

# Le agevolazioni fiscali ai “neo-residenti” tra il principio di eguaglianza e quello di capacità contributiva

## Il regime dei “paperoni” alla prova della giurisprudenza costituzionale italiana



**Andrea Manzitti**

Avvocato, socio dello studio legale BonelliErede  
Professore aggregato di diritto tributario all'Università  
L. Bocconi di Milano  
Direttore del Master in diritto tributario  
della medesima Università

*Il Legislatore italiano, per incentivare il trasferimento in Italia di soggetti detentori di redditi e patrimoni elevati, ha introdotto un regime fiscale agevolato per i cd. “neo-residenti”, concedendo a questi soggetti, su base opzionale, di assoggettare i redditi prodotti all'estero a un'imposta sostitutiva di euro 100'000. Il regime consente di beneficiare di una tassazione ridotta rispetto a quella applicabile alla generalità dei contribuenti. Ci si è, quindi, posti il problema della sua compatibilità con i principi costituzionali di eguaglianza (art. 3 Cost.) e di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Vista la tendenza della Corte costituzionale a svalutare il principio della capacità contributiva nella sua accezione solidaristica, e a limitare il proprio sindacato sulle norme tributarie alla sola verifica della ragionevolezza e non arbitrarietà, il regime dei “neo-residenti” non sembra tuttavia essere a rischio di censure di legittimità costituzionale.*

sono evidenti: calo della popolazione attiva, invecchiamento dell'età media, pressione via via crescente su previdenza e sanità, calo della produttività, degli investimenti e del prodotto interno lordo. Tra gli strumenti destinati a correggere la tendenza in atto si iscrivono varie “provvidenze” più o meno tutte destinate a favorire l'immigrazione in Italia da parte di non residenti, inclusi i cittadini italiani.

La convenienza erariale di siffatte misure è evidente. Si tratta di misure che, almeno tendenzialmente, portano gettito fiscale incrementale e non determinano una diminuzione dello stesso<sup>[2]</sup>. Il denominatore comune di queste misure è

to sull'anno precedente, quando risultò pari a +188'000. Aumentano sia le immigrazioni, pari a 349'000 (+1,7%), sia le emigrazioni, 160'000 (+3,1%). Solo 40'000 emigrazioni per l'estero, su complessive 160'000, coinvolgono cittadini stranieri. Tra i cittadini italiani continuano a essere più numerose le partenze dei ritorni. Nel 2018 risultano, infatti, 47'000 rimpatri e 120'000 espatri. Il numero medio di figli per donna (1,32) risulta invariato rispetto all'anno precedente. L'età media al parto continua a crescere, toccando per la prima volta la soglia dei 32 anni. La fecondità misurata lungo le varie generazioni femminili, anziché per anni di calendario, non ha mai smesso di calare. Tra le donne nate nel 1940 e quelle del 1968 la fecondità diminuisce con regolarità da 2,16 a 1,53 figli. Nel 2018 si registra un nuovo aumento della speranza di vita alla nascita. Per gli uomini la stima è di 80,8 anni (+0,2 sul 2017) mentre per le donne è di 85,2 anni (+0,3). Prosegue la crescita, in termini assoluti e relativi, della popolazione anziana. Al 1° gennaio 2019 gli over 65enni sono 13,8 mio. (rappresentano il 22,8% della popolazione totale), i giovani fino a 14 anni sono circa 8 mio. (13,2%), gli individui in età attiva sono 38,6 mio. (64%). L'età media di tutti i residenti in Italia era di 41,4 anni nel 2002 ed arriverà a sfiorare i 45 alla fine del 2019. Negli ultimi 10 anni, secondo dati dello stesso Istituto nazionale di statistica (ISTAT), gli emigrati italiani sono triplicati dai 36'000 del 2007 ai circa 115'000 del 2016. Sugli 81'000 connazionali con più di 24 anni che si sono cancellati dalle anagrafi nel 2016, la quota più significativa è rappresentata dai 38'000 cittadini nella fascia 25-39 anni, con un'incidenza di laureati del 28,5%. Ad es. nel 2016, complice (forse) la Brexit, sono stati 24'788 gli italiani a fare le valigie per il Regno Unito, contro appena 3'363 ingressi dalla Gran Bretagna: un saldo in negativo di oltre 21'400 unità, che si accompagna alle “perdite” a favore di Germania (18'933 nostri emigrati contro 4'616 immigrati, pari a un bilancio di -14'317), Svizzera (11'388 emigrati italiani contro 3'350 ingressi, per un saldo di -8'038) o Francia (10'833 uscite contro 2'083 ingressi, pari a -8'750).

<sup>[2]</sup> Questo è vero se e nella misura in cui si ipotizzi che il beneficiario residente all'estero si sia indotto a trasferirsi in Italia proprio in ragione dello sconto fiscale offerto. Per tutti coloro che si sarebbero trasferiti in Italia comunque, anche indipendentemente dall'esistenza del regime speciale, l'effetto per l'erario sarebbe invece negativo, poiché le imposte effettivamente pagate dal contri-

I. Introduzione.....	126
II. I regimi fiscali sostitutivi e le agevolazioni fiscali.....	128
III. Il principio di eguaglianza nel diritto tributario.....	128
IV. Il principio di capacità contributiva.....	129
V. La giurisprudenza costituzionale in materia di agevolazioni.....	131
VI. Conclusioni sulla costituzionalità dell'art. 24-bis TUIR.....	132

### I. Introduzione

L'Italia è da tempo interessata da un deciso calo demografico, in cui la decrescente natalità si intreccia con l'emigrazione di giovani, contribuendo a determinare un marcato invecchiamento della popolazione<sup>[1]</sup>. Le negative ricadute per il Paese

<sup>[1]</sup> Poche cifre sono in grado di dare un'idea della magnitudine del fenomeno. Nel 2018, il saldo tra nascite e decessi è negativo per 187'000, risultando il secondo livello più basso nella storia dopo quello del 2017 (-191'000). Il saldo migratorio con l'estero, positivo per 190'000 unità, registra un lieve incremen-

costituito da una significativa riduzione delle imposte dirette a carico dei neo-residenti. Una di queste – quella forse meno potente riguardo agli effetti sulla tematica migratoria – è contenuta nell'art. 24-bis del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), introdotto nell'ordinamento con la Legge di stabilità per il 2017 (Legge [L.] dell'11 dicembre 2016, n. 232). La norma è titolata "Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia".

