe, dunque, individuare un minimo vitale esente dalla tassazione sul reddito se poi il carico fiscale che insiste sul contribuente – risultante dalla *somma* di tutti i tributi che su questi gravano nel corso del periodo d’imposta – ecceda di gran lunga tale limite andando di fatto ad intaccare, in primo luogo, proprio quel minimo intangibile.

Affinché, dunque, il sistema tributario possa rispondere a regole di coerenza e ragionevolezza, «il minimo vitale deve essere esente non solo dall’imposta sul reddito, ma da ogni tipo di onere fiscale»³³⁹, dunque anche dall’imposizione sul patrimonio.

Non in ultimo, se è vero che la differenza tra reddito e patrimonio sta nel fatto che il reddito rappresenta una nuova ricchezza che si aggiunge a quella precedente, tassando il patrimonio senza tenere in considerazione il reddito (ed in particolare il minimo vitale esente dall’imposizione sul reddito), si avrebbe non solo l’effetto immediato di intaccare il lo stesso minimo vitale, ma – nel corso del tempo – anche quello di erodere il patrimonio diminuendone gradualmente la consistenza.

Sarebbe allora quantomai impossibile contrastare quelle teorie che assegnano carattere ablatorio al prelievo patrimoniale, ravvisando in esso una forma di espropriazione: «uno Stato che garantisce la proprietà privata, non può [infatti] eludere questa garanzia con un’imposizione eccessiva»³⁴⁰.

³³⁹ In questi termini, K. TIPKE, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 765.

³⁴⁰ In questi termini, K. TIPKE, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 767, il quale tra l’altro osserva come – differentemente da uno Stato

Considerazioni conclusive

Premessa logica e indispensabile per poter condurre un'analisi quanto più esaustiva sulle imposte patrimoniali è, in primo luogo, l'individuazione del significato di "patrimonio".

A ben vedere, trattasi di un tema di non pronta soluzione dal momento che, ancora oggi, non sembra essersi effettivamente accolta una definizione univoca di tale concetto.

Nei diversi settori scientifici che si sono analizzati si è avuto modo di constatare come non ne sia stata data una definizione generale.

Basti pensare al diritto penale in cui nell'ambito dei delitti contro il patrimonio a lungo si è discusso sulla opportunità di intendere la nozione di "patrimonio" in un'ottica puramente economica ovvero giuridica.

Dalle teorie che negli anni si sono succedute sorse, tuttavia, il problema della tutela delle cose di valore meramente affettivo, per le quali ciò che rileva è la funzione che il bene svolge per il suo titolare, non valutabili economicamente ed irrilevanti nell'ambito degli sporadici istituti che nel diritto civile regolano le vicende relative al patrimonio.

La necessità di trovare una soluzione costituzionalmente orientata, ha così indotto l'orientamento dominante ad elaborare in ambito penalistico la cd. concezione "giuridico-funzionale", in forza della quale il patrimonio consisterebbe nel «complesso dei rapporti giuridici facenti capo ad una persona aventi per oggetto cose dotate di funzione strumentale a soddisfare bisogni materiali o spirituali».

Diversamente, nel diritto civile il patrimonio sarebbe identificabile nel complesso dei rapporti giuridici valutabili in denaro, in questo caso assumendo rilevanza determinante la componente economica.

Molto meno definiti sono stati, invece, i risultati cui si giunse nell'ambito del diritto tributario, ove si registra tutt'ora la tendenza della dottrina nel

comunista – «uno Stato liberale ha bisogno di gettito ed annullerebbe i propri mezzi di finanziamento se prosciugasse la fonte delle entrate pubbliche».

suddividersi in due diversi filoni interpretativi relativamente al significato da attribuire alla nozione di patrimonio e conseguentemente di imposte patrimoniali.

Prendendo le mosse dalla concezione secondo cui reddito e patrimonio sarebbero sostanzialmente «due facce della stessa cosa vista da due punti di vista diversi», le imposte patrimoniali rappresenterebbero nient'altro che una *species* dell'imposizione sul reddito, dunque prelievi sul reddito potenzialmente ritraibile dal patrimonio o meglio, sull'attitudine reddituale di questo.

Secondo questa prima impostazione, dunque – non dovendo il *nomen* indurre in errore – si tratterebbe di tributi meramente nominali e non reali.

Ciò anche in considerazione del fatto che se il presupposto del tributo non fosse il possesso di un bene produttivo e il prelievo colpisse semplicemente il patrimonio (e non il reddito da questo ritraibile), con il tempo si giungerebbe alla sua progressiva distruzione. Da qui le teorie che intravedono nel prelievo patrimoniale una forma di espropriazione.

Diversamente, altra parte della dottrina individuerebbe il tratto distintivo di tale forma di tassazione nella mera titolarità di diritti, indipendentemente da qualsivoglia dimensione reddituale.

L'analisi dei diversi contributi scientifici sembrerebbe, dunque, dar vita ad una definizione di patrimonio a tratti, per così dire, “sfocata”, consigliando più prudentemente di riconoscere la “relatività” di tale nozione.

Ed invero, a seconda dell'ambito di operatività, talvolta sono stati presi in considerazione aspetti prettamente giuridici, quali i diritti vantati sul patrimonio; talaltra – come è avvenuto nelle scienze economiche – elementi contingenti, quali i beni di cui il patrimonio si compone ovvero ancora l'intervallo temporale di riferimento.

Tuttavia, il fatto di porre l'attenzione su un aspetto, anziché su un altro, non deve indurre nell'errore di pensare non possa esistere una definizione generalmente condivisibile, o se si vuole “meta-giuridica”, di patrimonio,

essendo tale relatività, piuttosto, il frutto delle esigenze di ogni singola materia e dei valori e principi ad essa sottesi.

Indipendentemente, dunque, dalla sua declinazione nell'ambito dei diversi settori scientifici, ritengo che ogni contributo abbia apportato un prezioso aiuto, potendo tutti, in concorso tra loro, contribuire ad individuare i tratti caratterizzanti la nozione più generale.

