

L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva(*)

Giur. comm. 2002, 02, 131

Franco Gallo

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. I limiti alla potestà normativa d'imposizione e il dogma del necessario contenuto patrimoniale del presupposto. - 3. Il principio di uguaglianza tributaria e i suoi corollari. - 4. La costituzionalità dell'Irap. - 5. La nozione di capacità contributiva assunta dalla Corte costituzionale. - 6. Affinità, nell'ottica della giustificazione costituzionale, tra Irap, gli altri tributi della produzione e le imposte sui consumi. - 7. Dubbi di costituzionalità sull'indeducibilità dell'Irap.

1. *Premessa.* - L'introduzione di un'imposta sulla sola potenzialità economica espressa dalla organizzazione produttiva, quale è l'Irap, ha riproposto all'attenzione degli studiosi problemi interpretativi delicati, per certi versi "storici", che affondano le loro radici nella nozione stessa di capacità contributiva e che così possono sintetizzarsi:

- se la capacità contributiva richiesta dall'art. 53 comma 1 cost. per realizzare il concorso alle pubbliche spese debba essere intesa come una capacità espressa da presupposti che non sono solo economicamente valutabili, ma che richiedono anche elementi di patrimonialità nel senso della necessaria identificazione del cosiddetto indice di potenzialità economica con il patrimonio del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria; - o se invece ci sia spazio, nell'interpretazione di tale articolo, per definire la capacità contributiva in un senso diverso e cioè in un'ottica meramente distributiva, in cui il soggetto passivo d'imposta è scelto indipendentemente dalla sua forza economica a contenuto patrimoniale e in cui il raggiungimento dell'obiettivo della "giusta imposta" è affidato conseguentemente al solo rispetto del principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 cost. e "presupposto" dall'art. 53 comma 1 cost.

È evidente che chi ragiona esclusivamente nel primo senso enfatizza i profili patrimoniali attinenti alla persona del contribuente (1), interpreta cioè l'art. 53 comma 1 cost. partendo non dalla lettura neutrale del suo testo - che, è bene ricordarlo, si limita genericamente a disporre il concorso di "tutti" alle pubbliche spese "in ragione della loro capacità contributiva" - ma dalla sottolineata constatazione che il sistema tributario è e deve essere costituito solo da tributi aventi presupposti a contenuto patrimoniale (e con ciò incontrando già qualche non lieve ostacolo nell'assumere quali indici di capacità contributiva quelle stesse entità reddituali che per loro stessa natura non hanno questa caratteristica, come l'autoconsumo o i redditi in natura). Conseguentemente, la nozione di capacità contributiva viene definita adeguando, con argomentazioni basate su meri giudizi di valore, l'interpretazione dell'art. 53 comma 1 cost. ai tipi di presupposto già esistenti (reddito, patrimonio, consumo, ecc.), piuttosto che indagando autonomamente la portata di tale norma, il suo collegamento con l'art. 3 cost. e la sua funzione fiscale. Chi invece interpreta il riferimento alla capacità contributiva fatto dall'art. 53 comma 1 cost. come fissazione di un mero criterio distributivo in termini sia funzionali che di contenuto (2) acconsente a che la ripartizione del carico pubblico avvenga, per la soddisfazione dell'interesse generale, in base a scelte di ordine sociale fatte dal legislatore che possono anche escludere il riferimento ad una "ricchezza" personale del contribuente avente contenuto patrimoniale. Definendo la funzione fiscale come una vera

e propria funzione di riparto del carico pubblico tra i consociati si consente, in altri termini, al legislatore ordinario di assumere, quali soggetti passivi di imposta idonei a concorrere alle pubbliche spese, anche coloro che pongono in essere presupposti aventi una rilevanza economico-sociale, ma non necessariamente anche patrimoniale: l'importante è che, come ha ritenuto la stessa Corte costituzionale in alcune pronunce (3), tali presupposti siano oggettivamente rilevabili, si prestino ad essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti (la regola cosiddetta del *tertium comparationis*) e siano pur sempre misurabili economicamente (4).

Gli effetti, ai fini del giudizio di costituzionalità, dell'assunzione di queste due antitetiche nozioni di capacità contributiva sono facilmente intuibili se si ha riguardo all'Irap, e cioè ad un tributo che assume come presupposto solo l'organizzazione produttiva. Chi vede nel principio di capacità contributiva un rigido limite costituzionale alla previsione legislativa di prestazioni patrimoniali imposte, e individua il limite nel fatto che il presupposto del tributo debba includere un elemento patrimoniale, giunge inevitabilmente alla conclusione di considerare incostituzionale tale tipo di imposta. E ciò per la semplice ragione che l'esercizio di un'attività produttiva, esprimendo solo una potenzialità economica, non implicherebbe necessariamente l'attribuzione (al soggetto produttore) di situazioni e rapporti espressivi, appunto, di un valore patrimoniale netto corrispondente al valore della produzione.

Vari argomenti, d'ordine sia letterale che logico-sistematico, dovrebbero peraltro portare a dissentire da queste negative conclusioni seguendo lo schema interpretativo di cui si dirà appresso.

2. I limiti alla potestà normativa d'imposizione e il dogma del necessario contenuto patrimoniale del presupposto. - Si impone innanzitutto una considerazione d'ordine generale, che dovrebbe servire da orientamento sotto il profilo socio-economico nell'affrontare il delicato tema della capacità contributiva e nel verificare i profili di costituzionalità di qualunque imposta che, come l'Irap, non ha per oggetto le tradizionali fattispecie del reddito o del patrimonio.

Se si dovesse intendere la capacità contributiva solo come attitudine a concorrere alle pubbliche spese in funzione di un presupposto-forza economica che contiene necessariamente in sé elementi di patrimonialità, si avrebbe la conseguenza - abbastanza discutibile anche in termini di giudizio di valore - che la scelta del presupposto sarebbe fatta dal legislatore non nella pienezza dei suoi poteri distributivi, ma nel più ristretto ambito degli indici patrimoniali soggetti alle regole del mercato. Il legislatore, in altri termini, sarebbe costretto a perseguire le sue politiche fiscali in modo limitato e, quindi, a scegliere il presupposto dei tributi solo fra quelli che contengono elementi patrimoniali scambiabili come tali sul mercato, essendogli vietato di allargare la sua scelta alle altre numerose circostanze che, pur non avendo questo requisito, sono per altre (ma equivalenti) ragioni ugualmente meritevoli di essere assunte a parametro di concorso alle pubbliche spese.

Questa pregnante limitazione al potere normativo dello Stato e questa stretta identificazione tra interesse del mercato (e cioè della stessa entità che nella visione anzidetta condiziona la scelta dello Stato nell'identificazione del presupposto) e interesse (fiscale) dello Stato non sembra possano desumersi dal comma 1 dell'art. 53 cost. Il mero collegamento che tale articolo fa alla manifestazione, da parte del contribuente, di una specifica capacità contributiva non offre, infatti, particolari e convincenti ragioni perché, nella valutazione equa e ragionevole delle situazioni sociali e dei rapporti umani che in ragione dell'interesse generale giustificano l'assunzione di certi presupposti d'imposta, il legislatore fiscale debba limitarsi ad individuare quegli indici patrimoniali selezionati dal mercato attraverso una valutazione di economicità. Basti pensare al fatto che il mercato (necessariamente) imperfetto proprio delle società liberali "mature" non dà e non può dare da solo una rappresentazione esclusiva ed assoluta della gamma dei rapporti e delle situazioni assumibili a indici di capacità contributiva. Non sembra cioè che le scelte di politica fiscale, dirette a perseguire l'obiettivo cruciale (di esclusiva pertinenza statale) della distribuzione del carico tra i cittadini, debbano essere nella

sostanza condizionate e ristrette da specifici fattori estranei al processo di formazione della volontà del legislatore, spesso riduttivi ed eterogenei rispetto agli interessi da soddisfare e altrettanto spesso prodotti da forze economiche distorsive (e non equilibratrici) del mercato (5). Non è dimostrabile in particolare, né testualmente né in termini di *ratio*, che la norma in esame, attraverso il riferimento alla capacità contributiva, legittimi una sorta di "dissolvimento" dello Stato impositore nel mercato fissando un criterio perentorio, secondo cui, nell'individuazione dei presupposti tassabili, i fatti e i rapporti a contenuto patrimoniale offerti dal mercato e scambiabili in esso debbono considerarsi in via assoluta qualitativamente superiori ai (e tali da escludere I) fatti, rapporti e comportamenti sociali che non hanno tale contenuto, ma che purtuttavia esprimono una potenzialità economica e sono ugualmente idonei alla soddisfazione di specifiche necessità. Non è precluso, ad esempio, al legislatore di chiedere ad alcuni soggetti, in applicazione del principio di capacità contributiva concepito in termini relazionali e proporzionali (e cioè di uguaglianza) (6), un maggiore concorso alle pubbliche spese per il solo fatto che essi si trovano, nella fruizione di determinati beni sociali, rispetto ad altri in una posizione di *vantaggio* - e quindi migliore -; senza che tale vantaggio si risolva necessariamente, in termini assoluti, in un loro arricchimento patrimoniale dato da entità scambiabili nel mercato (7).

