

Capitolo I

Base di partenza scientifica e piano dell'opera

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Capacità contributiva, “reddito da cespite” e strumenti paracatali di determinazione della ricchezza. – 3. Predeterminazioni della base imponibile, disposizioni di favore e principio di effettività nella legislazione agraria e nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. – 4. Piano dell'opera e brevi considerazioni di sintesi.

1. Premessa

Tra i principali obiettivi della L. 9 ottobre 1971, n. 825, recante la “*Delega per la riforma tributaria*”, vi era quello di assoggettare tutti i contribuenti alla tassazione del c.d. reddito “effettivo”¹; ovvero, assicurare a ciascun cittadino il diritto a essere tassato in base alla ricchezza da egli stesso realmente prodotta²;

¹ In questi termini L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su base forfettarie*, Milano, 1999, p. 2. Per approfondimenti sulla riforma tributaria, nonché, sulle principali problematiche che la stessa si proponeva di affrontare si v. C. COSCIANI, *Annotazioni concrete sulla riforma tributaria*, in *Bancaria*, 1971; G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972; F. GALLO, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, p. 664; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, p. 323; N. D'AMATI, *Lineamenti di legislazione fiscale*, *ivi*, 1978; S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1995, I, p. 744; A. PEDONE, *I problemi di gestione di un'imposta personale progressiva sul reddito estesa ad un elevato numero di contribuenti*, in *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Milano, 1984; R. LUPI, *Il diritto tra discrezionalità e interpretazione*, Napoli, 2004.

² Sul principio di capacità contributiva, senza alcuna pretesa di esaustività, E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 123 ss.; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 21 ss.; ID., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1999, p. 2565; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 56.; G. MARONGIU, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giuri-*

e non in virtù di una “capacità” remota o meramente presunta³. Prova ne sia il disposto dell’art. 1, che chiamava, espressamente, il Governo ad emanare le disposizioni necessarie nel rispetto dei «principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività»⁴.

Questa scelta garantista – certamente favorita dall’esigenza di arginare la *disorganica e confusa* proliferazione dei trattamenti tributari di favore⁵ – ha comportato l’introduzione di importanti vincoli alla discrezionalità del legislatore ordinario, sia nella *definizione*, sia nella *dimostrazione* della fattispecie impositiva⁶.

sprudenza della Corte Costituzionale dell’ultimo decennio, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 1773; S. FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000, p. 99 ss.; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, p. 80; F. GALLO, *Etica e giustizia nella “nuova” riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, p. 17 ss.; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; ID., *I principi costituzionali di giustizia tributaria tra teatro e agonia*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, p. 722 ss.; L. CARPENTIERI, *Uguaglianza fiscale o supermercato?*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 121 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010; F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l’ordinamento giuridico «in cammino» dell’Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 427 ss.; F. MOSCHETTI-R. SCHIAVOLIN-L. TOSI-G. ZIZZO (a cura di), *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, p. 99; A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 21. In chiave “storica”, giova rammentare come l’esigenza di commisurare il concorso dei cittadini alle spese pubbliche alla realtà economica ad essi riferibile fosse già stata avvertita sia dallo Statuto Albertino del 1848 che, richiamandosi alla Costituzione francese del 1814, imponeva ai regnicoli di contribuire, indistintamente, ai carichi dello Stato «nella proporzione dei loro averi»; sia dall’Assemblea Costituente. In argomento, *amplius*, P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, V, p. 1987.

³ In termini analoghi G. FALSITTA, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Milano, 2014, p. 98, secondo cui: «il concetto di “capacità” implica che l’idoneità alla contribuzione di un soggetto non possa essere meramente supposta o remota, ma effettiva e attuale».

⁴ In quest’ottica F. GALLO, voce *Riforma tributaria*, in *Enc. giur. it.*, IV App., Roma, 1981, in *www.treccani.it*, secondo cui, nell’assolvimento dei propri compiti, l’Esecutivo avrebbe dovuto avere, in particolare, di mira: a) di assicurare una più perequata distribuzione dell’onere tributario; b) di semplificare il sistema tributario in modo da consentire al contribuente di rendersi pienamente conto dell’entità e dell’incidenza del prelievo fiscale; e, al governo di utilizzare un sistema impositivo funzionale al perseguimento dei fini di politica economica; c) di raggiungere una maggiore efficienza dell’amministrazione finanziaria; d) di eliminare, progressivamente, gli ostacoli di ordine fiscale alla piena attuazione del disegno comunitario, con la corrispondente armonizzazione delle varie forme d’imposizione interna alle Direttive CE.

⁵ Così aderendo alla tesi proposta da F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 259.

⁶ I termini in corsivo sono mutuati da L. TOSI, *op. cit.*, pp. 3-4. Per una più attenta di-

Invero, sul piano sostanziale, lo ha obbligato a garantire che ogni prelievo tributario trovi la sua causa giustificativa in presupposti che siano indici *concretamente* rilevatori di ricchezza⁷; e, sul piano procedurale, lo ha indotto al perfezionamento di un sistema di accertamento volto a ricercare la *realtà* impositiva del contribuente esaminato⁸.

samina del profilo in discorso si v. G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006.

⁷ Cfr. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2016, p.33. In argomento si v., anche, E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 33 ss.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, *passim*; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, cit., p. 225. Più recentemente, G. DAGNINO, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Milano, 2012, p. 18, secondo cui, «la realizzazione del fatto economico assunto quale presupposto legale dell'obbligazione tributaria non può essere disgiunta dall'esistenza, presso il soggetto chiamato al pagamento del tributo, di mezzi monetari o di beni che siano facilmente convertibili in mezzi monetari». Ritengono, invece, che il principio sancito dall'art. 53, co. 1, Cost., costituisca null'altro che una proiezione del principio posto dall'art. 3 Cost., F. GALLO, *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, p. 17; A. FEDELE, *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 23. In argomento Cass., sentenza 11 settembre 2001, n. 11604, secondo cui il requisito della certezza, «derogatorio rispetto a quello di competenza», è «posto anche ad evidente tutela della capacità contributiva dell'obbligato d'imposta». Conforme Cass., sentenza 2 novembre 2001, n. 13582, secondo cui, «deve rilevarsi che per il principio generale stabilito dall'art. 75 (ora art. 109, N.d.A.) del D.P.R. n. 917/1986, le componenti positive che, come i ricavi, concorrono a formare il reddito d'impresa secondo il principio di "competenza" possono essere prese in considerazione ai fini della determinazione della base imponibile (solo) quando siano certe nella loro esistenza e determinabili in modo obiettivo: in caso contrario, infatti, verrebbe meno ogni corrispondenza tra il reddito sottoposto ad imposizione e quello realmente prodotto dal contribuente, in violazione di quanto stabilito dall'art. 53 della Costituzione». In termini simili, Cass., sentenza 7 maggio 2003, n. 6911, secondo cui, «in forza dell'art. 53 della Costituzione, (...) il carico fiscale deve essere ragguagliato alla "capacità contributiva", cioè alla effettiva ricchezza a disposizione del contribuente».

⁸ Così L. TOSI, *op. cit.*, pp. 4-5. Sul principio di effettività in relazione alla capacità contributiva si v., anche, G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, p. 110; L. TOSI, *Il requisito dell'effettività*, in F. MOSCHETTI-G. LORENZON-R. SCHIAVOLIN-L. TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993. In argomento, anche, M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p. 21, secondo cui «la capacità contributiva, essendo "idoneità soggettiva" a contribuire alle spese pubbliche non può che legarsi secondo un nesso di rigorosa effettività con il soggetto». Sulle problematiche connesse all'utilizzo di coefficienti presuntivi in sede di accertamento, si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività, a A. DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario: principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994; R. LUPI, *Commento all'art. 12 del D.L. 2 marzo 1989 n. 69*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1990, p. 1110; ID., *Argomentazioni extra-*

La prospettiva accolta ha, inoltre, richiesto di circoscrivere la possibilità di imporre tributi che colpiscano valori *figurativi a fattispecie marginali*, le cui caratteristiche siano tali da precludere l'individuazione del dato economico reale⁹; o da suggerire il ricorso a modalità di tassazione forfettaria, in risposta a specifiche esigenze di semplificazione amministrativa¹⁰.

