

# Progressività dell'imposta e federalismo fiscale<sup>1</sup>

di Dario Stevanato

(in corso di pubblicazione in *"le Regioni"*, 2014)

1. Nell'ambito dei provvedimenti attuativi del c.d. "federalismo fiscale", prefigurato dalla legge delega n. 42 del 2009, il D.Lgs. n. 68 del 2011 ha come noto dettato disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, tra l'altro introducendo alcuni elementi di flessibilità nella fissazione dell'addizionale regionale all'Irpef<sup>2</sup>.

La legge delega n. 42 del 2009 aveva in effetti previsto che, «*per i tributi di cui alla lettera b), numero 2) [n.d.a. cioè le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali] le regioni, con propria legge, possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e possono disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale*». Nell'attuare questa disposizione, l'art. 6 del citato D.Lgs. n. 68 del 2011 ha previsto un'aliquota di base pari allo 0,9 per cento, che le Regioni possono diminuire od aumentare<sup>3</sup>, *anche modulandola secondo canoni di progressività*.

Nell'esercitare quest'ultima facoltà, tuttavia, le Regioni devono rispettare gli «scaglioni» di reddito già previsti dalla legge statale, ovvero dall'art. 11 del Testo Unico dell'imposta sui redditi. Più in dettaglio, in base al comma 4 dell'art. 6 del predetto D.Lgs. n. 68 del 2011, «*per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, le regioni possono stabilire aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale*».

Orbene, sfruttando questa possibilità di variare in aumento l'aliquota di base, la Regione Puglia ha al tempo stesso deciso di farlo secondo un modulo progressivo, introducendo una maggiorazione pari allo 0,1 per cento per i redditi rientranti nel primo scaglione Irpef (fino a 15 mila euro), pari allo 0,2 per cento per i redditi compresi nel secondo scaglione Irpef (da 15 mila fino a 28 mila euro), e pari allo 0,5 per cento per quelli che si collocano nel terzo e nei successivi scaglioni, cioè per tutti i redditi eccedenti la soglia di 28 mila euro.

Secondo la Presidenza del Consiglio dei Ministri, però, in questo modo la legge regionale, prevedendo l'applicazione di un'unica aliquota per una fascia di redditi particolarmente estesa (quelli eccedenti i 28 mila euro), avrebbe violato il principio costituzionale di progressività sancito dall'art. 53, secondo comma, ponendosi altresì in contrasto con le norme statali in materia di rimodulazione delle aliquote dell'addizionale regionale Irpef, dato che queste imporrebbero l'applicazione integrale degli scaglioni fissati dal legislatore statale, così

---

1 Nota a Corte Cost., sentenza del 15 gennaio 2014, n. 8.

2 Addizionale istituita dall'art. 50 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

3 In tal caso entro un certo limite massimo prefissato dalla legge statale.

violando l'art. 117 terzo comma Cost. ed il principio del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

La Corte ha tuttavia ritenuto infondata la questione sia con riguardo alla presunta violazione dell'art. 53 e del principio di progressività, sia con riferimento alla asserita violazione dell'art. 117 terzo comma, con argomentazioni tra loro sinergiche, che sollecitano qualche riflessione supplementare.

2. La Corte osserva, in primo luogo e richiamando la propria precedente giurisprudenza, che *«la progressività è principio che deve informare l'intero sistema tributario nel suo complesso e non il singolo tributo»*, e che nel caso di specie la progressività dell'Irpef *«non è certo messa in discussione dalle modeste (rispetto alle aliquote statali) addizionali regionali»*.

L'affermazione è pienamente condivisibile: come sapevano benissimo anche i costituenti, non tutte le imposte possono essere conformate al principio di progressività. Si veda, segnatamente, la dichiarazione dell'On.le Salvatore Scoca all'assemblea costituente, il quale, dopo aver perorato il principio di progressività, osservò che *«naturalmente, con questa enunciazione non vogliamo dire — né lo potremmo — che tutte indistintamente le imposte debbono essere progressive, perché ben sappiamo come ciò sarebbe impossibile o scientificamente errato; perché ben sappiamo che la progressione non si addice alle imposte dirette reali e può trovare solo inadeguata e indiretta applicazione nelle imposte sui consumi e nelle imposte indirette in generale»*.

Detto questo, la questione di costituzionalità sollevata dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, a mio avviso piuttosto formalisticamente e forse per una questione di «posizionamento preventivo» rispetto ad un atto di esercizio di autonomia impositiva da parte di una Regione, risiedeva non tanto in un preteso sovvertimento della progressività del sistema o del singolo tributo in discussione (l'Irpef), quanto in un *deficit* di progressività rispetto a quella voluta dal legislatore statale con riguardo all'intera curva delle aliquote dell'imposta personale sul reddito complessivo.

Secondo la tesi sostenuta dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, *«l'applicazione di un'unica aliquota (pari allo 0,5 per cento) per una fascia di redditi particolarmente estesa (dai 28 mila euro annui sino a tutti i redditi oltre i 75 mila euro annui)... violerebbe i parametri costituzionali sopra citati»*, tra cui appunto l'art. 53 secondo comma della Costituzione.