In estrema sintesi, la norma concede a chi abbia trasferito la propria residenza fiscale in Italia dopo averla avuta all'estero per almeno 9 sui 10 precedenti periodi d'imposta il diritto di optare per una tassazione sostitutiva dei redditi prodotti all'estero, stabilita nella cifra fissa di euro 100'000[3], ridotti a euro 25'000 per eventuali familiari cui si intenda estendere il regime di favore. L'opzione ha una durata massima di 15 anni e può essere revocata. Oltre all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, sono previste sia esclusioni per le imposte di successione e di donazione, sia esoneri dagli obblighi di monitoraggio.

Le caratteristiche del regime speciale hanno subito indotto i commentatori a battezzarlo come la Legge sui "paperoni"[4].

È stato espresso il dubbio che la legge sui "paperoni" possa essere incostituzionale, poiché in contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione italiana (Cost.)[5]. L'art. 3 enuncia il fondamentale principio di eguaglianza secondo cui: "Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali". L'art. 53 Cost. recita a sua volta che: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva".

Scopo di queste note è esaminare se questo dubbio sia fondato e se dunque esista la possibilità che la Corte costituzionale dichiari l'incostituzionalità dell'art. 24-bis TUIR, così determinando la sua abrogazione *ex tunc*, cioè sin dalla sua iniziale approvazione, con effetti chiaramente molto onerosi sulle situazioni pregresse.

Non esaminerò, invece, l'equità del regime: la questione merita un'attenzione particolare, soprattutto nell'ambito del sempre più attuale dibattito sulla concorrenza fiscale tra Stati ed i suoi effetti – per alcuni virtuosi, per altri dannosi – sulla circolazione della ricchezza e sulla concreta possibilità per gli Stati di gestire la propria politica fiscale. È, questo secondo, un tema politico e non giudiziario, anche se la prolungata

---

biente saranno minori di quelle che lo stesso avrebbe corrisposto in occasione del trasferimento, che sarebbe comunque avvenuto, in base al regime ordinario. Ma la perdita di gettito potenziale è impossibile da stimare, e le statistiche dimostrano che la popolazione residente è comunque in diminuzione.

[3] Per una più completa descrizione della misura, si veda CARLO PESSINA/ ANDREA PESSINA, Paperoni esteri benvenuti in Italia, in: NF 5/2017 pp. 144-150.

[4] Una stima grossolana indica in 15-20 mio. di euro di patrimonio mobiliare il livello di ricchezza a partire dalla quale conviene optare per il regime in esame.

[5] Sotto l'aspetto formale, il regime in esame è senz'altro conforme al principio della riserva di legge disposta dall'art. 23 Cost., in quanto previsto dalla legge.

inazione della politica potrebbe scatenare reazioni giudiziarie sinora imprevedibili.

Prima di esaminare la questione, vale la pena premettere che il dubbio di costituzionalità potrebbe essere sollevato da un contribuente privo dei requisiti per esercitare l'opzione di cui all'art. 24-bis TUIR e titolare di redditi di fonte estera tassati in Italia con un'imposta netta italiana superiore a euro 100'000, che richiede il rimborso dell'imposta pagata in eccesso a tale ammontare. Nel giudizio che si instaurerebbe a seguito dello scontato diniego di rimborso dell'Amministrazione finanziaria, il giudice tributario potrebbe ritenere non manifestamente infondato il dubbio di costituzionalità ed innescare così il procedimento dinanzi alla Corte costituzionale. La Corte verrebbe richiesta di emettere una sentenza cd. "additiva", cioè di dichiarare incostituzionale l'art. 24-bis TUIR nella parte in cui non estende a tutti i residenti in Italia la possibilità di usufruire del regime speciale previsto per legge per i soli neo-residenti.

Se la Corte dovesse convenire con la censura di costituzionalità, peraltro, potrebbe anche pronunciare una sentenza cd. "ablattiva", avente l'effetto non di estendere il regime a tutti, ma di negarlo a chiunque.

Ciò premesso, desidero sin da ora affermare che, sulla base degli attuali approdi giurisprudenziali della Corte costituzionale, non vedo alcun significativo rischio che l'art. 24-bis TUIR sia giudicato in contrasto con la Costituzione italiana, come peraltro affermato da tutti coloro che, con diversi gradi di approfondimento, si sono occupati del tema[6]. Non esiste, a mio parere, alcun rischio che possa essere spazzato via dalla Corte costituzionale. La norma potrà essere modificata o financo abrogata dal Parlamento, ma modifiche e/o abrogazione potranno avere effetto soltanto *ex nunc* (cioè per il

