



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

"AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE E PRINCIPI COSTITUZIONALI"

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO/A: FEDERICO MARTELLATO

MATRICOLA N. 1104270

ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE E PRINCIPI COSTITUZIONALI

Sommario

Introduzione.....	3
Capitolo I: La definizione di agevolazione tributaria.....	5
1. <i>Concezione tradizionale del fenomeno e critica. Il problema delle disposizioni agevolative.</i>	5
2. <i>Una nuova e complessa definizione.</i>	15
3. <i>Difficoltà di pervenire ad una chiara definizione delle singole tipologie agevolative. Un denominatore comune.</i>	20
4. <i>Tentativi di riforma delle agevolazioni fiscali: necessità di monitoraggio e di riordino</i>	23
5. <i>L'importanza di stabilire se si è in presenza di agevolazioni tributarie o meno. Il problema della disparità di trattamento.</i>	28
Capitolo II: Fondamenti e limiti costituzionali alle agevolazioni fiscali.....	31
1. <i>Introduzione al capitolo.</i>	31
2. <i>Art. 53 della Costituzione: capacità contributiva.</i>	34
3. <i>Art. 3, co. 1 della Costituzione: uguaglianza formale.</i>	43
4. <i>Il giudizio di legittimità costituzionale.</i>	49
5. <i>Art. 3 co. 2 della Costituzione: uguaglianza sostanziale.</i>	53
Conclusioni.....	57
Bibliografia.....	61

Introduzione

Lo studio delle agevolazioni tributarie ha rivestito, e tuttora riveste, notevole importanza nell'ambito del diritto tributario. Per quanto si sia cercato negli anni di giungere ad una chiara definizione, i risultati sono apparsi diversificati e, spesso, tra loro incompatibili.

Per comprendere a fondo le problematiche concernenti la tematica è necessario che il lettore ponga preliminarmente attenzione sul seguente aspetto. La realtà sociale attuale si caratterizza da due contrapposte esigenze. Da un lato, alla luce delle accresciute funzioni degli enti pubblici e, più in generale, dello Stato, è necessario prendere atto del crescente impiego dell'attività tributaria per fini extra-fiscali, attinenti alla sfera sociale, economica, politica e culturale. Tali finalità richiedono di essere prese in considerazione nell'interpretare le norme poste a tutela dell'ordinamento. Dall'altro, vi è la necessità di valorizzare le norme costituzionali nell'ottica di garantire la più adeguata distribuzione degli oneri fiscali tra tutti i contribuenti in base alla loro capacità di contribuzione. Il tutto per garantire la giustizia tributaria. Queste due esigenze sono fondamentalmente incompatibili tra loro in quanto il proseguimento di fini extra-fiscali non può aversi se non derogando alla rigorosa attuazione dell'eguaglianza della distribuzione dei carichi fiscali. E questa antitetività di rapporto si risolve nel sacrificio dell'una all'altra portando così a posizioni diverse e opposte che escludono la possibilità di tutelare l'una o l'altra esigenza. Accanto però a siffatte posizioni, sembra ammissibile vi siano soluzioni intermedie che permettano di perseguire entrambi i fini senza escludere completamente l'uno o l'altro.

Scopo del presente lavoro è quindi quello di fornire un'adeguata interpretazione a sostegno di questa possibilità intermedia, illustrando con quali modalità sia possibile ammettere il perseguimento dei fini extra-fiscali e quali limiti e vincoli questi incontrino nell'ambito tributario, alla luce dei principi di capacità contributiva e di uguaglianza formale, ma anche dell'uguaglianza sostanziale.

La massima espressione di questo rapporto antitetico è rappresentata infatti dalle agevolazioni tributarie, in quanto norme che derogano ai sistemi ordinari d'imposizione per fini promozionali e sociali attinenti all'ambito dell'extra-fiscalità. Si cercherà quindi di illustrare quali fondamenti, limiti e vincoli queste incontrino e come sia possibile una mediazione tra giustizia distributiva e fini extra-fiscali così da poter dichiarare una piena ammissibilità dei trattamenti erogatori di favore all'interno dell'ordinamento tributario.

Posto che il legislatore non ha mai fornito una chiara definizione delle agevolazioni fiscali e, anzi, ha incrementato la complessità della tematica con l'introduzione di sempre nuove forme agevolative e con l'utilizzo di terminologie spesso imprecise, si cercherà di analizzare le varie

posizioni dottrinali sorte negli anni, apprezzandone i risultati raggiunti e confutandole qualora risultino attualmente inidonee, il tutto per giungere ad una possibile e corretta definizione.

L'attenzione sarà poi posta sui principi di capacità contributiva e di uguaglianza formale forniti rispettivamente dagli artt. 53 e 3, co. 1 della Costituzione alla luce dei quali si possono apprezzare i vincoli e i limiti posti alle deroghe con funzioni extra-fiscali. Un particolare accenno verrà poi dato al principio di uguaglianza sostanziale disciplinato dal co. 2 dell'art. 3. Tale principio, infatti, è stato spesso scarsamente indagato nell'ambito delle agevolazioni, ma, in realtà, risulta essere pienamente attinente alle affermazioni fin qui svolte e permette di segnare il giusto percorso di mediazione tra uguaglianza, giustizia distributiva e fini extra-fiscali.

Capitolo I: La definizione di agevolazione tributaria.

1. Concezione tradizionale del fenomeno e critica; 2. Una nuova e complessa definizione; 3. Difficoltà di pervenire ad una chiara definizione delle singole tipologie agevolative. Un denominatore comune; 4. Tentativi di riforma delle agevolazioni fiscali: necessità di monitoraggio e di riordino; 5. L'importanza di stabilire se si è in presenza di agevolazioni tributarie o meno. Il problema della disparità di trattamento.

1. Concezione tradizionale del fenomeno e critica. Il problema delle disposizioni agevolative.

Le agevolazioni tributarie sono state oggetto di numerosi studi e dibattiti dottrinali nel corso degli anni e le posizioni che nel tempo si sono susseguite hanno portato a risultati diversificati tra loro. Si è infatti di fronte ad una complessa tematica che coinvolge profili di diritto tributario, profili extra-tributari attinenti alle funzioni dello Stato e profili costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva. L'insieme di tutti questi aspetti, che rischiano, in svariate occasioni, di non trovare compatibilità tra loro, ha alimentato posizioni ed interpretazioni diverse che richiedono di essere attentamente analizzate per poter condurre il ragionamento e per poter giungere ad un giudizio nei confronti di questi trattamenti tributari differenziati¹.

Per poter condurre un'accurata e critica analisi del fenomeno è quindi necessario muovere le basi dalla concezione tradizionale che la dottrina ha sviluppato, per poi prenderne le distanze,

¹ I risultati a cui sono pervenuti i vari autori sono molto diversi tra loro. Come si avrà modo di approfondire, la visione tradizionale vede con sospetto e negativamente i trattamenti di favore considerandoli un'anomalia degli istituti del diritto tributario (per tutti, Cfr., GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino 1956, p. 174 ss, 229 ss); le evoluzioni successive hanno invece indagato diversamente la materia e sono giunti ad una piena ammissibilità di queste (per tutti, Cfr., FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992). Non si nega comunque che gli istituti agevolativi presentino problematiche tuttora irrisolte e che attengono principalmente ai profili costituzionali. Il legislatore infatti, alla luce degli artt. 3 e 53 della Costituzione (Cfr., *Infra*, cap.2), deve garantire la parità di trattamento alle eguali situazioni, senza consentire alcuna disparità. In quest'ottica, le agevolazioni tributarie possono creare attriti con gli articoli citati, soprattutto nei casi in cui queste diventino veri e propri *privilegi* per taluni contribuenti senza una solida giustificazione (Cfr. BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, II ed., Cedam, Padova, 2015, p. 63 ss.)

sia perché non ha portato ad una chiara definizione del fenomeno, sia per la gerarchia delle fattispecie che ha creato a corollario del ragionamento, sia perché non più in linea con le funzioni che l'attuale Stato moderno deve svolgere e che può raggiungere solo mediante la spesa pubblica e quindi, implicitamente, attraverso il prelievo fiscale e la sua redistribuzione.

Le affermazioni fin qui svolte trovano riscontro negli approcci che il legislatore tributario italiano ha avuto negli anni in tema di agevolazioni fiscali: si è passati da fasi di completa chiusura nei confronti di queste a periodi di eccessivo permissivismo in materia.² Tali momenti trovano infatti giustificazione nelle concezioni che, nel corso degli anni, sono state sviluppate: le fasi di completa chiusura corrispondono ad una visione negativa del fenomeno, al punto di arrivare, erroneamente, a considerare le agevolazioni tributarie al pari dei fenomeni evasivi o elusivi, alla quale sono susseguiti tentativi di riordino e contenimento delle fattispecie; le fasi di massima espansione, susseguite alle prime, ma con ulteriori successivi ripensamenti da parte del legislatore, poggiano le basi sulla visione dello Stato interventista. Si deve però segnalare che entrambe le posizioni risultano egualmente insoddisfacenti: lo è la prima perché non si può pensare alla completa dismissione delle agevolazioni quali strumenti a disposizione dello Stato per garantire l'uguaglianza e il benessere sociale; lo è la seconda perché conferisce al legislatore una libertà impositiva, ovvero non impositiva, troppo elevate con la possibilità, non così remota, di condurre ad autentiche posizioni di ingiustificato vantaggio³.

Le problematiche che possono sorgere relativamente alle posizioni di *ingiustificato vantaggio* non si esauriscono all'interno della normativa italiana, ma si inseriscono all'interno del contesto europeo. I trattamenti tributari di favore rischiano infatti di entrare in contrasto con i principi comunitari che impongono la libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali e con le regole a presidio della concorrenza tra i vari Stati membri in funzione del mercato

² LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 401 ss. Scrive l'autore che gli approcci del legislatore si sono "caratterizzati da vistose oscillazioni tra fasi di lassismo e momenti di aprioristica chiusura". Sono state di regola concesse, sotto la spinta dei più svariati motivi, esenzioni, detrazioni, riduzioni e altri regimi di favore per varie situazioni di fatto. Ma a queste fasi di massima apertura talora sono subentrati ripensamenti, segnalando i regimi tributari di favore come lesivi dell'uguaglianza tributaria.

³ LA ROSA S., *Ivi*. p. 402 ss. Entrambe le posizioni si rivelano inadeguate alla luce del principio di uguaglianza: da un lato perché lesiva del principio di universalità ed eguaglianza tributaria, dall'altro perché portano alla creazione di agevolazioni che, sopravvivendo alle loro originarie giustificazioni, conducono a situazioni di autentico privilegio.

comune. L'art. 107 del TFUE⁴ stabilisce che “...sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”⁵. La definizione di aiuti di stato, proprio per la sua formulazione, trova sicuramente delle comunanze con le agevolazioni fiscali, ma, allo stesso tempo, vi sono divergenze o diversità nell'ambito applicativo. Si rifletta ad esempio sul fatto che le agevolazioni fiscali riferiscono anche a soggetti diversi dalle imprese o dalle produzioni, oppure che le agevolazioni, in svariate occasioni, sono riferite ad una generalità di beneficiari e non solo a determinate e selezionate categorie di contribuenti; infine, le agevolazioni non hanno il solo scopo di favorire taluni contribuenti, ma di attuare politiche redistributive per garantire adeguati livelli di benessere. Per tutte queste ragioni e per il non adeguato spazio che la normativa europea troverebbe nel presente lavoro, ci si limiterà a proseguire la trattazione sulla base della normativa e della dottrina italiana⁶.

Alla luce di quanto detto e dell'uniformità e parità di trattamento che lo Stato dovrebbe garantire negli anni e nel raggiungere i suoi fini, tenendo conto anche dei principi costituzionali che presiedono al suo funzionamento e delle implicazioni a livello sovranazionale, è doveroso riuscire ad arrivare ad una visione di tale fenomeno condivisa e riconosciuta e, per fare questo, è necessario procedere dalle posizioni che in materia si sono susseguite nella storia della Repubblica, analizzandole e prendendone eventualmente le distanze, mediandole con le accresciute funzioni dello Stato e con gli interessi che questo deve perseguire e che sono tutelati dalla Costituzione.

⁴ Già art. 87 del Trattato CE.

⁵ La nozione di aiuto di stato che si ricava dalla norma si compone di quattro caratteristiche essenziali. L'aiuto di stato attribuisce un vantaggio economico al beneficiario e, incidendo sugli scambi fra Stati membri, porta a falsare la concorrenza; il vantaggio creatosi è imputabile allo Stato o alle risorse statali; il beneficiario è rappresentato da un'impresa o una produzione; infine, vi è un carattere di selettività a favore di talune imprese o di talune produzioni. Cfr. INGROSSO M. TESAURO G., a cura di, *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, Jovene Ed, Napoli, 2009, p. 377 ss. Si noti che le osservazioni dell'Ingrosso sono riferite all'art. 87 del Trattato Ce, ma, vista la sua formulazione, queste non cambiano se si riferisce all'art. 107 del TFUE.

⁶ L'accento alla normativa europea e alla materia degli aiuti di stato risulta comunque utile per far comprendere al lettore che, sotto determinati punti di vista, non è possibile limitare il discorso alle sole fonti nazionali.

La concezione “classica” del fenomeno può essere analizzata, dal punto di vista tradizionale, sulla base delle opere di numerosi autori, ma la più emblematica si rintraccia negli studi di A.D. Giannini⁷.

Le agevolazioni fiscali vengono studiate sotto un particolare punto di vista: la trattazione si limita al fenomeno delle esenzioni e successivamente, a corollario, il discorso viene ampliato alle altre fattispecie. Già questa prima analisi evidenzia un primo problema: la trattazione restringe il fenomeno ad una sola possibile sua manifestazione e porta ad una visione troppo ristretta paragonata alla sua complessità. Non solo, ma è da segnalare che non si arriva ad una chiara definizione delle esenzioni o delle altre fattispecie, bensì si giunge, per tramite di un ragionamento induttivo, ad indagare le altre diverse manifestazioni. Si aggiunge poi che con tale impostazione si rischia di assegnare una “gerarchia” alle forme di trattamento di favore, gerarchia che, secondo lo scrivente, non è concepibile: tutte le formulazioni che permettono trattamenti fiscali di favore sono differenziate alla luce delle molteplici esigenze dello Stato e in base agli scopi che si vogliono raggiungere, ma non è possibile tipizzare una fattispecie agevolativa “per eccellenza” e, da questa, giungere a definire le altre.⁸

L'uso spesso impreciso della terminologia da parte del legislatore, frutto delle diverse posizioni dottrinali e di molteplici contributi spesso non scientifici, ma politici e propagandistici⁹, è sintomatico della confusione che aleggia sul tema delle agevolazioni tributarie: i vari contributi, per quanto sia da riconoscersi sicuramente il merito di aver tentato

⁷ GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino 1956, p. 174 ss, 229 ss.; *ID*, *Istituzioni di diritto tributario*, 9^a ed., Giuffrè, Milano 1965, p. 121 ss. I riferimenti fatti non si possono ritenere esclusivi, ma ben rappresentano la visione dottrinale classica in tema delle agevolazioni. Per ulteriori fonti si veda MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, 8^o ed., Utet, Torino 1989, p. 344 ss.; DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, vol. I, Giuffrè, Milano 1987, p. 19 ss.

⁸ A supporto di quanto detto si consideri che il fenomeno si compone di una molteplicità di eterogenee figure e che, in molti casi, lo stesso legislatore etichetta i fenomeni con terminologie scorrette. Sul punto, LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 406.

⁹ FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 9, 2013, p. 763 ss. L'articolo ruota intorno a posizioni dottrinali che hanno portato ad una deriva interpretativa dell'art. 53 Cost. Poiché non è possibile parlare di agevolazioni fiscali senza coinvolgere il principio di capacità contributiva, tali elaborazioni hanno contribuito a distorcere anche la problematica ora in esame. Un approfondimento della tematica sarà sviluppato nel capitolo successivo.

di indagare a fondo il problema, non hanno portato a risolvere i vari problemi definitivi e applicativi. Non si nasconde però che questo punto di arrivo sia troppo complesso per questo lavoro, ma anche, in generale, per la stessa dottrina. L'aver cercato negli anni di identificare, dizionario alla mano, ogni possibile casistica ha avuto infatti il solo risultato di restringere il campo d'indagine perdendo di vista la vera analisi scientifica: al di là, infatti, dei significati letterali delle parole, è necessario riuscire a cogliere un comune denominatore alle diverse fattispecie che possono presentarsi sotto la generica categoria delle "agevolazioni tributarie"¹⁰.

