

Imu, “patrimoniale”, Costituzione e autonomie territoriali: qualche osservazione comparativa

di Jan Sawicki

(Dottore di ricerca in Teoria dello Stato e istituzioni politiche comparate - Docente a contratto di Istituzioni di diritto pubblico nell'Università Cattolica di Milano)

1. Introduzione

Il decreto-legge n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni nella legge 22 dicembre 2011, n. 214, può avere forse “salvato l'Italia”, con il concorso di altri fattori, ciò che dirà il tempo, ma segna la più plateale presa d'atto del cataclisma finanziario e speculativo che ha aggredito il Paese a partire dalla tarda primavera del 2011, facendo esplodere la crisi dello *spread*, espressione con cui si intende ora quello specifico indicatore che è dato dal differenziale tra i rendimenti dei titoli di Stato decennali italiani e quelli della Germania federale sul mercato secondario, e che quindi rappresenta un termometro, indiretto¹ ma secondo gli esperti pur sempre di grande significato, delle variazioni di spesa che uno Stato deve sopportare per onorare o “servire” il proprio debito. L'evento fu dirompente sia per la portata delle misure che in quella “manovra” furono adottate – e che in realtà andarono solo ad aggiungersi ad altre prese nei mesi precedenti – sia, e soprattutto, per il fatto che le misure “salva Italia”, non fossero bastate quelle precedenti, possono aver segnato non solo il passaggio di consegne anticipato da un esecutivo a un altro, ma la cesura di un ciclo politico, ben al di là delle sorti personali di chi lo ha incarnato come protagonista e come antagonista, cesura che non richiede qui di essere sottolineata (mentre quelle misure di per sé non avrebbero ottenuto, per i conti pubblici, il risultato che hanno ottenuto – a sua volta, si teme, non sufficiente – se non fossero state il simbolo, e a loro volta non avessero simboleggiato, quella discontinuità politica).

Ci si sofferma qui su un solo aspetto di quella legislazione d'urgenza, volta non tanto a ridurre direttamente lo *spread*, ciò che essa non ha fatto, quanto a compensare con maggiori entrate fiscali le maggiori spese preventivate, negli esercizi finanziari successivi, per il servizio del debito, spese che purtroppo seguitano a vanificare gli avanzi primari che l'Italia come pochi può vantare, rendendo impervio conseguire per questa via un contenimento e poi la riduzione della massa del debito. L'aspetto che interessa queste brevi note è quello relativo all'incremento dell'imposizione fiscale sugli immobili come elemento qualificante, anche sul piano numerico, delle misure del citato decreto. Si parla di questo argomento confidando nel fatto che esso, come altri analoghi, non sia confinato

¹ Come efficacemente messo in evidenza da G. Di Gaspare, *Anamorfosi dello “spread” (Globalizzazione finanziaria, guerre valutarie e tassi di interesse dei debiti sovrani)*, www.amministrazioneincammino.it, anche pubblicato quale paper di www.forumcostituzionale.it.

alle pur importantissime discipline della scienza delle finanze e del diritto tributario, ma che i suoi aspetti direttamente costituzionali siano tenuti in considerazione, dato che la loro incidenza pare destinata a dilatarsi², sia pure sotto angolature solo in parte coincidenti con quelle finora osservate (è probabile che il nuovo art. 81 Cost., insieme al nuovo primo comma dell'art. 97, si qualificherà come elemento integrativo, forse indiretto ma non meno incombente, anche della materia tributaria, e insieme ad essa della Costituzione economica, accanto agli artt. 23 e 53 – ma anche 2, 3 e 119 – e non solo perché detto art. 81 abroga il pregresso divieto di istituire norme in materia con la legge di bilancio). Le note che seguono conservano attualità anche a distanza di alcuni mesi dalla loro originaria stesura, e anzi l'argomento su cui esse vertono è venuto assumendo nelle ultime settimane una portata politica dirimpante, da molti ritenuta impropria, ma insomma capace persino di determinare le sorti della compagine governativa di «larghe intese» formatasi dopo altri infruttuosi tentativi in seguito alle elezioni politiche di febbraio 2013. Proprio la totale indeterminazione nella quale sembra essere stata di nuovo catapultata la materia dell'imposizione patrimoniale immobiliare – dall'annosa *querelle* sul trattamento della «prima casa» alla ben più spinosa incognita della “traslazione” dell'attuale imposta da tributo sul patrimonio a contropartita sui servizi forniti, che taluno ha ventilato – rende opportuno, nel velo d'ignoranza sugli interessi che verranno ad essere toccati nonché sugli effetti di ciò che dovrà comunque essere rideterminato a breve, mettere brevemente a fuoco ciò che era stato stabilito ancora in tempi recenti.

Sotto la pressione incalzante dei mercati finanziari, arbitraria sovrana di fatto delle decisioni formali dei pubblici poteri statali, il citato d.l. 201/2011, insieme alla l. 214/2011, hanno determinato, tra l'altro, una modifica in corso d'opera all'Imposta municipale propria (IMU) prima ancora, e di molto, che questa entrasse a regime. Essa fu istituita infatti con il d. lgs. del 14 marzo 2011, n. 23, in attuazione della legge 5 marzo 2009, n. 42, recante «delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione», e secondo lo stesso decreto (art. 8.1) sarebbe stata applicata a decorrere dall'anno 2014. Ma le esigenze di cassa ne hanno modificato numerosissimi e qualificanti profili. In effetti l'imposta, per come disciplinata in gran parte *ex novo* dal governo 'tecnico', assume un carattere largamente innovativo e per molti aspetti irricognoscibile rispetto alla sua versione originaria, nonostante l'immutata denominazione e nonostante il richiamo esplicito che nell'art. 13 del d.l. 201 è operato nei confronti del d.lgs. 23, con alcune abrogazioni espresse di dettaglio e altre abrogazioni tacite, per incompatibilità, di numerosi aspetti salienti della normativa precedente. Di conseguenza, il d.l. 201 intrattiene un rapporto ambiguo con il d. lgs. 23 (da esso, si ripete, menzionato) se si tiene a mente che quest'ultimo costituiva, com'è ovvio, l'attuazione – sembra piuttosto fedele – di una precisa legge di delegazione. Non si vuole fare ironia, fino a parlare di un carattere 'diversamente' orientato di attuazione, o di attuazione

² Il condizionamento della materia tributaria sulla c.d. costituzione economica – e pertanto certamente sulla Costituzione in quanto tale – non dovrebbe essere giustificato; in ogni caso esso è ben illustrato, tra i tanti, da P. Boria, *Art. 53*, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, vol. I, Torino, 2006, p. 1061.

selettiva dell'originaria delega³ da parte del decreto legge, anche perché non è affatto dimostrato che questa fosse l'intenzione dell'esecutivo. Se non si intende pertanto formulare alcun dubbio di legittimità⁴, si esprime nel contempo disagio per questa qualità della 'politica legislativa', che si può comprendere alla luce degli sconvolgimenti politici intercorsi nel (brevissimo) frattempo, ma che non per questo pare meno criticabile⁵.

³ Si considerino ad es., tra i principi e criteri direttivi, quelli indicati all'art. 12, comma 1, lettera b) della l. 42/2009.

