

PREFAZIONE

Nelle intenzioni di chi scrive questo libro costituisce un manuale della parte speciale del diritto tributario, destinato alla analisi della disciplina sostanziale del rapporto tributario.

I temi che vengono affrontati riguardano essenzialmente la disciplina dei singoli tributi attualmente applicati in Italia.

Si tratta pertanto di un lavoro che non contiene lo studio degli istituti generali del diritto tributario, dei valori costituzionali, delle regole e delle procedure applicabili per la fase dell'attuazione dei tributi (e dunque dell'accertamento, della riscossione, delle sanzioni e del contenzioso) che compongono il tema di fondo recepito nei manuali di parte generale (da me ripreso in altro libro).

Il titolo è coerente con una visione peculiare dell'ordinamento giuridico: la pluralità di parti normative che compongono l'insieme giuridico si raccorda ad unità mediante la definizione di una serie di nessi relazionali. Il sistema tributario è così l'espressione di una logica unitaria di rappresentazione della pluralità di tributi come elementi di un ordinamento coordinato e funzionale ad un obiettivo comune (e cioè la raccolta delle risorse essenziali per lo sviluppo e la sopravvivenza della comunità).

* * *

L'analisi che viene svolta nel lavoro è rivolta innanzitutto a fornire una rappresentazione del quadro normativo rilevante per ciascun singolo argomento: a tal proposito, vengono individuate le fonti della disciplina (e dunque i richiami legislativi o regolamentari). Per la maggior parte degli argomenti vengono poi indicati i temi critici e quelli più dibattuti nella giurisprudenza e nella dottrina.

Il testo non presenta indicazioni bibliografiche, al fine di evitare un appesantimento del materiale da studiare, in linea col carattere istituzionale del manuale.

L'intento di chi scrive è peraltro quello di evidenziare le connessioni logiche e le dinamiche evolutive del sistema tributario al fine di consentire la ricostruzione della *ratio juris* sottesa alla disciplina normativa concretamente adottata.

L'auspicio è che in tal modo il presente lavoro possa contribuire ai complicati processi di ermeneutica giuridica attraverso i quali si definisce la portata delle norme fiscali e la logica di funzionamento delle singole parti dell'ordinamento tributario.

* * *

Fin da ora provo a mettere le mani davanti rispetto a possibili contestazioni di incompletezza o di disomogeneità del testo.

È ben possibile, infatti, che possano emergere lacune in sede di analisi della disciplina

sostanziale, risultando tralasciate alcune tematiche applicative o trascurate posizioni teoriche.

Parimenti, alcuni temi potranno apparire oggetto di trattazioni più accurate, in qualche caso perfino eccessive, rispetto ad altri temi che invece vengono affrontati sinteticamente e forse anche di sfuggita.

È questo un evidente effetto della inevitabile soggettività con cui si guarda il medesimo argomento. Nella prospettiva di chi scrive alcuni temi sono apparsi di maggiore rilevanza sul piano teorico e concettuale, in quanto idonei a condizionare la stessa idea del sistema tributario, e dunque sono stati oggetto di una analisi più approfondita. Altri temi invece sono stati riguardati in una visuale essenzialmente applicativa in ragione del giudizio di minore incidenza sul quadro generale dei rapporti tributari.

La selezione degli argomenti e l'estensione dell'analisi è quindi il frutto di un approccio soggettivo ed ovviamente passibile di un elevato grado di opinabilità.

* * *

L'ordinamento dei tributi applicati in Italia costituisce una rilevante declinazione del quadro istituzionale del patto sociale: i rapporti fiscali coinvolgono infatti elementi primari della relazione generale tra il potere pubblico e l'interesse della comunità sociale, da un lato, e la sfera individuale di libertà e proprietà dei singoli cittadini, dall'altro lato.

In questa prospettiva, lo studio della disciplina dei vari tributi concorre a definire la latitudine della sovranità fiscale e, di conseguenza, a precisare la dialettica fondamentale dei valori sottesi alla vita civile e sociale nel nostro paese.

Così, la mia aspettativa è che questo libro possa fornire un contributo allo sviluppo di una sensibilità generale in merito ad un tema fondamentale del contesto istituzionale anche al fine di favorire un pensiero moderno sulle modalità di esercizio del potere tributario.

LA STRUTTURA ATTUALE E LE PROSPETTIVE DI SVILUPPO DEL SISTEMA TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. La struttura attuale del sistema dei tributi. – 2. La pressione tributaria. – 3. Effetti sul sistema tributario derivanti dalle relazioni internazionali. – 4. Le prospettive di sviluppo del sistema tributario. – 5. Il potere tributario nel nuovo modello di *Welfare state*.

1. La struttura attuale del sistema dei tributi

Il sistema di finanza nazionale ed il sistema di finanza locale si articolano attualmente in una **pluralità di tributi che colpiscono diversi indici di capacità contributiva** e che realizzano il riparto dei carichi fiscali tra i consociati con modalità peculiari e variabili a seconda della congiuntura storica ed economica.

D'altronde, nessun sistema tributario, neanche al livello di un singolo e pur poco popoloso Comune, ricorre ad una fiscalità a tributo unico, trattandosi di una metodologia impositiva di difficile attuazione, soprattutto sul piano della accettabilità sociale.

Tralasciando in questa sede le ragioni della classificazione degli istituti tributari e limitandosi ad adottare le terminologie usuali del diritto finanziario, si può rilevare come **nella finanza statale** possono individuarsi tipicamente quattro gruppi di tributi:

- a) imposte dirette;
- b) imposte sul consumo;
- c) imposte sugli affari;
- d) tributi atipici.

Nel primo raggruppamento possono includersi tutti i tributi che colpiscono le manifestazioni dirette ed immediate di capacità contributiva e che dunque riguardano il reddito o il patrimonio. In specie, nell'ordinamento attuale della finanza erariale possono includersi tra le imposte dirette l'IRPEF e l'IRES in quanto tributi aventi come presupposto la tassazione del reddito. Non sono invece rinvenibili in tale contesto imposte sul patrimonio.

Tra le imposte sul consumo possono includersi tutti i tributi che vanno a colpire il consumatore finale, indipendentemente dalla tecnica impositiva adottata e dunque dal ricorso al meccanismo della traslazione o della rivalsa di imposta. In tale raggruppamento possono comprendersi tipicamente l'IVA, le accise e le imposte di fabbricazione, i dazi doganali.

Quanto alle imposte sugli affari vi rientrano i tributi che assumono a presupposto il compimento di un atto giuridico volto alla conclusione di un affare o comunque destinato a produrre un trasferimento patrimoniale. A tale gruppo di tributi possono ascrivere l'imposta di registro, l'imposta di bollo, l'imposta di successioni e donazioni, altri tributi minori.

Nella quarta categoria sono da inserire le tipologie di tributo che presentano note differenziali rispetto ai gruppi precedenti e che si caratterizzano per una sostanziale atipicità rispetto al meccanismo tradizionale di costruzione della prestazione tributaria. In particolare vi rientrano i contributi obbligatori, meglio definibili come tributi speciali, in quanto aventi per oggetto una prestazione patrimoniale imposta per legge e destinata a finalità specifiche; si tratta di tributi che sovente riguardano la realizzazione di opere pubbliche che producono utilità a favore di un ristretto gruppo di consociati, come avviene con i contributi di bonifica o di miglioria; ma possono inserirsi in tale raggruppamento anche i contributi previdenziali o di assistenza laddove si acceda all'idea di un carattere fiscale di tali prestazioni. Nella categoria dei tributi atipici possono inserirsi anche i monopoli fiscali in quanto prestazioni patrimoniali connotate da una rimarchevole peculiarità strutturale ed aventi una logica impositiva autonoma.

Il sistema della finanza locale si articola a sua volta in una serie di sub-sistemi identificabili in ragione della comunità territoriale di riferimento. Sul piano concettuale, peraltro, possono distinguersi due sistemi principali, la finanza regionale e la finanza degli enti locali, caratterizzati da una logica tributaria propria e con strumenti impositivi autonomi.

In specie, nella finanza regionale possono individuarsi tributi propri (quali l'imposta sulle discariche o le tasse di concessione regionale) e l'attribuzione del gettito di tributi erariali (l'IRAP) per i quali è anche prevista la facoltà di operare con addizionali rispetto all'aliquota base.

Nella finanza degli enti locali sono previsti tributi propri (quali l'ICI, la TARSU, la TOSAP, l'imposta di pubblicità per i comuni e imposta provinciale di trascrizione per gli autoveicoli per le province), nonché addizionali di tributi erariali (con riferimento all'IRPEF).

2. La pressione tributaria

2.1. L'apporto dei singoli tributi al bilancio dello Stato

Il riconoscimento del sistema tributario può essere effettuato anche sotto il profilo quantitativo al fine di valutare il ruolo dei tributi e l'apporto che gli stessi, sia nel complesso sia singolarmente, sono in grado di fornire alle esigenze di spesa della comunità nazionale.

In questa prospettiva il sistema tributario va inserito nel contesto economico generale per evidenziarne le interrelazioni con le altre grandezze della finanza pubblica. A tal riguardo la seguente tabella fornisce alcuni dati di finanza pubblica generale.

Tabella 1 – dati in milioni di euro

Entrate	2014	2015	2016	2017 (stima)
PIL	1.621.827	1.652.622	1.680.948	1.716.934
Totale entrate	544.641	560.781	577.487	567.953
Totale entrate tributarie	418.113	428.676	451.543	455.717
Saldo primario	25.951	25.451	24.802	25.950
Deficit	- 48.999	- 44.197	- 64.743	- 34.582

Fonte: Ministero dell'Economia e delle finanze.

Il quadro complessivo del sistema tributario può essere desunto dall'esame della pressione fiscale e cioè dal rapporto tra le entrate tributarie e la ricchezza complessiva del paese (misurata dal PIL). La seguente tabella indica la progressione della pressione fiscale negli ultimi quattro anni.

Tabella 2

	2014	2015	2016	2017 (stima)
Pressione fiscale	43,5%	43,3%	42,9%	42,4%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle finanze.