Vedremo nelle pagine che seguono come questa pregiudiziale constatazione permei tutto il dibattito sulla nozione di capacità contributiva come capacità economica e, conseguentemente, come limite di garanzia del contribuente.

3. *Il principio di uguaglianza tributaria e i suoi corollari.* - Chi pone l'accento esclusivamente sull'autonoma funzione garantista dell'art. 53 comma 1 cost. - e perciò nega la possibilità di assumere una nozione di capacità contributiva priva di elementi patrimoniali - restringe a nostro avviso troppo la sfera di intervento del legislatore ordinario (che è come dire dello Stato). Facendosi forte di alcune affermazioni contenute in alcune note risalenti sentenze della Corte costituzionale (8), carica inconsapevolmente tale articolo di contenuti conservativi propri delle ideologie liberali "prima maniera" fondate sul primato assoluto dei valori proprietari e di mercato, precludendo altresì allo Stato di svolgere pienamente la sua funzione di equo ripartitore dei carichi contributivi. Tali contenuti, per quanto apprezzabili e storicamente sedimentati, non ci sembrano in linea con il principio cardine di uguaglianza tributaria su cui si fondano gli artt. 3 e 53 comma 1 cost., e appaiono comunque estranei alla lettera e alla *ratio* "comunitaria" (9) di dette norme, oltre che alla stessa nozione di tributo inteso in termini non coercitivi, ma solidaristici e contributivi.

Questa opinione, in particolare, nega un po' assiomaticamente ciò che invece, a nostro avviso, il combinato disposto degli artt. 53 comma 1 e 3 cost. e la stretta indiscutibile interferenza esistente tra i due articoli consentono a ragione di affermare. E cioè, da una parte, che nel sistema delineato dalla nostra Costituzione il legislatore ordinario è libero di effettuare, in nome dell'interesse pubblico (o generale o collettivo) e nell'esercizio di una responsabilità collettiva, le più opportune scelte di riparto dell'inderogabile obbligo contributivo posto dall'art. 53 comma 1 cost.; e ciò anche quando si limita ad estrapolare dalla realtà posizioni differenziate dei singoli contribuenti espressive di situazioni solo socialmente (e non anche patrimonialmente) rilevanti. E, dall'altra, che un limite a tale scelta va individuato - assumendo il generale principio di uguaglianza tributaria quale contenuto e presupposto di quello di capacità contributiva - esclusivamente nella misurabilità col metro monetario del presupposto espressivo della potenzialità economica e nella rispondenza ad un equo e ragionevole criterio distributivo delle situazioni e degli eventi assunti quali indici, certi e attuali, del concorso alle pubbliche spese; e - ripetiamo - non necessariamente nel fatto della "insistenza" nel presupposto di elementi di arricchimento patrimoniale del contribuente.

Il sostanziale riassorbimento dell'art. 53 comma 1 nell'art. 3 cost., che ci consente di raggiungere tale risultato interpretativo in ordine alla locuzione "capacità contributiva", non deve meravigliare. Ci pare infatti un dato ormai abbastanza scontato che tali due disposizioni, pur avendo una loro formale distinta valenza e pur facendone a volte la

Corte costituzionale applicazione disgiunta, sono state nella sostanza applicate dalla Corte stessa, con l'avallo di parte della dottrina (10), sempre con riferimento al principio di uguaglianza delle leggi, dando un limitatissimo spazio all'art. 53 comma 1 come norma che introduce un ulteriore e più stringente criterio di giustizia nella ripartizione dei tributi e, quindi, un più severo e penetrativo controllo di legittimità (11). E si capisce che, se il principio di uguaglianza deve essere assunto come regola fondamentale ed autosufficiente di congruità che prevale su ogni altra regola attinente ai criteri di riparto dei carichi pubblici (12), le uniche condizioni che il legislatore deve soddisfare nel fare le scelte dei diversi presupposti sono:

- che l'interesse pubblico (o generale o collettivo), che lo muove e lo porta a costruire il presupposto e ad individuare il soggetto passivo del tributo, deve corrispondere, in uno Stato liberale "maturo", ad un valido interesse di una "determinata società" in un "determinato momento storico" ed essere, quindi, coerente e al passo con l'evoluzione dell'economia e dei rapporti sociali (13). In questa ottica il tributo va considerato, più che come un *premium libertatis* o l'altra faccia negativa del costo dei diritti, esso stesso strumento del perseguimento di un interesse pubblico che travalica le opportunità del mercato ed anzi ne corregge le distonie e le imperfezioni;
- che il soggetto che interpreta tale interesse - lo Stato e per esso il potere legislativo - deve operare il riparto del carico pubblico secondo i criteri di coerenza interna, non contraddittorietà, adeguatezza e non arbitrarietà conseguenti all'applicazione del principio di uguaglianza, preoccupandosi che a situazioni di fatto uguali corrispondano uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse corrisponda un trattamento tributario diseguale (14). E ciò senza essere necessariamente condizionato da circostanze non ricavabili dal dettato costituzionale quali, appunto, l'insistenza nel presupposto di elementi patrimoniali scambiabili nel mercato;
- che i tradizionali requisiti dell'effettività e dell'attualità della capacità contributiva vanno intesi nel senso che essi sussistono anche quando il presupposto è rappresentato da un'entità reale valutabile in termini monetari (l'organizzazione produttiva), che esprime una semplice potenzialità economica del contribuente;
- che, conseguentemente, l'obbligazione tributaria va pur sempre correlata ad un soggetto passivo, anche se l'idoneità all'imposizione che egli manifesta è espressa da un presupposto che non contiene necessariamente elementi patrimoniali appartenenti al soggetto passivo stesso (15).

Il che potrà sembrare poco in un'ottica strettamente garantistica e forse lo è, considerato che la possibilità di contrastare l'eventuale abuso perpetrato dal legislatore resta affidata ad un più duttile giudizio di "ragionevolezza". Ma è ciò che - almeno a mio avviso - ha voluto il Costituente usando la generica quanto indeterminata espressione di capacità contributiva (16) per adattare l'area del concorso alle pubbliche spese sia alla maggiore articolazione della realtà economica e dell'ordine sociale sia all'emergere di quelle *new properties* il cui valore è dato anche da elementi potenziali non esclusivamente patrimoniali (a condizione, beninteso, che essi resistano alla verifica di coerenza normativa interna e di ragionevolezza e che la loro tassazione non cozzino contro altri principi costituzionalmente garantiti). In altre parole, solo un'interpretazione in termini di giustizia distributiva e di stretta consequenzialità con l'art. 3 cost. consente di rimeditare la portata dell'art. 53 comma 1 cost. nel contesto di una situazione economico-sociale che va evolvendosi sotto la spinta della globalizzazione e, quindi, di un sistema fiscale che va mutando e ricostruendosi sempre più su fattispecie imponibili nuove. Ed è un dato di comune esperienza che queste fattispecie non sempre sono rilevatrici di una ricchezza patrimoniale del soggetto passivo e, comunque, non sempre sono riconducibili a quelle classiche oggetto delle imposte sui redditi, sul patrimonio e sui trasferimenti (17). Queste considerazioni trovano un *pendant* nella nozione stessa di tributo inteso in senso tecnico-giuridico. Ragionando, infatti, esclusivamente in termini di personalizzazione estrema del principio di capacità contributiva, si attribuirebbe al tributo stesso una (almeno a mio avviso) inaccettabile funzione ablatoria ed espropriativa della ricchezza - costituita, appunto, dagli elementi patrimoniali - incorporata nel presupposto, funzione

che parrebbe invece estranea alla logica partecipativa dell'art. 53 comma 1 cost. e al carattere non "coercitivo" del prelievo tributario (18).

Raccogliendo le fila di quanto finora detto, non v'è dubbio insomma che il legislatore possa soddisfare l'interesse generale ad un equo riparto del carico fiscale individuando nella società civile situazioni differenziate dei singoli contribuenti cui collegare il concorso alle pubbliche spese. E nulla vieta che ciò egli possa fare sia assumendo - come finora ha fatto con la maggior parte dei tributi tradizionali -, quali presupposti, dei fatti e delle situazioni patrimonialmente rilevanti ed espressivi di tali differenti posizioni, sia allargando questa sfera di presupposti ad altri che, pur non rappresentando un elemento patrimoniale (da "espropriare") suscettibile di scambio sul mercato, misurano anch'essi economicamente situazioni, rapporti e differenze sociali dei consociati rilevanti ai fini fiscali. Come si è detto nel sottolineare l'immanenza del principio di uguaglianza in quello di capacità contributiva, l'importante è che l'estrapolazione di tali situazioni differenziate e di tali rapporti sia non arbitraria, ma frutto dell'applicazione di equi e ragionevoli criteri distributivi tra contribuenti e sia perciò coerente e comparabile con altri parametri utilizzati per altri tributi.