⁴ Dubbio da sciogliersi alla luce del fatto che neanche in dottrina casi come questo sembrano da censurarsi come episodi di 'abuso' o funzione impropriamente utilizzata del decreto-legge. A. Celotto, *L'«abuso» del decreto-legge*. Volume I, *Profili teorici, evoluzione storica e analisi morfologica*, Padova, 1997, p. 369, menziona tra le molteplici "funzioni" vietate del decreto-legge, oltre a quella di autoconcedersi deleghe, quella di incidere su leggi di delega, «ad es. al fine di modificarne i principi e i criteri direttivi per auto-sgravarsi dal loro rispetto o per eluderli», ma non anche quella di modificare norme contenute in decreti legislativi appena adottati (in assenza peraltro di deleghe 'correttive', contestuali o meno alla legge delegante) e il cui contenuto non è divenuto neanche ancora operativo. A. Simoncini, *Le funzioni del decreto-legge. La decretazione d'urgenza dopo la sentenza n. 360/1996 della Corte costituzionale*, Milano, 2003, p. 412, mostra di ritenere decisivo, al riguardo, il discrimine tra decretazione d'urgenza, anche dopo l'emanazione di un decreto delegato ma in pendenza della delega, e decretazione d'urgenza una volta che il termine della legge-delega sia scaduto, concludendo che non vi sono in questo caso «problemi specifici sul piano del sistema delle fonti». Questo è senz'altro esatto, ma vi è da chiedersi fino a che punto il tema della durata della delega sia decisivo sotto ogni aspetto, giacché il termine a tal fine fissato nella legge delegante vale per il suo esercizio, ma i principi e criteri direttivi in essa contenuti, norme interposte, andrebbero forse intesi come espressione di una scelta che il legislatore rappresentativo compie con l'intento di farla perdurare nel tempo (scelta che peraltro si riverbera sui decreti 'delegati', la cui vigenza in linea di principio è – per così dire – a tempo indeterminato), almeno finché lo stesso legislatore rappresentativo – forse una successiva legislatura – non smentisca sé stesso. Qui il discorso, fin troppo lungo, si chiude, perché il legislatore – lo stesso Parlamento, a distanza di due anni, ma, realisticamente, con una diversa maggioranza politica, in circostanze irricognoscibili – si è in effetti smentito, o si è piegato a lasciarsi smentire accettando di convertire il decreto-legge 201 con la legge 214/2011, prendendo atto dell'istituzione di fatto di una 'nuova' IMU, su presupposti largamente differenti da quelli originari e ancora non applicati. Con il decreto "salva-Italia", e con gli eventi che lo hanno imposto, si è forse assistito – lo si dice con angoscia – al riaffiorare della necessità come fonte prima ancora che come presupposto giustificativo, alla luce della (fonte) Costituzione, delle misure adottate; in ogni caso, il Parlamento ha riconosciuto quei presupposti, senza essere smentito né forse smentibile da altro organo competente al riguardo, per aspetti più precisamente giuridici (si tiene a mente, tra le altre, Corte cost., n. 171/2007), e tanto basta a giustificare la scelta sul piano del diritto.

⁵ Considerazione non sminuita dalla constatazione che il decreto legge in materia tributaria non solo è stato largamente adottato nel periodo repubblicano, nel quale nessuna disposizione costituzionale lo vieta, ma che il suo uso fu introdotto in epoca statutaria, sebbene avanzata, e non a caso quando alcune ispirazioni liberali dello Statuto cominciarono a mostrarsi recessive. Ciò avvenne verosimilmente come conseguenza dell'affermazione dell'ideologia dei diritti pubblici soggettivi, di derivazione tedesco-prussiana, dovuta soprattutto al pensiero di V.E. Orlando, grazie alla quale non solo la legislazione finanziaria e di bilancio, ma anche quella propriamente tributaria sembrò potersi piegare alla concezione

Sarà necessario attendere del tempo per osservare se e in quale misura la nuova disciplina vada a porsi in una diversa dialettica con qualche norma costituzionale pure in tempi piuttosto recenti modificata (per quanto attiene alla distribuzione di competenze, anche impositive, tra Stato e autonomie territoriali) e con altre norme, come l'art. 53 Cost. in tema di capacità contributiva (ciò che potrebbe lambire direttamente la forma di stato in senso proprio).

2. *Le novità dell'IMU come introdotta dal d.l. «salva-Italia»*

Anticipata in via «sperimentale» al 2012 un'imposta diversa da quella che in via ordinaria avrebbe colpito dal 2014 – ma già dai primi mesi del 2013 la provvisorietà e la sperimentazione cedono gradualmente il passo al definitivo –, l'Imu nell'attuale versione sostituisce e accorpa, come avrebbe fatto anche nella versione del marzo 2011, la vecchia Imposta comunale sugli immobili nonché l'Imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali relative ai soli redditi fondiari di beni non locati. Ma, a parte ciò, molte cose cambiano⁶.

La più nota modifica consiste nel ripristino dell'imposizione sulla c.d. 'prima casa', o abitazione principale (a parte dettagli pur consistenti in merito alla relativa definizione), imposizione che era stata abolita nel 2008. Si riconosce al riguardo che – come confermato da qualche esemplificazione che si darà di seguito – la tassazione sull'abitazione principale è generalmente conosciuta nelle più celebrate democrazie contemporanee, ma si rinvia ai paragrafi successivi per alcuni elementi di comparazione che possono suggerire spunti di riflessione in merito al ruolo che il bene immobiliare, in particolare quello abitativo, esercita in alcuni sistemi fiscali, e per questa via in merito alla posizione di cui esso appare meritevole in ciascun ordinamento, ciò che si potrebbe persino ricollegare alla concezione redistributiva della ricchezza e alla concezione dello stato sociale che prevale in quegli ordinamenti.

Una seconda innovazione di non poco conto è data dall'innalzamento della base imponibile tramite l'applicazione di nuovi moltiplicatori alle rendite catastali (per le categorie catastali a uso abitativo, in particolare, del 60%; altre le variazioni per i fabbricati strumentali d'impresa), che se non alterano la natura già fondamentale patrimoniale del tributo – argomento sul quale si auspica lo sviluppo di un confronto anche di natura costituzionale – ne aggravano però l'evidenza, rendendo del tutto non condivisibili affermazioni circa la necessità di introdurre una 'tassa' di tale tipo in Italia, poiché essa già esiste in pieno. Se un argomento contabile-numerico non pare

della legge formale (L. Antonini, Art. 23, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, cit., pp. 487-488). In età repubblicana poi, grazie anche all'avallo della Corte costituzionale, si è consolidata la pacifica estensione agli atti primari del governo di quella riserva di legge che era nata proprio per affermare aree di competenza intangibili da parte dell'esecutivo (come ricordato in R. Balduzzi, F. Sorrentino, *Riserva di legge*, in *Enciclopedia del diritto*, XL, Milano, 1989, pp. 1207-ss).

⁶ Tra gli aspetti innovativi dell'imposta, di seguito analizzati, non si considera qui la controversia intorno all'applicazione dell'Imu agli enti ecclesiastici, per la quale si rinvia a P. Selicato, *L'imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi*, in *Federalismi.it*, n. 22/2012.

disprezzabile in questa sede, e se non pare irrilevante sotto lo specifico aspetto qui considerato, si consideri che una delle pochissime imposte patrimoniali generalizzate nel mondo democratico contemporaneo, come la francese *Impôt de solidarité sur la fortune*, permanente e considerata di non lieve entità né progressività – in argomento si tornerà di seguito –, ha apportato in termini di gettito erariale meno di 4,3 miliardi di euro annui nel 2011⁷, certo concentrati sulle ricchezze più cospicue, mentre quasi 24 – e circa tre più di quanto preventivato – ne sono stati certificati per il 2012, in Italia, tra entrate erariali e comunali relative alla patrimoniale immobiliare Imu. Una constatazione di questo tipo sarà sicuramente tenuta a mente da parte di coloro che si propongono di ricorrere ad uno strumento di questo tipo a fini equitativi, di recupero con altri mezzi della cronica evasione fiscale, di abbattimento – niente meno – del debito dello Stato⁸.

Una terza novità risale agli aspetti di progressività e di carattere redistributivo dell'imposta, i quali sono qui richiamati in sintesi per poi evocare una comparazione con qualche ordinamento straniero paragonabile a quello italiano. Per il solo fatto di avere ripristinato l'imposta sulla 'prima casa' si è ridotta la progressività implicita dell'imposizione tra i proprietari di una singola abitazione e coloro che possiedono più immobili, mentre resta alquanto elevata quella esplicita dovuta al fatto che tutti i fabbricati diversi dall'abitazione principale, di massima quale che ne sia l'uso, sono assoggettati ad aliquota di base assai più elevata di quella per tali abitazioni prevista (un dato interessante in prospettiva comparativa). Ma le iniquità sotto tale profilo sono semmai accentuate dal fatto che l'incremento generalizzato dei valori catastali, a partire da rendite obsolete e di fatto fittizie, aumenta l'arbitrarietà e il discostamento della tassazione effettiva rispetto ai valori di mercato. Da questo punto di vista, la preannunciata riforma del catasto dovrebbe introdurre elementi di equità del prelievo⁹, sui quali soli ci si sbilancia fin d'ora con un giudizio positivo.

