

La «Patrimoniale»: un ruolo sussidiario al di là degli slogan

di Mario Cermignani,

Di fronte alle disuguaglianze e al disagio sociale si invoca spesso da più parti «una patrimoniale», come fosse una miracolistica panacea per «togliere ai ricchi e dare ai poveri». Invece si tratta di una «soluzione di ripiego» rispetto a oggettive difficoltà o incapacità di determinare la ricchezza reddituale. In buona misura la patrimoniale costituisce un riequilibrio a fronte della mancata tassazione, per periodi lunghissimi, di redditi di fonte patrimoniale, soprattutto di natura straordinaria, come plusvalenze su immobili e su aziende. L'accumulo di patrimoni «saltando» la tassazione reddituale giustifica una manovra di tassazione patrimoniale «a regime» o finirebbe per costituire un aggravio per patrimoni formati con redditi soggetti a tassazione? Basta questo per capire l'inconveniente di equiparare, a parità di patrimonio, chi ha guadagnato (e sarebbe ben contento di dividere col Fisco il proprio arricchimento) e chi ha perduto.

■ Capacità contributiva e tassazione progressiva ordinaria sui «grandi patrimoni»

Mario Cermignani

La questione dell'imposizione fiscale e del giusto/corretto adempimento soggettivo dell'obbligazione tributaria riguarda direttamente la perequazione tributaria tra tutti i componenti di un gruppo sociale organizzato.

Per quanto concerne l'Italia, in presenza di un sistema tributario di fatto fortemente squilibrato a danno della ricchezza determinabile attraverso le organizzazioni aziendali, in buona parte di lavoro dipendente, a fronte (anche) di un'evasione fiscale di notevoli dimensioni, si parla spesso della necessità di istituire un'imposta patrimoniale sulle grandi ricchezze immobiliari e/o finanziarie (possedute da persone fisiche, da società o enti dotati o meno di personalità giuridica).

La tassazione patrimoniale sarebbe compatibile col principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 Cost., proprio in quanto verrebbe a collegarsi ad un presupposto strutturale (il patrimonio soggettivo riconducibile, come detto, sia alle persone fisiche che alle aziende o comunque ad enti societari e non) espressivo di ricchezza e, dunque, di «forza economica», secondo un nesso logico e necessario. Non sono questi gli ostacoli alla legittimità/possibilità (o me-

glio, alla attuale stringente necessità), nell'ordinamento tributario generale, di una tassazione patrimoniale «ordinaria» accanto a quella sul reddito. Tutte le definizioni di reddito imponibile, ricostruite dalla dottrina sulla base dell'esame delle varie norme positive che si sono stratificate nel corso del tempo, si collegano al concetto economico-giuridico di patrimonio e, in sostanza, concordano nel ritenere che il reddito assunto ad oggetto dell'imposta relativa consiste in un incremento (o «accrescimento») del patrimonio, imputabile ad un determinato soggetto con riferimento ad un intervallo temporale definito, e concepibile solo in termini di «valore» economico (dunque, misurabile in denaro, equivalente monetario del valore) (1).

Mario Cermignani - Dottore di ricerca in Diritto europeo e comparato dell'impresa e del mercato - Diritto Tributario - Università di Chieti-Pescara

Nota:

(1) V. per tutti G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 2005, 4; *amplius*, Id., *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966; per Giannini, il reddito è l'aumento di valore, concretamente determinabile in denaro, che si verifica nel patrimonio di una persona: inoltre, non solo doveva (segue)

Tale «accrescimento» implica quindi una «quantità di valore» ulteriore (reddito) che si aggiunge al patrimonio originario (cioè all'insieme «statico» dei diritti proprietari e di credito), posseduto dal soggetto all'inizio del periodo di riferimento dell'imposta, incrementandolo (2).

E' stato rilevato che, specularmente, il patrimonio è costituito dall'accumulazione/stratificazione/concentrazione di redditi nel corso del tempo: con gli anni infatti i redditi, dichiarati e regolarmente tassati, fiscalmente irrilevanti o (molto spesso) occultati al Fisco e dunque evasi, si patrimonializzano, si stratificano e vanno a costituire una grandezza economica «che passa di mano ormai lontano dalle ricostruzioni del Fisco» (3).