Anche aderendo al criterio distributivo, un limite sussiste dunque a carico del legislatore, ma esso va tratto non dal principio di capacità contributiva inteso come capacità economica a contenuto patrimoniale (concorrente con quello di uguaglianza), bensì da quello stesso di uguaglianza. Ed il fatto che la funzione di garanzia sia estranea alla nozione qui accolta di capacità contributiva in senso distributivo non vuol dire che non sussiste un limite costituzionale al legislatore ordinario, ma significa solo che tale limite non deve essere qualificato con riferimento ai contenuti patrimoniali del presupposto. Se si preferisce, può anche dirsi che una garanzia a livello costituzionale sussiste; essa però trova il suo fondamento nel principio di equità distributiva, nel principio (suo corollario) di non discriminazione e nella esigenza di tutela dei diritti inviolabili, compreso quello alla libera e dignitosa sussistenza (pensiamo, al riguardo, alla garanzia del "minimo vitale"). In conclusione, per chiamare un soggetto a concorrere alle pubbliche spese "in ragione" della sua capacità contributiva è sufficiente che tale soggetto ponga in essere fatti o eventi economicamente apprezzabili che valga la pena di assoggettare a tassazione per la loro particolare rilevanza sociale e per il vantaggio (anche non patrimoniale) che egli ne può trarre in termini di mera potenzialità economica, dove:

a) la garanzia che il legislatore non ecceda sta nel fatto che egli deve enucleare tali circostanze ed eventi dalla realtà circostante rispettando i principi di coerenza, razionalità e proporzionalità;

b) le parole "in ragione della sua capacità contributiva" non significano, di conseguenza, che si debba instaurare una relazione di tipo economico-numericamente tra il tributo che si deve pagare e il presupposto cui il prelievo è correlato, ma solo che tale presupposto deve essere scelto "in ragione" della specifica rilevanza sociale che esso ha nella valutazione coerente e ragionevole del legislatore ordinario;

c) la capacità contributiva, in definitiva, può anche essere qualificata come "capacità economica", a condizione però che l'economicità implichi solo la misurabilità e la valutabilità del presupposto (19) e non l'identificazione dell'indice di potenzialità economica con il patrimonio del soggetto passivo del tributo.

4. *La costituzionalità dell'Irap.* - Sulla linea interpretativa indicata nel precedente paragrafo sembra essersi mosso il legislatore dell'Irap costruendo il presupposto del tributo senza particolari preoccupazioni d'ordine costituzionale e sulla base delle elaborazioni degli economisti in tema di imposta sul valore aggiunto economico. Egli, assumendo l'organizzazione produttiva quale presupposto dell'imposta, ha considerato solo quelle attività del soggetto passivo oggettivamente rilevabili e socialmente rilevanti per la loro attitudine ad incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi. In tali casi, come si è visto, l'organizzazione produttiva si risolve per il suo titolare in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa. Ed è esclusivamente sotto questo profilo che, coerentemente alla *ratio legis* del tributo (20), l'esercizio di un'attività

organizzata viene assunto ad indice di capacità contributiva, indipendentemente dall'esistenza - in capo al soggetto passivo - di un reddito, di un patrimonio, di un consumo e di altre manifestazioni di ricchezza già scelte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema. A differenza del reddito e del consumo, che hanno comunque riguardo ai risultati di attività economiche, l'attività di produzione si pone logicamente "a monte" dei suoi esiti produttivi e rileva, pertanto, a prescindere dalla valutazione dei risultati. A differenza del patrimonio, che configura uno *stock* di beni o diritti staticamente considerati, l'attività si identifica con il processo produttivo in essere e, in ragione delle sue articolazioni organizzative, implica necessariamente poteri di coordinamento, di direzione e controllo su beni e servizi economicamente valutabili. Coerentemente alla definizione sopra accolta di capacità contributiva come criterio distributivo e di riparto rispondente al solo principio di ragionevolezza, non è quindi necessario per l'identificazione delle fattispecie imponibili che l'attività si qualifichi come soggettivamente od oggettivamente lucrativa. E neppure è necessario che essa abbia il carattere dell'economicità nel senso di "appartenenza" al soggetto passivo del tributo. Unica condizione indispensabile è l'astratta valutabilità in denaro di tutte o di parte delle prestazioni e dei servizi coordinati nell'esercizio dell'attività produttiva, sempreché non derivanti dall'esplicazione di altre e distinte attività organizzate, come tali, già soggette all'imposta (21).

E sempre in questa ottica si capisce perché le attività non economiche (e cioè non commerciali) siano assoggettate al tributo - come lo erano al contributo sanitario - nella misura in cui esse comportino l'erogazione di compensi per prestazioni non autonomamente organizzate (lavoro dipendente e attività ad esso fiscalmente assimilate, tra le quali vanno ricomprese anche le collaborazioni coordinate e continuative ai sensi dell'art. 34 l. 21 novembre 2000, n. 342; interessi e altre forme di remunerazione del capitale, ecc.). Ed ugualmente si capisce come possano essere assoggettate ad Irap le attività organizzative svolte dallo Stato, dagli enti pubblici e dalle amministrazioni pubbliche in genere, anche laddove si risolvano solamente in esercizio di pubbliche funzioni (ovviamente in questi casi l'applicazione del tributo va limitata alla misura dei compensi per prestazioni di lavoro dipendente e assimilati).

L'istituzione di questo tributo appare dunque coerente con lo spirito e la lettera dell'art. 53 comma 1 cost., se tale articolo è interpretato evolutivamente quale norma che nella sua letteralità e nella sua sostanza non individua singole manifestazioni tipizzate di capacità contributiva, ma presuppone, nel riferimento al "sistema" tributario, una gamma indeterminata di possibili tributi e, pertanto, di indici di capacità contributiva resistenti alla verifica costituzionale in termini di ragionevolezza e di coerenza normativa interna. L'unica condizione è che per ciascuna ipotesi applicativa sussista un effettivo collegamento con fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica. E nel caso dell'Irap tali fatti e situazioni sono identificabili nei singoli fattori della produzione (lavoro, capitale, funzione organizzativa del gestore) patrimonialmente rilevanti e, in concreto, remunerati in termini di salari, di interessi e di profitti (21bis).

5. *La nozione di capacità contributiva assunta dalla Corte costituzionale.* - La Corte costituzionale - sensibile, come si è visto, a considerare, sostanzialmente e in via generale, il principio di capacità contributiva meramente "conseguenziale" rispetto a quello di uguaglianza - ha dato piena conferma all'impostazione qui propugnata, dichiarando (22) costituzionalmente legittimi gli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 d.lg. n. 446, cit. I giudici rimettenti avevano dedotto che dette disposizioni, "assumendo quale presupposto dell'imposta il mero esercizio abituale di una attività economica organizzata o diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi (art. 2), indipendentemente dal risultato economico di tale attività, ed indicando quale base imponibile il valore della produzione netta, al netto degli ammortamenti, costituita dalla differenza tra ricavi e costi, esclusi tuttavia gli interessi passivi ed i costi relativi al personale (artt. 4, 8 e 11), si porrebbero in contrasto con il principio di capacità contributiva e perciò, in definitiva, con il principio di eguaglianza, in quanto assoggetterebbero il contribuente ad un prelievo fiscale basato su una mera potenzialità

di capacità contributiva, suscettibile di non tradursi in reddito in caso in cui l'ammontare di retribuzioni e di interessi passivi sia uguale o superiore al valore della suddetta produzione netta".

La Corte ha dichiarato infondata la questione richiamando la sua giurisprudenza secondo cui "rientra nella discrezionalità del legislatore con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente del reddito individuale (sentenze n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 159 del 1985)". Nel caso dell'Irap - sottolinea la Corte - "il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. La scelta di siffatto indice [...] non può dirsi irragionevole, né comunque lesiva del principio di capacità contributiva, inteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'Irap, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. L'imposta colpisce, con carattere di realtà, un fatto economico diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione".

