



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

FISCALITÀ ED ECONOMIA TRA PRINCIPI COSTITUZIONALI ED ESIGENZE FRANCESI (E NON SOLO)

di Maria Villani¹

Abstract

The paper begins by analyzing then. 661-662 (29.12.2012) *Conseil Constitutionnel* decisions establishing that 2012 and 2013 budget laws made illegitimate regulatory changes to the French taxation system. The essay argues that the when *Counseil* checks whether a law complies with the constitutional rules and regulations, It enjoys a wider decision-making independence in comparison with the Italian Constitutional Court does. In addition, the essay emphasizes that the retrospective taxation laws arguing that the retrospective effect is admitted as far as it pursues true general interests and taxation equality. Such approach allows the *Conseil* to declare some taxation withdrawals illegitimate increase. Finally, drawing a comparative analysis between the French and the up-to-date Italian Constitutional proceedings on taxation laws, the paper underscores the *Conseil* pays great attention to the basic principles of the taxation system as well as to its distributive effects.

Sommario: Premessa. - 1. Cosa chiarisce il *Conseil* nella *Décision* 2012/661 (legge finanziaria correttiva per il 2012). - 2. Le conseguenze fiscali della *Décision* 2012/662. -2.1. - Le principali questioni, avuto riguardo al principio di parità tributaria. - 2.2. Le ulteriori questioni e l'eccesso d'imposizione. - 3. Misure fiscali e rilievi di costituzionalità in tema di retroattività. - 4. Progetto di una fiscalità confiscatoria?. - 5. La politica delle apparenze. - 6. Conclusioni.

Premessa

La rincorsa delle tasse che ha caratterizzato la grande recessione 2012/13 e ne ha amplificato le dimensioni e la durata, con riflessi negativi sull'andamento dei redditi delle famiglie sulla capacità produttiva, obbliga a qualche riflessione ulteriore².

¹ Assegnista di Ricerca in Diritto Tributario Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Evidenza, infatti, uno scenario preoccupante, in cui gli effetti recessivi di una politica tributaria sempre più svincolata dai principi e da una conseguente logica di sistema sembrano costituire un dato scontato. Un vero e proprio avvistamento che, ignorando il diritto, non può evitarne le conseguenze.

Ora, che in periodo di crisi la fiscalità venga chiamata ad un impegno particolare sembra quasi banale ricordare. Ma che questo debba avvenire prescindendo da ogni regola o principio, a partire dai profili distributivi che assumono nell'ordinamento valenza costituzionale, non sembra ineluttabile. Sotto questo profilo, la svolta fiscale che ha caratterizzato il sistema tributario francese dopo le elezioni presidenziali della primavera 2012 e il conseguente cambio della maggioranza parlamentare, presenta per l'osservatore italiano una serie di elementi di indubbio interesse, innanzitutto per le ricadute istituzionali, che qui si cercherà di approfondire.

Nella sua funzione di garantire la conformità della legge alla Costituzione, il *Conseil constitutionnel*, adito dalle minoranze per mezzo della presentazione di due *saisines parlementaires* (ricorsi), si è pronunciato in ordine alla costituzionalità di una serie di disposizioni della legge finanziaria, ai sensi degli artt. 54 e 61 della Costituzione³.

² Sul punto cfr. R. PERRONE CAPANO, *Ridare voce ai cittadini e sostanza alla democrazia, oltre la crisi dello Stato fiscale*, in *Innovazione e diritto* (riv. on line), 2012, n. 4, pp. 5-74.

³ Mentre in Italia, a partire dall'inizio degli anni '90 del secolo scorso, si è avviato un processo di riforme politico, amministrative e costituzionali improvvisate, che ha fatto saltare gli equilibri e le garanzie proprie della Costituzione del 1948, senza costruire un modello coerente in grado di funzionare, in Francia nello stesso periodo si è avviato un processo di ammodernamento dell'istituzione della quinta Repubblica, che ha coinvolto innanzitutto gli istituti di garanzia. Particolarmente interessante il percorso che ha coinvolto nel corso di un cinquantennio il *Conseil Constitutionnel*, trasformato da organo in larga prevalenza consultivo in un vero organo di giustizia costituzionale. Dopo l'estensione del sindacato di legittimità preventivo a tutte le leggi ad iniziativa della minoranza parlamentare, il punto di arrivo della riforma costituzionale del 2008 è stato quello di introdurre il sindacato incidentale relativo a qualsiasi norma di legge. La legge organica 2009/1523 del 10 dicembre 2009, che disciplina questo modello di controllo di costituzionalità, ha introdotto un filtro: il giudice del rinvio trasmette gli atti per competenza alla Corte di Cassazione e al Consiglio di Stato, che con una forma di controllo rapido decidono se rinviare o meno al *Conseil* la questione perché venga decisa. Sul punto cfr. M. BETCH, *Droit Fiscal*, 4ème éd., Vuibert, Paris, 2012. Vedi anche ASTRID, Seminario, *La riforma del controllo di costituzionalità delle leggi*, Roma, 27 maggio 2009: cfr. M. GUILLAUME, *La questione prioritaria di costituzionalità*, in *Giustizia e Cassazione*, 2010; M. CALAMO SPECCHIA, *Il Conseil Constitutionnel e l'exception d'incostitucionalité*, in www.astrid.eu; S. CATALANO, *Il primo rinvio pregiudiziale del Conseil Constitutionnel alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea: contesto e ragioni di una decisione non rivoluzionaria*, in *Rivista dell'Associazione italiana dei*

E' così che ha emesso due decisioni 29 dicembre 2012⁴, mettendo in luce che talune disposizioni della *loi de finances rectificatives pour 2012*, nonché della *loi de finances pour 2013*, sono incostituzionali.

A circa un anno dalle citate decisioni pare opportuno anzitutto riflettere sulla recente giurisprudenza costituzionale francese in tema di imposizione dei redditi, per consentire una lettura funzionale ad un'analisi critica dei profili distributivi che il sistema tributario italiano ha assunto negli ultimi anni, alla luce di principi costituzionali largamente comuni⁵.

Emergono talune apprezzabili differenze che caratterizzano il sindacato di costituzionalità in Francia rispetto al modello italiano e non solo; ovvero rispetto a quello tedesco, per certi profili più flessibile del nostro (si pensi, ad esempio, alla possibilità di limitare gli effetti retroattivi di una declaratoria di illegittimità costituzionale attraverso una pronuncia di incostituzionalità differita). In specie, non appare trascurabile un controllo di costituzionalità preventivo, quale quello francese, che riceve impulso dalla minoranza parlamentare; un modello che si cala bene in un sistema elettorale maggioritario (quello francese appunto) e che irrobustisce il ruolo del Parlamento rispetto all'esecutivo in un campo (quello tributario) in cui l'iniziativa legislativa è assicurata in prevalenza dal Governo e si caratterizza per il rapporto fiduciario che lega la maggioranza parlamentare al Governo stesso.

Una situazione, a ben vedere, molto diversa da quella italiana, nella quale oramai la percezione è quella di un Governo che si fa legislatore, mediante l'abuso della decretazione d'urgenza, determinando lo svuotamento di fatto della riserva di legge tributaria.

Un tema (quello della crisi della legge) che era stato anticipato dalla legge 212 /2000, recante norme sullo Statuto dei diritti del contribuente, che all'articolo 4 non a caso ha posto una serie di limiti alla decretazione d'urgenza in campo tributario, proprio per rimarcare che la funzione istitutiva dei tributi deve intendersi riservata alla legge ordinaria, non residuando al Parlamento alcuno strumento efficace per contrastare questa tendenza.

costituzionalisti (AIC), Osservatorio – ottobre 2013, consultabile all'indirizzo internet www.associazionedecostituzionalisti.it

⁴*Conseil constitutionnel*, 29 décembre 2012, Décisions n. 2012-661 DC et n. 2012-662 DC.

⁵Per una rassegna delle decisioni del *Conseil Constitutionnel*, cfr. L. FAVOREU – L. PHILIP, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, 13ème éd., 2010, Dalloz, Paris. Sull'evoluzione del *Conseil constitutionnel* cfr. D. TURPIN, *Le Conseil constitutionnel. Son rôle, sa jurisprudence*, 4ème éd., Hachette, Paris.

Non è probabilmente casuale che il passaggio da un sistema elettorale di tipo proporzionale ad un sistema maggioritario, per l'elezione del Parlamento, abbia coinciso con un'ulteriore perdita di incisività del sindacato di legittimità costituzionale in campo tributario. L'assenza di un controllo di costituzionalità preventivo in un sistema maggioritario influisce più di quanto si possa immaginare; i sistemi maggioritari sono, direi, istituzionalmente meno sensibili alla ricerca di un contemperamento dei diversi interessi, rispetto a quanto è dato riscontrare nei Parlamenti eletti su base proporzionale, aumentando il rischio di violazioni del principio di eguaglianza⁶.

Tanto si aggiunge (negativamente) al fatto che la nostra giurisprudenza costituzionale non sembra aver mai affrontato, quantomeno per risolverlo, il nodo degli effetti retroattivi delle dichiarazioni di illegittimità costituzionale di disposizioni tributarie che comportino oneri molto consistenti per il bilancio dello Stato⁷.

Quest'ultimo aspetto offre un ulteriore spunto di riflessione, con riferimento alle cosiddette sentenze additive di prestazione, cui aveva fatto ricorso la Corte costituzionale negli anni '80 del secolo scorso per porre rimedio, essenzialmente sul terreno previdenziale e delle prestazioni sociali, alle distrazioni di un sistema politico consociativo, tendenzialmente disattento alle posizioni minoritarie.

Quella giurisprudenza, fortemente criticata da settori rappresentativi di interessi costituiti, in quanto troppo onerosa per il bilancio dello Stato e ispirata chiaramente al principio di effettività di cui all'articolo 3 Cost., comma secondo, ha avuto effetti maieutici sul legislatore, che ha risolto il problema alla radice, evitando disparità di trattamento in contrasto con il principio di uguaglianza.

In campo tributario, com'è noto, il quadro si presenta diverso. La Corte costituzionale, nel proprio scrutinio sui profili di contrasto di disposizioni a carattere tributario con i principi che regolano nel nostro ordinamento l'esercizio della discrezionalità legislativa tributaria, ne ha offerto una lettura debole che, nella perdita di centralità dell'istituto parlamentare conseguente alla riforma del Titolo V della Costituzione, ha riservato al Governo

⁶Sulle inferenze tra eguaglianza, democrazia, diritto, cfr. R. DWORKIN, *Giustizia per i ricci*, pp. da 373 a 471, Feltrinelli, Milano, 2013.

⁷ Sui limiti della giurisprudenza costituzionale tributaria in Italia cfr. R. PERRONE CAPANO, *Ridare voce ai cittadini e sostanza alla democrazia, oltre la crisi dello Stato fiscale*, op. cit., specie pp. 46-48.

(nell'adozione di misure a carattere tributario) una libertà di manovra fin troppo ampia, confinata all'interno del parametro della ragionevolezza.

Un criterio, è bene dirlo, che offre una tutela ben più limitata, rispetto ad un sindacato di legittimità concentrato sul principio della parità di trattamento tributario, come quello che caratterizza la giurisprudenza del *Conseil constitutionnel* francese, non fosse altro che per il fatto di prestarsi a tecniche di bilanciamento che non trovano altrettanto spazio in uno scrutinio sulla parità di trattamento tributario.

In buona sostanza, non si tratta di contrapporre i vincoli alla discrezionalità del legislatore in campo tributario, che emergono dalla costruzione giuridica della nozione di capacità contributiva e sono stati rilevati dalla dottrina e dalla giurisprudenza costituzionale fino agli anni '80 del secolo scorso. Occorre, piuttosto, riconoscere che l'ampia discrezionalità che la Costituzione riconosce al legislatore nella scelta dei mezzi per attuare il concorso alla spesa in ragione della capacità contributiva di ciascuno, deve necessariamente convivere con il principio di parità davanti alla legge tributaria in tutte quelle ipotesi in cui non si tratta di bilanciare ragionevolmente situazioni diverse, bensì di assicurare la parità di trattamento tra i contribuenti. È il caso del diverso trattamento fiscale delle famiglie monoreddito rispetto a quelle bireddito, che violando il principio della parità tributaria, risulta non conforme al dettato costituzionale⁸.

Ma questo evidentemente non vuol dire che nella nostra Costituzione non emerga con chiarezza quel principio; vuol solo sottolineare che nello sgretolamento del quadro istituzionale, che ha al centro l'eclissi della funzione parlamentare, non potevano non essere coinvolti anche tipici principi garantisti. Basti pensare alla lettura minimalista offerta dalla Corte costituzionale, nonché alle continue violazioni da parte del legislatore delle disposizioni sulla legge tributaria regolate dallo Statuto dei diritti del contribuente.

⁸ Le divisioni della dottrina su questo tema sono emerse a partire dagli anni '90, per la prevalenza nelle decisioni di politica tributaria dei profili economici delle imposte, rispetto ad una sistemazione per principi giuridici. Per convincersene risulta di estrema attualità la lettura dei principi che regolano l'ordinamento giuridico finanziario offerta da Giuseppe Abbamonte, un costituzionalista prestatore agli studi di diritto finanziario; una lettura dalla quale emerge con chiarezza la giustapposizione tra eguaglianza davanti alla legge tributaria e discrezionalità del legislatore nella scelta dei presupposti. Il tutto calato all'interno del principio di unità del sistema finanziario. Cfr. G.ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, Liguori, Napoli 1975.

Appare altresì utile sottolineare la diversa portata della legislazione italiana in tema di bilancio rispetto all'esperienza francese⁹. In Francia la disciplina della materia di bilancio è regolata con legge organica, dunque non modificabile dalla legge finanziaria annuale; viceversa in Italia la riforma della legislazione di bilancio, attuata con procedura parlamentare rafforzata nel 2012, per un verso ha irrigidito in via ulteriore i vincoli finalizzati a garantire l'equilibrio strutturale del bilancio. Tuttavia, il suo contenuto generico infarcito di concetti metagiuridici, ha ulteriormente ampliato (da un punto di vista contenutistico) l'oggetto della legge di stabilità rispetto alle materie regolate in precedenza dalla legge finanziaria. In definitiva, una riforma improvvisata che rappresenta un'occasione mancata.

Sicché, sul ricorso della minoranza parlamentare al *Conseil constitutionnel* è bastato un richiamo alla legge organica 1° agosto 2001 (LOLF)¹⁰, agli articoli 34 e 35, per dichiarare incostituzionali alcune disposizioni della *loi de finances rectificative* del 2012 e della *loi de finance pour le 2013*. Viceversa nel nostro ordinamento la questione dell'ammissibilità o meno di alcune materie nella legge finanziaria è affidata ai regolamenti parlamentari ed è, dunque, sottratta al sindacato incidentale della Corte costituzionale.

Il richiamo dell'esperienza francese sul punto vale ad evidenziare l'opportunità ovvero l'esigenza di introdurre anche nel nostro giudizio di legittimità costituzionale un controllo preventivo ad iniziativa della minoranza parlamentare. Un'esigenza messa in luce senz'altro dalla trasformazione del sistema parlamentare seguita alla riforma del Titolo V della Costituzione e all'introduzione di un sistema elettorale maggioritario per la nomina del Parlamento; tuttavia resa evidente, come si è detto, anche e soprattutto dall'abuso dello strumento della decretazione d'urgenza, il cui impiego frequentemente si pone fuori dai binari interpretativi indicati dalla giurisprudenza della Corte costituzionale negli ultimi anni

⁹Sulla riforma della legge finanziaria e del bilancio in Francia cfr. J. P. CAMBY, *La réforme du budget de l'Etat* L.G.D.J., 3ème éd., Paris, 2011.