«L'unico patrimonio ulteriore è quello costituito dal valore delle aziende, cioè il valore delle aziende nel patrimonio dei rispettivi titolari» (4): esso è valore accumulato, per effetto del processo lavorativo-produttivo, sotto forma di «capitale» costituito da mezzi di produzione e plusvalori latenti, come avviamento ed utili portati a riserva e patrimonializzati. Si tratta quindi «di chiedersi in quale misura tassare "come persone" anche i proprietari delle aziende, utilizzando come parametro la quota parte del relativo valore» (5), ma anche in quale misura (più o meno progressiva) tassare le aziende stesse (come persone giuridiche societarie) con riferimento all'entità del loro patrimonio netto contabile (6).

Il reddito, come fenomeno economico-sociale «naturale», costituito da «accrescimenti di valore dei beni capitali», non può mai essere frutto «diretto, necessario ed esclusivo» di una sola causa, scaturendo piuttosto da un complesso di fattori concorrenti, anche tra loro apparentemente indipendenti (7) (che in realtà si intersecano ed influenzano reciprocamente in modo «dialettico»).

La molteplicità di cause può però ricondursi, in sintesi, a quella che rappresenta l'unica (ed ultima) base materiale (o fonte produttiva) di tutte le categorie reddituali previste dalla normativa tributaria (8); tale base è costituita dal processo economico generale/unitario di circolazione-valORIZZAZIONE del capitale, incardinato sul centrale meccanismo della produzione di «valore» e di «plusvalore» (cioè di valore «aggiuntivo» riferi-

bile al «plusprodotto» generato dal «lavoro collettivo» o «lavoro complessivo sociale» organizzato soprattutto nelle strutture produttive aziendali di dimensioni medio-grandi) e della sua continua trasformazione-accumulazione (attraverso la fase «distributiva») in capitale costante cioè, in definitiva, in «patrimonio», posseduto e controllato dalla classe dei «proprietari» e costituito essenzialmente da immobili, attività finanziarie/monetarie e «aziende» (capitale «produttivo» in senso stretto), tutti elementi patrimoniali suscettibili di produrre redditi (9).

Nel descritto processo economico-sociale, innestato sul rapporto capitale-lavoro (e considerato nella particolare fase della distribuzione individuale del valore complessivo generato dal sistema), può quindi essere individuata, in ogni caso, la fonte produttiva «generale» non solo del reddito imputabile, mediante una relazione di «pos-

Note:

(segue nota 1)

trattarsi di ricchezza nuova (ovvero, più esattamente, di un aumento di valore del patrimonio), ma tale incremento economico doveva essere effettivo, determinabile in denaro e derivante dall'impiego di capitale e lavoro, ciascuno da solo, o congiunti insieme (A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956, pag. 324 ss.). Anche per L.V. Berliri, esso è dato dall'acquisizione al patrimonio del reddituario di una «ricchezza novella misurabile in denaro».

(2) G. Falsitta, *Manuale*, cit., pagg. 4-5.

(3) R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, cit., pag. 270, il quale nota con precisione che «La ricchezza si produce nelle imprese, negli affari, e poi si rifugia nel mattone, negli immobili o in altri affari (...): il precedente profitto d'impresa si trasforma in rendita fondiaria o finanziaria, in speculazione immobiliare, in affare occasionale».

(4) R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, cit., pag. 270.

(5) R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, cit., pagg. 270-271.

(6) Pur considerando che tassare eccessivamente il patrimonio delle aziende può essere «controproducente rispetto alla loro esigenza di capitalizzazione, alla facilità di tassarne i redditi ed all'esigenza di renderle più grandi e più rigide», come rileva R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, cit., pag. 270.

(7) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 13.

(8) Cioè del reddito d'impresa (vale a dire del profitto) e di capitale (interesse), così come del reddito di lavoro dipendente (salario), di lavoro «autonomo» nonché dei redditi fondiari e di quelli confluenti nella nozione residuale di «redditi diversi».