Senonché, come puntualmente rilevato dalla Corte, il principio di progressività va riferito all'intero sistema, e sono dunque con esso compatibili non solo tributi - diciamo così - a progressività attenuata, ma altresì prelievi proporzionali o finanche regressivi<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Rammento che, in base ad una diffusa opinione, per garantire il rispetto del principio di progressività del sistema sarebbe sufficiente che alcuni tra i tributi più importanti per entità del gettito abbiano carattere progressivo, come accade nel nostro ordinamento per l'Irpef, che è un'imposta progressiva da cui deriva circa un terzo del gettito complessivo delle entrate tributarie. Ci si deve dunque accontentare di un giudizio di larga massima, visto che il grado di progressività del sistema non può essere misurato con esattezza: se è possibile attraverso indici statistici misurare il grado di progressività dell'imposta sul reddito, è pressoché impossibile misurare la progressività dell'intero sistema tributario, in assenza di una completa mappatura delle ricchezze e dei tributi pagati dai singoli.

Inoltre, le modalità con cui attuare la progressività dei singoli tributi, e, mediamente, quella dell'intero sistema, sono pressoché interamente rimesse alla discrezionalità del legislatore.

Come la stessa sentenza della Corte dimostra, ciò conferma le difficoltà in cui si imbattono quei tentativi ermeneutici volti a suggerire al legislatore un certo tipo di progressività, ovvero una progressività che non si arresti ai redditi medi ma differenzi adeguatamente questi ultimi rispetto ai redditi delle fasce più elevate.

Il Governo aveva infatti prospettato una violazione dell'art. 53, nonché di altri parametri<sup>5</sup>, per un difetto di progressione dell'aliquota dell'addizionale regionale, posto che questa parificava i possessori di redditi medi a quelli di redditi elevati, stabilendo che l'aliquota marginale massima si applicasse a tutti i redditi eccedenti la soglia di 28 mila euro annui. Quest'argomento non sembra però aver fatto presa sulla Corte, anche se la stessa ha per la verità valutato l'impatto dell'addizionale sui diversi scaglioni di reddito guardando al prelievo regionale non già in modo isolato ed atomistico, bensì congiuntamente a quello erariale cui il primo accedeva, osservando così che «nel caso di specie è anche l'imposta specifica (l'Irpef) a essere significativamente progressiva e che tale qualità non è certo messa in discussione dalle modeste (rispetto alle aliquote statali) addizionali regionali».

La valutazione della Corte contenuta nella sentenza n. 8 del 2014, insomma, non è necessariamente indicativa di quello che potrebbe essere il giudizio laddove il legislatore statale rimodulasse l'Irpef attenuando la progressività sui redditi elevati. A mio avviso un tale giudizio non potrebbe tuttavia essere diverso: il principio di progressività sancito dall'art. 53 secondo comma della Costituzione, infatti, indica al legislatore ordinario una direzione da seguire nella progettazione del «sistema tributario», ma non impone che, una volta imboccata la strada della progressività, questa debba necessariamente tradursi in una progressività estrema, moderata, o di altra natura, né lo vincola ad utilizzare una progressività basata sulla graduazione delle aliquote o sull'introduzione di deduzioni e detrazioni: i «criteri» di progressività cui il sistema tributario deve essere informato non impongono nemmeno l'adozione di aliquote graduate, giacché la progressione del prelievo<sup>6</sup> può essere ottenuta anche adottando imposte ad aliquota proporzionale con esenzione alla base e/o un sistema di deduzioni o detrazioni decrescenti al crescere del reddito.

Allo stesso modo, il legislatore resta libero, una volta introdotto un certo grado di progressione in un certo tributo o in un insieme di tributi, e così indirettamente nel sistema, di tornare sui propri passi modificando le scelte compiute, rimodulando le aliquote e se del caso attenuando il grado di

---

5 Probabilmente, la ipotizzata violazione dell'art. 3 era stata dal Governo prospettata in modo congiunto a quella dell'art. 53, sotto il profilo della «parità di trattamento» di situazioni disuguali, in quanto l'aliquota marginale massima fissata dalla legge regionale avrebbe trovato applicazione sia ai possessori di redditi medi che ai contribuenti titolari di redditi elevati. La questione dell'ipotizzata violazione dell'art. 3 è stata tuttavia dichiarata inammissibile dalla Corte in quanto non argomentata nel ricorso governativo, anche se la stessa risulta implicitamente trattata e rigettata attraverso l'esame della presunta violazione dell'art. 53.

6 Che tecnicamente si realizza quando l'aliquota marginale del prelievo è maggiore dell'aliquota media.

progressività precedente<sup>7</sup>. Non sembra dunque molto sensato prospettare una violazione dell'art. 53 da parte di normative che abbiano l'effetto di diminuire il tasso di progressività del sistema attraverso un appiattimento della curva delle aliquote, come era avvenuto, sia pure in modo appena percettibile, con la legge della Regione Puglia sottoposta al giudizio della Corte.

