

Garanzie del minimo vitale e coordinamento tra sistema tributario e provvidenze sociali (note a margine di Corte Cost. n. 152/2020)

Minimum subsistence guarantees and coordination between the tax system and economic social aids (side notes to constitutional court, no. 152/2020)

di Francesco Farri – 19 maggio 2021

(commento a/notes to Corte Cost., 23 giugno 2020, n. 152)

Abstract

La sentenza della Corte Costituzionale n. 152 del 2020 ha dichiarato incostituzionale, perché troppo basso, l'importo previsto dalla legge per l'assegno di sostegno agli indigenti inabili al lavoro. Nel far ciò, la sentenza ha fissato principi di rilevante importanza per l'intero comparto della finanza pubblica e, quindi, anche per la materia tributaria. Riaffermando la necessità di garantire disponibilità effettive e sufficienti per far fronte al nucleo essenziale delle esigenze di vita quotidiana, la sentenza ha riportato al centro dell'attenzione il tema del minimo vitale nelle imposte sui redditi e la conseguente necessità di reperire altrove le entrate necessarie a garantire l'equilibrio di bilancio. Essa, inoltre, ha chiarito che la necessità di coordinamento tra riduzioni del prelievo fiscale ed erogazioni di finanza pubblica non può indurre a un indiscriminato taglio delle deduzioni e detrazioni dall'imposta personale sul reddito.

Parole chiave: imposta sul reddito, minimo vitale, deduzioni, spesa pubblica, servizi pubblici, scuole paritarie, tassazione della famiglia, I.S.E.E.

Abstract

With sentence n. 152 of 2020, the Constitutional Court has declared too low and, as such, unconstitutional, the amount established by the support allowance law for destitute people unable to work. In doing so, the decision has established principles of significant importance for the entire public finance sector and, consequently, also for tax matters. Reaffirming the need to guarantee effective and sufficient availability to meet the essential core of daily life needs, the ruling has brought back under focus the issue of the vital minimum in income taxes and the consequent need to find elsewhere the necessary revenue needed to ensure public budget balance. It also clarified that the need for coordination between tax reductions and public finance disbursements cannot lead to an indiscriminate cut of tax credits and deductions from personal income tax.

Keywords: income tax, vital minimum, deductions, tax credits, public spending, public services, charter schools, household taxation, I.S.E.E.

SOMMARIO: **1.** I principi fondamentali della finanza pubblica come sistema di attuazione dei valori costituzionali. – **2.** Primo principio: necessità di garantire disponibilità effettive e sufficienti per far fronte al nucleo essenziale delle esigenze di vita quotidiana. – **3.** Secondo principio: priorità assiologica di tale esigenza e la conseguente necessità di reperire altrove le entrate necessarie a garantire l'equilibrio di bilancio. – **4.** Terzo principio: necessità di coordinamento tra riduzioni del prelievo fiscale ed erogazioni di finanza pubblica. – **5.** L'applicazione dei predetti principi all'imposta personale sul reddito. – **6.** L'esenzione del minimo vitale dall'imposta sul reddito. – **6.1.** Deduzioni e detrazioni costituzionalmente necessarie e altre misure. – **6.2.** La necessaria dimensione familiare delle valutazioni da compiere ai fini IRPEF. – **7.** L'inadeguatezza dello strumento I.S.E.E. – **8.** Conclusioni.

1. La sentenza in commento non attiene strettamente alla materia tributaria, né ha ad oggetto i parametri di costituzionalità (articoli 3 e 53 della Costituzione) che più di frequente vengono invocati dai giudici comuni per chiedere alla Consulta di censurare le disposizioni impositive. Eppure, essa offre elementi di particolare interesse anche per il comparto tributario.

L'ordinamento, d'altronde, non è suddiviso in compartimenti stagni e, anzi, il carente coordinamento cui spesso si assiste tra i vari ambiti del diritto è una delle cause di possibili irrazionalità del sistema. La ricerca di principi comuni per il sistema della finanza pubblica nel suo complesso, e quindi sia per quanto attiene al versante delle pubbliche entrate che quello delle pubbliche spese, è pertanto un obiettivo che non deve rimanere estraneo al giurista di oggi. Non si tratta, evidentemente, di trascurare le specificità dei vari settori del diritto della finanza pubblica, in particolare di quello tributario (per le più recenti e compiute ricognizioni sul tema cfr. PAPARELLA F., *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in Riv. dir. trib., 2019, 587 ss.; FALSITTA G., *Per l'autonomia del diritto tributario*, in Rass. trib., 2019, 257 ss.; CIPOLLINA S., *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2018, I, 163 ss.). Si tratta, invece, di prendere atto che il tessuto dei valori costituzionali, e così la giurisprudenza della Corte, è capace di offrire indicazioni importanti anche in una prospettiva trasversale rispetto alle convenzionali ripartizioni delle materie. Basti, a tal fine, osservare che nel primo comma dell'art. 53 non si parla mai di tributi o sistema tributario, ma soltanto di pubbliche spese e contribuzione alle medesime (l'aspetto è stato osservato, in particolare, da TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino 2016, 79 nota 70; FEDELE A., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in Riv. dir. fin., 1971, II, 27 ss.).

