

Bundesverfassungsgericht (*Tribunale Costituzionale Federale*)*

Massime

Publicato: 3 ottobre 2023

1. Con l'ausilio del diritto tributario gli scopi extrafiscali di promozione e di pianificazione sono appropriati solo quando danno luogo a motivi giustificati per esenzioni o sgravi fiscali o lo scopo di promozione o di pianificazione perseguito viene, in ogni caso, sostenuto da una evidente decisione legislativa.
2. La decisione legislativa relativa a scopi di promozione o di pianificazione deve essere sufficientemente definita. Elenchi di scopi esposti soltanto vagamente nei precedenti legislativi non sono sufficienti, presi di per sé, per giustificare deroghe di una tassazione adeguata alla prestazione.

– 2 BvL 1/13

IN NOME DEL POPOLO

Nel procedimento sul controllo di costituzionalità

se il §32 a.1.2 n. 5 della legge sull'imposta sul reddito, in collegato disposto col § 32 c della legge sull'imposta sul reddito – nel testo della legge di riforma fiscale 2007 e della legge sull'anno d'imposta 2007 – sia compatibile con l'art. 3.1 della Legge Fondamentale, quando il legislatore, contemporaneamente all'introduzione di una aliquota massima d'imposta dal 42% al 45% (§ 32 a.1.2 n.5 legge sull'imposta sul reddito, ha introdotto un limitato contenimento di aliquota (ammontare deducibile secondo il § 32 c legge imposta sul reddito) dei redditi nel senso del § 2.1 n. da 1 a 3 della legge di imposta sul reddito.

– ordinanza di sospensione e di rinvio pregiudiziale del tribunale finanziario di Düsseldorf del 14 dicembre 2012 – K 2309/09 E –

Il Tribunale costituzionale Federale – secondo Senato – con la partecipazione delle giudicesse e dei giudici

Vicepresidentessa König
Huber
Hermanns
Müller

* Traduzione di Enrico Altieri

Kessal-Wulf
Maidowski
Langenfeld
Wallrabenstein

ha deciso l'8 dicembre 2021:

1. Il §32c della legge sull'imposta sul reddito nel testo dell'anno 2007 del 19 luglio 2006 (G.U. legislativa Ia parte, pag. 1652) e il § 32b .2 e 3 della legge sull'imposta sul reddito nel testo della legge dell'anno d'imposta 2007 del 13 dicembre 2006, in collegato disposto col § 32 a.1.2 n.5 della legge sull'imposta sul reddito del 2007 del 19 luglio 2006 (G.U. legislativa, I pag. 1652) e nel testo della legge sulla riforma della tassazione delle imprese 2008 del 14 agosto 2007 (G.U. legislativa I, pag. 1012) sono incompatibili con l'art. 3.1 della Legge Fondamentale.
2. Il legislatore è tenuto, al più tardi fino al 31 dicembre 2022, ad adottare con effetto retroattivo una nuova disciplina per l'anno trascorso.

Motivi

A

Il concreto controllo di norme concerne la questione se una limitazione di redditi attivi 2007 del 13 dicembre 2006, da parte delle discipline nella legge sulla modifica fiscale 2007 del 19 luglio 2006 e nella d'imposta 2007 del 13 dicembre sia compatibile con l'art. 1 GG.

A

Il controllo di norme concreto concerne la questione se una limitazione di redditi per il 2007 da parte di norme della legge sulla riforma fiscale 2007 del 13 dicembre 2006 sia compatibile con l'art. 3.1 GG.

I partiti di governo CDU, CSU e SPD concordavano nell'accordo di coalizione dell'11 novembre 2005 un consolidamento di bilancio e riforme nel diritto tributario, in particolare una riforma della tassazione delle imprese.

L'accordo di coalizione prevedeva, fra l'altro, come misure di consolidamento:

“CDU, CSU e SPD si accordano che, nel quadro dei necessari sforzi di consolidamento, debba aver luogo un aumento dell'imposta privata sul reddito soprattutto per gli alti redditi (oltre 250. 000/ 500. 000/ euro) dal 1° .1. 2007. Il tasso d'imposta sale, così, al 45% per i redditi superiori a tali importi.”

In riforma della tassazione delle imprese viene introdotto:

La Germania deve, anche in futuro, poter essere presente anche nella concorrenza fiscale internazionale. Perciò noi svilupperemo in modo fondamentale, nel periodo fino al 1° .1. 2008, il diritto tributario delle imprese e realizzeremo tassi fiscali adeguati alla concorrenza fiscale internazionale. Questa riforma deve comprendere, oltre alle persone giuridiche, anche le imprese personali, perché le imprese tedesche sono per più dell'80% costituite in tale forma giuridica. Al riguardo vengono stabilite, in particolare, le seguenti apposizioni di scopo:

- miglioramento della capacità di concorrenza internazionale e adeguatezza all'Europa,
- ampia neutralità di forma giuridica e di finanziamento,
- limitazione delle possibilità strutturali,

- miglioramento della sicurezza di programmazione per imprese e bilanci pubblici.

Noi prenderemo in considerazione una fondamentale distinzione tra tassazione sul reddito sintetica e dualistica. In questo periodo legislativo introdurremo una nuova regolamentazione della tassazione di redditi da capitale e redditi privati da cessione.

Elemento essenziale di una riforma sulla tassazione delle imprese sarà anche l'accertamento fiscale del reddito. I lavori sul piano UE per la creazione di una base valutativa unitaria consolidata vengono condotti da noi insieme, in modo da sviluppare un diritto fiscale di bilancio capace di concorrenza. Sul piano europeo promuoveremo regole rinforzate contro la concorrenza sleale.

Per il credito delle piccole e medie imprese prorogheremo nei nuovi paesi, oltre al 2006, la regolamentazione della tassazione secondo importi concordati (e cioè le imposte) e raddoppieremo i limiti del volume d'affari nei vecchi paesi.

Sulla strada di una fondamentale riforma fiscale miglioreremo le condizioni di detrazione in misura temporalmente limitata, fino al 31.12.2007. Deve, così, essere fermato in tempo breve lo spostamento della base fiscale e posti stimoli per nuovi investimenti di tecnologia intensiva, specialmente quelli colti al futuro, che stimolano la crescita economica.