Il quarto dato che si desidera sottolineare consiste nella soppressione dell'obbligo precedentemente stabilito di ridurre della metà l'imposizione sulle unità immobiliari comunque locate (s'intende, con un contratto registrato e sulla cui base si versano regolari imposte). Con quella considerazione, il legislatore delegato – e quello delegante – aveva previsto evidentemente di considerare il contributo recato dai proprietari in sede di imposte sul reddito, sgravandoli da quelle sul patrimonio produttivo di quella stessa quota di reddito. Con la scelta del decreto legge, al contrario, si accentua la doppia tassazione, e

⁷ *Le Figaro*, 24 gennaio 2012 (*L'ISF aurait rapporté 4,3 milliards d'euros en 2011*).

⁸ Tre obiettivi caratterizzati da un crescente onere dimostrativo da sopportare in capo a chi ne è il fautore: oltre a un problema di eguaglianza sostanziale per quanto attiene al secondo, dal momento che situazioni di reddito elevato ed occultato al fisco, a fronte di ricchezze patrimoniali in via di accumulazione ma ancora contenute, potranno essere ancora più favorite rispetto a patrimoni consistenti detenuti da soggetti che tuttavia hanno sempre già assolto agli obblighi fiscali. La 'patrimoniale' per recuperare l'evasione fiscale, insomma, rischia di essere un'arma cieca prima ancora che rozza.

⁹ Con un vago impegno all'invarianza del gettito sul quale occorrerà vigilare, confidando naturalmente sul fatto che la pressione sovrana dei mercati finanziari, così come gli impegni internazionali assunti dall'Italia, non impongano nuovi adeguamenti.

per questa via la natura patrimoniale e pienamente redistributiva, non già commutativa¹⁰, dell'imposizione immobiliare locale. Se da un lato una misura di questo tipo non contribuisce a incentivare l'auspicata emersione degli 'affitti in nero', dall'altro essa muove dall'assunto per cui indici di disponibilità economica idonei a integrare la capacità contributiva di cui all'art. 53, primo comma, Cost.¹¹, per quanto attiene alla tassazione immobiliare, appartengano integralmente e unicamente ai proprietari, e non già, *pro quota* (ragionevolmente determinata) anche ad altri soggetti. Si tratta, ad avviso di chi scrive, di una scelta legittima e libera nei fini «entro una serie di alternative costituzionalmente indifferenti»¹², non già di una scelta obbligata in forza dell'art. 53, secondo comma, Cost., e ciò alla luce del raffronto con altri ordinamenti caratterizzati da un tasso non minore di finalità sociale¹³.

La quinta ed ultima innovazione, che si ritiene qui meritevole di una sottolineatura, concerne la destinazione radicalmente mutata del tributo. Mentre le entrate dell'imposta sull'abitazione principale, in quanto di nuova istituzione, vengono non già mantenute bensì attribuite ai comuni, qualificandosi dunque come proventi di un tributo proprio derivato, quelle su tutti gli altri immobili sono state ripartite tra una quota municipale e

¹⁰ Valorizzando al massimo la funzione che per prima era stata proclamata dalle espressioni, di contenuto rivoluzionario estremista, enunciate nelle *déclarations* francesi del 1793-1794, e riportate con ampie considerazioni da P. Stancati, *Il dovere tributario*, in R. Nania, P. Ridola (a cura di), *I diritti costituzionali*, vol. III, Torino, 2006, pp. 1174-ss: dove si parlava unicamente di «utilité générale» alla quale sacrificare «toute contribution», in contrapposizione all'utilità personale, specie per l'«entretien de la force publique» e «les dépenses d'administration», individuata dall'art. 13 della *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* del 1789.

¹¹ La quale capacità contributiva, con i suoi valori liberali e garantistici, si è posta in costante dialettica con l'interesse fiscale, espressione di concezioni collettivistico-comunitarie, come mette in evidenza P. Boria, *Art. 53*, cit., pp. 1059-ss.

¹² L. Paladin, *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, 1996, p. 140, con riguardo specificamente all'art. 28 della l. 87/1953 e alla giurisprudenza costituzionale che a quella norma ha fatto riferimento.

¹³ D'altra parte, se è vero che «la funzione progressiva dell'imposizione non deve essere raggiunta solo dalla finanza statale, ma spetta anche alla finanza locale e regionale» (così E. Marelli, *Art. 53*, in S. Bartole, R. Bin (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, p. 541), è altrettanto vero – come lo stesso A. ricorda – che la progressività è resa concretamente inattuabile, per riconoscimento della stessa Corte costituzionale, dal fatto di essere imposta al sistema fiscale nel suo complesso, non già agli specifici tributi, sì che nessuno di questi, con l'eccezione forse dell'imposta sul reddito, possa essere immediatamente censurato per carenze sotto questo profilo. Forse, se imposte patrimoniali giustificano intrinsecamente un minor tasso di progressività rispetto ad altre, come infatti avviene anche in altri ordinamenti, è perché la capacità contributiva effettiva, direttamente riconnessa al patrimonio, non presenta la stessa crescita esponenziale tipica di altre forme di quantificazione economica, ma è semmai piuttosto anelastica.

una erariale, pari alla metà dell'aliquota di base¹⁴. Il combinato di queste due innovazioni muta ulteriormente la natura del tributo con effetti contraddittori, poiché da un lato rimuove un motivo di critica all'impostazione precedente, secondo cui, essendo solo dovuta per immobili diversi dall'abitazione principale – spesso residenze di villeggiatura, l'imposta determinava un'indebita differenziazione, nell'ambito del c.d. “federalismo fiscale comunale”, a vantaggio dei comuni nei quali è ubicata una maggior concentrazione di beni di questo tipo, facendo venir meno il principio della corrispondenza tra responsabilità politica dei sindaci, e dei consigli comunali, e potere impositivo; ma per converso, il fatto che ora una gran parte del gettito sia incamerata direttamente dallo Stato – per considerazioni comprensibili – rimette del tutto in discussione i capisaldi della l. 42/2009, trasformando questa parte dell'imposta in una patrimoniale più statale che comunale, e in tal modo modificandone la qualità, se non la natura formale, dal momento che l'utilizzo dei proventi diventa ancora più difficilmente controllabile da parte dei soggetti passivi e assume ancor di più il carattere di un prelievo di fiscalità generale. Solo la recente approvazione della legge di stabilità ha invertito di nuovo la rotta, riconducendo ai comuni la riscossione della quasi totalità della tassazione patrimoniale immobiliare.

3. *L'esperienza del Regno Unito, tra community charge e council tax*

L'introduzione di innovazioni in alcuni aspetti della tassazione immobiliare ha similmente determinato momenti di svolta in altri importanti ordinamenti.

E' esemplare qui il caso del Regno Unito. In questo paese l'imposizione fiscale sulla casa ha formato spesso oggetto di scontri sociali, e in almeno un'occasione ha attirato i riflettori in quanto tornante della storia, segnando ad un tempo la conclusione della carriera di una massima personalità politica, e forse di un modo di interpretare la leadership in quel paese. Da molti anni Margaret Thatcher era critica del modo in cui venivano tassati i beni immobiliari in base a stime catastali vetuste e inadeguate a formare base per la loro tassazione. Il sistema delle *rates*, in vigore fino alla fine degli anni ottanta del ventesimo secolo, affondava le proprie radici persino nel medioevo inglese, ma fu consolidato con il *Poor Law Act* del 1601, e da questo strettamente collegato a finalità redistributive; tramite le *rates*, poste a carico dei possessori di beni immobili sia come *tenants* (locatari) sia come *owners occupiers* (proprietari residenti), le comunità locali inglesi, inizialmente sotto l'influenza delle autorità ecclesiastiche, fornivano quel minimo di servizi sociali alla persona, in particolare ai poveri, che sarebbe divenuto l'embrione di ciò che si sarebbe trasformato nello stato sociale britannico. Ma il sistema delle *rates* era destinato all'estinzione nel programma del governo conservatore. Esso era intollerabile agli occhi di Mrs Thatcher, in parte per l'inadeguatezza degli estimi catastali rispetto ai valori di mercato degli immobili, ma soprattutto per una ragione assai più di fondo.