¹⁰ La riforma di bilancio in Francia è stata introdotta con legge organica del 1° agosto 2001, la c.d. LOLF (*Loi organique aux lois de finances*), approvata con il comune accordo di maggioranza e opposizione. Le nuove norme hanno modificato, tra l'altro, la struttura del bilancio dello Stato prevista dalla legge organica n. 59 del 1959. La legge è entrata pienamente in vigore il 1° gennaio 2006, dopo quattro anni di preparazione e sperimentazione del nuovo bilancio, che hanno visto l'istituzione di un Ministero *ad hoc* per la riforma del bilancio, successivamente accorpato con il Ministero per la riforma dello Stato, nonché il coinvolgimento del Parlamento.

(fino, da ultimo, alla sentenza n. 22/2012¹¹ con cui la Corte costituzionale ha chiarito ancora i rapporti tra decreto-legge e legge di conversione).

1. Cosa chiarisce il Conseil nella *Décision* 2012/661 (legge finanziaria correttiva per il 2012)

Ad ogni modo, senza entrare nel dibattito politico, ma neppure ignorando le questioni politiche sottostanti, pare opportuno osservare che in diverse occasioni il *Conseil constitutionnel* si riferisce alla nozione di uguaglianza di fronte alle entrate pubbliche¹², censurando disposizioni relative ad entrambe le leggi finanziarie.

Per esigenze di completezza espositiva si chiarisce in merito alla prima delle due pronunce (*Décision* n. 2012/661, relativa alla legge finanziaria correttiva per il 2012), tuttavia argomentando, di poi, in ordine a quella, tra le due, che ha approfondito in maniera significativa ragionate incostituzionalità (*Décision* n. 2012/662).

Nell'ambito del controllo di costituzionalità della legge finanziaria correttiva per il 2012, su iniziativa parlamentare, il *Conseil constitutionnel* ha rigettato la questione relativa alle modifiche apportate alla procedura di indagine giudiziaria condotta dagli agenti dell'amministrazione fiscale disciplinata all'art. 28-2 del Codice di procedura penale. In base alla procedura le indagini possono avviarsi al sussistere di situazioni che facciano scattare una presunzione di infrazione fiscale con rischio di deperimento delle prove in ragione di "una domiciliazione fiscale fittizia o artificiale all'estero" o di "qualunque manovra destinata a confondere l'amministrazione".

I ricorrenti contestavano queste previsioni (contenute nell'articolo 11 VII, comma 2); si riteneva, in particolare, che esse fossero inintelligibili e lesive della libertà individuale, della protezione della vita privata e dell'inviolabilità del domicilio.

Il *Conseil constitutionnel* non accogliendo il motivo, chiarisce che, con lo svolgimento da parte di alcuni agenti dei servizi fiscali, su richiesta dell'autorità giudiziaria e sotto il controllo di

¹¹ Cfr. C. cost., 16 febbraio 2012, n. 22.

¹² Sul tema dell'uguaglianza davanti alle imposte cfr. L. FONBAUSTIER, *Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte: l'égalité devant l'impôt*, tome 46, Dalloz, Paris, 2002. Nella stessa raccolta di studi vedi A. STEICHEN, *La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive*.

quest'ultima, di indagini giudiziarie e la ricezione di rogatorie in casi di presunzioni di infrazioni fiscali derivanti da una “manovra destinata a confondere l'amministrazione”, il legislatore ha semplicemente completato la lista delle circostanze in presenza delle quali le indagini si attivano e non ha modificato le procedure e le garanzie delle indagini in materia fiscale, rispettando così la normativa costituzionale¹³.

Tuttavia, le contestazioni parlamentari avevano riguardo, beninteso, a diversi articoli della *loi de finances rectificatives pour 2012*, compreso l'art. 66 che stabilisce un credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione. Il Consiglio, rigettando tali contestazioni, non ha che sanzionato solo l'art. 19 (in punto di donazioni e successioni), nonché l'art. 28 (sull'accesso alle informazioni segrete), trattandosi di materie che, in base alla legge organica del 2001 che disciplina la materia di bilancio, non potevano essere collocate nella legge finanziaria. L'art. 19, infatti, prevedeva che il valore impiegato per determinare la plusvalenza netta derivante dalla cessione di titoli che erano stati oggetto di donazione nei diciotto mesi precedenti il trasferimento costituiva il valore di acquisto di tali titoli da parte del donatore. Questo approccio faceva pesare sul donatario dei titoli una tassazione priva di un relazione con la propria situazione, ma legata all'arricchimento del donatore prima del trasferimento della proprietà dei titoli. Il *Conseil constitutionnel* sanzionava la norma, in quanto determinava “*une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques*” (una violazione del principio di eguaglianza rispetto ai carichi pubblici).

Inoltre, tali disposizioni avrebbero un effetto retroattivo, che appare in contrasto con l'art. 13 della Dichiarazione del 1789, in cui si afferma: “*Per il mantenimento della forza pubblica, e per le spese amministrative, un contributo comune è essenziale: deve essere diviso in parti uguali tra tutti i cittadini, in ragione delle loro capacità*”.

Ai sensi dell'art. 34 della Costituzione, spetta al legislatore di determinare, in conformità ai principi costituzionali e tenendo conto delle caratteristiche di ogni imposta, le regole in base alle quali deve essere valutata la capacità contributiva.

Al fine di rispettare il principio di uguaglianza, questo dovrebbe basarsi su criteri oggettivi e razionali in base agli obiettivi che si propone. Questa valutazione, tuttavia, non dovrebbe portare ad una violazione dell'uguaglianza dinanzi ai carichi pubblici. A ben vedere, questo passaggio è di notevole interesse, perché il *Conseil* sembra affermare che la discrezionalità

¹³*Conseil constitutionnel*, 29 décembre 2012, Décisions n. 2012-661 DC, cons. 9.

legislativa non può mai condurre ad una violazione del principio di uguaglianza di fronte alle imposte; e siffatto limite non sarebbe rispettato in presenza di disparità tributarie, consentite nei limiti della ragionevolezza.

L'interpretazione rigorosa del principio di parità di trattamento dei contribuenti davanti all'imposta, prospettata dalla giurisprudenza costituzionale francese, evidenzia un vero e proprio ribaltamento dell'approccio interpretativo rispetto a quanto è dato osservare nell'esperienza italiana, nella quale il principio della parità tributaria viene ad essere quantomeno diluito nella più ampia nozione di discrezionalità legislativa.

Sembra opportuno sottolineare che l'interpretazione affievolita, fortemente riduttiva del principio di parità tributaria, ha basi politiche prive di un solido ancoraggio giuridico. Un disorientamento che si allontana dagli sviluppi della dottrina tributarista che, tra gli anni '60 e gli anni '80 del secolo scorso, pur partendo da sensibilità diverse, aveva impresso una svolta garantista al diritto tributario attraverso una lettura sostanzialista dei principi costituzionali tributari. Un affievolimento dei diritti che ha coinvolto soprattutto le posizioni economicamente più deboli, ponendosi in evidente contraddizione sia con i principi che regolano nel nostro ordinamento la vicenda fiscale, sia più in generale con il principio di uguaglianza (art. 3 Cost.)¹⁴.

Sulla collocazione dell'art. 28, che ha cercato di modificare l'art. L. 135 D del Libro delle Procedure Fiscali, sulle regole di accesso dei terzi alle informazioni protette dal segreto professionale in materia fiscale ai fini della ricerca scientifica, il Consiglio ha sottolineato che le disposizioni dell'art. 28 non riguardano né le risorse, né le imposte, né il denaro o i prestiti, né il debito o le garanzie o la contabilità pubblica; che esse non hanno riguardo alle imposte di ogni genere attribuite ad enti diversi dallo Stato. Dato che tali disposizioni non sono destinate a sovvenzionare i governi locali o ad approvare gli accordi finanziari; dato che non sono collegate al regime di responsabilità dei funzionari pubblici o al sistema di informazione e di controllo del Parlamento sulla gestione delle finanze pubbliche, è così che sono estranei al campo delle leggi finanziarie.

Così il *Conseil* conclude che questo articolo è stato adottato con una procedura contraria alla Costituzione e deve essere dichiarato in contrasto con la stessa.

¹⁴ Su questo argomento cfr. R. PERRONE CAPANO, *Ridare voce ai cittadini e sostanza alla democrazia, oltre la crisi dello Stato fiscale*, op cit., specie pp. da 46 a 48.

Infine anticipando un tema che verrà meglio trattato in seguito, il giudice costituzionale francese sembra accogliere la distinzione tra retroattività in senso stretto e “piccola retroattività”, nella parte in cui ritiene legittima la disposizione dell’art. 15, relativa alla riforma dell’imposizione dei prodotti finanziari risultanti dalla cessione a titolo oneroso di un usufrutto temporaneo¹⁵.

La retroattività impropria, infatti, verrebbe a determinarsi nei casi in cui una disposizione della legge finanziaria di un determinato anno, riferita all’imposta sui redditi prodotti nell’anno precedente, intervenga a modificare la base di calcolo di tale imposta al termine dell’anno di riferimento. Sicché, il fatto generatore del tributo (ovvero la produzione del reddito) concludendosi dopo l’approvazione della legge finanziaria, determinerà per ovvie ragioni che le nuove disposizioni, ove non incidano sul fatto generatore del tributo, non provocano una reale retroattività e, dunque, non incidono negativamente su diritti già consolidati.

Ciò vuol dire, dunque, che rispetto all’art. 15 della legge finanziaria correttiva la ritenuta legittimità costituzionale è legata alla ragionevole circostanza che la riforma riguardava solo le cessioni successive al 14 novembre 2012, cioè alla data di presentazione della legge finanziaria correttiva.

Viceversa, il Consiglio ha concluso per il carattere retroattivo rispetto all’articolo 18 della *loi de finances rectificatives pour 2012*, relativa alle regole di imposizione dei valori di conferimento di valori mobiliari e dei titoli di una società controllata dal cedente.

Il Consiglio chiarisce come, in questo caso, non rilevi una retroattività impropria, ma una retroattività reale, in quanto il pagamento liberatorio intervenuto precedentemente veniva disconosciuto successivamente, dunque con una disposizione a carattere retroattivo¹⁶.

Ma su questi argomenti verrà approfondito più avanti.

2. Le conseguenze fiscali della *Décision* 2012/662

¹⁵ In questo senso il *Conseil constitutionnel* si è espresso anche con riguardo agli artt. 22, 2, 3 e 24 della *loi de finances pour 2013*, come si è cercato di approfondire più avanti.

¹⁶ Si vedrà, più avanti, come questa posizione venga confermata dal Consiglio anche rispetto all’articolo 9 della *loi de finances pour 2013*.

La *loi de finances pour 2013*, in seguito al cambio di maggioranza parlamentare determinato dalle elezioni presidenziali della primavera 2010, ha dato attuazione a diverse scelte di Governo e Parlamento.

In primo luogo, la legge ha aumentato in modo significativo i contributi obbligatori; con le altre misure che comportano incrementi delle entrate in materia fiscale, nonché di finanziamento della previdenza sociale, tali prelievi sono stati aumentati di quasi trenta miliardi di euro.

In secondo luogo, la legge ha modificato il regime fiscale delle rendite finanziarie, per assoggettarle, nella maggior parte dei casi, a quello dei redditi da lavoro che assolvono l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPP). I redditi di capitale, che sono soggetti a prelievi obbligatori più elevati rispetto a quelli imposti per i redditi da lavoro, risultano conseguentemente tassati in maniera più importante rispetto ai redditi da lavoro.

In terzo luogo, l'aumento della tassazione dei redditi da capitale è stata accompagnata da un aumento del numero degli scaglioni contributivi, nonché da un aumento delle aliquote dell'imposta sui grandi patrimoni, avvicinando quest'ultima all'imposta di solidarietà sulla ricchezza (ISF), in vigore fino al 2011¹⁷.

Il *Conseil constitutionnel* non ha giudicato incostituzionale nessuna delle tre direzioni di fondo della *loi de finances pour 2013*. Tuttavia, come vedremo in seguito, operando una ricostruzione attenta delle diverse forme di prestazioni imposte (tributarie o contributive) che incidono direttamente sia sulla determinazione dei redditi al netto delle imposte, sia a carico dei patrimoni, ha svolto uno scrutinio finalizzato a mettere in rilievo il rispetto del principio fondamentale di uguaglianza davanti alle imposte. Una lettura sostanzialista degli effetti (cumulati) della pluralità dei presupposti impositivi che hanno ad oggetto una medesima base imponibile, che valorizza il principio fondamentale costituzionale della parità di trattamento davanti all'imposte. Un approccio finalizzato ad assicurare effettività al principio di uguaglianza sostanziale (art. 3 Cost., comma secondo), non ignoto neppure al nostro giudice delle leggi, tuttavia significativamente di scarso impiego nelle vicende tributarie.

¹⁷ L'imposta di solidarietà sulla ricchezza ha subito nel tempo una serie di trasformazioni legate al carattere politico di questo tributo. L'ISF, introdotta durante la prima presidenza di Mitterrand, abolita durante la coabitazione con il governo Chirac ha incontrato nel tempo una serie di modifiche, fino alla sua soppressione nel 2011. Reintrodotta come imposta sui grandi patrimoni, ha mantenuto una soglia di esenzione piuttosto elevata (€ 1.300.000). Sul punto cfr. P. COURTOIS, *L'impôt de solidarité sur la fortune*, Litec, Paris, 1989.

In particolare, il *Conseil constitutionnel* ha chiarito che sottoponendo determinati redditi di capitale all'aliquota dell'imposta sul reddito, laddove i fatti restano soggetti ad un prelievo superiore rispetto a quello dei redditi da lavoro, il legislatore non ha ingenerato una violazione dell'uguaglianza di fronte alle imposte. D'altra parte, ha riconosciuto che la riforma della tassazione dei redditi di capitale ha potuto accompagnarsi a quella dell'imposta sul patrimonio, avendo previsto per quest'imposta un'aliquota marginale massima dell'1,5% che tiene conto della capacità contributiva di coloro che detengono il patrimonio in questione.

Ritenute siffatte scelte politiche conformi a Costituzione, il giudice costituzionale francese ha esaminato la legittimità costituzionale di vari articoli o di combinati disposti, per la maggior parte di seguito esaminati, seguendo l'ordine di trattazione della decisione. Ha, quindi, esaminato se il nuovo livello di talune imposizioni farebbe pesare sui contribuenti interessati un onere eccessivo, avuto riguardo alla loro capacità contributiva e, pertanto, se risulti, per questa via, confliggere col principio di uguaglianza.

2.1. Le principali questioni, avuto riguardo al principio di parità tributaria

- a) *Sulla legittimità dell'art. 3 (Tranche marginale d'imposition à 45% et nouvelle imposition globale des retraites dites «chapeau»)*

Le principali declaratorie di incostituzionalità sono riferite ad una tassazione superiore al 72-75%, considerata tale da imporre un carico eccessivo in termini di contribuzione delle persone, donde (come anticipato) la violazione del principio di eguaglianza di fronte ai carichi pubblici.

Così l'aumento del sistema di calcolo delle imposte sul reddito, previsto dall'art. 3 (che ha introdotto un ulteriore scaglione d'imposta applicabile ai redditi superiori ai 150.000, con aliquota pari al 45%), in combinazione con l'art. L 137-11-1 del Codice della previdenza sociale, aveva come conseguenza di portare la tassazione delle pensioni integrative più alte ad una tassazione del 75,04% per il 2012 e al 75,34% dal 2013.

L'introduzione della nuova aliquota del 45%, quindi, aveva imposto il riesame della questione di legittimità costituzionale dell'art. L 137-11-1 del Codice della previdenza sociale

che, prevedendo il contributo del 21% per i redditi mensili da pensione superiori a 24.000 euro, implicherebbe, a questo punto, un “*prélèvement confiscatoire, ce qui est contraire au respect des capacités contributives des contribuables et, partant, au principe d’égalité ainsi qu’au droit de propriété*”¹⁸.

