

## POTESTÀ NORMATIVA E AGEVOLAZIONI FISCALI.

**Le situazioni tributarie permissive condizionate, sul *quantum* e sul *presupposto*.**

*Dì Franco Gaboardi*

Per affrontare l'argomento, si deve distinguere tra agevolazioni che incidono sul *quantum* e quelle che incidono sul *presupposto*. Cioè, oltre a classificare le agevolazioni fiscali in relazione all'oggetto, è necessario estendere la classificazione anche ad altri elementi rintracciabili nella loro struttura tipica, cioè in base al soggetto passivo, soggetto attivo e presupposto. Il soggetto passivo è colui che subisce una perdita nel bilancio attribuibile dall'applicazione dello strumento agevolativi, quindi si fa riferimento a soggetti pubblici. Il soggetto attivo si riferisce al contribuente, per es. un imprenditore. Il presupposto consente di distinguere le agevolazioni fiscali in base al tipo di attività che riceve un vantaggio<sup>1</sup>.

Tra le agevolazioni che incidono sul *quantum* del tributo, si deve prestare attenzione al fatto che lo strumento agevolativi vada ad incidere direttamente sull'imposta lorda oppure sui parametri che la determinano, quindi sull'aliquota o sulla base imponibile. Per quanto riguarda la base imponibile, vi può essere una sua riduzione, con conseguente limitata incidenza della tassazione sull'imponibile, ma solo su una sua quota, oppure una forfetizzazione dell'imponibile, oppure una deduzione dell'imponibile, o ancora una detrazione dell'aliquota.

Se si fa riferimento alla *deduzione*, questo meccanismo permette di avere una base imponibile ridotta che viene colpita dall'aliquota prevista e ciò costituisce un vantaggio fiscale che cresce proporzionalmente all'aumentare del reddito. Di conseguenza, i maggiori vantaggi li ottengono coloro che hanno redditi più elevati, in quanto l'aliquota marginale da applicare è più elevata.

Il T.U.I.R., ad un'attenta lettura dell'art. 10, non evidenzia una definizione di deduzione, ma fornisce un elenco di oneri deducibili, definendo i limiti minimi e massimi delle spese nella categoria degli oneri. Gli oneri deducibili sono costi che il contribuente ha sostenuto per motivi sociali e il legislatore, non a torto, ha ritenuto di che siano meritevoli di tutela.

---

<sup>1</sup> Come sostiene A. Dagnino, in "Agevolazioni fiscali e potestà normativa", Padova, p. 41 ss., "in alcuni casi, la legge prevede che alcuni componenti reddituali concorrono soltanto in parte alla formazione del reddito complessivo di determinati soggetti".



Tra i meccanismi che agiscono direttamente sull'imposta, anziché sul reddito imponibile, vi sono le *detrazioni*. Queste sono diminuzioni imputabili al *quantum* dell'imposta, riducono cioè concretamente il prelievo fiscale già determinato in precedenza; in sostanza e più semplicemente, da un'imposta lorda si determina un'imposta netta. Vi è anche da dire che questa forma di agevolazione può intervenire in misura fissa, o variabile ed applicabile a determinate categorie di spesa sostenute dal contribuente. Un esempio, l'art. 12 del T.U.I.R. è dedicato alle detrazioni per carichi di famiglia; la detrazione non viene applicata considerando le spese sostenute per i soggetti in questione, ma si prevedono riduzioni d'imposta commisurate sui familiari che risultano a carico del contribuente. Questa detrazione è inversamente proporzionale al reddito del contribuente, più è elevato il reddito minore è la detrazione, fino ad un azzeramento quando il reddito raggiunge determinate soglie.

Anche nei casi dei redditi da lavoro, è sempre la soglia di reddito che determina la detrazione<sup>2</sup>. Infatti, la detrazione è un meccanismo che meglio garantisce l'omogeneità del trattamento fiscale tra i contribuenti, essendo sostenuto dal principio di progressività a cui il sistema tributario è informato, in base al dettato costituzionale all'art. 53, 2 comma, Cost.