Si pensi, ad esempio, al disposto dell'art. 9 della legge in esame, secondo cui: «(...) la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo» deve essere «regolata in base al criterio generale di limitare nella maggiore misura possibile le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione»¹¹; nonché, all'art. 15, co. 6 della stessa, in

contabili e coefficienti predeterminati nell'accertamento dei contribuenti minori (dalla legge n. 154/1989 al disegno di legge n. 3005/1991), in Riv. dir. trib., 1991, I, p. 625; G. MARONGIU, I coefficienti presuntivi, in il Fisco, 2002, p. 6785; L. SALVINI, Commento all'art. 11 della L. n. 154 del 1989, in Nuove leggi civ. comm., 1990, p. 1091; ID., Vecchi e nuovi strumenti giuridici per il contrasto all'evasione, in L'evasione fiscale: una guerra ancora da vincere, Atti del convegno tenutosi a Roma presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università LUISS-Guido Carli di Roma il 20 gennaio 2006, Roma, 2007, p. 41 ss.; P. RUSSO, La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali, in Riv. dir. trib., 1995, I, p. 9; E. FAZZINI, Piccole e medie imprese e metodologie di accertamento, in Atti del convegno tenutosi a Roma presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università LUISS-Guido Carli di Roma in data 20 gennaio 2006, Roma, 2007, p. 68; F. AMATUCCI (a cura di), Accertamento sintetico e nuovo redditometro, Torino, 2015.

⁹ Cfr. A.F. BASCIU, *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1193, secondo cui, la possibilità che l'imposta venga commisurata in base ad un dato diverso dall'accertamento del reddito effettivo e, dunque, a un reddito medio calcolato forfettariamente sulla base dei soli indici che l'Amministrazione sia stata in grado di acquisire, deve considerarsi «eccezionale» e, pertanto, circoscritta «ai soli casi in relazione ai quali sia realmente impossibile accertare il reddito effettivo».

¹⁰ Si pensi, ad esempio, delle detrazioni d'imposta accordate alle persone fisiche, il cui ammontare è normativamente prestabilito in misura fissa per il coniuge a carico e in misura unica per gli altri familiari del contribuente; e, soprattutto, ai redditi fondiari, determinati mediante tariffe d'estimo catastale e non analiticamente. Cfr. L. TOSI, *op. cit.*, p. 8. In argomento si v., anche, A. PARLATO, *Il catasto dei terreni. Profilo giuridico*, Palermo, 1967; A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982; N. D'AMATI, voce *Redditi fondiari*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1992; M. INTERDONATO, *I redditi fondiari*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in F. TESAURO (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, p. 171; C. BUCCICO, *Il catasto. Profili procedurali e processuali*, Napoli, 2008, p. 140 ss.; F. PICCIAREDDA, voce *Redditi fondiari*, in *Treccani.it*, 2016.

¹¹ Sul punto L. FERLAZZO NATOLI-G. INGRAO, *La fattispecie giuridica tributaria: elementi oggettivi*, in L. FERLAZZO NATOLI, *Diritto Tributario*, Milano, 2010, p. 92, secondo cui, la prospettiva accolta necessita di sottoporre a rigide limitazioni i regimi fiscali di favore «perché lesivi dei principi di solidarietà economica, di uguaglianza tributaria e di capacità contributiva». In termini simili F. FICHERA, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax*

cui si formalizza la preferenza per la sostituzione dei trattamenti preferenziali, proponendone l'avvicendamento con «la concessione di contributi, anche sotto forma di buoni d'imposta»¹².

Sebbene la validità della richiamata opzione non sia mai stata posta, espressamente, in discussione – quanto meno a livello normativo¹³ – negli ultimi decenni, le pressioni esercitate da alcune associazioni di categoria in favore dell'adozione di forme di tassazione semplificata e/o agevolata¹⁴; e le esi-

expenditures e politica tributaria: il caso italiano, in *Rass. trib.*, 2012, IV, p. 969; ID., *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 258, secondo cui, alla base della richiamata previsione normativa «vi era (...) un giudizio severamente critico nei confronti del proliferare disorganico e confuso dei trattamenti tributari di favore». Tali profili sono oggetto di più ampia disamina da parte di M. AULENTA, *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in A.F. URICCHIO-M. AULENTA-G. SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015, p. 33 ss.; M. BASILAVECCHIA, *A agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. trib.*, 2002, II, p. 426; M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, p. 81 ss.; S. LA ROSA, voce *Esenzioni*, in *Enc. dir.*, vol. XV, Milano, 1966, p. 567.

¹² In quest'ottica F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 259, secondo cui, alla base della scelta normativa contenuta nella legge delega vi era «un giudizio severamente critico nei confronti del proliferare disorganico e confuso di trattamenti tributari di favore». In termini simili M. AULENTA, *op. cit.*, p. 47, il quale evidenzia come, venti anni dopo, la L. 29 dicembre 1990, n. 408 abbia poi approvato una delega al Governo per la revisione delle agevolazioni tributarie. Anche quest'ultima non ha, tuttavia, avuto, concretamente, seguito e, invero, ancora nel DEF 2011, si programmava di inserire nell'ambito della riforma fiscale una «drastica riduzione dello sterminato numero di regimi di favore fiscale, di esenzione, di erosione della base imponibile, che sono attualmente in essere (circa 400). regimi che si sono caoticamente accumulati negli ultimi quattro decenni». Un generalizzato obiettivo di rimodulazione delle spese fiscali può, inoltre, riferirsi al D.L. 23 giugno 2014, n. 66, conv. con modif. nella L. 23 giugno 2014, n. 95 che riconduceva, ad esempio, a tassazione i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina, fino alla data di vigenza del decreto, esenti dall'IMU e, per gli imprenditori agricoli, modificava le modalità di determinazione del reddito imponibile derivante dalla produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili, attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività del 25% dell'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini IVA.

¹³ In argomento giova, nondimeno, precisare come l'articolo in discorso prevedesse l'emanazione di provvedimenti organici sugli incentivi che non sono, però, mai stati emanati. Invero, l'unico decreto introdotto fu il n. 601/1973, cui la stessa relazione ministeriale di accompagnamento riconosceva portata temporanea, attribuendogli lo scopo di evitare che si determinasse un vuoto normativo in vista dell'emanazione di una legge organica sugli incentivi.

¹⁴ In argomento M. REDÌ, *Appunti in tema di imposizione su basi forfettarie e onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, III, p. 10348 ss., secondo cui, la necessità di privilegiare le risultanze contabili a scapito delle argomentazioni empiriche avanzate dagli uffici, avvalorata dalla riforma tributaria degli anni settanta, alla fine, non ha dato buoni risultati visto che, «con il passare degli anni, si è posto in modo sempre più pressante il problema della determinazione del reddito dei soggetti non sottoposti a particolari vincoli contabi-

genze di gettito determinate dalla crescita esponenziale della spesa pubblica ne hanno, nondimeno, assecondato un sostanziale ridimensionamento, a beneficio di soluzioni giuridiche che – nell’ottica di supportare interessi ritenuti particolarmente meritevoli di tutela – tendono a *predeterminare autoritativamente* un elemento essenziale dell’imposizione, fissandone l’importo in una misura forfettaria «destinata a essere recepita nella definizione della fattispecie, ovvero ai fini del suo accertamento, anche a scapito della tassazione su basi effettive»¹⁵.