(9) R. Lupi, «Minipatrimoniali di seconda scelta», in *Dialoghi Tributarî* n. 6/2012, pag. 584. Per un approfondimento dell'analisi economica, cfr. K. Marx, *Introduzione alla critica dell'economia politica*, 1857; Id., *Per la critica dell'economia politica*, 1859; Id., *Lineamenti fondamentali di critica dell'economia politica*, 1857; Id., *Il Capitale. Libro primo*, 1867, ed. it., Roma, 1974.

«sesso» (e dunque attraverso un rapporto di «distribuzione» tra profitti, interessi, rendite e salari), ai singoli soggetti (direttamente o indirettamente) coinvolti, ma anche del patrimonio/capitale ripartito/distribuito ed accumulato (in modo ineguale) tra soggetti (la minoranza sociale) che ne hanno la «proprietà» e soggetti (maggioranza sociale) che ne sono privi (del tutto o quasi).

E' questa ripartizione (o distribuzione) che viene «normativamente» considerata come indice di capacità contributiva reddituale e patrimoniale ai fini del concorso alle spese pubblico-collettive.

Le sperequazioni nella distribuzione dei redditi

Risulta evidente da oggettivi ed attendibili dati statistici (10) quanto segue: il lavoro produce valore e reddito complessivo sociale, mentre, nella fase distributiva, si appropria di una quota assolutamente minore di tale reddito; i possessori/proprietari «parassitari» di capitale (quelli cioè che si limitano a «possedere» il proprio patrimonio senza esercitare più alcuna funzione «lavorativa» di tipo organizzativo-imprenditoriale) non svolgono alcun ruolo attivo nella produzione generale, ma si appropriano della quota maggioritaria del valore prodotto dal sistema sociale e la accumulano centralizzandola sotto forma di patrimonio.

Le classi sociali (minoritarie numericamente) che detengono il capitale in tutte le sue forme ed articolazioni (dunque possiedono i mezzi patrimoniali più ingenti e la forza economica più rilevante), da un lato, si appropriano, sotto la forma reddituale di profitti, interessi, rendite e plusvalenze finanziarie-immobiliari, dell'intera quota di maggior valore sociale (prodotto dal lavoro collettivo organizzato nelle aziende a struttura medio-grande); dall'altro, esse sfruttano un'ulteriore forma di redistribuzione regressiva del reddito a loro vantaggio, determinata sia dai meccanismi «fisiologici» del sistema tributario (minore tassazione, o addirittura completa detassazione, prevista dall'ordinamento per i profitti societari, per le rendite finanziarie, per le plusvalenze ed i redditi di capitale in genere, nonché per i grandi patrimoni), sia, come è ovvio, da fenomeni patologici ed ipertrofici, come eva-

sione ed elusione fiscale, naturalmente presenti ed in qualche modo «tollerati» dal sistema complessivo (11).

Le classi lavoratrici (maggioritarie nella società), al contrario, sono gravate, sul loro reddito di lavoro dipendente (ed assimilato), ossia sulla quota di prodotto sociale che gli viene attribuita, di un eccessivo e sperequato carico fiscale, per cui esse concorrono alle spese pubbliche, per una quota di ben oltre l'80% del gettito complessivo dell'IRPEF.

Ciò genera un'enorme distorsione sul piano della giustizia distributiva, con un consistente e costante trasferimento unidirezionale di reddito e risorse: dal salario delle classi e degli strati sociali del lavoro subordinato e parasubordinato (attivo e quiescente), al profitto ed alla rendita parassitaria delle classi «proprietarie».

I risultati di uno studio sulla concentrazione della ricchezza (reddito accumulato e patrimonializzato) confermano ampiamente questa tendenza: il 10% delle famiglie più ricche detiene quasi il 50% della ricchezza nazionale e dunque del reddito/patrimonio complessivo, mentre il 50% della popolazione (la metà più povera) ne detiene meno del 10% (12).

