

Eguaglianza tributaria e discriminazione soggettiva dei redditi.
A margine della sentenza n. 10 del 2015*

di Gianluigi Bizioli **
(18 giugno 2015)

1. La sentenza n. 10 del 2015 ha attratto moltissimi commenti che, per la maggior parte, si sono concentrati sui punti 7. e 8. della motivazione. Se, per un verso, è indiscutibile che il bilanciamento compiuto e la conseguente limitazione degli effetti nel tempo della pronuncia rappresentino gli elementi di maggior interesse, in termini assoluti e di incidenza sull'evoluzione futura della giurisprudenza costituzionale, non si può, per altro verso, negare un valore precipuo nemmeno al (precedente) punto 6. della medesima motivazione. La Corte, infatti, offre spunti interessanti sia per la ricostruzione (in sistema) del principio della capacità contributiva sia, per altro verso, per la delimitazione dei confini della discriminazione del trattamento dei contribuenti. Entrambi i profili saranno oggetto di approfondimento in questo contributo.

2. L'accertamento della incostituzionalità dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. 25 giugno 2008, n. 122, è stato compiuto attraverso il riferimento congiunto agli artt. 3 e 53 Cost. e, in particolare, in termini di ragionevolezza (o meno) del differente trattamento tributario operato dal legislatore. In questo senso, nell'interpretazione adottata dal giudice costituzionale, l'art. 53, comma 1, Cost. diviene una "specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost." (punto 6.2.), inteso a ripartire le spese pubbliche in ragione della forza economica dei contribuenti. La pronuncia aggiunge, dunque, un ulteriore tassello a quell'orientamento inteso a considerare la capacità contributiva quale criterio di riparto della spesa pubblica, la cui violazione è accertata in termini di ragionevolezza delle scelte effettuate dal legislatore tributario. Il parametro costituzionale diviene, in questa accezione interpretativa, l'eguaglianza tributaria e la sua "misura" il canone della ragionevolezza. Quest'ultimo è inteso, dunque, quale predicato dell'eguaglianza tributaria.

3. Nel caso specifico, il canone della ragionevolezza è impiegato in due distinte forme. Per un verso, la ragionevolezza è volta a verificare la coerenza interna fra *ratio legis* e traduzione sul piano normativo della fattispecie impositiva. In questa direzione, riconducendo le finalità che hanno ispirato il legislatore (in parte positivizzate nel comma 16 dell'art. 81) al contingente aumento dei prezzi del petrolio e alla divaricazione, prodotta dalla crisi economica, fra prezzi dei prodotti energetici e redditi, la Corte ha *avallato* quell'interpretazione che assegna natura straordinaria al prelievo, diretto a colpire esclusivamente i profitti generati dal momento di crisi (e, dunque, gli extra-profitti o i sopra-profitti).

Ferma questa ricostruzione della *ratio legis*, è stato agevole per il giudice giungere ad affermare l'irragionevolezza della disciplina legislativa per tre differenti ragioni.

In primo luogo, l'incoerenza, non proporzionalità e irragionevolezza di tale *ratio* (nella parole della Corte, della "giustificazione dell'imposizione") rispetto alla traduzione normativa del prelievo tributario. In particolare, la violazione della ragionevolezza dovrebbe apprezzarsi nell'assenza di "un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura" (punto 6.5.1.). Detto in termini diversi, qualificata come imposizione "straordinaria" volta a colpire i sopra-profitti di uno specifico settore in un determinato periodo storico, la *Robin Tax* è stata tradotta sul piano positivo in una mera imposizione maggiorata sul reddito. Si tratta di un ragionamento chiaramente riconducibile a un sillogismo logico, che scaturisce (e, soprattutto, dipende) dalla premessa ricostruzione delle giustificazioni del legislatore tributario.

In secondo luogo, la Corte rileva l'"incongruenza" derivante dalla "proiezione temporale" del prelievo tributario. La straordinarietà dell'imposizione dovrebbe essere giustificata dalla sua temporaneità, condizione che, di nuovo, non si realizza nel caso di specie (punto 6.5.2.). Anche in questo caso vale la riflessione già fatta *supra*, nel senso che questa conclusione è frutto del più classico dei sillogismi e dipende integralmente dalla previa ricostruzione della *ratio legis*.

* Scritto sottoposto a *referee*.

Il terzo profilo di “inadeguatezza e irragionevolezza” riguarda l’inefficacia del divieto di traslazione dell’imposizione previsto dalla disciplina positiva, che ne consente la facile elusione (punto 6.5.2.). Diversamente dai precedenti, questo profilo è puramente fattuale e riconducibile alla teorica del realismo di Ross e Hart, secondo la quale una norma è “valida” se efficace, nel senso se generalmente accettata dai consociati e/o in grado di realizzare gli obiettivi che ne giustificano la previsione. Detto diversamente, questa argomentazione non avrebbe alcun senso in un’ottica puramente normativistica, ove la validità di una disposizione dev’essere accertata esclusivamente in ragione della sua conformità con le norme sulla produzione giuridica.