2. Il programmato aumento dell'aliquota fiscale massima al 45% venne attuato con la legge di modifica fiscale 2007. Al contempo veniva decisa un'eccezione, limitata al 2007, per redditi (§ 2. 1. da 1 a 3.2.1 n.1 legge imposta sul reddito). Ancora prima dell'entrata in vigore della legge di riforma fiscale 2007 il 1° gennaio 2007 (art.10) seguivano adattamenti coi quali veniva assicurato che, anche con la riserva progressiva secondo il § 32b della legge sull'imposta sul reddito, l'aliquota applicabile al 42% del reddito rimaneva invariata.

Le disposizioni fondamentali, nel testo della legge sulla riforma fiscale 2007 e la legge per l'anno d'imposta 2007, hanno il seguente tenore:

§ Tariffa fiscale del reddito

(1) L'imposta tariffaria sul reddito si determina secondo il reddito tassabile. Essa è determinata, con eccezione dei §§ 32b, 34, 34b, di volta in volta in euro in rapporto al reddito imponibile

1 ...

4. di 52.152 euro fino a 250.000 euro

5. di 250.001 euro

§ 32b regola di progressività

(1) ...

(2) ... Se l'importo determinante per la fissazione della speciale aliquota fiscale è più alto di 250.000 euro e sono incluse nel reddito imponibile entrate nel senso del § 2.1.1 n. 1 bis.3 si deve tener conto del criterio per la partecipazione a queste entrate, secondo il quale nel comma 1.2 della comunicazione relativa al § 32b e ricadrebbero tanto il n.4 quanto il n.5 sarebbe applicabile nella seguente versione:

” in 52.152 euro.

Per la determinazione della partecipazione nel senso del comma 2 vale in misura corrispondente il § 32c.1.2 e 3.

§ 32 c limitazione tariffaria per redditi

- (1) Se nel reddito tassabile sino incluse entrate nel senso del § 2.1.da 1 a 3 deve essere dedotta dall'imposta tariffaria sul reddito secondo il § 32° un ammontare di detassazione per la partecipazione di queste entrate al reddito imponibile. Questa partecipazione si determina in base al rapporto dei redditi con la somma delle entrate. Questa ammonta, al massimo, al 100 %. Le entrate che secondo i §§ 34 e 34b vengono considerate fiscalmente non valgono come redditi nel senso dei comma 1 e 2.
- (2) Per l'accertamento degli ammontari di deduzione nel senso del comma 1 viene applicata, secondo il comma 1.2, l'aliquota alla parte del reddito accertata che superi i 250.000 euro. L'ammontare di detrazione ammonta al 3% di quest'importo. L'ammontare della detrazione deve essere arrotondato al prossimo euro.
- (3) Nel caso di coniugi che si siano accordati su un reddito in comune l'importo della detrazione ammonta al doppio di quello detraibile che si ricava per una metà del loro reddito comune tassabile secondo i commi 1 e 2. I coniugi devono essere sottoposti ad accertamento insieme, nella valutazione del reddito secondo il comma 1.2, secondo il § 32a.6.
- (4) I commi da 1 a 3 non devono essere applicati quando vi è da accertare l'aliquota fiscale secondo il § 32b.

§ 52 Disposizioni di applicazione

(1) ...

(43a) Il §32b.2.2 e 3 nella versione dell'art. 1 della legge del 13 dicembre 2006 deve essere applicato per l'ultima volta per il periodo d'investimento 2007. Il § 32b.3 e 4 nella versione dell'art.1 della legge 15 dicembre 2003 deve essere applicato per la prima volta per prestazioni dell'anno di calendario 2003.

(44) Il § 32 c nella versione dell'art.1 della legge del 13 dicembre 2006 deve essere applicato per la prima volta per il periodo di decorrenza 2007.

3. Nel progetto dei gruppi CDU/CSU e del SPD per la legge di riforma fiscale, identico al progetto del Governo Federale le modifiche sono motivate come segue:

Il § 32 a 1 della legge sull'imposta sul reddito prevede un aumento di punti 3% sull'aliquota massima per imprese private imponibili per redditi superiori a 250.... Euro. Bisogna, così, tener conto, anzitutto, del fatto che le spalle forti possono reggere più di quelle deboli. Anche il principio, di origine giuridico – costituzionale, della tassazione secondo la produttività è a favore di un'imposizione di un significativo, più alto contributo al consolidamento per coloro che stanno al vertice nel guadagno. Con riguardo alla riforma, prevista per il 2008, della tassazione delle imprese non vengono presi in considerazione redditi nella disciplina impositiva del 31 dicembre 2007. Se la riforma della tassazione delle imprese non dovesse entrare in vigore, come previsto, il 1° gennaio 2008, viene assicurata una proroga della limitazione tariffaria per i redditi. Con la riforma della tassazione delle imprese programmata un alleggerimento del carico avviene in un altro modo appropriato.

...

Al n. 12 (§ 32 a.1)

Secondo il diritto vigente l'aliquota fiscale massima ammonta al 42% del reddito imponibile. Per sostenere i necessari sforzi per il consolidamento del bilancio l'aliquota fiscale per redditi particolarmente elevati viene elevata da un reddito imponibile di 250. 000 euro del 3% e quindi al 45%. I redditi da utili vengono da ciò esclusi. Al riguardo viene

introdotto un contributo di alleggerimento nel quadro del nuovo § 32 c legge imposta sul reddito.

Al n. 12 (§ 32 c – nuovo testo -)

Dall'aumento del 3% previsto dal § 32 a.1 legge imposta sul reddito restano escluse imprese agricole, forestali, commerciali o di lavoro autonomo nel senso del § 2. nn. da 1 a 3 (redditi da utile) perché le stesse sono gravate da uno specifico rischio d'impresa. Per queste percezioni di reddito viene introdotto un ammontare di detrazione nel quadro del nuovo § 32 c legge imposta sul reddito.

Con questa disciplina si tiene conto, al contempo, che viene pianificata una riforma complessiva della tassazione delle imprese per il 2008. Un' approssimazione dell'aliquota massima d'imposta provocherebbe necessariamente, per questo motivo, in questa situazione il segnale errato, e per di più con negative conseguenze economiche.

L'ammontare della detrazione viene garantito solo nel periodo di accertamento del 2007 (cfr. modifica del § 52.44 legge imposta sul reddito). Se la riforma della tassazione delle imprese non dovesse entrare in vigore, come previsto il 1° gennaio 2008, viene assicurata, attraverso un procedimento legislativo appropriato, una proroga della limitazione tariffaria per redditi da utile. Con la riforma programmata sulla tassazione delle imprese si produce un alleggerimento in un altro modo appropriato.