Approfondendo la questione, secondo la dottrina tradizionale, le esenzioni, punto di partenza dello studio del fenomeno, sono eccezioni alla norma, sono deroghe rispetto ad una normale disciplina tributaria e, come tali, sottraggono a tassazione situazioni che, in assenza di uno specifico esonero, sarebbero tassate. Le esenzioni sono quindi espressione di una ragione che confligge con la *ratio* del tributo¹¹; ragione che trova giustificazione in fini estranei al diritto tributario e attinenti ad aspetti economici, sociali, politici. Alla luce del significato attribuito alle esenzioni, da queste si distinguono le esclusioni, le quali delimitano il campo applicativo del tributo alla luce di principi propri dell'ordinamento tributario. Esse quindi adattano i principi che ispirano il tributo alle varie situazioni di fatto e, in tal modo, circoscrivono l'ambito applicativo. Siffatta visione non può però oggi ritenersi esaustiva e comunque valida sotto molteplici punti di vista. In primo luogo essa considera il fenomeno come una "anomalia" del sistema e, a questa, si aggiunge poi la successiva produzione normativa che ha creato una molteplicità di figure che non possono essere ricondotte a queste due tipologie. Non di meno è da considerare l'evoluzione storica dello Stato e delle sue funzioni che congiuntamente hanno portato ad una inidoneità della concezione classica ad essere definizione dei trattamenti agevolativi¹². Sul finire del XIX secolo, con riferimento ai problemi di giustizia distributiva e di uniformità dell'imposizione, comincia a cambiare la posizione assunta dalla dottrina in tema di agevolazioni tributarie. I progressi della scienza finanziaria, da un lato, e la mutata visione dello Stato, che da garante dell'uniforme distribuzione degli oneri fiscali ha assunto funzioni di controllo e di guida dello svolgimento

¹⁰ LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 407 ss. Focalizzare il problema sulla sola terminologia rende un contributo in soli termini di ermeneutica giuridica, mentre, per poter fornire un contributo scientifico e di orientamento, è necessario spostarsi sui contenuti tipici di determinate soluzioni normative.

¹¹ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 2 ss.

¹² LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Ed., Milano, 1968, p. 25 ss; FICHERA F., *Op. Cit.*, p. 5 s.

della vista economia e sociale del Paese, dall'altro, hanno posto in evidenza come anche l'attività tributaria possa cooperare attivamente al perseguimento dei fini extra-fiscali dell'ente pubblico. Tale particolare configurazione dell'attività tributaria era già nota alla dottrina dell'epoca, ma assumeva un carattere di pura eccezionalità per rimediare a situazioni che altrimenti non avrebbero trovato soluzione¹³. Le finalità extra-fiscali cominciarono ad assumere un ruolo più importante nell'imposizione, passando da mera eccezionalità e particolarità ad essere legittime, pur derogando al principio di giustizia distributiva e di uguaglianza. Sono sorte così, intorno alla metà del ventesimo secolo, teorie fondate sulla c.d. finanza funzionale, secondo le quali il ricorso all'imposizione non dovrebbe essere guidato esclusivamente dall'esigenza di copertura della spesa pubblica, bensì da fini extra-fiscali che, di volta in volta, l'ente pubblico si propone, al fine di massimizzare l'occupazione dei fattori produttivi, per controllare l'inflazione, per redistribuire le ricchezze e garantire un livello di benessere congruo ad ogni cittadino. Tutte queste modificazioni *esogene* hanno portato ad incrementare le critiche intorno alla formulazione tradizionale delle agevolazioni, la quale non più si adattava alle esigenze ed alle funzioni dello Stato. Si è quindi indotta la dottrina ad indagare i trattamenti tributari di favore sotto altri profili, partendo dal presupposto di piena ammissibilità della rilevanza delle questioni extra-tributarie.

Il primo successivo e sostanziale contributo si discosta dalla concezione tradizionale criticando, da un lato, la visione delle agevolazioni come norme del tutto eccezionali rispetto ai principi del diritto tributario e dell'ordinamento in generale e, dall'altro, confutando la visione di "deroga per eccezione" alla normale disciplina del singolo tributo¹⁴. Si ritiene inaccettabile la posizione di estraneità di esenzione ed esclusione dal diritto tributario e si pone l'accento su principi propri a fondamento del fenomeno, giustificati dalla Costituzione della Repubblica e che rappresentano il normale potere legislativo in ambito tributario. Relativamente all'aspetto eccezionale, la concezione tradizionale rinveniva nel fenomeno agevolativo delle norme del tutto eccezionali e quindi, a norma dell'art. 14 delle disposizioni

¹³ Si considerino ad esempio le esenzioni concesse per popolare zone fortificate o di importanza strategica. Cfr. PERTILE A. *Storia del diritto italiano*, II ED., vol. 2, parte I, Torino, 1897, p. 477.

¹⁴ FEDELE, A., Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, Morano, Napoli, 1966 p.98 ss; LA ROSA, S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Ed., Milano, 1968, p.191 ss; MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali*, in Digesto, IV Ed., p.84 ss. Non si deve ritenere esaustiva l'elencazione fornita in quanto tale posizione è stata sostenuta anche da molti altri illustri autori.

preliminari del codice civile, non suscettibili di interpretazione analogica¹⁵. Il dibattito dottrinale ha fortemente criticato la qualificazione delle esenzioni e, più in generale delle agevolazioni, come norme del tutto eccezionali che derogano ai principi propri dell'ordinamento e del diritto tributario. Permanendo comunque l'idea che le esenzioni si presentino come deroghe all'ordinamento, non si ammette più che le agevolazioni siano norme di per sé eccezionali, in quanto rispondenti comunque a proprio principi, non subordinati a quelli del sistema tributario. La posizione assunta pone l'accento sull'aspetto derogatorio: una cosa è qualificare come derogatorio il rapporto che si crea tra due norme, altra è qualificare come derogatoria, singolare o speciale una norma. L'esistenza di una deroga non comporta che la norma sia eccezionale, e speciale¹⁶; anzi, tali deroghe sono costanti nell'ordinamento e rappresentano il presupposto necessario per raggiungere specifici fini a cui lo Stato ed i privati sono tenuti in ossequio alla Costituzione.

Da questa prima impostazione si può dunque giungere ad una conclusione di fondo: posto che la deroga è un fenomeno normale e costante, i concetti di esenzione e, più in generale, di trattamenti agevolativi, trovano loro specifico fondamento nel carattere relazionale. Non è dunque possibile catalogare le agevolazioni come deroghe ed eccezioni *in re ipsa*, bensì in relazione ad altre norme ed in ossequio a principi, diversi da quelli tributari, ma non subordinati a quest'ultimi. Per superare questa *impasse* creatasi e per giungere ad un lavoro scientifico è dunque necessario abbandonare le categorizzazioni chiuse e ristrette come ad esempio "eccezioni", "norme speciali o singolari", per attenersi a qualificazioni più neutre come "trattamenti differenziati e derogatori"¹⁷.

¹⁵ L'intento dell'art. 14 delle Preleggi è quello di evitare, o meglio, bloccare qualsiasi espansione delle ragioni che sono alla base di norme eccezionali, derogatorie rispetto all'ordinamento complessivo. Vedendosi nelle norme eccezionali delle contraddizioni e delle antinomie all'interno del sistema si vuole, in tal senso, evitare il dilagare delle discipline speciali extra-codice con il tentativo di riportare ad unitarietà tutta la normazione. Cfr. FICHERA F., *Op. Cit.*, p. 9 ss. Al fine del presente lavoro è opportuno evidenziare che la differenziazione di norma speciale/singolare e derogatoria non è così immediata, ma riveste un'importanza fondamentale. Si deve segnalare che, la posizione più idonea in materia sembra essere quella espressa dal Paladin (Cfr. PALADIN L. *Il principio costituzionale d'eguaglianza*, Giuffrè Ed., Milano, 1965, p. 195 ss.). Per un approfondimento, *Infra*, cap. 2, par. 3. Per norma eccezionale si dovrebbe intendere solamente quella che deroga e si pone in contrasto ai principi generali dell'ordinamento e non anche ad un'altra norma.

¹⁶ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 12 ss.

¹⁷ Idem, *Ibidem*.

Una seconda risposta dottrinale è poi giunta a criticare la netta distinzione attribuita alle esenzioni rispetto alle agevolazioni in generale. Come già si è avuto modo di dire, le esenzioni erano considerate il tipico strumento agevolativo e queste si contrapponevano all'imposizione fondandosi su ragioni estranee al tributo; da queste poi venivano distinte le esclusioni il cui scopo era delimitare l'ambito di applicazione del tributo.

La critica mossa pone l'accento sul fatto che non sia possibile distinguere, sul piano strutturale, le esenzioni rispetto alle esclusioni e, più in generale, rispetto agli altri strumenti tributari. Si ammette, anzi, che qualsiasi distinzione sia frutto della successiva interpretazione; non quindi su un piano di struttura formale, bensì su un piano soggettivo, interpretatorio e, dunque, non idoneo nella definizione scientifica del concetto¹⁸.

A conclusioni non dissimili sono poi pervenuti altri autori focalizzandosi sul profilo funzionale delle agevolazioni¹⁹. Partendo dal presupposto che esenzioni ed esclusioni, nonché, volendo ampliare il ragionamento, le agevolazioni in generale portano ai medesimi effetti, cioè minor tassazione, ovvero non-tassazione, la distinzione tra le varie fattispecie può essere ricercata solamente sul piano funzionale. Vengono quindi richiamati gli interessi e i valori giustificatori, l'oggettiva funzione delle agevolazioni, nonché l'interpretazione che rileva nelle agevolazioni una deviazione del sistema. Riprendendo la prima critica improntata, si arriva a concludere che esenzioni ed agevolazioni non si differenziano sugli effetti, ma sull'oggettiva funzione attribuitagli dall'ordinamento: non si può più condividere la posizione tradizionale che distingue le esclusioni, basate su esigenze economico-fiscali dalle esenzioni che trovano fondamento in esigenze politiche-tecniche, ma la distinzione può essere fatta solo sul diverso interesse che viene tutelato con uno o con l'altro strumento²⁰. Nelle esenzioni l'interesse alla conservazione delle ricchezze del contribuente diviene meritevole di tutela e

¹⁸ Idem, *Ibidem*; FEDELE, A., *Profilo dell'imposta Op. Cit*, p. 98 ss. La posizione di Fedele cerca di porre un punto di arrivo sulla questione: esenzioni ed esclusioni si traducono entrambe in una non tassazione e dunque, sotto il profilo soggettivo, si traducono in un non-dovere. La distinzione è un aspetto successivo che pone le basi sull'interpretazione e sulla distinzione dei principi giustificativi delle diverse fattispecie. È comunque necessario giungere ad una successiva differenziazione.

¹⁹ LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 407 ss

²⁰ LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Ed., Milano, 1968, p. 143 ss. Secondo l'autore, l'interesse tutelato dalle esclusioni è un riflesso dei limiti in cui gli interessi del fisco sono assunti a valori giuridici, mentre nelle esenzioni esso è autonomo valore giuridico volto a conservare la ricchezza del contribuente.

quindi il legislatore vi accorda una protezione²¹; le esclusioni, invece, rappresentano solamente una delimitazione della sfera applicativa del tributo. Si noti che tale impostazione ha il merito di riuscire ad andare oltre e di riferire alle esenzioni una funzione di sovvenzione fiscale indiretta in denaro²² e questo rappresenta il fulcro di tutto il dibattito successivo che equipara le esenzioni a sovvenzioni statali indirette e attribuisce alle esclusioni un valore di sola delimitazione del tributo ancorché per motivi politici e sociali, cioè extrafiscali.

Le posizioni fin qui viste²³ hanno sicuramente il merito di aver confutato una concezione critica e talvolta “evasiva” del tema, ma, allo stesso tempo, non hanno risolto completamente il problema di inquadrare correttamente e scientificamente il fenomeno all’interno del diritto tributario. Molti infatti sono i problemi che lasciano aperti.

La prima critica basata su profili strutturali lascia irrisolto il problema di distinguere le varie fattispecie una volta chiarito che, qualunque strumento si utilizzi, questo porta a niente di diverso dalla “non tassazione”; in aggiunta, la neutra qualificazione che viene assegnata ai diversi istituti agevolativi porta a confondere questi ultimi con altri strumenti tributari ordinari estranei a quest’ambito e che conducono ai medesimi effetti.

La seconda posizione, che considera i profili funzionali, non riesce comunque a fornire adeguati criteri definitivi e riconduce il fenomeno al normale potere impositivo del legislatore.

Volendo però andare alla base del problema, risulta ancora evidente un ancoraggio alla concezione tradizionale dal momento in cui si continua ad indagare il fenomeno solo dal punto di vista delle esenzioni e delle esclusioni. Vi sono altre forme di agevolazione fiscale quali ad esempio tassazioni sostitutive, dilazioni di pagamento, definizioni agevolate, deduzioni e detrazioni e non considerarle nel dibattito scientifico limita fortemente un possibile superamento dei problemi tuttora aperti.

Tutto questo dibattito sulla differenziazione ha rivestito e tuttora riveste una notevole importanza sotto il profilo giurisprudenziale, ma è cambiato il punto di vista. Differenziare le esclusioni dalle esenzioni portava, in passato, alla possibilità di estendere i campi applicativi

²¹ Si è quindi in una situazione di conflitto tra fisco e contribuente che si risolve assumendo a valore giuridico l’interesse del contribuente.

²² LA ROSA S., *Ivi*, p. 160 ss. Assumere a valore giuridico l’interesse del contribuente implica la sostanziale uguaglianza se, al posto dell’esenzione, fosse attribuita una certa somma di denaro di pari importo al tributo prelevato.

²³ Tali impostazioni dottrinali si ritengono sufficientemente esaurienti per confutare la visione tradizionale e, allo stesso tempo, rappresentano il fulcro attorno al quale hanno ruotato i vari dibattiti dottrinali.

di queste norme alla luce dell'articolo 14 delle preleggi. Oggi il problema è posto su un altro fronte. Avendo infatti definito il ruolo della deroga (intesa non come deroga all'ordinamento, ma ad altre norme), si ammette la piena ammissibilità dell'estensione. Estensione che trova fondamento e limite sul fronte dell'uguaglianza tributaria e dell'eguale trattamento delle eguali situazioni. Oggi dunque, riuscire a riconoscere ed a distinguere un'agevolazione permette di analizzare il beneficio che tale trattamento implica, ma soprattutto di valutare se tale beneficio sia legittimo. Si assiste quindi a giudizi che vertono principalmente sulla rimozione di agevolazioni o sull'estensione dei benefici a soggetti prima non ammessi, il tutto per garantire uguaglianza e parità di trattamento. Poiché però il problema è relativo all'uguaglianza e ai principi costituzionali, si rimanda al secondo capitolo.

2. *Una nuova e complessa definizione.*

Come si è avuto modo di illustrare nel precedente paragrafo, la classica definizione del fenomeno fornita dalla dottrina tributaria italiana è da ritenersi ormai superata: da un lato risulta essere lacunosa e troppo settoriale per poter definire appieno l'ampia fattispecie delle agevolazioni tributarie; dall'altro essa non è più allineata con l'incremento dei compiti assegnati allo Stato moderno. Il superamento di questa concezione è ormai chiaro a tutta la dottrina successiva, ma non si è ancora avuto modo di approdare ad una definizione chiara ed indiscutibile. I successivi dibattiti, dopo aver confutato quanto affermato dalla tradizione, hanno portato a nuove definizioni sulla base di profili funzionali e strutturali, ma anch'esse peccano sotto taluni aspetti.

Ciò che emerge dalle critiche successive fonda le proprie basi su due concetti che si ritengono indiscutibili. Da un lato, le agevolazioni tributarie non sono più da considerarsi come anomalie del sistema o, come hanno erroneamente sostenuto alcuni autori, fenomeni istitutivi di autentici privilegi e di interessi personalistici. La loro funzione non è quella di evitare una determinata tassazione per assenza dei presupposti impositivi, bensì di tutelare determinate situazioni che hanno la necessità di essere giuridicamente protette. Dall'altro, i tributi, e quindi le agevolazioni, costituiscono il fondamento principale per l'azione dello Stato e della spesa pubblica e, come tali, essi si rivelano essere tra gli strumenti più duttili e sensibili in ordine al perseguimento delle finalità dell'ordinamento.

Il quadro che ne emerge risulta allo stesso tempo essere ancora poco chiaro: non si è ancora in grado di distaccarsi completamente dalla visione tradizionale che considera principalmente le sole esenzioni ed esclusioni e, dall'altro lato, si arriva a delle definizioni che, sotto taluni punti di vista, aprono una strada verso una più chiara definizione, sotto altri, invece, accentuano o creano numerosi nuovi problemi. Quel che però si comincia a vedere con chiarezza è che non tutte le fattispecie che propongono trattamenti differenziati possono oggi considerarsi agevolazioni tributarie, ma, soprattutto, che il fenomeno non può essere analizzato se non in rapporto al contesto di riferimento, alle altre norme e con il sistema impositivo nel suo complesso.