In altri termini i parlamentari ricorrenti avevano formulato due rilievi circa la costituzionalità di questa disposizione. Da una parte avevano considerato che la creazione di quest’ulteriore scaglione si caratterizza per una rottura del principio di uguaglianza rispetto ai carichi pubblici. Dall’altra, più specificamente, i ricorrenti avevano posto in rilievo che la creazione di questa nuova aliquota marginale applicata alla categoria particolare dei redditi che si riferiscono alle rendite versate nel quadro del regime pensionistico a prestazioni definite assoggettate alle contribuzioni previste dagli articoli L. 137-11 e L. 137-11-1 (le cd. pensioni *chapeau*) renderebbero questi redditi soggetti ad una tassazione “confiscatoria”, in tal senso contraria al rispetto del principio di capacità contributiva.

Il *Conseil constitutionnel* scartando anzitutto il primo rilievo sottolinea che uno scaglione con aliquota marginale del 45%, oltre gli euro 150.000 ha lo scopo di aumentare la progressività dell’imposta, senza far tuttavia gravare su questi contribuenti a reddito elevato un carico eccessivo rispetto alla loro capacità contributiva; dunque non rileva all’evidenza una frattura col principio di eguaglianza davanti alle imposte.

Dopo aver riconosciuto la legittimità di principio di uno scaglione con aliquota marginale del 45% per redditi particolarmente elevati, il *Conseil* ha esaminato le conseguenze che la creazione di siffatto scaglione può determinare nei percettori di assegni pensionistici elevati (detti per l’appunto *chapeau*). Al riguardo esso ha preso in esame l’insieme delle contribuzioni che colpiscono questi percettori di reddito, salvo quella prevista dall’articolo L 137-11 del Codice della sicurezza sociale, vale a dire una contribuzione a carico del datore di lavoro, che non viene imputata sulla rendita versata e, dunque, non deve essere presa in considerazione. Dal calcolo addizionale dell’insieme delle contribuzioni a carico dei percettori di queste rendite pensionistiche elevate, superiori a euro 24.000 al mese ne deriva una tassazione marginale a carico di questi soggetti pari al 75,34%. Il *Conseil constitutionnel* pur ritenendo questo livello di imposizione tale da implicare un carico di imposta eccessivo rispetto al

¹⁸*Saisine du Conseil constitutionnel par des Députés des Groupes U.M.P. et U.D.I. de l’Assemblée nationale sur le Projet de loi de finances pour 2013, reperibile all’indirizzo <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/download/ccsaisinedeputes1.pdf>.*

principio di capacità contributiva, ha tuttavia concluso che questa disuguaglianza davanti alle imposte, concernendo una frazione limitata del reddito tassabile, non doveva comportare l'illegittimità del nuovo scaglione con aliquota marginale del 45%. Ha, invece, fatto applicazione della sua giurisprudenza “*néo-calédonienne*”¹⁹, che consente di valutare gli effetti dal punto di vista della legittimità costituzionale di una legge già promulgata, quando su questa incida una legislazione successiva sottoposta al sindacato di costituzionalità del *Conseil*.

Questa soluzione, come detto, è stata resa possibile dal fatto che il giudice delle leggi francese ha scelto di valutare la capacità contributiva del contribuente avendo riguardo all'insieme delle contribuzioni e dei prelievi che incidono sul reddito²⁰.

Il *Conseil constitutionnel*, dunque, se da un lato ha salvato il nuovo scaglione marginale al 45%, dall'altro ha riportato in vita l'aliquota del 14% della contribuzione sociale generale che la legge finanziaria correttiva 2012 aveva elevato al 21%. In definitiva, l'aliquota marginale per questi assegni pensionistici è stata fissata al 68,34%. Una manovra strategica, comunque apprezzabile per il suo carattere pragmatico, che dà rilievo alla condizione effettiva del contribuente, ponendo un limite alla tassazione; ma non per questo inficia la scelta del legislatore di aumentare la progressività dell'imposta attraverso l'introduzione di un nuovo scaglione per i redditi più elevati.

La soluzione di considerare l'insieme dei tributi che incidono su un singolo contribuente, con riferimento al reddito prodotto, al fine di valutarne l'onere tributario complessivo alla luce del principio di capacità contributiva, è particolarmente significativa. Non trascura il fatto che, di fronte ad una pluralità di tributi che incidono in vario modo su un singolo contribuente, l'analisi della capacità contributiva di questo contribuente in relazione a quella

¹⁹*Conseil constitutionnel*, 24 janvier 1985, Décision n 85-187 DC.

²⁰ La tendenza a valutare l'insieme dei prelievi diretti, imposte sul reddito, IRPP, contribuzione sociale generalizzata, CSG, eventuali addizionali e Imposta di solidarietà sulla ricchezza (ISF), trova un riferimento legislativo preciso nel sistema del cosiddetto *bouclier fiscal*: un meccanismo complesso per evitare una tassazione che, secondo i periodi, andasse oltre un tetto massimo. Quest'ultimo ha oscillato da un massimo dell'85% fino al 60% e poi al 50% fissato da Sarkozy; soppresso nel 2012 è stato reintrodotta come *plafond* nell'imposta sui grandi patrimoni, con aliquota del 75% dal 2013. Il sistema *del bouclier fiscal*, inutilmente complicato e assai poco trasparente (avvantaggiava soprattutto le grandi fortune), evidenzia una cultura statalista trasversale a destra e sinistra, non dissimile dalla situazione italiana. La differenza più evidente è che, almeno in Francia, i redditi più modesti e il ceto medio sono un pò più garantiti di quanto avvenga in Italia. Sul punto cfr. S. GONSARD - G. ETIENNE, *Le bouclier fiscal*, Armand Franel, Paris, 2008.

di altri soggettive presentano redditi simili rappresenta l'unico modo per una valutazione non formalistica della corrispondenza tra imposizione e principio di capacità contributiva e, in ultima istanza, per realizzare un controllo di costituzionalità delle leggi tributarie, rispettoso del principio della parità fiscale tra i contribuenti rispetto ai carichi pubblici.

Un'estensione di questo metodo di indagine riferito ai profili distributivi dell'imposizione sui redditi sia delle persone fisiche, sia delle imprese, nel sistema tributario italiano evidenzerebbe le diffuse incongruenze che caratterizzano il nostro ordinamento e che, in numerosi casi, determinano delle fratture con il principio della parità davanti alle imposte. Disparità di trattamento amplificate da un eccesso di discrezionalità nel campo dei tributi che trae alimento dalla convivenza con una pluralità di ipotesi di scarsa attenzione al principio di parità davanti all'imposta; queste ultime, sommandosi tra loro, non possono non riflettersi negativamente sul principio di parità davanti alle imposte nei confronti dei diversi contribuenti²¹. Una condizione di criticità che emerge con evidenza dalla produzione normativa, i cui effetti si trasferiscono moltiplicati sul piano dell'economia.

b) *Sulla legittimità dell'art. 4 (Abaissement du plafond de l'avantage procuré par le quotient familial)*

Il *Conseil constitutionnel* ha ritenuto la legittimità dell'articolo 4 che ha ridotto da euro 2.336 a euro 2.000 il limite massimo del beneficio fiscale per ciascuna parte del reddito, risultante dall'applicazione del quoziente familiare. Una soluzione finalizzata ad aumentare la progressività dell'imposta, senza penalizzare tuttavia le famiglie a basso reddito e quelle con più figli a carico, per le quali la legge ha previsto regimi particolari, al fine di tener conto delle condizioni familiari²².

Appare chiaro come (secondo il *Conseil*) il legislatore, nel dare attuazione ai principi posti dal preambolo alla Costituzione del 1946 e confermati da quella del 1958 a tutela della famiglia, non incontra altro limite nella scelta degli strumenti che non sia quello della ragionevolezza con cui esercita la propria discrezionalità. In ogni caso il quoziente familiare

²¹ Sul ruolo della capacità contributiva per realizzare la parità dei contribuenti davanti alle imposte e, dunque, l'eguaglianza di fatto nel concorso alla spesa pubblica cfr. G. ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, op. cit., specie pp. da 213 a 224.

²² Cfr. in proposito e in senso più ampio A. TURCHI, *Il quoziente familiare nella giurisprudenza del Consiglio costituzionale francese*, in *Rass. trib.*, 2013, n. 4, pp. 886 e ss.

non è l'unico strumento possibile per realizzare questi obiettivi, purché venga garantito il principio della parità fiscale all'interno della famiglia.

c) *Sulla legittimità dell'art. 12 (Invalidation de la contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité et donc de la taxation globale corrélative de 75%)*

Parimenti incostituzionale (per violazione del principio di uguaglianza) si è ritenuto l'art. 12 della legge finanziaria, che istituiva un contributo eccezionale di solidarietà del 18% sui redditi di una persona fisica con redditi da lavoro superiori a un milione di euro, non avendo il legislatore tenuto conto dei nuclei familiari (presi, invece, in considerazione per le imposte sul reddito e per i contributi eccezionali del 4% previsti per i redditi elevati) e, viceversa, calcolando la soglia per le singole persone fisiche²³.

Il risultato era che due nuclei familiari, pur avendo lo stesso reddito complessivo, potevano essere assoggettati al (o al contrario esonerati dal) contributo eccezionale di solidarietà, a seconda della ripartizione dei redditi tra i contribuenti del nucleo, donde la violazione del principio di eguaglianza di fronte ai carichi pubblici.

Il Consiglio ha così sottolineato, per quanto riguarda questo contributo eccezionale (che può analizzarsi in concreto come un'addizionale Irpef), che il legislatore non può astenersi dal prendere in considerazione il nucleo familiare; questione che era già stata discussa nella relazione della Commissione Finanze dell'Assemblea Nazionale.

I giudici, dopo aver rilevato che questa contribuzione eccezionale sui redditi particolarmente elevati da attività è strettamente legata all'imposizione sul reddito, senza entrare nel merito circa la compatibilità o meno di un'aliquota marginale del 75% rispetto al principio di capacità contributiva, ne hanno riconosciuto l'illegittimità costituzionale sulla base del fatto

²³ Un profilo di un certo interesse rispetto ad una disposizione chiaramente in contrasto con il *foyer fiscal*, che rappresenta la base di calcolo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in Francia (dunque illegittima), viene dalla presunzione degli economisti di poter vedere realizzate le proprie idee economiche o distributive, prescindendo dalla necessaria coerenza delle regole che questi obiettivi sono chiamati a realizzare. In buona sostanza, un fisco che ignora il diritto non può funzionare. Sul punto, per gli studiosi italiani che non conoscono il francese è di grande interesse il lavoro più avanti citato in lingua originale di C. LANDAIS - T. PIKETTY - E. SAEZ, *Per una rivoluzione fiscale*, ed. La scuola, Brescia, 2011.

che questa contribuzione eccezionale, pur sommandosi all'imposta sui redditi calcolata su base familiare, non ne teneva conto ai fini dell'applicazione dell'addizionale²⁴.

Pertanto, poiché il sistema di imposizione dei redditi su base familiare e per parti non era preso in considerazione ai fini dell'addizionale straordinaria sui redditi più elevati, ne poteva derivare che una famiglia caratterizzata da redditi particolarmente elevati, nessuno dei quali superiore alla soglia del milione di euro, non sarebbe stata assoggettata alla contribuzione straordinaria; al contrario di altri casi in cui una maggiore concentrazione di reddito in uno dei componenti della famiglia vedeva quest'ultimo assoggettato a questa maggiore imposta.

Si noti che il Consiglio ha "ritoccato" quest'intervento, senza prendere in esame le altre censure in base alle quali gli "effetti soglia", nonché il carattere confiscatorio di questo contributo, ignorano il principio di uguaglianza.

I deputati e i senatori ricorrenti avevano, difatti, lamentato l'incostituzionalità per differenti motivi, generalmente riconducibili al carattere confiscatorio del contributo e alla violazione del suddetto principio di uguaglianza; così rilevando, in sintesi, che un onere tributario pari a tre quarti dei redditi superiori ad un milione di euro determinerebbe un effetto "*confiscatoire au regard de la fraction de revenus laissé au contribuable*", violando per questa via il diritto di proprietà di cui all'art. 17 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino²⁵. Tanto in considerazione anche del fatto che il prelievo eccezionale concerne, a ben vedere, anche redditi conseguiti nel 2012 (nel frattempo potenzialmente spesi o reinvestiti in maniera legittima); nonché che la violazione del diritto di proprietà non appare legittimata da una ragione imperativa d'interesse generale²⁶.

Non solo; i parlamentari non mancavano di sottolineare, altresì, come su un ulteriore profilo di illegittimità costituzionale poteva ragionarsi ove si avesse avuto riguardo alla disattenzione per i carichi di famiglia, alla soggezione al contributo dei soli redditi derivanti da attività

²⁴ Cfr. O. FOUQUET, *L'impôt confiscatoire est progressif*, FR Lefebvre 3/2013.

²⁵ *Saisine du Conseil constitutionnel par des Députés des Groupes U.M.P. et U.D.I. de l'Assemblée nationale sur le Projet de loi de finances pour 2013*, cit., 19.

²⁶ *Saisine du Conseil constitutionnel par des Députés des Groupes U.M.P. et U.D.I. de l'Assemblée nationale sur le Projet de loi de finances pour 2013*, cit., 19-20. Si ricorda, altresì, che tra le ragioni imperative d'interesse generale non rientrerebbe neppure la *solidarité nationale*, posto che il gettito proveniente dal prelievo eccezionale risulta piuttosto modesto. In tutti i casi il Consiglio di Stato ha più volte affermato che l'interesse fiscale non può essere mai considerato un motivo d'interesse generale.

professionale, all'ulteriore eccesso di tassazione per *stock-option* e azioni gratuite, nonché alla natura eccezionale dell'imposta²⁷.

Come, tuttavia, chiarito il *Conseil* tra i diversi rilievi di incostituzionalità dell'art. 12 della *loi de finances pour 2013* ha ritenuto di dover accogliere la censura in ordine alla richiamata applicabilità del contributo alle singole persone fisiche, trascurando il nucleo familiare; a tal proposito constatando che “*par l'effet de cette contribution exceptionnelle assise sur les revenus de chaque personne physique excédant un million d'euros, deux foyers fiscaux bénéficiant du même niveau de revenu issu de l'activité professionnelle pourraient se voir assujettis à cette contribution ou au contraire en être exonérés selon la répartition des revenus entre les contribuables composant ce foyer*”; il legislatore ha, così, “*méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives*”, realizzando un evidente contrasto “*du principe de l'égalité devant les charges publiques*”²⁸.

In buona sostanza il Consiglio ha ritenuto l'illegittimità di quest'ulteriore prelievo per le disparità di trattamento che esso poteva determinare all'interno della famiglia, senza la necessità di dover decidere sulle altre questioni, che rimanevano assorbite. Una scelta equilibrata che ha consentito al *Conseil* di sgombrare il terreno da una misura fiscale irragionevole senza dover affrontare altri profili più delicati, che avrebbero potuto creare al Governo ulteriore imbarazzo²⁹. Una situazione di disparità in funzione della ripartizione dei redditi all'interno della famiglia, che evidenzia un irrisolto profilo di sofferenza nella tassazione dei redditi familiari in Italia, che si trascina oramai da un quarantennio. Una condizione di persistente violazione del principio di parità tributaria (penalizzante innanzitutto per le famiglie monoreddito caratterizzate da redditi modesti) che la Corte costituzionale ha evocato più volte senza risolvere. Dimostrando maggiori condizionamenti e minore attenzione del *Conseil constitutionnel*, rispetto al principio di parità davanti alle

²⁷ Le riportate censure non esauriscono l'elenco di cui alla *Saisine*, Si rinvia, pertanto, sul punto (ai fini di una più esaustiva illustrazione sul punto) a *Saisine du Conseil constitutionnel par des Députés des Groupes U.M.P. et U.D.I. de l'Assemblée nationale sur le Projet de loi de finances pour 2013*, cit., 21-25, nonché a *Saisine du Conseil constitutionnel sur la loi de finances pour 2013*, 3-6, reperibile all'indirizzo <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/download/ccsaisinesenateurs.pdf>

²⁸ *Conseil constitutionnel*, 29 décembre 2012, Décisions n. 2012-662 DC, cons. 73.