Gli attesi accordi sull'imposta minima sulla base del privilegio fiscale introdotto per redditi da utile sono indicati approssimativamente nel progetto a circa 1, 05 miliardi di euro (contributo di solidarietà da aggiungersi all'imposta sul reddito), con circa 995 milioni di euro di imposta sul reddito; le percezioni venivano pronosticate sulla base della presa in considerazione dell'aliquota massima d'imposta del 45% (prima dell'applicazione dell'ammontare di detrazione secondo il § 32 c legge imposta sul reddito). Per 1, 3 miliardi di euro in vigore nell'anno.

4. Secondo l'esito del procedimento legislativo per la legge di modifica fiscale 2007 con la deliberazione del Bundestag del 29 luglio 2006 e l'approvazione del Bundesrat del 7 luglio 2006 il Governo Federale proponeva, il 12 luglio 2006, "punti essenziali per una riforma della tassazione delle imprese".

In tale proposta si dice:

"Non solo le persone giuridiche fino a qui soggette all'imposta sul reddito approfittano della riforma della tassazione delle imprese, ma anche le società di persone soggette a tale imposta. La coalizione verifica se nel concetto di riforma delle imprese entri una diminuzione d'investimenti o un generale favore per la tesaurizzazione, ... nell'attuale effetto di carico sul piano del titolare o dell'investitore si giungerà ad una effettiva neutralità di forma giuridica senza alcun dispendio complicato burocratico."

5. La limitazione tariffaria per redditi da utile non venne prorogata con la legge sulla riforma della tassazione delle imprese del 14 agosto 2007, così che essa restava in vigore fino alla fine del 2007. L'aliquota massima secondo il § 32 a.1 n.5 legge imposta sul reddito per tali redditi da utile continua a restare in vigore fino ad oggi. Il § 32 a.1.2 legge imposta sul reddito veniva solo adattato sul piano redazionale con la legge sulla riforma tributaria delle imprese 2008 con efficacia dal 18 agosto 2007 (cfr. art. 14.1 legge sulla riforma fiscale delle imprese 2008), nel senso che il § 34 a legge imposta sul reddito utili non compresi venivano tassati solo su domanda con un'aliquota d'imposta del solo 28, 25%. Inoltre con la legge sulla riforma fiscale delle imprese 2008 veniva introdotto, con effetto dal 1° gennaio 2009, la cd. imposta sulla svalutazione per redditi da imposta sul capitale (§ 32 a. 15 legge imposta sul reddito). L'imposta sul reddito per utili da patrimonio di capitali ammonta, così, fondamentalmente al massimo del 25% (§ 32 d.1.1 legge imposta sul reddito).

II

1. Entrambi gli attori del procedimento originario sono coniugi e furono sottoposti ad accertamento sull'imposta di redditi nel periodo di accertamento del 2007 (anno in contestazione). L'attore era socio – gestore di affari di una grande società di verifica economica, che era organizzata nella forma giuridica di una GmbH (società a responsabilità limitata). Egli riceveva entrate da un lavoro non autonomo per la sua attività di gestione di affari di più di 1,5 milioni di euro ed inoltre anche redditi da utile. L'attrice del procedimento iniziale non riceveva alcun importo imponibile.

Riguardo all'imposta sui redditi per l'anno in contestazione l'ufficio finanziario stabiliva l'aliquota massima d'imposta del 46% secondo il § 32 a.1.2 n.5 legge imposta sul reddito nella versione della legge sulla modifica fiscale 2007. Veniva assicurato un contributo di alleggerimento secondo il § 32 a.1.2 n.5 legge imposta sul reddito, ove fossero stati omessi redditi da utile imponibili.

Con la sua azione sorta dall'esito sfavorevole del procedimento di opposizione gli attori fanno valere che la loro partecipazione derivante dal testo della legge sulla riforma fiscale 2007 ai redditi eccessivi nei confronti dei redditi da utile, per i quali sarebbe assicurata la limitazione tariffaria violerebbe l'imperativo dell'imposizione secondo la capacità produttiva, senza che ciò sia giustificato.

2. Il tribunale finanziario di Düsseldorf ha sospeso il procedimento con ordinanza del 14 dicembre 2012 secondo l'art. 100.1 e proposto pregiudizialmente la questione se il § 32.1 GG 2 n. 5 legge imposta sul reddito, in combinato disposto col § 32 c legge imposta sul reddito nella versione della legge sulla riforma fiscale 2007 e della legge dell'anno d'imposta 2007 sia compatibile con l'art. 3.1 GG quando il legislatore ha introdotto nello stesso tempo, in relazione all'innalzamento dell'aliquota massima d'imposta dal 42% al 45% (§ 32 a.1.2 n.5 legge imposta sul reddito, in combinato disposto col § 32 della stessa legge, una limitazione tariffaria su redditi da utile nel senso del § 2.1.1.2.3 legge imposta sul reddito (importo di alleggerimento secondo il § 32 c legge imposta sul reddito). Il tribunale finanziario ha motivato come segue:

- a) L'ufficio finanziario avrebbe accertato, in modo condivisibile, l'imposta sul reddito sulla base del § 32 a.5.2 n.5 in collegato disposto col § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007. Un'interpretazione conforme a costituzione per impedire la distribuzione in pregiudizio rispetto a redditi eccessivi non sarebbe possibile in considerazione dell'univoco significato letterale e della chiara volontà legislativa. Anche nella decisione secondo equità secondo il § 163 della Abgabeordnung – AO (legge generale sui tributi) non verrebbe in considerazione, perché l'eccezione all'aliquota fiscale sarebbe stata corrispondente solo per i redditi da utile al chiaro volere del legislatore, e una decisione equitativa contraria sarebbe soggetta a questa valutazione legislativa e sarebbe, perciò, esclusa.
- b) La limitazione tariffaria del § 32 c, legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007 privilegierebbe i redditi da utile, in quanto i redditi da utile compresi nel reddito imponibile, nel trasferimento della somma di euro 250.000 (tariffa base), ad esempio 500.000 euro (tariffa *splitting*) sarebbero tassate parzialmente con solo il 42%. Redditi eccessivi, invece, sarebbero da tassare con l'aliquota massima del 45%. Mancherebbe un reale motivo di giustificazione per questo privilegio.

aa) Lo scopo politico – finanziario di generare con l'aumento dell'aliquota massima prelievi fiscali maggiori, e così il consolidamento del bilancio, non sarebbe, secondo la giurisprudenza del BVerfG (BVerfGE 122, 116, 164; 126, 268), appropriato a giustificare un carico fiscale disparitario dei redditi finali eccessivi nei confronti dei redditi da utile.

bb) Le differenze nei metodi di accertamento dei redditi sarebbero, comunque, non appropriate a privilegiare, sul piano della tariffa fiscale, i redditi da utile nei confronti dei redditi finali eccessivi. Ciò perché la legge sull'imposta sul reddito partirebbe dal pari valore dei metodi di accertamento dei redditi in quelli da utile e in quelli finali eccessivi – il che significa, ad uno stesso livello di capacità fiscale del contribuente – il che, preso per sé, verrebbe in considerazione particolarmente nella

formazione della somma secondo il § 2.3 legge imposta sul reddito. In considerazione di questa decisione fondamentale il metodo di accertamento de reddito non sarebbe, preso per sé, un reale criterio di differenziazione, per un trattamento disparitario dei redditi più alti.