È questo il caso del regime riservato ai contribuenti minimi in virtù della delega fiscale contenuta nell’art. 11, co. 1 della L. 11 marzo 2014, n. 23¹⁶ e, prima ancora, di quello destinato delle associazioni sportive dilettantistiche, di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 389¹⁷.

In ottica analoga si può, inoltre, citare la più recente evoluzione normativa

li», per i quali è certamente più facile occultare ricavi di quanto non sia per l’impresa di grandi dimensioni.

¹⁵ Cfr. L. TOSI, *op. cit.*, p. 11. Sui legami intercorrenti tra crisi economica e prelievo fiscale F. GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, II, p. 287, secondo cui, la necessità di contrastare gli effetti della crisi ha, peraltro, indotto i Legislatori statali a un progressivo abbandono dei piani di deregolamentazione e detassazione sottoscritti nell’Agenda di Lisbona e, per questa via, al sostanziale indebolimento dei c.d. capisaldi del neoliberalismo di matrice americana, costituiti dalla dominanza del mercato, dalla tendenza a un’estesa privatizzazione; e da una forte riduzione della pressione tributaria.

¹⁶ L’articolo in esame prevedeva l’introduzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, «nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfettario di un’unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell’importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta». Il regime in esame è stato poi modificato dall’art. 1, co. da 54 a 89 della L. 23 dicembre 2014, n. 190, che ha disciplinato il nuovo regime forfettario, destinato agli operatori economici di ridotte dimensioni. Anche quest’ultimo è stato, infine, modificato dall’art. 1, co. 111-113 della L. n. 208/2015, emanato allo scopo di razionalizzare la tassazione delle attività produttive di ridotte dimensioni – sia per i soggetti in attività che per coloro che intraprendono una nuova impresa, arte o professione – e superare, progressivamente, le criticità e le sovrapposizioni generate dalla coesistenza di più regimi di favore destinati a soggetti con caratteristiche simili. La disciplina introdotta è stata oggetto di chiarimenti da parte dell’Agenzia delle Entrate, nella Circolare 4 aprile 2016, n. 10/E. In dottrina si v. M. TREVISANI, *Maggiori possibilità di accesso al regime forfettario dopo le precisazioni dell’Agenzia*, in *Corr. trib.*, 2016, XXI, p. 1605; M. BARGAGLI, *Il nuovo regime dei minimi*, in *PMI*, 2015, IV, p. 5.

¹⁷ In argomento, *amplius*, L.R. CORRADO-R. LUPI, *Associazioni sportive tra ricchezza non registrata ed evasione interpretativa*, in *Dial. trib.*, 2012, I, p. 83; R. BRAGA, *Le agevolazioni fiscali per le associazioni e le società sportive dilettantistiche*, in *Prat. fisc. prof.*, 2008, II, p. 41; G. INGRAO, *La determinazione del reddito imponibile delle società sportive, delle associazioni sportive dilettantistiche e delle Onlus sportive*, in *Rass. trib.*, 2001, VI, p. 1530.

in materia di accertamento tributario e, particolarmente, il disposto del co. 3 dell'art. 62-*sexies* del D.L. n. 331/1993, secondo cui, gli accertamenti analitico-induttivi di cui all'art. 39, co. 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973 (relativamente al reddito d'impresa e al reddito di lavoro autonomo) ed all'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972 (relativamente all'IVA), «possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62-*bis* del presente decreto»¹⁸.

Proprio il proliferare di questo genere di disposizioni e i rilevanti dubbi di legittimità – quanto di opportunità – ad esse accompagnatisi in ambito dottrinale¹⁹ possono porsi all'origine dell'attenzione riservata da chi scrive al tema delle *predeterminazioni normative*²⁰ e, più specificamente, ai criteri forfettari di determinazione dell'imponibile che connotano la disciplina fiscale delle attività agricole²¹.

¹⁸ Cfr. G. CORASANITI, *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, p. 10013, secondo cui, tali strumenti, pur, ufficialmente, giustificati dall'esigenza di contrastare efficacemente l'evasione fiscale, comportano, di fatto, «una determinazione del reddito imponibile sulla base di dati di «normalità economica» riferibili alla «massa» e non già al singolo contribuente», che finisce, evidentemente, «per porsi in contrasto con un sistema impositivo costituzionalmente orientato a tassare non già la “massa”, bensì la “persona”, *id est* la sua personale e specifica attitudine a contribuire al riparto delle spese pubbliche sulla base di reali ed effettive manifestazioni di capacità contributiva esplicitate da un reddito imponibile da determinarsi sulla base delle risultanze contabili». In prospettiva analoga M. BEGHIN, *Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1973 ss.; L. TOSI, *Gli studi di settore come predeterminazioni normative inidonee a fungere da indice di riparto rispettoso del principio di capacità contributiva*, in *Atti della giornata di Studi in Onore di Gaspare Falsitta*, Milano, 2012, *passim*. In argomento, *amplius*, G. TINELLI, *Accertamento sintetico e tutela del contribuente*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Accertamento sintetico e nuovo redditometro*, Torino, 2015, p. 3 ss.

¹⁹ Sul punto, già F. MOSCHETTI, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in C. PREZIOSI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, in *Atti del convegno di studi tenuto presso l'Università di Salerno il 20 e 21 maggio 1994*, Roma, 1995, p. 121 ss.; ID., *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di illegittimità costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 57.

²⁰ In argomento, oltre a L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, cit., *passim*; si v. E. PACE, *Forme di normalizzazione della base imponibile nella disciplina delle imposte dirette*, in M. LECCISOTTI (a cura di), *Per un'imposta sul reddito normale*, *Atti del Convegno tenutosi a Roma, il 3-4 ottobre 1989*, Bologna, 1990, p. 254; A. GIOVANNINI, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992, p. 143.

²¹ Rimandando per più ampi riferimenti bibliografici ai capitoli successivi, in argo-

Invero, sul piano pratico, il maggior favore con cui il legislatore domestico ha sempre affermato di voler guardare al settore primario, – in virtù dell’aspirata “marginalità” allo stesso riferibile²² – si è tradotto in un sistema normativo farraginoso e, per molti versi, complesso, nel cui ambito il dato economico reale, normalmente posto alla base del prelievo, è stato, di volta in volta, sostituito da un valore “medio” (*rectius*: da una ricchezza “figurativa”) che, non solo, prescinde, ma, frequentemente, si discosta da quello effettivamente riferibile al soggetto passivo del tributo²³.

In termini generali, si può ricordare, anzitutto, come, ai fini delle imposte dirette, il reddito rinveniente dall’attività agricola debba essere determinato – non analiticamente ma – mediante l’applicazione di tariffe d’estimo stabilite per ciascuna qualità e classe, secondo le norme della legge catastale²⁴.

mento basti, per ora, segnalare P. MASI, *Impresa agricola e legislazione fiscale*, in *Dizionari del dir. priv.*, diretti da N. Irti, IV, *Diritto agrario*, a cura di A. Carrozza, Milano, 1983; M. TRIMELONI, *L’impresa nell’agricoltura*, in AA.VV., *Il reddito d’impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 151 ss.; F. PICCIAREDDA, *Impresa agricola nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, VII, Torino, 1992, p. 133 ss.; ID., *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004; P. BORIA, voce *Agricoltura e zootecnia*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1993; S. MULEO, *Impresa agraria e imposizione reddituale*, Milano, 2005; S. MULEO-D. STEVENATO-R. LUPI, *Capacità economica agricola e forma societaria tra criteri catastali ed effettivi*, in *Dial. trib.*, 2008, p. 41 ss.