Queste conclusioni sono del resto del tutto coerenti con la più recente giurisprudenza della Corte stessa. Basti pensare al riguardo a quelle sentenze - alcune semmai assai discutibili sul piano della ragionevolezza - in cui essa avalla una nozione di capacità contributiva in termini oggettivi e, in particolare:

- a quella, molto discussa, in cui ha enucleato una nozione di capacità contributiva "impersonale" (e perciò sganciata da posizioni patrimoniali del contribuente) con riferimento alla ritenuta fiscale del sei per mille applicata sul saldo contabile del contribuente e cioè sul mero patrimonio finanziario dello stesso (23). La Corte ha al riguardo riconosciuto che il tributo, introdotto dall'art. 7 d.l. 11 luglio 1992, n. 333, convertito dalla l. 8 agosto 1992, n. 359, sul saldo contabile dei conti correnti, incide sul patrimonio finanziario (e non sul reddito). Purtuttavia ha ritenuto - richiamando una precedente sentenza del 1992 (24) - che esso non viola il principio di capacità contributiva inteso come capacità economica, risolvendosi questa "in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza secondo valutazione riservata al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della arbitrarietà ed irrazionalità". Coerentemente ha giustificato l'incidenza dell'imposta sui saldi contabili - e cioè su entità che non sono di per sé e sempre sintomi di effettiva ricchezza - sul presupposto che "i valori contabili [...] sono normalmente rappresentativi di mezzi patrimoniali propri del titolare del conto corrente ed espressivi, perciò, di quella ricchezza che, in sé, può ben essere reputata indice di capacità contributiva". È evidente che in tale sentenza la Corte interpreta l'art. 53 comma 1 cost. e connota la capacità contributiva non con riferimento ad una capacità economica a contenuto patrimoniale, ma esclusivamente in relazione ad un indice da essa ritenuto di tale principio coerente al principio di ragionevolezza. Dice infatti - allargando forse troppo nella specie i confini - che, anche nel caso "di non coincidenza tra titolare del deposito ed effettivo titolare dei mezzi finanziari depositati", ciò che rileva è che l'imposta colpisca "il bene indice di ricchezza nella sua oggettività", concludendo nel senso che in tale caso "non 'irragionevolmente' la legge pone (il tributo) a carico di colui che non risulta detentore, indipendentemente da eventuali rapporti sottostanti con altri soggetti";

- alla sentenza più risalente - ma confermata da altre successive sulla legittimità costituzionale dell'ISI (imposta straordinaria immobiliare sul valore dei fabbricati, istituita con l'art. 7 del d.lg. n. 333, cit.) e dell'ICI (imposta comunale sugli immobili, istituita con d.lg. 30 dicembre 1993, n. 504) (25) -, in cui, trattando della tassazione delle rendite

catastali, ha superato le tradizionali impostazioni in termini di capacità economica a contenuto patrimoniale ed ha fatto riferimento, quale fatto giustificativo della tassazione, solo alla potenzialità reddituale e non al reddito (26). Ha affermato in proposito il Giudice delle leggi che "la capacità contributiva non è rivelata soltanto dal reddito che percepisce di fatto la persona gravata dal tributo; quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la base per la tassazione è data dall'"attitudine" del bene a produrre un reddito economico, dalla 'produttività' e non dal prodotto reale" (27). Tale conclusione trova una sua più completa motivazione nelle sentenze relative all'ISI e all'ICI, dove la Corte, nell'affrontare in via generale il tema dell'individuazione dei criteri cui il legislatore deve attenersi nello scegliere le situazioni significative di capacità contributiva, espressamente richiama il principio secondo cui allo stesso legislatore è riservata ampia discrezionalità in relazione alle varie finalità cui, di volta in volta, si ispira l'attività di imposizione fiscale. Tale discrezionalità, ribadisce la Corte, incontra il solo limite della non arbitrarietà e non irrazionalità;

- a quella in cui, con riferimento ai diritti doganali, ha posto con maggiore chiarezza il principio che la capacità contributiva si correla sì al presupposto "economico" da cui discende l'obbligazione tributaria, ma quando tale presupposto esiste in termini oggettivi l'economicità non presuppone l'imputabilità al patrimonio di un soggetto, risultando del tutto irrilevante che in concreto il contribuente consegua o no l'utilità sperata (28). La norma denunciata nella specie era quella dell'art. 37 d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, secondo la quale l'obbligazione doganale è esclusa in caso di perdita della merce, intesa in via di interpretazione autentica come dispersione e non come sottrazione della disponibilità della stessa. Secondo i giudici rimettenti tale norma si poneva in contrasto con il principio di capacità contributiva in quanto non collegherebbe il tributo ad un indice concretamente rilevatore di ricchezza. Al riguardo la Corte ha decisamente escluso che tale violazione avvenga, accogliendo così una nozione di capacità contributiva "come idoneità ad eseguire la prestazione coattivamente imposta, 'correlata non già alla concreta capacità del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione è collegata'. Quando tale presupposto sussiste ed è non irragionevolmente definito dal legislatore, l'imposizione della prestazione tributaria è certamente legittima [...]. Conseguentemente risulta del tutto irrilevante che in concreto consegua o no l'utilità sperata se resta inalterato il rapporto tributario";

- alla sentenza con la quale ha affrontato il tema della conformità all'art. 53 comma 1 cost. della retroattività conferita dall'art. 11 comma 9 l. 30 dicembre 1991, n. 413 alla norma sulla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione volontaria di terreni sottoposti ad espropriazione (29). Replicando all'argomento (fatto valere ai fini della incostituzionalità) della mancanza di una facoltà di prova da parte del contribuente circa la sorte che - nel lasso di tempo in cui la retroattività è destinata ad operare - possano aver subito dette plusvalenze in termini di reimpiego o di consumo, la Corte, sulla falsariga di una precedente pronuncia del 1982 (30), ha affermato che "il principio sancito nel primo comma dell'art. 53 cost. ha carattere 'oggettivo', perché si riferisce ad indici rivelatori di ricchezza e non già a stati soggettivi del 'contribuente'". Ne consegue che, "se la capacità contributiva è da intendere come attitudine ad eseguire la prestazione imposta, correlata non già alla concreta situazione del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione è 'collegata', non può non essere indifferente la sorte che possano aver subito *medio tempore* i ricavi conseguiti. Difatti, la prova che eventualmente venisse fornita dal contribuente circa la non più presente disponibilità in concreto della somma realizzata, a causa dell'avvenuto consumo o del reimpiego, non servirebbe certo a dimostrare la mancanza di quella capacità contributiva che è legittimamente presunta in relazione al fatto in sé della percezione della somma". Applicando queste pronunce, non è dunque difficile rinvenire specifici, robusti prodromi della giustificazione dell'Irap fornita nella riprodotta sentenza *in terminis* del 2001 (31): si è visto, infatti, che il presupposto dell'organizzazione produttiva autonoma che caratterizza tale tributo si risolve in un'entità che - al pari del patrimonio finanziario colpito dall'imposta sui conti correnti o dell'immobile astrattamente produttivo di reddito

o della merce di cui il contribuente non fruisce o, ancora, dei ricavi conseguiti *medio tempore* della cui disponibilità al momento della tassazione non si ha certezza - astrae da posizioni di disponibilità patrimoniale del soggetto organizzatore e coordinatore dell'attività produttiva. Il che in altri termini non vuol dire certo che la tassazione sia assolutamente oggettiva e, perciò, avvenga indipendentemente dall'imputazione del presupposto al soggetto produttore, ma solo che quest'ultimo rileva, ai fini del giudizio di costituzionalità, in funzione non del contenuto patrimoniale del presupposto medesimo, ma solo del suo potere di coordinamento e di organizzazione dei fattori della produzione e, in definitiva, della potenzialità produttiva della sua organizzazione.

Attraverso un percorso giuridico un po' più articolato si giunge quindi alla stessa conclusione cui pervengono i maggiori teorici economici delle imposte sul *business*. I quali hanno appunto rinvenuto la giustificazione di tali tipi di tributo nella manifestazione di una capacità produttiva derivante dal potere autonomo di coordinamento e di organizzazione (e, per l'impresa, di dominio dei fattori della produzione) (32).

6. *Affinità, nell'ottica della giustificazione costituzionale, tra Irap, gli altri tributi della produzione e le imposte sui consumi.* - Non è il caso, a nostro avviso, di aggirare la problematica finora affrontata trovando una giustificazione dell'Irap in un'ottica puramente reddituale e non di mera potenzialità economica (33). Per giungere a tale conclusione bisognerebbe, infatti, dimostrare che il valore aggiunto tassato è il risultato della somma dei redditi percepiti dai partecipanti al processo produttivo, e cioè dimostrare che l'Irap trova la sua giustificazione nella tassazione, in capo all'entità produttiva, di redditi considerati prima della loro distribuzione (ai dipendenti e ai prestatori di capitali) e quindi nella fase della loro formazione (produzione). Il che non ci sembra possibile quanto meno sul piano dell'analisi giuridica.

A parte il fatto che tale ipotesi non trova alcuna rispondenza nella definizione normativa del presupposto, non essendovi coincidenza, quanto all'elemento oggettivo dello stesso, tra il valore della produzione tassato e il reddito che dovrebbe essere attribuito ai dipendenti e ai prestatori di capitali, va comunque rilevato che in questa ottica la previsione normativa di un credito di rivalsa da esercitare sui prestatori di lavoro e di capitale sarebbe stata quanto meno opportuna, se non necessaria, per ragioni di coerenza e trasparenza della *ratio legis*. Solo così si sarebbe giuridicizzata e resa certa la traslazione del tributo sui soggetti percipienti la retribuzione del lavoro o gli interessi del capitale e si sarebbe offerto forse qualche argomento per inquadrare costituzionalmente l'Irap tra le imposte sui redditi "a monte" e cioè tra le imposte "sui redditi di altri". Il non averlo previsto significa aver negato la qualifica di "sostituto di imposta" (in senso sostanziale, anche se non tecnico) in capo al gestore dell'attività produttiva e aver affidato la traslazione dell'Irap (sui dipendenti e sui prestatori di capitale) alle leggi economiche, senza avere la certezza che essa inciderà realmente su tali soggetti.