Poiché la limitazione tariffaria sarebbe limitata al periodo di accertamento 2007, con la disciplina del § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007 non sarebbe stata presa in considerazione una deroga di principio dalla decisione fondamentale per una parità di valore delle due specie di reddito disciplinate dal § 2.2 legge imposta sul reddito. Una tale deroga non potrebbe neanche ravvisarsi nell'introduzione dell'imposta sulla svalutazione per redditi da patrimonio di capitale dal periodo di accertamento 2009, perchè l'introduzione dell'aliquota lineare di svalutazione del 25% dovrebbe essere ridotta con un accertamento modificato delle entrate da patrimonio di capitale con una riduzione dei costi commerciali a 801 euro.

- cc) Il privilegio delle specie di reddito nei confronti di quelle di reddito eccessivo non si potrebbe giustificare, in senso contrario ai lavori preparatori della legge, secondo la giurisprudenza del BVerfG (BVerfGE 116, 164 < 189>) neanche con riferimento ad uno specifico rischio d'impresa. Le considerazioni del BVerfG, secondo le quali potrebbero sorgere rischi in ugual misura per tutte le specie di reddito, in particolare anche per redditi di capitale o da affitti e – sulla base di un condizione non sicura del mercato del lavoro – anche solo per entrate da concessione in locazione – sarebbero da intendersi in senso contrario, e cioè che lo specifico rischio d'impresa, non solo non sarebbe appropriato a privilegiare le entrate da impresa commerciale nel corso della tariffa nei confronti di altre specie di entrate, ma non potrebbe servire, in ugual misura, a giustificare una limitazione tariffaria vigente per redditi da utile (complessivi). Nei confronti dello specifico rischio d'impresa vi sarebbero, del resto, anche specifiche *chances* d'impresa.

Il diritto fiscale sul reddito non avrebbe, in generale, preso in considerazione l'astratto rischio commerciale. Solo quando questo si fosse realizzato in entrate più ristrette o in perdite il diritto dell'imposta sul reddito terrebbe conto della sopravvenuta minore capacità produttiva del contribuente con una corrispondente più bassa tassazione, ad esempio la possibilità della compensazione della perdita con altre specie di entrata (§ 2.3 legge imposta sul reddito) e della deduzione della perdita (§ 10 legge imposta sul reddito). Non sarebbe, infine, neanche comprensibile per quali motivi il legislatore abbia voluto favorire il "rischio specifico d'impresa" da lui ammesso delle entrate da utile solo per i contribuenti da tassare con un im superiore alla metà di quello stabilito nel § 32 c legge imposta sul reddito, nel testo della legge 2007 sulla riforma fiscale con un decorso di tariffa speciale. Il *favor* dei redditi da utile nei confronti dei redditi eccessivi concernerebbe, così, tendenzialmente più contribuenti che abbiano realizzato con successo *chances* d'impresa come quelli per i quali si fossero realizzati rischi d'impresa.

dd) Oltre a questo non seguirebbe alcuna giustificazione dalle osservazioni della motivazione della legge, secondo cui un aumento dell'aliquota massima relativo alla riforma della tassazione delle imprese sarebbe "il falso segnale" e collegato "con conseguenze economiche negative". Gli scopi di una tenza extra fiscale e di elusione fiscale ivi esistenti non sarebbero – come, però, necessari secondo la giurisprudenza del BVerfG (BVerfGE 105, 73; 119, 274; 122, 210; 117, 1; 126, 268; 16, 162 – per sostenere una decisione legislativa sostenibile.

Quale "segnale" derivi da un aumento dell'aliquota massima d'imposta e in particolare quali conseguenze economiche negative il legislatore abbia temuto, non veniva esposto più ampiamente nei lavori preparatori: Al riguardo il legislatore si sarebbe limitato in assai vaghe e in più o meno oscure formulazioni che non rendono chiara la disparità di trattamento che giustifichi la decisione legislativa. La circostanza generale che gli aumenti d'imposta per redditi da utile, nel quadro della concorrenza locale internazionale potrebbero sempre più produrre effetti dannosi non potrebbe perciò, già attualmente, servire da giustificazione della limitazione tariffaria, perché il punto di vista dell'assicurazione locale non troverebbe espressione nei lavori preparatori della legge. Lo scopo centrale della legge di riforma fiscale 2007 non sarebbe, inoltre, consistito in una tendenza e direzione di motivazione correnti e durature extrafiscali, ma piuttosto nella sanatoria corrente e duratura dei bilanci pubblici con discipline che (corrispondano), però, e (servano) contemporaneamente alla sem-

plificazione fiscale. Conformemente a ciò la disciplina non sarebbe conforme alle esigenze di parità di trattamento giuridico ma anche, contemporaneamente, “ai principi della capacità produttiva individuale e della giustizia distributiva”. Il – legittimo – scopo di aumento statale per la sanatoria di bilanci sarebbe – come già osservato – non appropriato a tassare in modo difforme contribuenti con identica capacità produttiva. Se lo stato mirasse a maggiori entrate sulla base della situazione di bilancio esso dovrebbe applicare aggiuntivamente maggiori carichi fiscali allo stesso titolo giuridico. Il trattamento privilegiato dei redditi da utile nei confronti di quelli eccessivi sarebbe, al riguardo, contrastante e non sarebbe neanche conforme con la volontà espressa nella motivazione della legge di osservare i principi della capacità produttiva individuale e della giustizia distributiva.

ee) Anche il fatto che il legislatore non abbia, inizialmente, voluto gravare soltanto parzialmente con l'aumento dell'aliquota massima i percettori di redditi da utile, mentre con gli effetti gravosi collegati all'entrata in vigore della programmata riforma della tassazione delle imprese del 2008 sarebbero entrati in vigore più tardi, non sarebbe, di per sé, un effettivo motivo speciale per un trattamento privilegiato dei redditi da utile nei confronti dei redditi eccessivi. Per accontentarsi, cioè, di modifiche a parità giuridica il legislatore dovrebbe optare per un esame comparativo tra lo scopo di una più scorrevole sanatoria di bilancio e l'elevazione dell'aliquota tasso fiscale massima e con lo scopo di elevarlo, per il periodo precedente e successivo, precisando a quale scopo esso attribuisca, però, priorità a quello – iniziale o successivo – per redditi eccessivi e da utile un momento unitario dell'aumento dell'aliquota fiscale.