Per patrimonio potrebbe, allora, ragionevolmente intendersi il *complesso dei diritti e dei rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo ad un determinato soggetto, in un preciso momento storico, che abbiano ad oggetto beni mobili ed immobili, materiali e immateriali, eventualmente suscettibili di valutazione economica.*

L'analisi sin qui condotta ha così permesso di individuare anche i tratti caratterizzanti la nozione di "imposte patrimoniali" nella quale rientrerebbero quelle *forme di prelievo che assumono a presupposto, in tutto o in parte (a seconda che si tratti rispettivamente di imposte generali o speciali) i diritti e i rapporti giuridici facenti capo ad un determinato soggetto, in termini di possesso o detenzione, in un preciso momento storico, che abbiano ad oggetto beni mobili ed immobili, materiali e immateriali, suscettibili di valutazione economica.*

Sulla base di queste premesse, con particolare riferimento alle teorie che sono state elaborate in materia tributaria sembrerebbe che l'annoso dibattito in cui si è divisa la dottrina si sia fondato su presupposti errati, poiché delle due concezioni l'una non esclude l'altra.

Si ha l'impressione che non siano state tenute distinte la questione attinente la definizione di patrimonio e conseguentemente di imposte patrimoniali, da quella relativa all'individuazione di una forma di prelievo commisurata al patrimonio che non risulti, tuttavia, costituzionalmente illegittima.

In altri termini, sembrerebbe più corretto riconoscere come i due filoni interpretativi si pongano, piuttosto, su piani diversi, in un rapporto di "genere" a "specie", identificandosi nel primo gruppo quell'orientamento

che riconduce le imposte patrimoniali alla mera titolarità dei diritti sui beni che compongono il patrimonio (a prescindere dall'elemento reddituale); mentre invece nel secondo, quello che le qualifica come forme di prelievo sul reddito astrattamente ritraibile dai cespiti.

Ed invero, la ragione che muove i sostenitori di quest'ultima teorizzazione sembrerebbe non tanto la volontà di fornire una "nozione generale" di imposte patrimoniali, quanto piuttosto quella di individuare una forma di tassazione del patrimonio (dunque una *species*) conforme al principio della capacità contributiva, per scongiurare il pericolo di un prelievo costituzionalmente illegittimo.

Oltretutto, la teoria reddituale, seppur persuasiva, non potrebbe trovare accoglimento anche in considerazione dell'attuale assetto impositivo.

Mentre con riferimento al possesso degli immobili – restando ad un'analisi approssimativa – potrebbe obiettarsi che dalla locazione o comunque dal loro sfruttamento economico possa trarsi un reddito, la solidità di tale ragionamento verrebbe meno in considerazione della tassazione sul possesso del patrimonio mobiliare, si pensi ad esempio alla tassa automobilistica, al cd. canone Rai ovvero ancora alla tassazione dei beni di lusso.

Si tratterebbe di ipotesi in cui il bene, a parte l'utilità che è in grado di recare al soggetto che li possiede, è evidentemente inidoneo a generare un reddito.

A voler scendere più in profondità, particolare interesse susciterebbero poi i redditi fondiari i quali, a differenza delle altre tipologie di reddito, vengono tassati sulla base di valori presunti (*rectius* delle risultanze catastali) non rilevando il reddito effettivo.

Trattasi in particolare del cd. reddito medio-ordinario, quale reddito potenzialmente ritraibile dal bene, indipendentemente dalla sua effettiva entità o dal suo concreto manifestarsi.

Sebbene il legislatore abbia inserito questa forma di prelievo nelle imposte sul reddito restano forti i dubbi sulla loro effettiva configurazione.

Si è, infatti, precisato come la questione inerente l'individuazione delle imposte patrimoniali, da un lato, e quella relativa ai limiti che tale forma di imposizione incontra (o dovrebbe incontrare) affinché possa considerarsi legittima, dall'altro, siano argomenti da tenere distinti.

In altri termini, si è voluto dimostrare come le imposte patrimoniali siano idonee a colpire sia beni produttivi di reddito che beni assolutamente improduttivi.

Di talché il fatto che poi al momento della tassazione l'imposta possa in concreto essere pagata con il reddito ritraibile dal patrimonio medesimo, non è di per sé elemento sufficiente a qualificarla come imposta sul patrimonio ovvero sul reddito (dilemma dal quale ancor più non si uscirebbe qualora si appoggiasse la teoria che qualifica le imposte patrimoniali come prelievi sul reddito potenzialmente ritraibile dal patrimonio).

L'individuazione del *presupposto* di imposta è, invero, questione ben diversa dall'individuazione di un *criterio di determinazione della base imponibile commisurato al reddito* che un determinato bene sia idoneo a produrre.

Ne rappresenterebbe emblematico esempio proprio la tassazione dei redditi fondiari, in relazione ai quali il contribuente viene espressamente chiamato (ai sensi dell'art. 26 del Tuir) ad adempiere all'obbligazione tributaria per il solo fatto di "possedere" l'immobile e indipendentemente dalla loro effettiva percezione.

Tuttavia, sulla base di queste premesse, con particolare riferimento ai terreni, sembra anzitutto debbano farsi considerazioni diverse a seconda che si tratti di redditi dominicali ovvero agrari.

In particolare, l'art. 27 del Tuir definisce il "reddito dominicale" come la parte del reddito medio-ordinario (potenzialmente) ritraibile dal terreno qualora sullo stesso siano esercitate attività agricole.

Diversamente, il successivo art. 32 del Tuir definisce i "redditi agrari" come la parte del reddito medio-ordinario dei terreni imputabile al capitale

d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati (sempre, s'intende, nei limiti delle potenzialità del terreno).

Come può evincersi dalle due formule utilizzate dal legislatore si tratterebbe nel primo caso di redditi solo potenziali, dovuti indipendentemente dal fatto che poi nel concreto un'attività sia stata effettivamente esercitata ed un reddito sia stato effettivamente prodotto. Si tratterebbe, invero, di redditi ascrivibili al mero "possesso" del bene.

Nel secondo caso, al contrario, per potersi effettivamente realizzare il presupposto impositivo è necessario l'impiego di capitale d'esercizio e di attività di organizzazione.

Pertanto, il *discrimen* tra i due sarebbe rappresentato dall'effettivo esercizio di un'attività e dalla conseguente effettiva realizzazione di un reddito.

Mentre, infatti, per i redditi dominicali è presunta non solo l'entità ma anche l'esistenza del reddito medesimo, per i redditi agrari poiché un'attività agricola viene effettivamente svolta, potrebbe tendenzialmente³⁴¹ affermarsi che di presunta vi sia solo l'entità, non anche l'esistenza.

Sulla base di queste considerazioni permarranno, dunque, forti dubbi sulla loro natura reddituale.

Ci si domanda, invero, se non sia più corretto intravedere nella tassazione dei "redditi dominicali" una celata imposizione sul patrimonio.