²² In argomento, *amplius*, M. INGROSSO, *Agevolazioni per il ricambio generazionale in agricoltura*, in M. INGROSSO-S. FIORENTINO, *I tributi nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istituti tributari tra Giudice nazionale e Giudice comunitario*, Napoli, 2015, p. 131, secondo cui «quest’atteggiamento benevolo non deve fare specie perché si colloca nella cornice di una “tutela” in più che la nostra Costituzione (all’art. 44) accorda a questo settore e che è giustificata dall’interesse pubblico a garantire un’attività imprenditoriale valida e competitiva, anche in vista della protezione del diritto dei lavoratori». Per lo stesso Autore, giova, peraltro, rammentare come «l’agricoltura e l’intensificazione dell’efficienza produttiva delle aziende» occupino, tutt’ora, «un posto importante nella vita comunitaria».

²³ Su tale profilo si sofferma A. GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 38, che pone, particolarmente, in luce come la Corte Costituzionale abbia ritenuto di poter giustificare il metodo catastale sull’assunto che lo stesso prenda in considerazione non una ricchezza “fittizia” ma una ricchezza “figurativa”.

²⁴ In argomento A. PARLATO, *Introduzione generale sull’accertamento e teoria dei metodi*, in A.F. URICCHIO (a cura di), *L’accertamento tributario*, Torino, 2014, p. 20, secondo cui, le risultanze catastali, «provocando l’ammissione oggettivamente qualificata di una realtà giuridica prima non esistente», danno luogo ad un «risultato», una «certezza che non si contrappone ad incertezza ma ad inesistenza, a non rilevazione. Infatti, per la determinazione del reddito dominicale e del reddito agrario valgono esclusivamente le risultanze del catasto dei terreni. Esse hanno, pertanto, un effetto qualificatorio puro, che consiste nella creazione di modi di essere della realtà giuridica, entro la quale i soggetti agiscono: con locuzione breve, di situazioni giuridiche oggettive».

Infatti, oggetto dell'imposizione fondiaria non è il prodotto economico effettivo dell'attività agricola ma «una ricchezza *categorizzata e standardizzata*», ovvero «un adattamento normativo di reddito e il risultato dell'estimo catastale, che l'amministrazione imputa, una volta per tutte e fino a nuove stime, al soggetto che risulta avere un diritto proprietario sull'immobile»²⁵.

Similmente, per i soggetti che esercitano attività di allevamento di animali oltre il limite delle potenzialità del terreno, il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al "valore medio" del reddito agrario riferibile a ciascun animale allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi.

Da ultimo, le attività agricole "per connessione" dirette alla fornitura di servizi determinano i propri redditi applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti nello svolgimento di tali attività, un coefficiente di redditività del 25%²⁶.

²⁵ Cfr. M. INGROSSO, *Il classamento degli immobili e la perequazione tributaria*, in *Dir. e proc. trib.*, 2015, III, p. 458 ss., che pone, anche, in luce come l'opzione legislativa sottesa al sistema catastale comporti, di fatto, la preordinata rinuncia «ad individuare l'effettiva ricchezza prodotta dal singolo immobile e concretamente conseguita dal possessore», limitandosi il catasto «a fissare, come oggetto dell'imposizione o di altri obblighi tributari la *produttività medio-ordinaria* di cui l'immobile medesimo, mediante atti di estimo, è stato giudicato astrattamente e potenzialmente capace». Per lo stesso Autore «questa *produttività normativa* ha le caratteristiche essenzialmente di una rendita, rappresentando la *re-munerazione* di un capitale (immobiliare) stabilmente investito e non il *guadagno* ricavato dal titolare di diritti proprietari per le sue particolari capacità, giacché non ha riguardo alla *persona* o alla *capacità contributiva* di questa».

²⁶ Il novero delle attività produttive di reddito agrario è stato, peraltro, dapprima, ampliato dall'art. 1, co. 423 della L. 23 dicembre 2005, n. 266, per ricomprendere la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché, di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli; e, poi, nuovamente, ristretto dal D.L. 24 aprile 2014, n. 66 e dal D.L. 31 dicembre 2014, n. 192, secondo cui, il reddito imponibile delle attività agricole per connessione deve, comunque, essere determinato applicando il coefficiente di redditività del 25% all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione IVA. Gli stessi profili sono stati, infine, più recentemente, al centro della L. 18 agosto 2015, n. 141, che, nell'ottica di promuovere la multifunzionalità delle imprese agricole, ha incluso tra le attività agricole "per connessione" le attività cc.dd. di "agricoltura sociale". Si tratta, secondo quanto chiarito dall'art. 2 della legge: a) delle attività dirette all'inserimento socio-lavorativo di lavoratori con disabilità e di lavoratori svantaggiati, di persone svantaggiate e di minori in età lavorativa inseriti in progetti di riabilitazione e sostegno sociale; b) delle prestazioni e attività sociali e di servizio per le

Questo regime fiscale, già fortemente improntato a una logica di favore, si è, peraltro, arricchito di ulteriori agevolazioni con riferimento al prossimo triennio.

La Legge di Bilancio 2017, all'art. 1, co. 44, prevede, invero, che, per gli anni d'imposta 2017, 2018 e 2019, non concorreranno alla formazione della base imponibile dell'IRPEF e delle relative addizionali i redditi dominicali e i redditi agrari dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (come individuati dall'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004)²⁷.

Lo stesso "favore" traspare dalla normativa nazionale in materia di imposte indirette. Anche in quest'ambito il legislatore ha, infatti, ritenuto di dover privilegiare l'adozione di criteri di determinazione forfettaria, assumendone la maggiore rispondenza alle peculiarità e alle esigenze di sviluppo del settore che ci occupa.

Più esattamente, in ambito IVA, l'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972 reca un regime speciale per i produttori agricoli, in funzione del quale, per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della Tabella A) allegata al richiamato Decreto, la detrazione dall'imposta dovuta dal soggetto passivo sulle operazioni effettuate e dell'imposta assolta o addebitata dal medesimo soggetto sugli acquisti da lui effettuati nell'esercizio di impresa, arte o professione, è calcolata in maniera forfettaria, in misura pari all'importo risultante dall'applicazione all'ammontare imponibile delle operazioni stesse delle percentuali di compensazione stabilite per gruppi di prodotti con apposito Decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole²⁸.

comunità locali mediante l'utilizzazione delle risorse materiali e immateriali dell'agricoltura per promuovere, accompagnare e realizzare azioni volte allo sviluppo di abilità e di capacità, di inclusione sociale e lavorativa, di ricreazione e di servizi utili per la vita quotidiana; c) delle prestazioni e servizi che affiancano e supportano le terapie mediche, psicologiche e riabilitative finalizzate a migliorare le condizioni di salute e le funzioni sociali, emotive e cognitive dei soggetti interessati anche attraverso l'ausilio di animali allevati e la coltivazione delle piante; d) dei progetti finalizzati all'educazione ambientale e alimentare, alla salvaguardia della biodiversità nonché, alla diffusione della conoscenza del territorio attraverso l'organizzazione di fattorie sociali e didattiche riconosciute a livello regionale, quali iniziative di accoglienza e soggiorno di bambini in età prescolare e di persone in difficoltà sociale, fisica e psichica.

²⁷ La stessa legge prevede: a) l'esonero contributivo per i coltivatori diretti e per gli imprenditori agricoli professionali con età inferiore a quaranta anni, che si iscrivano alla gestione previdenziale INPS tra il 1° gennaio 2017 e il 31 dicembre 2017. (Tale esonero sarà totale per i primi tre anni e poi scenderà al 66% e al 50% rispettivamente per il quarto e il quinto anno); b) l'estensione agli imprenditori agricoli della possibilità di usufruire del super ammortamento sull'acquisto di beni strumentali per l'innovazione e lo sviluppo previsto dal piano *Industria 4.0*; e c) la compensazione IVA sulle carni bovine e suine.