In questa prospettiva, la sentenza della Corte Costituzionale n. 152/2020, avente ad oggetto le provvidenze pubbliche agli inabili al lavoro sprovvisti di mezzi, ai sensi dell'art. 38 Cost., afferma tre principi importanti per tutti gli ambiti di finanza pubblica che coinvolgono le persone fisiche e, quindi, si mostra di particolare interesse per i

tributaristi, specialmente in un momento in cui fervono le discussioni su una possibile riforma dell'imposizione gravante sulle medesime.

Per questo motivo, al presente contributo, che si propone di esaminare il contenuto della sentenza stessa per enucleare compiutamente i suddetti tre principi, dovrà collegarsene idealmente un successivo, che si proponga di trarre da detti principi una tavola di criteri di fondo di cui tener conto nella configurazione – o ri-configurazione – dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche.

2. Il primo principio affermato, con vigore, dalla sentenza in commento è quello per cui il minimo vitale per far fronte al “*nucleo essenziale e indefettibile*” delle esigenze di vita quotidiana, di cui il sistema di finanza pubblica deve garantire a ogni persona la disponibilità, deve essere oggettivamente effettivo e sufficiente.

E' bensì vero che, nel caso scrutinato, la Corte non ha potuto dichiarare incostituzionale la norma censurata per diretta violazione di tale parametro, visto che l'individuazione della misura del minimo vitale non può che essere individuata dal legislatore; ma è altrettanto vero che la pregnanza del richiamo effettuato dal par. 3.3. della sentenza a tale valore va ben oltre il mero monito al legislatore, considerato che l'argomento stesso è espressamente posto a base dei motivi (par. 4.3.1) di accoglimento della questione di legittimità costituzionale sollevata dal giudice a quo con riferimento all'art. 3 Cost.

La tecnica redazionale della decisione conferma che i vari principi che la Costituzione pone a presidio dei diritti degli amministrati in materia di finanza pubblica (principio di cui all'art. 38, nel caso esaminato, principio di cui all'art. 53, nelle ipotesi più ricorrenti in materia tributaria) non si sovrappongono *sic et simpliciter* al principio di uguaglianza, ma costituiscono parametri specifici di cui il giudizio di uguaglianza in materia non può non tenere conto (per una proposta ricostruttiva dei rapporti tra articoli 3 e 53 della Costituzione in materia tributaria cfr. FARRI F., *I principi di capacità contributiva e di uguaglianza alla prova della parziale indeducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa*, in Riv. dir. trib., 2019, II, 256 ss.). Nel merito, il dato da porre in rilievo è quello che, con la sentenza in commento, la Corte riprende con vigore un tema che, in materia specificamente tributaria, non veniva posto con altrettanta chiarezza dai tempi della sentenza n. 97 del 1968 (su cui cfr. il commento di GAFFURI G., *Rilevanza costituzionale del minimo imponibile come espressione del principio di capacità contributiva*, in Giur. cost., 1968, 1543 ss.).

Ciò vale a considerare definitivamente superati quegli orientamenti che, in ambito tributario, rimettevano alla discrezionalità pressoché assoluta del legislatore la valutazione delle componenti da valorizzare in relazione alle esigenze essenziali di vita della persona (come a suo tempo sostenne Corte Cost., n. 134/1982).

3. Collegata alla necessaria garanzia di effettività del minimo vitale è l'affermazione, ribadita nel par. 6 della sentenza, secondo cui le esigenze dell'equilibrio di bilancio non possono incidere sulla garanzia di salvaguardia del nucleo essenziale dei diritti inviolabili della persona. “*Le scelte allocative di bilancio proposte dal Governo e fatte*

proprie dal Parlamento, pur presentando natura altamente discrezionale entro il limite dell'equilibrio di bilancio, vedono naturalmente ridotto tale perimetro di discrezionalità dalla garanzia delle spese costituzionalmente necessarie, inerenti all'erogazione di prestazioni sociali incompressibili".

Ciò vale all'evidenza anche per il minor gettito tributario determinato dall'esistenza di deduzioni e detrazioni che, invece, a livello governativo si tendono sempre più a considerare – a torto, come si dirà nel prosieguo – in modo corrispondente alle erogazioni di finanza pubblica, al punto di qualificarle in occasioni sempre più ricorrenti come “spese fiscali” (*tax expenditures*) (al punto che con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 aprile 2016 è stata istituita una apposita Commissione incaricata di redigere annualmente un rapporto sulle spese fiscali, da allegare allo stato di previsione delle entrate ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 160/2015; esso si aggiunge al rapporto programmatico che il Governo è chiamato ad allegare annualmente alla nota di aggiornamento al documento di economia e finanza – NADEF – al fine di indicare “*gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità*”).