È evidente da questa tabella come la pressione fiscale italiana sia collocata in una fascia relativamente ristretta, compresa tra il 42,4% ed il 43,5% del PIL, e mostri una dinamica variabile con periodi di diminuzione e periodi di crescita anche a distanza di un solo anno. Ciò induce a ritenere che **la pressione fiscale è un dato a notevole mutevolezza temporale**, presumibilmente in ragione dell'andamento non lineare dell'economia e dei conti pubblici.

Interessante peraltro è anche il confronto con la pressione degli altri principali paesi europei quale può desumersi dalla seguente tabella

Tabella 3

Stato	1980	1990	2000	2010	2016
Italia	18%	25%	29,7%	44,0%	42,9%
Germania	25,9%	23,7%	24,7%	45,0%	36,9%
Francia	23,7%	24%	28%	46,2%	45,3%
Regno Unito	27,5%	30,8%	30,8%	29,4%	33,2%
Spagna	13,7%	22,1%	22,6%	36,5%	33,5%
Media UE	24,8%	26,5%	28,2%	37,2%	34,3%

Fonte: ISTAT.

Da questi dati si può notare che **a partire dal 1990 la pressione fiscale italiana si è andata allineando con la pressione fiscale degli altri europei**, andando anzi a superare la media UE nell'ultimo decennio. Va altresì rimarcato che l'andamento della pressione tributaria mostra in ciascun paese quella variabilità che si è osservata anche per l'Italia, a conferma della dipendenza dalle situazioni congiunturali che la rende fisiologicamente mutevole ed oscillante.

Altro elemento di notevole interesse è l'apporto che i macro-gruppi tributari – ed in particolare le imposte dirette e le imposte indirette – forniscono al gettito complessivo.

Tabella 4 – dati in milioni di euro

ENTRATE	2014	2015	2016	2017
Imposte dirette	224.629	239.727	246.018	245.887
Imposte e tasse indirette	194.318	196.620	205.525	209.830
Imposte in conto capitale	6.911	4.266	3.174	5.047
Totale tributi	418.113	428.676	451.543	455.717

Fonte: Ministero dell'Economia e delle finanze.

Questi dati forniscono alcuni interessanti spunti di considerazione:

- il totale delle entrate tributarie è rimasto sostanzialmente stabile nell'ultimo biennio;
- vi è un bilanciamento tra imposte dirette ed imposte indirette rispetto al totale delle entrate tributarie;
- le imposte indirette hanno prodotto un gettito complessivo comunque inferiore alle imposte dirette nell'ultimo triennio;

Va poi considerata l'articolazione del gettito fiscale nei vari tributi, onde verificarne la rilevanza quantitativa nel sistema tributario. La seguente tabella contiene i dati di riferimento dei principali tributi nazionali.

È interessante rilevare che **il tributo nettamente più importante sotto il profilo quantitativo è rappresentato dall'IRPEF** che da solo garantisce un apporto pari a circa un terzo dell'intero gettito fiscale. Viene poi l'IVA che fornisce un apporto apprezzabilmente minore, ma comunque pur sempre assai consistente in valore assoluto. A notevole istanza si collocano l'IRES e le accise sugli oli minerali che riescono a fornire un contributo al gettito fiscale decisamente superiore alla media degli altri tributi.

Quanto all'andamento dei vari tributi si può notare come la crescita della maggior parte di essi risulti disomogenea e non allineata ai valori medi della crescita della pressione tributaria generale. Evidentemente ciascun tributo risente dell'andamento peculiare registrato nel periodo storico dalle fattispecie economiche assunte a presupposto di imposta.

Tabella 5 – dati in milioni di euro

Tributo	2015	2016	variazione	variazione %
IRPEF	163.749	176.175	+12.426	+ 7,7%
IRES	32.357	33.574	+ 1.217	+ 4%
Imposte redditi di capitale	10.080	11.114	+1.034	+ 4%
Registro	4.233	4.223	-10	- 0,8%
Bollo	7.933	7.143	-790	- 7,9%
IVA	114.462	119.321	+ 4.859	+4,2%
Accise oli min.	25.919	25.403	-2.484	- 0,6%
Accise metano	4.144	2.866	-1.278	- 0,5%
Tabacchi	10.540	10.756	+ 216	+ 4,4%
Lotto	11.540	12.211	- 671	+ 4%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle finanze.

È appena il caso di osservare che i contribuenti non sono in grado di ricostruire la destinazione dei tributi da essi pagati o comunque di individuare la partecipazione specifica alle spese pubbliche: a fronte della serie di servizi pubblici e di spese sostenute dagli enti impositori usualmente non viene destinata una quota specifica di entrate fiscali; vige infatti il principio dell'unicità di bilancio, in conseguenza del quale gli impegni di spesa devono trovare una copertura nell'insieme delle entrate complessivamente considerate, quali risultano per l'appunto dal bilancio pubblico nella sua unitarietà.

2.2. La flessibilità e mutevolezza dei tributi come carattere qualificante del sistema tributario. Inapplicabilità di limiti costituzionali alla misura del prelievo impositivo

Nel corso storico della evoluzione del sistema fiscale italiano, i vari tributi sono stati ripetutamente oggetto di interventi correttivi e modificativi da parte del legislatore ordinario. D'altronde, la disciplina dei singoli tributi (e particolarmente di quelli di maggiore rilevanza, come le imposte dirette e l'Iva) presenta una rimarchevole variabilità nei suoi tratti tipizzanti ed in specie nella misura dell'imposta. Piuttosto, è frequente riscontrare nelle manovre finanziarie, annualmente operate con la legge finanziaria un intervento sulle aliquote dell'imposta o su altri elementi determinanti della misura del tributo (come detrazioni o deduzioni) a seconda delle valutazioni di opportunità politica volta per volta formulate dal Parlamento.

Ed invero, la funzionalità alle esigenze della finanza pubblica e, contestualmente, ai programmi di sviluppo economico e sociale **comportano l'inevitabile uso congiunturale della leva fiscale** in ragione del clima politico e della sensibilità istituzionale espressa dalla classe governante. Trova così applicazione il "principio della mobilità" evocato dalla dottrina economica per spiegare la flessibilità dei tributi rispetto al fabbisogno finanziario dello Stato, mutevole per definizione. Ne discende, pertanto, che la flessibilità del prelievo

vo, lungi dall'essere considerata come un indice di anomalia di funzionamento, rappresenta uno dei caratteri qualificanti di ciascun medio-sistema.

A tal proposito, va osservato che la manovrabilità della misura del tributo non è comprimibile assumendo l'esistenza in sede costituzionale di limiti quantitativi predeterminati alla pressione tributaria. Infatti, la correlazione dei flussi tributari non ad un obiettivo certo ed identificabile a priori, ma piuttosto ad un quadro generale delineato nei termini di un programma dinamico e mutevole di trasformazione sociale porta ad attribuire rilievo a soluzioni normative non definitive o comunque stabili per un tempo prolungato, bensì a scelte variabili con riguardo al peculiare contesto economico e storico.

Può citarsi, a tal riguardo, l'acuta analisi effettuata in sede di Assemblea costituente, all'atto della formulazione esplicita dei principi di ordine costituzionale: *«i tributi sono strettamente legati a necessità contingenti ... [pertanto] i vari elementi sociali, politici ed economici che si intrecciano nel fondamento razionale dei tributi non sono suscettibili di predeterminazione in una carta destinata per sua natura a regolare per lungo tempo la vita costituzionale del Paese»*.

Il giudizio sulla misura delle varie imposte non è così suscettibile di essere quantitativamente predeterminato ed è rimesso tipicamente all'apprezzamento del legislatore ordinario sulla base delle condizioni della congiuntura economica e dello stato della finanza pubblica. In questa prospettiva appaiono destituite di fondamento le frequenti evocazioni alla individuazione di limiti rispetto alla pressione tributaria espressa dalle leggi ordinarie. La valutazione di opportunità in ordine all'assetto quantitativo del sistema fiscale assume infatti il tipico connotato del giudizio politico, liberamente esprimibile da ogni consociato, ma non assurge al livello di criterio di condizionamento sopraordinato, rinvenibile nel tessuto dei valori di carattere costituzionale.

3. Effetti sul sistema tributario derivanti dalle relazioni internazionali

3.1. La globalizzazione come fattore di trasformazione del sistema tributario

Il processo economico in atto volto a favorire la libera circolazione di merci capitali e persone su base mondiale risponde al progetto, di origine neoliberalista, di unificazione su scala planetaria dei mercati e comporta evidentemente l'uniformazione dei sistemi giuridici al fine di agevolare la competizione mercantile delle imprese e degli operatori economici.

In particolare, la costituzione di un mercato mondiale dei capitali promuove decisioni strategiche di impresa che sono svincolate da una base territoriale e risultano invece giustificate da una logica economica globalizzata rispondente all'obiettivo di minimizzare i costi sulla base della migliore allocazione della fase produttiva e di favorire lo sviluppo dei ricavi attraverso la diffusione dei prodotti/servizi nella maggior parte possibile dei paesi. In tale contesto il ruolo dello Stato-nazione viene decisamente superato come punto cardinale di riferimento dell'azione delle imprese, assumendo semplicemente la posizione di soggetto chiamato ad intercettare i flussi di capitali e di investimenti mossi dalle multinazionali.

La globalizzazione incide specificamente sul sistema fiscale sotto due profili principali: in primo luogo, essa determina la regolazione della concorrenza di molteplici ordinamenti tributari al fine di evitare una duplicazione di imposizione sopra i medesimi fatti

economici; in secondo luogo, favorisce la diffusione e l'accoglimento in ciascun ordinamento fiscale di un modello impositivo tendenzialmente omologato, tale da risultare agevolmente riconoscibile da ogni operatore internazionale di impresa.

Rispetto a tale ultimo profilo va detto che i vari organismi economici internazionali (come il WTO e l'OCSE) promuovono l'adesione di ciascuno Stato a forme di imposizione comune che possano essere di ausilio per il commercio e lo sviluppo economico internazionale; si tratta di richiami meramente promozionali e non certo vincolanti per gli Stati, e come tali sostanzialmente privi di una valenza giuridica, ma che comunque attestano l'esigenza di accogliere modelli di imposizione uniformi su base internazionale. Per avere un impegno cogente alla costituzione di un sistema tributario rispondente ad un modello comune occorre l'adesione ad una organizzazione sopranazionale, come avviene per l'Unione europea.