²⁸ Cfr. D.M. 12 maggio 1992, D.M. 30 dicembre 1997 e D.M. 23 dicembre 2005.

I produttori agricoli che nell'anno solare precedente abbiano realizzato o – in caso di inizio di attività – prevedano di realizzare, un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al co. 1 del richiamato art. 34, sono, infine, esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, ferma restando la necessità di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali.

Ancora, in materia di IRAP, la L. 28 dicembre 2015, n. 208 ha esonerato dal pagamento «i soggetti che esercitano un'attività agricola ai sensi dell'articolo 32 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i soggetti di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 227, nonché, le cooperative e i consorzi di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601»²⁹.

La stessa legge ha, inoltre, disposto l'esenzione IMU: a) per i terreni ricadenti nelle aree montane e di collina, secondo i criteri dettati dalla Circolare ministeriale 14 giugno 1993, n. 9³⁰; b) per i terreni posseduti da coltivatori diretti del fondo e Imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola, indipendentemente dall'ubicazione del terreno; c) per i terreni destinati immutabilmente all'agricoltura, alla silvicoltura e all'allevamento di animali, con proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile indipendentemente dalla qualifica professionale del proprietario e dal fatto che il terreno sia o meno effettivamente coltivato per usi agricoli o destinato a pascolo; d) per i terreni ubicati nelle isole minori.

È, dunque, di queste vicende che – pur senza alcuna pretesa di esaustività –

²⁹ Ai nostri fini particolare rilievo assume la considerazione che ad essere interessati dall'esenzione siano tutti coloro che operano in agricoltura e, più in particolare, coloro che esercitano un'attività agricola, ai sensi dell'art. 32 TUIR. A venire in rilievo sono, invero, non solo, i soggetti che per natura dichiarano un reddito agrario (ditte individuali, società semplici e enti non commerciali), ma, anche, quelli che, pur svolgendo un'attività agricola, producono un reddito di impresa in quanto costituite sotto forma di società di persone o di capitali. In precedenza, i produttori agricoli e le società agricole titolari di reddito agrario, con volume d'affari superiore a 7.000 annui ed assoggettati all'imposta, erano destinatari (salva opzione contraria) della specifica disciplina di determinazione del valore della produzione netta di cui all'art. 9 del D.Lgs. n. 446/1997. Tale disposto normativo prevede che la base imponibile dell'imposta sia determinata dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione, in deroga alla regola generale sancita dall'art. 5 dello stesso decreto, secondo cui, quest'ultima è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione.

³⁰ Tale Circolare conteneva l'elenco completo dei Comuni ricadenti in aree montane o di collina che godevano dell'esenzione dall'ICI, ai sensi dell'art. 7, lett. h) del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

si tratterà nelle pagine seguenti, antepo- nendo all'esame analitico della disciplina fiscale dell'attività agricola una breve introduzione "metodologica", in cui si darà conto della natura giuridica, della fisionomia e delle problematiche applicative degli "strumenti" utilizzati dal legislatore domestico per favorire lo sviluppo di un settore la cui "marginalità"³¹ sembra essere messa, prepotentemente, in discussione, sia dalla crescita della dimensione media e del numero degli addetti delle imprese coinvolte; sia dalla "multifunzionalità" alle stesse riferibile, ossia, dalla capacità che queste ultime presentano di produrre beni e servizi, i cui benefici (*rectius*: effetti economici), fuoriescono dalla sfera soggettiva dell'imprenditore per ricadere sull'intera collettività in cui questi operi³².

2. Capacità contributiva, "reddito da cespite" e strumenti paracatastali di determinazione della ricchezza

Il potere impositivo, su cui si fonda l'intero sistema tributario nazionale, incontra un importante limite nella necessità di subordinare il prelievo tributario all'esistenza di un presupposto economicamente rilevante; ovvero a un indice di forza e capacità economica che manifesti in capo al soggetto passivo la possibilità di sostenere un determinato esborso³³.

Invero, l'art. 53, co. 1, Cost. dispone che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva»³⁴.

³¹ Nelle pagine che seguono si avrà modo di verificare come le innumerevoli disposizioni di favore emanate allo scopo di sostenere il settore agricolo – e, particolarmente, quelle di natura fiscale – siano poi state sempre giustificate dalla prassi, dalla giurisprudenza e dalla dottrina proprio in virtù della "marginalità" allo stesso riferibile.

³² Non vi è, infatti, chi non veda come l'attività agricola sia, oggi, in grado, non solo, di offrire cibo e fibre ma, anche, di modificare il paesaggio; di provvedere alla gestione sostenibile dell'ambiente attraverso la conservazione del territorio; nonché, di assicurare la gestione sostenibile delle risorse naturali, la preservazione delle biodiversità e il mantenimento della vitalità socio-economica delle aree rurali. In termini analoghi L. CASINI-G. SCOZZAFAVA, *La multifunzionalità dell'agricoltura nelle zone montane marginali*, Firenze, 2013, p. 11. In argomento si v., anche, G. FABIANI, *L'agricoltura italiana dalla marginalità alla globalizzazione*, in S. PONS-A. ROCCUCCI-F. ROMERO (a cura di), *L'Italia contemporanea dagli anni Ottanta a oggi*, Roma, 2014; P.P. D'ATTORRE-A. DE BERNARDI (a cura di), *Studi sull'agricoltura italiana. Società rurale e modernizzazione*, Milano, 1993.

³³ Cfr. D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Milano, 2014, p. 32.

³⁴ La genesi e il contenuto dell'articolo sono stati puntualmente ricostruiti da F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, IV, p. 771; ID.,

Sebbene tale articolo manchi, volutamente, di formalizzare una nozione compiuta di “capacità contributiva”, nella giurisprudenza costituzionale, quanto nella dottrina prevalente, è andato, progressivamente, consolidandosi il convincimento che lo stesso costituisca «una (...) pietra angolare dell'ordinamento tributario, contenendo l'enunciazione dei due valori di fondo intorno ai quali si svolge e si sviluppa la dialettica normativa fiscale»³⁵.

Ciò in quanto esso, da un lato, vincola il legislatore ordinario a riportare il presupposto oggettivo dei tributi alla concreta idoneità dei singoli³⁶; e, dall'altro, richiede a questi ultimi di contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria attitudine personale³⁷.

Le ragioni del fisco, Bologna, 2007, pp. 97-98; P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, p. 85; F. FORTE, *Causa del potere finanziario e capacità contributiva*, in *Corr. trib.*, 2007, XXIV, p. 1939; F. AMATUCCI, *Principi costituzionali in materia tributaria*, in *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, diretta da F. Visentini, Milano, 2003; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 258; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 13; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 106 ss.; G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 93.

³⁵ P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, V, p. 1087. Conforme Cass., sez. un., sentenza 23 dicembre 2008, n. 30055, secondo cui: «i principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi». Tendono, invece, a sminuire il ruolo assunto dalla nozione di capacità contributiva, negando, particolarmente, l'esistenza di una soglia massima d'imposizione, alcuni Autori che argomentano, addirittura, la possibilità di pervenire alla pratica ablazione dell'intera ricchezza oggetto di tassazione, ove ciò risponda alle esigenze pubblicistiche su cui si fonda l'esercizio della potestà tributaria. Cfr. S. DORIGO, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 41 ss., il quale, in quest'ottica, cita F. GALLO, *Proprietà e imposizione fiscale*, in www.cortecostituzionale.it/informazione/file/Gallo_8.10.2009.pdf.