Da ciò consegue che il sistema di finanza pubblica deve essere strutturato in maniera tale da garantire le risorse necessarie alla soddisfazione del nucleo essenziale delle esigenze di vita della persona, determinato in modo effettivo. Sono le altre spese pubbliche a dover esser ridotte, nel caso in cui le entrate disponibili non fossero complessivamente sufficienti, per garantire il rispetto del principio di cui all'art. 81 Cost..

4. Infine, la sentenza sottolinea come la combinazione di diverse misure di finanza pubblica a sostegno della persona debba considerarsi, di per sé, un elemento fisiologico alla luce delle diverse finalità che animano le misure stesse e non una indebita sovrapposizione latrice di un irrazionale raddoppio delle tutele.

Tale precisazione vale a ridimensionare molto quel paventato rischio di cd. “*overlap*” tra deduzioni e detrazioni fiscali, da un lato, e provvidenze erogate dalla pubblica amministrazione, dall'altro lato, che viene sovente addotto come argomento giustificativo della riduzione di deduzioni e detrazioni fiscali (cfr., ad esempio, AULENTA M., *Tax expenditures negli enti territoriali*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2015, 554 ss., par. 3.3.; HOWARD C., *The hidden welfare state: tax expenditures and social policy in the United States*, Princeton 1997; TYSON J., *Reforming tax expenditures in Italy: what, why and how?*, IMF, WP/14/7, 01.2014, 4-12). Le finalità di tali interventi di finanza pubblica, infatti, sono generalmente diverse e, correlativamente, il mantenimento di entrambe le tipologie di misure è lungi dal rappresentare una duplicazione di tutela, ma rappresenta il frutto della necessità di calibrare tutti gli istituti di finanza pubblica relativi alla persona in maniera coerente con i diritti fondamentali della stessa.

Ciò fermo restando, naturalmente, che laddove la finalità di tutela di un determinato valore sia fatta oggetto di più di un istituto di finanza pubblica, essi dovranno essere coordinati tra di loro in modo razionale.

5. Applicando i principi sopra riassunti più specificamente al comparto tributario, è possibile osservare come essi siano idonei a fornire indicazioni importanti per la strutturazione degli istituti tributari che si propongano di valorizzare la dimensione personale nella configurazione dei medesimi ossia, in particolare, per le imposte personali.

Più nel dettaglio, infatti, essi forniscono indicazioni importanti per individuare correttamente quali siano gli aspetti che devono necessariamente essere valorizzati in termini di “minimo vitale”, in quale forma e misura debba avvenire tale valorizzazione, nonché, più in generale, per delineare le coordinate entro le quali possa muoversi una riforma dell’imposta personale onde non snaturare irrazionalmente le caratteristiche dell’imposta medesima.

6. Il primo dei principi affermati dalla sentenza in commento richiede di individuare quali siano, nel sistema dell’imposta personali, gli istituti mediante i quali valorizzare il “*nucleo essenziale e indefettibile*” delle esigenze di vita quotidiana. Fine di tale individuazione è, in questo comparto, quello di sottrarre tale nucleo dall’obbligo di contribuzione alle pubbliche spese (sul contenuto del principio di capacità contributiva consistente nella necessità di non assoggettare a imposizione il minimo vitale cfr., almeno, MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova 1973; ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Padova 1996; FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva*, Milano 2014).

La stessa ragione che richiede, come sottolineato dalla Corte costituzionale, di fornire i mezzi essenziali per sopravvivere a chi non può provvedere autonomamente a sostentarsi richiede specularmente che, per chi invece sia in grado di sostentarsi lavorando, in piena attuazione del disegno costituzionale (artt. 1 e 4 Cost.) una somma pari agli importi necessari per il procacciamento dei mezzi necessari alla sussistenza sia considerando non rilevante ai fini dell’obbligo tributario.

Due sono gli aspetti da considerare onde procedere correttamente all’individuazione di tali istituti.

6.1. In primo luogo, occorre muovere dalla considerazione che il “*nucleo essenziale e indefettibile*” dei diritti fondamentali della persona si soddisfa mediante l’autoproduzione o l’acquisto di beni e servizi, alcuni dei quali relativamente semplici da enucleare nella propria individualità, altri più minuti e come tali complessi da specificare singolarmente (per una ricostruzione in tal senso cfr. FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, Padova 2018, 56). Una somma pari al reddito destinato all’acquisizione dei primi dovrà essere esclusa da imposizione, mentre per i secondi è ragionevole prospettare una forfetizzazione degli importi a ciò dedicati e, come tali, da escludere da imposizione.

E' questa, in definitiva, la ragione della necessità costituzionale di prevedere alcune deduzioni dall'imponibile IRPEF per oneri essenziali al godimento dei diritti fondamentali, da considerare in forma analitica laddove ragionevolmente possibile e in misura forfetaria laddove riferiti – per utilizzare le parole della sentenza in commento – “*alle esigenze primarie e minute della quotidianità*”.