3. Si tratta a questo punto di stabilire se nel caso di specie il legislatore regionale avesse ecceduto nell'esercizio del proprio ambito di discrezionalità, che risultava circoscritto dalla legge statale attuativa dei principi del federalismo fiscale sanciti dalla L. n. 42 del 2009. Come visto sopra, a mente del comma 4 dell'art. 6 del predetto d.lgs. 68/2011, «per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, le regioni possono stabilire aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF *differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale*».

Ora, secondo la tesi del Presidente del Consiglio dei Ministri, la legge regionale impugnata, nell'avvalersi della possibilità di graduare le aliquote dell'addizionale regionale Irpef, avrebbe violato il principio stabilito dalla norma statale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (e con esso l'art. 117 terzo comma Cost.), non differenziando adeguatamente le aliquote in relazione a tutti gli scaglioni di reddito previsti dal D.p.R. n. 917 del 1986 (Tuir), e trattando così allo stesso modo i redditi medi e quelli elevati.

La Corte ha rigettato la questione osservando che l'art. 6 del D.Lgs. n. 68 del 2011, contrariamente a quanto era stato sostenuto dal Governo ricorrente, «*non impone l'obbligo di osservare integralmente tutti gli scaglioni statali, restando così affidati direttamente al principio costituzionale di progressività – nei sensi prima chiariti – i limiti del potere regionale di differenziazione delle addizionali e della loro misura*».

Mi sembra possibile aggiungere che la differenziazione delle aliquote dell'addizionale è appunto, per le Regioni, soltanto una facoltà, e il suo mancato esercizio implica l'adozione di un'aliquota unica per tutti gli scaglioni di reddito. Detto in altri termini, le Regioni non hanno alcun obbligo di graduare l'aliquota dell'addizionale, dunque di introdurre un tasso ancorché minimo di progressività. Non si vede, allora, perché dovrebbe essere censurata la scelta di graduare le aliquote sotto il profilo di una «insufficiente» progressività sui redditi elevati. Sarebbe infatti contraddittorio riconoscere alle Regioni la facoltà di non incrementare l'aliquota di base o di introdurre una maggiorazione uguale per tutti gli scaglioni di reddito, ed al contempo imporre un certo andamento nella curva delle aliquote una volta decisa la loro differenziazione. Se infatti è legittima l'opzione per una addizionale proporzionale, cioè «non progressiva», non si comprende perché la diversa opzione per la progressività dovrebbe necessariamente avere una certa «intensità minima».

---

<sup>7</sup> Su questi aspetti si consenta di rinviare a D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, Il Mulino, 2014, pagg. 453 ss. (in corso di pubblicazione).

La verità è che il vincolo posto dalla legge statale, cioè quello di differenziare le aliquote dell'addizionale «esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale», mira esclusivamente ad evitare che le Regioni riformulino gli scaglioni stabiliti dall'art. 11 del testo unico delle imposte sui redditi, per elementari ragioni di omogeneità, razionalità, semplicità applicativa, e per non aggravare la *compliance* dei contribuenti, ma non impone affatto di differenziare le aliquote in relazione ad ogni scaglione, anche perché – come poc'anzi osservato - un obbligo del genere risulterebbe contraddittorio rispetto alla possibilità di approvare un'unica aliquota proporzionale, eventualmente maggiorata rispetto a quella di base, applicabile all'intero reddito posseduto.

A conclusione di queste note, si può formulare un'ultima osservazione, di carattere politico-istituzionale più che strettamente giuridico. È abbastanza singolare, in effetti, che dopo la grande enfasi posta sui temi del federalismo fiscale e sull'esigenza di attribuire a regioni ed enti locali un'autonomia tributaria maggiore di quella di cui gli stessi godevano in passato, l'organo esecutivo dello Stato ricorra alla Corte Costituzionale per contestare i modi di esercizio di quei (piuttosto esegui) margini di autonomia tributaria attribuiti alle regioni dalla legge delega n. 42 del 2009 e dalla successiva legislazione attuativa.

Sembra proprio che lo Stato, nonostante altisonanti dichiarazioni di principio e di indirizzo politico, abbia il timore di vedere eroso il proprio tradizionale monopolio nella gestione della finanza pubblica e nelle decisioni concernenti le entrate tributarie e le politiche fiscali<sup>8</sup>. Il ricorso che ha originato la sentenza qui commentata appare più un riflesso pavloviano e un retaggio del passato (e forse un segno premonitore dei futuri assetti istituzionali) che un consapevole e ponderato esercizio del potere di sindacare il corretto esercizio delle competenze regionali attraverso un'impugnazione in via principale.

---

<sup>8</sup> Come oltretutto palesano le recenti proposte di riforma istituzionale nei rapporti Stato-regioni, che sembrano svelare un disegno neo-centralistico.