Non si comprenderebbe difatti quanto si sta per descrivere se non si tenesse a mente una considerazione preliminare. Nella visione del primo ministro britannico, ispirata dal suo

¹⁴ Nonostante si sia osservato esattamente (G. F. Ferrari, *Il federalismo fiscale nella prospettiva comparatistica*, in *Studi in onore di Luigi Arcidiacono*, III, Torino, 2010, p. 1332) che «il prelievo sulla proprietà immobiliare è invece tradizionalmente tipico del governo locale o al più di quello regionale intermedio».

consigliere economico Keith Joseph (a sua volta influenzato dal pensiero di Friedman e von Hayek), la fiscalità locale *non* era uno strumento di redistribuzione, né del reddito né tanto meno della ricchezza (semmai a fini redistributivi andavano destinate l'*income tax* e altre forme di tassazione statale)¹⁵. Essa andava semmai intesa come il corrispettivo, quanto più diretto e immediato possibile, per determinati servizi forniti a livello locale, quasi una tassa di scopo, se non qualcosa che idealmente andasse assimilato ad una tariffa generalizzata. Adottando questa premessa, si rovesciava quanto è comune pensare in base alle esigenze di finanziamento delle spese collettive, o dei c.d. servizi indivisibili. Poiché chi ha più necessità di servizi pubblici è verosimilmente chi ha minor possibilità di acquistarseli sul mercato come beni privati, secondo questa visione è già fonte di perequazione delle disuguaglianze il mero fatto che coloro che ne abbiano minore necessità paghino lo stesso ammontare di chi è più bisognoso. Ecco che assumeva requisiti di socialità e di razionalità rispetto allo scopo l'imposizione di una tassa, a carattere locale, il cui importo fosse in linea di principio uguale per tutti i residenti di una comunità. Inoltre, a differenza del vetusto sistema delle *rates*, che esentava molti milioni di cittadini a causa del basso valore della loro proprietà, la riforma proposta dal governo conservatore mirava ad estendere lo status di contribuente all'intera platea dei cittadini adulti, semmai con qualche sgravio per i ceti più sfavoriti. In tal modo si sarebbe posta fine alla situazione, deplorata dai conservatori, per cui i *local councils* più tendenti al dissesto finanziario delle proprie comunità tramite spese sociali reputate eccessive e demagogiche (spesso appartenenti al partito avversario) sarebbero stati incoraggiati a largheggiare in tali politiche dal combinato disposto tra i generosi trasferimenti dell'esecutivo centrale (*government grants*) e la dissociazione tra lo status di elettore e quello di contribuente, tale per cui il primo – appartenente a una platea più numerosa – avrebbe esortato i propri amministratori a promuovere programmi per i quali solo il secondo avrebbe pagato¹⁶. Non che la misura fiscale proposta e poi adottata reintroducesse espressamente un diritto elettorale per censo, a dispetto del nome non ufficiale che le sarebbe stato subito affibbiato; nei migliori propositi del governo, anzi (a tacere di quelli reconditi, attribuiti dagli avversari, di realizzare una redistribuzione della ricchezza al contrario, con chiaro intento regressivo), essa avrebbe dovuto armonicamente coniugare la responsabilizzazione degli enti locali con quella dei loro elettori. Invero, il legame tra versamento del tributo proposto e capacità elettorale attiva non era dichiarato, ma sarebbe aleggiato nell'aria, poiché era legittimo e anzi realistico sospettare che al momento di iscriversi alle liste elettorali, e per il solo fatto di compiere questo gesto – ancora necessario per votare –, molti cittadini si sarebbero automaticamente trasformati, per la prima volta, in potenziali

¹⁵ I. Leigh, *Law, Politics and Local Democracy*, Oxford, 2000, p. 103, il quale rileva come «In detaching tax liability from ability to pay the government was flying in the face of the redistributive ethic which motivated many local politicians, whatever their political affiliation. It was, however, consistent with the government's own view that social redistribution should be a matter of central government policy and not for local taxation».

¹⁶ P. P. Craig, *Administrative Law*, London, 1999, p. 170: «It was argued that, as a consequence, many who lived in an area could happily support expensive local policies secure in the knowledge that they would not have to bear the financial burden if they were not liable to pay rates».

contribuenti locali, ciò che avrebbe potuto portare al perverso risultato di disincentivare la partecipazione democratica¹⁷, ripristinando una concezione lockeiana della rappresentanza. Nella visione del governo, inoltre, la nuova tassa pagata da tutti avrebbe dovuto incentivare le municipalità a mantenerne ridotto l'importo nello stesso momento in cui esse erano incoraggiate ad esternalizzare nel massimo grado possibile i servizi mediante procedure obbligatorie di gara d'appalto¹⁸. La riforma avrebbe creato una situazione di concorrenza tra enti locali anche fondata su una mobilità degli elettori-consumatori dei servizi pubblici, tale per cui coloro che avessero desiderato fruire di servizi alla persona più capillari, senza ottenerli nel comune di residenza, si sarebbero trasferiti ove questi fossero forniti, a condizione di accettare il versamento di una tassa più alta, e viceversa (ma questa concezione non teneva conto del fatto che, come già detto, chi ha più bisogno è facilmente chi può meno pagare).

Fu così che, tramite il *Local Government (Finance) Act 1988*, in attuazione di un punto qualificante del programma con cui Margaret Thatcher vinse le elezioni dell'anno precedente, il governo istituì il tributo denominato *community charge*, ma che presto si sarebbe guadagnato notorietà universale con l'epiteto diffamante di *poll tax*. In via sperimentale la riforma fu applicata in Scozia, fin dal 1989, trasformando questa parte del Regno in un banco di prova che ne avrebbe ulteriormente alienato le simpatie verso il partito conservatore.

L'importo della tassa sarebbe stato fissato autonomamente da ciascuna autorità locale nell'ambito di tetti prefissati dal governo centrale (già nati negli anni precedenti, con la denominazione di *rate-capping*) a fini di controllo generale della spesa pubblica. Paragonata polemicamente a forme di 'testatico' medievale, la *community charge* era un tributo a carattere rigorosamente individuale, in linea di principio dovuto da ogni adulto residente in una determinata comunità, a prescindere dal reddito prodotto (benché si fosse anche discusso di una forma di *income tax* locale), e completamente sganciato tanto dal valore del bene immobiliare ove era ubicata la residenza, quanto dal titolo di possesso in base al quale il soggetto passivo vi risiedeva. Secondo quest'ultimo criterio, peraltro costante nella fiscalità locale britannica e comune anche ad altri ordinamenti, era irrilevante la circostanza che il contribuente fosse proprietario o meno dell'immobile in cui risiedeva. Ma se questa scelta era già indizio di uno scarso uso dell'obiettivo di redistribuzione entro la fiscalità locale, l'importo identico *pro capite* dell'imposta fu innalzato a emblema, a livello mondiale, di una tassazione iniqua e addirittura regressiva –

¹⁷ Ciò che si è in effetti avverato agli inizi degli anni novanta, come ricordato tra gli altri da J. Curtice, *The Electoral System*, in V. Bogdanor (ed.), *The British Constitution in the Twentieth Century*, Oxford, 2004, p. 491.

¹⁸ La politica conservatrice di quegli anni è caratterizzata da un tasso impressionante di 'dirigismo liberista', se l'ossimoro è consentito. Ciò vale soprattutto con riferimento al ferreo controllo nei confronti degli enti locali (la dottrina parlò al riguardo di un vero *assault on local government*), ai quali viene imposta dal governo centrale un'agenda del tutto opposta a quelle che sarebbero state le priorità tra loro prevalenti: una tassazione ridotta (che tale però sarebbe stata meno del previsto) e tendenzialmente regressiva in luogo di una elevata e progressiva; un disimpegno dalla fornitura diretta di servizi, a fronte di un loro affidamento a società esterne.

nell'ottica di un fisco locale redistributivo, si ripete –, se solo si consideri, per fare un'ipotesi estrema, che un nucleo familiare di cinque persone in un modesto appartamento in affitto avrebbe contribuito alle spese municipali cinque volte più di una persona singola proprietaria e residente in un'abitazione di lusso. A fini di equità sociale, agevolazioni furono previste solo per categorie deboli come disoccupati e studenti fuori sede, anche se esigenze di invarianza del gettito imposero inasprimenti sui restanti soggetti passivi, che li resero particolarmente sgradevoli per i ceti a reddito medio-basso.