Per affrontare il problema della definizione del concetto di agevolazione fiscale appare emblematico il lavoro proposto dal Fichera²⁴: confutando la dottrina tradizionale e analizzando il dibattito dottrinale successivo, egli giunge a definire le agevolazioni tributarie come "strumenti tributari sottrattivi, derogatori rispetto a quelli ordinari, più favorevoli per determinate fattispecie e con propri principi promozionali". La definizione proposta risulta

²⁴ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 56 ss.

essere complessa e forse lontana da quanto ci si aspetta; in realtà, essa rispecchia pienamente il problema della complessità dei trattamenti tributari agevolativi. In questo paragrafo si cercherà quindi di analizzare a fondo la definizione proposta con alcuni rilievi critici.

a) *“Le agevolazioni come trattamenti tributari sottrattivi, derogatori rispetto a quelli ordinari”*

Il primo problema da affrontare per inquadrare il fenomeno concerne il fatto che esistono trattamenti derogatori che possono essere sottrattivi o additivi portando rispettivamente ad un vantaggio per il contribuente o ad uno svantaggio di questi in favore dello Stato. La presenza di diversi regimi e i loro diversi risvolti impone preliminarmente di affrontare il problema di quali strumenti debbano essere ricompresi e quali esclusi dalle agevolazioni. Problema sicuramente non facile visti i numerosi strumenti utilizzati dal legislatore: troviamo infatti regimi derogatori, regimi “sanzionatori”, regimi sostitutivi, dilazioni di pagamento, crediti d’imposta, e così via. Le posizioni dottrinali sotto questo aspetto si sono divise nel tempo e, da una parte, si sono posti coloro i quali ritengono che si rientri nel campo delle agevolazioni fiscali anche nel caso di strumenti sostitutivi, ovvero penalizzanti per il contribuente, dall’altro, coloro i quali ritengono che i trattamenti tributari, per essere agevolativi, possano essere esclusivamente sottrattivi. La tesi che si sostiene è che non sia possibile parlare di trattamenti tributari agevolativi in ogni caso nel quale vi sia un diverso trattamento impositivo rispetto a quello ordinario, cioè che non si possa includere tra le agevolazioni quegli strumenti tributari sostitutivi o additivi che comportano per il contribuente una maggiorazione dell’imposta dovuta o una non-variazione nel *quantum* dovuto²⁵. Le penalizzazioni, infatti, trovano una diversa *ratio* rispetto alle agevolazioni. Il loro fondamento sta nell’evitare l’uso, da parte del contribuente, di comportamenti scorretti e di strutture giuridiche non idonee con il

²⁵ LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 410 ss. Per individuare elementi comuni alla fattispecie è necessario indagare il “profilo di ordine funzionale”: le agevolazioni corrispondono infatti a “surrogati” di finanziamenti pubblici diretti, ovvero “spese pubbliche implicite”, o “spese fiscali”. Ne discende quindi che le discipline tributarie diventino, oltre a strumenti di prelievo, “veicoli per l’erogazione di spesa pubblica”. Per tale ragione, i trattamenti tributari per essere agevolativi non possono essere penalizzanti o ininfluenti per il contribuente e, allo stesso tempo, non possono considerarsi solo alla stregua della “minore tassazione” o della “non-tassazione”, ma debbono ricomprendersi anche i rinvii della tassazione, gli sgravi, le sospensioni d’imposta, le rateazioni dei pagamenti e i crediti d’imposta.

solo fine di ottenere benefici fiscali che non dovrebbe conseguire²⁶. Si consideri ad esempio la maggiorazione Ires prevista per le c.d. società di comodo. L'art. 2, co. 36 quinquies del d.l. 138/2011 prevede che alle società non operative di cui all'art. 30 della l. 724/1994 si applichi "una maggiorazione Ires pari a 10,5 punti percentuali". Tale disposizione presenta un evidente carattere derogatorio, ma non potrà essere ricompresa all'interno delle agevolazioni fiscali in quanto difetta del carattere di *favor* fiscale. Al contrario, si presenta come una (ingiustificata) penalizzazione per i (soli) soggetti Ires²⁷.

Per essere considerate tali, le agevolazioni hanno quindi carattere *derogatorio* in senso tecnico; esse cioè implicano una relazione – di tipo sottrattiva – rispetto ad una norma ordinaria, che in assenza della norma derogatoria farebbero rientrare la fattispecie all'interno della normale disciplina. Il tutto traducendosi, quindi, in un trattamento differenziato rispetto all'ordinario²⁸. Già con questa prima parte di definizione emerge con chiarezza un aspetto importante della tematica: non è possibile parlare di agevolazioni se non come concetto relazionale che coinvolge la norma derogatoria e la norma derogata. Non è quindi possibile parlare di soli trattamenti tributari differenziati, ma di trattamenti tributari differenziati, in rapporto al sistema impositivo e alle norme che lo compongono. Ed è proprio l'aspetto relazionale che permette di distaccarsi dalla visione tradizionale del fenomeno: guardando alle sole agevolazioni non è possibile non concludere che il carattere derogatorio sia ininfluenza. Esse portano solo ad una minore, ovvero nulla tassazione e quindi non si distinguono dagli altri trattamenti tributari di favore. Ma se il problema è quello di distinguere ciò che è agevolazione da ciò che non lo è e se, contemporaneamente, si vuole determinare il sistema ordinario, allora il carattere derogatorio è essenziale, considerando però la deroga né in senso di eccezione, né in senso di unico criterio distintivo. Il carattere relazionale, quindi, impone di

²⁶ INGROSSO M. TESAURO G., a cura di, *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, Jovene Ed, Napoli, 2009, p. 54 ss.

²⁷ La disposizione in esame è stata contestata da numerosi autori in quanto, benché la Corte Costituzionale abbia dichiarato infondata la questione, si evidenzia in essa una violazione degli art. 3 e 53 della Cost. senza una ragionevole ratio. Per tutti, cfr. BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, II ed., Cedam, Padova, 2015, p. 741 ss.

²⁸ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 57 ss. Si deve però evidenziare che non tutti i trattamenti sottrattivi hanno carattere derogatorio. Si pensi ad esempio a tutti i componenti passivi del reddito d'impresa i quali, pur essendo istituti sottrattivi, non derogano ad alcuna norma. Per altro verso, invece, sono derogatorie tutte le variazioni negative o positive rispettivamente dei componenti attivi e passivi del reddito.

valutare il problema sotto più prospettive e sotto diversi ordini di aggregazione: la deroga, irrilevante sotto un punto di vista, diventa criterio distintivo se si ragiona sulla sua appartenenza ai trattamenti ordinari o a quelli agevolativi.

b) “più favorevoli per determinate fattispecie”

Per ritenersi tali, le agevolazioni fiscali devono presentarsi come trattamenti sottrattivi o sostitutivi che permettano una diminuzione dell'imposta dovuta o una dilazione temporale nel pagamento di questa rispetto al regime ordinario. Per raggiungere questo scopo le modalità possono essere varie e diversificate, ma ciò che le accomuna è lo scopo: minor tassazione, ovvero una sospensione temporanea o definitiva dell'obbligazione tributaria.

È necessario infatti sottolineare che non tutti i trattamenti sottrattivi che derogano ad una disciplina ordinaria portano ad una imposizione più vantaggiosa. Nei casi di esclusioni o esenzioni d'imposta, il nuovo regime sottrattivo è di immediato rilievo e si traduce in una tipologia d'imposizione più favorevole rispetto all'ordinaria; diverso è invece il caso dei regimi sostitutivi in quanto può accadere che, con riferimento al regime ordinario, il contribuente debba versare un'imposta più elevata. La nuova disciplina deve quindi essere confrontata con quella ordinaria e solo in presenza di una minore tassazione per quella specifica fattispecie si avrà un'agevolazione tributaria.

Anche questo secondo criterio di definizione risulta però essere necessario ma non sufficiente per giungere ad una chiara definizione del fenomeno. Vi sono infatti regimi sottrattivi, derogatori e più favorevoli che non sono da ricomprendersi nell'ambito delle agevolazioni bensì alla normale concorrenza di formazione del tributo.

c) “con principi propri in funzione promozionale”

Essere trattamento derogatorio e più favorevole rispetto al normale trattamento tributario risultano essere condizioni necessarie per parlare di agevolazione fiscale, ma non sufficienti. Insieme portano a definire l'agevolazione tributaria solo se vi è una giustificazione al nuovo regime differenziato e se questa trova fondamento in una funzione promozionale. La presenza di uno scopo certo o, detto in altri termini, di una funzione permette, insieme ai concetti già approfonditi, di giungere ad una completa distinzione tra ciò che è agevolazione fiscale e ciò che, pur avendo caratteri simili a queste, non lo è. Si comprende bene comunque che il carattere promozionale, preso a sé, come negli altri casi, non è sufficiente a dare una definizione del fenomeno. Le finalità promozionali, extrafiscali, dirigistiche possono essere alla base di comuni trattamenti fiscali ordinari sottrattivi che nascono per ragioni di capacità contributiva o di tecnica tributaria e che nulla hanno a che vedere con le agevolazioni. È

quindi necessario che anche queste ragioni, sintomatiche della materia indagata, siano viste con riguardo alla singola fattispecie impositiva, alla luce dell'ordinario sistema di tassazione in modo tale da poter distinguere ciò che è agevolazione da ciò che è solamente un trattamento sottrattivo.

3. Difficoltà di pervenire ad una chiara definizione delle singole tipologie agevolative. Un denominatore comune.

L'analisi fin qui condotta ha fatto emergere i numerosi problemi connessi alla tematica delle agevolazioni fiscali e della loro definizione. Un primo problema coinvolge l'aspetto storico del fenomeno: nate principalmente come esclusioni ed esenzioni d'imposta, le agevolazioni hanno visto una notevole espansione nelle loro tipologie assumendo le più svariate forme quali crediti d'imposta, deduzioni, detrazioni, dilazioni di pagamento, regimi sostitutivi e sospensioni temporanee o definitive dell'obbligazione tributaria²⁹. Non solo; sempre sotto un profilo di evoluzione storica si è passati dal vedere nelle agevolazioni un fenomeno particolare, eccezionale e, a volte, erroneamente, al limite dell'evasione e dell'elusione fiscale ad una visione pienamente ammissibile, anzi essenziale ed irrinunciabile dell'ordinamento in vista degli scopi che lo Stato deve perseguire e raggiungere in ossequio alla Costituzione.

²⁹ Il legislatore ha introdotto negli anni nuove e diverse forme di agevolazioni tributarie. Una prima tipologia di agevolazioni, che incide sul *quantum*, può essere suddivisa al suo interno in base al meccanismo con cui si opera la riduzione. Si avranno così agevolazioni che impattano direttamente sull'imposta e agevolazioni che vi impattano indirettamente, andando a variare i parametri di quantificazione quali aliquota e base imponibili. Attengono quindi al primo gruppo le riduzioni d'imposta, in base alle quali si applica una determinata percentuale di riduzione dell'imposta normale, le detrazioni e l'imposizione in misura fissa; attengono invece al secondo le riduzioni dell'aliquota da applicare; appartengono infine al terzo meccanismo indiretto le riduzioni della base imponibile, le deduzioni, gli abbattimenti e le forfettizzazioni dell'imponibile. Altra categoria, attinente all'incidenza sull'*an debeatur*, si compone di sgravi (raramente concessi), esenzioni ed esclusioni. Infine, vi è una terza categoria, all'interno della quale si inseriscono quei trattamenti tributari che incidono sul momento impositivo. Rientrano in questa tipologia le sospensioni d'imposta e le sostituzioni del presupposto. Queste tre categorizzazioni trovano una comunanza nel fatto che la norma agevolativa impatta internamente sulla struttura del singolo tributo. A queste vi si contrappongono i regimi sostitutivi che si realizzano con la modifica della complessiva disciplina impositiva della fattispecie da agevolare. Cfr. ZENNARO R., *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV Ed., p. 64 ss. Per quanto questa distinzione sia corretta, non si ritiene sia utile approfondirla e specificarla più nel dettaglio. Si noti infatti che il legislatore, negli anni, ha utilizzato sempre nuove terminologie che spesso si sono rivelate imprecise e fuorvianti (Cfr., LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 406). Per tale ragione è utile poter identificare il momento o il presupposto su cui impattano le agevolazioni tributarie, ma non si ritiene di dover approfondire la questione in quanto, ai fini del presente lavoro, non contribuirebbe ad aggiungere rilevanza scientifica.

Cambiando quindi lo scenario di riferimento si è aperto un ampio dibattito dottrinale che ha cercato di fornire un'adeguata definizione del fenomeno. Il primo autorevole contributo ha posto l'accento sull'aspetto derogatorio del fenomeno: vero è che le agevolazioni sono fenomeni derogatori, ma, in questo ambito, la deroga non rappresenta una disciplina speciale, singolare, del tutto priva di ogni possibilità di vedersi ampliata a fattispecie simili; essa quindi rappresenta un normale modo di essere del sistema tributario e dei principi che lo presiedono. Una seconda critica si è mossa dalla netta distinzione assegnata alle esenzioni ed alle esclusioni rispetto alle agevolazioni in generale e ha sottolineato l'impossibilità di giungere ad una tale differenziazione se non su un secondo piano di analisi, e cioè, sull'interpretazione. Si giunge a definire le agevolazioni sulla base dei medesimi effetti cui esse conducono. Infine, una terza analisi ha analizzato il fenomeno sotto il profilo del fine, distinguendo fini tipici del diritto tributario da fini c.d. extrafiscali.

Tutte le elaborazioni hanno però mostrato la loro debolezza per il fatto di aver trattato il fenomeno sotto specifici aspetti e da un determinato punto di vista, tralasciando gli altri. Il problema di fondo sorge, quindi, dalla natura relazionale delle agevolazioni fiscali rispetto alle norme tributarie ordinarie e ai diversi piani di aggregazione tra i due aspetti, facendo emergere che ciò che singolarmente appare come agevolazione, sotto un altro punto di vista non lo è e vice versa.

I problemi endogeni ed esogeni che caratterizzano il fenomeno hanno quindi contribuito a portare a definizioni parziali del fenomeno, corrette sotto determinati punti di vista, ma incomplete ponendosi sotto altra visuale. Si è quindi cercato di vedere il fenomeno in tutte le sue prospettive contemporaneamente e questo ha portato ad una definizione completa ma anche sufficientemente complessa. Definire le agevolazioni come "trattamenti tributari sottrattivi, derogatori rispetto a quelli ordinari, più favorevoli per determinate fattispecie e con principi fondamentali" non risulta di immediata comprensione ma riesce a cogliere complessivamente l'essenza del fenomeno e le sue specificità. Per quanto complessa e articolata, anche questa definizione non è esente da possibili critiche e non può ritenersi un punto di arrivo.

Se si considera il fenomeno impositivo in generale e i suoi scopi, quindi prelievo e spesa fiscale, insieme alle funzioni che lo Stato moderno deve svolgere per garantire l'uguaglianza dei suoi cittadini, emerge con sufficiente chiarezza che le agevolazioni tributarie, sotto uno specifico punto di vista attinente al profilo extra-tributario, sono un'implicita spesa pubblica redistributiva, come se lo Stato rinunciasse ad un determinato prelievo a fronte di una successiva erogazione sotto forma di spesa pubblica.

Per quanto articolato e complesso sia il fenomeno, le varie interpretazioni che si sono susseguite negli anni hanno fornito ampi contributi scientifici di analisi e non si può negare che, nonostante l'analisi sia stata condotta sotto specifici punti di vista, essa abbiano contribuito a far emergere specifiche caratteristiche del fenomeno che, in quanto relazionale, richiede di considerarle contemporaneamente tutte assieme.

Tali prime osservazioni non debbono però essere considerate conclusive in quanto le agevolazioni fiscali, proprio perché tipiche del sistema tributario e proprio per il carattere di deroghe in relazione a queste, soggiacciono a principi costituzionali quali uguaglianza e capacità contributiva. Il rapporto tra il fenomeno in esame e tali principi ha fatto sorgere negli anni numerosi dibattiti dottrinali e giurisprudenziali e ha portato a risultati molto diversificati³⁰.

Giunti a questo punto, potrebbe sembrare conveniente illustrare le varie tipologie di trattamenti derogatori cui il contribuente può godere. In realtà, alla luce delle difficoltà definitorie e delle innumerevoli e a volte errate terminologie adottate dal legislatore, tale scelta porterebbe solo ad una elencazione poco scientifica e irrilevante ai fini del presente testo.

³⁰ Si veda il capitolo seguente che si concentra esclusivamente su questi aspetti.

4. Tentativi di riforma delle agevolazioni fiscali: necessità di monitoraggio e di riordino

Nonostante l'ormai chiara posizione della piena ammissibilità delle agevolazioni fiscali per perseguire gli scopi dello Stato, nel corso degli anni il fenomeno ha portato a non pochi problemi ai quali si è cercato, in più occasioni, di porre rimedio. Le fasi di completa chiusura sul tema hanno lasciato spazio a successive ampie proliferazioni in materia agevolativa sotto la spinta dei più svariati intenti³¹. Con l'abuso di questo strumento si è passati quindi a vedere nelle agevolazioni tributarie una distorsione del sistema tributario ed, erroneamente, a considerarlo un fenomeno al pari dell'evasione, a confondere le varie tipologie sotto i più svariati nomi e a creare autentiche situazioni di privilegio, ovvero di contrarietà alla progressività del sistema complessivo.

Proprio per porre rimedio all'innumerabile produzione legislativa caratterizzata, il più delle volte, da intenti politici o comunque esterni alle norme che presiedono l'ordinamento tributario si è cercato di porre rimedio con la riforma tributaria del 1971³². Riforma che avrebbe dovuto "limitare drasticamente le esenzioni e le agevolazioni" alla luce della teoria che vedeva in questo ambito "uno degli aspetti più gravi del nostro sistema tributario"³³.