Quanto al primo aspetto, va segnalato che la formazione di un diritto tributario internazionale, destinato a regolare il concorso delle potestà normative di due o più Stati nazionali in ordine a rapporti tributari, è evidentemente da riportare ad un ambito giuridico caratterizzato da un elemento "negativo": l'assenza di un'autorità sopraordinata che funga da momento ordinatore delle dinamiche giuridiche (secondo il noto principio del diritto internazionale del *superiorem non recognoscens*). È noto, infatti, che anche in campo tributario i rapporti tra Stati sono definiti sulla base di accordi convenzionali ispirati al principio del mutuo consenso tra soggetti che si riconoscono collocati su un livello paritetico. Manca dunque il tipico atto di produzione delle norme di un ordinamento giuridico moderno, (e cioè la legislazione) quale corollario della mancanza di una sovranità sovrastatale che legittimi l'esercizio del potere legislativo.

L'obiettivo principale perseguito dal diritto tributario internazionale di origine pattizia consiste evidentemente nella eliminazione della doppia imposizione derivante dalla applicazione di tributi corrispondenti, appartenenti a sistemi tributari di due o più Stati, sopra un medesimo indice di capacità contributiva. Tale obiettivo viene realizzato attraverso la modifica della disciplina dei singoli tributi di diritto interno allo scopo di consentire l'applicazione delle regole convenzionali dirette ad evitare la doppia imposizione internazionale. Il sistema dei tributi viene quindi modificato e trasformato in ragione di queste convenzioni, perlopiù bilaterali, tra Stati e quindi sulla base di scelte di auto-limitazione della sovranità nazionale conseguenti a valutazioni di opportunità collegate allo sviluppo dei mercati internazionali.

3.2. La trasformazione del sistema tributario in conseguenza dell'azione comunitaria

La disciplina fiscale elaborata in sede comunitaria si discosta nettamente dalle direttrici di sviluppo del diritto tributario moderno. Il complesso delle regole fiscali europee risponde, infatti, essenzialmente alla logica di integrazione dei mercati secondo i principi della libera concorrenza degli operatori economici indipendentemente dalla nazionalità e dalla residenza. La fiscalità viene quindi liberata dal suo carico di potenziale "ostruzione" rispetto alla libera circolazione dei capitali, delle persone, delle merci o dei servizi (le quattro libertà della tradizione europea) per presentarsi come un sistema di regole "neutrali" rispetto a mercato ed al libero gioco delle forze economiche.

Mancano, dunque, completamente quei valori della tradizione costituzionale europea che caratterizzano la dialettica di fondo del fenomeno tributario. È assente il richiamo all'interesse fiscale, inteso come interesse della comunità dei consociati alla acquisizione di risorse tributarie destinate a favorire lo sviluppo sociale, il progresso delle istituzioni, la crescita del *Welfare state* e dunque, in buona sostanza, l'eguaglianza sostanziale di tutti gli appartenenti alla comunità. Parimenti, non v'è traccia di un riferimento alla capacità contributiva, principio ineludibile di ripartizione dei carichi fiscali tra i consociati così da garantire il concreto perseguimento di una logica redistributiva della ricchezza nazionale, ed al tempo stesso misura di garanzia e tutela del patrimonio individuale rispetto ad eccessi ablatori operati in sede di prelievo tributario.

La funzione assunta dal complesso di regole tributarie di formazione comunitaria è dunque profondamente diversa da quella assunta dagli ordinamenti fiscali nazionali: è una funzione "negativa", rivolta cioè a limitare e contenere gli effetti distorsivi della fiscalità e non anche ad incidere "positivamente" sulla dimensione della ricchezza nazionale e sui processi di redistribuzione del reddito tra i membri di una comunità.

Proprio l'attitudine "negativa" della disciplina fiscale comunitaria consente di evidenziare uno dei tratti che valgono a qualificare la linea di modificazione imposta al sistema tributario. Lo sviluppo del processo di integrazione dei mercati porta in sostanza le istituzioni europee a formulare principi e norme che determinano la limitazione della potestà fiscale nazionale senza proporre modelli impositivi alternativi. Le norme comunitarie si propongono così fondamentalmente di contenere la sovranità fiscale degli Stati membri e non anche di sostituirsi ad essa con l'affermazione di un diverso piano di valori e di regole.

Si va così affermando un criterio di "integrazione negativa", che porta alla ortopedizzazione degli ordinamenti fiscali nazionali attraverso l'espunzione di tutte le norme divergenti rispetto alle finalità di neutralizzazione della leva fiscale nei confronti del mercato e della concorrenza. Non si afferma in alcun modo, pertanto, un ordinamento tributario nuovo e sostitutivo di quello tradizionalmente elaborato nei vari Stati membri.

4. Le prospettive di sviluppo del sistema tributario

4.1. La stabilità strutturale del sistema dei tributi

Il sistema dei tributi erariali appare ormai sostanzialmente consolidato nella sua struttura di base: l'articolazione nei tre raggruppamenti principali (imposte dirette, imposte sui consumi e imposte sugli affari) è sostanzialmente la medesima degli altri paesi europei e occidentali e costituisce l'archetipo di riferimento di un moderno sistema tributario; inoltre, le fattispecie tributarie e la tecnica impositiva dei tributi più importanti sembrano avere raggiunto un punto di maturazione, rispondendo al modello di riferimento comune del panorama europeo.

Ed invero, per le imposte sui consumi la spinta comunitaria verso la libera competizione sul mercato delle imprese appartenenti all'Unione europea ha determinato l'adozione di un modello impositivo omologo per il sistema tributario di ciascun paese membro. Per le imposte sui redditi, la secolare storia dell'imposta unica sul reddito delle persone fisiche e la successiva diffusione dell'imposta sulle società hanno prodotto l'accoglimento

generalizzato di una struttura normativa pressoché ricorrente nei vari paesi. Quanto alle imposte degli affari può rilevarsi una maggiore variabilità dei tributi accolti nei sistemi europei; ad ogni modo, la struttura dei tributi utilizzati in Italia risponde alla tradizione fiscale nazionale e pare difficilmente sovvertibile.

Non sembra quindi potersi immaginare una “rivoluzione fiscale” nei prossimi anni, che porti a scompaginare il quadro del sistema tributario nazionale, almeno per quanto riguarda l’architettura dei principali tributi. Restano comunque aperte alcune questioni di fondo che potrebbero trovare diverse soluzioni rispetto a quelle attualmente accolte.

In particolare, emerge il tema della discriminazione qualitativa del reddito e cioè del diverso criterio di tassazione adottabile in ragione delle differenti fonti di produzione della ricchezza. Nell’attuale sistema di finanza statale non esiste alcun meccanismo tributario che possa portare alla discriminazione qualitativa del reddito, diversamente dall’impostazione assunta in sede di riforma tributaria degli anni settanta con l’istituzione dell’ILOR. Aldilà di considerazioni di politica tributaria, la discriminazione delle fonti pare un meccanismo idoneo a render conto della diversità di utilità marginale del reddito ed al contempo a favorire forme di redistribuzione della ricchezza nazionale tra i consociati.

La stessa idea di progressività dell’IRPEF appare oggetto di un continuo ripensamento da parte del legislatore, essendo costantemente modificati gli scaglioni di reddito e le aliquote di imposta. Aldilà di facili strumentalizzazioni elettorali, l’impressione è che si sia modificato negli ultimi anni il grado di accettabilità sociale di un sistema ispirato ad una forte progressività del prelievo tributario, nella presumibile convinzione che la mitigazione del prelievo sulle classi benestanti ed abbienti possa liberare risorse per lo sviluppo economico. D’altro lato, il costo di tale scelta sul piano redistributivo appare evidente e costituisce un elemento che sembra imporre una costante attenzione rispetto al punto di equilibrio da raggiungere per contemperare i vari interessi.

Anche la scelta di favorire sul piano concettuale le fattispecie di reddito effettivo appare destinata ad essere soppiantata nell’attuale assetto di fiscalità di massa, in considerazione degli evidenti problemi di gestione ed amministrazione del sistema tributario. Si può così ritenere che verrà sempre più diffusa la metodologia di determinazione del reddito su base congetturale e presuntiva, assumendosi a modello di riferimento il reddito medio ordinario, anche eventualmente con la realizzazione di un vero e proprio “catasto delle imprese e dei lavoratori autonomi”.

Non pienamente metabolizzata è poi la regolamentazione delle agevolazioni fiscali in ordine alla applicazione dei tributi erariali, stante la compresenza di esigenze di segno contrastante: per un verso, infatti, l’appartenenza all’Unione europea sembra escludere la possibilità di un disinvolto ricorso alle agevolazioni fiscali, al fine di evitare che si realizzino meccanismi distorsivi della libera concorrenza tra le imprese comunitarie; per altro verso, l’esigenza di promuovere lo sviluppo economico e sociale delle classi e dei territori disagiati sembra non poter prescindere dall’utilizzo frequente dello strumento dell’agevolazione tributaria. L’individuazione di un corretto contemperamento tra i diversi interessi non è fino ad ora raggiunta, perlomeno in maniera stabile e consolidata, dal legislatore nazionale, come dimostrano le numerose contestazioni elevate dagli organi comunitari contro le scelte legislative degli ultimi anni.

Maggiore dinamismo rispetto alla finanza statale è invece rilevabile nell’ambito della finanza locale. Innanzitutto, i rapporti tra i due sistemi non sembrano avere raggiunto un

punto di equilibrio, essendo ancora non acquisito il grado di finanziamento autonomo affidato agli strumenti tributari di Regioni ed enti locali; non si è infatti formato un convincimento stabile in ordine alla misura dei trasferimenti erariali ed alle varie forme di imposizione autonoma degli enti territoriali minori, anche in ragione della fluidità dei ragionamenti teorici e dei processi di attuazione del federalismo fiscale. Lo stesso quadro dei rapporti fissato con la recente legge di modifica del titolo V della Costituzione non sembra avere trovato un assetto definitivo, come dimostrano le numerose sollecitazioni ed i vari progetti di revisione costituzionale.