³⁶ Per A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 75, la necessità di individuare nella capacità contributiva la regola di distribuzione degli oneri tributari fa sì che tale valore si ponga «quale misura dell'intervento normativo e, dunque, come criterio difensivo e protettivo della sfera individuale rispetto al prelievo».

³⁷ Cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., p. 23; ID., *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 10015, secondo cui: «La capacità contributiva, (...), non coincide necessariamente e soltanto con la forza che un fatto porta dentro di sé o, meglio, che convenzionalmente gli viene attribuita come suo elemento intrinseco, secondo un rapporto «interno» tra questo e soggetto passivo. Il fatto può derivare la sua forza anche da elementi estrinseci, che lo qualificano e quantificano dal di fuori. Que-

Anche nella seconda accezione vengono, peraltro, in rilievo aspetti apparentemente antitetici, visto che al dovere di partecipare alle spese dello Stato posto in capo ad ogni cittadino si accompagna (*rectius*: dovrebbe accompagnarsi) la garanzia di essere sottoposto a un carico tributario commisurato alla propria condizione individuale, senza che su tale commisurazione possano incidere ricchezze da altri prodotte³⁸.

Di qui, una duplice conseguenza rappresentata, da un lato, dalla necessità di non considerare tutti gli elementi espressivi di capacità economica come manifestazioni di capacità contributiva e, dall'altro, dall'esigenza di subordinare il perseguimento dell'interesse fiscale dello Stato alla garanzia che ciascun cittadino sia tassato secondo parametri idonei ad esprimere una ricchezza *specificata ed effettiva*³⁹.

sto accade, (...), quando un fatto (privato) produce conseguenze esterne, si ribalta, cioè, sulla collettività in termini di costi pubblici o di benefici: sono questi, allora, a diventare il suo abito economico».

³⁸ Corte cost., sentenza 15 luglio 1976, n. 176. In dottrina cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, p. 45. In ottica analoga L. CARPENTIERI, *op. cit.*, p. 121, secondo cui: «La situazione economica di un soggetto oggi non dipende più solo dai beni proprietari, dall'aver qualcosa che si può vendere, ma anche dall'aver, o dal disporre, di qualcosa che non si può né vendere né comprare e che, proprio per questo, paradossalmente «vale» e «costa»; la rete di relazioni parentali, sociali e amicali è in grado di influire sulla capacità economica di un soggetto quanto e più del possesso di un reddito o di un patrimonio, ma sembrerebbe corretto ritenere che essa non possa costituire un diretto oggetto di tassazione, ma possa casomai determinare una diversa tassazione di altre forme di capacità economica da lui comunque possedute. A parità di reddito o patrimonio, o altro indice di capacità contributiva, lo *status* familiare può giustificare diversificazioni di tassazione». In dottrina si v. anche, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, cit., p. 45; A. GIOVANNINI, *Il diritto Tributario per principi*, cit., p. 24. In termini simili P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 1096, secondo cui «dovrebbe risultare chiaro (...), come la disposizione del 1° comma dell'art. 53 Cost., contenga una norma "bisemantica", destinata, cioè, ad indicare un interesse della comunità alla configurazione efficace ed efficiente del sistema tributario, ai fini della ottimizzazione del gettito fiscale, ed un interesse garantistico in funzione difensiva della sfera individuale. Invero, questa attitudine alla ricostruzione duale della norma costituzionale sta ad indicare non tanto la portata bivalente del principio di capacità contributiva (come sembra avvertire parte della dottrina), quanto, piuttosto, la coesistenza di una dualità assiologica in una stessa regola costituzionale».

³⁹ Cfr. A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, cit. Sull'interesse fiscale si v. E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006; P. BORIA, *Capacità contributiva*, in *Comm. Cost.*, I, a cura di R. Bifulco, Celotto e M. Olivetti, sub art. 53, Torino, 2006, p. 1055; ID., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002. La necessità di tassare una ricchezza effettiva e non fittizia è stata ribadita, anche, dalla Corte Costituzionale, ad esempio, nella sentenza 28 luglio 1976, n. 200.

Tralasciando, per evidenti ragioni di sintesi, la disamina di tutti i profili che connotano il principio che ci occupa, ai nostri fini vale, da subito, soffermarsi sul collegamento che deve, *necessariamente*, sussistere tra *titolarità* della *capacità contributiva* e *soggezione al prelievo*⁴⁰.

Ebbene, in un primo momento, la capacità contributiva è stata intesa quale mera specificazione del principio di ragionevolezza⁴¹; e, in quanto tale, paragonata a una sorta di “scatola vuota” passibile di essere riempita di qualsiasi contenuto⁴².

⁴⁰ In questi termini S. FIORENTINO, *op. ult. cit.*, p. 100, che, pur aderendo esplicitamente, alla teoria dichiarativa, ritiene di dover, parimenti, sottolineare l'esistenza di una stretta correlazione tra capacità contributiva e soggettività passiva tributaria. Per approfondimenti sul tema si v., anche, R. SCHIAVOLIN, *Capacità contributiva. Il collegamento soggettivo*, in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, vol. I, Padova, 1993, p. 273. *Contra* A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione quantitativa e limite qualitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1131 ss., secondo cui, il principio scolpito dall'art. 53 Cost. non crea e non impone «l'esistenza di un legame a fil doppio col diritto di proprietà, inteso come elemento “costitutivo” della persona e della sua attitudine alla contribuzione». In ambito giurisprudenziale, giova segnalare la sentenza 5 giugno 2013, n. 116, con cui la Corte Costituzionale ha ribadito come la Costituzione non imponga «affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)». Per la stessa Corte, il controllo giurisdizionale «in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.», non può, dunque, che essere ricondotto ad un «giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione». Conforme la sentenza 19 maggio 2014, nel cui ambito la stessa Corte ha affermato che: «in materia tributaria, l'art. 53 Cost. è espressione particolare del principio di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. Se la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria, [essa esige comunque] un indefettibile raccordo con la capacità contributiva [...]. Il controllo della Corte in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., non può, quindi, che essere ricondotto ad un giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria (sentenza 111 del 1997; in senso conforme, sentenza n. 116 del 2013 e n. 341 del 2000)».

⁴¹ In argomento, per tutti, G. INGROSSO, *I tributi nella nuova Costituzione italiana*, in *Arch. fin.*, 1950, I, p. 158.; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 74 .

⁴² Invero, nei lavori preparatori dell'Assemblea costituente, la capacità contributiva

Quest'orientamento "svalutativo" – peraltro avvalorato dalla Corte di Cassazione che, nel ribadire il carattere programmatico dell'art. 53 Cost., ne aveva negato l'efficacia diretta⁴³ – è stato, però, soppiantato, dapprima dalla giurisprudenza "creativa" della Corte Costituzionale che, attribuendo portata precettiva alle disposizioni di cui al primo comma dell'articolo ha, «alternativamente, mostrato il fondamento della capacità contributiva nell'esplicitazione di un criterio distributivo dei carichi fiscali riconducibile alla "forza economica", ovvero alla correlazione con la prestazione di servizi pubblici, ovvero ancora alla conservazione delle fonti produttive di ricchezza»⁴⁴; e, poi, dalle tesi "ricostruttive" dalla stessa proposte nell'ottica di riportare la dimensione costituzionale della richiamata nozione al principio di eguaglianza espresso dall'art. 3 Cost.⁴⁵.