Se nell'ottica costituzionale in cui ci siamo finora mossi si dovesse individuare una qualche affinità tra l'Irap e altre famiglie di tributi vigenti, ci sentiremmo semmai di considerare questo nuovo tributo sulla produzione non dissimile dalle imposte indirette (34) sui consumi. Tali imposte, avendo quale presupposto il consumo - e quindi una entità che può includere anche elementi patrimoniali destinati *ab origine* a soddisfare uno specifico bisogno e non utilizzabili perciò per soddisfare l'obbligazione tributaria -, sono infatti pagate con somme tratte non dal consumo medesimo, bensì da altre fonti estranee ad esso (reddito, patrimonio, ecc.). Analogamente, nel caso dell'Irap il presupposto è dato da una circostanza - l'organizzazione produttiva - che, come si è visto, non include un elemento patrimoniale apprezzabile in funzione dell'adempimento del dovere fiscale. Anche tale tributo è perciò corrisposto con risorse (reddito, patrimonio, ecc.) che possono non essere tratte dall'attività produttiva organizzata, tanto è vero che la tassazione può avvenire anche se il produttore è in perdita.

Ci rendiamo conto in conclusione che, dopo decenni di dottrina costituzional-tributaria prevalentemente fondata su una nozione garantista del principio di capacità contributiva, vi può essere una certa difficoltà a ragionare solo in termini di equità distributiva, di mera rilevanza sociale ed economica del presupposto e in base ai principi di coerenza,

ragionevolezza e logicità. Ci rendiamo anche conto che per alcuni è preferibile e più garantistico immaginare ancora un legislatore del 2000 che costruisce un presupposto avendo limiti più cogenti e valutando non solo la valenza economico-sociale, ma anche quella economico-patrimoniale del contribuente che la pone in essere. Ciononostante, non riusciamo a capire per quale ragione debba considerarsi costituzionalmente legittima solo l'assunzione di un presupposto determinato con riferimento a dati economici comprendenti l'elemento patrimoniale, e non anche l'assunzione di un presupposto che, pur non contenendo tale elemento, sia ugualmente rilevante in termini di vantaggio nei rapporti intersoggettivi ed abbia comunque una evidenza economica in termini di valutabilità in denaro (e non in termini di "appartenenza"). Per fare solo alcuni esempi, non sarebbe facile capire per quali ragioni si dovrebbero considerare (inevitabilmente) incostituzionali:

- le imposte che colpiscono le emissioni inquinanti, come quelle sull'NOX, sull'SO2 o le emissioni sonore degli aeromobili civili (35), per il fatto che l'emissione inquinante non ha alcuna rilevanza in termini economico-patrimoniali;
- il contributo, avente sicuramente natura tributaria, di cui all'art. 20 l. 23 dicembre 1998, n. 448 (cosiddetto "collegato" alla legge finanziaria per il 1999), dovuto sulle attività di installazione e fornitura di reti di telecomunicazioni pubbliche, di fornitura al pubblico di servizi di telefonia vocale e di servizi di comunicazioni mobili e personali (36), per il fatto di essere applicato in relazione al solo svolgimento di tali attività economiche, indipendentemente dal risultato netto raggiunto;
- le imposte, ormai ben sperimentate, sulla produzione, come sono le accise (per le quali, beninteso, non sia previsto l'obbligo di rivalsa sul consumatore finale, ma solo il diritto ex art. 16 d.lg. n. 504 del 1995), per il fatto che colpiscono la sola produzione. Non crediamo, in particolare, che con riferimento a queste ultime l'incostituzionalità possa essere negata adducendo solo il fatto che economicamente c'è la quasi (ma quanta?) sicurezza che tali imposte non rimangono sulla produzione, ma si trasferiscono sul consumo, indipendentemente dall'effettivo esercizio del diritto di rivalsa. Questa circostanza, infatti, non può soddisfare il giurista perché significherebbe che in termini costituzionali la differenza fra le accise e le imposte sulla produzione sprovviste dell'obbligo di rivalsa, come è l'Irap, consisterebbe soltanto in questo: che, diversamente dal primo tipo di tributo, nell'Irap è più difficile economicamente trasferire il carico sul consumo (o sul reddito) e, quindi, è più facile rilevarne l'incostituzionalità (37). E ciò a non voler considerare la circostanza - decisiva - che, anche se si ritenesse che tutte le accise, per il gioco della traslazione economica, sono sicuramente riconducibili ai fini della capacità contributiva alle imposte sui consumi (e non, come l'Irap, ai tributi sulla produzione) (38), il problema della loro costituzionalità non sarebbe comunque risolto ragionando nell'ottica della capacità economica "personalizzata". E ciò perché, come si è appena sottolineato, il presupposto giuridico-formale di tali imposte, e cioè il consumo, può includere - al pari del prodotto netto soggetto ad Irap - elementi patrimoniali non utilizzabili per adempiere all'obbligazione tributaria, ma solo spendibili per soddisfare il bisogno dei contribuenti (39). Anche con riguardo alle accise, dunque, potrebbero muoversi, *mutatis mutandis*, gli stessi rilievi critici che i fautori della capacità contributiva "personalizzata" muovono all'Irap.

Tutte queste acrobazie interpretative di dubbio esito sarebbero invece evitate se, abbandonando un certo apriorismo interpretativo, si provasse a costruire l'Irap come una sorta di imposta reale indiretta, alla stessa stregua appunto delle imposte sui consumi, e si individuasse nello *spending power* del produttore e nel suo potere di organizzare, coordinare, dominare e mettere insieme i fattori della produzione il fatto, pur sempre economicamente misurabile, che giustifica costituzionalmente la tassazione.

7. *Dubbi di costituzionalità sull'indeducibilità dell'Irap.* - Più fondati dubbi di incostituzionalità pone invece, sotto il profilo del principio di uguaglianza, l'assetto normativo dell'Irap per quanto riguarda l'indeducibilità (prevista dall'art. 1 comma 2 d.lg. n. 446 del 1997) di tale imposta dalla base imponibile dei tributi sul reddito (Irpef ed Irpeg). Non sembra sufficiente a superare tali dubbi la motivazione d'ordine solo

finanziario addotta a suo tempo dal Governo, e cioè che l'indeducibilità è stata imposta dalla necessità di evitare che eventuali manovre delle regioni sulle aliquote dell'Irap possono influenzare il gettito dei tributi erariali (40). A parte che i margini di manovra delle regioni sono abbastanza esigui e, quindi, non metterebbero seriamente a rischio il gettito dell'Irpeg e dell'Irpef, sta di fatto che la maggior parte dei prelievi sostituiti era deducibile. In ogni caso, l'Irap non può non essere a sua volta anch'essa deducibile proprio perché, per la sua natura di tributo sul prodotto netto, va annoverata tra i classici costi della produzione.

Da qui il fondato sospetto che qualche problema possa effettivamente porsi in termini di (ir)razionalità del sistema. La indeducibilità dell'Irap comporterebbe, infatti, un aumento dell'Irpeg e dell'Irpef a solo carico dei singoli contribuenti soggetti ad Irap; e ciò in dipendenza non di un corrispondente aumento del reddito tassabile, ma solo della prescritta non deducibilità del costo costituito dal tributo sul prodotto. Non essendo l'Irap una imposta sul reddito, manca insomma un razionale rapporto tra l'aggravio subito, a causa della indeducibilità, da ciascun soggetto Irpeg o Irpef e il presupposto di tali stesse imposte. Il che comporta, appunto, una irrazionale discriminazione tra i soggetti passivi di tali tributi rilevabile ex art. 3 cost. e, conseguentemente, anche ex art. 53 comma 1 cost. (41).