Inoltre, è in corso un evidente percorso di trasformazione della finanza locale a causa della facoltà riconosciuta agli enti territoriali di adottare regole impositive autonome che incidono anche su elementi strutturali del tributo. In questa prospettiva sembra emergere la tendenza a favorire la “privatizzazione” di imposte e tasse, con il passaggio cioè da una fattispecie tributaria verso forme di prestazione patrimoniale a carattere commutativo e privatistico.

La presenza di numerosi temi rispetto ai quali è ancora aperta la ricerca di soluzioni di adeguato equilibrio assiologico e di coerenza sistematica, nonché le mutevoli esigenze della finanza pubblica di reperimento delle entrate tributarie lasciano intendere come nei prossimi anni il sistema fiscale italiano verrà comunque sollecitato da interventi normativi che possono incidere sulla configurazione dei principali tributi. Ne deriva il diffuso convincimento che il programma di sviluppo dell’ordinamento fiscale italiano è ben lungi dall’essersi interrotto e che riceverà costanti impulsi innovativi dall’azione del legislatore ordinario.

5. Il potere tributario nel nuovo modello di *Welfare state*

Nel nuovo assetto dello Stato sociale il potere tributario sembra doversi orientare verso una configurazione dei rapporti economici e sociali all’interno della comunità adeguatamente ispirata al principio della eguaglianza sostanziale.

L’utilizzo della leva tributaria va infatti effettuato secondo criteri di redistribuzione del reddito che consentano di favorire le categorie sociali realmente sotto-protette e che promuovano uno sviluppo economico idoneo a migliorare il benessere personale e familiare della generalità dei consociati.

Possono così evidenziarsi **alcuni elementi di una nuova fiscalità** che possa risultare idonea a favorire il perseguimento di un incremento della “libertà eguale” all’interno delle comunità democratiche moderne:

i) riduzione del peso fiscale sul fattore “lavoro”, da realizzare prevalentemente attraverso una diminuzione del carico delle imposte dirette sul reddito di lavoro dipendente e sul reddito del lavoro autonomo (professionisti, piccoli imprenditori e artigiani);

ii) riduzione generale delle aliquote di imposta sulle attività di impresa (con particolare riguardo alle imposte dirette);

iii) allargamento della base imponibile complessiva (con particolare riguardo alle imposte dirette ed all’Iva che producono il maggior gettito fiscale), anche mediante una adeguata opera di contrasto dell’evasione fiscale;

iv) sviluppo di meccanismi di tassazione del reddito medio-ordinario mediante regimi

forfettari e predeterminati, con particolare riguardo alle attività di impresa e di lavoro autonomo di medie dimensioni (ad es. fino a 10 ml euro di volume d'affari annuale);

v) riduzione dell'erosione della base imponibile complessiva attraverso una revisione sostanziale delle fattispecie di agevolazione (riduzione delle *tax expenditures*);

vi) la tassazione di nuove forme di ricchezza e di forza economica (ad es. le transazioni telematiche, le operazioni di finanza innovativa, le attività a rilevanza ecologica etc.).

L'effetto complessivo di tali misure potrebbe produrre una consistente diminuzione della pressione fiscale sulle singole attività economiche (ed in particolare dei redditi di lavoro) così da generare un incremento del reddito netto disponibile soprattutto in capo alle famiglie (ed ai lavoratori). Al contempo, i saldi complessivi delle entrate fiscali potrebbero rimanere inalterati a seguito di un allargamento della base imponibile complessiva (quale risultato di una serie di azioni: il contrasto all'evasione fiscale; lo sviluppo di meccanismi forfettari che consentono di incrementare la base imponibile; la riduzione dell'erosione derivante da un eccesso di agevolazioni fiscali).

È evidente che **tale utilizzo del potere tributario si collegherebbe fattivamente alla definizione di un nuovo (e più efficace) modello di *Welfare state***: infatti, la riduzione del prelievo fiscale sulle categorie dei lavoratori promuoverebbe un piano di auto-realizzazione che potrebbe attivare un circuito positivo di crescita della libertà eguale (sotto forma di incremento delle capacità economiche da investire sui progetti di sviluppo personale e familiare).

Inoltre, la trasformazione delle forme del prelievo fiscale – a seguito del passaggio dalla elevata tassazione del fattore “lavoro” alla tassazione di altri indici di forza economica – porterebbe ad un diverso criterio redistributivo degli oneri pubblici, in base al quale le categorie sociali privilegiate (e soprattutto i titolari di attività economiche ad elevata marginalità reddituale) potrebbero aumentare il grado di partecipazione alle spese pubbliche a fronte di una riduzione dell'apporto fornito dalle categorie di lavoratori.

5.1. L'abolizione dell'IRPEF e l'istituzione delle imposte cedolari

Nella prospettiva di una rivisitazione dell'imposizione reddituale in linea con gli obiettivi di un moderno *Welfare state* si può così immaginare di procedere ad una revisione radicale dell'imposizione personale sul reddito che risponda ai seguenti obiettivi:

i) abrogazione dell'imposta personale unica sul reddito complessivo delle persone fisiche (e quindi abrogazione dell'IRPEF);

ii) istituzione di due tributi cedolari sui redditi di categoria (e precisamente di un'imposta sui redditi derivanti da investimenti e di un'imposta su attività di lavoro e di impresa).

L'abrogazione dell'IRPEF produce la abolizione del meccanismo di determinazione di una imposta unica e progressiva sul coacervo dei redditi prodotti dalla persona fisica. Conseguentemente, i singoli redditi di categoria vengono assoggettati ad imposizione su base reale e proporzionale, mediante una aliquota unica di imposta (c.d. *flat rate*).

Nell'imposta sui redditi degli investimenti (IRI) vengono ricompresi i redditi riferibili a due categorie di reddito e precisamente: a) redditi di capitale; b) redditi fondiari (e cioè redditi dei terreni e redditi dei fabbricati). Si tratta evidentemente di redditi assimilabili sul piano della fonte produttiva, in quanto riconducibili ad un atto di investimento di un capi-

tale di partenza (investito per l'appunto in immobilizzazioni finanziarie, quali azioni, obbligazioni, depositi bancari o altri strumenti di investimento, ovvero in immobilizzazioni materiali, quali terreni o fabbricati).

Nell'imposta sui redditi di lavoro o di impresa (IRLI) sono inclusi i redditi derivanti da attività produttive e riconducibili a quattro categorie di reddito: c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa commerciale; f) redditi dell'impresa agricola. Anche in questo caso l'assimilazione logica delle categorie reddituali avviene in base alla fonte produttiva, ravvisabile in attività continuative di lavoro ovvero di impresa; è dunque non un singolo atto di investimento, bensì una serie prolungata, continuativa e tendenzialmente stabile di atti funzionalmente collegati ad una finalità produttiva (e pertanto una "attività economica") a costituire la fonte comune di produzione del reddito delle categorie menzionate. Vale la pena osservare che i redditi dell'azienda agricola possono essere inclusi nei redditi derivanti da lavoro e impresa proprio in ragione della fonte produttiva (ravvisabile in una attività economica), venendo così "dirottati" dalla classica collocazione nei redditi fondiari (come avviene attualmente nel Testo unico delle imposte sui redditi).

La differenziazione tra i due tributi riguarda tipicamente la misura dell'aliquota di imposta che può essere stabilita al 26% per i redditi derivanti da investimento e al 24% per i redditi derivanti da attività produttive. Tali aliquote riprendono elementi normativi del sistema fiscale vigente al fine di assicurare una linea di continuità concettuale; in particolare l'aliquota del 26% riprende la linea di una tassazione attenuata per i redditi di capitale, adeguandosi al livello impositivo attuale della ritenuta sui redditi di capitale (fissata per l'appunto al 26%) e mostrando un incremento per i redditi fondiari (essendo l'imposta sostitutiva sui redditi dei fabbricati stabilita al 10% o 21%, a seconda dei casi); l'aliquota del 24% per i redditi di lavoro o di impresa individuale è la medesima attualmente prevista per l'IRES (e dunque dell'imposta sui redditi delle società e degli enti collettivi), con l'evidente finalità di garantire un trattamento omogeneo per l'imposizione dei redditi delle attività produttive indipendentemente dalla forma giuridica adottata per il relativo esercizio.

Pur mantenendosi una diversità di trattamento fiscale dei redditi da investimento rispetto ai redditi delle attività produttive si ridurrebbe sensibilmente il grado differenziale (che viene fissato in 2 punti percentuali) rispetto all'attuale ordinamento (in cui il differenziale tra redditi di capitale tassati al 26% e redditi di lavoro o impresa può arrivare a 17 punti percentuali, in considerazione dell'aliquota marginale dell'IRPEF fissata al 43% per i redditi eccedenti l'importo di 75.000 €). Verrebbe così concretamente perseguito l'obiettivo di un riavvicinamento della tassazione del lavoro alla tassazione del capitale, in una prospettiva di equità sostanziale e di sostegno effettivo allo sviluppo del sistema produttivo.

Per entrambi i tributi di nuova istituzione l'individuazione del presupposto di imposta e dei soggetti passivi nonché le regole di determinazione della base imponibile potrebbero essere effettuate sulla base delle norme attualmente previste dall'ordinamento tributario per le varie categorie di reddito (ed in specie nel Testo unico delle imposte dirette). Come è noto, infatti, le regole delle singole categorie reddituali costituiscono il precipitato normativo di un lungo processo di formazione, avviato con i tributi cedolari successivi all'unificazione nazionale e successivamente riproposte e modificate con l'introduzione dell'IRPEF all'inizio degli anni settanta. Si tratta di regole molto dettagliate ed articolate, che riflettono le problematiche giuridiche e le soluzioni concettuali elaborate da dottrina e giu-

risprudenza nel corso del tempo. In altre parole, l'impianto normativo esistente costituisce un patrimonio culturale e giuridico che non occorre mettere in discussione, potendo anzi essere agevolmente conservato nell'ambito della disciplina dei tributi cedolari di nuova istituzione.