era stata considerata alla stregua di un concetto sostanzialmente "para-giuridico", più rilevante sotto il profilo economico che da quello giuridico. In dottrina, *ex multis*, D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, p. 149; e P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 1089 che, in nota 29, rammenta come, nella *Relazione della Commissione economica*, V, *Appendice, Interrogatori*, Roma 1960, p. 13, si attribuisse alla capacità contributiva «prevalentemente un valore di orientamento della futura azione legislativa», imponendosi alla stessa un solo limite rappresentato dalla necessità che «a situazioni uguali corrispondono tributi uguali» che, peraltro, non precludeva al legislatore ordinario di apprezzare e decidere quali fossero rilevanti «per caratterizzare o differenziare le posizioni individuali». In chiave "svalutativa", da ultimo, F. GALLO, *Il diritto e l'economica. Costituzione, cittadini e partecipazione*, in *Contr. e impr.*, 2016, III, p. 616, secondo cui: «l'art. 53, comma 1, Cost. si limita, (...) a collegare il tributo alla manifestazione, da parte del contribuente, di una specifica capacità contributiva socialmente ed economicamente rilevante, senza richiedere esplicitamente che i presupposti di tassazione siano provvisti di attributi patrimoniali suscettibili di scambio sul mercato e senza assumere, perciò, tali attributi quali limiti al potere legislativo di imposizione. I diritti proprietari infatti, pur essendo costituzionalmente garantiti e riconosciuti dagli artt. 42 e 43 Cost., non hanno, per questi stessi articoli, una tutela assoluta e preistituzionale, né sono un attributo necessario e indissolubile della persona. Al pari di altri diritti e valori, essi sono la conseguenza di norme anche fiscali, che li conformano e li «riducono» a fini sociali, di pubblica utilità e di concorso solidaristico alle pubbliche spese».

⁴³ In questa prospettiva Cass., sentenza 25 marzo 1954, n. 844.

⁴⁴ Cfr. P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 1089. In argomento A. GIARDINA, *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Milano, 1961, secondo cui la necessità di riferire alla nozione di capacità contributiva il valore di forza economica dipende, non solo, dalla tradizione dottrina che identifica nella stessa il possesso di una ricchezza tale da consentire prelievo fiscale, ma, anche, dalla necessità di attribuire un significato concreto alla disposizione di cui all'art. 53, co. 1, Cost. Sugli stessi profili F. MAFFEZZONI, *La capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1979, p. 58; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, 2000, p. 80.

⁴⁵ In quest'ottica, Corte cost., sentenza 6 luglio 1970, n. 129, in cui si afferma, espressamente, che a situazioni eguali devono corrispondere regimi impositivi eguali ed a situazioni diverse un trattamento diseguale. In dottrina, F. AMATUCCI, *op. ult. cit.*, p. 32; A.

Più recentemente è, infine, andato consolidandosi un indirizzo che – nel recepire una tendenza da tempo registratasi nella giurisprudenza sovranazionale – mira ad attribuire alla capacità contributiva un significato che trascende dalla situazione economica “formale” del contribuente e/o dalla rilevanza patrimoniale del fatto, per riferirsi, piuttosto, alla capacità che egli dimostri di operare sul mercato, per effetto del dominio dei fattori di produzione mediante attività organizzate⁴⁶.

Quest'ultima concezione se, da un lato, risulta, palesemente, più idonea a cogliere la volatilità e le capacità migratorie riferibili a numerose manifestazioni di ricchezza⁴⁷; dall'altro, apre, anche, la strada a una generalizzata esigenza di rivalutazione del principio di effettività.

La necessità di tassare una potenzialità economica *effettiva* e non meramente

GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, V, p. 10675; ID., *Il re fisco è nudo. Per un sistema equo*, Milano, 2016, *passim*.

⁴⁶ Questa prospettiva risulta accolta, ad esempio, da Corte cost., sentenze 4 maggio 1995, n. 143; 5 febbraio 1996, n. 21, 21 maggio 2001, n. 156; e 25 luglio 2002, n. 395. L'importanza dell'adozione di una prospettiva d'indagine allargata a livello comunitario è stata sempre posta in luce negli scritti di G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra «ragioni del fisco» e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.* 2011, I, p. 519 ss.; ID., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, p. 139; ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana per l'ordinamento giuridico «in cammino» dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 428. In ottica diversa A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 10015, secondo cui, l'art. 53, co. 1, Cost., «non impone il collegamento «tributo-proprietà» o altro diritto reale (usufrutto, uso eccetera), e neppure il collegamento tra tributo e diritto di obbligazione o tributo e diritto personale di godimento (GALLO FRANCO, *Le ragioni del Fisco*, 2012)» Per tale Autore, «nella capacità contributiva possono», invero, «essere ricompresi elementi oggettivi slegati da una situazione giuridica di stampo reale (la proprietà *et similia*), da un diritto personale di godimento (locazione, affitto), o da un diritto soggettivo relativo o di obbligazione (diritto di credito). L'art. 53 richiede altre cose, queste sì indefettibili. Due, in particolare: che quegli elementi abbiano rilievo economico e che siano valutabili economicamente. Se questo è ciò che richiede, è sufficiente, allora, che tra contribuente e presupposto oggettivo del tributo corra un rapporto diretto di “utilità”». In argomento mi si consenta, infine, di rimandare a C. FONTANA, *Diritti fondamentali e “giusta imposizione” nella giurisprudenza delle Corti nazionali e dei Giudici europei*, in M. INGROSSO-S. FIORENTINO (a cura di), *I tributi nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istituti tributari tra Giudice nazionale e Giudice europeo*, Napoli, 2015.

⁴⁷ In quest'ottica A.F. URICCHIO, *Dematerializzazione della ricchezza, globalizzazione e nuovi indici di misurazione della ricchezza: le sfide dell'imposizione all'inizio del nuovo millennio*, in AA.VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario – Studi in Onore di Andrea Amatucci*, vol. III, Sez. III, Napoli, 2011, p. 107; V. UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale, Introduzione*, Padova, 1999, p. 12.

fittizia deve (*rectius*: dovrebbe), invero, vincolare il legislatore ordinario in sede d'identificazione del presupposto e della base imponibile dei tributi, precludendogli, in particolare, il ricorso a mezzi o criteri di determinazione che tendano a colpire entità sostanzialmente inesistenti, in quanto frutto di astrazioni ed elaborazioni forfettarie potenzialmente penalizzanti per i contribuenti⁴⁸.

In questa prospettiva, uno dei maggiori problemi che si presentano all'interprete attiene, quindi, alla necessità di verificare la legittimità delle presunzioni, progressivamente, introdotte nell'ordinamento italiano, allo scopo dichiarato di assicurare certezza, rapidità e semplificazione all'attuazione del prelievo⁴⁹.

Parimenti incerta appare la legittimità dei metodi "forfettari", "sintetici" o "induttivi" di quantificazione della base imponibile e, specialmente, del sistema di determinazione dei redditi fondiari che, incentrandosi su criteri di "media" riferibili alla "massa" e non alla "persona", paiono, *prima facie*, confliggere con il requisito di effettività che dovrebbe connotare la capacità contributiva riferibile al soggetto passivo del tributo⁵⁰.

La dottrina più attenta ha, più volte, posto in luce come tali situazioni risultino solo *apparentemente* simili.

Sia le presunzioni legali, sia le predeterminazioni normative si basano su un *rapporto inferenziale* tra fatto noto (costituito da una determinata situazione base) e fatto ignoto (rappresentato dal singolo componente reddituale, dal complesso dei componenti reddituali, dall'imponibile o dall'imposta che vengono tratti). Entrambe le fattispecie consentono, inoltre, al contribuente di sottrarsi all'onere di motivare e provare la propria posizione giuridica; e al giudice di verificare sia l'eventualità di un'applicazione, sia il grado di attendibilità del nesso inferenziale posto dalla norma⁵¹.