NOTE

(*) Il presente saggio costituisce lo stralcio dei capitoli relativi all'" *Irap e la capacità contributiva*" dalla voce *Imposta regionale sulle attività produttive (Irap)* scritta per l'Enciclopedia del diritto, V aggiornamento. Il testo e le note sono stati integrati e arricchiti di ulteriori riflessioni ai fini della pubblicazione su questa Rivista

(1) Tra i tanti v. G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. tribut.*, 1997, I, p. 500 ss.; ID., *L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro*, ivi, 2000, I, pp. 103, 110 s.; E. DE MITA, *Irap e Irpef, fantasia e acrobazie*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 1997; R. BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'Irap*, in *Riv. dir. tribut.*, 1997, I, p. 638 ss.; F. MOSCHETTI, *Relazione*, in *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi* (Atti del Convegno di Studi di Pisa, 12 marzo 1999), allegato a *Il fisco*, 1999, n. 29, p. 10009 ss.; G. GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. tribut.*, 1999, I, p. 843; L. FERLAZZO NATOLI e A. COLLI VIGNARELLI, *Il meccanismo impositivo dell'IRAP: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. tribut.*, 1998, p. 649 ss.; e, per certi aspetti, R. LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. tribut.*, 1997, p. 1407 ss

(2) Cfr. A. FEDELE, *Relazione sull'Irap*, in *Riforma tributaria 1998. Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998* (Atti del Seminario di studi dell'Ordine dei dottori commercialisti di Roma, 28 ottobre-18 dicembre 1997), Roma, 1998, p. 399 ss.; F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, cit., p. 632 ss., nonché ID., *Relazione*, in *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, cit., p. 10005; in via più generale, v. anche L. GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1981, p. 22 ss., e, ancora, A. FEDELE, *Gli incrementi nominali di valore dell'INVIM e il principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, p. 56

(3) V. le sentenze richiamate *infra*, nt. 8 e 5

(4) In questo senso sembra argomentare, con riferimento proprio all'Irap, anche F. BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. tribut.*, 2000, I, p. 95 ss., anche se non esplicitamente nell'alveo della tesi distributiva

(5) Proprio perché si fonda sulle erratiche leggi della concorrenza, il mercato può generare disuguaglianze se lasciato in balia di se stesso. Lo Stato ha perciò il compito di intervenire per evitare che il funzionamento del mercato crei tali disuguaglianze (sul punto v. R.A. DAHL, *Sulla democrazia*, Roma-Bari, 2000, p. 182; ID., *Politica e virtù, La teoria democratica del nuovo secolo*, Roma-Bari, 2001 XII; S. HOLMES e C.R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, 2001, pp. 531, 119 ss.).

Come dicono S. HOLMES e C.R. SUNSTEIN, i mercati devono dipendere dalle leggi e non le leggi dai mercati e ciò che va garantito non è la libertà *tout court*, ma la libertà nell'uguaglianza. Chi ha un'idea "ricca" della libertà, non limitata alla pura e semplice libertà di scegliere nel mercato, parla della libertà al plurale coniugandola con l'uguaglianza e mette perciò in rilievo un maggior numero di ostacoli al completo dispiegamento della libertà stessa, da rimuovere solo attraverso l'azione dello Stato. Con ciò si vuol dire che la libertà individuale quale valore in sé presuppone sempre, per essere tutelata e perseguita, l'esercizio di responsabilità collettive e quindi pubbliche, a volte in contrapposizione a volte in adesione alle forze del mercato. Questa considerazione, applicata al campo fiscale, comporta il seguente corollario di cui diamo conto nel testo: lasciare che siano solo le imprescrittibili leggi del mercato a stabilire i criteri e i limiti nella scelta della ricchezza da tassare può divenire di disuguaglianza proprio perché riduce la funzione dello Stato a quella di semplice esecutore di tali leggi, escludendone l'originale intervento "politico" di equo distributore del carico contributivo e di garante delle libertà individuali e collettive

(6) Di elasticità della "clausola" della capacità contributiva parla L. PALADIN, *Esiste un "principio di ragionevolezza" nella giurisprudenza costituzionale?*, in *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale* (Atti del seminario di studi, Roma, 13-14 ottobre 1992), Milano, 1994, p. 164

(7) I filosofi liberali egualitaristi, ad es., individuano il bisogno di uguaglianza con riferimento a "beni sociali primari" di ampia estensione. In particolare, J. RAWLS (*Theory of justice, Harvard, University press, Cambridge Mass.*, trad. it. *Una teoria della giustizia*, Milano 1982, pp. 66-69) fornisce una visione molto ampia delle risorse di cui gli uomini dispongono subsumendo nella categoria dei "beni principali che arricchiscono gli appartenenti alla comunità" non solo il reddito e il patrimonio, ma anche ogni altro "strumento di uso generale come i diritti, i poteri, le opportunità e le basi sociali del rispetto di sé". Il *vantaggio*, che può generare ineguaglianza se non equamente ripartito anche attraverso lo strumento fiscale, si misura appunto in termini di "indice di beni primari" e serve da base per l'applicazione del noto principio rawlsiano "di differenza". A. SEN, a sua volta, sviluppando la teoria di RAWLS, si riferisce - per definire, nell'ottica sempre dell'uguaglianza, l'area delle risorse di cui possono disporre i cittadini - alle c.d. "capacitazioni" (A. SEN, *Eguaglianza, di che cosa?*, in *L'idea di uguaglianza*, a cura di J. CARTER, Milano, 2001, pp. 71-91 e *La libertà individuale come impegno sociale*, Bari, 1998, pp. 22-36). Al fine di costruire la sua idea di uguaglianza egli, a differenza di J. RAWLS, configura il bisogno di uguaglianza in relazione non ai beni in sé, ma "a ciò che i beni fanno agli esseri umani". Il *vantaggio*, da ripartire tra i partecipanti alla comunità, sarebbe dato in questa concezione non (solo) dal reddito o dal patrimonio ecc., ma "da ciò che la disponibilità del reddito (anche altrui) consente di fare ..." o dalla capacità della persona "di fare certe cose fondamentali, dal suo tipo di vita, dal suo *human functioning*"

(8) Ci riferiamo, soprattutto, a C. cost. 16 giugno 1964, n. 45, in *Giur. cost.*, 1964, p. 573 ss.; C. cost. 28 luglio 1976, n. 200, *ivi*, 1976, p. 1254 ss.; C. cost. 11 luglio 1989, n. 387, *ivi*, 1989, p. 1747 ss.; C. cost. 11 marzo 1991, n. 103, *ivi*, 1991, p. 1118 ss., nelle quali si afferma che il principio di capacità contributiva risponde all'esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in "indici concretamente rilevatori di ricchezza" dai quali sia "razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta". Queste sentenze, che indubbiamente correlano la ricchezza tassata alla persona del contribuente, vanno comunque lette in sintonia con le altre (di cui si dà conto *infra*, 5) che invece, in un'ottica di equità distributiva e di interscambiabilità tra art. 53 comma 1 e art. 3 cost., chiaramente riconoscono la legittimità costituzionale di presupposti che esprimono una capacità contributiva in termini di mera potenzialità economica o (addirittura) solo oggettiva (v. sul punto L. PALADIN, *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. tribut.*, 1997, I, p. 307 ss., e E. DE MITA, *Ricorso alla consulta: la sentenza è scontata*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 ottobre 1998, p. 25)

(9) Sulla natura "comunitaria" dell'art. 53 comma 1 cost. - evidenziata, tra l'altro, dall'uso del termine "tutti" (sono tenuti a concorrere ...) per individuare i soggetti al dovere contributivo e ricollegare il dovere stesso al vincolo solidaristico fissato dall'art. 2 cost. - v. per tutti L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritto costituzionale*, Milano, 1996, p. 158 ss

(10) Richiamata *supra*, nt. 2

(11) Le condivisibili ragioni teoriche di tale orientamento sono esposte lucidamente da L. PALADIN, *op. ult. cit.*, p. 306 ss. Giustamente fa rilevare al riguardo tale autore, dissentendo garbatamente da MOSCHETTI, LORENZON, SCHIAVOLIN e TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, pp. 7 e 8, che "nel momento in cui si afferma - come si legge nella sent. n. 513 del 1996 - che situazioni diverse richiedono trattamenti tributari differenziati, l'eguaglianza non si risolve più nel divieto di arbitraria discriminazione, ma finisce per inglobare la capacità contributiva concepita in termini relazionali". Lo stesso autore sottolinea che anche le sentenze in cui si ribadisce che ogni prelievo tributario deve "avere causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza" (v. le pronunce richiamate *supra*, nt. 8) "finiscono per svolgere un discorso relativo alla congruenza e alla razionalità interna delle norme impugnate, considerate nel loro rapporto con l'ordinamento circostante: il che riconduce il sindacato di legittimità nel quadro dei giudizi sull'uguaglianza delle leggi". Per trovare conferma di ciò, v. anche C. cost. 6 luglio 1972, n. 120, in *Giur. cost.*, 1972, p. 1289 ss.; C. cost. 13 dicembre 1963, n. 155, *ivi*, 1963, p. 1546 ss.; C. cost. 19 novembre 1987, n. 400, *ivi*, 1987, p. 2820 ss.; nonché C. cost. 15 marzo 1996, n. 73, *ivi*, 1996, p. 692 ss. Non nega che la Corte costituzionale si sia posta, in via generale, su questa strada (interpretando cioè il principio di uguaglianza tributaria quale mera "esigenza di coerenza normativa interna" e di "ragionevolezza delle discriminazioni") LA ROSA, *Riflessioni sugli "interventi guida" della Corte Costituzionale in tema di uguaglianza e capacità contributiva*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano* (Atti del Convegno di Genova, 2 luglio 1999) a cura di V. Uckmar, Padova, 2000, p. 189. Tale autore però, in accordo con la prevalente dottrina richiamata *supra*, nt. 1, non trae da questa impostazione le medesime conseguenze di Paladin con riferimento al principio di capacità contributiva. Egli contesta, infatti, che tale principio si esaurisca in quello di uguaglianza tributaria e ribadisce - in verità, più in base a giudizi di valore e ad argomenti di carattere storico (fondati sulla non "smentibilità" dell'evoluzione dottrinale del concetto di capacità contributiva e sull'assioma della necessaria disponibilità patrimoniale da parte del contribuente) che a precisi referenti normativi - che esso ha una sua autonoma valenza di garanzia risolvendosi nel "divieto di valorizzare la potenzialità economica" e nella necessità di ancorare l'imposizione a ciò che "si possiede", "si guadagna" o "si consuma". Sul punto si rinvia alle considerazioni critiche svolte nel presente paragrafo

(12) Cfr. A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzia dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in *Riv. dir. tribut.*, 1999, I, p. 971

(13) Anche con riguardo all'estensione e ai limiti del potere normativo (dello Stato) di scelta dei presupposti di imposta si ripropone, dunque, il tema generale, trattato soprattutto dai filosofi del diritto, del rapporto di mutua implicazione in cui vivono lo Stato, il diritto e la società, tema che ha portato Di Giovanni a parlare di penetrazione dello Stato nella società e della società nello Stato e di un ruolo attivo dello Stato nella coordinazione e graduazione degli interessi concorrenti (DI GIOVANNI, *Significato e limiti del riformismo giuridico*, in *L'uso alternativo del diritto*, I. *Scienza giuridica e analisi del diritto* a cura di P. Barcellona, Bari, 1973, p. 257 ss.)