²⁹ Sulla incostituzionalità del contributo eccezionale di solidarietà per maggiori approfondimenti cfr. A. TURCHI, *Il quoziente familiare nella giurisprudenza del Consiglio costituzionale francese*, op. cit., pp. 889 e ss.

imposte, in un tema (quello della parità fiscale tra i coniugi all'interno della famiglia) che non si presta a tecniche di bilanciamento³⁰.

d) *Sulla legittimità dell'art. 11 (Invalidation de l'imposition au barème progressif de l'IR des gains et avantages retirés des stock-options et des actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012)*

La disposizione contenuta nell'art. 11 della legge, invece, nella logica di allineare la fiscalità dei redditi da capitale a quella dei redditi da lavoro, modificava le imposte sui guadagni provenienti dalle *stock-options* e da acquisizione gratuita di titoli azionari, applicando il sistema ordinario di imposizione dei redditi. I parlamentari ricorrenti contestano questa misura, sottolineando che essa comporta generalmente una tassazione più elevata di questi redditi rispetto a quelli da lavoro, in contrasto con il principio di parità tributaria. In specie, la disposizione avrebbe determinato, secondo i deputati ricorrenti, una disparità di trattamento tra redditi da lavoro dipendente, immediatamente percepiti e certi, e redditi derivanti da *stock-options* ed azioni gratuite, la cui percezione è, all'evidenza, differita e che risultano redditi inequivocabilmente aleatori. In buona sostanza un modello di tassazione in base al maturato, già sperimentato in Italia verso la fine degli anni '90 e poi abbandonato, per i forti dubbi di legittimità costituzionale di uno schema di questo tipo, riferito ai redditi potenziali, tuttavia non realizzati.

Se tanto vale ad evidenziare un'inosseranza del più volte richiamato principio di uguaglianza, l'eccessivo carico tributario gravante sulla seconda categoria di redditi cagionerebbe un irragionevole carattere confiscatorio e, dunque, per questa via, una

³⁰E' abbastanza nota l'attenzione del sistema fiscale francese nei confronti della famiglia; un aspetto che la Costituzione del 1958 ha ereditato da quella della quarta Repubblica nel 1946, che aveva potuto avviare la ricostruzione dopo i tragici anni della seconda guerra mondiale, ma non aveva saputo resistere al trauma del processo di decolonizzazione seguito alla guerra d'Algeria. Sul punto cfr. D. GRILLET- PONTON, *La famille et le fisc*, P.U.F. (Presses Universitaires de France), Paris, 1998. Nella dottrina italiana lo studioso che più ha segnato i propri interessi intorno al rapporto tra fisco e famiglia è stato sicuramente Enrico de Mita, alla cui intensa opera di giurista si rinvia. Da ultimo, di grande interesse per l'approccio comparato, cfr. C. SACCHETTO (a cura di), *La tassazione della famiglia: aspetti nazionali e comparati*, ed. Rubbettino, Roma, 2010.

violazione, anche in questa ipotesi, del diritto di proprietà tutelato dall'art. 17 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino³¹.

In specie, l'applicazione del regime delle imposte sul reddito avrebbe implicato una loro tassazione al 72% o al 77%, ritenuta non conforme alla Costituzione.

Il Consiglio respingendo la prima censura, in ordine al diverso trattamento riservato ai redditi provenienti da *stock-options* ed azioni gratuite rispetto a quelli da lavoro, ha, viceversa, accolto la seconda, censurando tali livelli di tassazione, considerati in contrasto con il principio di uguaglianza di fronte ai carichi pubblici.

Seguendo lo stesso *iter* logico applicato agli articoli 3 e 9, il Consiglio ha esaminato congiuntamente l'insieme delle imposizioni che gravano sui premi e benefici legati all'esercizio di un'opzione di sottoscrizione o di acquisto di azioni o all'acquisizione di azioni gratuite. Sulla base di questa indagine ha constatato che, in assenza del rispetto di un periodo di indisponibilità dei titoli, l'aliquota varia tra il 74,5% e 79,5% e che, anche dopo la deduzione di una frazione della contribuzione sociale generale dalla base imponibile dell'imposta sul reddito, l'aliquota oscilla ancora fra il 72% e il 77%. Il Consiglio ne ha analizzato con attenzione gli effetti. Tuttavia il giudice francese non ha ragionato soltanto in termini di aliquota marginale; nel caso di premi e vantaggi legati all'esercizio di un'opzione di sottoscrizione o di acquisto di azioni o di acquisizione a gratuita di azioni, solo l'aliquota dell'imposta sul reddito è tassata con aliquota marginale. Ne consegue che per un contribuente non coniugato, al di là dei primi euro 150.000, tutti i guadagni e i vantaggi derivanti da *stock options* o da attribuzione di azioni gratuite è tassato con aliquota minima del 68,2% (o del 73,2% in assenza del rispetto del periodo di disponibilità), a partire dal primo euro incassato.

Difatti, l'effetto della norma contestata sarebbe non solo quello di innalzare l'aliquota marginale massima d'imposizione su questi redditi; per i redditi superiori a euro 150.000, la loro tassazione (per effetto delle nuove aliquote) sarebbe, inoltre, aumentata (come si è detto) al 68,2% (o 73,2%, in assenza di rispetto per i tempi di inattività), poiché per i

³¹*Saisine du Conseil constitutionnel par des Députés des Groupes U.M.P. et U.D.I. de l'Assemblée nationale sur le Projet de loi de finances pour 2013*, cit., 16-18. A tal proposito cfr. J.-J. BIENVENU, *Impôts et propriété dans l'esprit de la Déclaration*, 1ère édition, P. U. F., coll. DROIT revue française de théorie juridique, vol. 8: La Déclaration de 1789, Paris, 1988; V.D. LARBRE, *Le caractère confiscatoire de l'impôt*, in *Dr. fisc.*, 2012, n. 20, 291.

guadagni da *stock-options* e acquisizione di azione gratuite solo l'imposta sul reddito opera secondo aliquote marginali³². Il Consiglio ha considerato eccessiva quest'imposizione rispetto alla capacità contributiva evidenziata e ha, dunque censurato, questa modalità di prelievo come contraria al principio di uguaglianza rispetto ai carichi pubblici.

Con queste motivazioni il giudice delle leggi francese ha concluso per l'illegittimità costituzionale dei nuovi livelli di tassazione previsti dall'art. L 137-14 del *Code de la sécurité sociale* (come introdotti dall'art. 11 della *loi de finances pour 2013*), riducendo la tassazione marginale massima gravante su questi redditi al 60,7% o al 64,5% (in caso di pagamento del contributo eccezionale del 4%, di cui all'art. 223 *sexies* del Codice Generale delle Imposte – “CGI”³³). Anche in questo caso la scelta del *Conseil* è apparsa prudente; ha ridotto in modo significativo l'imposizione sulle *stock option* senza affrontare la questione di principio, relativa alla convivenza tra imposizione a scaglioni prevista per IRPP e imposte ad aliquota piena, che avrebbe richiesto una ben maggiore attenzione ai profili giuridici³⁴.

e) *Sulla legittimità dell'art. 15 (Invalidation du nouveau régime des plus-values immobilières sur cessions de terrain à bâtir)*

L'art. 15 aveva modificato la tassazione delle plusvalenze realizzate nella vendita dei terreni edificabili, applicando ad essa il regime delle imposte sul reddito, con la conseguenza di tassare queste operazioni con un'aliquota che poteva giungere fino all'82%.

In questo caso il profilo di illegittimità rileva, per i deputati ricorrenti, ove si tenga conto del fatto che l'aliquota massima d'imposizione potrebbe raggiungere un livello più alto, del

³²*Conseil constitutionnel*, 29 décembre 2012, Décisions n. 2012-662 DC, punto 81.

³³ Così è precisato nel *Commentaire*, reperibile all'indirizzo http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/download/2012662DCccc_662dc.pdf, 20.

³⁴E' interessante notare che l'idea di introdurre un criterio d'imposizione ad aliquote effettive e non in base a scaglioni, *per sapere chi paga quanto* (per cui, superata una determinata soglia, tutto il reddito è tassato con l'aliquota più elevata), costituisce un paragrafo che si trova a p. 121 del saggio di C. Landais-T. Piketty-E. Saez, *Per una rivoluzione fiscale*, pubblicato nel 2011 sia in lingua originale sia in italiano; un testo che ha ispirato in buona parte la manovra fiscale introdotta con le leggi finanziarie correttive 2012 e 2013. Una conferma che gli obiettivi economici delle imposte richiedono (al fine di realizzare le scelte del legislatore) strumenti giuridici adeguati.

90,5%; un eccesso di prelievo piuttosto evidente, tanto più se si tiene conto del diverso profilo che caratterizza i terreni edificati, in cui l'aliquota massima può raggiungere il 40,5%. Sembrava, dunque, acclarato, per i ricorrenti, come siffatto eccesso di prelievo, accompagnato altresì al difetto di previsione di meccanismi che tengano nel debito conto dell'inflazione e dell'andamento del mercato immobiliare, si ponga in contrasto con il principio di eguaglianza di fronte ai carichi pubblici, difettando una ragione d'interesse generale volta a giustificarlo³⁵.

Il *Conseil*, accogliendo il motivo, ha ritenuto il nuovo livello di tassazione, che rappresentava per i contribuenti interessati un onere eccessivo in termini di capacità contributiva, violativo del principio di uguaglianza dinanzi ai carichi pubblici, in specie ove si tenga conto di tutte le forme di imposizione gravanti sui plusvalori derivati dalla cessione di terreni edificabili, sia pur considerando la deducibilità di parte del contributo sociale generalizzato³⁶.

Il giudice costituzionale ha, dunque, con tali argomentazioni sanzionato questa norma, che poteva condurre ad una tassazione ben più elevata rispetto al 75% fissato nella nuova versione dell'imposta di solidarietà sulla ricchezza.

2.2. Le ulteriori questioni e l'eccesso d'imposizione

f) Sulla legittimità dell'art. 9 (Invalidation de l'imposition rétroactive des dividendes et des produits de placement à revenu fixe au barème progressif de l'IR)

Il *Conseil* ha censurato l'art. 9 della legge finanziaria, che implicava una tassazione di certi titoli dal 75,5% al 90,5%.

La norma ha lo scopo principale di tassare i dividendi distribuiti dalle società, nonché le rendite provenienti dai prodotti finanziari; in specie sopprime la possibilità per i titolari di dividendi e di altre rendite da titoli a reddito fisso di optare per un prelievo forfettario liberatorio, rispetto alla tassazione ordinaria in base all'imposta sul reddito delle persone

³⁵ Ai fini di una più illustrata esemplificazione dei motivi di incostituzionalità della norma si rinvia a *Saisine du Conseil constitutionnel par des Députés des Groupes U.M.P. et U.D.I. de l'Assemblée nationale sur le Projet de loi de finances pour 2013*, cit., 30-31.

³⁶ *Conseil constitutionnel*, 29 décembre 2012, Décisions n. 2012-662 DC, cons. 101.

fisiche. Prevede, altresì, per alcuni redditi non assoggettati all'imposta sul reddito in quanto percepiti in uno Stato non collaborativo ovvero anonimi, un aumento dell'aliquota dell'imposta forfettaria liberatoria. In base alla norma, inoltre, la quota della contribuzione sociale generale deducibile dall'imposta sui redditi diminuisce dal 5,8% al 5,1%; è stabilita, peraltro, la soppressione della deduzione di euro 1525 ovvero di euro 3050 relativamente ai dividendi assoggettati al sistema di imposizione sul reddito. Quest'ultima disposizione viene dichiarata applicabile ai dividendi percepiti nel 2012 (in quanto espressione di una retroattività breve).

Il *Conseil* ha innanzitutto ritenuto che l'obiettivo del legislatore di aumentare il gettito fiscale nel quadro della riforma introdotta con l'articolo 9 non rappresenti un motivo d'interesse generale tale da mettere in discussione retroattivamente una forma di imposizione alla quale il legislatore aveva assegnato un carattere liberatorio, per questo motivo concludendo per l'illegittimità di questa disposizione. La dichiarazione di incostituzionalità in ordine ad un distinto e inaccettabile profilo di irretroattività è spiegata essenzialmente e non banalmente sulla base della constatazione che l'applicabilità della norma è con riguardo a persone che, soggetti a ritenuta alla fonte, hanno nel 2012, in base alla legge, già versato l'imposta³⁷.

Il *Conseil constitutionnel* ha, così, ritenuto che la nuova aliquota penalizza inopportuno in termini di capacità contributiva i contribuenti interessati, così stigmatizzando l'aumento per contrasto con l'uguaglianza di fronte ai carichi pubblici.

I deputati ricorrenti contestano poi il fatto che il legislatore abbia ridotto la quota di deducibilità della contribuzione sociale generalizzata dal 5,8% al 5,1%, rispetto ad una contribuzione sociale generale che per questi redditi è pari all'8,2%, parificando la percentuale deducibile a quella dei redditi da attività per i quali, tuttavia, la contribuzione sociale generale si ferma al 7,2%.

Il *Conseil* aveva già precedentemente stabilito che il legislatore poteva modificare la deducibilità di un'imposta dalla base imponibile di un'altra imposta purché, modificando il carico tributario sui contribuenti, non determini una disparità di trattamento significativa tra

³⁷ Secondo il *Conseil* l'applicazione retroattiva di una legge tributaria non può incidere sui diritti acquisiti dai contribuenti che "*qui bénéficient d'une prescription légalement acquise à la date d'entrée en vigueur de la loi*", (Cons. Constit., déc.n.91/298 del 24 luglio 1991). Nel caso di specie i contribuenti avevano già assolto l'imposta mediante ritenuta e, dunque, non erano tenuti ad inserire quei redditi dell'imposta sul reddito IRPP.

i contribuenti stessi. Sotto questo profilo appare evidente che la modifica legislativa intervenuta non è tale da determinare conseguenze negative sotto il profilo della legittimità costituzionale.

I giudici costituzionali hanno osservato poi che l'allineamento del regime fiscale dei redditi patrimoniali a quelli di attività non comporta significative disparità di trattamento; sicché la scelta del legislatore di assoggettare questi redditi finanziari di origine patrimoniale al sistema generalizzato dell'imposta sui redditi non presenta profili di illegittimità costituzionale.

Illegittimo, invece, l'aumento della tassazione dei rendimenti di titoli percepiti da soggetti la cui identità e il cui domicilio fiscale non vengano comunicati all'amministrazione finanziaria; infatti su tali redditi incidono contributi sociali per una misura complessiva del 15%, il che comporta un aumento dell'aliquota dal 75% al 90,5%. La maggiore aliquota sembra di fatto contrastare, per le sue caratteristiche essenziali, con il principio di capacità contributiva.

Sicché appare evidente che, a seguito della pronuncia i redditi di cui sopra restano soggetti ad un prelievo massimo del 75,5%.

g) Sulla legittimità dell'art. 13 (Invalidation des modalités de calcul du plafonnement de l'ISF; invalidation de l'extension de l'assiette de l'ISF aux biens non nécessaires à l'activité professionnelle)

La norma, intervenendo sulla disciplina dell'imposta patrimoniale di solidarietà (cd. ISF), introduceva nuovi scaglioni dell'imposta (applicabili dal 2013) per i patrimoni superiori ad 1,3 milioni di euro, nonché la reintroduzione di un limite massimo al prelievo, pari al 75% dei redditi complessivi realizzati durante l'anno precedente.