Medesimo ragionamento sembra possa farsi con riferimento ai "redditi dei fabbricati", per i quali egualmente viene fatto riferimento al reddito potenzialmente ritraibile (indipendentemente dal suo concreto manifestarsi), rilevando ai fini impositivi il semplice "possesso" dell'immobile.

Sembra, tuttavia, opportuno evidenziare come la tassazione del reddito normale possa trovare una deroga qualora il fabbricato sia concesso in locazione.

³⁴¹ Si preferisce utilizzare tale avverbio dal momento che nulla toglie – in considerazione di elementi contingenti – che l'attività in parola possa chiudersi in perdita.

In questa ipotesi, invero, rileverebbe il reddito effettivo, ossia l'ammontare del canone di locazione nel caso in cui (ridotto forfetariamente del 5%) superi la rendita catastale.

Peraltro, poiché nel caso della locazione è riconosciuta la possibilità di assoggettare il reddito ad imposta sostitutiva (la cd. cedolare secca), sembrerebbe legittimo domandarsi se, al contrario, non rappresenti quest'ultima una forma di prelievo sul reddito, assumendo un presupposto economico di tipo sostanzialmente reddituale.

In altri termini, ci si domanda se la *ratio* che ispira il predetto regime sostitutivo non sia diversa da quella ordinaria della tassazione dei redditi dei fabbricati: di stampo reddituale, la prima; patrimoniale, la seconda.

Le considerazioni che precedono sulla possibile connotazione patrimoniale dei redditi dominicali e di quelli dei fabbricati verrebbero, oltretutto, rafforzate in relazione alle ipotesi dei terreni incolti o degli immobili non locati.

Ed invero, ci si domanda come possa configurarsi un prelievo sul reddito laddove il contribuente sia chiamato al pagamento del tributo anche qualora evidentemente non vi sia un reddito, bensì un patrimonio di fatto improduttivo.

Riprendendo le fila del discorso, alla luce della definizione che si è cercato di dare alla nozione di imposte patrimoniali, è stato possibile individuare quali forme di prelievo attualmente vigenti nel nostro Paese possano essere qualificate come tali.

Ne è risultato un panorama impositivo fortemente frammentato, caratterizzato dalla sussistenza di molteplici imposte speciali sul patrimonio.

Nel corso del presente studio, si ha avuto l'impressione che il legislatore abbia e stia continuando a procedere "a tentoni".

Ora creando nuove imposte, ora cristallizzandone altre in origine solo provvisorie (come è avvenuto per l'IMU – con moltiplicatori, peraltro,

«privi di correlazione con i valori dei beni da tassare»³⁴²), ora alterando i delicati equilibri raggiunti.

Si è avuto modo di vedere come siano stati innumerevoli i sostenitori degli effetti nefasti dell'imposizione sul patrimonio.

La questione giunta al vaglio della Corte Costituzionale fu definitivamente risolta riconoscendo la legittimità di tale forma di prelievo, purché fosse rispettato il principio della capacità contributiva che – veniva specificato – incontra gli unici limiti della non arbitrarietà e della non irrazionalità, alla luce dei quali il legislatore sarebbe chiamato ad effettuare di volta in volta un bilanciamento tra valori costituzionali nella scelta dei presupposti.

Eppure considerando talune forme d'imposizione attualmente vigenti, come potrebbe darsi torto al sentimento che probabilmente ha guidato i sostenitori della teoria reddituale.

Si ha, invero, l'impressione che il ragionamento della Corte Costituzionale non sia giunto a completamento.

In particolare, potrebbe obiettarsi che i canoni della non arbitrarietà e della ragionevolezza, seppur affermati in termini assoluti rappresentano valori relativi, che nulla toglie possano cambiare connotazione a seconda del tempo e dello spazio in cui vengono declinati, non essendo pertanto idonei a costituire un limite effettivo al potere discrezionale del legislatore.

Ci si domanda allora se non sia opportuno individuare dei principi generali in materia tributaria che rappresentino attuazione concreta dei criteri astratti di ragionevolezza e non arbitrarietà, espressione effettiva dell'insieme dei valori costituzionalmente riconosciuti.

La necessità di sottoporre le scelte legislative ad un giudizio sull'effettiva idoneità a contribuire, farebbe nascere l'esigenza di individuare delle regole generali, oltre che astrattamente condivisibili, anche effettivamente idonee ad individuare in modo concreto un limite al loro arbitrio, non potendosi

³⁴² In questi termini, G. FALSITTA, *Estratto dal Manuale di Diritto Tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Milano, 2019, 50.

“svilire” il principio sancito dall’art. 53 Cost. al semplice giudizio di non arbitrarietà ed irrazionalità.

Come ampiamente dimostrato nell’ultima parte del presente lavoro, forse, non sarebbe errato riconoscere tali principi nel divieto di moltiplicazione di imposta e nella necessità di individuare comunque – in termini percentuali – un limite massimo alla tassazione della ricchezza complessiva del contribuente, comprensiva sia del reddito che dei valori patrimoniali.

Acutamente in dottrina è stato precisato come la scienza fiscale necessiti di «sguardi complessivi e analisi globali»³⁴³ a fronte, soprattutto, dell’unicità del contribuente.

Non parrebbe azzardato, dunque, ricavare implicitamente tali principi dall’art. 53 Cost. che espressamente fa riferimento ai concetti di “capacità contributiva” e di “sistema”, richiedendo così un coordinamento sistematico tra norme affinché il concorso alle spese pubbliche – cui tutti sono chiamati – possa essere effettivamente parametrato alla forza economica di ciascun contribuente.

Ciò che lascia perplessi è constatare come la sommatoria di tutti i tributi attualmente vigenti possa superare anche il 100% del reddito imponibile riferibile al periodo d’imposta.

Verrebbe spontaneo allora domandarsi quale sia il senso di prevedere nell’ambito dell’IRPEF l’esenzione del minimo vitale (individuando ad esempio soglie di reddito non tassabili, la cd. *no tax area*) se poi nel concreto il contribuente possa trovarsi a sopportare un carico fiscale complessivo che di tale limite non tiene affatto conto.

È stato dimostrato, invero, come in assenza di regole che prevedano il divieto di moltiplicazioni di imposta ed un limite massimo all’imposizione, verrebbe meno finanche quel minimo di ricchezza tenuto esente.