L'unica modifica rilevante dell'assetto normativo vigente prodotta dalla riforma qui esposta consisterebbe nella dissoluzione della categoria residuale dei redditi diversi (attualmente prevista nel Testo unico delle imposte dirette) al fine di realizzare una "dislocazione" delle fattispecie reddituali ivi regolate nei due tributi di nuova istituzione. In buona sostanza, le fattispecie residuali andranno distribuite nell'imposta sui redditi degli investimenti e nell'imposta sui redditi di lavoro o di impresa a seconda della prossimità concettuale alle fonti produttive. Evidentemente si tratta di una ripartizione normativa non complicata, considerando che la maggior parte delle fattispecie dei redditi diversi sono chiaramente riconducibili ad atti di investimento (ad es. redditi di fabbricati o terreni situati all'estero, *capital gains* etc.) o ad attività (attività occasionali di lavoro autonomo o di impresa).

5.2. La revisione delle *tax expenditures* ed il riordino della fiscalità di sostegno

Nell'ambito di un progetto di ridisegno dell'imposizione generale, la fiscalità di sostegno va sottoposta ad una radicale opera di riordino e di ridimensionamento secondo gli obiettivi di alleggerimento della spesa pubblica per sovvenzioni sociali che si sono indicati in precedenza.

In particolare, tale opera di revisione può essere attuata attraverso una legge delega che contenga i principi generali del riordino delle norme di agevolazione tributaria. Il decreto legislativo di attuazione della delega si presenterà così come una vera e propria "legge generale" delle agevolazioni tributarie, andando a colmare una lacuna grave dell'ordinamento fiscale attuale e consentendo di perseguire un disegno di razionalizzazione della fiscalità di sostegno.

I principi generali che dovrebbero essere enunciati nella legge delega potrebbero rispondere alle seguenti indicazioni:

i) la legge sulle agevolazioni tributarie dovrà procedere ad individuare i principi generali applicabili alla materia, definendo in specie le varie tipologie di fattispecie agevolativa e gli effetti conseguenti (esenzioni, esclusioni, riduzioni di aliquote, regimi di determinazione agevolata della base imponibile, forfettizzazioni etc.), nonché ponendo le basi per risolvere i problemi di coordinamento con le norme tributarie ordinarie (con particolare riguardo alle esigenze di bilanciamento dei valori promozionali sottesi alle norme di agevolazione tributaria rispetto ai principi dell'interesse fiscale e della capacità contributiva);

ii) al fine di assicurare un adeguato rispetto delle esigenze di trasparenza, chiarezza, semplicità dovrà essere stabilita l'indicazione esplicita delle finalità di promozione sociale ed economica perseguita da ciascuna delle fattispecie di agevolazione;

iii) la legge dovrà altresì assicurare l'ammissibilità della interpretazione estensiva ed analogica delle norme di agevolazione tributaria, risolvendo in tal modo un annoso problema di esegesi giuridica.

Rispetto al programma di risanamento della finanza pubblica ed al fine di realizzare un effetto finanziario incrementale per il bilancio pubblico (da utilizzare per compensare,

almeno parzialmente, le perdite di gettito prodotte dalla riforma dell'imposta sul reddito sopra descritta) il riordino della fiscalità di sostegno impone una azione di forte riduzione delle agevolazioni tributarie ammesse nell'ordinamento (e quindi di contenimento delle attuali *tax expenditures*).

Potrà così essere stabilita l'abrogazione delle norme di agevolazione tributaria che non rispondono ad obiettivi rilevanti di meritevolezza economica e sociale e di tutte quelle che producono benefici economici di ridotta entità. Allo scopo di garantire un risultato quantitativo consistente ed evitare che il decreto legislativo sia condizionato dalle pressioni delle categorie sociali e dei gruppi di interesse, potrà fissarsi un obiettivo predeterminato in termini di incremento delle entrate tributarie, stabilendosi che, in ogni caso, l'abrogazione delle norme di agevolazione tributarie debba produrre un incremento complessivo di entrate tributarie non inferiore ad un determinato importo. Sulla base degli attuali conti di finanza pubblica, il saldo positivo della riforma della fiscalità di sostegno potrebbe agevolmente produrre un incremento di entrate pari a circa 40 miliardi di euro per ciascun anno.

In particolare, si può immaginare il seguente disegno di riforma delle *tax expenditures*:

- riduzione/eliminazione di agevolazioni per le famiglie: risparmio di 20 miliardi di euro ¹;
- riduzione/eliminazione di agevolazioni per le imprese: risparmio di 12 miliardi di euro ²;
- riduzione/eliminazione di detrazioni forfettarie dei vari redditi di categoria: risparmio di 8 miliardi di euro ³;

Per garantire l'immediatezza dell'effetto incrementale per il bilancio pubblico si può stabilire che l'abrogazione delle norme di agevolazione tributaria debba entrare in vigore a partire dal primo periodo di imposta successivo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

¹ Si riportano alcune voci delle attuali agevolazioni di imposta – rilevanti soprattutto in ambito IRPEF – per le quali si può pensare ad una eliminazione per un totale di circa 20 miliardi di euro: assicurazioni (4 mld €), fondi pensione (0,7 mld €), spese sanitarie (1,5 mld €), credito M/L (2 mld €), varie personali (2,3 mld €), TFR (6,5 mld €), interessi (1,3 mld €), locazioni (1,6 mld €). I dati sono acquisiti dall'audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio resa alla Commissione Finanze e Tesoro del Senato, in data 21.7.2015.

² Si riportano alcune voci delle attuali agevolazioni di imposta – rilevanti in ambito Ires, Irap e accise – per le quali si può pensare ad una eliminazione per un totale di circa 12 miliardi di euro: varie (1,2 mld €), personale dipendente (4,5 mld €), agricoltura (1,7 mld €), trasporto (3,6 mld €), trasformazione imposte differite attive (0,8 mld €). I dati sono acquisiti dall'audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio resa alla Commissione Finanze e Tesoro del Senato, in data 21.7.2015.

³ È da osservare che il valore complessivo delle detrazioni previste secondo criteri forfettari o predeterminati nella disciplina dei redditi di categoria (e dunque rilevanti ai fini delle imposte sui redditi) ammonta a circa 36 miliardi di euro. Prevedere una riduzione di tali fattispecie per un importo pari a 8 miliardi di euro significa evidentemente operare una riduzione pari al 22% circa del totale.

5.3. *Status* e standard: la ricerca di modelli diversi di regolazione giuridica dei rapporti sociali ed economici nel nuovo Stato sociale

Una delle caratteristiche più pronunciate dell'attuale assetto del *Welfare state* è senz'altro rappresentata dalla grande quantità di soggetti chiamati a beneficiare delle prestazioni sociali, da un lato, ed a contribuire con il pagamento di tributi ed oneri contributivi al finanziamento delle stesse prestazioni, dall'altro lato. Proprio il grande numero di tali soggetti (e quindi la *dimensione "di massa"* della funzione fiscale) impone una accurata riflessione sui modelli di regolazione giuridica dei rapporti sociali ed economici da assumere in sede riformatrice.

Lo schema paradigmatico attualmente adottato nel modello classico di Stato sociale risponde alla logica dell'eguaglianza giuridica e formale, secondo cui ciascun consociato deve vedere riconosciuta "esattamente" e puntualmente la propria posizione giuridica (sia come diritti sia come obblighi).

Tale schema ha denunciato evidenti limiti di funzionamento nella dimensione "di massa" dello Stato sociale, poiché ha indotto le amministrazioni pubbliche ad uno sforzo enorme per procedere alla ricostruzione della posizione individuale e, conseguentemente, per erogare le prestazioni sociali e per richiedere i tributi spettanti a ciascun consociato. L'obiettivo di promuovere e tutelare la "giustizia del caso singolo" è così entrato in collisione con le indeclinabili esigenze di efficienza e di economicità di ogni assetto organizzato, producendo disfunzioni e costi di gestione talmente elevati da porre radicalmente in dubbio la capacità dello Stato sociale di erogare su un piano concreto ed effettivo prestazioni sociali adeguate.

Sembra dunque opportuno provare a modificare il paradigma giuridico dei rapporti sociali ed economici, abbandonando il riferimento alla "giustizia singola" per assumere invece il riferimento alla "giustizia di gruppo".

In tale ottica si può pensare alla adozione di modelli di regolazione giuridica dei rapporti economici e sociali che siano improntati ad una logica di ordinarietà e di mediocrità e dunque che risultino finalizzati ad individuare un parametro di riferimento (lo *standard*) correlato adeguatamente ai livelli essenziali delle prestazioni sociali da erogare e da finanziare con riferimento alla appartenenza dell'individuo ai vari gruppi sociali (e dunque con riguardo allo *status* del consociato).

Pertanto, l'individuazione delle prestazioni sociali da erogare ai consociati – secondo la "mappa dei bisogni" elaborata nel nuovo modello di *Welfare state* – va definita in relazione ad un parametro medio ed ordinario di dignità e libertà elaborato in una determinata fase storica con riguardo alle esigenze economiche e materiali occorrenti a garantire una liberazione dai bisogni primari ed una effettiva parità di opportunità rispetto ad un percorso di auto-determinazione di ciascun individuo; evidentemente il parametro tenderà a modificarsi con riguardo ai bisogni ed alle opportunità riferite a determinati gruppi di individui (distinti in relazione alla località di residenza, alle età ed ai relativi bisogni di auto-sufficienza materiale, alle eventuali disabilità o disagi di partenza, etc.). Ne consegue che il livello essenziale delle prestazioni sociali del *Welfare state* va definito in ragione di *standards* riferiti ai gruppi sociali (e dunque distinti in relazione allo *status* dell'individuo) e non anche costruito "su misura" per ciascun individuo.

La standardizzazione dei processi di regolazione dei rapporti economici e sociali al-

l'interno della comunità nazionale va riportata anche al tema del finanziamento del *Welfare state*; appare infatti necessario abbandonare il modello della “giustizia del caso singolo” anche sul versante della distribuzione dei carichi fiscali, tradizionalmente sostenuto da gran parte della dottrina costituzionale e tributaria, per accogliere un modello distributivo che privilegi gli *standards* impositivi e che dunque si orienti verso la “giustizia del gruppo”.