Obiettivo della L. 9 ottobre 1971, n. 825, di delega al governo per la riforma, era quello di "Limitare nella maggior possibile misura (...) le deroghe ai principi di generalità e di progressività d'imposizione"³⁴. Emerge quindi chiaramente un giudizio critico sulla materia agevolativa dovuto al proliferare di esenzioni, eccezioni e regimi di favore che hanno contribuito a generare un sistema irrazionale.

³¹ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 258. Per il sistema tributario italiano, come del resto negli altri sistemi comparabili, le agevolazioni hanno rappresentato e tuttora rappresentano un problema: sono numerose, poco omogenee e non facilmente individuabili. Nel tempo il legislatore ha quindi cercato di porre ordine nella materia attraverso operazioni di riordino.

³² PACE A., *Le agevolazioni Fiscali, profili procedurali e processuali*, Giapicchelli Ed., Torino, 2012, p.3 s. La riforma del 1971 rappresenta il primo momento di specifica attenzione che il legislatore ha posto sulla tematica; con questa riforma si è cercato di riorganizzare un sistema caotico e distorsivo procedendo ad una consistente riduzione delle agevolazioni ed ad una sostituzione di quelle che ancora avessero una giustificazione con crediti d'imposta.

³³ Cfr, CAMERA DEI DEPUTATI, *Relazione ministeriale al disegno di legge di Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*, V Legislatura, Atto n. 1639, Roma 1969, par. 1, p. 1

³⁴ Art. 9. L. 9 ottobre 1971, n. 825.

Con la riforma si prevedeva di ridurre consistentemente il numero ed il peso delle agevolazioni e di sostituire, sotto forma di buoni o crediti d'imposta, quelle agevolazioni le cui "finalità perseguite sussistono tuttora"³⁵. La stessa Delega si proponeva poi di mantenere in essere quelle agevolazioni che fossero "tuttora" giustificate e relative a determinate materie ben specificate all'interno della delega stessa.

Gli obiettivi imposti dalla delega si presentavano non semplici, sia per la vastità del fenomeno da normare, sia per la vaghezza della terminologia usata, che per i numerosi interessi in gioco che tale riforma avrebbe toccato e forse proprio queste difficoltà hanno condotto al fallimento del primo tentativo di riforma³⁶.

L'unico marginale risultato è stato il decreto delegato sulle agevolazioni, il DPR n. 601 del 1973³⁷. Esso però non riguarda tutte le agevolazioni in vigore nell'ordinamento e non ha soppresso, ovvero modificato quelle contenute nei singoli tributi. Le principali modifiche o coordinamenti introdotti riguardano le c.d. agevolazioni a "carattere oggettivo" quali ad esempio il trattamento degli immobili e del personale dipendente della Santa Sede, l'assegno del Presidente della Repubblica, gli immobili appartenenti agli enti pubblici territoriali, le agevolazioni per l'agricoltura, quelle a favore del Mezzogiorno, ecc³⁸.

³⁵ Cfr, CAMERA DEI DEPUTATI, *Relazione ministeriale al disegno di legge di Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*, V Legislatura, Atto n. 1639, Roma 1969, par. 15, p. 37 ss. Emerge quindi chiaramente la volontà del legislatore della riforma: una chiara preferenza per i crediti d'imposta rispetto alle esenzioni o alle deduzioni e una netta eliminazione di quelle agevolazioni che non fossero più giustificate. Sul punto, FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 259.

³⁶ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 262. I contributi che avrebbero dovuto sostituire parte delle agevolazioni fiscali sotto forma di buoni o crediti d'imposta non sono stati istituiti sotto nessuna forma; il progetto di riordino "è rimasto sulla carta". La drastica riduzione si è ridotta ad un parziale coordinamento mentre rimanevano in essere consistenti apparati agevolativi spinti da motivazioni non più valide, ovvero diverse da quelle a fondamento del sistema tributario.

³⁷ PACE A., *Le agevolazioni Fiscali, profili procedurali e processuali*, Giapicchelli Ed., Torino, 2012, p. 4. Il fallimento della Legge Delega sta proprio nelle parole della relazione illustrativa al DPR 601/73: "Il presente decreto va considerato come un complesso di norme destinate ad evitare un vuoto per il periodo di tempo che lo separa dalla legge organica sugli incentivi", Cfr. MINISTERO DELLE FINANZE, *Relazione allo schema di decreto legislativo che disciplina le agevolazioni tributarie*, cit., par. 4.

³⁸ DPR 601/1973, artt. 1-43

Permaneva ancora, dopo l'emanazione del DPR, un sistema disorganico e scoordinato, ma, fatto ancora più sconcertante, riprese una produzione normativa in materia senza alcun criterio unificante³⁹ e sempre sotto la spinta dei più svariati interessi considerati meritevoli di tutela.

Il primo fallito tentativo di riordino della disciplina agevolativa e la continua successiva produzione legislativa hanno portato ad un secondo tentativo di riforma negli anni '90: con la legge 29 dicembre 1990 n. 408, collegata alla finanziaria per il 1991, venne approvata una delega al governo per la revisione delle agevolazioni tributarie⁴⁰.

Con la nuova riforma si prevedeva, in primo luogo, la sostituzione delle agevolazioni con crediti o buoni d'imposta imponendo, al contempo, che la loro concessione fosse vincolata e limitata agli importi stanziati preventivamente nel bilancio dello stato⁴¹. Veniva poi disposto il mantenimento delle vigenti agevolazioni fiscali qualora, alla data di approvazione del decreto, le finalità di queste fossero ancora esistenti e conformi a specifici indirizzi⁴². Conformità ovviamente da intendersi come coerenza con i principi Costituzionali, con specifici obiettivi di politica economica, sociale e culturale e, contemporaneamente, in linea e compatibilmente con gli indirizzi della Comunità Europea⁴³.

Si prevedeva inoltre un limite temporale, definito e specifico, per il mantenimento delle agevolazioni, fossero esse costituite dai nuovi crediti d'imposta di cui alla lettera a) o dalle agevolazioni di cui alle lett. b); limite che doveva essere congruo al raggiungimento degli obiettivi di politica economica nazionale⁴⁴. Si disponeva infine che, per l'applicazione dei benefici di cui alle lett. a), b) e c), l'ammontare massimo degli stanziamenti non potesse superare l'importo del cinquanta per cento dell'allora attuale onere⁴⁵. Veniva così analizzata la tematica delle mancate entrate dello Stato così da poter stimare il costo delle agevolazioni

³⁹ PACE A., *Le agevolazioni Fiscali, profili procedurali e processuali*. Sul punto, FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 263; Giapicchelli Ed., Torino, 2012, p. 4. Risultato finale dell'operazione svolta è stato l'aumentare della normativa di riferimento delle agevolazioni che, oltre ad essere nella legislazione istitutiva dei singoli tributi e nella miriade di leggi relative a regimi fiscali delle più diverse materie, si ritrova anche nell'allora nuovo DPR.

⁴⁰ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 264. La nuova delega riprendeva il disegno di riforma del 1971 presentando però alcune novità.

⁴¹ L. 29 dicembre 1990, art. 17, co. 1, lett. a).

⁴² Idem, *Ivi*, lett. b).

⁴³ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 266 s.

⁴⁴ L. 29 dicembre 1990, art. 17, co. 1, lett. c).

⁴⁵ Idem, *Ivi*, lett. d).

fiscali e si prevedeva la realizzazione di una relazione analitica delle agevolazioni fiscali esistenti e del relativo “costo” alla data del 31 dicembre 1990.

Con il secondo tentativo si è cercato di porre rimedio al primo fallimento ma allo stesso tempo sono state introdotte alcune importanti novità⁴⁶. Tra queste vale la pena ricordare i tentativi di quantificazione e di ridimensionare l'intero fenomeno, riferendosi al concetto di “costo” per lo Stato pari all’“ammontare degli stanziamenti previsti” e la dismissione della proposta di concessione di “contributi” nella convinzione che il sistema dei buoni d'imposta sia più equo rispetto alle sovvenzioni dirette.

Tutti i buoni propositi di questa seconda legge delega non trovarono però attuazione⁴⁷ e la delega contenuta nella legge 408/1990 rimase inattuata. Ostacolo principale può essere riscontrato nel troppo vasto ambito di riferimento: la delega riferiva infatti alle “disposizioni in materia di esenzioni, agevolazioni tributarie e di regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo”, ma anche a “disposizioni recanti agevolazioni o regimi agevolativi riconducibili a caratteristiche strutturali dei tributi”⁴⁸. Di fatto non si è giunti ad una completa definizione del problema ed ad un riordino della disciplina⁴⁹ e si sono mescolate tematiche agevolative con tematiche relative alla sola “erosione fiscale” e che nulla hanno a che vedere con le prime⁵⁰.

⁴⁶ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 270. “L’insieme dei principi e criteri direttivi della delega ripropone così l’obiettivo della riforma tributaria del 1971 volto a contrarre drasticamente l’area dei trattamenti agevolativi”.

⁴⁷ PACE A., *Le agevolazioni Fiscali, profili procedurali e processuali*, Giapicchelli Ed., Torino, 2012, p. 4 s.

⁴⁸ LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 421 ss. È pienamente condivisibile la posizione affermata secondo la quale si siano creati “inconvenienti” dal “confuso accostamento, in una medesima delega, di tipologie disciplinari e finalità regolamentari, profondamente diverse ed eterogenee”. Conferire infatti una delega così ampia non poteva che portare ai risultati della prima delega.

⁴⁹ Idem, *Ivi*. L’assenza di una chiara normativa definitoria della questione impediscono di giungere ad una riorganizzazione unitaria della disciplina.

⁵⁰ LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 405.

Anche recentemente il legislatore ha tentato di re-intervenire nella materia delle agevolazioni tributarie, ma i risultati attesi con questi ultimi interventi non sono giunti⁵¹.

Alla luce dei vari interventi tentati (e falliti) nella storia della Repubblica, emerge quindi una comune caratteristica che sarà fondamentale tenere in considerazione nel caso di un nuovo proposito di riforma: la necessità di giungere ad una chiara definizione e la volontà di superare interessi personalistici e politici. Definendo correttamente la problematica (e quindi riuscendo a scorporare le agevolazioni fiscali dai fenomeni di sola erosione fiscale) e riuscendo a superare interessi e tutele che non sono direttamente concesse dall'ordinamento tributario, bensì da ragioni politiche o di interessi personalistici, sarà possibile intervenire e armonizzare la materia.

⁵¹ PACE A., *Le agevolazioni Fiscali, profili procedurali e processuali*, Giapicchelli Ed., Torino, 2012, p. 6 s. il terzo tentativo di riforma è contenuto nella delega n. 80 del 7 aprile 2003 e il quarto nel disegno di legge delega approvato il 29 luglio 2011.

5. L'importanza di stabilire se si è in presenza di agevolazioni tributarie o meno. Il problema della disparità di trattamento.

Come si è avuto modo di illustrare nei precedenti paragrafi, lo studio del fenomeno agevolativo ha rivestito notevole importanza nel panorama del diritto tributario. Le posizioni susseguitesì, i tentativi di riforma e di riorganizzazione dei trattamenti di favore evidenziano un ampio interesse del legislatore, della dottrina e della giurisprudenza a porre ordine ad una materia che, in più occasioni, è stata classificata come frammentata, complessa e come fonte di disuguaglianza. Riuscire ad assegnare il giusto valore e a riconoscere se si sia al cospetto, o meno, di un'agevolazione tributaria ha risvolti tutt'altro che teorici e definitivi ed involge profili costituzionali di elevato spessore.

L'analisi fin qui svolta ha permesso di illustrare la *ratio* a fondamento dei trattamenti di favore, così come la loro giustificazione all'interno di uno Stato di impronta "interventista" e sociale che vede, tra le sue funzioni, il raggiungimento di fini extra-tributari al fine di garantire un adeguato livello di benessere a tutti i cittadini. La definizione proposta dal Fichera non lascia dubbi sui "propri principi" e sulla funzione "promozionale" delle agevolazioni, ma mantiene aperto il dibattito per il carattere di "trattamenti derogatori, più favorevoli". In altri termini e, semplificando la questione, si sta cercando di porre l'attenzione su un fatto di non poca rilevanza. Si considerino due contribuenti, A e B che si trovino in un'identica situazione. Alla luce dei principi che governano l'ordinamento si dovrebbe presupporre che, anche dal punto di vista tributario, A e B dovranno essere assoggettati allo stesso sistema impositivo. Si supponga ora che, a seguito dell'introduzione di un'agevolazione tributaria, il contribuente B si trovi ad essere assoggettato ad una minore imposizione rispetto al contribuente A. Il problema e la rilevanza delle agevolazioni tributarie risiede proprio nei termini appena descritti in quanto il carattere derogatorio e più favorevole porta ad una disparità di trattamento di due situazioni uguali. Valutare la presenza di un'agevolazione tributaria ha quindi, come diretto scopo, quello di capire se si è in presenza di un trattamento di favore, e se questo sia o meno giustificato.

Il lettore consideri il seguente caso. Si ipotizzi una società di capitali Alfa che si occupi della gestione di un istituto di cura e consegua un reddito di 100 ed una ONLUS Beta che si occupi della stessa attività e che consegua il medesimo reddito. L'introduzione di agevolazioni fiscali a favore degli enti non lucrativi di utilità sociale permette a Beta di essere sottoposta ad una imposizione fiscale nettamente inferiore alla società Alfa. Il problema che si pone è il seguente. È corretto che Alfa e Beta siano trattati, a parità di reddito e di situazione, con due modalità differenti? In altri termini, è fondato il presupposto che permetta il trattamento

agevolato di Beta e non di Alfa? Ed è anche chiara la risposta affermativa, alla luce delle diverse finalità di Alfa e Beta.

Il lettore consideri invece il seguente caso. Ai sensi dell'art. 30 della legge 724/1994 ai soggetti Ires considerati non operativi si applica, tra l'altro, una maggiorazione dell'aliquota Ires di 10,5 punti percentuali. In questo secondo caso, tralasciando tutti i problemi tuttora irrisolti della norma accennata, non si è in presenza di una agevolazione, ma di una penalizzazione di un contribuente che, a seguito di congetture matematiche prestabilite, si trovi ad essere classificato come società di comodo. In tale caso, oltre all'assenza di un trattamento di favore, non si tratta di stabilire se questo trattamento è conforme e giustificato rispetto al trattamento previsto per una diversa società nella medesima situazione, in quanto, anche la seconda, si vedrebbe aumentare l'aliquota Ires al pari della prima⁵². Lo scopo quindi di una penalizzazione fiscale, a differenza di una agevolazione, è quello di evitare e disincentivare comportamenti del contribuente non in linea con l'ordinamento e con le sue strutture.

Nei termini accennati, si comprende bene la portata e la rilevanza di definire correttamente gli istituti agevolativi. Essi infatti disciplinano in modo diverso situazioni che, in assenza di tali istituti, troverebbero identica disciplina. Non solo. La diversa disciplina prevede un trattamento più favorevole rispetto a quello ordinario ed è quindi necessario valutare se, ed in quali casi, il vantaggio che si viene a creare sia giustificato ed ammissibile.

Le risposte a tali domande non possono prescindere dall'analisi dei profili costituzionali che attengono al fenomeno agevolativo e, in particolare, allo stretto e complesso rapporto tra gli articoli 3 e 53 della Costituzione.

⁵² È pur vero che la norma menzionata pone non poche problematiche per la differenziazione posta tra soggetti Ires e Irpef in quanto i secondi non sono soggetti alcuna maggiorazione entrando nel regime delle società non operative. La differenza, non così esplicita, parrebbe risiedere nella progressività dell'Irpef. Dovendo infatti dichiarare il reddito minimo previsto, il contribuente soggetto Irpef vedrà aumentare l'aliquota marginale. Diverso è il caso di un contribuente Ires che, in assenza della maggiorazione prevista, si vedrebbe applicata l'aliquota proporzionale al reddito minimo.

Capitolo II: Fondamenti e limiti costituzionali alle agevolazioni fiscali.

1. Introduzione al capitolo; 2. Art. 53 della Costituzione: capacità contributiva; 3. Art. 3, co. 1 della Costituzione: uguaglianza formale; 4. Il giudizio di legittimità costituzionale; 5. Art. 3 co. 2 della Costituzione: uguaglianza sostanziale.

1. Introduzione al capitolo.

Una volta identificato il concetto di agevolazioni tributarie e cioè, seguendo la definizione proposta dal Fichera, “trattamenti tributari sottrattivi, derogatori rispetto a quelli ordinari, più favorevoli per determinati fattispecie, con princìpi propri in funzione promozionale”⁵³, è necessario indagarne i fondamenti ed i limiti disposti dall’ordinamento. Tali vincoli sono identificati dalla dottrina e dalla giurisprudenza nei princìpi di capacità contributiva e di uguaglianza sanciti dalla Costituzione della Repubblica, rispettivamente negli articoli 53 e 3. L’essere “trattamento derogatorio” impone infatti che venga rispettata la parità di trattamento sancita dall’uguaglianza; la deroga “rispetto al trattamento ordinario” impone di valutare la capacità contributiva ed il valore ad essa assegnata. Il carattere di trattamento “più favorevole” e con “propri princìpi in funzione promozionale” coinvolge sempre un profilo di giustizia distributiva e di uguaglianza, ma da valutare alla luce del comma 2 dell’articolo 3 della Costituzione.

