

## **SISTEMA TRIBUTARIO**

### **PRINCIPI GENERALI**

L'art. 53 della Costituzione Italiana dispone:

***"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.***

***Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."***

Secondo la Dottrina (Enrico De Mita: "Appunti di Diritto Tributario I - "L'IMPOSTA COME ISTITUTO GIURIDICO, I PRINCIPI COSTITUZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA." - Giuffrè Editore - Milano 1987, pag. 5):

***"..... il dovere di solidarietà, posto dall'art. 2 Cost., esige un concorso alle spese della collettività consistente in un sacrificio effettivo della propria ricchezza.***

***C'è di più: l'art. 53 Cost. specifica tecnicamente la misura di quel sacrificio quando stabilisce al secondo comma che << il sistema tributario è informato a criteri di progressività >>.***

***Nella elaborazione che ne ha fatto la giurisprudenza costituzionale, la capacità contributiva va intesa come manifestazione determinata di ricchezza (reddito, consumo, patrimonio, trasferimento) che costituisce la giustificazione, la causa, del prelievo tributario e ne contiene la misura, nel senso che l'entità del tributo debba essere una parte (aliquota) di essa.***

***La nozione di tributo come concorso alla spesa pubblica fondato sulla capacità contributiva, intesa come manifestazione determinata di ricchezza, viene a coincidere con quella di imposta, secondo la definizione tradizionale derivata dalla scienza delle finanze."***

### **GLI ELEMENTI DELL'IMPOSTA**

Gli elementi dell'imposta sono:

1. l'ente pubblico impositore: soggetto attivo che istituisce, applica e riscuote l'imposta;
2. il contribuente: soggetto passivo che, in base al principio costituzionale della << capacità contributiva >> è tenuto a concorrere alle spese pubbliche;
3. l'oggetto dell'imposta: il reddito complessivo del contribuente;
4. l'aliquota con la quale si determina l'importo dell'imposta da pagare.

## L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

L'art. 3, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, contenente "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi" stabilisce: "L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10."

L'art 11, comma 1, stabilisce: "L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito..."

Secondo la Dottrina (Gian Antonio Micheli: "Corso di Diritto Tributario" - UTET 1976, pagg. 315, 316, 317):

*"L'imposta sul reddito delle persone fisiche è considerata il perno del nuovo sistema di imposizione diretta, ed il principale strumento per l'attuazione del principio costituzionale del concorso di ciascuno alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva e di quello della progressività.*

*L'imposta sul reddito delle persone fisiche è un tributo caratterizzato dalla duplice nota distintiva della personalità e della progressività.*

*Il carattere della personalità dell'imposta è stato realizzato mediante l'inclusione di tutti i redditi del soggetto passivo in una base imponibile (art. 3).*

*Il secondo aspetto peculiare del tributo è costituito dalla progressività del carico tributario: si è voluto, in tal modo realizzare con maggior rigore il principio dettato dal secondo comma dell'art. 53 Cost.*

*Il richiamato art. 53 Cost., limitandosi a stabilire che << il sistema tributario è informato a criteri di progressività >> non indica quale debba essere il tipo, il grado e la misura della progressività da adottare ed affida quindi al legislatore ordinario il compito di determinare in concreto la struttura e l'andamento della progressività del sistema: e al criterio della progressione continua, nel senso che con l'aumentare del reddito cresce l'aliquota applicabile sull'intero ammontare dello stesso, criterio adottato nel sistema precedente per l'imposta complementare e, in sede di finanza locale, per la imposta di famiglia, si è preferito il sistema della progressività per scaglioni, nel senso che il reddito viene scomposto in tante parti quanti sono gli scaglioni compresi nel suo ammontare e su ciascuna parte viene applicata l'aliquota, via via crescente, fissata per il corrispondente scaglione."*