⁴⁸ Cfr. F. AMATUCCI, *op. ult. cit.*, p. 32. In argomento giova ricordare come sia stata la stessa Corte Costituzionale a precisare, nella sentenza n. 45/1964, che per «capacità contributiva s'intende l'idoneità del contribuente a corrispondere la prestazione coattivamente imposta e che tale idoneità deve porsi in relazione, non già con la concreta capacità di ciascun contribuente, ma col presupposto al quale la prestazione stessa è collegata e con gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria». Questa particolare idoneità economica deve, nondimeno, estrinsecarsi in elementi suscettibili di una valutazione e di un controllo effettivi.

⁴⁹ Per approfondimenti E. DE MITA, *Presunzioni fiscali e Costituzione*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno di Rimini, 22-23 febbraio 1985, a cura di A.E. Granelli, Rimini, 1987; G. TINELLI, voce *Presunzioni (diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, XXIV, Roma, 1991; F. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 2008; G. FRANZONI, *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 603.

⁵⁰ In questi termini G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 98. Similmente G. CORASANITI, *op. cit.*, p. 10013.

⁵¹ Cfr. L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 22. Su tali profili si v., anche, F. CORDOPATRI, voce *Pre-*

Tuttavia, mentre nelle prime *l'iter* che conduce dal fatto noto a quello ignoto si fonda sull'osservazione e sulla rappresentazione della realtà, di guisa che la legittimità delle stesse necessità di essere ricercata in riferimento ad un giudizio di conformità con i fatti normalmente rilevabili in base all'*id quod plerumque accidit*⁵²; nelle seconde si tende «a dare una veste a delle statuizioni imperative», il cui fondamento si colloca in una massima dell'esperienza che prescinde (e, talvolta, addirittura, contraddice) il dato effettivo⁵³.

Per gli stessi Autori, questa caratteristica sembra, peraltro, difettare in quegli *strumenti di fonte normativa*, nel cui ambito, il dato effettivo viene sostituito (e talora contraddetto) da un dato prestabilito – o da stabilire in base a criteri prefissati – funzionalmente al conseguimento di interessi ritenuti particolarmente meritevoli di tutela⁵⁴.

In quest'ottica, a venire in rilievo sono sia le forfettizzazioni dei costi e della redditività; sia i criteri di determinazione dell'imponibile che esprimono valori “normali” che – prendendo a riferimento l'attitudine di un certo bene a produrre un reddito e non ciò che il possessore, effettivamente, ne ricavi⁵⁵ –

sunzione (dir. proc. civ), in *Enc. dir.* XXXV, Milano, 1986, p. 288; L. RAMPONI, *La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano*, Torino, 1980, p. 32; G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 99.

⁵² Così A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 100, il quale specifica, anche, come tale giudizio possa, concretamente, riguardare «tanto l'assunzione del normale comportamento dei contribuenti nel compimento di determinate transazioni giuridiche, quanto la valorizzazione degli scopi usualmente perseguiti con determinate condotte negoziali».

⁵³ L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 30. Per una più attenta disamina dei possibili fini extra-fiscali del tributo si v. C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, p. 17; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 1043; A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004, p. 47, secondo cui scopi fiscali e fini extrafiscali non sono, peraltro, mai contrapposti, potendo sempre convivere nel tributo, rapportandosi secondo un equilibrio rispettoso di entrambi. Per tale Autore, sarebbe proprio la capacità contributiva a consentire l'adattamento del fine fiscale a quello extrafiscale realizzando così quella giustizia fiscale che dà compimento al principio di eguaglianza sostanziale; F. FICHERA, *Fiscalità ed extra-fiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, p. 486; M. INGROSSO, *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli, 1977, p. 126, secondo cui l'extrafiscalità può appartenere o meno alla classe tributo ma non modifica gli altri suoi caratteri in quanto proprietà esterna ed ancillare; S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972, p. 258, secondo cui, «la differenza tra imposte con fini fiscali ed extrafiscali è puramente di grado e di intenzione: talvolta lo scopo fiscale è diretto e preminente, altre volte lo scopo fiscale è secondario o, quanto meno, gli altri effetti sono perseguiti direttamente e intenzionalmente».

⁵⁴ L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 25.

⁵⁵ Corte cost., sentenza 12 luglio 1965, n. 16.

risultano, generalmente, sottostimati rispetto alla “realtà” economica allo stesso riferibile⁵⁶.

Pur senza alcuna pretesa di esaustività nella disamina dei precetti invocati e nella conseguente consapevolezza della «perfettibilità» del lavoro condotto, in termini d'inquadramento giuridico delle categorie tributarie esaminate, è, dunque, di questi ultimi che si cercherà di dar conto nelle pagine seguenti, non solo, per ricercarne la giustificazione offerta in sede normativa ma, anche, per verificarne la legittimità, alla luce di quell'autorevole orientamento dottrinale secondo cui, il principio di effettività, a stretto rigore, dovrebbe determinare «l'espulsione dei meccanismi “forfettizzati” di misurazione del presupposto, compreso quello determinato catastalmente, fin dalla fase procedimentale della dichiarazione del contribuente»⁵⁷.

⁵⁶ In quest'ottica L.R. CORRADO, *Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili. Alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, III, p. 10625, secondo cui, sebbene il catasto debba, teoricamente, «recare una plausibile presunzione di quel che sia il reddito effettivo dell'immobile», mantenendo un collegamento con esso nel tempo in virtù degli aggiornamenti periodici, «con riguardo alla rendita catastale, non si parla di reddito presunto bensì di reddito “medio-ordinario” (...) per significare che, in realtà, il catasto, diversamente dagli altri sistemi presuntivi, non consente la prova contraria del reddito effettivo, ma si accontenta di calcolare tendenzialmente quale sia il reddito medio-ordinario, di quel terreno o quell'immobile». È, dunque, nell'ambito di questa nozione, che «si annida lo spunto, lo spazio, per un sistema di tassazione che si discosta poi completamente dalla stessa esistenza di un reddito come avviene ad esempio per gli immobili non locati o a disposizione del proprietario. Il concetto di reddito medio-ordinario, infatti, suggerisce l'idea della tassazione di una produttività del bene che si può allontanare e prescindere anche completamente dalla stessa effettiva produzione di un reddito». In termini analoghi, S. PANSIERI, *Redditi fondiari*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012, p. 149, secondo cui, il fatto che la determinazione del reddito dell'immobile avvenga «con il metodo del catasto, ossia applicando automaticamente alla concrete “particelle” che compongono terreni e fabbricati le tariffe d'estimo formate secondo le norme della legge catastale per ciascuna qualità e classe di terreno e per ciascuna categoria e classe di unità immobiliare urbana» rende, immediatamente, evidente come la stessa prescinda «totalmente da ogni previo accertamento fattuale specifico per l'appuramento del “reddito-frutto” riconducibile a ciascun fondo rustico e a ciascuna unità immobiliare urbana». Per quest'Autrice, «può così accadere per avventura che nessun reddito-frutto sia stato prodotto e che la tassazione abbia luogo egualmente. Questo scollamento tra rendite catastali di fondi rustici e unità immobiliari urbane, da un lato, e reddito effettivamente prodotto dal cespite, dall'altro, è nella logica del catasto che impone di ignorare le variazioni di reddito dipendenti da circostanze transitorie e consente di tener conto delle variazioni di reddito in casi eccezionali e con forti limitazioni quantitative».

⁵⁷ A. GIOVANNINI, *op. ult. cit.*, p. 38. La necessità di assicurare maggiori livelli di certezza alle disposizioni di natura tributaria è stata avvalorata, anche, da G. FRANSONI, *La legge tributaria è problematica per tutti*, in *Riv. dir. trib.*, suppl. on line 30 agosto 2016 (in