Che la limitazione tariffaria per redditi da reddito da percezione di utile – sotto il profilo della programmazione – abbia riguardato solo l'anno di accertamento 2007, non condurrebbe, tanto meno, ad una diversa conclusione. Nella sua giurisprudenza sul § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge sul miglioramento delle condizioni fiscali per della situazione economica locale della Germania nell'UE del 13 settembre 1993 (legge di garanzia locale – StandOG) il BVerfG sarebbe, invero, basato sul carattere solo provvisorio della norma come disciplina transitoria. La disparità di trattamento di allora avrebbe trovato, però, la sua giustificazione in una chiaramente riconoscibile decisione legislativa con scopo di conduzione e promozione di politica economica, per migliorare la residenza economica del luogo di residenza Germania. Il BVerfG avrebbe, inoltre, soltanto completato il carattere provvisorio del § 32 c legge imposta sul reddito. Come già osservato mancherebbe, anzitutto, uno scopo extrafiscale di promozione e di pianificazione.

ff) In quanto il BVerfG, nella sentenza in BVerfGE 116, 164 non avrebbe giustificato la partecipazione dei percettori di redditi non commerciali attraverso la tariffa, limitata a redditi commerciali – del § 32 c della legge imposta sul reddito nel testo della legge sulla garanzia del luogo di residenza con gli allegati legislativi, di compensare carichi aggiuntivi con l'imposta sulla pubblicità, questo punto di vista sarebbe soprattutto senza senso. Da una parte il § 32 c della legge sull'imposta sul reddito nella versione della legge sulla riforma fiscale del 2007 privilegierebbe tutti i redditi da utile, e così anche i redditi non soggetti all'imposta sulla pubblicità dall'attività commerciale rurale e forestale, come pure da lavoro autonomo. Dall'altra, a questo desiderio, come già osservato, servirebbe già la disciplina del § 35 legge imposta sul reddito per i redditi da impresa commerciale.

- c) La questione se il § 32 a.1.2 n.5 in collegato disposto col § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge sulla riforma fiscale del 2007 sia in contrasto con l'art. 3.1 GG sarebbe meritevole di decisione anche nel caso controverso.

Se la disciplina fosse conforme a costituzione la domanda dovrebbe essere rigettata in quanto infondata e dovrebbe attendersi solo una dichiarazione d'incompatibilità del BVerfG. Non sarebbe escluso, però, ciò che secondo la giurisprudenza del BVerfG sarebbe sufficiente proprio nel caso di benefici fiscali di determinate persone o gruppi, il fatto che il legislatore crei una nuova disciplina favorevole per gli attori del procedimento iniziale. Che il BVerfG possa disporre, secondo il § 35 della legge sul BVerfG (BVerfGG), l'ulteriore applicazione del diritto vigente non avrebbe alcun ruolo per la rilevanza per la decisione.

Comunque il tribunale finanziario rifiuterebbe l'opinione che il legislatore non possa più rimuovere a favore dell'attore la violazione del divieto di un effetto retroattivo di leggi fiscali che impongano un carico fondamentale con una rimozione senza sostituto del § 32 c legge imposta sul reddito, nel testo della legge di riforma fiscale 2007. Non sarebbe, in ogni caso, escluso che il legislatore rimuova la violazione del principio di uguaglianza da parte di una disciplina favorevole agli attori del procedimento iniziale, ad esempio ritorni indietro ad una aliquota fiscale massima unitaria di solo il 42% per tutte le specie di reddito.

III

Sulla questione pregiudiziale si sono espressi gli attori del procedimento iniziale, il Ministero Federale delle Finanze in nome del Governo federale e il presidente della Corte Federale Finanziaria con trasmissione di una presa di posizione del X Senato della Corte Federale Finanziaria.

1. Secondo l'opinione degli attori del procedimento iniziale, il Ministero delle Finanze le argomentazioni giuridiche del giudice remittente nell'ordinanza di sospensione e di rinvio pregiudiziale sarebbero esposte in modo dettagliato e pertinente. Per gli attori si tratterebbe meno di danaro. La tesi favorevole alla lite giuridica sarebbe stata piuttosto più infondata quella affermata per il 2007.

2. Il Ministero Federale delle finanze ritiene la questione pregiudiziale inammissibile e comunque infondata.

- a) L'ordinanza di rinvio pregiudiziale sarebbe inammissibile per difetto di rilevanza per la decisione. Se gli attori – come quelli del procedimento iniziale – censurassero una violazione del principio di uguaglianza in forma di una esclusione favorevole sarebbe necessario, per il giudizio sulla rilevanza per la decisione, stabilire se esista una probabilità che gli attori avessero una *chance* di beneficiare del beneficio in questione, da parte del legislatore, nel caso di una nuova disciplina. Non sarebbe, però, questo il caso. Anche una dichiarazione d'incompatibilità del § 32 c legge sull'imposta sul reddito, nel testo della legge sulla riforma fiscale del 2007 non aprirebbe agli attori del procedimento iniziale la *chance* di essere ricompresi, coi loro redditi eccessivi, nella limitazione tariffaria. Una estensione tardiva del beneficio tariffario ai redditi eccessivi sarebbe senz'altro esclusa. La chiara volontà del legislatore sarebbe stato proprio l'aumento dell'aliquota fiscale massima nel quadro dei finanziari statali. Un'inclusione di ulteriori specie di reddito nel privilegio del § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007 avrebbe praticamente, come conseguenza, lo svuotamento dell'aumento dell'aliquota massima dell'imposta. La dichiarazione d'incompatibilità della norma in contestazione non porterebbe gli attori del procedimento originario più vicini, con la loro azione, allo scopo mirato, perché una tardiva inclusione nel beneficio sarebbe senza dubbio esclusa. L'art. 3.1 GG non darebbe ai contribuenti un diritto a un controllo giuridico – costituzionale di regolamentazioni di diritto tributario, che favorissero presumibilmente in modo antiggiuridico i terzi, ma che non riguarderebbero il proprio rapporto tributario.