Assumere questi princìpi quali referenti e vincoli costituzionali alle agevolazioni è ormai innegabile, tuttavia vi sono numerosi problemi tuttora aperti relativi alla loro interpretazione.

a) Un primo ordine di problemi attiene all’utilizzo errato dei due princìpi come sinonimi o comunque come l’uno quale specificazione dell’altro. Il problema, come si avrà modo di approfondire, emerge chiaramente nella giurisprudenza ed in particolare nella formulazione delle ordinanze di rimessione alla Corte Costituzionale nelle quali, sovente, il giudice *a quo* lamenta, in merito alle agevolazioni, una congiunta violazione degli artt. 3 e 53 Cost⁵⁴. La formulazione del giudice infatti viene condotta secondo uno schema “binario” considerando la capacità contributiva una specificazione dell’uguaglianza.

⁵³ Cfr. *retro*, cap. 1, par. 2.

⁵⁴ Per tutti, Corte Cost., sentenza 111/2016, sentenza 132/2015, sentenza 6/2014.

Anche dal punto di vista dottrinale non vi è completa chiarezza sul punto e vi sono posizioni che confondono, in materia agevolativa, la valenza dell'uguaglianza con quella della capacità contributiva⁵⁵.

b) Un secondo ordine di problemi, di origine dottrinale, nasce dalle diverse posizioni che sono sorte negli anni nell'interpretazione della capacità contributiva e nel vedere o meno in essa un vincolo ai trattamenti di favore. Vi è da un lato chi considera la capacità contributiva come un vincolo restrittivo a divieto dell'attività tributaria extra-fiscale, da un altro chi non rintraccia nell'art. 53 un limite all'attività impositiva di favore, da un altro ancora chi rintraccia nel citato articolo un vincolo alle agevolazioni e giustifica queste alla luce di una minore ovvero assente capacità contributiva ed infine chi vede nella capacità contributiva un vincolo "macroscopico" a tutela dell'ordinamento complessivo e dei principi che lo governano⁵⁶.

c) Infine, un terzo ordine di questioni attiene alla scarsa rilevanza assegnata dalla dottrina e dalla giurisprudenza all'uguaglianza sostanziale sancita al comma 2 dell'art. 3 della Costituzione. Spesso infatti la dottrina tende a ravvisare in questo comma un principio "programmatico" rispetto a quello "precettivo" del comma precedente, ma, in realtà, è possibile attribuire a questo un vero e proprio potenziale normativo⁵⁷. E tale potere si esplicita anche nella possibilità di contrastare, entro determinati limiti, la necessità di garantire l'"uguaglianza di fatto".

Le varie posizioni che si sono venute ad affermare impongono un'attenta analisi delle problematiche anticipate così da poter fornire una chiara visione del tema.

Si noti infine che uguaglianza e capacità contributiva non sono gli unici vincoli costituzionali alle agevolazioni. Essi riguardano la sola sfera "sostanziale" del fenomeno; dal punto di vista "formale" invece i trattamenti tributari di favore trovano vincolo nell'art. 23 e quindi nel principio di legalità in esso è sancito⁵⁸. La dottrina tributaria è comunque conforme

⁵⁵ MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali*, in Digesto, IV Ed., p. 74 ss.

⁵⁶ Le quattro posizioni dottrinali saranno analizzate approfonditamente nei prossimi paragrafi mediante le seguenti opere: MOSCHETTI F., *Op. Cit.* p.74 ss; LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 417 ss; LA ROSA, S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Ed., Milano, 1968, p. 29 ss; FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 145 ss; UCKMAR V. *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1959, p. 50 ss.

⁵⁷ PALADIN L., *Il principio costituzionale d'eguaglianza*, Giuffrè Ed., Milano, 1965, p. 318 s.

⁵⁸ L'art. 23 Cost. riferisce a "prestazioni patrimoniali imposte", ma non menziona espressamente i trattamenti fiscali di favore. Allo stesso tempo, ammettendo che le agevolazioni discendano e trovino

nell'affermare il vincolo sostanziale, mentre, come già si è avuto modo di accennare e come si discuterà in seguito, si divide nell'interpretazione dei limiti "sostanziali". Per tale ragione tutte le questioni che attengono alla sfera formale delle discipline derogatorie non verranno trattate in questo elaborato.

il loro fondamento nelle norme giuridiche impositive e che queste rappresentino una deroga alla ordinaria disciplina del tributo, risulta chiaro che anch'esse, induttivamente, sono assoggettate alla riserva di legge. Sul punto, MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV Ed., p. 73.

2. Art. 53 della Costituzione: capacità contributiva.

Nella storia della Repubblica le agevolazioni tributarie hanno subito vistosi oscillamenti nelle posizioni assunte dal legislatore. A fasi di completo permessivismo sotto la spinta dei più svariati intenti sono susseguiti numerosi ripensamenti che hanno portato ad un contenimento delle agevolazioni ed a fasi di completa chiusura⁵⁹. Il susseguirsi di tutte queste fasi, frutto principalmente nell'arretratezza del dibattito dottrinale intorno alle questioni di extra-fiscalità, poggiava le basi sull'interpretazione fornita ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva quali primi limiti all'attività normativa derogatoria.

Tralasciando i momenti di massima apertura spesso spinti da intenti "personalistici" che nulla riguardano l'ambito impositivo e che non trovano *ratio* nei principi dell'ordinamento, la completa chiusura verso le agevolazioni tributarie configurava in esse una lesione all'eguale concorso di tutti alle spese pubbliche in funzione della propria capacità contributiva⁶⁰. Diversamente, nei momenti di piena ammissione delle agevolazioni – distinta però dalla massima apertura – queste trovavano giustificazione in una minore, ovvero assente, capacità contributiva del contribuente, tale da rendere doveroso un trattamento differenziato più favorevole.

Ecco quindi che il principio sancito dall'articolo 53 della Costituzione è stato (e tuttora è) referente costituzionale al fenomeno delle agevolazioni tributarie. Ma attorno ad esso la dottrina tributaria ha assunto posizioni diverse, talora concilianti l'una alle altre, ma spesso incompatibili, nel vedere in esso un referente ed un vincolo alla materia.

Il dibattito dottrinale, considerando le sole posizioni maggioritarie, può essere condotto su due distinti piani di lettura tra loro concatenati. Una prima analisi ha posto l'accento sulla presenza o meno di capacità contributiva alle fattispecie disciplinate da norme derogatorie di favore; la seconda ha cercato di illustrare se, ed in quale misura, l'art. 53 possa essere chiamato a limitare la libertà del legislatore di disporre agevolazioni tributarie.

Le fattispecie disciplinate da un trattamento derogatorio trovano una forte relazione con il trattamento ordinario in quanto, in assenza della norma derogatoria, verrebbero assoggettate all'ordinaria disciplina impositiva⁶¹. Si ammette in tal modo che, nell'escludere l'applicazione dell'ordinaria disciplina, vi sia la presenza di capacità contributiva che, per motivi extra-fiscali e per scelte che attengono alla sfera discrezionale del legislatore, deve essere tutelata.

⁵⁹ Cfr. *retro*, cap. I, par. 1.

⁶⁰ LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 416.

⁶¹ Cfr. FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 148

Questa corrente dottrinale pone quindi le basi seguendo un ragionamento “a ritroso”: non si parte dall’agevolazione in sé, ma si conduce il discorso partendo dall’ordinaria disciplina che presuppone capacità contributiva. E poiché le norme derogatorie più favorevoli escludono dall’ordinaria disciplina fattispecie che altrimenti vi sarebbero soggette, si ammette così la presenza di questa. L’esonero o comunque la disciplina derogatoria non trova quindi il suo fondamento in una diversa capacità contributiva, ma in una serie di altri principi rilevanti per l’ordinamento e nel potere discrezionale del legislatore impositivo.

Dello stesso pensiero è anche la Corte Costituzionale: secondo questa infatti, la norma di esonero è “espressamente dettata per sottrarre all’imposizione fattispecie che altrimenti vi sarebbero soggette. Essa perciò presuppone la capacità contributiva all’atto stesso in cui esclude, per motivi extrafiscali, l’applicazione della disciplina ordinaria⁶². Per la corte, la capacità contributiva è quindi un concetto di ricchezza e su questa intervengono scelte del legislatore per ragioni extra-fiscali.

La dottrina però non è conforme nel considerare che le fattispecie disciplinate da norme agevolative presentino una “normale” capacità contributiva. Una posizione diversa sul tema rintraccia la giustificazione ai trattamenti di favore in una ridotta, ovvero assente capacità contributiva⁶³. Il ragionamento è il seguente. Posto che le agevolazioni permettono un trattamento diversificato rispetto a quello ordinario, sorge il problema di analizzare questi trattamenti in rapporto al principio costituzionale di uguaglianza in quanto la loro applicazione potrebbe di fatto costituire un’ingiustificata disparità di trattamento. Quindi, se il problema concerne l’uguaglianza, l’indagine dovrà essere condotta con il raffronto ad un

⁶² Corte Cost. sent. 159/1985 in ambito della sovrainposta comunale sui fabbricati (cd. SOCOF). “Il giudice a quo attacca la disposizione che tassa il reddito tratto dalle unità immobiliari esenti dall’ILOR, il quale dovrebbe considerarsi improduttivo, quindi insuscettibile di prelievo, alla stregua delle previgenti norme di esenzione. L’esenzione tributaria andrebbe quindi costruita come specifica espressione del diniego di capacità contributiva; diniego che, una volta previsto, non potrebbe essere disvoluto dal legislatore fiscale, senza violare un diritto soggettivo del contribuente all’esonero, scaturente, in ultima analisi, dall’art. 53 Cost. Il ragionamento è però viziato alle basi per l’erroneità dell’assunto che la previsione di esenzione dalle imposte debba sempre equivalere ad un riconoscimento legislativo dell’insussistenza della capacità contributiva. Nel caso che qui interessa, la norma di esonero è, invece, espressamente dettata per sottrarre all’imposizione fattispecie che altrimenti vi sarebbero soggette. Essa perciò presuppone la capacità contributiva all’atto stesso in cui esclude, per motivi extrafiscali, l’applicazione della disciplina ordinaria.”

⁶³ MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV Ed., p. 74 ss.

tertium comparationis”⁶⁴ e, in tal caso, tale elemento è costituito dalla capacità contributiva così come sancita al primo comma dell’art. 53 Cost. Secondo tale posizione è solo attraverso il “particolare atteggiarsi” della capacità contributiva che può essere giustificata una diversità di trattamento e quindi l’agevolazione è legittima solo se le fattispecie che va a disciplinare sono caratterizzate da una mancanza di capacità contributiva o, comunque, da una attenuazione della stessa.

In questa seconda formulazione, il problema di uguaglianza diviene quindi un problema di capacità contributiva, che però non può essere intesa alla stregua della “mera forza economica del soggetto”. L’idea di fondo è che la capacità contributiva si interpreti come “attitudine della forza economica <del soggetto> a concorrere alle spese pubbliche”, dove per “attitudine a” si presuppone una valutazione ed un giudizio sull’idoneità della forza economica a raggiungere il fine di “concorso alle spese pubbliche”⁶⁵. Ecco che la capacità contributiva viene impregnata di una qualifica solidaristica che impone il dovere di concorrere alle spese pubbliche e, allo stesso tempo, a seguito ad un giudizio di “attitudine”, qualifica situazioni degne di particolare favore o promozione⁶⁶. Giudizio che dovrà dare rilevanza a particolari situazioni già costituzionalmente protette quali ad esempio la cultura e la ricerca scientifica (art. 9), la famiglia (art. 31), la salute (art. 32) e così via e che porta ad interpretare il principio di capacità contributiva tenendo conto di fattispecie già costituzionalmente protette e che necessitano quindi di un *favor* fiscale.

Alla luce dell’interpretazione fornita, si riconosce che i trattamenti tributari di favore trovino loro giustificazione in una capacità contributiva ridotta, ovvero assente e che questa emerga da una visione dell’art. 53 non considerato a sé stante, bensì in relazione e coerente con le valutazioni e gli indirizzi contenuti nelle altre norme costituzionali. Tuttavia non si ritiene completamente accettabile tale soluzione dottrinale che implica una capacità contributiva qualificata in senso solidaristico.

In primo luogo, assegnare al principio di capacità contributiva valori solidaristici a tutela di situazioni già costituzionalmente rilevanti e valori di ripartizione solidaristici del carico tributario trasforma il principio di capacità contributiva in un programma politico che lascia una troppo ampia discrezionalità al legislatore finendo così per svuotare l’art. 53 della sua

⁶⁴ Cfr. *Infra*, cap. 2, par. 4.

⁶⁵ MOSCHETTI F., *Op. Cit.*, p. 74 s.

⁶⁶ Si risolve così anche il noto problema di esenzione dall’imposta dei redditi minimi che non troverebbe soluzione interpretando la capacità contributiva come forza economica del soggetto a concorrere alle spese pubbliche. Cfr. *Idem*, *Ibidem*.

pregnanza e del suo rilievo quale parametro costituzionale di valutazione delle norme impositive⁶⁷. Esso quindi dovrebbe essere interpretato esclusivamente come una condizione alla contribuzione alle spese pubbliche in base ad indici concretamente rilevatori di ricchezza. Altra obiezione riguarda l'impostazione del ragionamento che viene condotto assimilando il problema di uguaglianza al problema di capacità contributiva. I due principi, come si avrà modo di approfondire nei paragrafi successivi, coinvolgono due concatenate, ma distinte, problematiche: il principio di capacità contributiva sancisce un programma di giustizia distributiva, mentre il principio di uguaglianza impone il rispetto della parità di trattamento e quindi attiene alla sfera dell'eguaglianza distributiva⁶⁸.

Infine, non appare corretta neppure l'assunzione riferita ai giudizi di legittimità costituzionale. In tali giudizi, infatti, il *tertium comparationis* non è rappresentato dalla capacità contributiva in sé. L'elemento di confronto assunto dalla Corte per valutare la legittimità o meno di una data norma non può essere rappresentato da uno stesso parametro costituzionale, ma è rappresentato da altre scelte dell'ordinamento. In particolare, in tema di agevolazioni tributarie, esso può essere visto come una combinazione di indici di ricchezza economica, di modelli impositivi, di finalità economiche e sociali e di esigenze di bilancio. L'elemento terzo e quindi rappresentato dalle norme che sono espressione di specifiche esigenze e finalità e dalle rispettive ratio, ma non dallo stesso principio costituzionale di capacità contributiva⁶⁹. È

⁶⁷ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 145 ss.

⁶⁸ Cfr. LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 401 ss. Per approfondire vedi *Infra*, cap. 2, par. 3.

⁶⁹ Cfr. FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 150 ss., PALADIN L. *Corte costituzionale e principio generale d'eguaglianza*, in Giur. Cost., 1984, I, p.238 ss. Scrive Paladin che nelle motivazioni dei giudizi di uguaglianza non si può "ritenere che sia considerato decisivo il mancato – o pieno – perseguimento di scopi costituzionali rilevanti da parte del legislatore. All'opposto il ragionamento della Corte tende a porre in esclusivo o principalissimo rilievo le incongruenze o le irragionevolezza che viciano le scelte legislative (di differenziazione o di assimilazione) sindacate a confronto con altre scelte operate dalla stessa legge ordinaria (o da fonti normative equiparate)". Pur quando la Corte dichiara fondate o infondate questioni concernenti l'uguaglianza e la capacità contributiva, anche se gli artt. 3 e 53 paiono suscettibili di essere configurati e utilizzati alla stregua di combinati disposti, molto presso la decisione rappresenta un sindacato sulle classificazioni legislative in esame, sindacato che comunque resta ben distinto dall'osservanza o meno dell'art. 53. A riguardo, risultano emblematiche, ai fini di analisi del pensiero della Corte, le sentenze n. 54 del 1980 in tema di addizionale sui contributi di miglioria e n. 149 del 1982 relativa ai limiti di deducibilità degli interessi passivi in materia Irpef.

pur vero che spesso, nei giudizi della Corte in tema di uguaglianza, nel riferirsi alla ratio della norma tributaria presa a confronto si parla di “capacità contributiva specifica”, sicché potrebbe sembrare corretta l’interpretazione assunta dai sostenitori di questa teoria. Ma a ben vedere, si rileva che con tale terminologia non si riferisce al principio sancito dall’art. 53, bensì alle esigenze ed alle finalità che hanno portato al sorgere di tale norma e quindi a quegli indici di ricchezza e a quella pluralità di esigenze fiscali che hanno trovato, o meno, l’attenzione del legislatore⁷⁰.

A conclusione, non si ritiene dunque che le agevolazioni tributarie presuppongano una minore capacità contributiva, bensì che esse siano dettate per sottrarre ad imposizione situazioni che, avendo una normale capacità contributiva, in assenza della norma agevolativa verrebbero tassate secondo l’ordinario sistema previsto. E la loro giustificazione trova fondamento in altri principi ed in particolare in ragioni sociali, economiche, culturali che portano a tutelare il risparmio del contribuente e ad accettare un sacrificio per il fisco che vede ridursi le sue entrate.