In questa prospettiva, due sono le indicazioni che possono trarsi dalla giurisprudenza costituzionale in commento.

(i) Anzitutto, non soltanto la riduzione di cui all'art. 13 del TUIR (recante appunto una forfetizzazione degli oneri quotidiani necessari al sostentamento alimentare e delle *utilities*) deve essere considerata costituzionalmente necessaria, ma anche le specifiche riduzioni per oneri di cui agli articoli 10, 15 e 16 del TUIR che corrispondano alle spese necessarie per il godimento di diritti costituzionalmente garantiti.

Si tratta, in particolare (cfr. sul punti CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia: una proposta strutturale e articolata, che va oltre il c.d. assegno unico, tra ineludibili moniti del giudice delle leggi ed eliminabili effetti collaterali in punto di disincentivo al lavoro femminile*, in Riv. telem. dir. trib., 2020, 781 ss., specie 787): delle spese mediche (cfr. al riguardo già Corte Cost., n. 142/1982), farmaceutiche o per dispositivi medici e per l'assistenza personale degli invalidi, indispensabili per assicurare il godimento del diritto fondamentale alla salute (art. 32 Cost.); delle spese scolastiche, indispensabili per assicurare il diritto allo studio e la libertà scolastica (artt. 33 e 34 Cost.); delle spese per locazione della casa d'abitazione, in attuazione dell'art. 47 Cost., mentre per quanto attiene all'acquisto la vicenda in sé deve ritenersi tendenzialmente irrilevante ai fini dell'IRPEF, nella misura in cui dà luogo a una sostituzione patrimoniale estranea al presupposto del tributo, salvo per gli aspetti relativi agli oneri finanziari sostenuti per mutuo prima casa e alla necessità di escludere da imposizione il reddito fondiario della prima casa stessa.

Fermo restando quanto si osserverà in generale, nel successivo contributo, in merito al concetto di *tax expenditures*, discende da quanto sopra osservato la necessità di rivedere l'elenco delle *tax expenditures* di cui ai rapporti previsti dal già menzionato art. 1 del d.lgs. n. 160/2015, espungendo da esse non soltanto la detrazione per minimo vitale di cui all'art. 13 del TUIR (correttamente già esclusa), ma anche le altre riduzioni sopra individuate. Per tutte, infatti, ricorre quella dimensione sistematica che già ha indotto a escludere dal novero delle agevolazioni la detrazione per minimo vitale (e a quella, di cui si dirà nel successivo par. 6.2., per carichi di famiglia). Tale esigenza si manifesta a maggior ragione necessitata dopo che la Corte Costituzionale, con sentenza n. 120/2020, ha chiaramente tracciato una distinzione, rispetto alle mere agevolazioni, delle valorizzazioni fiscali nelle quali è “*ravvisabile la prevalenza di un carattere strutturale, dal momento che la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria ... dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva (che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto o alla particolare fisionomia del tributo)*. In siffatte ipotesi, si è in presenza di agevolazioni previste per finalità intrinseche al prelievo”, per le quali, in verità, lo

stesso utilizzo del *nomen* di agevolazione non appare appropriato (a commento della sentenza della Corte 120/2020 cfr. già STEVANATO D., *Successioni d'impresa e agevolazioni fiscali tra discrezionalità del legislatore e principio di uguaglianza*, in GT – Riv. giur. Trib., 2021, 5 ss.; GALLO F., *Introduzione del dibattito sulla costituzionalità delle imposte successorie e sulle donazioni*, in Dir. prat. Trib., 2020, 2098 ss.; CORASANITI G., *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, in Dir. prat. trib., 2020, 1872 ss.; ID., *Il passaggio generazionale delle aziende e l'imposizione successoria: dalla Consulta le indicazioni al legislatore per la revisione del (sospetto di incostituzionalità) vigente regime agevolativo*, in Giur. cost., 2020, 1361 ss.).

(ii) Dai principi riaffermati con decisione dalla Corte nella sentenza in commento, poi, discende la necessità che le suddette riduzioni siano effettive e corrispondano a quanto realmente necessario a soddisfare le esigenze della quotidianità.

La circostanza che il legislatore abbia utilizzato, per inserire nel corpo dell'IRPEF tali riduzioni, la forma della detrazione dall'imposta, anziché della deduzione dall'imponibile, e abbia posto in molti casi dei limiti massimi a tali riduzioni costituisce accorgimento di politica fiscale che non può essere guardato con particolare favore. Da un punto di vista della coerenza sistematica, infatti, le voci in questione dovrebbero assumere la natura della deduzione, poiché indicano propriamente l'esistenza di una parte dell'imponibile da non considerare idonea alla contribuzione, piuttosto che l'esigenza di ridurre l'imposta da pagare determinata su imponibile pieno (sul punto cfr., già FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, cit., 55). Da un punto di vista sostanziale, un limite massimo alla riduzione per oneri necessari alla soddisfazione di diritti costituzionalmente garantiti si giustifica soltanto in quei casi in cui la misura di tale soddisfazione sia rimessa alla discrezionalità della persona e l'eccedenza rispetto a una valutazione medio ordinaria non corrisponda a valori costituzionalmente promossi. Per questa via:

(a) dovrebbe considerarsi irrazionale prevedere limiti massimi alle deduzioni e detrazioni per spese mediche rispondenti a necessità diagnostiche, terapeutiche e di prevenzione e che, quindi, non abbiano carattere voluttuario;

(b) dovrebbe considerarsi razionale distinguere le spese farmaceutiche o per dispositivi medici in spese consequenziali a certificate necessità mediche, per le quali non dovrebbe essere consentito prevedere limiti alla valorizzazione fiscale, e spese farmaceutiche o per dispositivi medici minute quotidiane, per le quali dovrebbe essere possibile stabilire meccanismi di forfetizzazione;

(c) dovrebbe considerarsi razionale distinguere le spese per assistenza personale degli invalidi in relazione alle certificate esigenze della persona, per le quali non dovrebbe essere consentito prevedere limiti alla valorizzazione fiscale, e spese che vadano oltre tale soglia di necessità, per le quali la deduzione non può ritenersi costituzionalmente imposta;

(d) dovrebbe considerarsi razionale stabilire soglie forfetarie, purché effettive, per le spese alimentari e per *public utilities* (attualmente comprese nella detrazione forfetaria di cui all'art. 13 del TUIR);

(e) dovrebbe considerarsi irrazionale prevedere soglie per gli oneri scolastici ed educativi sostenuti nell'ambito del sistema nazionale di istruzione di cui alla l. n. 62/2000 cd. Berlinguer (nonché del sistema integrato di cui al d.lgs. n. 65/2017), posto che tali spese sono attuative non soltanto del diritto di libertà educativa di cui all'art. 33 della Costituzione, ma anche del valore di cui all'art. 9 della Costituzione stessa, da intendersi nella sua connotazione funzionale volta al progresso scientifico e culturale della Nazione (diversamente da quanto ritenuto da BRANCA A., *Detrazione delle spese scolastiche sostenute all'estero. Il ruolo dell'amministrazione finanziaria nell'interpretazione di norme contrastanti col diritto europeo*, in Riv. telem. dir. trib., 2020, 307 ss., la delimitazione degli oneri deducibili a tale titolo alle spese sostenute per gli istituti del sistema nazionale non si pone in contrasto con i principi europei, poiché ai sensi del comma 3 dell'art. 1 della l. n. 62/2000 le attività svolte dai predetti istituti costituiscono servizio pubblico e, come tale, si caratterizzano per un razionale collegamento territoriale che giustifica una diversità di trattamento rispetto ai servizi fruiti in altri Paesi, non incidendo sulla libertà di ciascuno di stabilirsi fiscalmente in qualsiasi Paesi dell'Unione preferisca). Per quanto attiene alle spese univertarie, occorrerebbe invece il "coraggio" di passare dal sistema delle deduzioni dall'imponibile o detrazioni dall'imposta al sistema dell'erogazione gratuita del servizio ai meritevoli, selezionati per concorso di merito e in modo prescindente dalla capacità economica della loro famiglia (come richiede, d'altronde e se correttamente inteso, il comma 3 dell'art. 34 della Costituzione).

Rimarrà, invece, piena la discrezionalità del legislatore, nel rispetto del principio di uguaglianza e razionalità, nel configurare e limitare le deduzioni e le detrazioni per gli oneri diversi da quelli sopra indicati, siccome non rispondenti a esigenze costituzionalmente imposte, secondo una prospettiva analoga a quella prospettata dalla già citata Corte Cost., n. 120/2020.

Per concludere sul punto, è appena il caso di precisare che, alla luce di quanto specificato dalla sentenza in commento, deve escludersi che la valorizzazione fiscale degli oneri suddetti dia vita a irrazionali sovrapposizioni con provvidenze pubbliche attinenti ai medesimi valori.

Ad esempio, è chiaro che gli oneri deducibili o detraibili per spese mediche e farmaceutiche non interferiscono con i servizi e i farmaci gratuitamente erogati dal Servizio Sanitario Nazionale: per questi ultimi, infatti, nessuna deduzione o detrazione dall'IRPEF competerà, mentre per quelli sostenuti al di fuori di quanto erogato dal SSN non ha per definizione senso paventare un rischio di sovrapposizione con servizi già fruiti dal soggetto a carico della finanza pubblica. Si è, anzi, di fronte al combinarsi di due istituti entrambi necessari a garantire che il sistema di finanza pubblica assicuri agli amministrati le cure necessarie per la tutela della salute. Lo stesso dicasi per i rapporti tra deduzione per gli oneri di assistenza personale e assegno di accompagnamento.