---

[6] Tra questi, vale la pena segnalare il contributo di LUCA PEVERINI, Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24-bis del TUIR e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio, in: Riv. Dir. Trib., 2018, p. 683 ss. Questo autore afferma che l'art. 24-bis TUIR porrebbe forti dubbi di incostituzionalità se fosse considerato una semplice norma agevolativa. Tuttavia, dato che questa norma in realtà intenderebbe valorizzare il più debole grado di collegamento con il territorio dello Stato del neo-residente rispetto al residente "stabile", non si tratterebbe di una norma agevolativa ma di una norma che riflette una diversa capacità contributiva, e sarebbe pertanto pienamente conforme alla Costituzione. Che il regime dei "paperoni" sia, sotto ogni punto di vista, un'agevolazione mi pare però davvero difficile da negare. Le imposte sostitutive rientrano a pieno titolo – quanto meno se opzionali – tra le agevolazioni tributarie, perché hanno l'effetto di alleggerire il carico fiscale complessivo sul presupposto, rispetto a quello altrimenti dovuto in base al regime ordinario. Il solo fatto che il regime dei "paperoni" sia opzionale e riservato solo ad alcuni contribuenti lo rende automaticamente un'agevolazione. Ma questo non la rende, secondo me, incostituzionale. La tesi di PEVERINI si può più semplicemente riassumere affermando che si tratta di un'agevolazione ragionevole (e dunque conforme ai parametri costituzionali) poiché si rivolge a destinatari che hanno costruito le proprie fortune quando erano residenti all'estero. La loro "capacità contributiva" riferita all'ordinamento italiano è quindi affievolita e giustifica un prelievo minore rispetto a quello ordinariamente previsto. Sull'argomento, si legga anche il contributo di PIETRO MASTELLONE, L'appel della flat tax per attirare gli HINWs in Italia e la sua compatibilità con le regole dell'UE, in: NF 5/2019, pp. 239-245, che esamina, escludendolo, il rischio di incompatibilità con il diritto comunitario.

futuro) e non potranno, quindi, determinare il venir meno, a posteriori, dei benefici del regime già goduti in una precedente dichiarazione dei redditi.

Questa conclusione si basa sulle considerazioni presentate nei capitoli che seguono.

### II. I regimi fiscali sostitutivi e le agevolazioni fiscali

Il regime dell'art. 24-bis TUIR è un tipico regime fiscale sostitutivo, azionabile solo sulla base di un'opzione del contribuente. Una volta legittimamente esercitata, l'opzione vale 15 anni, ma è revocabile in ogni momento. Chi dovesse revocare l'opzione o decadere da essa non potrà effettuare una nuova opzione.

I regimi fiscali sostitutivi a carattere opzionale rientrano nella categoria delle agevolazioni fiscali<sup>[7]</sup>. Al di là delle classificazioni care a noi giuristi, è piuttosto facile concludere che una norma che offre al contribuente la scelta per un regime fiscale alternativo a quello ordinario è, per definizione, una norma agevolativa. Il contribuente, infatti, farà un calcolo di convenienza basato sulla ragionevole stima dell'onere tributario "ordinario" rispetto a quello "speciale" e sceglierà il secondo solo se risulterà meno oneroso del primo. I contribuenti a cui viene offerta questa possibilità sono certamente "agevolati" rispetto a coloro che ne sono esclusi poiché - a parità di reddito e di patrimonio - hanno la possibilità di pagare meno imposte di quelle che ognuno degli esclusi dovrà, invece, necessariamente corrispondere.

La natura di agevolazione tributaria dell'art. 24-bis TUIR è dunque - a mio avviso - fuori discussione. Ogni agevolazione pone il problema della sua legittimità costituzionale, soprattutto in relazione ai principi di eguaglianza tributaria e di capacità contributiva. Come si vedrà subito, ai fini di questa analisi i due profili sono tra loro indissolubilmente legati.

### III. Il principio di eguaglianza nel diritto tributario

Il primo problema che dobbiamo porci, dunque, è la compatibilità del regime dei neo-residenti con il principio di eguaglianza sancito dall'art. 3 Cost. L'art. 24-bis TUIR consente, infatti, a questi soggetti di ottenere un trattamento fiscale diversificato e potenzialmente meno oneroso di quello previsto per la generalità dei contribuenti.

Le agevolazioni fiscali non pongono, quanto alla verifica del rispetto del principio di eguaglianza, problemi diversi da quelli ricorrenti in altri settori del nostro ordinamento giuridico. In forza dell'art. 3 Cost., infatti, pure nel campo delle agevolazioni tributarie ad essere vietato non è tanto il regime differenziato (o, se vogliamo, discriminatorio),

[7] Non però per l'autore citato nella nota precedente (PEVERINI), che, come accennato, ritiene che il regime in esame non comporti un'agevolazione in senso proprio, limitandosi a prendere atto che il neo-residente ha un collegamento personale con il territorio italiano assai più flebile di quello di un residente "stabile" ed è dunque equo che la legge fiscale ponga un limite massimo (di euro 100'000 all'anno) al prelievo sui redditi prodotti all'estero di questo residente speciale.

quanto il fatto che la differenziazione o la discriminazione siano arbitrarie o irragionevoli<sup>[8]</sup>.

Deve, quindi, esistere una giustificazione alla diversità di trattamento prevista dalla legge per la situazione agevolata rispetto ad altra situazione analoga<sup>[9]</sup>. Si tratta, in definitiva, di stabilire se il diverso trattamento previsto, nel nostro caso, per gli aspiranti "paperoni" sia giustificato dalla loro diversa situazione rispetto alla generalità dei contribuenti che si trovano in situazioni analoghe.

Per comprendere di che si tratta, si pensi alla circostanza che, normalmente, il giudizio di legittimità costituzionale ha una struttura "binaria", cioè mette due termini in relazione tra loro: la norma di legge di cui si assume l'illegittimità (l'oggetto del giudizio) e la norma costituzionale che si assume violata (il cd. parametro).

Il giudizio di eguaglianza, invece, ha una struttura "ternaria": esso tende a stabilire se una norma di legge (oggetto del giudizio) violi o meno l'art. 3 Cost. (parametro) in quanto ingiustificatamente derogatoria rispetto ad un dato termine di raffronto (cd. *tertium comparationis*). Quest'ultimo può essere rappresentato da una diversa norma di carattere costituzionale ovvero anche ordinaria, purché sicuramente compatibile con i principi costituzionali.