(14) Sulla connessione tra il principio di uguaglianza e il criterio di ragionevolezza, e sul rapporto tra quest'ultimo criterio e quelli di coerenza, proporzionalità e adeguatezza v. G. CORASANITI, *Introduzione e lavori del Seminario*, in *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., p. 1 e ss. e, recentemente A. M. ORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001, *passim*

(15) Questa conclusione non contraddice il carattere personale della capacità contributiva. Tutto sta ad accertare che cosa si intenda per capacità contributiva

personale. La mia opinione è che essa consiste semplicemente nella necessaria correlazione del prelievo ad un soggetto che pone in essere un presupposto avente rilevanza economica e che è assunto come tale in base a criteri di riparto rispettosi del principio di ragionevolezza. Con ciò nego - coerentemente a quanto finora esposto nel testo - che il soggetto passivo debba essere sempre scelto in una mera ottica patrimoniale di "appartenenza". Chi ammette, a livello costituzionale, solo presupposti con contenuto patrimoniale e concentra, sul piano soggettivo, l'attenzione sul criterio di appartenenza, sembra in particolare riecheggiare quelle tesi, filosofiche ed economiche, secondo cui "i diritti proprietari" sono strettamente ed intimamente connessi e connaturati alla "persona" e vanno perciò considerati "prima" e "a prescindere" dalla rete di relazioni sociali. Ho però l'impressione che, così ragionando, si sottovaluti la circostanza che la "persona" non è solo e sempre un " *homo economicus*" ridotto a "proprietà", ma anche un soggetto immerso nelle relazioni sociali e, perciò - come ho tentato di dimostrare - tassabile non solo con riferimento ad un presupposto contenente elementi patrimoniali scambiabili sul mercato, ma anche in relazione alle capacità sprigionate dal suo insistere nella società e nel suo contesto istituzionale. La conseguenza inevitabile delle impostazioni imperniate sul solo criterio di appartenenza e sulla stretta compenetrazione tra "persona" e "diritti proprietari" è che i tributi - che la "persona-contribuente" è chiamata a pagare per concorrere alle pubbliche spese - ove risultino legittimati da fatti economici non patrimonialmente rilevanti, sarebbero considerati non rispondenti al principio di capacità contributiva personale perché si risolverebbero in una alterazione del "diritto di proprietà".

Nel ricostruire il significato della relazione tra "persona" e prelievo si dovrebbe, al contrario, prendere atto del fatto che sono da tempo tramontate quelle teorie lockeane che considerano i "diritti di proprietà" elementi naturali della persona e inerenti ad essa in via "preistituzionale" (J. LOCKE, *Secondo trattato sul Governo*, XI, Roma, 1984, p. 115 ss. nell'interpretazione di C.A. VIANO, *Locke, Dal razionalismo all'illuminismo*, Torino, 1960, p. 240 ss.). Tali diritti vanno invece sganciati dalla "persona" e intrecciati con regole, leggi e convenzioni disegnate per promuovere altri valori, come il benessere generale e la sicurezza delle aspettative (per una analisi sia dei contenuti proprietari della "persona" nel pensiero di Locke, in contrapposizione alle teorie hobbesiane, sia del rapporto Stato-individuo si rinvia a P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, ed. provv. 2001, pp. 21 e 41 ss.). Seguendo questo approccio, cui aderisco, la tassazione va perciò depurata da quei significati negativi appena descritti che portano a interpretare la capacità contributiva personale come garanzia assoluta della proprietà o, meglio, della "mia proprietà". In una diversa ottica cooperativa e solidaristica la "persona" va in particolare considerata nella sua complessità di "essere politico e sociale", inserito in un contesto istituzionale, che può essere assunta a soggetto passivo d'imposta in relazione anche a situazioni ed elementi ad essa imputabili di contenuto non strettamente patrimoniali e riflessivi anche di posizioni, valori, capacitazioni solo socialmente rilevanti purché, come si è detto nel testo, economicamente misurabili e rispondenti al principio di uguaglianza tributaria

(16) Di indeterminatezza della locuzione parlano tutti gli economisti e tra i giuristi, soprattutto, in un più lontano passato, GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 74 ss., e, più recentemente, gli autori indicati *supra*, nt. 2

(17) Basti pensare, al riguardo, alla recente introduzione delle imposte ambientali in senso stretto, il cui presupposto pone problemi interpretativi e di qualificazione simili, se non ancora più complessi, di quelli che qui ci occupano (v. F. GALLO e F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. tribut.*, 1999, p. 137 ss.)

(18) V. sul punto *retro* nt. 15 e sul (falso) "dogma" della natura necessariamente coercitiva del tributo, A. FEDELE, *La tassa*, Roma, s.d. (ma 1974), pp. 17 e 58

(19) E cioè l'idoneità dello stesso ad essere valutato in denaro

(20) L'individuazione della *ratio legis*, intesa come fine obiettivo della legge, è il primo e necessario momento logico del giudizio di ragionevolezza delle leggi. Su tale *ratio* il giudice costituzionale basa un "controllo interno alla legislazione, che commisura la

rispondenza del mezzo tecnico rispetto al fine censurandone la sproporzione o l'inadeguatezza [...]. In casi del genere la Corte (costituzionale) sanziona il modo di esercizio della funzione legislativa avvalendosi largamente nei suoi giudizi di valutazioni strumentali, tecniche, fattuali e ricorrendo a massime di esperienza, conoscenze tecnico-scientifiche e modelli statistici" (così SCACCIA, *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, p. 117)

(21) In questo senso sembrano ragionare anche F. BATISTONI FERRARA, *L'Irap*, cit., p. 95 ss., e A. FEDELE, *Relazione sull'Irap*, cit., p. 399 ss

(21- bis) Sul punto rinvio alla mia voce *Imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in *Enciclopedia del diritto*, V aggiornamento, Milano, 2001, p. 633 ss

(22) C. cost. 21 maggio 2001, n. 156

(23) C. cost. 4 maggio 1995, n. 143, in *Giur. cost.*, 1995, p. 1219 ss

(24) C. cost. 5 febbraio 1992, n. 42, in *Giur. cost.*, 1992, p. 247 ss

(25) Rispettivamente, C. cost. 5 febbraio 1996, n. 21, in *Giur. cost.*, 1996, 180 e C. cost. 22/4/1997, *ivi*, 1997, p. 1044

(26) C. cost. 31 marzo 1965, n. 16, in *Giur. cost.*, 1965, p. 169 ss

(27) Tale sentenza non è considerata un precedente (sul presupposto che si riferisce solo a cespiti immobiliari) da A. VICINI RONCHETTI, *Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. prat. tribut.*, 1999, I, p. 775 ss.. Tale autore, peraltro, non tiene conto delle altre più recenti sentenze richiamate nel testo (v. *supra*, nt. 23 e *infra*, nt. 28 e 29)

(28) C. cost. 31 marzo 1988, n. 373, in *Giur. cost.*, 1988, p. 1652 ss

(29) C. cost. 20 luglio 1994, n. 315, in *Giur. cost.*, 1994, p. 2680 ss

(30) C. cost. 27 luglio 1982, n. 143, in *Giur. cost.*, 1982, p. 1256 ss

(31) C. cost. 21 maggio 2001, n. 156, citata *supra*, nt. 22

(32) Tali autori sono da me richiamati nelle note 12 e 13 della voce *Imposta regionale*, cit., p. 636. È un dato di fatto che sul piano socio-economico il valore aggiunto del produttore sta proprio nel fatto che egli, con la sua azione e la sua prontezza (*alertness*), tende a superare posizioni di squilibrio, a scoprire bisogni insoddisfatti e ad offrire ad essi una soluzione. Egli mostra in tal modo "la capacità di scoprire piani individuali discordanti e di renderli compatibili svolgendo un'azione finalizzata alla loro possibile organizzazione" (così, recentemente, si è espresso uno dei più apprezzati teorici dell'impresa e attuale massimo esponente della Scuola economica austriaca, Israel M. KIRZNER, *The driving force of the market*, London-New York, 2000, e, prima ancora, ID., *Concorrenza e imprenditorialità*, Soveria Mannelli, 1997). Sono appunto l'attività di organizzazione dell'attività produttiva e l'allocazione delle risorse che il produttore compie ad essere sufficienti, secondo la migliore teoria economica ad integrare il presupposto dei tributi sul valore aggiunto economico e a giustificare così la tassazione attraverso tributi tipo Irap, indipendentemente dall'esistenza o meno di un reddito