Quest’ultima argomentazione, dunque, non è commisurabile con le precedenti perché il giudizio di irragionevolezza non avviene all’interno del “mondo giuridico”, secondo lo schema del sillogismo giuridico, bensì fra norme e fatti sociali.

L’analisi di questa sezione del giudizio consente, dunque, due distinte riflessioni. La Corte giunge all’accertamento della incostituzionalità della disciplina attraverso un giudizio di irragionevolezza che, per un verso, analizza *coerentemente* la razionalità interna al rapporto fra funzione delle norme e struttura della fattispecie impositiva e, per altro verso, fra struttura della fattispecie ed efficacia del divieto di traslazione, che “risulta difficilmente assoggettabile a controlli efficaci, atti a garantire che non sia eluso” (punto 6.5.3.).

In secondo luogo, al pari di ogni giudizio di razionalità interna alla disciplina, esso dipende dalla sintesi che il giudice *a quo*, ovvero la medesima Corte costituzionale, fa della giustificazione (o della *ratio*) del prelievo tributario. Affermare il carattere straordinario della imposizione dei sovraprofitti condiziona infatti il successivo giudizio relativo alla idoneità e coerenza della disciplina tributaria.

Nel caso affrontato dalla Corte costituzionale i margini per una diversa soluzione erano significativamente limitati, viste le roboanti esternazioni pubbliche dell’Esecutivo al momento dell’introduzione del prelievo e il vincolo oggettivo della positivizzazione della giustificazione posto dal comma 16 dell’art. 81. Nondimeno, il giudice non ha dato conto in alcun modo, sul piano della motivazione, degli interventi normativi successivi all’introduzione del prelievo che, per quanto maldestri e non coordinati fra loro, avrebbero potuto essere utilizzati per una lettura nel senso di stabilizzazione dell’imposizione o, certamente, di affievolimento della sua natura straordinaria.

4. Il canone della irragionevolezza è richiamato dalla Corte anche per legittimare, in un’ampia sezione della motivazione, la discriminazione settoriale dell’imposizione sui redditi. Nell’ambito di questo ragionamento, la irragionevolezza assume il ruolo di strumento di accertamento della razionalità e proporzionalità della discriminazione tributaria nel prisma dei principi (o valori) costituzionali.

Orbene, la conclusione cui giunge la Corte costituzionale è che il principio di eguaglianza tributaria permette (e, per quel che si dirà, richiede) una differenziazione del “sistema impositivo per settori produttivi”, ovvero sia “per aree economiche o per tipologia di contribuenti”, purché sia “supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione” (punto 6.2.).

In termini di estrema sintesi, dunque, la discriminazione “settoriale” (dei redditi) è ammessa:

- a) nella forma del tributo straordinario, diretto a colpire situazioni temporanee di eccezionale redditività per un determinato settore economico;
- b) nella forma strutturale (o di sistema), al fine di promuovere i principi (o valori) costituzionali e, in particolare, di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale alla piena realizzazione della persona umana e al pieno godimento dei diritti fondamentali, fulcro della Costituzione italiana.

Tralasciando, per ovvie ragioni, la discriminazione *sub a)*, quella strutturale è configurata dalla Corte come discriminazione soggettiva del medesimo presupposto o, nel caso del reddito, della medesima fonte produttiva. Tradizionalmente, la discriminazione qualitativa del reddito è stata elaborata dalla dottrina e realizzata dal legislatore in relazione alle diverse fonti di produzione del reddito e, in particolare, aggravando l’imposizione dei redditi d’impresa in ragione del loro carattere patrimoniale. È quasi superfluo, sul punto, richiamare la “famosa” pronuncia n. 42 del 1980, in materia di Ilor, ove la Corte rileva che “la discriminazione qualitativa dei redditi non implica soltanto che le rispettive fonti di produzione siano diverse; bensì richiede – per dimostrarsi costituzionalmente legittima – che a questa diversità corrisponda una peculiare e differenziata

capacità contributiva, propria dei redditi incisi rispetto ai redditi esclusi dal tributo, a parità di ammontare della base imponibile” (punto 4.).

Nella sentenza n. 10 del 2015 la Corte si spinge fino a ritenere costituzionalmente giustificata la discriminazione soggettiva all'interno della medesima fonte reddituale, quella dei redditi d'impresa. Non più, e non solo, una discriminazione diretta a far emergere la diversa forza economica intrinseca alle diverse fonti produttive di reddito, in particolare dei redditi d'impresa e quelli di lavoro, bensì la diversa forza economica delle differenti categorie economiche in relazione alla medesima fonte produttiva.