Così il tradizionale criterio della capacità contributiva, intesa quale forza economica del singolo contribuente che vale come parametro razionale di distribuzione degli oneri tributari richiesti per finanziare le spese indivisibili (e dunque quelle di gran lunga prevalenti) dello Stato sociale, dovrebbe essere superato – anche in via sistematica e interpretativa – a favore del criterio dell'interesse fiscale, da intendersi come criterio che consente la tassazione del singolo consociato su base puramente razionale (e che pertanto possa legittimare l'imposizione di fatti economicamente rilevanti in termini presuntivi e standardizzati). In buona sostanza, il ricorso allo *standard* fiscale permetterebbe di agganciare l'imposizione tributaria a situazioni economiche riguardanti un gruppo omogeneo di soggetti, come tali più agevolmente riconoscibili e gestibili dall'amministrazione finanziaria, con evidente guadagno sul piano dell'economicità e dell'efficacia dell'azione amministrativa.

Deriva, pertanto, da tale assetto rinnovato un chiaro incremento della capacità di funzionamento del *Welfare state*, sia con riferimento alla idoneità ad erogare prestazioni sociali efficaci sia con riguardo alla raccolta della provvista fiscale occorrente a finanziare la macchina pubblica.

Va peraltro segnalato che il passaggio ad un modello di *Welfare state* ispirato alla logica della standardizzazione vale a comprimere, in qualche misura, il “feticcio” della persona nell'ordinamento giuridico, riducendone il valore quale misura e fondamento delle regole sulle prestazioni sociali e sul relativo finanziamento; piuttosto, sembra prevalere la centralità degli interessi di gruppo (i c.d. interessi frazionali) quale criterio fondante del nuovo assetto ordinamentale dello Stato sociale. In altre parole, l'individuo (e la giustizia del caso singolo) non assume più un carattere tipizzante dell'ordinamento giuridico, venendo preferito l'interesse collettivo (anche se di una collettività ristretta, e cioè di un gruppo sociale omogeneo) quale valore di riferimento nella definizione degli assetti regolatori.

Il nuovo modello di Stato sociale, ispirato alla ricerca di modelli di regolazione dei rapporti economici e sociali orientati verso la promozione di *standards* definiti in relazione agli *status* dei consociati, costituisce così un evidente superamento della logica tradizionale di sviluppo dei sistemi di diritto. Il nuovo *Welfare state* supera la persona (e cioè l'individuo) e si indirizza verso l'interesse collettivo e la giustizia di gruppo, assumendo obiettivi di equità concreta e di funzionalità che siano coerenti con i postulati della “libertà eguale” più volte richiamati in precedenza.

5.4. Pluralità dei livelli di governo e conformazione del *Welfare state*. Opportunità di mantenere il centralismo decisionale per la riforma dello Stato sociale

La recente evoluzione giuridico-istituzionale ha portato alla trasformazione degli schemi usuali di sistemazione dei rapporti giuridici ed in specie al superamento dell'idea della coincidenza dell'ordinamento normativo con lo Stato nazionale. In particolare, l'attribuzione ad entità sopranazionali o sub-nazionali dei poteri decisionali in ordine all'assetto regolamentare di una serie sempre più ampia di fattispecie ha portato ad una sostanziale

ziale attenuazione della funzione principale dello Stato quale detentore del monopolio della decisione politica. La pluralità di poteri e di fonti normative ha imposto così modelli ordinamentali “aperti”, nei quali cioè vengono abbandonati schemi aprioristici rigidamente determinati a favore di un disegno flessibile di coesistenza dei regolamenti giuridici, ispirato alla logica della convivenza della pluralità di ordinamenti ed idoneo a garantire la spontaneità della vita sociale e la varietà delle soluzioni ammissibili per le decisioni politiche.

L'erosione del principio unitario di organizzazione politica, rappresentato dalla funzione predominante dello Stato, ha così messo in crisi l'unitarietà dell'ordinamento giuridico, determinandone la frammentazione in una pluralità di sistemi normativi, ciascuno rispondente al piano di valori espresso dalle varie comunità sopranazionali o sub-nazionali. Ne deriva, evidentemente, che anche la regolamentazione dello Stato sociale possa essere distribuita nei vari ordinamenti giuridici, attraverso una assegnazione delle funzioni di protezione e garanzia ai vari livelli di governo.

È ben noto, a tal proposito, che l'Unione europea attraverso gli strumenti della *soft law* ha fissato standard di protezione sociale da assumere a riferimento da parte dei singoli Stati membri; essa vigila altresì sui meccanismi di finanziamento delle prestazioni pubbliche per evitare che possano produrre costi eccessivi al sistema-paese (con particolare riferimento ai paesi dell'area euro, in considerazione delle implicazioni negative che possono riflettersi sulla stabilità valutaria di interesse generale).

È altresì diffusa in molti paesi europei la dislocazione delle funzioni sociali ad un livello di governo sub-nazionale (si pensi ad es. alla sanità in Italia che è affidata alle Regioni). In particolare, si va radicando la convinzione in una parte consistente della dottrina economica recente che il federalismo costituisca la soluzione più adeguata per garantire un equilibrato sistema di erogazione delle prestazioni pubbliche in ragione delle esigenze reali dei consociati ai costi più ragionevoli per il finanziamento delle prestazioni medesime.

I caratteri dello Stato sociale vengono così definiti in base ad un riparto di competenze tra una pluralità di centri decisionali: la funzione normativa e regolamentare delle prestazioni pubbliche e del finanziamento fiscale, pertanto, non può essere più attribuita esclusivamente allo Stato (o ad amministrazioni centrali e statali), ma deve essere ricondotta anche ad una pluralità di ordinamenti giuridici sopranazionali (come quello dell'Unione europea) o localistici (come quello espresso dagli enti territoriali minori).

Comincia dunque a essere messa in discussione l'idea tradizionale della cultura giuridica europea secondo cui la determinazione degli elementi qualificanti del *Welfare state* costituisce una spettanza tipica dello Stato nazionale (e forse addirittura configura la ragione fondamentale del patto sociale sotteso alla adesione dei cittadini alla comunità statale), mentre avanza progressivamente l'acquisizione di competenze decisionali ad altri livelli di governo (sovra-ordinati o sotto-ordinati).

Tale percorso di compressione del ruolo unitario di gestore delle decisioni politiche in capo allo Stato nazionale mostra peraltro notevoli limiti con riguardo alle esigenze di riforma e di ripensamento dello Stato sociale; è difficile infatti prefigurare un approccio strategico unitario, e quindi la definizione di un progetto riformatore generale, in presenza di una pluralità di livelli di governo, ciascuno geloso del proprio spazio decisionale e, conseguentemente, del proprio potere istituzionale. Ed invero, ciascun ente chiamato a regolamentare la dimensione quantitativa e qualitativa delle prestazioni pubbliche ed a decidere la logica di finanziamento fiscale assume decisioni in base alle specifiche esigenze e-

spresse dalla comunità di riferimento (europea, nazionale, regionale o locale), indipendentemente dagli effetti di sovrapposizione e/o di interrelazione con le decisioni assunte da altri enti regolatori e senza darsi carico di sviluppare forme di coordinamento generale. Inoltre, la compresenza di una pluralità di soggetti istituzionalmente vocati alla disciplina dei caratteri dello Stato sociale determina inevitabilmente la coesistenza di visioni e progetti diversi (anche in modo radicale) rispetto alla ordinazione delle prestazioni sociali ed alla raccolta della provvista tributaria occorrente per farle funzionare.

L'inevitabile sotto-prodotto della pluralità degli ordinamenti consiste pertanto nella sostanziale rinuncia alla definizione di un piano generale di sviluppo e di trasformazione del *Welfare state* secondo una logica unitaria ed omogenea. Appare evidente come tale risultato contrasti irrimediabilmente con l'esigenza di procedere ad una riforma completa e radicale del modello di Stato sociale, in linea con i nuovi postulati emergenti dall'attuale fase storica e sociale (così come indicato in precedenza).

La premessa del ragionamento affrontato in questa sede – e cioè il bisogno di avviare una fase di rinnovamento strutturale del *Welfare state* – sembra dunque imporre una contro-tendenza rispetto alle direttrici della evoluzione istituzionale percorse in questi ultimi anni: al contrario di quanto richiesto dalla teoria della pluralità degli ordinamenti (e quindi sia dai sostenitori del trasferimento di competenze all'Unione europea sia dai teorici del federalismo), la “decisione di sistema” in ordine agli elementi qualificanti dello Stato sociale va affidata preferibilmente ad un unico centro decisionale, e dunque allo Stato nazionale; semmai alcune attività minori (perlopiù di contenuto organizzativo o esecutivo), o comunque la migliore specificazione delle decisioni di base assunte a livello centrale, può essere affidata ad altro livello (ed in specie agli territoriali minori).

Occorre pertanto procedere ad un recupero della centralità dello Stato nazionale nella conformazione del *Welfare state*, mediante un'azione di consolidamento delle competenze decisionali alla sfera statale ed un contestuale ridimensionamento delle competenze normative attribuite agli enti locali (oltre alla evaporazione delle funzioni regolamentari riconosciute all'Unione europea in questo delicato ambito). È richiesta così una decisa presa di posizione da parte dei governi nazionali (e precisamente di ciascun governo nazionale) nella affermazione puntuale di una responsabilità storica dello Stato di fronte alla comunità dei cittadini in ordine alla trasformazione ed alla riforma del modello di Stato sociale con l'obiettivo di raggiungere un assetto sociale più giusto e più efficace.

La riforma del *Welfare state* non sembra così potere prescindere da un recupero del centralismo decisionale e, pertanto, da una rinnovata identificazione dello Stato sociale con lo Stato nazionale. Gli strumenti per affermare questa nuova logica istituzionale sono da individuare distintamente per ciascun ordinamento, anche se il carattere primario del recupero del centralismo dello Stato nazionale rispetto alla riforma del *Welfare state* lascia propendere verso forme normative ad elevato grado simbolico e con adeguata solennità (come ad es. una legge costituzionale o perlomeno una legge generale con cui si stabilisca chiaramente l'esigenza di avviare una fase riformatrice secondo un piano unitario elaborato dallo Stato nazionale).