Il Consiglio ha deciso che la possibilità di reintegrare nel tetto delle imposte sui redditi elevati i benefici o redditi non realizzati o non a disposizione delle persone è preclusa, in quanto è da ritenersi contraria all'esigenza di prendere in considerazione la capacità contributiva concreta del contribuente. Pronunciandosi, per questa via, solo in ordine ad una delle due censure sollevate, chiarisce che, diversamente opinando, si sarebbero incluse nel

computo somme che non rappresentano un arricchimento effettivo del contribuente nell'anno di riferimento³⁸.

In definitiva, il Consiglio ha sanzionato, da un lato, l'inclusione (ai fini del calcolo del limite del 75%) anche di partite economiche che il contribuente non ha realizzato o di cui di fatto non dispone; dall'altro, ha evidenziato il difetto di coerenza nell'includere nella base imponibile dell'ISF i beni non produttivi delle società di cui i contribuenti sono soci o azionisti, che non si dimostri siano effettivamente a disposizione degli stessi³⁹.

Il giudice costituzionale non ha, viceversa, accolto il primo motivo di incostituzionalità sollevato dai parlamentari ricorrenti che avevano lamentato la possibilità che l'ISF avrebbe potuto condurre ad un prelievo confiscatorio sui redditi da capitale. L'imposta, difatti, così combinata agli altri oneri tributari gravanti su di essi, unitamente ai loro rendimenti modesti, determinerebbe per gli stessi, secondo i ricorrenti, la loro completa attribuzione allo Stato, oltre che l'intaccatura del capitale preesistente. Tanto risulterebbe inasprito, in via ulteriore, dalla mancata considerazione dei carichi di famiglia, che il limite del 75% (cd. "*plafonnement*") non risolverebbe⁴⁰.

Il Consiglio ha, tuttavia, al riguardo osservato che *l'impôt de solidarité sur la fortune* consegue lo scopo di assoggettare al carico tributario la capacità contributiva manifestata dalla *détention d'un ensemble de biens et de droits*; può, a ragione, tenersi conto nella base imponibile solo di beni produttivi di reddito ovvero l'imposta deve potersi pagare con i redditi provenienti da beni immobili⁴¹. La legittimità dell'aliquota marginale dell'1,5% in ordine alla sola parte eccedente i dieci milioni di euro deriva dalla circostanza che essa "*prend en compte les facultés contributives des personnes qui détiennent de tels patrimoines*" e non viola, dati gli effetti sul patrimonio dei

³⁸ Tali elementi sono definiti dall'art. 885 V bis (par. II) del *code général des impôt*, come reintrodotta dall'art. 13 della *loi de finances pour 2013*. Si tratta ad es. degli interessi derivanti da piani di risparmio a lungo termine, le variazioni del valore di riscatto di contratti di capitalizzazione o di contratti di assicurazione sulla, i plusvalori soggetti a sospensione d'imposta o ad imposta differita. Per un più ampio quadro al riguardo si veda *Saisine du Conseil constitutionnel par des Députés des Groupes U.M.P. et U.D.I. de l'Assemblée nationale sur le Projet de loi de finances pour 2013*, cit., 28-30, e *Saisine du Conseil constitutionnel sur la loi de finances pour 2013*, cit., 8-11.

³⁹ *Conseil constitutionnel*, 29 décembre 2012, Décisions n. 2012-662 DC, cons. 96.

⁴⁰ *Saisine du Conseil constitutionnel par des Députés des Groupes U.M.P. et U.D.I. de l'Assemblée nationale sur le Projet de loi de finances pour 2013*, cit., 26-28; non diversamente i motivi sollevati in *Saisine du Conseil constitutionnel sur la loi de finances pour 2013*, cit., 11-12.

⁴¹ *Conseil constitutionnel*, 29 décembre 2012, Décisions n. 2012-662 DC, cons. 90. A tal riguardo la sentenza riprende una pronuncia precedente (*décision n. 2010/99 QPC, 11 février 2011*, cons. 5).

contribuenti interessati, il loro diritto di proprietà⁴². Appartiene alla discrezionalità del legislatore la mancata applicazione del quoziente familiare⁴³; da ultimo, la previsione di un limite massimo al prelievo a titolo di ISF e di altre imposte reddituali, definito da una data percentuale di entrate complessive dell'anno precedente, “*a entendu éviter la rupture caractérisée de légalité devant charges publiques qui résulterait de l'absence d'un tel plafonnement; qu'en fixant cette fraction à 75% il n'a pas méconnu les exigences constitutionnels précitées*”⁴⁴.

La decisione sul punto conferma, come anticipato e come meglio si dirà, l'opinione che il *Conseil constitutionnel* (anche quando ha ritenuto eccessivi gli effetti cumulati dell'imposta sul reddito, della contribuzione sociale generale e di altre forme di prelievo straordinario, dichiarandone la non conformità a Costituzione) sia stato motivato a dichiarare l'illegittimità costituzionale di alcune disposizioni tributarie ragionando essenzialmente in termini di violazione del principio di uguaglianza rispetto ai carichi pubblici. Non a caso, infatti, ha ritenuto la legittimità costituzionale del nuovo schema di imposta di solidarietà sulla ricchezza, in combinato disposto con il *plafond* che fissa al 75% il tetto massimo dei prelievi che a vario modo possono incidere sui redditi e sui patrimoni dei contribuenti. Il che equivale a dire che il *Conseil*, anche quando ha dato rilievo all'eccesso di tassazione per dichiarare l'illegittimità di una determinata disposizione tributaria, lo ha fatto con riferimento al tetto del 75% del totale dei redditi e delle altre contribuzioni che incidono su un singolo contribuente.

In buona sostanza, intervenendo sulla contribuzione straordinaria ovvero sulla contribuzione sociale generale, per ridurre l'eccesso di imposizione, riportandola al livello anteriore, il *Conseil* anziché sanzionare l'introduzione del nuovo scaglione del 45% per i redditi superiori a € 150.000, ha ricondotto la tassazione complessiva ad un parametro comune, quello del 75%. Un *plafond* fissato dal legislatore come tetto massimo d'imposizione

⁴²*Conseil constitutionnel*, 29 décembre 2012, Décisions n. 2012-662 DC, cons. 91. In tal senso vedi anche *Conseil constitutionnel*, 29 décembre 1998, Décisions n. 98-405 DC, cons. 23.

⁴³*Conseil constitutionnel*, 29 décembre 2012, Décisions n. 2012-662 DC, cons. 92. Sul punto si veda anche *Conseil constitutionnel*, 29 septembre 2010, Décisions n. 2010-44 QPC, cons. 14 (su questa decisione v. anche E. de CROUY-CHANEL et A.-S. LE BRIS, *La décision n° 2010-44 QPC du Conseil constitutionnel: réflexions sur la notion de faculté contributive*, in *Dr. fisc.*, 2011, n. 9, 230; J.-PH. FELDMAN, *Le Conseil constitutionnel et l'ISF. De l'égalité et de la progressivité de l'impôt*, Dalloz, Paris, 2010, n. 39, p. 2620).

⁴⁴*Conseil constitutionnel*, 29 décembre 2012, Décisions n. 2012-662 DC, cons. 93. Analogamente, in precedenza, *Conseil constitutionnel*, 9 août 2012, Décisions n. 2012-654 DC, cons. 33.

cumulata, relativa ai redditi, ai patrimoni e ai contributi sociali nella nuova imposta sui grandi patrimoni.

b) *Sulla legittimità dell'art. 73 (Plafonnement global des niches fiscales)*

La decisione del *Conseil constitutionnel* su questo articolo appare di un certo interesse.

La disposizione riduce il tetto di una serie di agevolazioni fiscali relativamente all'imposta sul reddito. In precedenza i vantaggi fiscali derivanti dal sistema del quoziente familiare non potevano superare ogni anno la cifra di euro 18.000, più il 4% del reddito imponibile. Con la legge finanziaria per il 2013 la somma di euro 18.000 è stata ridotta a euro 10.000. Tuttavia la legge ha mantenuto in vita alcune ipotesi in cui l'agevolazione fiscale non viene toccata e, dunque, il cd. *plafond* è maggiorato; si tratta, in particolare, degli investimenti oltremare e della riduzione d'imposta SOFICA che si riferisce al finanziamento dei capitali per la produzione di film. Rimangono poi inviate una serie di agevolazioni particolari.

I deputati ricorrenti contestano in questa disposizione soprattutto la violazione del principio di eguaglianza di fronte carichi pubblici.

Il Consiglio si era già occupato due volte del sistema di agevolazioni fiscali collegato all'imposta sul reddito. Nel 2005 aveva ritenuto l'illegittimità della misure adottate, in considerazione del fatto che non vi era alcun rapporto fra la complessità e la numerosità degli interventi previsti rispetto al risultato in termini di effetti tributari conseguiti. Nel 2010, invece, aveva valutato legittima la riduzione di molte spese fiscali, in specie la riduzione dei vantaggi legati al quoziente familiare ad un livello massimo di euro 18.000, più il 6% del reddito imponibile, nonché il mantenimento in vita di alcune agevolazioni particolari collegate all'offerta di alloggi in locazione a prezzi controllati e all'aumento dell'occupazione. In questi casi il Consiglio aveva ritenuto l'agevolazione fiscale proporzionale ai benefici sociali attesi.

Dunque, secondo il giudice costituzionale, il legislatore dispone di un'importante libertà di apprezzamento nel fissare agevolazioni fiscali differenti in funzione degli obiettivi che si propone; a condizione, naturalmente, che la scelta si fondi su criteri obiettivi, razionali e che, dunque, non si determini una frattura significativa rispetto al principio di eguaglianza davanti alle imposte. In pochi anni i benefici previsti dalla struttura dell'imposta sul reddito

francese sono stati ridotti da euro 25.000, più il 10% del reddito imponibile, fino a giungere (a partire dal 2013) a soli euro 10.000 complessivamente.

Appare chiaro, per inciso, che il legislatore francese pone dei tetti ai vantaggi fiscali per ragioni di bilancio; una modalità assai distante da quella italiana in cui il legislatore sembra realizzare lo stesso risultato in termini di gettito, tuttavia attraverso tagli lineari. Sicché, appare più che naturale che il sistema francese rispetti maggiormente il principio di capacità contributiva rispetto a quello italiano.

Si può dire che con l'articolo 73 della finanziaria 2013 il sistema del quoziente familiare francese, salvo per i redditi modesti, è stato ridimensionato in misura tanto profonda da avergli fatto perdere gran parte delle caratteristiche che fin dalla Costituzione del 1946 lo distinguevano da altri modelli di tassazione familiare, ed è statopraticamente mandato in pensione, almeno nella sua funzione di abbattimento della progressività⁴⁵. Tuttavia rimane un modello di equalizzazione dei redditi all'interno della famiglia, dal punto di vista dell'applicazione della progressività. Da questo punto di vista il sistema complessivamente più equilibrato appare attualmente quello dello *splitting* tedesco, corretto con gli interventi integrativi del Tribunale Costituzionale di Karlsruhe della metà degli anni '90, che oltre a sommare i redditi dei coniugi e a dividerli per due, consente la deduzione integrale della quota esente per minimo imponibile attribuita a ciascun componente della famiglia, tenendo in considerazione anche i figli a carico.

Tema di riflessione per i tanti che parlano in Italia di quoziente familiare senza neppure immaginare di cosa si tratti; ma anche motivo di approfondimento, perché i continui interventi correttivi, come quelli che hanno caratterizzato il *foyer fiscal* in Francia, ovvero la controriforma dell'Irpef in Italia nel 2007, rischiano di far perdere efficacia al disegno complessivo, senza ottenere risultati significativi rispetto ad altri profili caratteristici dell'imposta⁴⁶.

⁴⁵Sul carattere regressivo delle misure fiscali adottate a cavallo tra il 2011 e il 2013 e, dunque, sugli effetti negativi sulla domanda interna determinati da quelle scelte, in aperto contrasto con i limiti costituzionali alla discrezionalità tributaria, vedi da ultimo R. PERRONE CAPANO, *Il fisco al centro*, in *Innovazione e Diritto*, 2013, n. 5, pp. 1 e ss.

⁴⁶ Su questi aspetti v. per maggiori approfondimenti A. TURCHI, *Il quoziente familiare nella giurisprudenza del Consiglio costituzionale francese*, op. cit., pp. 886 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in AA.VV., *L'imposta sul*

Proprio in considerazione di questo fatto, che si iscrive in un quadro di notevole rafforzamento della progressività del tributo, attraverso l'introduzione di un ulteriore scaglione con aliquota del 45% per i redditi superiori a euro 150.000 e la riconduzione della più parte dei redditi da capitale nell'ambito dell'imposta sul reddito, il Consiglio ha considerato illegittime, in quanto determinanti una violazione significativa del principio di uguaglianza rispetto ai carichi pubblici, due agevolazioni relative ad investimenti nei territori d'oltremare e alla produzione di film, per i quali la legge finanziaria 2013 prevedeva il mantenimento del precedente *plafond* agevolativo.

Un punto, questo, affatto trascurabile, perché evidenzia come nelle sue decisioni il Consiglio, nel valutare le singole disposizioni dal punto di vista della legittimità costituzionale, utilizzi sempre una chiave di lettura che si iscrive nel percorso logico che ha ispirato il legislatore; una chiave interpretativa attenta a non incidere sulla discrezionalità del legislatore, nei limiti in cui questa, nel campo che qui interessa (quello dei tributi), non confligga in misura significativa con il principio di uguaglianza innanzi alle imposte.

Se si confronta, infatti, la decisione relativa all'articolo 73 della legge finanziaria 2013 (che di fatto ha mantenuto il carattere agevolativo del quoziente familiare solo per i redditi medio bassi) con l'altra che è relativa al contributo straordinario di solidarietà con aliquota del 18% per i redditi superiori al milione di euro, si vede come il Consiglio, anche quando ha considerato eccessivo il risultato globale del carico d'imposta per un singolo contribuente, è giunto a questa conclusione di incostituzionalità, sottolineandola violazione del principio di eguaglianza davanti ai carichi pubblici, piuttosto che l'eccesso di tassazione in sé considerato.

In buona sostanza il *Conseil*, riconoscendo al legislatore un ampio margine di discrezionalità in questo campo, ha cercato di limitare (ove possibile) i propri interventi demolitori ad ipotesi in cui vengano in rilievo disparità di trattamento davanti alle imposte, prive di giustificazione⁴⁷. Dunque, una valutazione di legittimità di tipo qualitativo (disparità di

reddito delle persone fisiche, a cura di F. Tesauro, vol. I, Torino, 1994, p. 122; M. A. GRIPPA, *Famiglia (diritto tributario)*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. III, Milano, 2006, p. 2438.

⁴⁷ Per una riflessione attenta sull'esistenza di limiti costituzionali alla discrezionalità legislativa in questo campo, nonché per una riflessione critica a questi fini della decisione del *Conseil constitutionnel*, cfr. G. BERGONZINI, *I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil constitutionnel e nelle pronunzie di altre Corti costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 1, pp. 3 e ss. In specie la ricostruzione fornita dall'autore, partendo dalle censure rispetto al carattere confiscatorio dell'imposizione

trattamento davanti alla legge fiscale) che consente al giudice delle leggi francese di non sostituirsi al legislatore nel caso di disparità di tipo quantitativo, se non in presenza di una palese violazione del principio di ragionevolezza.