Il dissenso scatenato dalla nuova tassa fu incontenibile fin dai primi mesi del 1990, appena essa cominciò ad essere applicata in Inghilterra. Le difficoltà della sua riscossione, il fatto che il gettito complessivo previsto comportasse in realtà un significativo incremento della pressione fiscale locale e generale, si sommarono alla percezione di ingiustizia sociale, capace di contrariare anche un paese il cui tasso di egualitarismo, a torto o a ragione, è ritenuto inferiore a quello dell'Europa continentale. Nella primavera del 1990, la *community charge* divenne oggetto di uno dei casi più clamorosi di ribellione fiscale nel mondo democratico contemporaneo, simboleggiata da una memorabile manifestazione con scontri nel centro di Londra (*poll tax riots*), culminata in una campagna il cui risultato fu l'omesso versamento da parte di qualche milione di contribuenti (la cui conseguenza fu l'immediata crisi fiscale di numerosi enti locali), rispetto al quale anche alcune corti di giustizia, insieme ad autorità locali di polizia, prospettarono al governo la difficile esperibilità di un'eventuale repressione di massa (ciò che non impedì però alcuni arresti selettivi di evasori dichiarati, tra cui un parlamentare della sinistra laburista). L'impatto sulla democrazia, che qui si vuole richiamare, insiste non tanto sull'inflessibilità della Thatcher, che ne determinò la caduta nell'autunno dello stesso 1990, quanto sul risultato delle successive elezioni politiche¹⁹, per l'ultima volta, almeno fino al 2010, vinte di misura ancora dai conservatori. Si trattò di una consultazione dall'esito del tutto opposto alle aspettative, inclusi i sondaggi dell'opinione pubblica, sul quale grava tuttora il sospetto – mai però dimostrato e forse non dimostrabile – di essere stato condizionato dalla mancata iscrizione alle liste elettorali di qualche centinaio di migliaia di elettori, presumibilmente non favorevoli al partito di governo, proprio per i motivi fiscali cui sopra si è accennato. E' verosimile assumere che la mancata partecipazione di questi elettori abbia contribuito alla rielezione di alcuni candidati conservatori, vincitori in numerose *constituencies* con maggioranze alquanto assottigliate, in assenza delle quali il partito sarebbe rimasto privo anche della residua e impreveduta maggioranza in Parlamento.

I conservatori, in ogni caso, non avrebbero neanche potuto pensare di proseguire nella propria esperienza di governo se non al prezzo di un impegno solenne ad abrogare la *community charge* (con una simbolica *damnatio memoriae* di chi ne aveva fatto la propria ragion d'essere), sostituendola con una nuova forma di tassazione immobiliare, più moderna rispetto a quella delle vecchie *rates* ma caratterizzata da una limitata forma di propensione alla redistribuzione. In tal modo, nella persistente assenza dall'ordinamento

¹⁹ Un evento che occupa spazio assai minore nelle pagine della storia che sono state scritte di seguito, se messo al cospetto di un evento politico (le dimissioni di Margaret Thatcher e la fine anche di uno stile di governo) determinato dal rigetto in blocco di un trapianto di natura fiscale su un corpo sociale e politico indisposto all'esperimento; ma superiore sul piano giuridico, fino a lambire aspetti della forma di stato quali la determinazione dell'elettorato di una consultazione politica.

britannico di una costituzione scritta documentale, recante un catalogo dei diritti²⁰ da far valere tramite forme più o meno accentrate di controllo di costituzionalità, il principio di eguaglianza sostanziale sul piano fiscale, che qui viene compitato nella sua accezione più canonica – la quale, forse anche nel caso della tassazione locale, sembra imporre caratteri di progressività, nel rispetto della capacità contributiva, a fini fosse anche parzialmente redistributivi – trovò, almeno in questo caso, un surrogato rozzo ma piuttosto efficace, a sua difesa, nello scontro sociale che deflagrò e nella composizione pienamente politica che ne venne data.

Nel 1992 fu così adottata la *council tax*, mai successivamente sostituita da alcun governo, pur nell'alternarsi delle maggioranze politiche e pur con qualche insoddisfazione, manifestata da alcuni laburisti, per la sua insufficiente progressività. La nuova imposta fu in primo luogo applicata a partire da rinnovati criteri di estimo, più avvicinati al valore di mercato degli immobili. Il principio del testatico, o tassazione eguale e individuale, fu soppresso. In suo luogo si diede vita ad un'imposta bensì fondata sul valore dell'immobile, ma con un livello di progressività ridotto e decrescente, tale per cui – nell'ambito di alcune *bands* – i consigli comunali sono autorizzati a stabilire degli importi da pagarsi predeterminati e omogenei. In effetti, però, un bene del valore di mercato pari a dieci volte quello di un altro, può essere tenuto a contribuire non oltre tre volte di più. Ciò si ricollega al fatto che la nozione di progressività fiscale, nel diritto inglese, non è consolidata a livello locale, e permane la convinzione che la fiscalità locale serva in linea di principio da contropartita per la fornitura di servizi. A conferma del punto, sta la riduzione di circa il 25 per cento dell'imposta per le persone che risiedono da sole, ma ancora di più il fatto che la *council tax*, pur applicata di massima sul valore patrimoniale, non è legata al titolare della proprietà bensì a colui che utilizza il bene a qualunque titolo legale²¹, di modo che non vi sia alcuna distinzione tra 'prima' abitazione e altre unità immobiliari. Si considera evidente, a torto o a ragione, che il fatto di risiedere in una proprietà consistente, anche se in regime di locazione, sia già un indice di capacità di contribuire alle spese della propria comunità. In ciò è forse presente traccia di una maggiore propensione alla mobilità abitativa, oltre che ai trasferimenti di lunga distanza.

4. La Francia, tra patrimoniale universale e tassazione immobiliare differenziata

Come nel caso del Regno Unito, anche nella storia recente della Francia una svolta in materia fiscale ha coinciso con l'esordio di una nuova stagione politica, determinando però conseguenze capaci di perdurare oltre quest'ultima e qualificandosi come un lascito indelebile di quella stagione. La stagione politica cui si allude è quella del Presidente François Mitterrand, che nel 1981 porta al potere la *gauche* francese dopo una lunga

²⁰ Pur con l'incorporazione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo ad opera dello *Human Rights Act 1998*.

²¹ Va però segnalato che i beni immobiliari utilizzati a qualunque scopo di lucro, produttivo, economico, non sono soggetti alla *council tax* bensì ad una *business rate*, che viene raccolta a livello di amministrazione centrale, e i cui proventi sono ridistribuiti alle comunità territoriali a fini di perequazione delle disparità locali nella capacità produttiva.

opposizione. Insieme a un massiccio programma di nazionalizzazioni, l'istituzione di un'imposta sul patrimonio è uno dei punti salienti del programma di Mitterrand, e uno dei punti decisivi sul piano simbolico. E in effetti, un *Impôt sur les grandes fortunes* viene applicata a decorrere dal 1982²². La si menziona qui come tipo ideale di imposta generalizzata sui patrimoni di considerevole entità, in considerazione del fatto che una parte cospicua dei relativi introiti deriva pur sempre da beni immobiliari, assai difficilmente occultabili²³, pur non avendo certamente di mira solo questo tipo di proprietà. Con l'introduzione di questa imposta, la sinistra francese affermava di inserire l'ordinamento transalpino nel novero dei numerosi paesi, di sicura appartenenza democratica e sociale e ad elevato sviluppo economico, in cui la tassazione patrimoniale ordinaria era un dato acquisito: e nei fatti non aveva torto, se non fosse che di lì a non molti anni quasi tutti questi paesi avrebbero abrogato una tale forma di imposizione²⁴, un fatto questo su cui sarebbe opportuna una riflessione anche in Italia, ove lo spettro o la promessa della «patrimoniale» (ovviamente centrata in gran parte sui beni immobili, data la composizione della ricchezza del paese) si è imposta per qualche tempo al centro del dibattito politico come misura salvifica, e riemerge come un fiume carsico a intervalli coincidenti con il riacutizzarsi di emergenze finanziarie. Fin dal suo esordio, la patrimoniale introdotta da Mitterrand fu costante bersaglio di polemica al più alto livello della contesa politica, non meno della *community charge* britannica, fino a lambire anche dubbi di costituzionalità. Ma essa non ha dato luogo a episodi di ribellione fiscale, verosimilmente sia per le sue proclamate finalità egualitarie, che non avrebbero messo in

²² J. Grosclaude, Ph. Marchessou, *Diritto tributario francese. Le imposte – le procedure* (trad. it. di E. De Mita), Milano, 2006, p. 364.