Nel caso, invece, di spese sostenute dal contribuente, a prescindere dal livello di reddito conseguito, le detrazioni si possono applicare in una specifica percentuale, come stabilito dagli artt. 15 e 16 *bis* del T.U.I.R.

Sempre per quanto riguarda le agevolazioni che agiscono direttamente sull'imposta, si distinguono le *riduzioni d'imposta* e l'*imposizione fissa*. Le prime rappresentano delle percentuali che la norma ha fissato destinate a ridurre l'onere fiscale complessivo<sup>3</sup>. Per quanto riguarda le seconde, queste rappresentano un'imposta di entità prefissata e sono svincolate dall'ammontare del reddito (come da definizione)<sup>4</sup>.

Anche i crediti d'imposta possono essere ricondotti agli strumenti agevolativi erogati dallo Stato, per incentivare lo sviluppo economico del Paese, non derivando da eccedenze d'imposta.

Le agevolazioni, invece, che incidono sul *presupposto*, cioè sull'*an debeat*, sono le *esenzioni*, le *esclusioni* ed i *regimi sostitutivi*. L'*esenzione* è un tipo di agevolazione che, nell'interpretazione giuridica, crea maggiori difficoltà dal punto di vista della qualificazione scientifica. Sono

---

<sup>2</sup> Così all'art. 13 del T.U.I.R.

<sup>3</sup> Erano casi previsti dall'art. 105, 1 comma, del DPR 6 marzo 1978, n. 218, dove veniva stabilito che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche fosse dimezzata nei confronti delle imprese che si costituivano in forma societaria nel Mezzogiorno per realizzare nuovi insediamenti produttivi almeno per dieci anni dalla loro costituzione.

<sup>4</sup> Cfr. l'art. 40 del T.U.I.R. "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa".

meccanismi che sottraggono dall'applicazione del tributo fatti o soggetti che di norma farebbero parte della definizione generale di presupposto. A tal proposito, si possono distinguere le esenzioni "oggettive", quando l'agevolazione dipende da un fatto specifico o da un insieme di fatti, dalle esenzioni "soggettive", quindi imputabili alle caratteristiche del soggetto passivo. Nell'esenzione fiscale il presupposto si verifica integralmente ma la norma stabilisce una situazione giuridica che giustifichi una deroga, per cui viene legittimata la non tassazione. Il legislatore, che si destreggia tra le innumerevoli norme a riguardo, prevede l'esenzione non solo con lo scopo di esonerare dall'imposta una determinata fattispecie, ma anche per prevedere un'applicazione dell'imposta diversa. E se la diversa imposta comporta un minor carico fiscale per il contribuente, ci si trova di fronte ad un trattamento di *favor*. Vi è da dire, inoltre, a giustificazione del ginepraio di norme che si sono venute creando, che ormai lo spazio legislativo è coperto, per la gran parte, da leggi-provvedimento, che hanno la funzione di normare le situazioni fiscali nei dettagli, derogando al principio di generalità ed astrattezza della norma giuridica<sup>5</sup>.

Anche la questione temporale può influire sulla classificazione delle esenzioni fiscali, che possono essere concesse per un periodo di tempo determinato o indeterminato, e sono derivanti, per la maggior parte dei casi, dalla legge. Ma, come già detto, possono derivare da provvedimenti di esonero anche solo su istanza di parte, provvedimenti amministrativi che anch'essi sono comunque riconducibili a norme di legge.

L'esonero dal pagamento di un tributo può essere anche parziale, la c.d. *participation exemption* (PEX), che in base all'art. 87 del TUIR si manifesta solo in presenza di determinati requisiti, in cui solo una parte del dividendo distribuito al socio di un'impresa concorre alla formazione dell'imponibile dello stesso.