Considerazioni analoghe valgono per gli oneri scolastici. Al riguardo, può essere utile precisare che quanto sopra osservato non incide sul rispetto del principio costituzionale per cui le scuole private devono essere istituite “senza oneri per lo Stato”. La deduzione delle rette, infatti e all’evidenza, non attiene all’istituzione della scuola, per cui non incide sul rispetto del principio in questione che, d’altronde, coerentemente con la sua formulazione correlata esclusivamente all’istituzione della scuola deve essere inteso come riferito agli oneri organizzativi, più che a quelli economici (GIOVANNELLI M., *IMU ed Europa. Un altro vulnus alla scuola paritaria non convalidato dalla giurisprudenza comunitaria*, in *Iustitia*, 2013). E’ assodato, poi, che “*alle scuole paritarie, in quanto parti del sistema nazionale di istruzione e soggetti che, nell’adempimento degli obblighi*” imposti per ottenere il riconoscimento, “*svolgono il servizio pubblico, non si applica ... il divieto di contributi statali*”, posto che l’art. 33, comma 2 Cost. deve interpretarsi nel senso che “*il citato divieto non si applichi a quelle scuole private o degli enti locali che accettino di entrare a far parte del sistema nazionale di istruzione, concepito come sistema unitario, ma misto..., chiedendo a tal fine il riconoscimento*” (così CARETTI P., *I diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, Torino 2005, 366-367).

In ogni caso, anche volendo per un momento prescindere da ciò, gli oneri per lo Stato dovrebbero essere ovviamente calcolati al “netto” e, pertanto, tenendo conto che le scuole private determinano per lo Stato un ingente risparmio di spesa pubblica (il costo standard per studente delle scuole pubbliche è stato calcolato, nel 2020, tra i 5.278 euro annui per la scuola materna e i 6.693 euro annui per la scuola superiore, così come calcolato dal D.M. 16 marzo 2020, n. 181, per cui le scuole non pubbliche inserite nel sistema nazionale dell’istruzione determinano per la pubblica amministrazione un risparmio pari al prodotto di tale costo standard per il numero di studenti che ospitano), risparmio ben superiore ai minori introiti tributari che il funzionamento di esse determina per effetto delle deduzioni o detrazioni dall’IRPEF di cui si discute (nella misura in cui le rette delle scuole sono generalmente inferiori, spesso di molto, a tali soglie e comunque l’effetto della valorizzazione ai fini IRPEF di tali rette è pari per definizione a una percentuale delle rette stesse). Considerazioni analoghe valgono per le agevolazioni fiscali accordate alle scuole paritarie (sul tema cfr. già FANTOZZI A. – PAPARELLA F., *Brevi note sull’applicazione del regime fiscale delle Onlus alle scuole parificate di cui alla legge n. 62 del 2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 551 ss.).

Non incide su quanto sopra dedotto l’osservazione che, in alcuni casi, il reddito personale (o l’IRPEF dovuta) potrebbe non essere in grado di assorbire per intero la deduzione (o la detrazione) degli oneri sopra enucleati. Il problema degli incapienti, infatti, dovrà essere risolto mediante gli istituti di finanza pubblica erogativa, ossia attribuendo le provvidenze pubbliche necessarie (in danaro o in servizi gratuiti) per la soddisfazione dei diritti costituzionalmente garantiti (FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, cit., 60 ss.; in senso analogo GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna 2007, 118 ss.; ID., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, 296). Di maniera apparirebbe, in proposito, una

possibile obiezione per cui così facendo chi possiede un maggior reddito si troverebbe in una condizione privilegiata rispetto agli incapienti. E' ovvio che a un maggior reddito corrisponde una maggior facoltà di scelta delle modalità attraverso le quali soddisfare i propri bisogni fondamentali: è questo l'inevitabile portato della fondazione della Repubblica sul valore del lavoro e dei frutti che da esso si generano. Al contempo, è altrettanto evidente che il vero problema degli incapienti emerge quando la finanza pubblica è incapace di fornire erogazioni e servizi soddisfacenti da mettere a disposizione (anche) degli incapienti. In questa prospettiva, tuttavia, la funzione redistributiva del prelievo tributario, ossia la finalizzazione di esso a rimuovere le disequaglianze sociali secondo il principio dell'art. 3, comma 2 Cost., non deve estrinsecarsi negando la valorizzazione del riflesso fiscale dei diritti costituzionalmente garantiti per coloro che manifestino attitudine alla contribuzione (ossia negando o riducendo le deduzioni o detrazioni dall'imposta sul reddito per gli oneri sopra individuati: in senso analogo cfr. MELIS G., *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 12 marzo 2021, pag. 44, il quale osserva come al razionalizzazione del sistema di deduzioni e detrazioni non può avvenire riducendole "in ragione dell'entità del reddito del contribuente, poiché ... tutti i contribuenti che entrano nel "coacervo" hanno diritto ad un'imposta personale, non potendosi, pertanto, legittimare la prassi di detrazioni decrescenti al crescere del reddito fino addirittura al loro azzeramento oltre un certo reddito"), quanto piuttosto incrementando il prelievo sotto altri profili (ad esempio, aumentando la progressività del tributo mediante innalzamento delle aliquote marginali).