(33) Così, almeno in un primo momento, R. LUPI, *Incerti presupposti di costituzionalità*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 novembre 1997, p. 19, e ID., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali*, cit., p. 1407 ss

(34) Rimanendo nel solco della ripartizione tradizionale tra imposte dirette e indirette (e sempre che tale classificazione abbia ancora un senso giuridico), nell'Irap, infatti, la tassazione è inferenziale, nel senso che il presupposto dell'organizzazione produttiva autonoma è colpito parametrando la tassazione al valore della produzione e cioè ad una entità che rappresenta solo in via mediata e indiretta il presupposto. Analogamente nelle imposte sul consumo è il consumo a costituire il presupposto di imposta, ma il tributo è commisurato al corrispettivo

(35) Rispettivamente istituite dall'art. 17 commi 29-33 l. 27 dicembre 1997, n. 449, e dall'art. 10 d.l. 27 aprile 1990, n. 90, convertito dalla l. 26 giugno 1990, n. 165. Non pare dubbio al riguardo che questi nuovi tipi di tributi, al pari dei cosiddetti tributi extrafiscali, vanno anch'essi apprezzati sotto il profilo dell'art. 53 comma 1 cost. e, quindi, come veri e propri prelievi fiscali e non come semplici "barriere giuridiche" impeditive di determinate attività imprenditoriali (v. L. ANTONINI, *Dovere tributario*, cit., p. 309 ss.). La caratteristica essenziale del tributo si desume infatti dall'obiettivo

considerazione della sua disciplina. Per cui, se (come accade nei tributi ecologici sopra richiamati) essa si risolve nella previsione di situazioni di fatto al cui verificarsi il soggetto passivo è tenuto ad una corrispondente misura di concorso alle pubbliche spese, l'istituto è riconducibile all'area della fiscalità a prescindere da eventuali finalità di indirizzo delle scelte dei privati

(36) Non avremmo dubbi sulla natura fiscale di tale contributo. Dal tenore letterale dell'art. 20, e del d.m. 21 marzo 2000 che ne dà attuazione, risulta infatti che: a) esso nulla ha a che fare con i contributi gravanti, ai sensi del d.P.R. 19 settembre 1997, n. 318, sulle imprese di telefonia che operano in regime di autorizzazione generale o di licenza individuale, non avendo questo nuovo contributo la natura commutativa propria di tali tipi di entrate; b) è, di conseguenza, un vero e proprio tributo non sinallagmatico, sganciato da qualsiasi prestazione statale, la cui capacità contributiva deriva dallo svolgimento delle attività economiche individuate dall'art. 20 medesimo. In particolare, soggetti passivi sono coloro che svolgono dette attività (senza la previsione di alcun obbligo di rivalsa a loro favore), presupposto è lo svolgimento delle attività stesse, base imponibile è il relativo fatturato

(37) Il problema, in altri termini, non è tanto e soltanto quello di scegliere tra un'impostazione formalistica e una sostanzialistica e cioè di domandarsi se la traslazione economica possa essere assunta o meno come criterio per individuare il soggetto definitivamente inciso dal tributo e trarne le dovute conseguenze agli effetti della verifica di costituzionalità (sul tema v. I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 171 ss.; ID. *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in *Giur. cost.*, 1987, p. 2317 ss.). Non saremmo in verità contrari a dare in astratto una risposta positiva al problema, nei casi, beninteso, in cui l'identificazione di tale soggetto non sia possibile in via normativa e cioè nei casi in cui lo schema giuridico ricavabile dal dato normativo non consenta di individuare con sicurezza il presupposto e i soggetti passivi del prelievo, oltre che, a volte, la sua stessa natura tributaria. Il fatto è che, come ci insegna la letteratura economica, è veramente molto difficile stabilire quando, in quali condizioni e in quale misura il carico fiscale si trasferisca effettivamente da un soggetto all'altro, essendo molteplici le variabili economiche, le forze e le condizioni di mercato da cui dipende la traslazione. Per cui in questa situazione ci sembra concretamente poco attendibile e, in ogni caso, giuridicamente inaccettabile individuare empiricamente un dato indice di capacità contributiva - nella specie il consumo - con un giudizio sugli effetti traslativi d'ordine solo economico improntato solo al buon senso o alla normalità e, come si dirà meglio *infra*, nt. 38, forzando spesso lo stesso dato normativo (conf. L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, in *Riv. dir. tribut.*, 1993, p. 1320 ss., e, con specifico riferimento proprio alla irrilevanza - rispetto al giudizio di conformità costituzionale - della traslazione economica dell'Irap, v. C. cost. 21 maggio 2001, n. 156)

(38) E su ciò abbiamo già qualche dubbio sul piano della individuazione degli effetti giuridici. Il comma 1 dell'art. 2 d.lg. n. 504 del 1995, rubricato "Fatto generatore ed esigibilità dell'accisa", dispone infatti che "per i prodotti soggetti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o dell'importazione". Il che consente di affermare che, da un punto di vista prettamente giuridico, il legislatore ha fatto la sua scelta in ordine alla natura dell'accisa, nel senso che essa è un tributo il cui fatto generatore è costituito esclusivamente dalla sua produzione o lavorazione, e non certamente dalla sua vendita. Può anche accadere, quindi, che il gioco delle forze economiche spinga il carico fiscale sul consumo, ma ciò avviene - quando avviene - in un contesto normativo dal quale emerge chiaramente che è il fatto della produzione che giustifica la tassazione e che il produttore è il soggetto passivo del tributo. Avverso tale affermazione non può addursi la circostanza che l'esigibilità del tributo dipende da un fatto successivo alla produzione rappresentato dall'immissione al consumo (cfr. il comma 2 del citato art. 2, giusta il quale "l'accisa è esigibile all'atto dell'immissione in consumo del prodotto nel territorio dello stato"). Tale circostanza, anzi, vale ad ulteriormente confermare la qualificazione dell'accisa come imposta sul prodotto lavorato, perché l'aver

distinto il fatto generatore dalla esigibilità (e cioè dal momento finanziario-solutorio) è sintomatico della scelta fatta dal legislatore in termini di imposta sul prodotto o, se si preferisce, della sua indifferenza al gioco della traslazione. Un'ulteriore conferma di ciò si può trarre dalla norma che assimila all'immissione in consumo propriamente detta anche le ipotesi descritte *sub* lett. *a)*, *b)* e *c)* del comma 2 dell'art. 2 in esame e cioè "l'ammanco" del prodotto soggetto alla lavorazione "in misura superiore a quella consentita" (cui è a sua volta assimilata l'ipotesi di determinate perdite e cali), nonché lo "svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo" e "la fabbricazione o l'importazione, anche irregolare, avvenuta al di fuori da un regime sospensivo". Tutte queste ipotesi di "immissione assimilata", infatti, sono caratterizzate da un minimo comune denominatore, rappresentato dall'inerire esse alla fase della lavorazione del prodotto. Anche per tale via, pertanto, si è indotti a ritenere che l'accisa trova la propria causa immediata e diretta nella fase della lavorazione di un determinato prodotto "sottoposto" e che non è convincente l'affermazione che l'accisa è giuridicamente un'imposta indiretta sui consumi. Rispetto ad una chiara presa di posizione del legislatore difficilmente, a nostro avviso, può prevalere, sia pure solo sul piano costituzionale, una divergente quanto incerta valutazione di tipo economico

(39) Come già detto (v. *supra* 6 e nt. 35 e 37), non ci convince, infatti, la giustificazione costituzionale delle imposte sui consumi data con riferimento non alla loro disciplina giuridico-formale e perciò allo stesso fatto del consumo, bensì ad una entità economica a monte costituita da una ricchezza consumabile espressa da redditi attuali o redditi futuri o dallo stesso patrimonio; *contra*, F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. tribut.*, 1999, I, p. 735 ss., e F. BATISTONI FERRARA, *L'Irap*, cit., p. 100 ss

(40) Cfr. *Rapporto finale della Commissione ministeriale di studio per il decentramento fiscale. Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, cit., pp. 37 e 52

(41) Così ragionano anche R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale*, cit., pp. 844 e 845; G. FALSITTA, *Aspetti e problemi*, cit., 506 ss.; nonché, parzialmente, R. LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali*, cit., p. 1426 ss