²³ G. P. Verbit, *France Tries a Wealth Tax*, in *University of Pennsylvania Journal of Business Law*, 181 1991, p. 192, rileva come «some have argued that the IGF was essentially another real estate tax».

²⁴ Come infatti riconosce E. Lancellotti, *Per un'imposta ordinaria sul patrimonio*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2009, pp. 323-ss., imposte di questo tipo sono state soppresse, nell'ordine e in tempi recenti, nei seguenti paesi europei: in Austria nel 1994, in Danimarca nel 1995, in Germania nel 1997, nei Paesi Bassi nel 2001, in Finlandia e Lussemburgo nel 2006, in Svezia nel 2007. In alcuni di questi paesi l'imposta era in vigore da lunghissimo tempo, come nel caso della Germania (per l'esattezza della Prussia), dove essa fu applicata per oltre un secolo. Va detto che proprio in Germania, in realtà, l'imposta non è mai stata formalmente abrogata, ma la sua applicazione è stata sospesa in seguito alla sentenza BVerfG (II Senato), 37/91, del 22 giugno 1995 (con rilevante opinione dissenziente di E.-W. Böckenförde), per contrasto con il principio di eguaglianza laddove il tributo penalizzava i patrimoni finanziari, inevitabilmente quotati secondo il valore di mercato, a vantaggio di quelli immobiliari, stimati sulla base di valori catastali antiquati. In seguito a tale pronuncia, nessuna tra le varie configurazioni politiche susseguitesesi al potere in Germania ha mai formulato una proposta equilibrata di ripristino della *Vermögensteuer* che fosse capace di ottenere un ampio consenso, nella contrarietà netta in generale dei partiti dell'area moderata e soprattutto della FDP. Finora l'impressione diffusa, semmai, è quella di un tacito consenso in merito alla sostanziale caduta in desuetudine di tale imposta. La citata sentenza del Tribunale costituzionale federale tedesco, peraltro, rovescia una precedente giurisprudenza, secondo quanto rilevato da D. Birk, *Diritto tributario tedesco* (trad. it. di E. De Mita), Milano, 2006, p. 54.

buona luce chi si fosse prestato a iniziative di quel tipo, sia per la ridotta platea di contribuenti, che avrebbe facilitato forme di riscossione coattiva a loro carico.

Di quanto si è testé affermato è prova l'immediata abrogazione della patrimoniale generalizzata nel 1986, all'esordio della legislatura successiva a quella che coincise con l'ascesa di Mitterrand, e in conseguenza del ritorno al governo della *droite*. Conferma di ciò è stato l'altrettanto istantaneo ripristino dell'imposta nel 1988, allorché Mitterrand, rieletto per un nuovo settennato, ottenne anche per la *gauche* una rinnovata maggioranza parlamentare. Modificata più nella dizione che in pochi dettagli tecnici, la nuova *Impôt de solidarité sur la fortune* (Isf) fu però agganciata, per volontà del carismatico leader, ad una precisa finalità di scopo, ovvero quella di «finanziare una larga parte del reddito minimo di inserimento (*revenu minimum d'insertion*) che riceveranno i nuovi poveri»²⁵. In tal modo i suoi proventi avrebbero dovuto essere misurati e correlati a un preciso obiettivo sociale, anziché venire confusi con il resto delle entrate erariali, anche se non risulta chiaro che l'obiettivo sia stato perseguito in modo coerente, di modo che, specie nel lungo periodo, esso sembra essere stato piuttosto dissolto nella fiscalità generale. In ogni caso, le vicissitudini dell'imposta, introdotta dalla sinistra, soppressa dalla destra e poi reinserita nell'ordinamento in modo contestato ma finora permanente, ne mostrano il connotato ideologico e l'interrelazione con il modello di stato sociale e l'atteggiamento nei confronti della ricchezza e della sua funzione sociale.

Le controversie di natura costituzionale, invero, sono state risolte nel senso di una piena legittimità dell'imposta, fin dalla decisione 81-133 DC del *Conseil Constitutionnel*, del 30 dicembre 1981, sia pure con argomentazioni di sintesi improntate in primo luogo a un marcato rispetto per il libero apprezzamento del legislatore. In particolare, nella sentenza citata, non venne considerata contrastante con l'art. 13 della *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* la cumulazione, ai fini del calcolo della base imponibile, dei beni appartenenti al contribuente con quelli della persona congiunta e con quelli dei minori i cui beni sono assegnati alla loro amministrazione. Dopo aver precisato che «il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des redevables», i *sages* entrano però poi limitatamente nel merito della questione, con due affermazioni importanti ma piuttosto perentorie, che avrebbero meritato qualche argomentazione aggiuntiva. La prima è che «en instituant un impôt sur les grandes fortunes le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la detention d'un ensemble de biens et qui résulte des revenus en espèce ou en nature procurés périodiquement par ces biens, qu'ils soient ou non soumis par ailleurs à l'impôt sur le revenu»; la seconda sostiene che «en effet, en raison de son taux et de son caractère annuel, l'impôt sur les grandes fortunes est appelé normalement à être acquitté sur les revenus des biens imposables».

Per quanto riguarda il primo periodo riportato, e in particolare la sua parte finale, si sottolinea l'indifferenza rispetto alla doppia tassazione di un bene – sotto l'aspetto patrimoniale e sotto quello del flusso di reddito presunto o accertato da quel bene derivante – nonostante la sicura progressività dell'imposizione sul reddito derivante da quella situazione patrimoniale (che si affianca alla progressività della stessa imposizione

²⁵ J. Grosclaude, Ph. Marchessou, *Diritto tributario francese*, cit., p. 364.

sul patrimonio). Ma il secondo periodo citato, con un certo grado di realismo, prende atto che un'imposta come quella istituita nel 1981, se in punta di diritto colpisce patrimoni indici di cospicua agiatezza, in via di fatto incide o dovrebbe incidere su flussi di reddito che da quei patrimoni, e in linea di principio non da altre attività, sono determinati. In questo senso va l'inciso sull'ipotesi che i beni tassati siano soggetti o meno all'imposta sul reddito. Se questi flussi vi sono, è logico che siano sottoposti a quel tipo di imposizione, ma al di là di un certo valore, e per finalità solidaristiche, non importa, secondo il *Conseil*, che vi sia un prelievo aggiuntivo incidente sul mero valore del bene stesso e in maniera relativamente indifferente al reddito ricavato dal cespite. Ma nei casi in cui quei flussi non vi fossero, o fossero inevitabilmente esigui rispetto al valore del patrimonio, l'imposta su quest'ultimo giungerebbe ad essere espropriativa, obiettivo non perseguito dal legislatore, superando i suoi stessi dichiarati propositi di una redistribuzione calata nell'ottica della capacità contributiva. E' ciò di cui il giudice costituzionale francese (di norma poco propenso a decisioni additive) non si è preoccupato²⁶, almeno in una prima fase esemplificata da questa decisione, ma che non ha potuto esimersi dal rilevare in un secondo momento, prima che fosse il legislatore a prendersene carico in forma più generalizzata.