Chiarito quindi che nell’ambito delle agevolazioni tributarie si è in presenza di una normale capacità contributiva, è possibile passare al secondo ordine di analisi che riguarda la capacità o meno dell’art. 53 Cost. di essere limite costituzionale alla discrezionalità del legislatore. Ed anche in questo caso le posizioni assunte dalla dottrina sono divergenti, talvolta concilianti, ma spesso diametralmente opposte.

Una prima posizione dottrinale, posta una normale capacità contributiva delle fattispecie disciplinate dalle agevolazioni fiscali, assume che l’art. 53 sia limite costituzionale ai trattamenti tributari derogatori. Limite che dovrebbe impedire qualsiasi forma di attività extrafiscale e che quindi non dovrebbe lasciar spazio alle agevolazioni⁷¹.

Partendo dall’assunto che l’art. 53 imponga a tutti i soggetti di contribuire alle spese pubbliche in base alla loro capacità contributiva e assumendo che i trattamenti tributari derogatori disciplinino fattispecie caratterizzate da una normale capacità contributiva, si dovrebbe vietare qualsiasi forma di agevolazione in quanto in contrasto con l’uniformità di trattamento che l’ordinamento deve garantire. Si assume quindi che qualsiasi forma di attività extra-fiscale non possa essere perseguita dallo Stato il quale deve esclusivamente limitarsi a garantire la parità di trattamento di tutti i cittadini e l’uniformità di imposizione.

Tale posizione è da ritenersi ormai superata. Essa poteva essere apprezzata in passato e soprattutto in quelle fasi storiche che hanno visto nelle agevolazioni degli strumenti che

⁷⁰ Idem, *Ibidem*.

⁷¹ UCKMAR V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1959, p. 50 ss.

potessero condurre a veri e propri privilegi. Le moderne concezioni della finanza pubblica e i nuovi compiti assegnati allo Stato hanno mutato la visione dello Stato stesso passando da una visione neutrale ad una sociale ed interventista che, per garantire l'uguaglianza a tutti i cittadini, ha a disposizione strumenti attinenti all'extra-fiscalità. Strumenti che non sono direttamente tutelati dall'ordinamento, ma che vi trovano tutela indiretta. Attribuire quindi all'articolo 53 della costituzione un limite negativo alle agevolazioni tributarie che vi precluda la loro nascita ed il loro utilizzo risulta incompatibile alla luce delle evoluzioni del diritto tributario e delle finalità extra-fiscali, ormai pienamente ammissibili, che lo Stato deve perseguire⁷².

Una successiva e diversa posizione dottrinale, posto che le agevolazioni tutelano fattispecie caratterizzate da normale capacità contributiva, rileva una completa inidoneità dell'articolo 53 della Costituzione ad essere limite dei trattamenti tributari di favore. Tale principio quindi troverebbe rilevanza esclusivamente nell'affermare la presenza di una capacità contributiva, ma a nulla rileva nel delimitare le agevolazioni tributarie⁷³.

Seguendo il ragionamento della Corte nei giudizi di legittimità, la capacità contributiva è un principio nel momento in cui il suo significato è quello di condizionare la contribuzione alle spese pubbliche in base ad indici concretamente rilevatori di ricchezza. Essa è quindi una regola specifica che trova immediata applicazione nel momento in cui si debba stabilire se e come debba essere trattata una particolare fattispecie. Intesa in tal modo, la capacità contributiva non offrirebbe nessun aggancio alle agevolazioni tributarie e, in particolare, alle loro delimitazioni.

Alternativamente, se si assegna al principio di capacità contributiva un valore di riparto del carico tributario, allora questo si trasforma in un principio politico e programmatico, conferendo massima discrezionalità al legislatore impositivo. Ma in tal senso il principio viene svuotato della sua pregnanza e del suo rilievo quale parametro costituzionale alla stregua del quale valutare la norma impugnata.

Secondo questa visione, una norma di esclusione o di esonero, escludendo dall'imposizione fattispecie che altrimenti verrebbero ordinariamente tassate, presuppone la presenza di capacità contributiva, ma questa a nulla rileva per una eventuale delimitazione degli ambiti soggettivi di applicazione. Le uniche delimitazioni risultano quindi fornite da scelte di altro ordine e grado ed in particolare da considerazioni proprie del legislatore appartenenti alle

⁷² LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Ed., Milano, 1968, p. 29 s.

⁷³ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 145 ss.

sfere sociali, economiche ed extra-fiscali che nulla hanno a che vedere con il principio in esame⁷⁴.

Questa posizione si ritiene corretta, ma parzialmente incompleta. È corretta nell'affermare che la capacità contributiva è presupposto preliminare per la tassazione ordinaria ed anche per i trattamenti derogatori più favorevoli, interpretando il principio contenuto nel primo comma dell'art. 53 della Costituzione come mera forza economica del soggetto alla contribuzione. Ma si ritiene incompleta nel ritenere che la capacità contributiva non sia idonea a porre limiti ai trattamenti di favore in quanto questi troverebbero delimitazione in altri principi e scelte legislative. Tale problema può trovare soluzione nel secondo comma del citato articolo e quindi nei criteri di progressività che informano il sistema tributario⁷⁵.

Le agevolazioni tributarie, alla luce del co. 2 dell'art. 53, trovano delimitazione e sono da ritenersi legittime se, da un punto di vista macroscopico, garantiscono una uniformità di trattamento. Ecco quindi che l'articolo in esame diventa vincolo e limite alle agevolazioni fiscali qualora si sposti in campo d'indagine ad un livello successivo. Non quindi un limite alla singola norma agevolativa, bensì all'insieme di queste che, raffrontate al sistema ordinario e ad un livello di analisi macroscopica, devono garantire al sistema stesso la progressività del carico tributario.

Tale posizione dottrinale, rimanendo in linea con il pensiero della Corte Costituzionale, si concilia con quella precedente e ne supera i limiti, discostandosi dal negare qualsiasi rilevanza dell'art. 53 a rappresentare vincolo alle agevolazioni. Il principio enunciato trova rilevanza nell'accertare la parità di trattamento fiscale e cioè nell'accertare se, ed in quale misura, esso garantisca l'uniformità di imposizione e sulla base di quale criterio questa debba essere realizzata. Lungi dall'ammettere che l'art. 53 sia frutto di rigorose e predeterminate considerazioni che irrigidirebbero il sistema tributario⁷⁶, l'uniformità si intende come soddisfacimento di esigenze di ordine e certezza che l'ordinamento deve garantire. Allo stesso tempo, però, si ammette che tali esigenze possano essere "lese" in base agli obiettivi che lo Stato deve perseguire. È quindi necessario capire se, ed in quale misura, tale lesione possa essere accettabile nell'ordinamento al fine di prevenire situazioni di privilegio non volute dal

⁷⁴ *Idem, Ibidem.*

⁷⁵ LA ROSA, S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Ed., Milano, 1968, p.29 ss.

⁷⁶ LA ROSA, S., *Ivi.* se ogni prestazione tributaria dovesse essere adeguata alla capacità contributiva espressa dalla situazione di fatto che essa colpisce, e se questa capacità contributiva dovesse essere frutto di criteri unitari e predeterminati dalla Costituzione medesima, il sistema non potrebbe ammettere alcun trattamento differenziato di omogenee categorie di situazioni di fatto. E questa posizione confligge ampiamente con la moderna politica economica e sociale dello Stato.

legislatore. Per far ciò si dovrà considerare il vincolo imposto dal secondo comma traslando il discorso su un piano di giustizia tributaria⁷⁷: l'attività extra-fiscale dello Stato diviene allora permessa anche se limita l'uguaglianza di trattamento delle situazioni simili. È quindi un problema di mediazione tra i fini dello Stato interventista e dell'uguaglianza di tutti i cittadini; mediazione che diventa possibile alla luce di quanto espresso dal comma 2 dell'art. 53. Mentre il primo comma, infatti, permette l'attività extra-fiscale e non vi segna alcun limite, il secondo vincola l'attività del legislatore tributario a tutelare l'uniforme distribuzione del carico tributario tra tutti i contribuenti. Si viene così a spostare il fulcro del ragionamento da un piano microscopico (dal singolo tributo) ad uno macroscopico (al sistema tributario) che deve mantenere i criteri di progressività e di uniformità di trattamento. E questo spostamento del campo d'indagine risulta doveroso: l'uniformità di trattamento infatti non deve essere vista alla luce del singolo tributo o della singola deroga, ma del sistema nel suo complesso. E solo così non si parlerà più di illegittimità costituzionale delle singole norme agevolative in violazione del principio di capacità contributiva, ma di necessità di valutare il sistema impositivo complessivo per verificare se questo rimanga in linea con il citato principio.

Siffatta visione ha importanti risvolti nel campo giurisprudenziale, in quanto tende a limitare ampiamente la portata dell'art. 53 nei giudizi di legittimità costituzionale delle norme agevolative. Allo stesso tempo però assegna un valore di guida per il legislatore ordinario che, oltre ai fini sociali, culturali, politici ed extra-fiscali da perseguire, dovrà valutare gli effetti delle norme poste in essere alla luce dell'ordinamento complessivo.

Quest'ultima posizione dottrinale si ritiene permetta di assegnare la giusta valenza al principio in esame in quanto concilia la libertà del legislatore di imporre trattamenti di favore per il perseguimento dei fini-extrafiscali dello Stato senza però ledere la distribuzione del carico fiscale complessivo dei singoli contribuenti.

Si aggiunge poi che questa visione permette di tenere distinto il problema dell'uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost. Spesso infatti si è assistito a posizioni dottrinali che hanno visto nell'art. 53 un mero doppione dell'art. 3 ed hanno portato a svuotare della loro pregnanza i

⁷⁷ Ibidem, Ivi, p. 17. I principi di giustizia distributiva mirano ad ispirare ad un medesimo criterio la disciplina giuridica di situazioni di fatto molto simili, imponendo l'osservanza di una costante proporzione tra una data realtà e la misura dei benefici e dei sacrifici che vengono distribuiti. Essi predeterminano il contenuto della disciplina da dare ai singoli casi e si pongono in funzione della realizzazione di una certa uniformità nella distribuzione dei premi e delle pene. Diversi invece sono i principi che ispirano l'uguaglianza distributiva che si pongono in funzione della formale parità di trattamento.

principi citati⁷⁸. Il principio di capacità contributiva previsto nell'art. 53 sancisce infatti, da un lato, il dovere di tutti di contribuire alle spese pubbliche e quindi è fondamento degli obblighi e delle obbligazioni tributarie derivanti dalle singole leggi impositive; dall'altro, afferma un criterio di distribuzione degli oneri complessivi al fine di garantire regolarità e certezza nell'imposizione. Esso quindi ha una valenza in termini di giustizia distributiva, ma non deve essere assimilato e confuso ai principi di uguaglianza o di solidarietà. Assegnare a questo valori sanciti dagli artt. 2 e 3 della Costituzione non appare corretto, benché sembri possibile. Riferire infatti alla capacità contributiva una valenza di uguaglianza può sicuramente sembrare possibile alla luce del co. 1 dell'art. 53, così come pure con riferimento alla solidarietà, ma non si possono assegnare tali valori alla luce del co. 2. I principi di solidarietà e di uguaglianza trovano sicuramente rilevanza in ambito fiscale ed impositivo, ma non devono essere visti come specificazioni dell'art. 53 e viceversa. Impostare invece il ragionamento in termini di giustizia distributiva permette quindi di scindere il valore dei principi che trovano applicazione in materia di agevolazioni tributarie e che non sono da confondersi quali specificazioni dell'uno negli altri⁷⁹.

⁷⁸ FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, in Riv. Dir. Trib., fasc. 9, 2013, p. 763 ss.

⁷⁹ LA ROSA, S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Ed., Milano, 1968, p. 41.

3. *Art. 3, co. 1 della Costituzione: uguaglianza formale.*

Una volta definito che la capacità contributiva lascia ampia discrezionalità di imposizione al legislatore nell'ambito dei singoli tributi e che questa concerne questioni di giustizia distributiva, è necessario porre l'attenzione ai limiti che l'attività legislativa incontra con riferimento al principio costituzionale di uguaglianza e come questo concorra a tutelare la parità di trattamento fiscale assieme alla capacità contributiva⁸⁰. Prima però di verificare come i commi 1 e 2 dell'art. 3 della Costituzione si prestino a vincolare le agevolazioni tributarie e come questi siano oggetto di analisi nei giudizi di costituzionalità avanti alla Corte, è necessario capire quale sia il corretto significato di uguaglianza previsto dalla Costituzione.

Nato come principio programmatico e rivoluzionario teso ad abolire i privilegi di casta e le situazioni di disparità, esso è divenuto nel tempo principio generale a presidio dell'attività esecutiva e della discrezionalità amministrativa per poi approdare alla funzione di presupposto giustificativo delle leggi e dell'intero sistema normativo statale⁸¹.

Al di là delle varie posizioni dottrinali sostenute nel tempo e delle varie sfaccettature che il principio può assumere nei vari ambiti della vita sociale del Paese in quanto esso ha carattere di universalità⁸², quello che interessa chiarire è che tale principio non ispira alla giustizia "in quanto tale", bensì alla sola generalità di tutti i cittadini, o meglio, di tutte le classi omogenee di rapporti; esso ha quindi lo scopo di "condanna delle infondate differenziazioni, disinteressandosi delle iniquità di ogni altra natura"⁸³.

Ne discende che, in materia di agevolazioni, il riferimento al principio di uguaglianza non riguarda "il mancato rispetto delle regole" o il mancato perseguimento di scopi costituzionali presi a parametro, bensì "le incongruenze e le irragionevolezza che viziano le scelte legislative di differenziazione poste a confronto della stessa legge ordinaria. È quindi possibile rintracciare nei giudizi della Corte Costituzionale un'analisi a schema "ternario" e cioè di una norma rispetto ad un'altra norma con riferimento al principio di uguaglianza⁸⁴. Quanto affermato è rintracciabile nelle sentenze della stessa Corte costituzionale; si veda ad

⁸⁰ LA ROSA, S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Ed., Milano, 1968, p. 61 ss.

⁸¹ PALADIN L., *Il principio costituzionale d'eguaglianza*, Giuffrè Ed., Milano, 1965, p. 151 s.

⁸² Il principio di uguaglianza non attiene solo alla sfera economica. Esso trova rilevanza e sancisce l'uguaglianza di sesso, di razza, di diritti e doveri. L'universalità del principio non può però trovare spazio in questo lavoro in quanto lo scopo è quello di analizzare il principio in funzione dell'ordinamento tributario e della valenza che esso assume in rapporto ai trattamenti tributari derogatori.

⁸³ PALADIN L., *Op. Cit.*, p. 164.

⁸⁴ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 167 s.

esempio alla sentenza 111/2016 in materia di agevolazioni per immobili gravati da vincoli “indiretti” di interesse storico ed artistico, ed ancora alla sentenza 6/2014 in materia di imposta di registro, oppure alla 275/2005 in materia di individuazione dei comuni colpiti dal sisma del novembre 1980. In tali sentenze, ma, più in generale, in tutte quelle che riferiscono al sindacato di legittimità costituzionale in tema di agevolazioni fiscali, si evince un chiaro schema di ragionamento ed una linea unitaria di pensiero della corte⁸⁵.

In problema dell’uguaglianza raffrontata alle agevolazioni tributarie non riguarda solamente una questione di uguale trattamento a situazioni omogenee, ma coinvolge anche un problema di uguaglianza sostanziale sancito dal secondo comma dell’articolo 3. Il problema può quindi essere posto nella seguente formula: posto che due situazioni sono ritenute omogenee dal legislatore, è possibile che queste vengano trattate diversamente e quale è la giustificazione a questa differenziazione? Alla luce del primo comma tale problema troverebbe come unica soluzione quella di dichiarare l’illegittimità di questa “presunta” disparità di trattamento, ma la questione è molto più ampia se analizzata attraverso il comma 2⁸⁶.

Vista la complessità che coinvolge l’interpretazione dell’articolo citato, il ragionamento viene suddiviso analizzando distintamente i due commi. Tale distinzione si rende necessaria anche alla luce delle varie posizioni dottrinali che si sono affermate sul tema in quanto si rileva che la dottrina maggioritaria tende a non considerare il secondo comma in ambito agevolativo, rilevando in esso un principio programmatico che nulla ha a che vedere con le agevolazioni tributarie⁸⁷. La distinzione appare poi rilevante anche dal punto di vista giurisprudenziale in quanto, se si osservano le sentenze della Corte, si rileva che i giudizi di uguaglianza costituzionale, fondandosi su valutazioni di verifica dell’omogeneità delle situazioni rimesse al giudizio, implicano un ragionamento basato esclusivamente sul primo comma.

Con la formula “*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.*” il legislatore costituente ha posto una massima garanzia di legalità delle funzioni esecutive ed ha inteso un imperativo di giustizia dell’attività di creazione del diritto. Essa quindi fissa un limite all’attività legislativa⁸⁸, ma tale limite non deve intendersi come riferito ad uno specifico gruppo di materie (come potrebbe pensarsi alla luce delle

⁸⁵ Cfr., *Infra*, cap. 2, par. 4.