È opinione condivisa che nel diritto tributario il *tertium comparationis* sia fornito proprio dal principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. In estrema sintesi, dunque, l'agevolazione tributaria è costituzionalmente legittima se riservata a fattispecie caratterizzate da una mancanza di capacità contributiva o da una sua attenuazione rispetto a fattispecie analoghe<sup>[10]</sup>. Questa caratteristica si può ritrarre

[8] Il principio di eguaglianza era in origine inteso come un divieto di discriminazioni fondate sulle qualità soggettive indicate nell'art. 3 Cost., cioè il sesso, la razza, la lingua, le opinioni politiche e le condizioni personali e sociali. In seguito, la Corte costituzionale ha fortemente ampliato la portata di questo principio, ponendolo a base dei giudizi fondati sullo schema del *tertium comparationis* (sul quale ci soffermeremo tra poco) e, da ultimo, del sindacato di ragionevolezza intrinseca, divenuto ormai autonomo parametro di giudizio nel sindacato di legittimità costituzionale.

[9] Ancorché non identica, poiché, non fosse altro che per delimitare l'ambito di applicazione della norma speciale, minuscole differenze tra le situazioni di partenza sono necessarie. Come vedremo, il giudizio sulla identità sostanziale delle situazioni regolate in modo diverso dal legislatore tributario offre spunti per discussioni meta-giuridiche interminabili. Per un non credente, ad es., la diversa confessione professata da due enti religiosi ben difficilmente potrebbe costituire la base per una differenziazione tributaria ragionevole. Ma la Corte costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale di una norma che disponeva l'esenzione dall'imposta sull'incremento di Valore degli Immobili (INVM) decennale o periodica per tutti gli immobili appartenenti ai benefici ecclesiastici e agli Istituti per il sostentamento del clero, indipendentemente dalla loro destinazione d'uso, senza tuttavia prevedere un'identica esenzione per i beni appartenenti ad enti di culti diversi da quello cattolico (sentenza n. 235 del 1997). Per giustificare la diversità di trattamento senza scomodare la diversità di culto, la Corte ha ritenuto di valorizzare la circostanza che la destinazione esclusiva dei proventi del patrimonio al sostentamento dei ministri del culto era prevista per legge solo per i ministri del culto cattolico e non anche per quelli del culto ebraico. Se questa differenziazione sia o meno in grado di giustificare una discriminazione fiscale è largamente opinabile.

[10] Anche se la mancata applicazione di un tributo su un presupposto che non disveli alcuna capacità contributiva non dovrebbe, a rigore, chiamarsi agevolazione

anche dalle norme che disciplinano fattispecie similari e che sono senz'altro immuni da censure di legittimità costituzionale<sup>[11]</sup>. È in questo rapporto che i due principi costituzionali di eguaglianza e di capacità contributiva si trovano ad essere inscindibilmente legati<sup>[12]</sup>.

Applicando quanto sinora detto al caso del regime speciale dell'art. 24-bis TUIR, la verifica di legittimità costituzionale andrà compiuta analizzando se il regime da esso disciplinato introduca diversità di trattamento palesemente arbitrarie ed irragionevoli o se, al contrario, esistano sufficienti indizi di una diversa capacità contributiva tra i neo-residenti e coloro che invece, pur essendo residenti in Italia, non hanno accesso al regime in esame.

#### IV. Il principio di capacità contributiva

A questo punto, è necessario passare all'analisi del secondo profilo che abbiamo indicato più sopra, interrogandoci sul significato e sulla portata del principio di capacità contributiva.

Non potendo dilungarci sulle diverse sfumature esposte al riguardo in dottrina, sarà sufficiente ricordare che, secondo l'impostazione dottrinale originaria, nel primo comma dell'art. 53 Cost. troverebbero riconoscimento due istanze diverse in contrasto tra loro, entrambe portate di una plurisecolare tradizione giuridico-filosofica.

---

zione. La Corte costituzionale (ordinanza n. 174 del 2001) ha infatti affermato che "l'esenzione, concretandosi in un'ipotesi di agevolazione concessa a soggetti che ordinariamente sarebbero sottoposti alla obbligazione tributaria, presuppone l'esistenza della capacità contributiva".

**[11]** Il tema della identità di situazione di partenza appare essere tra i più critici. Infatti, per definizione, il titolare di un'agevolazione si trova in una situazione diversa da quello a cui l'agevolazione non spetta. Ad es., l'agevolazione di cui trattiamo in questo contributo spetta solo a determinati contribuenti (i neo-residenti) e non ad altri. Esiste, quindi, una diversa situazione tra i neo-residenti (agevolati) e i residenti "stabili" (non agevolati). Questo è un tratto comune a qualsiasi regime fiscale differenziato. Nella sentenza n. 104 del 1985, la Corte costituzionale affermò che "il principio della correlazione tra prestazioni tributarie e capacità contributiva impone al legislatore di commisurare il carico tributario in modo uniforme nei confronti dei vari soggetti, allorché sia dato riscontrare per essi una identità delle situazioni di fatto prese in considerazione dalla legge ai fini della imposizione del tributo". Quanto precede pare del tutto scontato: due situazioni di fatto identiche devono essere tassate in modo identico. Il punto è che raramente ci si trova di fronte a situazioni di fatto identiche. Per tornare al tema qui esaminato, due contribuenti residenti in Italia, entrambi con un reddito estero di 100 e patrimonio estero di 1'000, sembrano essere in una situazione identica e, quindi, apparentemente dovrebbero essere tassati in modo identico, anche se il primo è un neo-residente mentre il secondo è residente stabile. Ma solo il primo può beneficiare del regime dei "paperoni", e lo può fare perché si trova in una condizione diversa dal secondo, cioè non è stato residente in Italia per almeno 9 dei 10 periodi d'imposta precedenti. Questa diversità scardina l'obbligo assoluto di identica tassazione e lascia aperta la strada costituzionale di un regime differenziato. L'agevolazione presuppone necessariamente una diversità di situazione; il problema è verificare se tale diversità giustifichi o meno il regime fiscale differenziato.