E ancora secondo Enrico De Mita in: "Appunti di Diritto Tributario II, 1 - "LE IMPOSTE SUI REDDITI: LA STRUTTURA – T.U. 22 dicembre 1986, 217 – Giuffrè Editore - Milano 1988 (pagg. 129, 130, 131):

*"L'IRPEF (imposta sul reddito delle persone fisiche) è l'imposta progressiva sul reddito complessivo delle persone fisiche. Come imposta progressiva è quella che realizza il principio costituzionale della progressività posto dal secondo comma dell'art 53 Costituzione: l'imposta cresce col crescere della base imponibile, in modo da realizzare la parità di sacrificio dei cittadini di fronte alla legge. E' l'imposta personale per eccellenza in quanto contiene tutti gli elementi di tale schema impositivo."*

*"Scopo dell'imposta è colpire l'intera capacità contributiva costituita dal reddito complessivo eccedente il fabbisogno fondamentale di vita, il quale viene rappresentato dalle spese personali."*

*"La determinazione dell'imposta dovuta a titolo di IRPEF avviene attraverso questi momenti:*

- a) Tutti i redditi determinati distintamente secondo le regole della categoria di appartenenza, vengono sommati in una somma algebrica che dà luogo al reddito complessivo lordo.*
- b) Dal reddito complessivo vengono dedotti gli oneri deducibili: si ottiene in tal modo il reddito complessivo netto.*
- c) A tale reddito si applicano le aliquote progressive a scaglioni previste dall'art. 11 del T.U., ottenendo l'imposta lorda;*
- d) All'imposta lorda si applicano le detrazioni di imposta e si ottiene l'imposta netta."*

## L'ADDIZIONALE IRPEF

Sono due le addizionali IRPEF:

1. l'addizionale comunale IRPEF;
2. l'addizionale regionale IRPEF.

### ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF

L'addizionale comunale IRPEF è stata istituita dal decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, contenente "Istituzione di una addizionale comunale all'IRPEF, a norma

dell'articolo 48, comma 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, come modificato dall'articolo 1, comma 10, della legge 16 giugno 1998, n. 191"

L'art. 1, comma 4, stabilisce "L'addizionale è determinata applicando al reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di tale imposta l'aliquota stabilita ai sensi dei commi 2 e 3 ed è dovuta se per lo stesso anno risulta dovuta l'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto delle detrazioni per essa riconosciute e dei crediti di cui agli articoli 14 e 15 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917."

## **ADDIZIONALE REGIONALE IRPEF**

L'addizionale regionale IRPEF è stata istituita dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, contenente "Riordino delle imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese, a norma dell'articolo 3, comma 162, lettere a), b), c), d) ed f), della legge 23 dicembre 1996, n. 662".

L'art. 50, comma 1, stabilisce "È istituita l'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche. L'addizionale regionale non è deducibile ai fini di alcuna imposta, tassa o contributo".

L'art. 50 comma 2, stabilisce "L'addizionale regionale è determinata applicando l'aliquota, fissata dalla regione in cui il contribuente ha la residenza, al reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di tale imposta. L'addizionale regionale è dovuta se per lo stesso anno l'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto delle detrazioni per essa riconosciute e dei crediti di cui agli articoli 14 e 15 del citato testo unico, risulta dovuta."

Sull'addizionale, su come si applica, sulla sua finalità e sulla sua durata, Enrico De Mita in "Appunti di Diritto Tributario I - "L'IMPOSTA COME ISTITUTO GIURIDICO, I PRINCIPI COSTITUZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA." - Giuffrè Editore - Milano 1987", scrive (pagg. 81 e 82):

***"D) La sovrimposizione: sovrimposta e addizionali. - Può avvenire che la stessa manifestazione di capacità contributiva, lo stesso presupposto d'imposta, venga assunto ad oggetto di tassazione o in via ordinaria da parte di soggetti diversi (Stato da una parte e un ente locale dall'altra) o dallo stesso soggetto, in via ordinaria con una tassazione e in via straordinaria con una tassa concorrente. Tale concorso di più tassazioni sullo stesso soggetto sia da parte di più soggetti che da parte di un solo soggetto attivo, può assumere due forme tecniche:***