⁸⁶ Cfr., *Infra*, cap. 2, par. 5.

⁸⁷ PALADIN L., *Il principio costituzionale d’eguaglianza*, Giuffrè Ed., Milano, 1965, p. 319.

⁸⁸ PALADIN L., *Op. Cit.*, p. 153 ss.

specificazioni enunciate), ma come un vincolo alla funzione legislativa ordinaria⁸⁹ e che obbliga il legislatore a “disciplinare in modo eguale le situazioni eguali”.

L’uguaglianza formale sancita nel primo comma non trova però una immediata applicazione. “La legge è uguale per tutti”, infatti, non rappresenta in sé una disciplina identica per quell’intera fattispecie, ma è norma comune a qualunque situazione che obiettivamente non richieda o non consenta una regola differenziata. Ne consegue quindi la necessità di un sindacato di uguaglianza qualora si presentino situazioni che pur appearing simili risultino disciplinate in diversa maniera, in quanto l’ordinamento stesso non definisce implicitamente i caratteri di omogeneità delle situazioni, ma indica una direttiva, un obbligo da seguire.

Il sindacato di uguaglianza non concerne norme generali ed universali, ma trova applicazione in quelle norme definite “personali” e in quelle “speciali, di esclusione, derogatorie”. Tralasciando il discorso delle norme personali già chiaro in dottrina, la questione delle norme speciali-derogatorie assume qui una notevole rilevanza in quanto le agevolazioni tributarie sono trattamenti derogatori rispetto all’ordinario sistema impositivo.

Il problema dell’uguaglianza impone una questione di giustificatezza e di ragionevolezza delle norme “speciali” e per poter condurre l’analisi è necessario specificare cosa si intenda per norma “speciale-derogatoria” e norma generale. La dottrina tributaria ha cercato, con molti problemi, di definire questi due aspetti ed è approdata a due distinte definizioni. La prima distingue le norme speciali da quelle generali secondo un metro quantitativo, in base cioè alla massa dei rapporti che regola; la seconda, maggioritaria, definisce speciali quelle norme che spezzano la consequenzialità logica legislativa data dalle norme generali. Tali visioni risultano però essere insufficienti e scarsamente utili ai fini del giudizio di uguaglianza formale. Definendo invece le norme speciali ed eccezionali come deroghe, non ai principi generali dell’ordinamento, bensì alle norme generali che disciplinano quella specifica fattispecie, si perviene ad una utile classificazione delle due tipologie e a riscontrare l’omogeneità delle situazioni che è presupposto fondamentale per il giudizio di uguaglianza. In tale prospettiva, la deroga non si ha solo in quegli isolati casi di rottura e contraddizione interna del sistema che portano a disciplinare diversamente situazioni eguali, ma, e soprattutto, in tutti quei casi in cui “una norma riguardi una singola parte di un insieme di rapporti, limitando l’espansione di altra norma potenzialmente atta a regolare i rapporti medesimi nel loro complesso”⁹⁰. Ed il fatto, quindi, che si possa accertare con criteri logici e testuali la forza espansiva di quest’ultima disciplina basta a qualificare la prima norma come

⁸⁹ Idem, *Ivi*, p. 170.

⁹⁰ PALADIN L., *Op. Cit.*, p. 189 s.

“di eccezione” e a ricomprenderla, insieme alla norma ordinaria in una classe di rapporti giuridicamente comuni.

Con tale impostazione risulta possibile inquadrare correttamente il problema e verificare se ricorrano i presupposti per sindacato di costituzionalità, cioè se vi sia la ragionevolezza e la giustificatazza della norma speciale-derogatoria⁹¹.

Si osservi che, nei termini espressi poc'anzi, le questioni di uguaglianza formale riguardano l'ambito della ragionevolezza e non della giustizia distributiva delle leggi che trova invece fondamento nelle questioni di uguaglianza sostanziale. L'eguaglianza formale impatta su problemi di giustificatazza di una data norma rispetto ad una disciplina per qualche verso omogenea, cioè giuridicamente suscettibile di essere messa a confronto; la giustizia distributiva, invece, in quanto attiene alla proporzione, esige regole differenziate al massimo grado e coinvolge tutte le possibili ragioni giustificatrici delle leggi per sé considerate. Differente è invece l'eguaglianza formale che richiede una comparazione della sola giustificatazza. Ne segue che il principio di uguaglianza di fronte alla legge deve essere applicato mediante precisi criteri logico-formali, indissolubili da quelli materiali sindacando esclusivamente le deroghe e le rotture esistenti nell'ordinamento⁹².

Proprio per siffatta definizione di “imperativo di giustificatazza delle leggi speciali o di eccezione”⁹³, il principio di uguaglianza diviene quindi primo parametro di valutazione e, conseguentemente, primo limite alle agevolazioni tributarie. Il loro carattere di trattamenti tributari derogatori rispetto al trattamento ordinario e soprattutto la presenza di una disciplina più favorevole impone che queste siano sindacate alla luce dell'eguaglianza formale. Le agevolazioni tributarie dovranno quindi, sul piano di confronto di discipline omogenee, essere caratterizzate da ragionevolezza cioè dovranno disciplinare in maniera eguale situazioni che il legislatore ha inteso omogenee e qualora questo non accada, sarà necessario, attraverso la remissione alla Corte Costituzionale, chiedere la loro rimozione, ovvero la loro estensione.

Per apprezzare il tema ed il giudizio di legittimità si osservi ad esempio la sentenza 6/2014 della Corte Costituzionale in tema di imposte di registro con la quale si è proceduto ad estendere l'agevolazione prevista dall'art. 1, co. 497 della legge 266 del 2005 in materia di

⁹¹ PALADIN L., *Op. Cit.*, p. 192 s.

⁹² Il problema della giustizia distributiva spesso confuso con un problema di uguaglianza è già stato affrontato anche se in merito alla necessità di distinguere la valenza della capacità contributiva da quella dell'uguaglianza. Cfr. *retro*, cap. 2, par. 2.

⁹³ PALADIN L., *Op. Cit.*, p. 193.

imposte di registro anche agli acquisti di civile abitazione mediante procedura competitiva giudiziale⁹⁴.

⁹⁴ La remissione al giudizio della Corte è stata posta dalla CTP di Grosseto a seguito di contenzioso instaurato dal contribuente M.A. contro l’Agenzia delle entrate a causa del rigetto dell’istanza di rimborso presentata dal contribuente stesso per la maggior imposta liquidata dall’amministrazione finanziaria a seguito di acquisto di un immobile residenziale mediante asta giudiziaria. Successivamente all’acquisto, il contribuente aveva richiesto all’amministrazione finanziaria di voler usufruire delle agevolazioni “prima casa” previste dall’art. 1, nota II-bis, della Tariffa allegata al DPR 131 del 1986, nonché delle disposizioni contenute nell’art. 1, comma 497, della legge 266 del 2005, la quali prevedono che “In deroga alla disciplina di cui all’articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l’applicazione dell’articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell’esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all’atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell’immobile determinato ai sensi dell’articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell’atto. Le parti hanno comunque l’obbligo di indicare nell’atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento”. Il decreto di trasferimento del tribunale era stato assoggettato alle agevolazioni “prima casa” ma non alla seconda richiesta del contribuente. Alla richiesta quindi di rimborso, l’amministrazione ha motivato il diniego alla luce dell’art. 44 del DPR 131/86 il quale, con specifico riguardo alla vendita di beni mobili ed immobili fatta in sede di espropriazione forzata ovvero all’asta pubblica e per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto, stabilisce che la base imponibile sia determinata con riferimento al prezzo di aggiudicazione e non con riguardo al valore. La questione è stata così rimessa dalla commissione provinciale la quale sospettava un’infondata discriminazione in termini di uguaglianza. La Corte ha ritenuto fondata la questione di legittimità ritenendo ingiustificata la disparità di trattamento a favore delle persone fisiche che acquistano a seguito di procedura competitiva giudiziale rispetto all’acquirente in libero mercato. Nelle parole della Corte “la mera differenziazione del contesto acquisitivo <giudiziale rispetto al regime di libero mercato> non è dunque sufficiente a giustificare la discriminazione di due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità, in particolare, con riguardo all’esclusività del diritto potestativo concesso all’acquirente in libero mercato.” Per tali ragioni, la Corte ha dichiarato illegittima la disparità di trattamento permettendo così l’ampliamento dell’ambito soggettivo di applicazione dell’art. 1, comma 497, della legge 266 del 2005.

Posto quindi che l'uguaglianza formale è vincolo alle agevolazioni tributarie, è necessario passare ad analizzare la rimessione delle questioni di uguaglianza alla Corte Costituzionale ed i relativi giudizi.

4. Il giudizio di legittimità costituzionale.

Nel sollevare le questioni di legittimità costituzionale delle agevolazioni, si osserva che, nella maggioranza dei casi, il giudice *a quo* lamenta una possibile lesione congiunta degli artt. 3 e 53 Cost⁹⁵. Tale formulazione della rimessione alla Corte è segnata però da una confusione in materia e, in particolare, nei significati che assumono i principi di uguaglianza e capacità contributiva. La capacità contributiva non è infatti un “mero doppione” dell’uguaglianza e la congiunta menzione dei due principi appare irragionevole. Nel sollevare tali questioni, riferendo un problema di uguaglianza, il giudice non considera che l’art. 53 attiene ad un problema di giustizia distributiva, mentre l’art. 3 configura una tutela di eguaglianza distributiva e, quindi, di parità di trattamento. La Corte è comunque ben ferma sul significato dei principi in esame e distingue il primo dal secondo, affermandone la corretta valenza

⁹⁵ Corte Cost., sent. 111/2016 in tema di estensione delle agevolazioni previste alla legge 1098/39 agli immobili gravati indirettamente da vincoli di tutela del patrimonio storico-artistico: “il dubbio della violazione degli artt. 3 e 53 Cost. è così argomentato: posto che il fondamento delle agevolazioni fiscali considerate andrebbe ravvisato nell’esigenza «di venire incontro alle maggiori spese di manutenzione e di conservazione che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare, nell’interesse pubblico, le caratteristiche degli immobili sottoposti a vincolo» – come riconosciuto dalla Corte costituzionale (sentenze n. 346 e n. 345 del 2003) e dalla Corte di cassazione (Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 14 maggio 2010, n. 11794) – e che tali oneri sussistono anche in capo ai proprietari di immobili gravati da vincolo indiretto, che dello stesso vincolo “diretto” sarebbe immediata conseguenza, la non omogeneità dei criteri adottati dal legislatore per la liquidazione delle imposte in esame (IRPEF e ICI) comporterebbe una irragionevole disparità di trattamento.”; sent. 275/2005 in tema di estensione delle agevolazioni previste dall’art 1 co. 1, 2, 3 d.l. 19/81 convertito dalla l. 128/81 “Individuazione dei comuni colpiti dal sisma del novembre 1980”: “Ad avviso del giudice rimettente, le norme denunciate – da applicarsi nel giudizio *a quo* – lederebbero gli evocati parametri costituzionali <3 e 53 Cost.> in quanto, nel limitare l’originaria estensione soggettiva del beneficio fiscale di cui al citato art. 10 del decreto-legge n. 799 del 1980 ai soggetti danneggiati residenti (o domiciliati od aventi sede) nell’area colpita dal sisma del novembre 1980, discriminerebbero irragionevolmente rispetto a questi ultimi i soggetti danneggiati non residenti (o non domiciliati o non aventi sede) nella stessa area, esclusi dal beneficio pur avendo subito un’analogia menomazione reddituale in conseguenza del danneggiamento dei propri fabbricati causato dai medesimi eventi sismici.”; sent. 6/2014 in tema di agevolazioni relative alla base imponibile dell’imposta di registro: “Vi sarebbe, infatti un’ingiustificata discriminazione del trattamento tributario riservato ad una categoria omogenea di beni, sulla base del mero presupposto del tipo di transazione assoggettato a prelievo, con conseguente violazione dei precetti contenuti negli artt. 3 e 53 Cost.”

dell'uno e dell'altro, e risolve assumendo l'infondatezza della presunta violazione dell'art. 53⁹⁶.

Già con queste prime osservazioni è possibile sottolineare il primo requisito necessario per sollevare la questione di legittimità alla Corte. Esso è dato dalla non manifesta infondatezza, consistente nella prospettazione del contrasto tra una norma legislativa ed uno o più parametri costituzionali. Questa deve essere accertata secondo un giudizio analogo a quello che il giudice ordinario deve compiere per le altre questioni di legittimità costituzionale e permette di valutare se la questione trovi o meno fondamento. Nel caso appunto delle lamentate violazioni dell'art. 53, si è visto che queste sono state risolte dichiarando la loro infondatezza.

Altro presupposto è dato poi dalla rilevanza della censura di costituzionalità e quindi della validità della discriminazione rimessa.

Il problema della rilevanza può sorgere in tre distinte tipologie di controversie⁹⁷:

a) Attengono alla prima tipologia quelle norme agevolative che pongono deroghe ingiustificate alle norme impositive ordinarie; in tal caso la questione di legittimità costituzionale trova rilevanza solo nelle controversie di applicazione della norma agevolativa della quale si richiede l'annullamento.

b) Attengono invece alla seconda quelle discriminazioni che portano ad una mancata estensione del beneficio; in tal caso, la questione di legittimità è quindi rilevante solo in quei giudizi nei quali si discute dell'applicazione della norma impositiva e quei soggetti che ritengono di trovarsi nella situazione di coloro che fruiscono dell'agevolazione.

c) Infine, attengono alla terza tipologia quelle discriminazioni date dal fatto che la norma agevolativa opera una arbitraria delimitazione negativa della fattispecie della norma impositiva; in tal caso la questione di legittimità sarà rilevante nelle controversie relative all'applicazione dell'agevolazione od anche alla norma impositiva se essa non sia estensibile per analogia.

⁹⁶ Ivi, *Ibidem*. In tutte le citate sentenze la Corte dichiara inammissibili le questioni sollevate con riferimento all'art. 53. L'infondatezza deriva principalmente da due aspetti. Il primo attiene al fatto che il principio di capacità contributiva non può essere appellato nelle questioni di uguaglianza, avendo esso un valore di giustizia distributiva; il secondo attiene alla visione delle norme di esonero od agevolative in rapporto alla capacità contributiva stessa: la norma di esonero è "espressamente dettata per sottrarre all'imposizione fattispecie che altrimenti vi sarebbero soggette. Essa perciò presuppone la capacità contributiva, all'atto stesso in cui esclude, per motivi extrafiscali l'applicazione della disciplina ordinaria".

⁹⁷ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 167 ss.

E l'oggetto della decisione riguarda le possibilità di riscontrare un'irragionevole diversa disciplina per il trattamento di situazioni omogenee che è il risultato di più norme tra loro in conflitto o comunque di una norma che restringa i presupposti soggettivi di applicazione.

È possibile comunque rilevare che, nella realtà, le questioni di rimessione alla Corte Costituzionale attengono principalmente alla seconda tipologia, cioè alla mancata estensione del beneficio. Proprio per il fatto che le agevolazioni sono norme relazionali e derogatorie rispetto ad una norma ordinaria, e proprio per il fatto queste sono più favorevoli, l'interesse del contribuente è quindi quello di potervi accedere e non di richiedere l'eliminazione del trattamento più favorevole. Nel giudizio, la delimitazione ingiustificata o la diversità di trattamento lamentata richiedono un confronto con il c.d. "tertium comparationis" che può essere rappresentato dallo stesso trattamento agevolativo delimitato, ovvero da altra norma non favorevole. Illogico sarebbe pensare alla norma originaria quale parametro di confronto: ponendosi infatti l'agevolazione come trattamento più favorevole, si finirebbe per estendere il meno favorevole al fine di tutelare l'uguaglianza⁹⁸.

Spetta quindi alla Corte valutare se le situazioni raffrontate siano effettivamente omogenee e, qualora l'omogeneità sia accertata, verificare se la diversità di trattamento sia razionale o meno. Nel giudicare, si osserva che la Corte si ispira ad un criterio di ampia libertà discrezionale assegnata al legislatore e questo limita notevolmente l'intervento dalla stessa. Secondo la Corte infatti: "Le disposizioni le quali contengono agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali ne siano le finalità, hanno palese carattere derogatorio e costituiscono il frutto delle scelte del legislatore, al quale soltanto spetta di valutare e decidere non solo in ordine all'*an* ed al *quantum*, ma ad ogni altra modalità e condizione afferente alla determinazione di dette agevolazioni e che, d'altra parte, la deducibilità va concretata e commisurata dal legislatore ordinario secondo un criterio che concili le esigenze finanziarie

⁹⁸ PALADIN L., *Coste costituzionale e principio generale d'uguaglianza*, in Giur. Cost., 1984, I, p.241. Afferma l'autore che, in determinate ipotesi, il tertium comparationis può consistere in norme aventi natura derogatoria. Esse sono norme che da un lato presentano l'aspetto di deroga – e quindi di inestensibilità- ma che dall'altro sono espressione di validi principi e di una ratio coerente con il sistema stesso. In tale prospettiva, lo stesso concetto di "norma derogatoria" si dimostra relativo e può condurre a sviluppi che, a prima vista, parrebbero incompatibili con la natura del giudizio di uguaglianza.