5.5. (Segue). La costruzione di un *Welfare state* a gradi e il ruolo degli enti locali nei servizi di prossimità

Nella prospettiva menzionata nel paragrafo precedente la riforma del *Welfare state* si combina ad un ripensamento generale dei ruoli e delle funzioni degli enti territoriali e delle istituzioni rappresentative all'interno della comunità democratica, con l'obiettivo di riprendere le ragioni del "patto sociale" ed adeguarle al nuovo contesto secondo la logica di una effettiva "liberazione dai bisogni".

Ed invero, pur rispettando il centralismo decisionale dello Stato nella definizione del piano di trasformazione del *Welfare state*, emerge chiaramente l'esigenza di promuovere l'assegnazione di funzioni sociali agli enti territoriali minori con l'obiettivo di ampliare la sfera di protezione dei cittadini anche in relazione al principio di sussidiarietà (che, come noto, costituisce una delle principali linee guida dei processi evolutivi delle democrazie europee). Appare così opportuno individuare le aree di competenza degli enti territoriali minori con riguardo alle prestazioni sociali da erogare a favore dei consociati che siano gestibili più efficacemente nel territorio locale, e dunque possano riferirsi ad un livello di governo inferiore rispetto allo Stato.

Va rilevato a tal riguardo che la partizione di fondo in ordine alle funzioni sociali nelle istituzioni democratiche può essere identificata in ragione della generalità dei diritti riconosciuti nello Stato sociale; in particolare, devono essere regolati e definiti al livello centrale dello Stato i "grandi diritti sociali", afferenti a beni primari della persona (giustizia, istruzione, salute, previdenza ed assistenza sociale, ordine pubblico); i diritti riconducibili al territorio locale (anche definiti come "servizi di prossimità") vanno invece assegnati agli enti locali che assicurano il governo dello spazio territoriale di riferimento.

Rientrano in specie nella categoria dei servizi di prossimità la tutela dell'ambiente, il diritto alla casa ed alla abitabilità delle unità immobiliari (con la cura e lo sviluppo delle opere infrastrutturali connesse, come ad es. la rete elettrica, la rete fognaria, i servizi idrici etc.), la gestione della mobilità e delle infrastrutture locali; vi rientrano altresì le funzioni attuative sul territorio locale di alcuni grandi diritti sociali regolati a carattere nazionale (come ad es. la gestione dei servizi ospedalieri, la cura degli edifici scolastici, l'amministrazione dell'ordine pubblico locale attraverso la polizia municipale etc.).

Naturalmente, il riconoscimento della competenza degli enti territoriali minori a erogare i servizi di prossimità ai propri cittadini impone la contestuale assegnazione di risorse finanziarie adeguate a garantire l'efficace svolgimento di tali funzioni sociali. In questa ottica l'autonomia fiscale degli enti territoriali costituisce elemento imprescindibile della capacità di funzionamento del *Welfare state* a livello locale.

Ne consegue pertanto che lo Stato sociale viene costruito secondo una logica gradualistica, attraverso la distribuzione delle funzioni sociali nei vari centri di governo previsti dalle istituzioni democratiche (ad es., con riferimento all'Italia, Stato, Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane).

Il *Welfare state* viene così prefigurato come un sistema unitario di prestazioni sociali erogate dalla comunità organizzata in forma democratica, il quale però è ripartito in una serie di sotto-insiemi di funzioni pubbliche distribuite nei vari livelli di governo.

TEORIA GENERALE DEI SISTEMI DI IMPOSIZIONE SUL REDDITO

SOMMARIO: 1. L'imposta sul reddito. – 2. La struttura ibrida della fattispecie. – 3. La nozione di reddito. – 4. I metodi di determinazione del reddito come base imponibile: l'alternativa tra reddito effettivo e reddito normale. – 5. La misurazione della base imponibile. – 6. La titolarità del reddito. – 7. La riferibilità temporale del reddito. – 8. La riferibilità spaziale del reddito. – 9. La misura dell'imposta sul reddito.

1. L'imposta sul reddito

1.1. L'imposta sul reddito come fondamentale strumento di attuazione della politica tributaria

In ogni ordinamento tributario moderno **l'imposta sul reddito rappresenta lo strumento principale di attuazione della politica fiscale e dei programmi di redistribuzione** del reddito nazionale. Ciò è dovuto, per un verso, ad un giudizio di ordine quantitativo in quanto l'imposta sul reddito produce il flusso di entrate decisamente di maggiore consistenza nell'ambito del bilancio pubblico, stante l'ampiezza della base imponibile nazionale. Per altro verso, il ruolo primario nell'ordinamento tributario è riconosciuto sulla base di una valutazione di ordine qualitativo in ragione della versatilità dell'imposta sul reddito che, attraverso le manovre sulla aliquota di imposta e sulla base imponibile, si presta ad assecondare i diversi progetti di profilazione del sistema economico e sociale: così, i programmi di redistribuzione del reddito nazionale o la diversificazione del prelievo sui fattori della produzione consentono di spostare il carico fiscale sulle componenti della società che si ritiene possano o debbano maggiormente sostenere il peso della contribuzione tributaria.

La centralità del tributo nell'ordinamento tributario è confermata, peraltro, anche dalla **piena rispondenza ai principi costituzionali** della materia fiscale.

Il presupposto dell'imposta in esame è costituito evidentemente dalla titolarità di un reddito e dunque da un indice sintomatico di capacità contributiva; anzi, a ben guardare, il reddito quale flusso di nuova ricchezza rappresenta l'elemento che maggiormente vale a denotare la forza economica di un soggetto in quanto indica la capacità ricorrente (o comunque specifica di un determinato periodo) di disporre di una quantità patrimoniale destinata a sostenere le spese ed il tenore di vita di un individuo. Non a caso, sovente nella dottrina si è

fornita una ricostruzione del concetto di capacità contributiva che tende ad assumere il reddito come forma tipica di manifestazione. D'altro lato, la stessa nozione di imposta diretta trova la sua giustificazione semantica proprio nel riferimento immediato alla capacità contributiva (mentre nelle imposte indirette il riferimento avrebbe carattere mediato).

Proprio in ragione della natura incrementale e ricorrente il reddito rappresenta la parte del patrimonio individuale che può essere condivisa più facilmente con lo Stato, poiché non viene apprezzata alla stregua di un depauperamento definitivo della ricchezza statica (e quindi come riduzione espropriativa di un patrimonio esistente), bensì come la destinazione a finalità pubbliche di una quota dell'incremento di ricchezza prodotta. In questa prospettiva il reddito costituisce il presupposto di imposta che maggiormente soddisfa le esigenze dell'interesse fiscale dello Stato comunità in quanto consente di perseguire gli obiettivi di massimizzazione dell'incasso di risorse tributarie. D'altronde, l'ampia base imponibile e la possibilità di attuare il prelievo secondo formule di accentuata progressività attivano meccanismi di redistribuzione della ricchezza nazionale che appaiono coerenti con il programma di sviluppo e di coesione sociale delineato dalla nostra costituzione (in particolare secondo il principio di eguaglianza sostanziale indicato nell'art. 3, comma 2, Cost.) cui si ispira il principio dell'interesse fiscale.

2. La struttura ibrida della fattispecie

2.1. La stratificazione storica di due modelli di imposizione nell'ambito dell'IRPEF

Con l'introduzione dell'IRPEF il legislatore della riforma tributaria degli anni settanta ha realizzato **una sintesi giuridica tra i due modelli di imposizione sul reddito previsti**: le regole di determinazione del reddito delle varie categorie reddituali sono state derivate dalla esperienza giuridica e dalla normativa delle imposte cedolari (e cioè dei tributi fondiari e dell'imposta di ricchezza mobile), mentre il criterio di formazione del reddito complessivo ed il calcolo dell'imposta progressiva sono stati individuati con riferimento alla disciplina dell'imposta complementare.

Ed invero, nelle norme di carattere generale della disciplina dell'IRPEF **manca una nozione generale di reddito** 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. Piuttosto, **l'individuazione del presupposto e della base imponibile è effettuata nella disciplina di ciascuna categoria reddituale**, secondo criteri peculiari dell'atto o dell'attività che costituiscono la fonte di produzione del reddito. Tali categorie delimitano l'area dei redditi tassabili, individuando le fattispecie rilevanti ai fini dell'imposizione, e contengono le regole specifiche di determinazione della base imponibile. A tal riguardo, peraltro, si possono rilevare rimarchevoli differenze tra le varie categorie tanto con riguardo al criterio di commisurazione del reddito (e cioè alla adozione di forme presuntive o analitiche di determinazione del reddito), quanto in ordine al meccanismo di imputazione temporale (secondo il principio di cassa o di competenza) ed alla deducibilità delle componenti negative.

La determinazione dell'imposta viene invece effettuata con riferimento al coa-

cervo dei redditi realizzati dal contribuente, attraverso un meccanismo di calcolo che porta alla individuazione del reddito complessivo netto (rispetto a deduzioni e detrazioni previste dalla legge tributaria).

Si è così inteso realizzare una sorta di “compressione” in un’unica imposta delle due funzioni impositive assolve dai tributi cedolari e dall’imposta complementare: l’IRPEF si presenta così come il risultato di una stratificazione storica della pluralità di imposte reali, che operavano al livello del presupposto e della base imponibile, e di una imposta personale e progressiva, che operava al livello della misurazione dell’imposta.

Evidentemente, in questo modo si è ritenuto di salvaguardare la secolare tradizione giuridica formata con riferimento ai tributi cedolari, così da consentire il mantenimento di quegli orientamenti giurisprudenziali e di prassi amministrativa che si erano consolidati nel corso del tempo. Le istanze di innovazione, derivanti dal recepimento di un modello di imposta unica sul reddito ormai diffuso in tutta Europa, vengono coniugate con le esigenze di buona amministrazione e di semplicità applicativa al fine di perseguire l’obiettivo di una introduzione non traumatica del nuovo tributo.