Il ragionamento elaborato dal giudice costituzionale è piuttosto semplice. Determinati settori produttivi, in relazione alla specificità del mercato in cui i soggetti si trovano a operare, godono di una redditività marginale superiore ad altri settori e, dunque, esprimono una forza economica (relativamente) superiore che può giustificare un aggravio dell'imposizione tributaria. Non può, dunque, ritenersi del tutto implausibile che un determinato “settore di mercato possa essere caratterizzato da una redditività, dovuta a rendite di posizione, sensibilmente maggiore rispetto ad altri settori, così da poter astrattamente giustificare, specie in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato, un trattamento fiscale ad hoc” (punto 6.4.). Gli economisti, infatti, insegnano che nei settori diversi da quelli di concorrenza perfetta, le imprese che ne fanno parte realizzano un profitto positivo, generato dalla non coincidenza fra costo e ricavo marginale.

In questo senso, il differente trattamento fra i soggetti che producono redditi d'impresa è giustificato in ragione della diversa forza economica che essi manifestano ed è, dunque, ragionevole effettuare il riparto della spesa pubblica che consideri queste differenze. La giustificazione costituzionale del diverso trattamento si situa all'interno dello stesso perimetro della capacità contributiva, che impone di trattare diversamente i soggetti che manifestano una capacità contributiva differente.

La sentenza cerca di ricondurre questo orientamento all'interno del perimetro della propria giurisprudenza e, a non meglio precisate, esperienze internazionali.

In relazione a queste ultime, il riferimento immediato è quello dell'esperienza statunitense. Nell'ambito di applicazione dell'*Equal Protection Clause*, la giurisprudenza della *Supreme Court* è univocamente orientata ad ammettere la discriminazione soggettiva all'interno della medesima categoria (o fonte) reddituale. A tal proposito, è sufficiente citare la recente pronuncia *Alabama Department of Revenue et al. v CSX Transportation, Inc.* [2014], ove, nella *opinion* redatta dal *Justice Scalia* per la maggioranza, si legge: “[i]n the *Equal Protection Clause* context, very few taxpayers are regarded as similarly situated and thus entitled to equal treatment. There, a State may tax different lines of businesses differently with nearimpunity, even if they are apparently similar”.

L'obiezione immediata rispetto a questa comparazione è che l'*Equal Protection Clause* non assume, nell'ordinamento statunitense, la medesima forza assiologica che ha nell'ordinamento interno e, dunque, non costituisce un elemento decisivo ai fini della dimostrazione della tesi sostenuta dalla Corte costituzionale.

Alle medesime conclusioni, solo parzialmente soddisfacenti, si giunge anche considerando i precedenti (citati) dalla Corte costituzionale. La sentenza n. 142 del 2014 è piuttosto sbrigativa sul punto e sembra giustificare l'addizionale sulle *stock option* e sui *bonus* del settore finanziario in ragione di un fine extrafiscale, piuttosto che di valorizzazione di una diversa forza economica. La pronuncia n. 21 del 2005, in tema di Irap, fonda la giustificazione delle diverse aliquote dei diversi settori produttivi in esigenze contingenti, legate alla sostituzione dei precedenti prelievi, e per finalità di politica economica e redistributive. Di nuovo, la ragionevolezza del differente trattamento tributario è individuata in principi (e valori) differenti rispetto alla capacità contributiva.

Piuttosto, il precedente della discriminazione soggettiva fondata sulla differente forza economica del soggetto passivo dev'essere individuato nella sentenza n. 42 del 1980, prima citata. Con la pronuncia in commento, la Corte costituzionale estende l'ambito della discriminazione alla medesima fonte reddituale, in ragione delle differenti condizioni di redditività all'interno dei diversi settori produttivi. Questa interpretazione appare l'adeguata valorizzazione di situazioni (economiche) diverse, quale concreta esplicitazione del principio di eguaglianza tributaria.

Le critiche finora sollevate [Stevanato D., “*Robin Hood Tax*” tra incostituzionalità e aperture dalla Corte a discriminazioni qualitative dei redditi societari, in *Corriere Tributario*, 13/2015, 951 (953)] riguardano le difficoltà di attuazione pratica di una simile soluzione interpretativa. Lasciando

nell'ombra il rilievo che le difficoltà attuative non inficiano la correttezza delle conclusioni raggiunte dalla Corte, si deve rilevare che gli economisti hanno elaborato raffinatissimi strumenti – es. l'indice HHI, *Herfindahl Hirschman Index* – per misurare il grado di concentrazione dei mercati e, quindi, di una diversa redditività marginale derivante dall'appartenenza a un determinato settore economico.

*** Professore Associato di diritto tributario nell'Università degli studi di Bergamo*

Forum di Quaderni Costituzionali

stituzionali