Sulla base di tali considerazioni, l'imposizione patrimoniale e la sua stretta compatibilità con l'ordinamento costituzionale assumono ancora maggiore importanza se si valuta correttamente la precipua funzione del tributo come effettivo strumento di riparto delle spese pubbliche con riferimento ad un criterio che, oltre ad essere espressivo di capacità economica, introduca una razionale distinzione di ripartizione del carico tributario in rapporto a tutti gli altri valori o principi emergenti dal quadro costituzionale (13).

Nel descritto quadro complessivo, si potrebbe

Note:

(10) Banca d'Italia, «Rapporto sulla stabilità finanziaria», Dicembre 2010.

(11) Sulla determinazione della ricchezza attraverso le organizzazioni aziendali ed il fenomeno sociale dell'evasione fiscale, cfr. le argomentazioni di R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, cit.

(12) CGIL – Dipartimento delle politiche economiche, «Un'imposta sulle grandi ricchezze come imposta per il futuro», 25 marzo 2011.

(13) A. Fedele, *La funzione fiscale*, cit., 22; A. Fantozzi, *Diritto tributario*, cit., pag. 45.

inserire con piena coerenza una norma che introducesse in via ordinaria/generalizzata un'imposizione patrimoniale che aumenti in modo più che proporzionale in rapporto all'incremento di valore della base imponibile, proprio al fine di ristabilire un minimo di equità sociale, bilanciando ed indirettamente contrastando, nel contempo, fenomeni evasivi ed elusivi sul piano reddituale, lesivi dei principi di equità/giustizia sostanziale e gravemente distorsivi sul piano della redistribuzione progressiva dei redditi tra classi e strati sociali.

In conclusione, proprio il necessario collegamento della capacità contributiva con gli altri principi dell'ordinamento e la possibilità che il tributo abbia funzioni non meramente neutrali di riparto dei carichi pubblici ma anche di «giustizia distributiva» (e, dunque, di intervento pubblico redistributivo nei meccanismi economici) in rapporto alla realizzazione di fatto dei doveri di solidarietà sociale e di uguaglianza sostanziale, giustificano un'imposta patrimoniale ordinaria (posto che mediamente il capitale/patrimonio si conserva, si rigenera e si accumula nel tempo per effetto del processo economico complessivo) e progressiva (modulando eventualmente l'intensità della progressività) sulle grandi ricchezze, per ridurre significativamente l'onere tributario sul lavoro ed arrestare o invertire, almeno parzialmente, l'attuale pesante e regressivo spostamento di reddito dal salario ai profitti ed alle rendite.

Le interessanti riflessioni sviluppate su *Dialoghi* (14) evidenziano che, in Italia, la «gran parte del gettito dell'imposta sul reddito deriva dagli strati sociali più abbienti, anche perché è in tali strati che i redditi si concentrano» (assumendo necessariamente, in misura rilevante, anche forma patrimoniale) «con relativo impoverimento di tutti gli altri», con la naturale conseguenza tendenziale che «il peso dell'imposta progressiva sul reddito, architrave di tutti i moderni sistemi tributari, si sia anch'esso "progressivamente" spostato sui contribuenti più benestanti» (15).

Una situazione completamente diversa si ha con riferimento alla «tassazione dei patrimoni, giacché in questo caso all'elevata concentrazione non sembra accompagnarsi anche un'elevata tassazione a carico dei maggiori possidenti» (16).

Poste queste chiare premesse, ai rilevati «problemi di liquidità del presupposto» di un'imposta patrimoniale (che deve sempre e comunque essere pagata con i redditi) (17), si potrebbe conseguentemente obiettare che chi possiede/gestisce medio-grandi patrimoni, generalmente accumulati nel tempo attraverso ingenti (e spesso non tassate) entrate reddituali pregresse, non ha grossi problemi di liquidità, dato che spesso i patrimoni di notevoli dimensioni sono (o possono essere) anche «efficientemente» diversificati ed articolati sia sotto la forma immobiliare che mobiliare/finanziaria (con eventuale parziale o totale trasformazione dalla prima alla seconda) (18).