Quando il presente tribunale accenna che un recepimento del § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007 sarebbe escluso per il periodo di accertamento 2007 sotto il profilo della tutela della buona fede e che il legislatore sarebbe tenuto a garantire per il passato la limitazione tariffaria anche ai redditi i eccedenza, ciò non porterebbe ad un diverso giudizio. Al legislatore resterebbe fondamentale aperta la possibilità di concedere un beneficio, anche nell'esclusione di una disparità di trattamento, attraverso lo spostamento della norma che prevede il beneficio, di introdurre una situazione conforme a costituzione. La tutela della buona fede verrebbe assicurata col fatto che il legislatore e in corrispondenza i tribunali non dovrebbero più prendere in considerazione decisioni impugnabili dell'amministrazione e dei giudici; per il diritto tributario si applicherebbe, inoltre, il § 176.1.1 n.1 AO.

- b) L'ordinanza di rinvio pregiudiziale sarebbe nel resto infondata, perché violerebbe il § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007.

aa) Il privilegio dei redditi da utile per il beneficio tariffario si baserebbe su manifesti scopi di promozione e di conduzione. L'aliquota massima per redditi di imprese personali non verrebbe aumentata per motivi politici *standard* e la situazione di carico fiscale nei confronti delle società di capitale non dovrebbe essere peggiorata, al fine di rafforzare l'attrazione per gli investitori e di creare posti di lavoro in Germania. Ciò deriverebbe già dal riferimento contenuto nella motivazione della legge alla riforma sulla tassazione delle imprese 2008. Scopo dichiarato sarebbe stato quello di realizzare aliquote fiscali capaci di concorrenza sul piano internazionale e di introdurre un'ampia neutralità di forma giuridica e di finanziamento tra imprese personali e società di capitali. Non sono stati, in questo momento, ancora elaborati dettagli nelle discipline di detrazione programmate nel quadro della riforma fiscale delle imprese, perché il legislatore avrebbe deciso ad una disciplina transitoria per il § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007. Sarebbero state, del pari, documentate, già da allora, diverse riflessioni per una tassazione il più possibile neutrale delle imprese personali e delle società di capitali, al fine di poter esistere nella concorrenza internazionale del luogo di sede (cfr. K.Stein, in: Hermann/ Heuer/ Raupach, EStG/KStG, § 34 a EStG punto 7 "Alternativkonzepte" < gennaio 2010>). Questo indirizzo allo scopo avrebbe posto a base, in modo evidente, il § 32c legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007 per le imprese individuali e le società di capitali. Ciò sarebbe stato già concordato nell'accordo di coalizione dell'11 novembre 2005 sulla "riforma della tassazione delle imprese" di sviluppare fondamentalmente e di creare aliquote fiscali capaci di concorrenza internazionale. Inoltre sarebbe stato affermato nella delibera del gabinetto federale del 12.luglio. 2006 sui dati – linea della programmata riforma fiscale delle imprese che la coalizione avrebbe verificato se una riserva di investimento o un generale *favor* per la tesaurizzazione sarebbe rientrato nel concetto di riforma fiscale delle imprese.

Un aumento dell'aliquota fiscale massima (anche) per i redditi da utile avrebbe essenzialmente messo in pericolo l'effetto politico *standard* della riforma fiscale delle imprese 2008. Esso sarebbe stato, secondo l'apprezzamento del legislatore, il falso segnale e collegato con conseguenze economiche negative. Il legislatore, democraticamente legittimato, potrebbe però prendere in considerazione l'effetto segnaletico dell'aliquota fiscale massima con riferimento a riflessioni politiche del paese di residenza. L'imposta velocità della reazione per poter reagire alle esigenze della concorrenza internazionale giustificerebbe, comunque, un trattamento differenziato all'interno dell'aliquota fiscale massima. Ciò varrebbe anche e proprio, in riferimento alle complesse domande che sarebbero state collegate con l'elaborazione di regole differenzianti per la tassazione dell'utile dal 2008. Al riguardo sarebbe errata la considerazione del presente tribunale che la nuova aliquota fiscale massima nel § 32 a .1.2 n.5 legge imposta sul reddito, nel testo della legge sulla riforma fiscale 2007, avrebbe dovuto essere attuata contemporaneamente; verrebbe, così, riconosciuto lo spazio operativo decisionale del legislatore. L'effettivo effetto di sgravio del § 32 c legge imposta sul reddito, nel testo della legge sulla riforma fiscale 2007 non avrebbe, secondo una nuova valutazione, i 1, 05 miliardi di euro circa previsti nel progetto di legge, ma solo 665 milioni di euro circa.

La necessità della limitazione tariffaria per redditi da utile verrebbe in evidenza anche nel fatto che il carico fiscale dei redditi da utile nel 2007, nonostante la disciplina del § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge sulla riforma fiscale 2007 sia stata relativamente al massimo (24%, all'inizio dell'anno 22, 9%, nell'anno successivo 22, 4%). Questo ha luogo soprattutto nel fatto che lo sviluppo generale volatile di questi anni di crisi e l'effetto progressivo della tariffa fiscale avrebbero avuto un effetto significativamente più forte. La comparazione con i redditi in eccesso indicherebbe che il carico dei redditi da utile negli anni complessivi sarebbe divenuto significativamente più alto; anche questo sarebbe, alla fine, un risultato del progresso. L'ammontare totale medio delle entrate per contribuenti con redditi da utile sarebbe, negli anni in questione più che raddoppiato, e diventato alto come quello dei contribuenti che avessero conseguito redditi in eccedenza (circa 50. 000 euro nei confronti di circa 25. 000 euro). Al riguardo emergerebbe anche un carico fiscale medio maggiore. L'importanza delle imprese personali in Germania risulterebbe nei dati dei registri statistici delle imprese. La partecipazione delle imprese personali al numero delle imprese ammonta al 76%, la percentuale di partecipazione ai dipendenti con obbligo di assicurazione sociale e al volume

d'affari relativo, il 31%.