6.2. In aggiunta a quanto sopra osservato, occorre tener conto che in molti casi la persona è chiamata a sostenere gli oneri necessari al soddisfacimento del "nucleo essenziale e indefettibile" dei diritti fondamentali non soltanto propri, ma anche dei propri familiari che non siano redditualmente autonomi (cd. familiari a carico) (cfr., per tutti, CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia*, cit.; FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, cit., 54 ss.; ANTONINI L., *La tutela costituzionale del minimo esente, personale e familiare*, in Riv. dir. trib., 1999, I, 861 ss.).

Le somme da escludere da imposizione sulla base delle considerazioni sopra svolte, quindi, devono intendersi come riferite non soltanto al possessore del reddito, ma anche dei familiari a carico: ciò vale tanto con riferimento alle riduzioni forfetizzate per oneri minuti della quotidianità (che, per i familiari a carico, corrispondono alle detrazioni di cui all'art. 12 del TUIR), quanto alle deduzioni e detrazioni per oneri specifici rispondenti a bisogni fondamentali dei familiari sul piano medico, farmaceutico, scolastico e abitativo (principio cui sono ispirati i commi secondi degli artt. 10 e 15 del TUIR).

Anche con riferimento ai familiari, poi, gli oneri dovranno essere considerati in misura effettiva e oggettivamente rispondente alla necessità dei familiari, secondo quanto

illustrato nel precedente par. 6.1. Ciò vale tanto con riferimento ai figli quanto al coniuge a carico.

(i) Riguardo ai primi, desta delle perplessità la scelta, posta a base della legge delega in materia di Assegno Unico e Universale, di assorbire le detrazioni per figli a carico nell'erogazione dell'Assegno stesso (sul punto cfr. CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia*, cit.). Diverse, infatti e come specificato nel precedente par. 4, sono le funzioni delle provvidenze pubbliche e dei riconoscimenti di riduzione del prelievo ai fini tributari, per cui l'opportuna razionalizzazione del farraginoso e inefficace sistema delle erogazioni pubbliche a favore della filiazione non dovrebbe incidere sul versante tributario, non verificandosi tra i due ambiti un rischio di sovrapposizione giuridicamente apprezzabile.

Ciò vale a maggior ragione considerando che, sotto il profilo economico, non esistono ancora certezze in merito all'effettiva congruità dell'istituendo Assegno e che, in ogni caso, esso è destinato a essere parametrato a un indice, l'I.S.E.E., che – come si dirà nel successivo par. 7 – deve ritenersi incongruo rispetto al sistema dell'imposta sul reddito.

(ii) Quanto agli oneri sostenuti per il coniuge a carico, appare opportuno evidenziare come la detrazione di cui all'art. 12 del TUIR costituisca correttivo minimo indispensabile (ancorché non sufficiente) per garantire la costituzionalità del sistema, nel quadro dei principi fissati dalla giurisprudenza costituzionale (cfr., ancora, CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia*, cit.). Come noto, infatti, a seguito dell'abolizione del cumulo familiare dei redditi avvenuto con sent. n. 179/1976 il legislatore è stato comunque chiamato a introdurre, per salvaguardare la legittimità del sistema, correttivi volti ad “*apprestare rimedio alle sperequazioni, che da tale sistema, rigidamente applicato, potrebbero derivare in danno della famiglia nella quale uno solo dei coniugi possieda reddito tassabile, rispetto a quella in cui ambedue i coniugi posseggano reddito, pari nel complessivo ammontare a quello della famiglia monoreddito, ma soggetto a tassazione separata, con aliquote più lievi, per le due componenti*” (così, testualmente, Corte Cost., n. 76/1983).

La detrazione per coniuge a carico è, appunto, la forma minima di tale correttivo, talché, per un verso, il suo mantenimento risulta costituzionalmente imposto e, per altro verso, occorre in ogni caso parametrare la medesima a valori effettivamente idonei a identificare gli oneri necessari al soddisfacimento dei bisogni quotidiani del coniuge. In questo senso, non vi è chi non veda come il sistema attualmente in vigore richieda di essere ampiamente adeguato e, a tal fine, la soluzione preferibile per rendere strutturale la valorizzazione delle esigenze fondamentali di vita del coniuge e, al contempo, eliminare le irrazionali disparità di trattamento tra famiglie appare quella di introdurre un meccanismo di *splitting* coniugale sul modello tedesco (CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia*, cit.; FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, cit., 65 ss.). Fermo restando che, per quanto attiene ai figli, l'ordinamento ha ormai compiuto la propria scelta nel senso dell'Assegno Unico Universale, di cui si è sopra detto, che appare incompatibile con i sistemi di quoziente familiare in senso proprio, è infatti lo *splitting* il meccanismo più idoneo a

sottrarre strutturalmente la valorizzazione fiscale del coniuge dalle contingenti esigenze di bilancio, che facilmente incidono sulla determinazione dell'ammontare delle detrazioni.