I patrimoni costituiti da aziende

La tassazione dei cd. «patrimoni produttivi, investiti in azioni, quote e partecipazioni societarie, in cui il "valore" del patrimonio individuale è investito negli avviamenti societari e nelle aziende sottostanti» (19), pone problemi quasi ideologici. Sotto un certo profilo le organizzazioni aziendali, benché di proprietà privata, hanno una intrinseca «funzione sociale» di prememente interesse collettivo; esse sono cioè una sorta di beni comuni/collettivi, per la natura stessa dell'azienda come organizzazione pluripersonale, recentemente utilizzata da Lupi (20); è una natura essenzialmente «sociale», in quanto derivante dal lavoro collettivo accumulato ed in quanto attivata dalla necessaria azione lavorativa combinata di una pluralità di soggetti. Inoltre l'appropriazione individuale, da parte del proprietario o titolare (sotto forma di profitti prima

Note:

(14) D. Stevanato, «L'imposta progressiva sul reddito al tempo della crisi: un tributo per pochi votato da tutti?», in *Dialoghi Tributarî* n. 6/2014, pag. 562.

(15) D. Stevanato, «L'imposta progressiva sul reddito al tempo della crisi: un tributo per pochi votato da tutti?», cit., loc. cit., pag. 562.

(16) D. Stevanato, op. loc. cit., pag. 562.

(17) D. Stevanato, op. loc. cit., pag. 562.

(18) Oltre a costituire un solido elemento di garanzia per l'accesso al credito.

(19) D. Stevanato, op. loc. cit., pag. 562.

(20) R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, liberamente scaricabile in <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/154806-Diritto-Tributario>, par. 3.1.

e patrimonio poi), di gran parte del valore complessivo generato da tale funzione (in virtù del controllo giuridico privato dello stesso capitale aziendale) giustifica razionalmente un intervento redistributivo in favore della collettività attuato attraverso forme di tassazione progressiva di questo capitale/patrimonio (ciò, in alcuni casi, legittima anche il suo trasferimento alla proprietà pubblico-collettiva ex art. 43 Cost., proprio in ragione della rimarcata «funzione sociale» e rilevanza generale).

In proposito occorre infatti tenere sempre presente che «l'azienda nella sostanza è un "bene comune", di cui gli imprenditori sono i gestori» (21) e come tale può e deve essere funzionalizzata ai bisogni ed agli interessi sociali/collettivi (anche e soprattutto mediante lo strumento giuridico-tributario).

Si parla di un'eventuale tassazione progressiva di patrimoni medio-grandi, nettamente superiori al valore del «minimo vitale», rappresentato in questo settore dal valore della prima abitazione, che, in relazione alla sua destinazione al soddisfacimento del fondamentale bisogno abitativo, sarebbe, entro certi limiti, comunque esentata; le difficoltà sopra accennate «non dovrebbero portare a rinunciare ad imposizioni sulle ricchezze e sui patrimoni posseduti dagli individui», cercando i modi e le forme «di guardare in modo integrato ai redditi ed ai patrimoni, graduando la tassazione di questi ultimi (...) in funzione di parametri quali, tra l'altro, la fruttuosità o meno del bene, i suoi scaglioni di valore, i redditi dichiarati dall'individuo, la sua situazione patrimoniale complessiva» (22) monitorata nella dichiarazione fiscale in macroclassi (capitale finanziario, patrimonio immobiliare, quote di partecipazione societaria).

Redistribuzione, uguaglianza sostanziale e progressività dell'imposizione tributaria

Gli argomenti trattati, come si vede, investono direttamente il problema della definizione dei concetti di «giustizia distributiva» e di «uguaglianza sostanziale», nel senso di obiettivi realizzabili attraverso un complesso di regole giuridiche (ovvero prescrittive, doverose e potenzialmente coercitive) di tipo generale ed astratto (regole comportamentali di coesistenza sociale

tendenzialmente razionali/universali, cioè ugualmente valide per tutti in modo reciproco e corrispettivo) (23), aventi ad oggetto l'equa, imparziale ed uguale distribuzione dei beni e del prodotto sociale tra i consociati.