2.2. L’ibridismo dell’imposta sul reddito. Pluralità di fonti reddituali ed omogeneità di trattamento fiscale

Il presupposto di imposta e la base imponibile sono dunque individuate nell’ambito della disciplina peculiare di ciascuna categoria reddituale e non in via generale ed aprioristica nelle regole comuni dell’imposta sul reddito. La determinazione dell’imposta da pagare è invece effettuata in maniera unitaria sulla base delle regole di cumulo dei redditi di categoria e di individuazione del reddito complessivo al netto di deduzioni e detrazioni.

La struttura dell’imposta presenta pertanto un ibridismo di fondo, conseguente al processo di stratificazione storica sopra menzionato e connaturato alla scissione della fattispecie rispetto all’effetto giuridico.

La fattispecie, e cioè 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. Sotto questo profilo è da ritenere che sono rinvenibili attualmente almeno **sei tipologie di presupposto d’imposta e di base imponibile**, in ragione del numero di categorie di reddito previste nel sistema vigente dell’IRPEF.

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 (c.d. personalità dell’imposta) e la graduazione del carico fiscale secondo la logica progressiva (c.d. progressività dell’imposta).

La logica duale che innerva la disciplina dell’imposta sul reddito consente di contemplare 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 una attività a contenuto economico; per altro 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 contemperamento tra le apparentemente opposte esigenze di regolamentazione fiscale del reddito.

2.3. Il presupposto dell'imposta sul reddito come fattispecie complessa

La situazione giuridica che va a costituire il presupposto al cui verificarsi sorge l'obbligo di pagare l'imposta è dunque articolata in due serie di fatti, autonomamente rilevanti pur se collegati consequenzialmente.

La prima serie di fatti è rappresentata dallo svolgimento dell'attività o dal compimento dell'atto di impiego o di gestione di un cespite patrimoniale che costituiscono **la fonte di produzione del reddito** secondo le regole previste in ciascuna categoria reddituale. **La seconda serie di fatti è rappresentata dalla determinazione del risultato reddituale complessivo** riferibile al contribuente e conseguente alla applicazione delle norme generali dell'IRPEF in tema di formazione del coacervo dei redditi di categoria.

La connessione tra le due serie di fatti è connotata dall'assenza di una relazione variabile, in quanto **sussiste un rapporto di consequenzialità necessaria** tale per cui la determinazione di un reddito di categoria comporta l'iscrizione di un univoco valore numerario nell'ambito del reddito complessivo del contribuente. Non vi è dunque spazio per l'autonomia negoziale o margini di discrezionalità per determinare la successione tra le due serie di fatti.

Il presupposto dell'imposta risulta pertanto dalla combinazione di entrambe le serie di fatti: l'evento-base è individuato con riferimento alla fonte di produzione del reddito ed è dunque scomponibile nelle diverse categorie reddituali dell'IRPEF; l'evento-conseguenza è invece unitariamente rappresentato dalla determinazione del reddito complessivo.

Lo schema che meglio si presta ad inquadrare il presupposto dell'imposta sul reddito è così rappresentato dalla **fattispecie complessa**, nella quale le due serie di fatti assumono una rilevanza giuridica separata pur correlandosi al fine di realizzare una unica fattispecie giuridica cui consegue un unico effetto giuridico (e cioè l'obbligazione tributaria). D'altro lato l'automatismo della successione tra le due serie di fatti consente di escludere lo schema della fattispecie a formazione progressiva.

Coerentemente con l'ibridismo strutturale sopra indicato, la fattispecie complessa permette diverse letture del presupposto dell'imposta sul reddito: sotto un primo profilo, sopra accennato, si può ragionevolmente sostenere l'esistenza di una pluralità di presupposti in ragione della frammentazione delle regole di individuazione della fonte di produzione del reddito in ciascuna categoria reddituale; per altro verso, la fattispecie complessa si presenta come un presupposto d'imposta unitario ai fini della determinazione dell'imposta dovuta dal contribuente.

Va osservato che l'attività di ricostruzione del presupposto di imposta operata in sede di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria è tipicamente orientata sull'evento base della fattispecie complessa. Ed invero gli uffici tributari quando procedono alla verifica delle dichiarazioni presentate dai contribuenti rivolgono la principale attenzione ai criteri adottati per la determinazione del reddito di categoria, confrontando le informazioni e le scelte qualificatorie fornite dal contribuente in sede di dichiarazione con le regole pre-

viste dalla singola categoria reddituale. Il controllo del reddito complessivo viene effettuato prevalentemente attraverso una attività sostanzialmente ascrivibile all'ambito della liquidazione del tributo e dunque avente caratteri propri della sequenza procedimentale della riscossione piuttosto che dell'accertamento tributario.

In tale prospettiva sembra confermata l'idea che il profilo rilevante ai fini della individuazione del presupposto di imposta è da rinvenire nella pluralità di redditi di categoria piuttosto che nella singolarità del reddito complessivo, il quale sembra assumere invece il carattere di un mero contenitore di redditi utile essenzialmente ai fini della determinazione di una imposta unitaria.

3. La nozione di reddito

3.1. La nozione pregiudiziale del concetto di reddito come variazione incrementale del patrimonio

Il reddito è un concetto ricorrente nella scienza economica e nella dottrina aziendale in quanto rappresenta uno degli elementi fondamentali di valutazione della ricchezza individuale e di impresa.

Pur nella approssimazione logica, esso viene definito in sostanza come un **flusso di ricchezza che va ad incrementare il patrimonio** di un soggetto in un determinato periodo. Così, il reddito può individuarsi assumendo come elemento di riferimento la consistenza di un patrimonio all'inizio di un dato periodo e verificandone l'incremento al termine del periodo medesimo. Sotto questo profilo il reddito si contrappone dialetticamente al concetto di patrimonio rappresentandone per l'appunto una mutazione dinamica, e precisamente una variazione incrementale, nel corso di un arco temporale definito. Si è così sottolineato come reddito e patrimonio siano rappresentabili come una sorta di "gemelli siamesi", in quanto concetti complementari e intimamente connessi sul piano della individuazione sostanziale.

Esiste pertanto un significato pregiudiziale (o comunque meta-giuridico) del reddito che vale ad individuare i connotati qualificanti di tale categoria economica indipendentemente dalla qualificazione legislativa operata nei vari settori del diritto.

Peraltro, la definizione economica della nozione di reddito sopra formulata comporta alcuni corollari qualificatori. In primo luogo, il reddito costituisce necessariamente un **valore numerario da assumere al netto dei costi** di produzione: ed invero, la variazione incrementale del patrimonio (in cui, come detto, consiste il reddito) non può che essere rappresentata dal saldo attivo derivante dal confronto tra l'insieme dei ricavi e delle altre componenti attive rispetto all'insieme dei costi e delle altre componenti passive. Inoltre, l'individuazione dei costi di produzione risente anche delle scelte di valore operate in sede di ricostruzione logica dell'attività produttiva: qualora infatti questa sia limitata alla sola attività lavorativa o di impresa, i costi di produzione saranno costituiti dalle sole componenti passive inerenti all'esercizio di tale attività; laddove, invece, si consideri come fonte di produzione del reddito l'intera personalità del soggetto (come avviene d'altronde nelle imposte personali moderne), i costi da assumere verranno ampliati anche ad alcune spese necessarie per la qualificazione individuale (come ad es. le spese di istruzione o di sanità).

In secondo luogo, la nozione di reddito **implica la segmentazione del tempo in periodi predefiniti** al fine di effettuare l'operazione di confronto della consistenza patrimoniale all'inizio ed alla fine del segmento temporale assunto quale termine di valutazione. In questa prospettiva il fattore tempo rappresenta un elemento determinante ai fini della rilevazione concreta del reddito.

La correlazione dinamica con il concetto di patrimonio consente di escludere l'attribuzione di una natura reddituale a flussi di natura finanziaria che in realtà non rappresentano un incremento patrimoniale, ma semmai una mera riclassificazione del patrimonio. Così i conferimenti e gli apporti nelle società rappresentano per il conferente una mera trasformazione del proprio patrimonio, con il cambiamento del denaro (o delle altre utilità apportate nel capitale sociale) in partecipazioni societarie.

Più complesso appare il tema degli incrementi patrimoniali privi di una causa produttiva, nei quali cioè si assiste ad un trasferimento liberale del patrimonio da un soggetto ad un altro, come avviene per le successioni *mortis causa* e per le donazioni. Sul piano meramente oggettivo il patrimonio individuale subisce, infatti, anche in questo caso una variazione incrementale e pertanto sembra poter determinare un reddito. D'altro lato, la mancanza di una 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. In tale ultima prospettiva, anche attraverso il richiamo alle suggestioni etimologiche derivanti dal termine reddito (dal latino "*reditus*"), 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. Ad ogni modo il problema va ricondotto alla più generale questione della tipologia di reddito assunta a base di riferimento ed in particolare alla relazione tra la fonte produttiva e l'incremento patrimoniale.

È appena il caso di precisare che **la variazione incrementale del patrimonio non costituisce un dato materiale**, suscettibile di concreta apprensione, **bensi rappresenta una mera astrazione** derivante da un calcolo logico effettuato sulla base di parametri matematici e di assunzioni di partenza. Il reddito pertanto non va confuso 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 espressa in denaro ovvero in natura vale soltanto ad indicare le modalità concrete con cui la variazione incrementale si manifesta materialmente nel patrimonio individuale. Peraltro, l'esigenza di procedere ad una misurazione univoca del reddito secondo criteri numerari impone di adottare una metodologia di valutazione del reddito in natura che consenta di attribuire ad esso il corrispondente valore in denaro.

3.2. Le varie tipologie di reddito formulate dalla scienza economica: reddito-prodotto, reddito-entrata, reddito-spesa

Nella scienza economica sono state formulate **diverse teorie in ordine alla individuazione della tipologia di reddito** da assumere a fondamento della ricostruzione della ricchezza individuale, soprattutto rispetto alla logica di redistribuzione del reddito nazio-