Forse, la *ratio* di non tenere conto del limite vitale nell’ambito della tassazione sul patrimonio (e conseguentemente, della tassazione

³⁴³ In questi termini, E. MARELLO, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in *Giur. cost.*, 1997, 4131.

complessiva) risiederebbe nell'intenzione del legislatore di effettuare una discriminazione qualitativa della ricchezza e garantirne l'equità nella redistribuzione, riservando ai soli possessori di reddito maggiori cautele³⁴⁴.

Se ciò è condivisibile, è tuttavia compito dello Stato garantire che al contempo non avvengano discriminazioni al contrario, sottoponendo a tassazione ricchezze inesistenti.

In conclusione, la mancanza di riforme armoniche – frutto di un'attenta e ponderata visione d'insieme del sistema impositivo – sembra abbia determinato una lenta stratificazione di tributi che il più delle volte ha dato vita ad ingiustificati fenomeni di moltiplicazione di imposta ovvero all'assoggettamento al prelievo di dubbi indici di capacità contributiva.

Un po' d'ordine, forse, s'impone necessario.

Come si legge nella Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2020, “la politica di bilancio del Governo mira a preservare la sostenibilità della finanza pubblica e conseguire nel medio termine la riduzione del rapporto debito/PIL, avviando un percorso di crescita duratura, compatibile con le esigenze di sostenibilità ambientale e sociale”.

Le esigenze di politica economica però non possono condurre all'inasprimento irragionevole della pressione fiscale.

Si auspica, pertanto, un intervento del legislatore, che potrebbe consistere nel lasciare inalterato l'attuale assetto impositivo fissando tuttavia in termini percentuali un limite oltre il quale la tassazione della ricchezza complessiva non possa spingersi, al contempo individuando dei meccanismi che ne permettano la concreta realizzazione (come ad esempio il riconoscimento di un credito d'imposta in sede di dichiarazione), ovvero, in alternativa, una riforma di tipo strutturale, eliminando tutte le singole imposte patrimoniali ed istituendone una “generale” e “personale” che sia coordinata con quelle

³⁴⁴ Cfr., F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 29, ove si osserva che «il patrimonio è una manifestazione di benessere che attribuisce di per se stesso una particolare forza economica al suo possessore; esso accresce la sicurezza contro vari rischi economici, la possibilità di intrapresa, la forza contrattuale, la posizione di potere nel mercato e nella società».

sul reddito, affinché la tassazione possa risultare maggiormente conforme alla effettiva capacità dei soggetti a concorrere alle spese pubbliche, non ledendo comunque il cd. minimo vitale.

Bibliografia

- AA. VV., *Giuristi e legislatori: pensiero giuridico e innovazione legislativa nel processo di produzione del diritto*, Atti del convegno di Firenze, 26-28 settembre 1996, Milano, 1997.
- AA. VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico delle imposte dirette*, Padova, 1988.
- AA. VV., *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, 1958.
- AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016.
- AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi, Padova, 2010.
- AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berlieri, Napoli, 2006.
- AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012.
- AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994.
- AA.VV., *La fiscalità locale tra modelli gestori e nuovi strumenti di prelievo*, Santarcangelo di Romagna, 2014.
- AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di L. Tosi, Padova, 2008.
- AA.VV., *Le società di comodo*, all. *Il fisco*, 1995.
- ADONNINO P., *Doppia imposizione*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964.
- ALESSI R. – STAMMATI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1964.
- ANGELOTTI D., *Delitti contro il patrimonio*, in *Trattato di diritto penale*, (coordinato da E. FLORIAN), XI, Milano, 1936.
- ANNUNZIATA F., *La disciplina del mercato mobiliare*, VII ed., Torino, 2014.
- ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale. Parte speciale*, I, Milano, 2008.
- ANTONINI E., *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965.
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

- ANTONINI L., *Imposte patrimoniali, straordinarie ed ordinarie, e concretizzazioni del principio di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, I, 1996.
- ARDIZZONE G., *Il principio del ne bis in idem nell'imposizione diretta*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1972.
- BABEAU A., *L'expérience française d'impôt sur les grandes fortunes (I.G.F.) 1982-1986*, in *Rev. econom. Pol.*, 1987.
- BEGHIN M., *Gli enti collettivi di ogni tipo "non operativi"*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2014.
- BEGHIN M., *Le società "immobiliari" di comodo, la compravendita di fabbricati e la presunzione di occultamento del corrispettivo nel limbo delle quotazioni omi (osservatorio del mercato immobiliare)*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di L. Tosi, Padova, 2008.
- BINDING K., *Lehrbuch des gemeinen deutschen Strafrechts*, BT, I, 2, Aufl., Leipzig, 1902.
- BOHM-BAWERK E., *Positive Theory of Capital*, South Holland, Libertarian Press, 1959.
- BORIA P., *I principi costituzionali, dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012.
- BORIA P., *Il sistema dei tributi locali*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario – parte speciale*, Milano, 2002.
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008.
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.
- BORIA P., *Le categorie di reddito*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2009.
- BORIA P., *Sistema tributario*, Torino, 2008.
- BOSELLO F., *La fiscalità tra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 1998.

- BOZZA N., *Rispetto del principio di eguaglianza e limite massimo dell'imposizione in recenti pronunce della Corte costituzionale tedesca relativa alla tassazione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1998.
- BRACCINI R., *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1986.
- BRACCINI R., *Mutamenti nelle basi del diritto tributario: la crisi dell'iter di sistema*, in AA. VV., *Giuristi e legislatori: pensiero giuridico e innovazione legislativa nel processo di produzione del diritto*, Atti del convegno di Firenze, 26-28 settembre 1996, Milano, 1997.
- BRUNS H. - J., *Die Befreiung des Strafrechts vom zivilistischen Denken*, Berlin 1938.
- BUSCEMA S. – D'AMATI N., *Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano*, Padova, 1961
- CAMPA G., *Lezioni di scienza delle finanze*, Utet, 2013.
- CAMPOBASSO G.F., *La riforma delle società di capitali e delle cooperative*, Torino, 2003.
- CAPACCIOLI S., *Criptovalute e bitcoin: un'analisi giuridica*, Giuffrè, 2015.
- CARDILLO M. – CARTANESE G.M., *Poteri normativi e accertamento dell'Imposta municipale unica*, in *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, (a cura di A. Uricchio), Maggioli Editore, 2013.
- CARDILLO M. – RAPUANO S., *Le criptovalute: tra evasione fiscale e reati internazionali*, in *Dir. e prat. trib.*, 2019.
- CARDILLO M., *La potestà tributaria dei Comuni*, Roma, 2011.
- CARDILLO M., *La potestà tributaria regolamentare dei Comuni*, in *Rivista dei tributi locali*, 2011.
- CARDILLO M., *Potestà regolamentare comunale*, in AA.VV., *La fiscalità locale tra modelli gestori e nuovi strumenti di prelievo*, Santarcangelo di Romagna, 2014.
- CARMONA A., *Tutela penale del patrimonio individuale e collettivo*, Bologna, 1996.