Una scelta, quella del *Conseil*, apprezzabile non soltanto sotto il profilo istituzionale; l'ampio ricorso, in sede di scrutinio di legittimità, alla verifica circa il rispetto del principio di parità di trattamento da parte della legge fiscale, offre un assai minor margine di apprezzamento e, dunque, una maggiore tutela dei diritti del contribuente, rispetto all'elasticità e all'indeterminatezza del principio di ragionevolezza, inteso come limitato ad un'ampia discrezionalità legislativa, adottato quasi senza eccezioni dal giudice delle leggi italiano.

3. Misure fiscali e rilievi di costituzionalità in tema di retroattività

Un altro punto appare fondamentale dalla lettura della pronuncia del Consiglio e che si presta a ragionevoli considerazioni di principio. I parlamentari ricorrenti hanno messo in luce, in tema di retroattività⁴⁸, taluni problemi relativi a disposizioni contenute negli articoli 9, 22, 23, 24, 73 della legge finanziaria per il 2013. Gli stessi parlamentari hanno sollevato una serie di rilievi in tema di retroattività, in relazione agli articoli 15, 18, 19 della legge finanziaria correttiva per il 2012.

fiscale, nonché dal carico tributario eccessivo imposto ai contribuenti rispetto alle loro "*facultés contributives*", evidenzia come il problema giuridico risieda in sostanza nel tetto massimo d'imposizione e, dunque, nella misura costituzionalmente legittima del prelievo tributario, sottolineando l'esistenza di un diritto inviolabile alla moderazione e all'equità fiscale. Solo partendo da questo assunto può ritenersi che un parametro costituzionale (nazionale o sovranazionale che dir si voglia) garantisca una dichiarazione d'incostituzionalità per violazione del limite massimo. Ma un tetto massimo all'imposizione è individuato dal legislatore; il cd. *plafond* fissato dal legislatore come tetto massimo d'imposizione cumulata (relativa ai redditi, ai patrimoni e ai contributi sociali nella nuova imposta sui grandi patrimoni) trova un riferimento preciso nel precedente sistema del cosiddetto *bouclier fiscal*: un meccanismo articolato volto ad evitare una tassazione che, secondo i periodi, andasse oltre un tetto massimo. Quest'ultimo, a seguito di oscillazioni varie, è stato soppresso nel 2012 ed è stato reintrodotta come *plafond* nell'imposta sui grandi patrimoni, con aliquota del 75% dal 2013. Da questo punto di vista la pronuncia del giudice costituzionale francese, argomentando sulla base della parità tributaria, sembra affermare che la discrezionalità legislativa non può mai condurre ad una violazione del principio di uguaglianza di fronte alle imposte; e siffatto limite non sarebbe rispettato in presenza di disparità tributarie, consentite nei limiti della ragionevolezza.

⁴⁸ Sul tema della retroattività cfr. O. FOUQUET, *La rétroactivité des lois fiscales*, *Rev. Adm.*, 1994; J. LAMARQUE, *La rétroactivité de la loi fiscale: une nécessité en matière de procédures*, *Mél. Y. Madiot*, Bruylant, 2000.

Partiamo dal fatto che la giurisprudenza del *Conseil constitutionnel* non riconosce in materia tributaria l'esistenza di un principio di affidamento che non consenta al legislatore l'adozione di misure tributarie di carattere retroattivo. Apparentemente, dunque, una condizione meno favorevole dal punto di vista delle garanzie rispetto all'ordinamento italiano, in cui l'articolo 1, comma secondo, dello Statuto dei diritti del contribuente limita ad ipotesi eccezionali l'adozione, con legge ordinaria, di norme interpretative; mentre l'articolo 3, comma primo, stabilisce espressamente che le norme tributarie non hanno carattere retroattivo e nelle imposte a carattere periodico le modifiche introdotte si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo.

Il che, in buona sostanza, significa negare cittadinanza, all'interno di un ordinamento tributario coerente con i principi, anche alla piccola retroattività ammessa dal Consiglio di Stato in Francia. Una scelta che non deve sorprendere, dato che lo Statuto consente al legislatore di derogarvi con una procedura trasparente, assumendosene la responsabilità. Un'opzione, quella del legislatore del 2000, che a ben vedere risponde anche all'esigenza di dare effettività al principio di chiarezza e di trasparenza della manovra annuale del bilancio, ai sensi dell'articolo 81 della Costituzione.

Tuttavia, appare evidente al giudice costituzionale francese che in questo settore debba muoversi con particolare prudenza; in buona sostanza, la legittimità di una disposizione tributaria retroattiva deve trovare una base giuridica solida legata ad un interesse generale sufficiente; senza contare poi che occorre sia rispettato un rapporto di proporzionalità tra l'interesse generale e il sacrificio del contribuente⁴⁹.

Il *Conseil*, ereditando il pensiero della giurisprudenza del Consiglio di Stato, distingue tra retroattività in senso stretto e "piccola retroattività", intendendo per quest'ultima una forma di retroattività impropria che viene a determinarsi nei casi in cui una disposizione della legge finanziaria di un determinato anno, che riguardi l'imposta sui redditi prodotti nell'anno

⁴⁹Sul punto cfr. *Conseil const.*, décision n. 223/86, 29 décembre 1986. Vedi anche *Cons. const.* décision n. 548/2002, 7 février 2002, relativa ad una legge interpretativa in tema d'imposizione immobiliare. In buona sostanza, in tema di retroattività il bilanciamento tra interesse davvero generale e proporzionalità del sacrificio richiesto al contribuente esclude qualsiasi posizione di favore per l'interesse fiscale. La manualistica tributaria classica non dedica particolare attenzione a questi profili, emersi negli ultimi 20 anni attraverso l'evoluzione delle istituzioni della quinta Repubblica. Sul punto cfr. A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit Fiscal*, P.U.F. (Presses Universitaires de France) Paris, 2011.

precedente, intervenga a modificare la base di calcolo di tale imposta al termine dell'anno di riferimento. Poiché il fatto generatore del tributo, vale a dire la produzione del reddito, si conclude dopo l'approvazione della legge finanziaria, le nuove disposizioni, ove non incidano sul fatto generatore del tributo, non determinano una reale retroattività e, dunque, non incidono negativamente su diritti già consolidati.

Sulla base di queste considerazioni il *Conseil* non ha ritenuto illegittime le disposizioni degli articoli 22, 2, 3 e 24 della *loi de finances pour 2013* che a fine 2012 hanno modificato le regole applicabili ad imposte che saranno dovute nel 2013 con riferimento al 2012; difatti queste modifiche non incidevano su situazioni legalmente ormai acquisite.

Il Consiglio ha confermato questa posizione anche rispetto all'articolo 15 della *loi de finances rectificatives pour 2012*, relativa alla riforma dell'imposizione dei prodotti finanziari risultanti dalla cessione a titolo oneroso di un usufrutto temporaneo. Tanto in considerazione del fatto che la riforma in parola riguardava solo le cessioni successive al 14 novembre 2012, cioè alla data di presentazione della legge finanziaria correttiva.

Viceversa, il Consiglio ha concluso per il carattere retroattivo rispetto a due insiemi di disposizioni: quelle dell'articolo 9 della *loi de finances pour 2013*, che elidevano di fatto il carattere liberatorio dell'imposta forfettaria applicata ai dividendi e ai prodotti finanziari nel 2012, assoggettandoli al regime dell'imposta sul reddito; nonché quelle dell'articolo 18 della *loi de finances rectificatives pour 2012*, relativa alle regole di imposizione dei valori di conferimento di valori mobiliari e dei titoli di una società controllata dal cedente. In questo caso, infatti, il Consiglio ha ritenuto che non si trattasse di una retroattività impropria, ma di una vera retroattività in quanto il pagamento liberatorio intervenuto precedentemente veniva disconosciuto successivamente, dunque con una disposizione a carattere retroattivo.

Il Governo per sostenere la legittimità della misura aveva usato due argomenti: il primo si riferiva alla necessità di aumentare il gettito tributario; il secondo poneva in evidenza che per una parte dei contribuenti il nuovo regime sarebbe stato più vantaggioso del precedente. Il Consiglio non è sembrato persuaso da questi argomenti, peraltro contraddittori rispetto a quelli che erano stati sostenuti nel corso del dibattito parlamentare. Ha, pertanto, dichiarato l'illegittimità del paragrafo quattro dell'articolo 9, nella parte in cui annullava il carattere liberatorio dei versamenti effettuati nel 2012 e assoggettava questi redditi all'imposta sul reddito da versare nel 2013.

In definitiva, il *Conseil* evidenzia come non esista nell'ordinamento francese un principio di affidamento che escluda la possibilità di decisioni tributarie a carattere retroattivo; richiama poi la giurisprudenza del Consiglio di Stato sulla retroattività impropria ossia sulla piccola retroattività. Indica, tuttavia, l'esigenza di reali motivi d'interesse generale perché una disposizione tributaria possa essere legittimamente retroattiva; motivi tra i quali significativamente non è compreso l'interesse all'aumento del gettito⁵⁰.

Il nostro ordinamento, al contrario, evidenzia sia il divieto di retroattività, sia la tutela dell'affidamento; pur, tuttavia, la Corte costituzionale oblitera il problema attraverso un'interpretazione formalistica del principio di successione della legge nel tempo.

Ciò malgrado può considerarsi che la norma interposta che consentirebbe di dare piena valenza anche alle disposizioni sulla normazione contenute nello Statuto potrebbe rinvenirsi nel comma primo dell'articolo 117 della Costituzione, che in tema di normazione indica tra i limiti alla legislazione nazionale e regionale i principi del diritto europeo.

Ad ogni modo vale la pena ricordare che il tema della retroattività coinvolge direttamente i principi di certezza del diritto e di affidamento, di rilievo costituzionale e di diritto europeo; ne deriverebbe, per questa via, l'obbligo di disapplicazione delle norme adottate in violazione dell' art. 3, n. 1, dello Statuto dei diritti del contribuente⁵¹.

Un tema senz'altro più esteso, ma che serve (per quel che qui interessa) solo ad evidenziare una diversità di approccio sostanziale dei due ordinamenti, che spiega il diverso esito cui giunge il *Conseil* rispetto alla situazione italiana; fornendo, per questa via, una lettura che attualizza, nel confronto, lo studio sulle sentenze francesi.

4. Progetto di una fiscalità confiscatoria⁵²?

⁵⁰ Per un'ampia rassegna della giurisprudenza fiscale (essenzialmente del Consiglio di Stato) cfr. C. DAVID-O. FOUQUET-B. PLAGNET-J. F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 5ème éd., Dalloz, Paris, 2009.

⁵¹ Su questo tema cfr. da ultimo le puntuali considerazioni svolte da A. CONTRINO, *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività "non autentica" nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, n. 3, pp.589 e ss.

⁵² Per il paragrafo che segue si è tenuto conto delle fondamentali osservazioni esposte da D. GUTMANN in *Option Finance*, 14 janvier 2013, *L'impôt confiscatoire au sens de la décision du Conseil constitutionnel n°2012-662 DC du 29 décembre 2012*. Sul tema si veda anche in senso ampio P.-M. GAUDEMET, *Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires*, *Rev. Int. Dr. Comp.*, 1990, p. 806; V. A. R. BREWER-CARIAS, *Les protections constitutionnelles et légales contre les impôts confiscatoires*, in *Études de droit public compare*, Bruylant, Bruxelles, 2001; J. D. HADDAD, *Comment être rentier sans quitter la France?*, 1001 Réponses, 2013; V.D. LARBRE, *Le*

Sulla base delle argomentazioni svolte si comprende una decisione complessa e articolata, che merita particolare riguardo per diversi profili che, ad una lettura appropriata del diritto costituzionale tributario, definiscono una fiscalità in sostanza confiscatoria⁵³, con ricadute evidenti sul rapporto tra diritti/doveri costituzionali del contribuente e limiti all'imposizione fiscale.

La frequenza di disposizioni di cui il Consiglio dichiara l'incostituzionalità lascia pensare che, per il giudice costituzionale francese, il dubbio è che sullo sfondo risieda il progetto di una fiscalità in cui prevale un carattere confiscatorio dell'imposizione fiscale e carichi eccessivi imposti ai contribuenti rispetto alle loro capacità contributive. E, dunque, il *Conseil* sembra quasi voler mettere un pò le mani avanti dando un segnale al legislatore.

La decisione del *Conseil constitutionnel* fornisce preziose indicazioni in ordine alla valutazione del carattere confiscatorio di un'imposta; ma rappresenta anche motivo di domande e di diverse interpretazioni. Sembra pertanto utile un chiarimento.

Il principio è ben noto: l'esigenza dell'uguale ripartizione dei carichi pubblici tra i cittadini in ragione della propria capacità, formulato dall'art. 13 della Dichiarazione del 1789, non sarebbe rispettato se il tributo fosse rivestito di un carattere *latu sensu* confiscatorio o se gravasse su di una categoria di contribuenti con un onere eccessivo avuto riguardo alla loro capacità contributiva⁵⁴. Tanto il *Conseil constitutionnel* ha più volte affermato; e la decisione del 29 dicembre 2012 relativa alla *loi de finances pour 2013* non innova in questo senso⁵⁵.

Tuttavia, le interpretazioni più contraddittorie della decisione del Consiglio sono diffuse sulla stampa: taluni reputano concesso al Governo di correggere quanto disposto con la

caractère confiscatoire de l'impôt, op. cit.; H. MOUTOUH, *Le droit de propriété, dernier rempart contre les impositions confiscatoires*, Dalloz, Paris, 2013, n. 9, p. 581; F. PEZET, *Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises*, in *Dr. fisc.*, n. 22, 2013.

⁵³ Per una riflessione critica sui limiti confiscatori dell'imposizione esaminati nella pronuncia cfr. G. BERGONZINI, *I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil constitutionnel e nelle pronunzie di altre Corti costituzionali*, op. cit., pp. 3 e ss.; F. PEZET, *Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises*, op. cit.

⁵⁴ Cfr. J.-J. BIENVENU, *Impôts et propriété dans l'esprit de la Déclaration*, op. cit.; S. RIALS, *La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen*, Hachette, 2001; G. ARDANT, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, 1965; M. LEROY, *L'impôt, l'État, la société. La sociologie fiscale et la démocratie interventionniste*, Economica, 2010.

⁵⁵ Cfr. D. GUTMANN, *L'impôt confiscatoire au sens de la décision du Conseil constitutionnel n°2012-662 DC du 29 décembre 2012*, in *Option Finance*, 14 janvier 2013.

contribuzione eccezionale relativa ai redditi molto alti, con le imposte totali sul reddito ad un'aliquota marginale del 75%, accontentandosi di raccordare l'imposta al contributo eccezionale; altri ritengono che questo rimedio non avrebbe eliminato in nulla l'inconveniente.

Questo caos mediatico deriva in gran parte dal fatto che il *Conseil constitutionnel*, su questo punto specifico, ha rifiutato di prendere una posizione sulla natura confiscatoria delle nuove disposizioni tributarie. Esso non ha, comunque, mancato di dare, in altre parti della decisione, indicazioni utili sul metodo da impiegare per scorgere siffatto carattere confiscatorio, nonché sulle conseguenze che ne derivano.

Primo punto essenziale: per apprezzare l'effetto di confisca di una norma fiscale, occorre collocarla nel suo contesto. E', quindi, necessario combinarla con altre norme fiscali e contributive ed è il dispositivo nel suo insieme che può condurre a tassare un contribuente oltre ogni ragionevolezza⁵⁶.