Per il resto il legislatore si ricollegerebbe nel § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007, nella persecuzione dei suoi scopi di promozione e di pianificazione, alla fondamentale distinzione tra redditi da utile e in eccedenza. Già secondo il diritto vigente i redditi da utile sarebbero tassati secondo regole che non avrebbero valore per le altre specie di reddito, specialmente nell'ambito della tassazione di utili da cessione. La disciplina speciale per i redditi da utile colpirebbe anche questa tradizionale distinzione.

bb) Il legislatore avrebbe anche correttamente delimitato l'area dei beneficiari della limitazione tariffaria. Oltre alle società di capitali anche le società di persone sarebbero soggette alla concorrenza internazionale del luogo di residenza. La mancata applicazione temporanea di una aliquota fiscale aumentata ai redditi da utile sarebbe servita, documentalmente alla motivazione legislativa della presa in considerazione degli specifici rischi d'impresa collegati coi redditi da utile e quindi a scopi economici di promozione e di guida. Il legislatore avrebbe potuto prestare attenzione, nella redazione di norme che attraverso l'attività imprenditoriale vengono, tipicamente in alta misura, creati e mantenuti posti di lavoro.

Non sarebbe da condividere, in particolare, la critica dell'attore nel procedimento introduttivo che la sua attività sarebbe simile, quale socio – gestore di affari di una grande srl., a quella di un imprenditore. Ciò perché, come socio di una società di capitali l'attore non risponderebbe per le perdite della società, e non sarebbe portatore di un rischio d'impresa simile a quello di una società di persone. Non si tratterebbe, così, al riguardo di rapporti fatti simili.

3. Il X Senato della Corte Federale Finanziaria (BFH) è d'accordo, esso avrebbe, invero, osservato nella sua decisione del 12 giugno 2013 (X R 9/12) sulle critiche giuridico – costituzionali contro il § 32 c legge imposta sul reddito, nel testo della legge sulla riforma fiscale 2007, che la conformità costituzionale di tale norma potrebbe essere accantonata per mancanza di rilevanza della decisione.

B

La domanda pregiudiziale è ammissibile.

L'ordinanza pregiudiziale viene giustificata con le prescrizioni ex art. art. 100.1 GG e il § 80.2.1 legge sul BVerfG. Il tribunale finanziario ha esaminato il contenuto normativo e la rilevanza per la decisione delle norme sottoposte a controllo (I) e motivato la sua opinione di incostituzionalità, discutendo con la giurisprudenza costituzionale in modo condivisibile (II).

I

1. La rilevanza per la decisione del § 32 a1,2 n.5 legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007 e della legge sull'anno d'imposta 2007 non è contraria alla tesi del Ministro Federale per le Finanze, secondo cui un tribunale non è legittimato a sottoporre al tribunale costituzionale federale norme di legge per un controllo giuridico – costituzionale che favoriscono, se possibile in condizioni di parità, i terzi, ma non riguardano le parti del giudizio introduttivo (cfr. Verge 67, 239 < 243 e seg.>; 138, 136 < 172 e seg. punto 97>). Una incidenza propria di contribuente non favorito ha luogo, in ogni caso, quando un beneficio garantito solo a un gruppo, secondo il suo significato strutturale, ha un tale rilievo per l'imposizione che nel caso dell'incostituzionalità della norma che attribuisce il privilegio viene posta in questione la tassazione con identico peso anche di coloro che non siano destinatari di questa norma di privilegio (cfr. BVerfGE 138, 136 < 173 punto 98>).

Bisogna partire da qui. Indipendentemente dagli effetti finanziari del beneficio, tanto per i contribuenti singoli, quanto per i gestori di bilancio il beneficio ha un significato strutturale perché esso riguarda, da una parte l'uguaglianza del carico fiscale dei redditi da utile e i redditi in eccedenza dall'altra. A questo non contraddice il fatto che lo spazio temporaneo di applicazione del § 32 c legge

imposta sul reddito, nel testo della legge sulla riforma fiscale 2007 e della legge sull'anno d'imposta 2007 era limitato all'anno in contestazione (cfr. § 52.44 legge imposta sul reddito nel testo della legge di modifica del 2007). Per il significato strutturale non è rilevante la durata, ma la specie di beneficio e l'esclusione della struttura fondamentale del diritto dell'imposta sul reddito.

2. Per la rilevanza ai fini della decisione basta che la contrarietà a costituzione di una norma che deve essere accertata dal BVerfG apra all'attore del procedimento introduttivo almeno la *chance* di ottenere uno dei benefici ad esso garantiti dal legislatore (cfr. BVerfGE 22, 349 < 363>; 61, 138 < 146 >; 71, 182 < 195 >; 93, 386 < 395 >; 121, 108 < 115 e seg.>). Il tribunale finanziario ha riconosciuto una tale possibilità condivisibile nel presente caso.

- a) Se esenzioni fiscali, sgravi fiscali o simili benefici fiscali sono assicurati, con violazione del principio di uguaglianza (art. 3.1 GG) solo nei confronti di determinate persone o gruppi, il legislatore ha, di regola, nel quadro della sua libertà di conformazione, diverse possibilità di evitare il contrasto con la costituzione (BVerfGE 99, 280 < 298 >; 105, 73 < 133 >; 121, 108 < 116 >). In questi casi è limitatamente chiaro se esista una – più che solo teorica, e quindi da sostenere apertamente – *chance* per il contribuente di ottenere attraverso il legislatore una disciplina a lui favorevole, fra l'altro perché si tratta sempre di giudizi presuntivi sul volere ipotetico del legislatore e della valutazione di un diverso grado di probabilità riguardo alla *chance* di emanazione di una nova disciplina favorevole. Per contrastare il pericolo che i tribunali, e da ultimo il BVerfG invadano con la loro decisione la sfera della legislazione si deve, comunque, nei casi in cui viene fatta valere l'incostituzionalità di una norma fiscale che favorisca solo determinate persone o determinati gruppi, per l'ammissibilità di una domanda pregiudiziale ex art. 100.1 GG, partire dalla premessa se sia escluso che il legislatore abbia assunto una disciplina favorevole per il contribuente. Ove il legislatore non sia impedito per motivi giuridici o per manifeste ragioni di fatto a creare una disciplina favorevole all'attore del processo introduttivo, occorre partire in questi casi dalla rilevanza per la decisione della norma favorevole per il processo introduttivo (BVerfGE 121, 108 < 116 >).
- b) Il tribunale finanziario ha affermato in modo giuridicamente immune da vizi la rilevanza per la decisione delle norme sottoposte a controllo. Il legislatore non è impedito per ragioni giuridiche a sanare una violazione del principio di uguaglianza per il 2007 con un ritorno ad un'aliquota fiscale massima unitaria del 42% per tali specie di redditi. Questo non è, contrariamente all'opinione del Ministero Federale delle Finanze, neanche per manifeste ragioni di fatto, escluso, perché nell'emanazione dell'aliquota massima, della legge dell'anno d'imposta 2007 la volontà politica era indirizzata ad un aumento dell'aliquota fiscale massima. Poiché la validità della norma che accordava un privilegio del § 32 c legge imposta sul reddito, nel testo della legge sulla riforma fiscale 2007 è scaduto non può sostenersi *a priori* che il legislatore, dopo la conclusione del procedimento pregiudiziale una incostituzionalità del § 32 a .1,2 n. 5, in collegato disposto col § 32 c legge imposta sul reddito, nel testo della legge sulla riforma fiscale 2007, non avrebbe sanato – anche in considerazione dell'ampiezza giuridica della dichiarazione d'incostituzionalità delle norme sopra richiamate per provvedimenti che si fondino su questo, non più impugnabili, limitata dal § 82.1 e dal § 79.2 legge sul BVerfG (cfr. BVerfGE 37, 217 < 262 e seg.>; 81, 363 < 384 >; 115, 51 < 65 >). Per il fatto che esso abbia spostato l'aumento dell'aliquota fiscale massima retroattivamente di un anno, all'inizio dell'anno 2008.