Su un piano generale potrebbe richiamarsi la nozione di «giustizia distributiva equa» elaborata da Rawls nel suo saggio *Una teoria della giustizia*, 1971, in cui si afferma in sintesi che il principio cardine di un'organizzazione sociale costruita e gestita secondo criteri equi è quello secondo cui le disuguaglianze relative «immeritate» (naturali e sociali) tra i membri della società sono giustificate razionalmente solo se comportano un beneficio, in termini assoluti, anche per i «meno avvantaggiati» (24).

Il concetto di giustizia distributiva si fonda cioè sull'idea che tutti i beni sociali essenziali (o comunque principali) devono essere ripartiti in modo uguale tra i membri di una collettività organizzata e che una distribuzione sostanzialmente «uguale» può esservi solo se avvantaggia i meno avvantaggiati (trasformandosi dunque in redistribuzione tendenzialmente egualitaria dei beni e della ricchezza sociale).

Citando sempre Rawls, può, in astratto, sostenersi che un assetto distributivo è giusto quando è equo, ossia quando offre uguali opportunità a tutti i membri di una collettività organizzata o, se tale uguaglianza di opportunità di fatto non

Note:

(21) R. Lupi, «Posizioni relative nella distinzione del reddito e progressività», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2014, pag. 565.

(22) D. Stevanato, «L'imposizione locale sugli immobili tra "beneficio" e "capacità economica"», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2012, pag. 586.

(23) Rispettose quindi anche del principio di «uguaglianza formale», in base al quale è necessario trattare in modo uguale i casi uguali ed in modo disuguale i casi disuguali.

(24) Ogni persona dovrebbe avere un uguale diritto alla più estesa libertà fondamentale, compatibilmente con una simile libertà per gli altri, mentre le ineguaglianze economiche e sociali sono ammissibili soltanto se necessarie per il beneficio dei meno avvantaggiati (cd. principio di differenza). Nell'ipotesi rawlsiana emerge un tentativo di sintesi razionale tra «libertà» ed «uguaglianza», basato, da un lato, sull'idea che la libertà fondamentale di ciascuna persona possa essere diminuita soltanto se ciò comporta un correlativo aumento della libertà di tutti, e, dall'altro, su una concezione della giustizia incentrata sulla distribuzione «egualitaria» dei beni sociali principali; una distribuzione che quindi avvantaggi i più svantaggiati.

sussiste, vi siano regole che prevedano l'assegnazione di risorse in favore di gruppi (o singoli) oggettivamente più svantaggiati. In altri termini, le disuguaglianze sono ammesse soltanto se risultano necessarie per arrecare vantaggio a tutti i componenti della società ed in particolare ai più svantaggiati, secondo il principio solidaristico di «riparazione» degli svantaggi naturali e sociali dei gruppi meno favoriti.

La proprietà infatti non rappresenta un «diritto naturale» intangibile e preesistente all'intervento statale, essendo piuttosto il frutto di un riconoscimento da parte dell'ordinamento giuridico della collettività politicamente organizzata: se dunque lo Stato ha una innegabile funzione sociale diretta al miglioramento (attraverso i meccanismi della finanza pubblica e dell'attività redistributiva della ricchezza prodotta) della situazione dei consociati economicamente più deboli e se, per fare questo, esso non può che utilizzare (in senso progressivo) la leva tributaria, la misura quantitativa della proprietà (su beni mobili e/o immobili) riferibile ai vari soggetti deve costituire un «indice di differenziazione su cui lo Stato può intervenire» (25) con la tassazione (ed a fini di riequilibrio delle disuguaglianze economico-sociali), nel limite dei criteri di ragionevolezza dell'imposizione stessa. Sono cioè evidenti le correlazioni tra il principio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione tributaria, ed i più ampi principi (doveri) di solidarietà (art. 2 Cost.) e di uguaglianza sostanziale, nel senso di rimozione/riduzione effettiva dei fattori di iniquità di ordine economico-sociale tra soggetti e classi (art. 3 Cost.). L'art. 53 Cost. offre un riferimento normativo alla necessità che tutti partecipino alle spese pubbliche in relazione alla «loro capacità contributiva», indipendentemente dai benefici che ne ritraggono in termini di servizi pubblici; è il principio «del sacrificio» cui si collega la progressività del sistema fiscale; l'obiettivo è coprire una spesa pubblica universale avente un marcato indirizzo sociale (26).