Di qui nasce la difficoltà; quando l'effetto confiscatorio proviene da una combinazione di regole, come determinare ciò che conviene sia sottratto dal sistema giuridico in ragione della sua incostituzionalità? Come ha avuto modo di vedersi, la domanda è stata presentata al *Conseil constitutionnel* con particolare riguardo all'effetto confiscatorio indotto dall'aumento al 45% dell'aliquota dell'imposta sul reddito per i titolari di pensioni erogate ai sensi dei trattamenti pensionistici predeterminati (cd. *retraites «chapeau»*). In questo caso, la combinazione tra l'imposta sul reddito, contributi previdenziali e il contributo salariale di cui all'art. L 137-11-1 del Codice della previdenza sociale all'aliquota marginale del 21% per la parte di redditi mensili da pensione superiori a 24.000 eleva la stessa al 75,04% per il 2012 e al 75,34% per il 2013. Il *Conseil constitutionnel* (come anticipato) convintamente fa valere la sua giurisprudenza cd. "*néo-calédonienne*"⁵⁷, per sanzionare non le disposizioni della *loi de finances pour 2013*, che le erano state deferite, bensì la nuova aliquota d'imposta per le cd. *retraites chapeau* prevista dal Codice della previdenza sociale. Il *Conseil* ha ribadito, in questa occasione, che la conformità con la Costituzione di una legge già in vigore può essere valutata in occasione dell'esame di disposizioni legislative che la modificano, integrano o che

⁵⁶Cfr. D. GUTMANN, *L'impôt confiscatoire au sens de la décision du Conseil constitutionnel n°2012-662 DC du 29 décembre 2012*, op. cit.

⁵⁷*Conseil constitutionnel*, 24 janvier 1985, Décision n 85-187 DC, cit.

ne modificano l'ambito. E' fondamentale il riconoscimento di una sorta di incostituzionalità a catena: la riforma del Codice generale delle imposte conduce alla non conformità con la Costituzione del Codice della previdenza sociale⁵⁸ nella parte in cui si riferisce alla base imponibile condivisa con l'imposta sul reddito. In buona sostanza, il *Conseil* ha realizzato l'obiettivo di ridurre un carico tributario considerato eccessivo, intervenendo sul contributo salariale aumentato dal 14% al 21%, senza incidere sul disegno complessivo del legislatore, finalizzato ad aumentare la progressività dell'imposta sul reddito attraverso la previsione di un nuovo scaglione con aliquota del 45%.

In pratica, questa sanzione, che è immediatamente efficace, permetterà di evitare che le "aliquote confiscatorie" si applichino sia alle pensioni erogate nel 2012, sia a quelle erogate nel 2013. Ne consegue che, sulla base della decisione del *Conseil constitutionnel*, i titolari di tali pensioni che hanno già versato la quota per l'aliquota marginale del 21%, come previsto dal Codice della previdenza sociale si trovano legittimati a chiederne la parziale restituzione.

Le argomentazioni esposte valgono, dunque, ai fini di un apprezzamento "globale" del carattere confiscatorio di una norma. Il profilo appare, in parte, diverso ove venga, viceversa, in considerazione una valutazione "relativa" dell'effetto di confisca.

Difatti, in base ad un altro accorgimento seguito nella giurisprudenza costituzionale non esiste una soglia assoluta al di sopra della quale un'aliquota d'imposta diventa confiscatoria. La decisione del 29 dicembre 2012 ne raffigura un esempio significativo. Tanto sarebbe provato anzitutto dal fatto che per le pensioni cd. "*chapeu*" l'aliquota del 75% è considerata confiscatoria; che per i benefici derivanti da *stock-options* ovvero dall'acquisizione di azioni gratuite l'effetto confiscatorio sopravviene al 68,2%; tuttavia, per i titolari dei cd. "*bons anonymes*", il *Conseil constitutionnel*, pur stigmatizzando la riforma che eleva l'importo globale del prelievo al 90,5%, ritiene sopravviva la legislazione vigente in base al quale i titolari sono tassati con un'aliquota fissa del 60%, più contributi sociali del 15,5%, per un totale di 75,5%. Che tanto lasci intravedere una contraddizione in termini, non è dato con certezza pensare.

L'aliquota del 68,2% applicabile alle plusvalenze da *stock-options* e azioni gratuite sarebbe applicata a partire dal primo euro quando un singolo contribuente avrebbe percepito 150.000 euro di qualsiasi altro reddito; l'aliquota del 75,04% ovvero del 75,34% per le

⁵⁸Cfr. D. GUTMANN, *L'impôt confiscatoire au sens de la décision du Conseil constitutionnel n°2012-662 DC du 29 décembre 2012*, op. cit.

“*retraites chapeau*” non sarebbero applicate a partire dal primo euro percepito, ma solo al di là di una certa soglia (come già ricordato, per le pensioni superiori a 24.000 euro al mese).

Appare, dunque, una certa sistematicità nel fatto di considerare in maniera differente l'effetto cd. di confisca delle aliquote a seconda che le stesse si applichino in modo diverso ad un intero elemento di reddito o solo alla frazione marginale. Per quel che concerne l'aliquota del 75,5%, che trova la sua ragione nel diritto positivo per i cd. buoni anonimi, può supporre che l'aliquota estremamente elevata si spiega con l'obiettivo (parimenti costituzionale) di contrastare la frode e l'evasione fiscale. In ogni caso, come detto, l'aliquota del 75,5% è pari a quella del 75% fissata dal legislatore nell'imposta sui grandi patrimoni, come *plafond* non superabile; ed è a questa con tutta probabilità che ha fatto riferimento il *Conseil*, sia pure senza esplicitarlo.

Sicché può notarsi come appaia dubbio discorrere di aliquote fiscali confiscatorie. Può, viceversa, senz'altro osservarsi che nel diritto vigente, un'imposta applicata sull'insieme del reddito con aliquota del 64,5% (avuto riguardo ai prelievi sui redditi da capitale nella legislazione posteriore alla *loi de finances pour 2013*), pur costituendo un prelievo oneroso, è stata ritenuta, tuttavia, conforme alla Costituzione; laddove, a seguito della decisione del *Conseil*, l'aliquota del 68,2% non c'è più⁵⁹.

Per quel che riguarda l'imposizione marginale, la logica seguita per le cd. “*retraites chapeau*” dimostra che essa non può superare il 75%. Al legislatore è, quindi, riconosciuta un poco più di flessibilità nel fissare le aliquote marginali che nello stabilire quelle applicabili al primo euro. Pertanto, sembra difficile riconoscere che un semplice raccordo dell'imposta su redditi molto alti possa ovviare al problema costituzionale se il tasso è rimasto al 75%⁶⁰.

In ultima analisi, al fine di valutare la natura confiscatoria di un'imposta sulla base dei dati forniti, è legittimo guardare ad imposte che poggiano su basi differenti. Proprio il legame tra distinte tassazioni è alla base del sistema del cd. “*plafonnement*” dell'imposta patrimoniale di solidarietà (ISF), dal momento che l'importo di quest'ultima dipende dal *quantum*

⁵⁹Cfr. D. GUTMANN, *L'impôt confiscatoire au sens de la décision du Conseil constitutionnel n°2012-662 DC du 29 décembre 2012*, op. cit.

⁶⁰Cfr. D. GUTMANN, *L'impôt confiscatoire au sens de la décision du Conseil constitutionnel n°2012-662 DC du 29 décembre 2012*, op. cit.

dell'imposta sul reddito⁶¹. Ma tale collegamento tra imposte distinte spiega anche come la struttura della cd. ISF sia legata al reddito; così, secondo il *Conseil constitutionnel*, se il legislatore ha potuto aumentare il numero di scaglioni ed elevare l'aliquota dell'ISF quando ha, al contempo, assoggettato i redditi da capitale allo schema di imposizione dei redditi delle persone fisiche ed ha mantenuto le aliquote dei contributi sociali, ciò è dovuto dall'aver fissato all'1,5% l'aliquota marginale dell'ISF e dall'aver preservato l'esclusione totale o parziale di molti beni e diritti al di fuori dell'ambito di applicazione di tale imposta⁶².

Facilmente intuibile la logica; l'aumento della tassazione dei redditi da capitali produce, a sua volta, un altro effetto, limitando in qualche modo le esenzioni dell'ISF attualmente esistenti. Sicché per il futuro occorre che il legislatore presti attenzione: ove volesse eliminare o ridurre l'esonero dei beni aziendali (per non parlare delle opere d'arte), probabilmente potrebbe farlo a costo di livelli ridotti di ISF⁶³.

5. La politica delle apparenze

Sulla base delle argomentazioni esposte, appare chiaro che la decisione del *Conseil constitutionnel* ha censurato la forma di un testo mal scritto. Difatti, il *Conseil* ricorda che la normativa fiscale non conosce “persone”, ma “famiglie” e che l'introduzione di una distinzione tra queste due categorie minerebbe l'uguaglianza di tutti di fronte all'imposta. La pronuncia non è, dunque, una censura politica; ma appare, tuttavia, molto significativa per la modalità con cui le decisioni vengono prese o non prese dal Governo⁶⁴.

⁶¹Sul punto v. per approfondimenti V. W. MASTOR, *L'impôt de solidarité sur la fortune à l'épreuve de la Constitution*, Dalloz, Paris, 2005, p. 1257; O. FOUQUET, *Le Conseil constitutionnel et l'ISF*, FR Lefebvre 38/2012, inf. 22, p. 25; ; J.-PH. FELDMAN, *Le Conseil constitutionnel et l'ISF. De l'égalité et de la progressivité de l'impôt*, op. cit). Per comprendere come funzionano (o forse come non funzionano) i *plafond* ovvero i tetti all'imposizione cfr. S.GONSARD-G.ETIENNE, *Le bouclier fiscal*, op. cit.

⁶²Cfr. D. GUTMANN, *L'impôt confiscatoire au sens de la décision du Conseil constitutionnel n°2012-662 DC du 29 décembre 2012*, op. cit.

⁶³ Il tema dell'eccesso d'imposizione rinvia più in generale al tema della giusta imposta. Su questo tema cfr. M. BOUVIER, *La question de l'impôt idéal*, in *L'impôt*, Dalloz, Paris, 2002, pp. 15 e ss.

⁶⁴ Normalmente, il Ministro dell'economia e delle finanze o il Ministro del bilancio è incaricato dell'affare; quindi restituisce il progetto al suo capo di gabinetto, che rimanda a quanti siano addetti a scrivere il testo. Tuttavia, accade che il responsabile del testo ignori i principi stessi del diritto tributario francese e redige un testo che risulta nella forma irricevibile. Questo testo passa immutato nel corso dei controlli legali usuali; sicché

Essa illustra, per molti, anche il rifiuto di Francois Hollande ad impegnarsi in una grande riforma fiscale che ristabilisca una certa logica in un sistema che è costruito di abbaglianti misure, talvolta contraddittorie. E' possibile discutere sulle tesi in ordine ad una riforma fiscale da più parti auspicata in Francia, ma non si può negare uno sforzo al fine di ripensare l'imposta francese nella sua interezza⁶⁵.

Procedere ad una riforma fiscale sostanziale comporta di rimettere in causa molti privilegi e raggiungere situazioni di compromesso. Chiaramente, alla Francia non sembra che questo sia il momento per il coraggio⁶⁶. Tuttavia, è bene dirlo, questa riforma implicherebbe altresì di ripulire le diverse nicchie fiscali (cd. *niches fiscales*) che si sono sviluppate in Francia nel corso degli ultimi quindici anni⁶⁷. Ma si pone, a questo punto, la questione del costo dell'euro per l'economia francese. Queste nicchie, è bene ricordarlo, costano alla Nazione francese circa settanta miliardi di euro l'anno, pari al 3,5% del PIL. Circa cinquanta miliardi di euro sono destinati a misure di sostegno alle imprese per compensare la perdita di competitività che subisce l'economia francese, sia all'interno dell'area euro sia al di fuori, a causa della moneta unica. Fintanto che si resta nella zona euro le cd. *niches fiscales* sono purtroppo necessarie.

La questione della tassazione e della fiscalità in genere, a parte la necessità di una riforma radicale⁶⁸, si rivela in realtà abbastanza semplice. Occorre rapportare i cinquanta miliardi di euro ai trenta miliardi di plusvalenze fiscali che il Governo aveva inteso realizzare nella *loi de*

tale passaggio dimostra la serietà con cui i testi sono realizzati e si traducono in legge finanziaria senza che nessuno se ne accorga.

⁶⁵C. LANDAIS, T. PIKETTY, E. SAEZ, *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle*, Seuil, Paris, 2011; id., *Notre système fiscal est totalement à l'agonie*, *Le Monde*, 28 janvier 2011. Altri, viceversa, assumono posizioni meno critiche in materia: cfr. a tal riguardo P. BELTRAME, *Famille et impôt. La prise en compte des charges de famille en droit fiscal français*, in *La tassazione della famiglia: aspetti nazionali e comparati*, (a cura di) C. SACCHETTO, op. cit.

⁶⁶Sulla necessità di una riforma fiscale in Francia economisti e giuristi si interrogano da almeno trent'anni. Cfr. *ex multis*: il primo numero della *Revue française de finances publiques* dedicato alle imposte, con presentazione di G. VEDEL, *Où en est l'impôt*, *Rev. fran. de fin. publiques*, 1983; M. ALLAIS, *Pour la réforme de la fiscalité: repenser les vérités établies*, Cl. Juglar, Paris, 1990; T. LAMBERT (a cura di), *Les chantiers fiscaux à engager*, L'Harmattan, Paris, 2002; G. MESTRALLET-M.TALY-J. SAMSON, *La réforme de la gouvernance fiscale*, L.G.D.J., Paris, 2005, *Rev. fran. de finances publiques*, 2011, n. 116.

⁶⁷Sul tema cfr. K. WEIDENFELD, *À l'ombre des niches fiscales*, *Economica*, 2011; P. BEZES-A. SINE (dir.), *Gouverner (par) les finances publiques*, Coll. Académique, Presses de Sciences Po, 2011; C. LANDAIS, T. PIKETTY, E. SAEZ, *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle*, op. cit.

⁶⁸V. ancora C. LANDAIS, T. PIKETTY, E. SAEZ, *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle*, op. cit.

finances pour 2013, con venti miliardi di nuove o maggiori imposte e dieci miliardi di economie di bilancio⁶⁹.

Questa la realtà dietro l'apparenza; forse ci si sarebbe aspettato che queste apparenze venissero portate alla luce. E, invece, eccone il risultato in un progetto di legge finanziaria che sembra ignorare i più basilari principi di diritto in materia, a partire da quelli di eguaglianza tributaria e uguale capacità contributiva, come rilevati dal *Conseil constitutionnel* nella decisione di cui qui si tratta.

La censura del *Conseil constitutionnel* è, così, rivolta più ad una politica di finzione e incompetenza, un po' meno alle misure in sé considerate; tuttavia, per queste ultime, rimandando col pensiero ad una discrezionalità legislativa non senza limiti, anzi piuttosto ricordando, per il legislatore, quegli stessi limiti insuperabili.

Per costante giurisprudenza, il *Conseil constitutionnel* assicura che le imposte votate dal Parlamento non rappresentino né un "onere eccessivo" né una "confisca" per i contribuenti. Questi concetti sono talmente vaghi che possono essere utilizzati in tutte le circostanze e rimettere in causa ogni progetto di legge finanziaria e tutti gli obiettivi finanziari e di bilancio, fiscali ed economici del Governo. Eppure è quest'ultimo che detiene, insieme al Parlamento, la legittimità democratica in un'istituzione (il *Conseil constitutionnel*) la cui modalità di nomina purtroppo non garantisce l'imparzialità.

Così può essere apparso che, dichiarando l'illegittimità costituzionale di più disposizioni della *loi de finances pour 2013*, il *Conseil constitutionnel* abbia abusato del suo potere, non accontentandosi di verificare la mera conformità della legge a Costituzione.

A ben vedere, se il Consiglio ritiene legittimo l'aumento dell'aliquota marginale al 45% per i redditi superiori a 150.000 euro, esso si preoccupa stranamente del suo impatto sulle cd. "*retraites chapeau*", in cui l'aliquota potrebbe raggiungere il 75%. Ritenendo questo ammontare eccessivo per le pensioni più elevate, il giudice costituzionale, dichiarando illegittima la norma, riporta (come si è visto) l'imposizione di queste pensioni al 68,34%.