- CARMONA A., *Tutela penale del patrimonio individuale e collettivo*, Bologna, 1996.
- CARPENTIERI L., *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997.
- CARROL S., *Taxing Wealth: Accession Tax Proposal for the U.S.*, in *Journal of Post Keynesian Economics*, 1989.
- CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999.
- CERMIGNANI M., *Il regime fiscale delle società di comodo: ratio, attualità e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 2011.
- CIAN M., *Strumenti finanziari*, in *Treccani.it*, 2015.
- CIVETTA E., *L'imposta Unica Comunale – Iuc*, in *La finanza locale*, 2014.
- CLARK J. B., *The Distribution of Wealth*, New York, 1899.
- COCIANI S., *Attualità o declino del principio di capacità contributiva?*, in *Riv. dir. trib.*, 2004.
- CORRADO OLIVA C., *Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili. Alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2013.
- CORRIERE R., *Possesso e disponibilità nell'imposizione sul patrimonio immobiliare*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2017.
- CORTESE E., *Catasto (storia), b) Età medievale e moderna*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960.
- CORTESE E., *Intorno alla "causa impositionis" e a taluni aspetti privatistici delle finanze medievali*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961.
- COSCIANI C., *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1977.
- COSCIANI C., *Istituzioni di scienza delle finanze*, VI ed., Torino, 1970.
- COSCIANI C., *L'imposta ordinaria sul patrimonio e l'imposta generale sull'entrata nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. sc. ec.*, 1939.

- COSCIANI C., *L'imposta ordinaria sul patrimonio nella teoria finanziaria*, Urbino, 1940.
- COSCIANI C., *L'imposta straordinaria sul patrimonio*, Galileo, 1946.
- COSCIANI C., *Le imprese industriali e l'imposta straordinaria sul patrimonio*, in *L'industria*, 1947.
- COSCIANI C., *Possibili orientamenti dell'imposta ordinaria sul patrimonio. Rapporto della Commissione Economica-Assemblea Costituente*, Roma, 1946.
- COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Utet, 1991.
- COSCIANI C., *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della Riforma tributaria*, Milano, 1964.
- COSTI R., *Il mercato mobiliare*, VIII ed., Torino, 2013.
- CRAMER P., *Vermögensbegriff und Vermögensschaden im Strafrecht*, Berlin, 1968.
- CRAMER P., *Vermögensbegriff und Vermögensschaden im Strafrecht*, Berlin, 1968.
- CROVATO F. – LUPI R., *Il reddito d'impresa*, Milano, 2002.
- CROVATO G., *Redditi delle Persone giuridiche (imposte sui)*, in *Dig.*, IV ed., sez. comm., Torino, 1986.
- D'AMATI N., *Catasto. II) Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, VI, Roma, 1988.
- D'AMATI N., *La progettazione giuridica del reddito*, I, Padova, 1973.
- DALLERA G., voce *Patrimonio (imposta sul)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. X, Torino, 1994.
- DE FRANCISCI GERBINO G., *Le imposte patrimoniali*, Milano, 1912.
- DE MARISCO A., *Delitti contro il patrimonio*, Napoli, 1951.
- DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *D. disc. priv., sez. comm.*, II, Torino, 1987.
- DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1939.

- DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.
- DUS A., *I ricavi nel nuovo T.U. delle imposte dirette*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1959.
- EINAUDI L. – REPACI F., *Il sistema tributario italiano*, Einaudi, Torino, 1954.
- EINAUDI L. – REPACI F., *Il sistema tributario italiano*, VI ed., Einaudi, Torino, 1958.
- EINAUDI L., *Corso di scienze delle finanze. La riforma sociale*, Torino, 1932.
- EINAUDI L., Discorso del 23 luglio 1947, in *archivio.camera.it, verbali delle sedute d'Aula*, vol. III, 03.06.1947 – 25.07.1947.
- EINAUDI L., *Il mito dei doppi di imposta*, in *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938.
- EINAUDI L., *Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema di imposte sul reddito consumato*, in AA. VV., *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, 1958.
- EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959
- EINAUDI L., *Principi di scienza della finanza*, Torino, 1949
- EINAUDI L., *Principi di scienza delle finanze*, I ed., *La riforma sociale*, Torino, 1932.
- ENGISH K., *Einführung in das juristische Denken*, Stuttgart, 1983.
- ENGISH K., *Introduzione al pensiero giuridico*, a cura di A. Baratta, Milano, 1970.
- F. FORTE, *Scienza delle finanze*, Milano, 2002.
- F. TESAURO, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giur. sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994.
- FALSITTA G., *Art. 53*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, Tomo 1, Milano, 2011.

- FALSITTA G., *Estratto dal Manuale di Diritto Tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Milano, 2019.
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.
- FALSITTA G., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in Riv. dir. trib., I, 2010.
- FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, Milano, 2014.
- FALSITTA G., *La capacità contributiva e il ribaltone della Consulta*, in *Per un fisco civile*, Milano, 1996.
- FALSITTA G., *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Padova, 1966.
- FALSITTA G., *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, in G. Falsitta, *Per un fisco civile*, Milano, 1996.
- FALSITTA G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1973.
- FALSITTA G., *Lo "scippo" del governo Amato salvato dalla Consulta*, in Riv. dir. trib., II, 1995.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2014.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2008.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012.
- FALSITTA G., *Per un fisco civile*, Milano, 1996.
- FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in Riv. dir. trib., I, 2009.
- FANTOZZI A. – PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Lavis (TN), 2014.