**[12]** La dottrina è sostanzialmente concorde nel ritenere che il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. abbia una valenza autonoma rispetto al principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. Ed è sicuramente così, altrimenti bisognerebbe concludere che l'art. 53, comma 1, Cost. sia una norma sostanzialmente inutile. Comunque sia, è stato comunemente constatato che la Corte costituzionale ha assunto (quasi) sempre un carattere assai deferente nei confronti delle scelte legislative, tanto da far temere a Lupi che la Corte, appellandosi costantemente alla "discrezionalità" del legislatore, rischi di "vanificare la propria funzione". Vedremo che questo è particolarmente vero nel caso delle agevolazioni tributarie.

La prima istanza attiene alla tutela del cd. "interesse fiscale", cioè l'interesse dello Stato al reperimento delle risorse economiche necessarie per lo svolgimento delle proprie molteplici funzioni, e si trova espressa nella prima parte dell'art. 53 Cost. ("Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche [...]"). L'interesse fiscale è direttamente connesso alla cd. "sovranità tributaria", cioè il potere – tendenzialmente illimitato – dello Stato di imporre tributi.

La seconda attiene invece, specularmente, alla tutela del singolo da un'imposizione arbitraria, e trova riconoscimento nella seconda parte della norma qui esaminata, laddove è stabilito che il concorso al finanziamento delle spese pubbliche deve avvenire "[...] in ragione della propria capacità contributiva". La capacità contributiva sovrintende, dunque, all'esigenza di garantire i diritti individuali (*in primis*, il diritto di proprietà) dall'arbitrio statale.

Nella giurisprudenza della Corte costituzionale, la capacità contributiva è definita quale "idoneità alla obbligazione di imposta", desumibile "dal presupposto economico al quale l'imposta è collegata" e ricavabile "da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità, sotto il profilo della palese arbitrarietà e manifesta irragionevolezza"<sup>[13]</sup>.

A questa impostazione originaria se ne sono in seguito aggiunte altre. In dottrina è stata così proposta l'idea che il principale tratto di novità dell'art. 53 Cost. rispetto all'esperienza precedente all'entrata in vigore della costituzione repubblicana sia la sua "torsione solidaristica", che legherebbe indissolubilmente la capacità contributiva al principio di uguaglianza e ai doveri di solidarietà sanciti dall'art. 2 Cost.

Tre sono i punti fondamentali di questa impostazione:

- in primo luogo, si identifica il soggetto portatore dell'interesse fiscale non già nello Stato-apparato, ma nella comunità dei soggetti sottoposti al medesimo ordinamento fiscale, con il che i tributi cesserebbero di avere solo finalità di finanziamento della macchina statale, ma servirebbero a raggiungere gli svariati obiettivi di giustizia materiale imposti dalla Costituzione<sup>[14]</sup>;
- in secondo luogo, il dovere di concorrere alle spese pubbliche viene ricondotto al paradigma dei doveri di solidarietà di cui all'art. 2, Cost., con la conseguenza che esso esula e prescinde da un mero rapporto di scambio tra imposte e corrispondenti servizi, ma è servente ad un vincolo solidaristico che lega ogni individuo agli altri membri della comunità;

---

**[13]** Così nella sentenza n. 362 del 2000.

**[14]** Ad es., l'art. 31 Cost. qualifica la famiglia come degna di particolare tutela. Nella sentenza n. 97 del 1968, la Corte costituzionale ha quindi considerato incostituzionale un trattamento fiscale che non solo non agevolava la famiglia, ma dava addirittura luogo ad un trattamento peggiore. Ancora, l'art. 32 Cost. tutela il diritto alla salute. Nella sentenza n. 142 del 1982, così, la Corte ha dichiarato incostituzionale la norma che non consentiva la deduzione dal reddito imponibile delle spese mediche sostenute all'estero.

c) in terzo e ultimo luogo, l'obbligo di contribuire è considerato attuale ed inderogabile, tale da non poter essere fatto gravare sulle generazioni future.

La torsione solidaristica dell'imposizione tributaria, pur costituendo ancora oggi un riferimento indubbiamente importante, sembra, però, essere entrata in una crisi profonda, che procede in parallelo con la più ampia "crisi dello Stato" e con l'emergere di una dimensione globale dell'esperienza giuridica e dello stesso fenomeno tributario. Alla crisi dell'impostazione solidaristica ha, infatti, senz'altro contribuito il dibattito sull'attuazione del cd. "federalismo fiscale", che favorisce il riemergere, seppure in chiave territoriale e non atomistica, della dimensione corrispettiva dei tributi, ma anche l'efficacia delle quattro tradizionali libertà poste a base dell'Unione europea (UE), che hanno imposto agli Stati membri di modellare i rispettivi sistemi fiscali in modo da non ostacolare la libera concorrenza nel mercato interno.

Anche la giurisprudenza della Corte costituzionale pare avere scelto con decisione di concentrarsi non tanto sui contenuti "solidaristici" dell'obbligazione tributaria, sempre più difficili da afferrare e definire, quanto sulle possibili disparità di trattamento interne alla legge, che costituiscono una base di giudizio almeno apparentemente più semplice. Fino ad affermare, senza esitazioni, che l'art. 53, comma 1, Cost. "va interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza, nel senso che a situazioni uguali devono corrispondere eguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale" [15].