L'*esclusione* d'imposta, detta *esenzione impropria*, differisce dall'esenzione propria in quanto non si pone come deroga alle norme che stabiliscono il presupposto, ma ha una funzione regolatoria che pone dei limiti, in termini negativi, del campo di applicabilità del tributo. Quindi, si può dedurre che l'esclusione sia parte integrante del presupposto. Infatti, se si fa riferimento all'art. 91 del TUIR, è evidente l'elenco dei redditi che non concorrono alla formazione del presupposto d'imposta.

La differenza tra i due istituti può essere valutata anche considerando le norme sotto il profilo del contenuto, tenendo in secondo piano l'analisi formale. Quindi, per chiarezza, l'esenzione va individuata come "una disposizione che sottrae imponibile per motivi estranei alla struttura del tributo stesso; viceversa, l'esclusione è un meccanismo tributario volto a eliminare la tassazione

---

<sup>5</sup> A tal proposito si veda dell'autore .....



per motivi intrinseci al tributo di tecnica e/o giustizia tributaria”. Un esempio classico è quello della doppia imposizione, fenomeno difficile da governare proprio quando il sistema tributario è plasmato da molte leggi, subendo il fenomeno dell’“inflazione legislativa”, con tutti i riflessi negativi che ciò comporta in campo economico.

Infine, il caso dell’*imposta sostitutiva*, o anche del *regime fiscale sostitutivo*. In questo caso, si tratta di figure tributarie agevolative che trovano realizzazione nella struttura stessa del tributo e nella modifica della disciplina ordinaria che si applicherebbe alla fattispecie in oggetto. Si tratta di norme derogatorie con cui il legislatore sottrae all’influenza del tributo ordinario alcune situazioni impositive particolari, sottoponendole ad un’altra disciplina fiscale creata *ad hoc*, cioè l’imposta sostitutiva. Ciò può avvenire attraverso un adempimento formale semplificato ai fini IVA e IRPEF , oppure con meccanismi di attenuazione del prelievo. Ancora una volta è il legislatore che può stabilire che alcuni fatti fiscali siano sottratti all’applicazione di un’imposta e assoggettati ad un regime fiscale diverso. Infatti, si dimostra che la funzione di discrezionalità nel diritto tributario è limitatissima, rimandando in effetti l’intera disciplina di settore alla legge, e non all’interpretazione di essa, come invece avviene comunemente nel diritto amministrativo.

Dunque, il meccanismo di sostituzione può essere identificato come rimedio per semplificare il procedimento di tassazione, sia in termini di accertamento, sia in termini di riscossione, realizzando l’efficienza dell’imposta stessa. Il rientro nel regime sostitutivo è spesso rimesso al contribuente, il quale si deve orientare tra le due alternative, anche se non è facile capire a priori quale sia la scelta più vantaggiosa per il contribuente stesso, che si fa assistere da un consulente fiscale per intraprendere un rapporto corretto con l’amministrazione.

Un’ultima considerazione.

Il settore in oggetto dovrebbe essere, con una certa urgenza, all’attenzione riformatrice del parlamento e del governo, poiché la maggior parte delle norme risale agli anni ’70, quando le esigenze economico-finanziarie e i ritmi di vita erano molto differenti. Oggi dovrebbe aver spazio la *deregulation*, ispirata a modelli europei ma anche extraeuropei, una fiscalità semplice ed equilibrata, che non sia disincentivante per il contribuente e al tempo stesso sia di più facile e veloce riscossione, garantendo un più efficace impiego delle risorse per lo sviluppo economico e sociale della Nazione. In questo modo, si svilupperebbe meglio il senso della fiscalità, cioè la possibilità che il governo abbia sempre risorse sufficienti per far fronte non solo all’ordinaria amministrazione, ma anche alle situazioni di crisi e di emergenza che in qualunque momento possono presentarsi e costituire un serio problema per tutti. Ed il riferimento è al senso di



“responsabilità” che sta alla base di comportamenti e decisioni, siano essi provenienti dal settore pubblico che da quello privato.