- FEDELE A., *La “discriminazione” dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva*, in *Giur. it.*, I, 1980.
- FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e corte costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berlieri, Napoli, 2006.
- FERLAZZO NATOLI L. – DE DOMENICO F., *La fattispecie imponibile nell’Ici e nell’Iciap*, in *Fisco*, 1995.
- FERLAZZO NATOLI L. – MONTESANO P., *Luci e ombre sull’applicabilità della Tasi in seguito alle modifiche normative introdotte dal D.L. n. 16/2014 e ai recenti “chiarimenti” espressi dall’Agenzia delle Entrate*, in *Boll. trib.*, 2014.
- FERRARA F., *Trattato di diritto civile italiano*, vol. I, Athenaeum, Roma, 1921.
- FIANDACA G. – MUSCO E., *Diritto penale. Parte speciale. Delitti contro il patrimonio*, II, Bologna, 1992.
- FILIPPI P., *Alcune considerazioni sulla nozione di reddito agrario*, in *Il fisco*, 1979.
- FORTE F. – BONDONIO P. – JONA CELESIA L., *Il sistema tributario italiano*, Milano, 1983.
- FORTE F., *Scienze delle finanze*, Milano, 2002.
- FRATINI M. – GASPARRI G., *Il testo unico della finanza*, I, Torino, 2012.
- FRATINI M., *Prodotti finanziari, valori mobiliari e strumenti finanziari*, in M. Fratini – G. Gasparri (a cura di), *Il testo unico della finanza*, I, Torino, 2012.
- GAFFURI G., *Il senso della capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berlieri, Napoli, 2006.
- GAFFURI G., *L’attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.
- GAFFURI G., *L’imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993.
- GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, IV ediz., Padova, 2002.

- GALEOTTI FLORI M. A., *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti*, Padova, 1983.
- GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.* 2015.
- GALLO F., *Premesse per l'introduzione di un'imposta patrimoniale*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1986.
- GALLO P., *Istituzioni di diritto privato*, Torino, 1999.
- GEERDS D., *Wirtschaftsstrafrechts und Vermögensschutz*, Bayreuth, 1990.
- GERELLI E., *Il sistema tributario oggi e domani*, a cura di, Milano, 1986.
- GHIONNI P., *Società di mero godimento tra teoria generale e nuovo diritto societario*, in *Riv. soc.*, 2008, 1315; S. Pescatore, *Attività e comunione nelle strutture societarie*, Milano, 1974.
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938.
- GIANNINI M.S., *Ancora in tema di prezzo e di tassa*, in *Giur. cost.*, 1963.
- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961.
- GIOVANARDI A., voce *Tributi comunali*, in *Dig. comm.*, XVI, Torino, 1999.
- GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto nella delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2015.
- GLENDI C., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico delle imposte dirette*, Padova, 1988.
- GLENDI C., *La nozione di reddito fiscale*, in AA. VV., *Il reddito di impresa nel nuovo Testo unico delle imposte dirette*, Padova, 1988.
- GOLISANO M., *I tributi locali. Introduzione e singoli tributi*, in G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019.
- GRIZIOTTI B., *La ripartizione politica del carico tributario ed i principi distributivi delle imposte moderne sul reddito*, in *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, 1956.
- GRIZIOTTI B., *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929.

- HARRERA MOLINA P., *Capacidad economica y sistema fiscal*, Madrid-Barcellona, 1998.
- HENSEL A., *Diritto tributario*, Milano, 1956.
- INTERDONATO M., *I redditi fondiari*, in *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, F. Tesauro (a cura di), Torino, 1994.
- IRDCEC (Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili), *Documento n. 30. L'Imposta Comunale Unica (IUC): IMU, TASI e TARI*, giugno 2014.
- ISTAT, *Esame delle proposte di legge C. 1429, C. 1904 e C. 1918 in materia di imposta municipale sugli immobili. Audizione dell'Istituto nazionale di statistica Dott. Gian Paolo Oneto Direttore della Direzione centrale per la contabilità nazionale*, VI Commissione Finanze, Camera dei Deputati, Roma, 23 luglio 2019.
- IUDICA G., *Società di comodo*, in *Qadrimestre*, 1988.
- KALDOR N., *An Expenditure Tax*, London, 1958.
- KALDOR N., *Per una imposta sulla spesa*, ediz. Ital., Torino, 1962.
- KALDOR N., *The income burden of capital taxes*, in *The Review of Economic Studies*, vol IX, n. 2, 1942, riprodotto nei *Readings in the Economics of taxation*, Irwin, 1959.
- KITCHEN H.M., *Property Taxation as a Tax on Wealth: Some New Evidence*, in *Canadian Tax Journal*, 1987.
- KNIGHT F.H., *Capital, Time and the Interest Rate*, Economica, 1934.
- LANCELLOTTI E., voce *Patrimonio (imposizione sul)*, in *Enc. giur.*, vol. XXII, Roma, 1990.
- LECCISOTTI M., *L'imposta comunale sugli immobili*, in *Fin. loc.*, 1994.
- LIBURDI D., *Immobili all'estero: i riflessi del Decreto Monti nell'Unico 2012*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 3, 2012.
- LOMBARDINI S., *Economia politica*, Torino, 1992.

- LUNELLI R., *Le società non operative (a seguito della legge 23 dicembre 1996, n. 662 – legge collegata alla “Finanziaria 1997”)*, in *Riv. dir. trib.*, 1997.
- LUPI R., *I principi generali sull’analiticità del reddito d’impresa*, in F. Crovato – R. Lupi, *Il reddito d’impresa*, Milano, 2002.
- LUPI R., *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006.
- M. MICCINESI, *Le plusvalenze d’impresa: inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993.
- MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970.
- MAFFEZZONI F., voce *Patrimonio (imposte sul)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXII, Milano, 1982.
- MANTOVANI F., *Diritto penale. Parte speciale, Delitti contro il patrimonio*, II, Padova, 2009.
- MANTOVANI F., *Patrimonio (delitti contro il)*, in *Enc. giur.*, XXII, Roma, 1990.
- MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1966.
- MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.
- MARELLO E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006.
- MARELLO E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006.
- MARELLO E., *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in *Giur. cost.*, 1997.
- MARELLO E., *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in *Giur. cost.*, 1997.