In quella che pare, se non un *revirement*, una messa a fuoco più attenta della propria visione al riguardo, il *Conseil* (decisione 98-405 DC del 29 dicembre 1998) ha dichiarato contrastare con l'art. 13 della *Déclaration* l'art. 15 della *loi de finances* ove questa stabiliva un'equiparazione, a fini di soggetto passivo, tra la situazione di un nudo proprietario di bene privato dell'usufrutto e quella di un proprietario nelle piene facoltà di possesso. E' evidente come in questo caso la giustizia costituzionale non abbia potuto esimersi dal riconoscere come, in determinati casi, l'assenza di reddito ritraibile da un bene fosse un elemento non trascurabile anche ai fini di una tassazione puramente patrimoniale. Questa decisione costituisce dunque punto di avvio di una riflessione in merito al fatto che un minimo di accertamento sui flussi monetari deve poter svolgere un ruolo anche nell'imposizione che per dichiarata finalità vada a incidere su ricchezze staticamente fotografate.

Seppure in una misura reputata di lì a poco insufficiente dai *sages*, nel modo che si è appena detto, il problema dell'ottimale intersezione tra reddito e patrimonio ai fini di una corretta individuazione della capacità contributiva era stato preso in considerazione dal legislatore all'atto di ripristinare l'imposta, nel 1988. In seguito all'entrata in vigore dell'*impôt de solidarité sur la fortune*, con una progressione graduale negli anni, sono stati previsti dei *plafonnements* e dei *boucliers* ('tetti' e 'scudi'), al fine di evitare che redditi non esorbitanti, a fronte di pur significativi patrimoni, fossero tassati fino ad oltre l'85%, vale a dire di gran lunga al di là della più alta aliquota dell'imposta sul reddito anno per anno programmata. Ma l'argomento è stato ancora portato ripetutamente all'attenzione del *Conseil*, con eccezioni relative sia all'esistenza stessa di queste agevolazioni sia alla loro limitazione (*déplafonnement du plafonnement*). Un importante scudo fiscale, introdotto

²⁶ Di un altro avviso è invece L. Philip, *Droit fiscal constitutionnel*, Paris, 1990, p. 195, che ravvisa in queste prime decisioni un'attenta valutazione a che il legislatore fondi il suo apprezzamento «sur des critères objectifs et rationnels».

nel 2005, fu dichiarato legittimo nel dicembre dello stesso anno²⁷ nella misura in cui esonerava dal calcolo della base imponibile dell'imposta, fino a tre quarti del loro valore, quote di società in cui i relativi titolari esercitassero l'attività lavorativa principale. D'altra parte, nel febbraio 2011, una misura in senso opposto, il *déplafonnement*, è stata dichiarata altresì conforme a Costituzione (Décision 2010-99 QPC) su una *question prioritarie* sollevata dalla Corte di cassazione, affermandosi non avere carattere di esproprio, e pertanto non contrastare con il citato art. 13, il tetto massimo del prelievo, tra imposta patrimoniale generale e imposte sul reddito, fissato all'85% del reddito stesso²⁸. E' interessante però notare che, per giungere a tali conclusioni, in questo caso il *Conseil* abbia operato un parziale arretramento rispetto alle proprie affermazioni, risalenti a trent'anni prima e sopra riportate, quando asserì che la tassazione patrimoniale era normalmente volta a «être acquitté[e] sur les revenus des biens imposables». Nella pronuncia da ultimo citata, questo inciso viene omissis, e si afferma semmai seccamente che «l'impôt de solidarité sur la fortune ne figure pas au nombre des impositions sur le revenu», aggiungendosi poi che la presunzione della capacità contributiva deriva dalla semplice constatazione della proprietà di alcuni cespiti, anche se non produttivi di alcun reddito, e che anzi, limitando i tetti all'imposizione (operando cioè il *déplafonnement du plafonnement*), il legislatore ha di proposito disincentivato una composizione del patrimonio che privilegiasse eccessivamente detti beni.

La sostanziale continuità nel *self-restraint* del *Conseil* si è infine confermata con la decisione 2011-638 del 28 luglio 2011, dove sono state respinte le eccezioni formulate dall'opposizione di sinistra alla riduzione della forte progressività dell'imposta operata dalla legge finanziaria 2011, come misura parziale di una più generale revisione dell'imposta, nel senso di sopprimere i vari *plafonnements* e *boucliers* in cambio di aliquote più contenute e della tassazione in linea di principio sull'intero patrimonio, anziché sulla sua quota superante una franchigia, e con due sole aliquote in luogo delle sette precedenti. L'opposizione aveva chiamato in causa, oltre al 13, anche gli artt. 14 e 15 della *Déclaration*, invocando dunque una presunta carenza non solo sotto il profilo della progressività ma anche del consenso all'imposta così riformulata, oltre che – secondo le parole del *Conseil* – del buon impiego dei denari pubblici (una formulazione che potrebbe

²⁷ Décision n. 2005-530 DC.

²⁸ Neanche in tempi recentissimi, che hanno dominato le cronache del 2012 in particolare sul suo finire, si è giunti in Francia a ipotizzare un'imposizione sul reddito mediante un'aliquota dell'85%: è stata semmai approvata, per redditi superiori al milione di euro, l'aliquota marginale del 75%, peraltro censurata dal *Conseil* con la sentenza 2012-662-DC (29 dicembre 2012), per i soli profili di uguaglianza, in quanto applicata alle sole persone fisiche, mentre il reddito viene tassato in Francia, per lunga tradizione, sui nuclei familiari in quanto tali (*foyer fiscal*). A sua volta, la dottrina ha già commentato la pronuncia sui mezzi di stampa, con accenti per lo più critici sia per l'apprezzamento non positivo dell'attivismo crescente della giurisprudenza costituzionale in materia fiscale, sia per un velato sospetto di pretestuosità delle considerazioni meramente delimitate al principio di uguaglianza (M. Collet, *Les Sages en font-ils trop?*, *Le Monde*, 4 janvier 2013). L'onore delle cronache è dovuto, come noto, alla scelta di qualche facoltoso e famoso contribuente francese di optare, contro la denunciata oppressione fiscale, a favore di presunte e poco credibili nuove oasi di libertà.

avvicinarsi a un giudizio di ragionevolezza). Ma ancora una volta le censure sono state respinte con argomentazioni improntate a una distinzione di ruoli tra politico e giurisdizionale, laddove, da un lato, solo al primo appartiene l'individuazione dei mezzi necessari per far fronte agli obiettivi, e, dall'altro, non vi è stato, con l'introduzione delle misure contestate, alcun errore manifesto di apprezzamento (soglia minima di valutazione oltre la quale l'organo di giustizia costituzionale non intende addentrarsi).

E' il caso ora di tirare le somme di questa pur breve sintesi in merito a un istituto che si è cercato di analizzare sotto il profilo del suo rapporto con la Costituzione piuttosto che sul piano di alcuni aspetti tecnici del diritto tributario. In più di trent'anni, brevemente interrotti, della sua esistenza, la giurisprudenza costituzionale francese non ha mosso obiezioni di principio in merito all'esistenza di un'imposta generalizzata sul patrimonio, esprimendo in primo luogo una reverenza, qui forse più accentuata che altrove, per l'autonomo apprezzamento del legislatore. Marginalmente, essa ha corretto qualche scelta sotto il profilo dell'uguaglianza di più immediata evidenza formale. La reverenza si manifesta invece in forma accentuata allorché il *Conseil*, a seconda di ciò che serve per giustificare le variazioni in aumento o riduzione del prelievo complessivo stabilite dal legislatore, utilizza ovvero dismette il non semplice concetto di correlazione tra reddito prodotto e patrimonio assoggettabile a imposizione, mostrando sotto questo aspetto qualche difetto di coerenza. A parere di chi scrive, quest'ultimo argomento è invece di grande delicatezza politica, oltre che di elevata complessità tecnica.