Quanto precede comporta che, nel sindacare le scelte legislative secondo i parametri della Costituzione, il sindacato della Corte ha finito per muoversi solo sull'orizzonte – troppo limitato, secondo alcuni – del principio di uguaglianza formale, con il risultato di non attribuire un contenuto peculiare in chiave solidaristica al principio di capacità contributiva.

Non deve, quindi, stupire che l'unica regola pratica di giudizio che la Corte pare aver tratto dall'art. 53 Cost. sia la necessità che il legislatore non compia "arbitrarie discriminazioni" nel momento in cui decide di stabilire regimi differenziati per situazioni altrimenti analoghe. Detto in breve, salvo i casi (pochi, in verità) in cui il regime differenziato sia così poco ragionevole da apparire "arbitrariamente discriminatorio" – e tale forse da ricadere addirittura nell'ambito del sindacato sulla ragionevolezza intrinseca più che nell'ambito di un giudizio fondato sul *tertium comparationis* – le distinzioni in materia tributaria non presentano profili di illegittimità costituzionale, poiché rientranti nell'ambito del legittimo esercizio del potere discrezionale del legislatore [16].

[15] Così, Corte costituzionale, sentenza n. 120 del 1972. Ancora più esplicitamente, la Corte ha più di recente affermato che la capacità contributiva, pur rappresentando il presupposto ed il limite del potere impositivo dello Stato, rappresenta una "mera specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost." (sentenza n. 10 del 2015).

[16] La dottrina ha criticato questo appiattimento della Corte costituzionale alla legislazione, opportunistica se non addirittura emergenziale, in materia tributaria. MOSCHETTI affermò che la giurisprudenza costituzionale avrebbe

Esemplari, a questo proposito, sono alcune recenti sentenze, che riguardavano casi in cui la legge – diversamente dall'art. 24-bis TUIR – aveva disposto un regime tributario speciale peggiorativo rispetto a quello ordinario, e in cui il contribuente inciso dalla maggiorazione tributaria aveva sollevato, questa volta con successo, la questione di legittimità costituzionale. La particolarità di queste sentenze sta nel fatto che la Corte ha dichiarato incostituzionali le norme "peggiorative" facendo leva sulla identità delle situazioni di base, senza scomodare il principio di capacità contributiva.

Le prime due sentenze a cui ci riferiamo riguardano le norme che (i) disponevano una riduzione temporanea delle retribuzioni dei dipendenti pubblici in eccesso a determinate soglie [17] e (ii) ponevano un contributo di perequazione (in pratica, una maggiore imposta) sui trattamenti pensionistici più elevati [18]. Partendo dal presupposto, rilevante nella prima questione, che dipendenti pubblici e privati sono in situazioni sostanzialmente eguali, così come lo sono, per la seconda questione, i lavoratori attivi ed i pensionati, la Corte dichiarò l'illegittimità costituzionale delle denunciate misure speciali, ritenendo illegittimo discriminare, nell'ambito della classe dei dipendenti, i soli dipendenti pubblici e, nell'ambito dell'intera classe dei contribuenti, i soli pensionati [19].

La riduzione del sindacato di costituzionalità alla sola verifica della uguaglianza formale delle situazioni fiscalmente differenziate, o della non manifesta irragionevolezza della differenziazione per situazioni diseguali, non diminuisce comunque i margini di incertezza del giudizio, perché in definitiva spetta solo alla Corte decidere cosa sia "sufficientemente eguale" da non meritare un diverso regime tributario. Con gli inevitabili rischi di diminuzione della prevedibilità degli esiti del giudizio di legittimità costituzionale.

A questo proposito, si noti che le due sentenze avrebbero potuto raggiungere conclusioni opposte se la Corte avesse rilevato, ad es., che i dipendenti pubblici godono di un regime

---

adottato un'"interpretazione abrogante" dell'art. 53, comma 1, Cost. MARONGIU che il riferimento alla capacità contributiva risulta "del tutto pleonastica" nella maggior parte delle sentenze. FALSITTA non ha esitato a criticare sentenze della Corte dal 1985 in poi per aver "distrutto" il principio del comune concorso alle spese pubbliche.

[17] L'intervento, limitato al triennio 2011-2013 e disposto con l'art. 9 del Decreto Legge (D.L.) n. 78/2010, convertito con modificazioni dalla L. n. 122/2010, è stato dichiarato illegittimo dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 223 del 2012.

[18] In questo caso l'intervento, limitato al periodo dall'agosto 2011 al dicembre 2014, venne disposto con l'art. 18 D.L. n. 98/2011, convertito con modificazioni dalla L. n. 111/2011, ed è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo con la sentenza n. 116 del 2013.

[19] Le sentenze hanno suscitato veementi critiche. Tra quelle non fondate su argomentazioni giuridiche, vanno ricordate le lamentazioni triviali di chi ha posto in relazione l'esito del giudizio con le caratteristiche dei giudicanti. I giudici della Corte costituzionale sono, come noto, tra i dipendenti pubblici con stipendio più elevato, sono normalmente vicini all'età pensionabile e hanno versato contributi principalmente con il sistema cd. retributivo. In linea teorica, i giudici costituzionali rientrano proprio tra i soggetti che avrebbero subito penalizzazioni sia dalla riduzione degli stipendi pubblici per la quota eccedente una determinata soglia sia dall'introduzione del contributo di perequazione sulle "pensioni d'oro". Si tratta evidentemente di una mera malignità.

lavorativo complessivamente migliore rispetto a quelli privati, oppure che la pensione è cosa ben diversa da uno stipendio, posto che alla base della prima manca una prestazione lavorativa quanto meno attuale[20].