- MARELLO E., *Sui limiti costituzionali dell'imposta patrimoniale*, in *Giur. it.*, I, 1997.
- MARELLO E., voce *Imposta comunale sugli immobili (I.c.i.)*, in *Dig.disc.priv.*, sez. comm. Agg., vol. II, Torino, 2003.
- MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000.
- MARINI G., *Delitti contro il patrimonio*, Torino, 1999.
- MARONGIU G., *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale dell'ultimo decennio*, in *Dir. e prat. trib.*, I, 1999.
- MARONGIU G., *Un tributo trasmutante ed etero*, in *Rass. trib.*, II, 2010.
- MAURACH – SCHROEDER – MAIWALD, *Strafrecht*, B.T. 1, Heidelberg, 1988.
- MEDA F., *La riforma generale delle imposte dirette sui redditi*, Milano, 1920.
- MELIS G., *Disciplina delle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse l'ora di eliminarla?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006.
- MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019.
- MESSEDAGLIA A., *Il catasto e la perequazione fondiaria - Relazione parlamentare*, a cura di L. Messedaglia, Bologna, 1936.
- MICCINESI M., *La morosità del conduttore: occasione e spunti per una riflessione sul reddito dei fabbricati*, in *Riv. dir. fin.*, 1985.
- MICELI R., *Nuova disciplina fiscale delle società non operative*, in *Treccani*, Libro dell'anno 2013, Roma, 2013.
- MICELI R., *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017.
- MICHELI G.A., *In tema di indetraibilità dell'imposta sulle società dalla R.M. cat. B.*, in *Riv. dir. fin.*, II, 1972.
- MICHELI G.A., *In tema di indetraibilità dell'imposta sulle società dalla R.M. cat.B.*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, II, 1972.
- MIELE L. – RUSSO V., *Applicazione di IVIE e IVAFE tra chiarimenti e criticità*, in *Corr. Trib.*, 27, 2012.

- MILITELLO V., *Patrimonio (delitti contro il)*, in *Dig. disc. pen.*, IX, Torino, 1995.
- MOCCIA S., *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali*, Padova, 1988.
- MORSELLI E., *Le imposte in Italia*, VIII ed., Padova, 1965.
- MOSCHETTI F.– LORENZON G. – SCHIAVOLIN R. – TOSI L., *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993.
- MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, vol. V, Roma, 1988.
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berlieri, Napoli, 2006.
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973.
- MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, Padova, 1993.
- MUSGRAVE R.A. – MUSGRAVE P.B., *Public finance in theory and practice*, Mc Graw – Hill, 1989.
- NAPOLITANO L., *Il reddito*, Milano, 1953.
- NUSSI M., *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996.
- NUSSI M., *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, in *Riv. dir. fin.*, 2010.
- NUZZO E., *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987.
- P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016.
- P. BORIA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berlieri, Napoli, 2006.
- P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – parte speciale*, Milano, 2002.
- PALUMBO G., *Il trattamento tributario dei "bitcoin"*, in *Dir. e prat. trib.*, I, 2016.

- PANSIERI S., *Redditi fondiari*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012.
- PANSIERI S., *Redditi fondiari*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012.
- PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo della fattispecie imponibile*, Milano, 2000.
- PARETO V., *Manuale di economia politica*, Milano, 1906.
- Patrimonio* (voce), in *Enciclopedia italiana*, istituto della Enciclopedia italiana fondata da Treccani.
- PECORELLA G., *Proprietà (Tutela penale della)*, in *NN.D.I.*, XIV, Torino, 1967.
- PERRONE L., *L'imposta comunale sugli immobili e il decentramento dell'autonomia impositiva: che delusione!*, AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994.
- PESCATORE M., *La logica delle imposte*, Torino, 1867.
- PEVERINI L., *La natura patrimoniale dell'imposta sulle società di comodo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2014.
- PEVERINI L., *Società di comodo e imposta patrimoniale: il contrasto tributario all'utilizzo distorto della forma societaria*, in *Giur. comm.*, I, 2013.
- PIAZZA M., *La problematica individuazione dell'ambito soggettivo e oggettivo per la compilazione del quadro RW*, in *Fisco*, 2014.
- PICCIAREDDA F., *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004.
- PIERRO M., *Beni e servizi nel sistema del reddito d'impresa*, Padova, 2002.
- POGGIOLI M., *Gli interventi normativi sulla disciplina delle società non operative tra esigenze di gettito e rispetto dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012.

- POGGIOLI M., *Gli interventi normativi sulla disciplina delle società non operative tra esigenze di gettito e rispetto dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012.
- PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedurali*, Padova, 2001.
- PUGLIESE M., *I concetti di reddito e di entrata in economia e finanza*, in *Economia politica contemporanea. Studi in onore di Supino*, II, 1930.
- PURI P., *Canone Rai in bolletta e diffusione del modello del mandato nell'interesse del Fisco*, in *Dialog. Trib.*, 2015.
- PURI P., *Il debutto dell'abuso del diritto nell'ICI*, in *Corr. trib.*, 5, 2010.
- RENDA A., *La disciplina delle società non operative e l'abuso del diritto: un difficile connubio*, in *Dir. prat. trib.* 2012.
- RESCIGNO P., *Proprietà (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988.
- RICARDO D., *On the principles of Political Economy and Taxation*, in *Works and correspondence of David Ricardo*, a cura di Sraffa, Cambridge University Press, 1951.
- RIGHI E., *Imu e Costituzione*, in *Boll. trib.*, 2012.
- RINALDI R., *Contributo allo studio dei redditi di capitale*, Milano, 1989.
- RINALDI R., *L'evoluzione del concetto di reddito*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1981.
- RODOTÀ S., *Proprietà (dir. vig.)*, in *NN. D.I.*, XIV, Milano, 1967.
- RONCO S.M., *La tassazione degli immobili ad uso commerciale tra tassazione in base alla maturazione del canone, presunzione di percezione e diritto alla prova della mancata percezione*, in *Giur. it.*, 2012.
- ROSEN H., *Public Finance*, VI ed., Mc Graw-Hill, 2002.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2009.
- RUSSO V., *L'imposta patrimoniale nella teoria e nell'esperienza della riforma tributaria italiana*, Milano, 1973.
- SALERNI A., *Le imposte straordinarie sul patrimonio*, Milano, 1951.
- SAY J.B., *Cours complet d'économie politique pratique*, Bruxelles, 1843.