- a) la sovrimposta: sulla stessa base imponibile concorrono le aliquote di più tributi, quella tipica e l'altra detta appunto sovrimposta. Naturalmente l'entità complessiva della tassazione è rimessa alla discrezionalità del legislatore che***

*sfugge a censure d'incostituzionalità a meno che non sconfini nella irragionevolezza. L'imposta principale viene detta imposta << madre >>, la sovrimposta viene detta imposta << figlia >>.*

*b) l'addizionale: è una somma che si ottiene applicando una seconda aliquota, a favore dello stesso soggetto attivo o di un altro soggetto, non all'imponibile ma all'imposta del tributo principale. Una addizionale dell'8% è una seconda imposta che si ottiene moltiplicando per l'8% l'imposta che è oggetto del tributo principale. Tale forma di prelievo viene per lo più introdotta per far fronte ad esigenze straordinarie e normalmente ne è prevista una durata limitata nel tempo."*

Sulla base di quanto detto al precedente punto b) è fuor di dubbio che l'addizionale IRPEF è una vera e propria imposta sul reddito delle persone fisiche, così come l'imposta "principale" IRPEF, presentando gli stessi presupposti dell'IRPEF:

1. l'ente pubblico impositore: soggetto attivo che istituisce, applica e riscuote l'imposta;
2. il contribuente: soggetto passivo che, in base al principio costituzionale della << capacità contributiva >> è tenuto a concorrere alle spese pubbliche;
3. l'oggetto dell'imposta: il reddito complessivo del contribuente;
4. l'aliquota con la quale si determina l'importo dell'imposta da pagare.

A differenza però dell'IRPEF, che si applica sul reddito complessivo del soggetto in base ad aliquote per scaglioni di reddito, al netto degli oneri deducibili, le addizionali si applicano sul reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto degli oneri deducibili.

## **CONCLUSIONI**

1. Il metodo di calcolo dell'addizionale IRPEF viola il principio della progressività del sistema tributario sancito dall'art. 53, comma 2, della Costituzione, e il principio stabilito dall'art 11, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo il quale l'imposta è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili, le aliquote per scaglioni di reddito;
2. Il metodo di calcolo dell'addizionale IRPEF è in contrasto anche con quanto sostenuto dalla Dottrina in quanto, essendo una seconda aliquota a favore dello stesso soggetto attivo o di un altro soggetto, non deve essere applicata sull'imponibile ma sull'imposta del tributo principale. Ad esempio l'aliquota dell'addizionale comunale dello 0,8% si deve applicare non sul reddito complessivo del contribuente ma sull'importo dell'IRPEF già calcolata secondo quanto disposto dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

3. Inoltre l'addizionale IRPEF che, come sostiene la Dottrina, doveva essere introdotta per far fronte ad esigenze straordinarie e doveva avere una durata limitata nel tempo è diventata un'imposta fissa del nostro sistema tributario.
4. Se fino ad oggi nessuno ha sollevato la questione, un approfondimento va fatto soprattutto a seguito della riforma sul federalismo fiscale perché le addizionali IRPEF incideranno notevolmente sui lavoratori dipendenti, sui pensionati e sui lavoratori autonomi che vedranno aumentata la loro pressione fiscale di 2 punti percentuale, passando dall'attuale 43% al 45%.

### **PROPOSTA**

Sottoporre la questione all'esame di Studiosi di economia, di diritto tributario, Costituzionalisti e se quanto sopra affermato trovasse un riscontro positivo attivarsi presso gli Organismi competenti: Corte Costituzionale o in ambito Europeo, se quest'ultima strada è ammissibile, per chiedere l'illegittimità del calcolo dell'addizionale IRPEF.