Diverso è in vece il caso dei trattamenti sottrattivi non agevolativi dove il tertium comparationis è rappresentato dalla stessa ordinaria disposizione sottrattiva. In questo caso, infatti, la ratio risiede nel trattamento ordinario stesso. Cfr, FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 171.

dello stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva non meno pressanti di quelli della via individuale⁹⁹.

⁹⁹ La massima è ripresa costantemente nelle pronunce della Corte. Cfr. sent. 111/2016, 279/2014, 26/1989, 134/82.

5. Art. 3 co. 2 della Costituzione: uguaglianza sostanziale.

Nei paragrafi precedenti si è avuto modo di chiarire come capacità contributiva ed uguaglianza formale si pongano in relazione alle agevolazioni tributarie. La prima, posto che i trattamenti derogatori presuppongono la presenza di una normale capacità contributiva, crea un vincolo macroscopico al legislatore, imponendo che il sistema tributario rimanga informato ai criteri di progressività. Essa quindi non pone limiti alle singole agevolazioni, ma al complessivo carico tributario che grava sul contribuente e trova, per tale ragione, scarsa applicazione nei giudizi di legittimità costituzionale. La seconda, invece, si pone come primo limite costituzionale ai trattamenti derogatori ed impone una uguale disciplina a fattispecie omogenee, cioè a quelle fattispecie che il legislatore ha disposto di valutare nello stesso modo. Le agevolazioni quindi devono quindi rispettare i requisiti di giustificatezza e di ragionevolezza e, se così non fosse, è necessario dichiararne l'illegittimità costituzionale e attuarne la rimozione, ovvero l'estensione.

Nessuna o scarsa menzione viene fatta invece al secondo comma dell'art. 3 che crea nell'ordinamento un vincolo di uguaglianza sostanziale. In ambito tributario infatti, tale comma è stato scarsamente indagato ovvero è stato escluso dal dibattito dottrinale ritenendolo non idoneo nella valutazione delle agevolazioni tributarie.

Vari autori hanno interpretato nella formula dell'uguaglianza sostanziale un programma politico e di giustizia sociale che, a loro modo di vedere, “nulla ha a che fare con la tutela della parità di trattamento, e la cui attuazione spesso esige discipline disuguali”¹⁰⁰. Non vi è dubbio che questa sia appunto una disposizione direttiva e di programma, ma vi è una potenziale importanza sottostante all'art. 3 co. 2 che viene sovente sottovalutata nell'affermare la sola portata programmatica¹⁰¹.

“E` compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.”

Il citato comma secondo dell'art. 3, come qualsiasi “programma” costituzionale, possiede un proprio valore normativo. In primo luogo esso è determinante nell'interpretazione del restante ordinamento alla luce della collocazione tra “i principi fondamentali” della Costituzione della Repubblica. In secondo luogo esso è preclusivo di normative che contrastino con il raggiungimento di una uguaglianza di fatto, cioè sostanziale. Infine, esso rappresenta il titolo

¹⁰⁰ LA ROSA, S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Ed., Milano, 1968, p. 62

¹⁰¹ PALADIN L. *Op. Cit.*, p. 318.

giustificativo a norme ed atti che siano essenziali ed indispensabili per attuare un programma di uguaglianza di fatto, quand'anche si tratti di misure altrimenti incostituzionali¹⁰².

Il problema risulta però tutt'altro che semplice e gli interrogativi principali riguardano la possibilità di ricavare dal co. 2 un principio di uguaglianza più ampio rispetto a quello previsto dal comma precedente e se questo possa, in taluni casi, limitare la portata dell'uguaglianza di fatto.

Al primo quesito è possibile rispondere solamente guardando alla struttura del dettato costituzionale, finendo altrimenti con trovare in esso una giustificazione ed un ampliamento alle disparità sociali. Deversamente dal primo comma, il secondo risulta essere molto meno generale e riferisce a fini più specifici quali il "pieno sviluppo della persona umana" e "l'effettiva partecipazione" dei lavoratori. Esso quindi non tende a sancire un nuovo vincolo di uguaglianza, ma la sua ragione prima sta nella convinzione che una perfetta uguaglianza non sia ancora completamente garantita. Il suo scopo, lungi dal voler trasformare la nozione di uguaglianza in una di giustizia distributiva, è quello di avvalorare la parità giuridica formale del primo comma.

Con tale concezione si fornisce implicita risposta anche al secondo interrogativo ritenendo dunque che l'uguaglianza sostanziale non possa essere utilizzata per limitare quella formale sancita dal primo comma. Se fosse diversamente, si giungerebbe ad una modifica strutturale di tutto l'ordinamento che, nel tentativo di superare lo stato di diritto ed approdare ad uno stato sociale, porterebbe solamente ad aumentare la disparità di trattamento. Solo infatti l'uguaglianza formale è criterio equilibratore delle libertà e dei diritti soggettivi e solo questa può essere assunta come principio a fondamento della legalità, della riserva di legge e della certezza del diritto¹⁰³.

Posto che il co. 2, art. 3 non amplia la definizione e la valenza dell'uguaglianza sancita nel primo comma¹⁰⁴ esso riferisce ad importati questioni di giustizia distributiva ponendo tra le funzioni dello Stato quelle di "*rimuovere gli ostacoli*" che impediscano il pieno sviluppo umano, siano essi di ordine economico che politico. In questa prospettiva si rinviene una particolare rilevanza in tema di agevolazioni tributarie quali trattamenti derogatori con proprie funzioni promozionali. Assumendo infatti che il carattere di promozionalità riferisca alla possibilità di tutelare determinate fattispecie che trovano ostacoli allo sviluppo si nota chiaramente come questi trattamenti incontrino ulteriore giustificazione nella stessa

¹⁰² Idem, *Ivi*, p. 319 ss.

¹⁰³ Idem, *Ivi*, p. 333 ss

¹⁰⁴ Cfr. *Retro*, cap. 2, par.3.

Costituzione. Se poi si aggiunge la possibilità di concepire le agevolazioni come surrogati di finanziamenti pubblici indiretti, cioè indirette spese pubbliche implicite¹⁰⁵, appare con evidenza una chiara fonte nel citato comma. Posto infatti che le discipline tributarie sono strumenti di prelievo, i trattamenti tributari derogatori, alla luce delle ampie funzioni assunte dallo Stato moderno, rappresentano vere e proprie spese pubbliche implicite proprio per il fatto che lo Stato rinuncia ad un determinato prelievo a cui dovrebbe successivamente fronteggiare con una erogazione diretta sotto forma di spesa pubblica. E vedendosi nella spesa pubblica un mezzo a disposizione dello Stato per rimuovere gli ostacoli che limitano lo sviluppo, allora questi trattamenti trovano loro fonte nell'uguaglianza sostanziale dell'art. 3. L'uguaglianza di fatto rappresenta dunque un ulteriore fondamento delle agevolazioni tributarie, ma non sancisce alcuna limitazione, ad anzi, sembra lasciare ampio margine al legislatore ordinario nel creare agevolazioni al fine di garantire la giustizia distributiva tra tutti i cittadini. Ed è proprio qui che interviene l'uguaglianza sostanziale del primo comma a garanzia del uguale trattamento delle omogenee situazioni. Emerge quindi una chiara necessità di vedere il complessivo articolo 3 in tutta la sua formulazione quale fondamento e limite per i trattamenti derogatori agevolativi. In assenza di una congiunta visione dei due commi si perverrebbe, da un lato, al conferimento di massima ed ingiustificata discrezionalità legislativa; dall'altro, ad una situazione di massima restrizione alle deroghe all'ordinamento in vista dell'uguaglianza formale di tutti i cittadini.

¹⁰⁵ LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova 1994, vol.1, p. 410 s. Cfr. *Retro*, Cap.1 par. 2.

Conclusioni

Le analisi svolte nei precedenti capitoli hanno permesso di illustrare analiticamente tutte le problematiche che attengono alle agevolazioni tributarie.

Il primo passo compiuto ha permesso di giungere, alla luce dei vari dibattiti dottrinali, ad una chiara definizione del problema e a capire l'importanza della materia indagata. Non tutti i trattamenti tributari derogatori possono, infatti, essere considerati agevolazioni fiscali. Si considerino ad esempio i trattamenti penalizzanti il cui scopo è di evitare comportamenti impropri del contribuente. Allo stesso modo, non tutti i trattamenti sottrattivi sono agevolazioni. Vi sono infatti trattamenti sottrattivi il cui scopo è semplicemente quello di giungere alla corretta determinazione di un reddito. Per essere definito tale, un trattamento tributario agevolativo deve essere derogatorio ed allo stesso tempo più favorevole per determinate fattispecie, così come deve presentare propri principi promozionali a fondamento. Proprio per il carattere di deroga, si è cercato poi di valorizzare il carattere relazionale di questi trattamenti, mostrando che, la loro presenza, crea diverse tipologie di relazioni. La prima è relativa al rapporto tra il trattamento derogatorio rispetto all'ordinario, la seconda è relativa al diverso trattamento che sorge tra contribuenti in presenza di una deroga che privilegia soltanto alcuni di questi. Alla luce delle relazioni che si vengono ad instaurare, la definizione tecnica fornita non può essere considerata esaustiva, ma richiede un'attenta analisi dei vincoli e dei limiti che sono posti dall'ordinamento e, in particolare, dalla Costituzione.

Il quadro complessivo che ne è emerso ha permesso di illustrare la disparità di trattamento che questi trattamenti possono creare, ma allo stesso tempo, di chiarire che tali strumenti non sono eliminabili dal contesto di riferimento, in quanto permettono il raggiungimento di quei fini extra-fiscali che lo Stato deve attuare per valorizzare e promuovere quelle specifiche situazioni che devono essere giuridicamente protette. Il problema si risolve quindi in una mediazione: i trattamenti tributari agevolativi sono pienamente ammissibili qualora

- a) non violino la parità di trattamento che deve essere garantita a quelle fattispecie che il legislatore ha considerato di dover egualmente disciplinare e
- b) qualora non generino situazioni di ingiustificato favore, riferendosi, in tal caso, a quelle agevolazioni che si pongono in contrasto con la *ratio* dell'ordinamento.

Si è poi avuto modo di illustrare le possibili correzioni adottabili in presenza delle sopracitate violazioni e che possono consistere nell'eliminazione della norma contrastante con l'ordinamento, ovvero nell'ampliamento della platea dei soggetti ammessi a fruire dell'agevolazione. Il tutto per permettere il rispetto dell'uguaglianza.

La tematica indagata, per quanto, a prima vista, possa sembrare ormai superata e pacificamente condivisa, è invece di massima attualità. Le difficoltà economiche, l'incremento del carico tributario, la necessità di tutelare quelle situazioni giuridicamente protette rendono indispensabile l'uso di agevolazioni tributarie con fini extra-fiscali. È quindi necessario che il legislatore, pur perseguendo fini di equa e giusta distribuzione, ponga in essere deroghe di favore legittime e giustificate. Il lettore rifletta però che la giustificatezza trova soluzione *ex post*. La possibilità di *riparare* all'ingiusto trattamento trova esclusivo fondamento nei giudizi di legittimità attivati di fronte alla Corte Costituzionale dopo la nascita dell'agevolazione stessa. I principi posti a tutela dell'ordinamento dovrebbero invece impedire, *ex ante*, la nascita di ingiusti trattamenti. Ma questo sembra tuttora inattuabile se si considera la complessità, la frammentarietà della materia e tutti i problemi illustrati nei precedenti capitoli. Si osservi ad esempio che, anche recentemente, sono sorte agevolazioni tributarie che possono presentare profili di incostituzionalità, per quanto non si sia assistito tuttora alla sottoposizione del sindacato della Corte. Si consideri ad esempio il D.L. 193/2016 convertito con la L. 225/2016. All'art. 6 del decreto è prevista la c.d. "definizione agevolata delle somme iscritte a ruolo". Con tale norma si prevede che il debitore possa richiedere la definizione agevolata delle somme iscritte a ruolo, vedendosi così ridotte le sanzioni e gli interessi da versare. Con la legge di conversione è stato successivamente introdotto l'art. 6-ter che prevede "la definizione agevolata delle entrate regionali e degli enti locali". La formulazione è la seguente: "Con riferimento alle entrate, anche tributarie, delle regioni, delle province, delle città metropolitane e dei comuni, non riscosse a seguito di provvedimenti di ingiunzione fiscale ai sensi del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, notificati, negli anni dal 2000 al 2016, dagli enti stessi e dai concessionari della riscossione di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, i medesimi enti territoriali *possono stabilire*, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare le entrate stesse, l'esclusione delle sanzioni relative alle predette entrate...." In altre parole, dalla lettura della norma, si evince che, nel caso di carichi notificati dagli enti territoriali o da concessionari (diversi da Equitalia Spa), i medesimi enti hanno la facoltà di adottare la definizione agevolata prevista dall'art. 6 del medesimo decreto. Si consideri ora il caso di due contribuenti, residenti rispettivamente nei comuni A e B e debitori, verso i rispettivi comuni, della tassa tipologia di imposta, ad esempio IMU, e dello stesso ammontare. Si supponga poi che il carico relativo al comune A sia stato affidato ad Equitalia, mentre il carico relativo al comune B ad altro agente di

riscossione che, vista la facoltà citata, decide di non attuare la definizione agevolata. I risvolti sono quindi immediatamente visibili in termini di equità, in quanto il primo contribuente si trova a poter applicare l'agevolazione, diversamente dal secondo che non potrà farlo per una mera scelta amministrativa discrezionale.

È quindi auspicabile, alla luce delle nuove e varie forme agevolative poste in essere, ma anche, e soprattutto, alla luce dei contrasti che emergono dai giudizi di legittimità costituzionale, che il legislatore riesca ad attuare una codificazione ordinata della materia così da armonizzare il sistema impositivo e da permettere l'utilizzo di strumenti fiscali con fini extra-tributari in linea con i principi che presiedono l'ordinamento stesso.

Bibliografia

- BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, II ed., Cedam, Padova, 2015;
- CAMERA DEI DEPUTATI, *Relazione ministeriale al disegno di legge di Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*, V Legislatura, Atto n. 1639, Roma 1969;
- CORTE COSTITUZIONALE, *sentenza 20.04.2016 n. 111*;
- CORTE COSTITUZIONALE, *sentenza 26.05.2015 n. 132*;
- CORTE COSTITUZIONALE, *sentenza 15.01.2014 n. 6*;
- CORTE COSTITUZIONALE, *sentenza 04.07.2005 n. 275*;
- CORTE COSTITUZIONALE, *sentenza 24.11.2003 n. 346*;
- CORTE COSTITUZIONALE, *sentenza 23.07.2003 n. 245*;
- CORTE COSTITUZIONALE, *sentenza 06.05.1985 n. 159*;
- CORTE COSTITUZIONALE, *sentenza 09.07.1982 n. 149*;
- CORTE COSTITUZIONALE, *sentenza 16.04.1980 n. 54*;
- CORTE DI CASSAZIONE, sez. VI, *ordinanza 13.12.2016, n. 25586*;
- CORTE DI CASSAZIONE, sez. V, *sentenza 08.07.2016, n. 13970*;
- CORTE DI CASSAZIONE, sez. V, *sentenza 22.02.2010 n.11794*;
- DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, vol. I, Giuffrè, Milano 1987;
- FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, in Riv. Dir. Trib., fasc. 9, 2013;
- FALSITTA G., *Vicende, problemi e prospettive delle codificazioni tributarie in Italia*, in Riv. dir. trib., fasc. 3, 2002;
- FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992;
- FEDELE, A., *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Morano, Napoli, 1966;

- GALLO F., *L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. comm.*, fasc. 3, 2009;
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino 1956;
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, 9^a ed., Giuffrè, Milano 1965;
- INGROSSO M. TESAURO G., a cura di, *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, Jovene Ed, Napoli, 2009;
- JEZZI P.L., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, fasc. 1, 2004.
- LA ROSA S., *Esclusioni tributarie*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XIII, Roma. 1989;
- LA ROSA S., *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XIII, Roma. 1989;
- LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova 1994;
- LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè Ed., Milano, 1968;
- MANZONI I., *Brevi considerazioni a margine di un progetto di Costituzione europea: le garanzie in materia tributaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.* fasc. 6, 2002;
- MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, 8^o ed., Utet, Torino 1989;
- MISCALI M., *Contributo allo studio dei profili costituzionali del principio di sussidiarietà fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 10, 2011.
- MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV Ed.;
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973;
- PACE A., *Le agevolazioni Fiscali, profili procedurali e processuali*, Giapicchelli Ed., Torino, 2012;
- PALADIN L. *Corte costituzionale e principio generale d'egualianza*, in *Giur. Cost.*, 1984;

- PALADIN L. *Il principio costituzionale d'eguaglianza*, Giuffrè Ed., Milano, 1965;
- SALVINI L., a cura di, *Aiuti di stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007;
- UCKMAR V. *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1959;
- ZENNARO R., *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV Ed.