Nella terza sentenza, riferita alla cd. "Robin Hood Tax" (cioè una maggiorazione dell'aliquota di imposta sui redditi societari per i soggetti operanti in alcuni settori di mercato, in particolare quello dell'energia) la Corte dichiarò l'illegittimità costituzionale della maggiorazione poiché, pur ritenendo legittimo l'intento del legislatore di colpire l'alta redditività del settore energetico, ritenne che la norma scelta per raggiungerlo non fosse coerente con il suo obiettivo[21]. Questo perché la norma che tassava solo i redditi ordinari e non soltanto i "sovra-profitti", non era limitata nel tempo e non prevedeva idonei meccanismi atti a verificare che gli operatori non traslassero gli oneri fiscali sui consumatori. Anche qui, il giudizio ha per base il principio di eguaglianza e di ragionevolezza, più che considerazioni legate a un peculiare significato della capacità contributiva.

Ancora una volta, si noti come, pur adottando analoghi schemi di giudizio, in altri casi la Corte non abbia ritenuto di dover censurare aliquote fiscali differenziate in ragione dell'appartenenza del contribuente ad una oppure ad altra categoria.

---

[20] Anche in altre occasioni, è stata la ritenuta identità delle situazioni di partenza ad aver condotto la Corte a dichiarare l'illegittimità costituzionale della norma che prevedeva per esse un regime tributario differenziato. La sentenza n. 6 del 2014 ha esaminato il caso della norma che consentiva alla persona fisica non imprenditore che acquistava un immobile da destinare a "prima casa" di scontare le imposte d'atto su una base imponibile costituita dal minore tra il prezzo effettivo di acquisto e il valore catastale dell'immobile. Questa facoltà era esclusa per gli acquisti di immobili aventi le medesime caratteristiche (destinazione a "prima casa") effettuati da persone fisiche non imprenditori non in base ad un contratto tra privati, ma in esito ad una procedura di esproprio. La Corte ha rilevato "una disparità di disciplina che attiene ad una categoria di immobili sostanzialmente unitaria quanto alla natura ed alla peculiare destinazione" e che "la mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è dunque sufficiente a giustificare la discriminazione di due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità". Nella sentenza n. 102 del 2008, la Corte ha esaminato il tributo introdotto con legge regionale della Sardegna sulle plusvalenze realizzate da contribuenti non domiciliati in Sardegna su immobili siti nell'isola e diversi da quelli utilizzati come abitazione principale. La legge "nazionale" prevede che le plusvalenze su tali beni siano tassabili solo se tra l'acquisto e la vendita intercorrono meno di cinque anni. La Corte ha rilevato che la norma regionale "realizza un'ingiustificata discriminazione tra i soggetti aventi residenza anagrafica all'estero e i soggetti fiscalmente non domiciliati in Sardegna aventi residenza anagrafica in Italia, violando così gli artt. 3 e 53 Cost." e "senza che sussista alcuna ragionevole giustificazione di tale disparità di trattamento".

[21] La norma fu introdotta dall'art. 81 D.L. n. 112/2008, e dichiarata incostituzionale con sentenza n. 10 del 2015. Pur dichiarando l'illegittimità della disposizione, in questa occasione la Corte si è avvalsa, in maniera sino ad allora inedita, del potere di modulare gli effetti temporali della dichiarazione di incostituzionalità, stabilendo che essi decorrono dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione nella Gazzetta Ufficiale, anziché, come avviene di norma, *ex tunc*. Evidente, in questo caso, la speciale considerazione alle esigenze di finanza pubblica mostrata dalla Corte costituzionale: la pronuncia di incostituzionalità senza specificazioni temporali avrebbe comportato automaticamente il diritto, per le società incise dal tributo incostituzionale, all'immediato rimborso della maggiore imposta versata (e dei relativi interessi), con le inevitabili conseguenze negative sui conti pubblici. La soluzione è stata motivata con l'esigenza di bilanciare il principio della retroattività con altri "principi o diritti di rango costituzionale che altrimenti risulterebbero irrimediabilmente sacrificati" e, in particolare, con l'obbligo del pareggio di bilancio di cui all'art. 81 Cost.

Ad es., nella sentenza n. 21 del 2005, la Corte ha esaminato la costituzionalità dell'Imposta Regionale Attività Produttive (IRAP), che prevedeva aliquote differenziate per settori produttivi e per tipologia di soggetti passivi. In quell'occasione, la Corte decise che ciò rientra "pienamente nella discrezionalità del legislatore, se sorretta da non irragionevoli motivi di politica economica. [...] L'aumento provvisorio e calibrato delle aliquote per i settori bancario, finanziario e assicurativo [...] è dunque pienamente giustificato sotto il profilo degli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione, essendo esso la conseguenza, da una parte, della valutazione circa il minore impatto del nuovo tributo sui detti settori e, dall'altra, di una scelta di politica redistributiva volta ad assicurare, in ragione del carattere surrogatorio del tributo, la continuità del prelievo ed ad evitare, quindi, possibili divergenze tra la precedente ripartizione del carico fiscale e quella che si sarebbe verificata ove nella fase della prima applicazione si fosse adottata una aliquota unica indifferenziata per tutti i settori del comparto privato".

Chiamata ad esprimersi sulla legittimità costituzionale del "contributo straordinario per l'Europa", meglio conosciuto come "eurotassa"[22], la Corte ha, infine, osservato che "la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria" e che, nella fattispecie, "appaiono non manifestamente irragionevoli né arbitrarie le scelte legislative di introdurre, rispetto alle altre imposte sul reddito, differenziate disposizioni in ordine al minimo imponibile [...]"[23].