E' stato peraltro correttamente notato che il «patrimonio, inteso come ricchezza nel suo aspetto statico» (beni immobili, beni mobili, investimenti finanziari e risparmio in forma monetaria) «sfugge alla tassazione attraverso le aziende, che proprio in quanto organizzazioni, riescono ad in-

dividuare la ricchezza nel suo aspetto dinamico», cioè nel circuito «acquisizione di consumi-erogazione di redditi» (27): «per questo la tassazione patrimoniale "attraverso le aziende" è complessa, e non può essere generalizzata» (28), ma ciò non può escludere (e non esclude) la possibilità di assoggettare ad imposizione, per il tramite di banche ed intermediari finanziari, alcuni rilevanti elementi patrimoniali «tracciabili» mediante le stesse aziende creditizie-finanziarie, come i «conti deposito titoli» ed i «conti correnti» (29). Dal delineato quadro complessivo emerge che la tassazione patrimoniale può e deve avere una funzione complementare rispetto alla tassazione sul reddito, in ragione della concreta attuazione del generale principio di giustizia (re)distributiva e delle sue particolari specificazioni costituite dai principi di capacità contributiva e progressività dell'imposizione tributaria; contestualmente e sul piano operativo, deve tenersi in considerazione che «man mano che si perde il controllo dei redditi, soprattutto quelli non determinabili attraverso le aziende, il patrimonio emerge come soluzione di ripiego» (30) e che l'imposta sul patrimonio deve essere gestita in primo luogo dal potere amministrativo tributario ossia che la tassazione patrimoniale deve innanzitutto essere realizzata, anche in modo valutativo, dagli Uffici tributari, con l'eventuale «contributo collaterale» delle altre organizzazioni sociali (aziende) (31).

In definitiva, si può affermare che la giustificazione ordinaria del tributo patrimoniale risulta evidente nel caso (normale) di «cespiti produttivi di redditi, presenti o prospettici» (32): è una giu-

Note:

(25) G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2014, pag. 56.

(26) Mi riferisco a servizi sanitari, istruzione, trasporto pubblico, alloggi residenziali pubblici, assistenza sociale generale, servizi di pubblica utilità - fornitura di acqua, energia elettrica e gas, ecc. - cioè servizi e beni pubblici offerti al di fuori delle logiche di mercato incentrate sul profitto privato e costituenti pertanto «reddito indiretto» per gli strati sociali economicamente più svantaggiati.

(27) R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, Roma, 2014, pag. 269.

(28) R. Lupi, *Compendio*, cit., pag. 269.

(29) R. Lupi, *Compendio*, cit., pag. 269.

(30) R. Lupi, *Compendio*, cit., pag. 270.

(31) R. Lupi, *Compendio*, cit., pag. 270.

(32) R. Lupi, *Compendio*, cit., pag. 271.

stificazione più che ragionevole, considerato che il capitale è, in generale, fattore oggettivamente e potenzialmente «fruttifero» (cioè generatore di reddito) in virtù dei meccanismi complessivi del processo economico di circolazione/accumulazione, che ne determinano tendenzialmente l'incremento di valore nel tempo (a prescindere dall'effettivo svolgimento di un'attività di impresa o di lavoro da parte del singolo soggetto che ne detiene una quota particolare); è il caso degli immobili produttivi di «rendita» (redditi immo-

biliari: canoni di locazione e plusvalenze immobiliari) e che rappresentano i beni materiali meno soggetti a deperimento fisico o perdita di valore (ed anzi normalmente oggetto di fenomeni di costante rivalutazione); ma è sicuramente anche il caso delle aziende (cioè del complesso dei «beni produttivi» funzionali all'esercizio di un'impresa tendenzialmente generatrice di profitti o utili), delle partecipazioni societarie (potenzialmente produttive di dividendi e plusvalenze finanziarie) e dei crediti (produttivi di interessi).