La breve indagine sull'imposta patrimoniale universale francese non può essere conclusa se non con un riferimento a quella forma particolare di tassazione patrimoniale che riguarda i beni immobili. Essa era la forma principale di imposizione nella Francia rivoluzionaria, quando, sotto l'influenza dei fisiocratici, si rinveniva nella rendita fondiaria la fonte di ricchezza per eccellenza, ed era questa a dover essere tassata in primo luogo. Quanto ciò fosse vero è testimoniato dal fatto che, per volontà dell'Assemblea costituente nel 1790, le imposte fondiarie, benché riscosse a livello locale, erano le imposte statali per eccellenza²⁹. La successiva industrializzazione e lo sviluppo di un'economia fondata soprattutto sul mercato, insieme alle crescenti necessità fiscali dello Stato, misero in evidenza l'obsolescenza di una tale impostazione del prelievo. A partire dal XIX secolo, il nucleo dell'imposizione statale fu sempre più incentrato sui flussi di ricchezza mobiliari, e all'inizio del novecento esso cominciò a prendere di mira i redditi da lavoro. Contemporaneamente, le *quatre vieilles* – com'erano chiamate le imposte fondiarie di origine rivoluzionaria – furono indirizzate verso le autonomie locali, in un processo graduale che terminò nel secondo dopoguerra³⁰. Attualmente, l'imposizione patrimoniale immobiliare è determinata dalla legge statale ma riscossa direttamente dagli enti locali, sulla base di stime ('valori locativi') stabilite dallo Stato e di aliquote fissate dai comuni nell'ambito di una banda di oscillazione fissata dallo Stato, in analogia a quanto avviene in Italia. Ma le somiglianze con l'Imu italiana si arrestano qui. In Francia, infatti, questo tipo di imposizione viene scomposto in due tributi, la *taxe foncière* e la *taxe d'habitation*. La prima è legata strettamente alla proprietà, mentre la seconda si riconnette

²⁹ M. Bouvier, M-Ch. Esclassan, J.P. Lassale, *Finances Publiques (10e éd.)*. Paris, 2010, p. 870, che

³⁰ M. Bouvier, *Les finances locales (14e édition)*, Paris, 2010, pp. 60-ss.

al possesso di un bene, a qualunque titolo legalmente consentito. Se le due situazioni coincidono, lo stesso contribuente è soggetto a entrambe le imposte; in caso diverso, il proprietario e il residente pagano *pro quota*, considerando il fisco francese che ciascuna di queste situazioni, soprattutto in ragione dei servizi erogati dal comune, sia indice di una certa capacità contributiva (una *taxe professionnelle*, sostituita nel 2010 dalla *contribution économique territoriale*, colpisce invece i beni ad uso di attività professionali). Non vi sono distinzioni tra abitazione principale e ‘secondo case’, se non una lieve penalizzazione, nelle città a maggiori carenze sociali sotto questo profilo, in cui vi è una penalizzazione per gli alloggi non occupati. Dalla comparazione di questo modello con quello britannico risulta evidente quanto l’imposizione sulla casa in Italia sia, al cospetto di quella francese – ma non solo – già di gran lunga la più progressiva e redistributiva.

5. Considerazioni conclusive

Una presa in considerazione soprattutto dell’esperienza francese, nei suoi aspetti ad un tempo politici, legislativi, giurisprudenziali, non sarà forse del tutto inutile anche in Italia, dal momento che l’ipotesi di un prelievo generalizzato sullo stock patrimoniale, non sostitutivo ma aggiuntivo a quello già operato su diverse forme di ricchezza, in particolare su quella immobiliare (nella forma dell’Imu), è tornato di attualità come non lo era da decenni. Si pongono sotto questo aspetto diversi problemi, che interessano in primo luogo la politica economica ma che non andrebbero considerati estranei neanche rispetto ad alcuni parametri costituzionali, per lo meno quelli relativi all’eguaglianza formale, alla capacità contributiva e alla tutela del risparmio, e che potrebbero anche lambire il profilo del pareggio di bilancio; e la considerazione di ciascuno di questi aspetti comporta l’intrecciarsi di obiettivi di politica economica con problemi di natura costituzionale, in un modo che non è possibile affrontare in queste righe.

Nella massima sintesi possibile, occorre in primo luogo rispondere a quale obiettivo debba essere improntata una simile forma di imposizione. Qualora si muova dall’assunto che essa vada finalizzata ad una correzione significativa nella distribuzione della ricchezza privata o del reddito nazionale, ovvero ad abbattere o almeno intaccare lo stock del debito pubblico (non dunque solo a consolidare l’avanzo primario, mezzo di per sé del tutto inadeguato a tale scopo), come pure si è proposto autorevolmente da più parti e in tempi non remoti, allora essa può essere utile. Ma andrebbe considerato qualche effetto collaterale. Per fare questo la base impositiva dovrebbe essere molto ampia, o le aliquote di riferimento piuttosto elevate, o entrambe le cose: non basterebbero certo i c.d. «grandi patrimoni». Va considerato che le finalità cui la Costituzione ha improntato l’esproprio sono diverse da quelle puramente finanziarie. Nei casi, che potrebbero essere non troppo infrequenti, in cui un’elevata imposta patrimoniale possa mettere il contribuente nella necessità di vendere un cespite, è ovvio che il fatto sia di per sé una forma di redistribuzione; ma è opportuno *ex ante* interrogarsi se essa vada nella direzione auspicata dai suoi fautori, o non piuttosto in quella opposta, producendo cioè una distribuzione verso l’alto, con una maggiore concentrazione o accumulazione delle ricchezze nelle mani di coloro che, per reddito, siano in grado di far fronte ai nuovi e crescenti tributi patrimoniali.

Se invece l’imposta dovesse rispondere a obiettivi più modesti, quali ad esempio il finanziamento di qualche spesa sociale aggiuntiva, o il raggiungimento del pareggio di

bilancio, allora essa potrebbe essere riscossa su una base meno ampia o per aliquote più leggere. Ma allora i risultati complessivi sarebbero assai più modesti, come lo sono quelli dell'Isf in Francia rispetto al totale delle entrate tributarie (non oltre l'1,6%), tramutando l'imposta annuale in una sorta di prelievo aggiuntivo dissimulato sul reddito, con effetti arbitrari sotto l'aspetto della capacità di colpire in modo simile flussi di reddito analoghi per intensità complessiva ma differenziati per fonti e modalità di percezione, e il rischio di dare, in forza di legge, trattamento irragionevolmente diverso a situazioni simili sul piano della capacità contributiva (per dare semplice esemplificazione, risulta che in Francia i primi cento patrimoni non corrispondano affatto ai più alti cento redditi personali).

Conclusivamente, si può fare un'altra considerazione. E' di grande interesse una riflessione sull'imposizione patrimoniale in linea di principio, sui suoi rapporti sfaccettati con la capacità contributiva e dunque con la Costituzione, ma anche sulla sua efficacia a fini di politica economica (e dunque, ormai anche qui, indirettamente ma sempre più accentuatamente, sulla sua rilevanza costituzionale). Ma una volta giunti a conclusioni affermative circa la legittimità della "patrimoniale" sotto ogni aspetto, onestà intellettuale dovrebbe imporre una conseguenza. Se, come molti affermano, esigenze di finanza pubblica, che siano interne o soggette a vincoli esterni, imporranno negli anni a venire forme crescenti di aggravio fiscale sotto questo aspetto, allora la salvifica "patrimoniale" non dovrebbe che avere un carattere autenticamente universale, nel senso di colpire la ricchezza in tutte le sue manifestazioni accertabili, incluse quelle finanziarie, come avviene in Francia. Altrimenti, su un versante opposto, si ricadrebbe in quella stessa violazione del principio di eguaglianza che ha abbattuto nel 1995 la *Vermögenssteuer* tedesca (senza eccessivi rimpianti di alcuno, per la verità). Certo, altre ricchezze sfuggono più facilmente rispetto allo statico mattone, e anzi, in previsione di inasprimenti ulteriori, potrebbero essere ancor più invogliate ad approdare a più comodi lidi. Certo, la giurisprudenza costituzionale potrebbe perseverare nella sua linea *in dubio pro fisco*, e su questo potrebbe contare la volontà di un legislatore che prediliga scorciatoie. Ma il costituzionalismo non ama le scorciatoie.