### V. La giurisprudenza costituzionale in materia di agevolazioni

Queste considerazioni ci consentono adesso di restringere la nostra indagine alle pronunce della Corte costituzionale che si riferiscono al settore delle agevolazioni, cioè delle norme speciali che offrono riduzioni del carico fiscale a determinate categorie di contribuenti e per un periodo di tempo limitato. Qui, la posizione del giudice delle leggi è sempre stata ferma. La Corte ha costantemente affermato che la disciplina di agevolazioni fiscali o benefici tributari di qualsiasi specie costituisce esercizio di un potere ampiamente discrezionale del legislatore (ordinanza n. 46 del 2009), "censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità" (tra le tante, sentenza n. 177 del 2017), "a maggior ragione quando la questione di costituzionalità sia diretta a limitare e non ad ampliare l'ambito del beneficio e risultati, quindi, sollevata in *malam partem*" (sentenza n. 346 del 2003).

In altre occasioni, il giudizio della Corte è stato ancora più drastico, sì da non soffrire vincoli di alcun genere, neppure di tipo finalistico. Ad es., nella sentenza n. 431 del 1997, la Corte ha ribadito "il costante indirizzo di questa Corte, secondo il quale le disposizioni legislative che prevedono agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali che ne siano le finalità, hanno di norma carattere derogatorio e costituiscono il frutto di scelte del legislatore soggette al controllo di costituzionalità nei limiti della

---

[22] La cd. "eurotassa" fu introdotta dall'art. 3 L. n. 662/1996, sotto l'allora Governo Prodi, ed era finalizzata ad adeguare i conti pubblici ai parametri fissati dal Trattato di Maastricht. Il tributo colpiva principalmente determinate fasce di reddito, esonerando quelle al di sotto di una certa soglia.

[23] Così Corte costituzionale, ordinanza n. 341 del 2000.

*palese arbitrarietà od irrazionalità (v. ex plurimis, sentenze n. 113 del 1996, n. 108 del 1983, n. 151 del 1982; ordinanze n. 475 del 1994, n. 113 del 1989, n. 52 del 1988) che nella specie non sussistono, attesa la eterogeneità delle situazioni poste a confronto”.*

### VI. Conclusioni sulla costituzionalità dell'art. 24-bis TUIR

Nei precedenti paragrafi abbiamo evidenziato che:

- 1) le agevolazioni fiscali sono soggette a verifica di costituzionalità sotto il profilo del rispetto del principio di eguaglianza e di quello di capacità contributiva;
- 2) i predetti principi impongono che situazioni identiche siano tassate allo stesso modo mentre situazioni diverse possono essere tassate in modo diverso, salvo quando il regime agevolativo sia caratterizzato da una palese arbitrarietà ed irrazionalità;
- 3) il metro su cui misurare arbitrarietà ed irrazionalità è quello della capacità contributiva, nel senso che la situazione fiscalmente agevolata deve poter mostrare una capacità contributiva minore di quella non agevolata;
- 4) la Corte costituzionale, unico organo deputato a decidere sulla costituzionalità delle leggi ha tenuto costantemente un atteggiamento benevolente nei confronti del Parlamento, al punto che non risultano precedenti in cui un regime fiscale agevolato sia stato dichiarato incostituzionale.

Fatte queste premesse, per decidere se il regime fiscale riservato ai “paperoni” dall'art. 24-bis del TUIR sia o meno conforme alla Costituzione occorre verificare:

- a) in primo luogo, se i contribuenti cui il regime è riservato si trovino in una situazione diversa da quelli della generalità dei contribuenti; e
- b) in secondo luogo, se il regime derogatorio riservato ai primi sia o meno palesemente arbitrario ed irrazionale.

Così impostato il quesito, a me pare che non si possa dubitare che non esista alcuna ragionevole dubbio di costituzionalità. Chi si trasferisce in Italia dopo aver lungamente vissuto altrove è, obiettivamente, in una situazione diversa di quella di chi in Italia vive da tempo. Il patrimonio di un residente di lungo termine è formato, con ogni probabilità, da incrementi avvenuti durante il periodo di residenza in Italia. La loro formazione durante la residenza in Italia del proprietario costituisce segno della “*economic allegiance*” del capitale accumulato con l'ordinamento interno e che – inevitabilmente – colora anche i frutti di quella ricchezza. Il capitale formato all'estero da un non residente avrà fonte e collegamenti del tutto diversi, ed è del tutto comprensibile che anche i suoi frutti ne risentano.

Questa diversità di fondo spiega benissimo perché i capitali mantenuti all'estero dai “paperoni” siano fiscalmente irrilevanti in Italia. La giustificazione è solo un poco meno immediata, ma altrettanto robusta, per quanto riguarda i frutti del capitale stesso.

Dal punto di vista della arbitrarietà, la triplice circostanza che (i) il regime è temporaneo e non definitivo e (ii) è comunque dovuta una imposta annuale, ancorché forfettaria, di ammontare significativo e (iii) la rinuncia allo speciale regime – attivata evidentemente quando venga a mancare la convenienza – impedisce una nuova opzione, fa sì che non sia davvero possibile rinvenire tratti di arbitrarietà o irragionevolezza nel regime.

La conclusione qui raggiunta è riferita solo alla compatibilità del regime con il dettato costituzionale che, nel corso degli anni, ha raramente visto la Corte censurare le scelte tributarie del Parlamento, mostrando secondo alcuni attenti osservatori una sin troppo accentuata deferenza rispetto al nobile scopo della raccolta del gettito o delle mutevoli scelte della politica fiscale e tributaria del nostro Paese.

Sullo sfondo, resta il problema sempre più attuale della concorrenza fiscale e delle “offerte al ribasso” sempre più frequentemente rivolte a chi (società o persona fisica) ha tanti soldi e possibilità di movimento. Ogni volta in cui l'offerta sia riservata solo ai grandi gruppi o ai super ricchi, l'equità del sistema tributario soffre. L'antidoto, però, non può esistere nelle singole Costituzioni, ma solo negli accordi multilaterali tra gli Stati, primi fra tutti – ma non basta – gli Stati membri dell'UE.