Si tratta allora di comprendere se così facendo, il *Conseil constitutionnel* priva il Governo e il Parlamento della propria facoltà di determinare l'aliquota d'imposta che intendono applicare per determinati tipi di redditi, ovvero semplicemente la riporti nel suo corretto ambito di

⁶⁹ Per i profili fin qui messi in rilievo v. J. SAPIR, *Le Conseil Constitutionnel et la sanction de la politique des apparences*, *Russeurope*, 02/01/2013, <http://russeurope.hypotheses.org/658>.

operatività, avuto riguardo ai suoi fini, ai principi informativi del procedimento d'imposizione, nonché alla realtà economica, sociale e politica del Paese.

Nella consequenzialità delle incostituzionalità rilevate dal Consiglio sembra, a dir il vero, che la questione sia piuttosto di proporzionalità rispetto ai carichi pubblici che di mera capacità contributiva⁷⁰; evidenziando, per questa via, una riflessione forse attenta ad una serie di generali squilibri del sistema in cui, non da ultimo, la moneta unica ha svolto un ruolo fondamentale, contribuendo ad evidenziare, a fronte del difetto di una politica monetaria unica, una serie di disfunzioni del mercato⁷¹.

Dunque, per quanti possano aver ritenuto che la pronuncia desta perplessità per aver il Consiglio dichiarato incostituzionali talune disposizioni sulla base esclusivamente di apprezzamenti soggettivi impiegati quando lo ritenga opportuno, piuttosto che sulla base di principi costituzionali solidi, può ammettersi la validità di tali asserzioni ove si ragioni nei termini suddetti. La più volte richiamata capacità contributiva riferisce con molta probabilità di un problema di proporzionalità rispetto agli oneri pubblici. Le stesse nozioni di “*charges excessives*” per i contribuenti e di “*caractère confiscatoire*” dell'imposizione sono concetti giurisprudenziali che restano di per sé vaghi e soggettivi, consentendo al giudice di censurare qualsivoglia disposizione inclusa in una legge finanziaria. Occorre, tuttavia, non perdere di vista che il sindacato di costituzionalità di cui parliamo è un sindacato preventivo e, dunque, lascia comunque ampi margini al legislatore per poter realizzare i propri obiettivi politici, nel quadro degli indirizzi costituzionali indicati dalla giurisprudenza del *Conseil*.

6. Conclusioni

⁷⁰Sul punto cfr. ex multis V. L. FAVOREAU - L. PHILIP, *Les Grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Dalloz, Paris, 15e éd., 2009, p. 229 e ss.; O. FOUQUET, *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt*, in *Les nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 33, Dalloz, oct. 2011.

⁷¹J. P. FAUGERE, *Économie européenne*, Presses de Sciences-Po et Dalloz, Paris, 2002; M. DEVOLY (dir.), *Les politiques économiques européennes. Enjeux et défis*, Seuil, 2004; J. P. DELAS, *Économie contemporaine*, Ellipses, 2001; D. CLERC, *Déchiffrer l'économie*, la Découverte, 2004; A. BENASSY-QUERE-C. BENOIT-P. JAQUET-PISANI-J. FERRY, *Politique économique*, De Boeck, 2004; E. BAREL-C. BEAUX-E. KESLER-O. SICHEL, *Économie politique contemporaine*, Armand Colin, 2002A. M. RICHARD, *La Théorie des finances publiques*, McGraw-Hill, 1959; J. STIGLITZ, *Principes d'économie moderne*, De Boeck Université, 2004; M. FRIEDMAN, *Inflations et systèmes monétaires*, Calman-Lévy, 1976; P. SAMUELSON - W. NORDHAUS, *Économie*, Economica, 2000; J. SAPIR, *Les économistes contre la démocratie. Pouvoir, mondialisation et démocratie*, Albin Michel, 2002.

Sulla base delle osservazioni svolte appare evidente che la pronuncia del Consiglio presta il fianco a diverse osservazioni. Ad ogni modo mette in luce, per molteplici aspetti, sfumature di una realtà fiscale difficile e a tratti incoerente. Concludendo pare opportuna, pertanto, qualche ultima riflessione sul punto.

Nonostante il fatto che in un paio di ipotesi il Consiglio abbia considerato eccessivo il livello di tassazione, indi incostituzionale, dalla giurisprudenza del giudice delle leggi francese non è possibile ricavare un indirizzo univoco in questo senso. In buona sostanza, emerge nella giurisprudenza del *Conseil constitutionnel* una tendenza a valutare complessivamente i profili distributivi dei tributi in rapporto alla posizione dei singoli contribuenti, con l'obiettivo di garantire una ragionevole parità tributaria. In ogni caso nella giurisprudenza costituzionale relativa alla *loi de finances pour 2012* e alla *loi de finances pour 2013* i profili di illegittimità evidenziati sembrano riconnettersi ad una certa fretteolosità nella predisposizione delle nuove disposizioni, specie in tema di retroattività, che il Consiglio ha opportunamente sanzionato.

Rispetto alla situazione italiana, quello che emerge con chiarezza dalla giurisprudenza costituzionale francese richiamata in precedenza è una maggiore attenzione ai profili distributivi connessi con la parità fiscale tra contribuenti, che in molti casi difetta nella riflessione italiana⁷².

Il giudice costituzionale francese ha ormai fatto proprio il principio di proporzionalità che caratterizza la giurisprudenza della Corte di giustizia (rispetto alla quale, peraltro, gli indirizzi della giurisprudenza francese non sono privi di influenza); sicché la legittimità costituzionale di una disposizione tributaria, nel rispetto del principio di capacità contributiva deve porsi in un rapporto equilibrato con la situazione complessiva del contribuente e, quindi, con le sue facoltà contributive⁷³.

⁷² Su questi aspetti e per un confronto in senso ampio rispetto all'ordinamento tributario italiano cfr. A. TURCHI, *Il quoziente familiare nella giurisprudenza del Consiglio costituzionale francese*, op. cit., pp. 891 e ss.

⁷³ G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Fayard, 1971; J. BUISSON, *La dérive du principe d'égalité devant l'impôt*, RDP, 2000; B. CASTAGNEDE, *Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale*, LPA, 1er/2 mai, 2001, 86-87; G. GOULARD, *L'égalité devant l'impôt*, RFJ, 10/95, p. 639; L. PHILIP, *Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale*, Dr. fisc., 1990, 12, p. 464; id., *Droit constitutionnel fiscal*, Economica, 1990; D. RIBES, *Le principe constitutionnel d'égalité fiscale*, RJEJ, 2008, 650, p. 3; id., *Les progrès de légalité devant l'impôt*, RFFP, 2001, 76, p. 270; .E. DE CROUY-CHANEL, *Le contribuable-citoyen. Histoire d'une représentation (1750-1999)*, Thèse Paris, 1999; T. PIKETTY, *Les hauts revenus en France au XXe siècle*, Hachette, 2001; T. BERNESC. LANDAIS, T. PIKETTY, E. SAEZ, *Pour*

Se si prescinde da qualche aspetto contingente, legato ai mutati equilibri politici del nostro vicino transalpino, è facile rilevare come dalla giurisprudenza del Consiglio costituzionale francese in campo tributario emerga un quadro istituzionale ben più funzionale di quello italiano. Viene, infatti, in evidenza soprattutto una dialettica tra le istituzioni non effimera, che sembra trovare nel sindacato preventivo sulla legge, ad iniziativa della minoranza parlamentare, un punto di equilibrio non episodico, tra l'indirizzo politico del Governo, il ruolo della maggioranza parlamentare e il controllo di un'opposizione attenta a far valere, nell'interesse della propria parte politica, il rispetto di principi costituzionali, finalizzati al buon funzionamento delle istituzioni repubblicane⁷⁴.

Vale, forse, la pena di sottolineare che questo equilibrio è il frutto di un lento ma costante processo evolutivo delle istituzioni della quinta Repubblica, nelle quali, per restare ad un paragone con l'analogo processo che ha investito quelle italiane, emerge un rafforzamento delle istituzioni di garanzia, dal Consiglio superiore della magistratura, al Consiglio costituzionale, che, con riferimento a quest'ultimo, ha contribuito ad una rivalutazione non marginale anche del ruolo dell'Assemblea nazionale (Camera dei deputati).

In Italia il processo evolutivo ha segnato un percorso inverso; la perdita di centralità del Parlamento, favorita dall'adozione di una legge elettorale maggioritaria, che non consente agli elettori alcun margine di scelta nell'elezione dei parlamentari, è stata amplificata da una riforma costituzionale che ha depotenziato il ruolo della Parlamento, ben oltre l'esigenza di favorire un processo di decentramento caratterizzato da ampie venature federaliste.

E così, la perdita di ruolo nel Parlamento negli ultimi quindici anni, è stata accompagnata da una vera e propria appropriazione indebita nell'esercizio della funzione legislativa da parte del Governo, i cui riflessi negativi si sono evidenziati in special modo in campo tributario.

Il quadro emergente evidenzia, infatti, una particolare sofferenza nelle decisioni di politica tributaria, nelle quali ad una discrezionalità legislativa praticamente senza limiti, che resiste a qualsiasi esigenza di contemperamento plurale degli interessi di rilievo costituzionale, si

une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle, op. cit.; R. SCHNERB, *Deux siècles de fiscalité française XIX^e-XX^e siècles*, Mouton, 1973; N. DELALANDE, *Les batailles de l'impôt: Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011; T. BERNS – J.-C. K. DUPONT – M. XIFARAS, *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006.

⁷⁴ Per approfondimenti in senso ampio cfr. M. BACACHE-BEAUVALLET e M. FLORIAN, *Le rôle de l'Etat*, Bréal, 2006; J. SAPIR, *Les économistes contre la démocratie. Pouvoir, mondialisation et démocratie*, op. cit.; J. BURDEAU, *Droit constitutionnel et Institutions politiques*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1972.

affianca una pressoché sistematica obliterazione del principio fondamentale della parità dei contribuenti davanti all'imposta.

Una condizione di sofferenza che non trova riscontro in nessun'altro Paese avanzato caratterizzato da istituzioni democratiche; condizione che ha condotto nel 2012 ad una crisi fiscale senza precedenti, che può essere riassunta in 3 cifre: 22 miliardi di maggiori imposte decise, poco più di 11 incassate, 40 miliardi di Pil volatilizzati.

Una crisi che rappresenta plasticamente in questi 3 numeri lo svuotamento di tutti gli strumenti di garanzia su cui si fonda la nostra democrazia, evidenziando specularmente la paralisi delle istituzioni repubblicane, il cui sbocco senza una svolta non è una ripresa col freno tirato, ma una depressione di lungo periodo.

L'aspetto forse di maggior interesse evidenziato dalla giurisprudenza del *Conseil constitutionnel* sta nell'approccio pragmatico con cui il giudice delle leggi francese ha esaminato le diverse questioni di legittimità sottoposte al suo esame, censandone scrupolosamente gli effetti cumulati dei diversi aumenti di imposte e contribuzioni sociali sulla situazione economica di ciascun contribuente al netto delle imposte. Un'indagine finalizzata ad assicurare la parità di trattamento tra i contribuenti ed, in definitiva, il rispetto del principio di capacità contributiva.

Nel nostro ordinamento il principio del coordinamento tra i diversi i livelli di Governo territoriali nell'esercizio dell'autonomia tributaria, in base a principi fissati dal Parlamento, evidenzia, a livello costituzionale, un principio che ha la funzione di calibrare le diverse forme di prelievo in funzione della capacità contributiva di ciascun contribuente. Un'esplicitazione di un principio generale che tiene conto del fatto che, anche in presenza di una pluralità di forme tributarie e contributive diverse, il contribuente è sempre uno solo e la pluralità dei soggetti impositori non ha alcun effetto moltiplicativo della capacità contributiva del singolo contribuente.

Basta per tutti ricordare la profonda modificazione dei profili distributivi dell'Irpef in seguito all'approvazione della legge finanziaria per il 2007. Una trasformazione ampia mai esaminata nel merito dal Parlamento, caratterizzata da diffusi elementi di illusione finanziaria, entrata a far parte del diritto vivente con l'approvazione della legge finanziaria⁷⁵.

⁷⁵ Sul punto cfr. R.PERRONE CAPANO, *Ridare voce ai cittadini e sostanza alla democrazia, oltre la crisi dello Stato fiscale*, op. cit., in particolare sulla crisi dell'Irpef vedi pp. da 53 a 60.

Tra i molteplici elementi critici di quella riforma ve n'è uno praticamente ignorato, che merita qualche attenzione per i profili distributivi inaccettabili prodotti nell'ordinamento tributario.

La trasformazione delle deduzioni relative alla tutela del minimo imponibile (no tax area) e al riconoscimento dei carichi familiari (family area) in detrazioni d'imposta, formalmente ad effetto equivalente, ha attratto all'area dell'imponibilità delle addizionali locali tutti i redditi precedentemente non imponibili, in quanto rientranti nella no tax area e dalla family area. Un'operazione furbesca ad elevato tasso di regressività che non è attenuata dalle detrazioni d'imposta; queste ultime, infatti, operano esclusivamente nei confronti della quota erariale del tributo. In buona sostanza, un aggravio d'imposta a favore di Regioni e Comuni, a carico di redditi che per lo Stato tali non sono.

Una riforma che è servita a trasferire più risorse agli enti territoriali, rendendo imponibili redditi che precedentemente non lo erano, in quanto non espressivi di alcuna capacità contributiva. Una scelta palesemente illegittima per contrasto sia con l'articolo 3, sia con l'articolo 53 della Costituzione.

Da questo punto di vista, conclusivamente, con riferimento alla giurisprudenza costituzionale tributaria francese analizzata in queste note, appare particolarmente significativa la vicenda relativa ai meccanismi di discriminazione qualitativa dei redditi introdotta dall'Irap per alcune categorie di percettori di redditi e, soprattutto, quella relativa ai profili relativi all'indeducibilità del tributo dall'imposta sui redditi che investono diversificati profili di legittimità, proprio dal punto di vista della parità fiscale. Vicenda che la nostra Corte costituzionale, pur essendo stata più volte investita della questione, non ha mai affrontato nel merito. Analoghe considerazioni potrebbero svolgersi per le cosiddette spese fiscali che hanno visto più di una sforbiciata in molti Paesi europei. Anche da questo punto di vista quello che caratterizza la situazione italiana è una particolare disattenzione ai profili distributivi, in contrasto con una lettura funzionale del principio di capacità contributiva, con riferimento in particolare al più generale principio di eguaglianza sostanziale.

Tuttavia questo è un altro capitolo; entrarvi aprirebbe la strada a disquisizioni oggi ancora aperte, di portata assai più ampia, che ci allontanerebbero dall'obiettivo del presente lavoro.

Vale solo qui osservare che, forse, il giudice costituzionale francese sembra dare un inquadramento ampio del principio di capacità contributiva, più rispettoso dei profili

distributivi. Difatti, proprio la particolare attenzione a questi ultimi aspetti (che alla base caratterizzano il principio), nonché la tendenza a valutarli complessivamente, potrebbe spiegare una maggiore osservanza del principio di eguaglianza di fronte ai carichi pubblici. In tal modo esso si discosta da un approccio (quello italiano) in cui probabilmente ciò che cambia, talvolta, è una disattenzione in tal senso, che determina dunque errori concettuali rispetto al principio di capacità contributiva in senso ampio, nonché un uso distorto degli strumenti giuridici e politici (dalla discrezionalità legislativa alla retroattività tributaria, al sindacato di costituzionalità e, non da ultimo, alle istituzioni democratiche e alle conseguenti decisioni di politica tributaria).