Soltanto così si potrà dare compiutamente attuazione al ripetuto monito sollevato dalla Corte Costituzionale nel senso che *“il legislatore non dovrà consentire ulteriormente, per rispetto ai principi costituzionali indicati ed ai criteri di giustizia tributaria, il protrarsi delle indicate sperequazioni in danno delle famiglie monoreddito e numerose”* (così, per la particolare chiarezza, Corte Cost., n. 358/1995).

7. Si è fatto cenno, nel paragrafo precedente, alla inidoneità dell'I.S.E.E. a essere assunto come parametro di commisurazione di grandezze rilevanti ai fini IRPEF. La questione merita di essere ulteriormente dimostrata, posto che in alcune proposte di riforma dell'IRPEF (cfr., ad es., la proposta della consulta nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale CAF, 11 novembre 2018) si è ventilata l'ipotesi di ancorare a tale indicatore la fruizione di deduzioni e detrazioni dall'IRPEF.

Anzitutto, va sottolineato come l'I.S.E.E. attualmente in vigore non rispetti il principio della riserva di legge, che deve presidiare la materia tributaria (ma, in verità, anche quella delle provvidenze pubbliche: cfr. ad es. Corte Cost., n. 219/2017). Invero, l'art. 5 del d.l. n. 201/2011, sulla base del quale è stato emanato il dPCM n. 159/2013, è privo dell'indicazione di qualsivoglia criterio direttivo per l'autorità amministrativa, ponendosi così in contrasto con i consolidati principi della giurisprudenza costituzionale in materia di requisiti necessari della riserva di legge (cfr., ad es., Corte Cost., n. 83/2015).

Nel merito, poi, l'I.S.E.E. attualmente in vigore si fonda su una scala di equivalenza gravemente penalizzante per le famiglie numerose e, correlativamente, si pone in contrasto con il principio affermato dall'art. 31 Cost. (cfr., diffusamente, CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia*, cit.; FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, cit., 124 ss. e 153 ss.).

Infine, si osserva come l'I.S.E.E. sia un indicatore che conferisca rilievo, non soltanto a componenti reddituali, ma anche a componenti di carattere patrimoniale: per questo, parametrare l'importo di componenti dell'imposta sul reddito (come sono deduzioni e detrazioni) a un indice del genere significa introdurre nel sistema dell'imposta sul reddito un elemento spurio rispetto al presupposto e, come tale, irrazionale. Si verrebbe, altrimenti, a introdurre nel sistema IRPEF una forma di surrettizia imposizione “indiretta” sul patrimonio che risulterebbe del tutto incoerente con il presupposto del tributo e, conseguentemente, incostituzionale per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. (secondo principi analoghi a quelli affermati, da ultimo, da Corte Cost., n. 262/2020, par. 3.2.).

8. I criteri sopra esposti si configurano come un quadro di valori direttamente derivanti dai principi affermati dalla giurisprudenza costituzionale in materia di finanza pubblica, in generale, e di diritto tributario, in particolare. Per questo motivo, essi dovrebbero costituire una cornice di riferimento necessaria di cui tener conto in sede

di riforma dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche. A ciò devono aggiungersi considerazioni di fondo, sulla struttura sistemica dell'imposta stessa, che si connettono direttamente a quanto sopra osservato e che saranno fatte oggetto di un successivo contributo di riflessione.

Bibliografia essenziale

ANTONINI L., *La tutela costituzionale del minimo esente, personale e familiare*, in Riv. dir. trib., 1999, I, 861 ss.

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Padova 1996

CIPOLLINA S., *Origini e prospettivi dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2018, I, 163 ss.

CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia: una proposta strutturale e articolata, che va oltre il c.d. assegno unico, tra ineludibili moniti del giudice delle leggi ed eliminabili effetti collaterali in punto di disincentivo al lavoro femminile*, in Riv. telem. dir. trib., 2020, 781 ss.

FALSITTA G., *Per l'autonomia del diritto tributario*, in Rass. trib., 2019, 257 ss.

FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva*, Milano 2014

FARRI F., *I principi di capacità contributiva e di uguaglianza alla prova della parziale indeducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa*, in Riv. dir. trib., 2019, II, 256 ss.

FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, Padova 2018

FEDELE A., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in Riv. dir. fin., 1971, II, 27 ss.

GAFFURI G., *Rilevanza costituzionale del minimo imponibile come espressione del principio di capacità contributiva*, in Giur. cost., 1968, 1543 ss.

GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna 2007

GALLO F., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in Rass. trib., 2012, 287 ss.

MELIS G., *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 12 marzo 2021

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova 1973

PAPARELLA F., *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in Riv. dir. trib., 2019, 587 ss.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino 2016