- SCHIAVOLIN R., *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di L. Tosi, Padova, 2008.
- SMITH A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776.
- SRAFFA A. – BONFANTE P., *Società anonime in fraudem legis?*, in *Riv. dir. comm.*, I, 1922.
- STAMMATI G., voce *Patrimonio (imposta ordinaria sul)*, in *Nss .Dig.*, vol. XII, Torino, 1965.
- STEFANI G., *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1990.
- STEVANATO D., *Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva*, in L. Perrone – C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.
- STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat trib.*, 2015.
- STEVANATO D., *Società di comodo: un capro espiatorio buono per ogni occasione*, in *Corr. trib.*, 2011, 3889.
- STEVANATO D., *Società senza utili, imposte senza ricchezza: un caso di “darwinismo fiscale”?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2012.
- STEVE S., *Il sistema tributario e le sue prospettive*, Milano, 1947.
- STEVE S., *Imposta ordinaria sul patrimonio ed imposta generale sull'entrata*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1939.
- STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, VII ed., Padova, 1976
- STEVE S., *Lezioni di scienze delle finanze*, VI ediz. Padova, 1972.
- TABELLINI P.M., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977.
- TESAURO F., *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, VIII ediz., Torino, 2003.

- TESAURO F., *Prefazione*, in *Le società di comodo. Regime fiscale e scioglimento agevolato*, in AA.VV., *Le società di comodo*, all. *Il fisco*, 1995.
- THAON DI REVEL P., *Relazione governativa al R.d.l. 12 ottobre 1939, n. 1599*, in S. Buscema e N. D'Amati, *Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano*, Padova, 1961.
- TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, 1991
- TIPKE K., *Die Steuerrechtsordnung*, II, Koln, 1993.
- TIPKE K., *I limiti costituzionali alla pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2000.
- TIPKE K., *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in *Fisco*, 1996.
- TORRENTE A. – SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, XV ed., Milano, 1997.
- TOSI L., *La nozione di reddito*, in F. Tesauro (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994.
- TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999.
- TOSI L., *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di L. Tosi, Padova, 2008.
- TRAMONTANA A., *Aspetti e problemi della imposizione ordinaria sul patrimonio*, Padova, 1974.
- TREMONTI G., *Scienza e tecnica della legislazione*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza della finanze*, I, 1992.
- TREMONTI G., *Sistema fiscale ed esperienze giuridiche (alcune riflessioni generali)*, in *Il sistema tributario oggi e domani*, a cura di E. Gerelli, Milano, 1986.
- TRIMARCHI P., *Istituzioni di diritto privato*, IX ed., Milano, 1991.

- UCKMAR A., *Le tre imposte straordinarie sul patrimonio*, Milano, 1948.
- VANONI E – STEVE S., in *Rapporto alla Costituente*, vol. V, Parte I, Poligrafico dello Stato, Roma, 1946.
- VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, I, 1961.
- VANONI E., *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962.
- VANONI E., *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, Milano, 1932.
- VOGEL K., *Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A*, Heidelberg, 1979.
- VOGLINO A., *Ulteriori disorientamenti in materia di tasse “automobilistiche”*, in *Boll. trib.*, 1995.
- VON LISZT F. – SCHMIDT E., *Lehrbuch des deutschen Strafrechts*, Berlin, 1927.
- WAGNER A., *La scienza delle finanze*, Torino, 1891.
- ZACHARIAE K.S., *Corso di diritto civile francese*, vol. II, Napoli, 1862.
- ZINGALI, I “luoghi comuni” in materia di carico sociale dei tributi, in *Dir. e prat. trib.*, 1957.
- ZIZZO G., *La nozione di abuso nell’art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente*, in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di Della Valle – Ficari – Marini, Torino, 2016.
- ZOCCALI A., *Imposte sul valore degli immobili esteri*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 4, 2012.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 22 ottobre 2015, causa C-264/14

Corte Cost., sentenza 31 marzo 1965, n. 16

Corte Cost., sentenza 7 luglio 1981, n. 119

Corte Cost., sentenza 7 luglio 1982, n. 134

Corte Cost., sentenza 8 luglio 1982, n. 143

Corte Cost., sentenza 6 maggio 1985, n. 159

Corte Cost., sentenza 22 gennaio 1986, n. 13

Corte Cost., sentenza 9 luglio 1986, n. 212

Corte Cost., sentenza 22 gennaio 1992, n. 42

Corte Cost., sentenza 20 giugno 1994, n. 263

Corte Cost., sentenza 4 maggio 1995, n. 143

Corte Cost., sentenza 5 febbraio 1996, n. 21

Corte Cost., sentenza 12 aprile 1996, n. 113

Corte Cost., sentenza 22 aprile 1997, n. 111

Corte Cost., sentenza 22 settembre 2003, n. 296

Corte Cost., sentenza 14 dicembre 2005, n. 455

Corte Cost., sentenza 12 dicembre 2007, n. 451

Corte Cost., sentenza 11 dicembre 2012, n. 288

Corte Cost., sentenza 22 novembre 2016, n. 242

Corte Cost., sentenza 2 marzo 2017, n. 47

Bundesverfassungsgericht, sentenza 22 giugno 1995, n. 2

Cass., sentenza 1 marzo 1971, n. 514

Cass. sentenza 1 febbraio 1983, n. 864

Cass., sentenza 16 febbraio 1998, n. 1649

Cass., sentenza 29 ottobre 2008, n. 25902

Corte Cost., ordinanza 14 febbraio 2019, n. 19

Cass., ordinanza 7 marzo 2019, n. 6634

Cass., sentenza 16 maggio 2019, n. 13131

Cass., sentenza 16 maggio 2019, n. 13135

Atti di indirizzo dell'Amministrazione Finanziaria

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Circ. 27 maggio 1994, n. 73/E

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Circ. 11 maggio 1998, n. 122/E

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Circ. 18 maggio 2012, n. 3/DF

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Risoluzione 7 maggio 2002, n. 6

Agenzia delle Entrate Circolare 14 maggio 2002, n. 44/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 4 agosto 2006, n. 28/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 2 febbraio 2007, n. 5/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 15 marzo 2007, n. 14/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 1 ottobre 2010, n. 50/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 27 dicembre 2010, n. 61/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 1 marzo 2012 n. 6/E

Agenzia delle Entrate Circolare 2 luglio 2012, n. 28/E

Agenzia delle Entrate Circolare 21 dicembre 2012, n. 48/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 9 maggio 2013, n. 13/E

Agenzia delle Entrate Circolare 10 maggio 2013, n. 15/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 11 marzo 2013, n. 5/E

Agenzia delle Entrate, Circolare 12 ottobre 2017, n. 24/E

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 8 marzo 2007, n. 36/E

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 12 marzo 2007, n. 43/E

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 18 gennaio 2008, n. 13/E

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 22 ottobre 2008, n. 394/E

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 20 ottobre 2011, n. 101

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 31 dicembre 2012, n. 114/E

Agenzia delle Entrate Risoluzione 2 settembre 2016, n. 72/E