II

Il tribunale finanziario ha anche fondato sufficientemente il suo convincimento sull'incostituzionalità delle norme sottoposte a controllo. Esso ha esposto complessivamente e condivisibilmente la giurisprudenza del BVerfG sull'obbligo di trattamento paritario nel diritto dell'imposta sul reddito, e ha affermato una disparità di trattamento, necessitante giustificazione giuridica, dei redditi in eccesso nei confronti dei redditi da utile da parte del § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007 ed esposto tutti i motivi giuridici nel suo controllo.

C

Il §32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge di riforma fiscale 2007 e della legge sull'anno d'imposta 2007 in collegato disposto con l'art. 32 a.1.2.n.5 legge imposta sul reddito e nel testo della legge di riforma tributaria 2008 è incompatibile con l'art. 3.1 GG.

I

1. Il principio generale di uguaglianza (art.3.1 GG) impone al legislatore di trattare in modo essenzialmente uguale l'uguale in modo essenzialmente diverso il diverso. Esso ha valore anche per i carichi come anche per i benefici disuguali (BVerfGE 110, 412 < 431>; 116, 164 < 180>; 122, 210 < 230>; 126, 268 < 277>; 145, 106 < 141 e seg. punto 98>; 148, 147 < 183 punto 94>). È fondamentale compito, è vero, del legislatore scegliere quelle vicende di fatto alle quali esso ricollega gli stessi effetti giuridici ed esso li qualifica come giuridicamente uguali. Esso deve, però, esercitare questa scelta in modo appropriato (BVerfGE 75, 108< 157>; 107, 218 < 244>; 115, 381 < 389>; < 141, 1, 38 punto 93 >; 145, 106 < 142 punto 98>; 152, 274 < 311 punto 95>).

Misure e criteri più precisi su quali presupposti il legislatore viola il principio di uguaglianza non si possono definire astrattamente e in generale, ma solo in riferimento agli ambiti fattuali e normativi del momento giurisprudenza costante< cfr. BVerfGE 105, 73 < 111>; 152; 274 < 312 punto 96>). Al riguardo, a seconda dello oggetto della disciplina e delle caratteristiche della differenziazione dal principio generale di uguaglianza nel senso di una misura di controllo non a gradi, orientata al principio della proporzionalità derivano diversi limiti per il legislatore che sono sufficienti, dal mero divieto di arbitrio fino ad uno stretto vincolo al principio di proporzionalità.

L'art. 3.1 GG è comunque violato quando non si può trovare un motivo ragionevole derivante dalla natura delle cose o per lo meno evidente per una differenziazione legislativa o per un trattamento paritario giurisprudenza costante (cfr. BVerfGE 14 < 52> 89; 132 < 141>; 152, 274 < 312 punto 97>). L'arbitrio del legislatore non può, è vero, essere affermato quando esso non ha scelto, tra più soluzioni, la più opportuna, la più ragionevole o la più giusta (BVerfGE 55, 72 < 90>, 89, 132 < 141 e seg.>). È sufficiente, però, un' inappropriata reale e univoca della disciplina in relazione all'oggetto legislativo da disciplinare, il che significa arbitrio in senso oggettivo (cfr. BVerfGE 4, 144 < 155>, 36,174< 187>, 55, 72 < 90>, 145, 106 < 143 punto 101>). Lo spazio operativo del legislatore termina là dove il trattamento disparitario dei rapporti di fatto disciplinati non è più compatibile con un modo di considerazione orientato all'idea di giustizia, dove manca, così, un chiaro motivo per la differenziazione legislativa (BVerfGE 9, 334 < 337>; 55, 72 < 90>; 76, 256 < 329, 85,176 <187>; 101, 275 <291>; 115,381 <389>; 141, 1 < 39 punto 94>; 145,106 <143 punto 101>; 152,274 < 312 punto 97>).

Un più stretto vincolo del legislatore può specialmente verificarsi se e in quanto la disparità di trattamento di persone o di rapporti può aver effetti sull' esercizio di libertà tutelate come diritti fondamentali (giurisprudenza costante BVerfGE 122, 210<230>, 152,274< 313 punto 98>). Inoltre le esigenze giuridico- costituzionali si rendono più severe quanto minori i requisiti, ai quali si ricollega la differenziazione legislativa, siano disponibili per i singoli (cfr. BVerfGE 88, 87 <96>; 129,49<69>; 138,136180 e seg. punto 122>; 145,106 < 145 punto 105>, ordinanza del primo Senato dell'8 luglio 2021 1 BvR 2237 14 1 BvR 2422 17 punto 111).

2. L'art.3.1 GG lascia al legislatore fiscale, nella scelta dell'oggetto di tassazione, come pure nella determinazione dell'aliquota fiscale un amplissimo spazio operativo decisionale (BVerfGE 127,1 < 27>; 139,285 < 309 punto 72>; 145,106 < 143 e seg. punto 102>; 148,147 <184 e seg. punto 96>; 152,274< 313 punto 100>, ordinanza del primo Senato dell'8 luglio 2021 2 BvR 2237 14 1 BvR 2422 17). Il principio di uguaglianza lo vincola a quello della giustizia della tassazione <BVerfGE 8, 55 70>, che impone di indirizzare il carico di imposte a scopo di finanziamento alla capacità economica produttiva (BVerfGE 137,350 < 367 punto 43>; 148,217< 244 punto 106>; 152, 274 <313 punto 99>). Ciò vale in particolare nell'imposta sul reddito, che è adeguata alla capacità produttiva del relativo

contribuente (BVerfGE 43,108< 120>; 61,319<343 e seg.>; 66,214<223>, 82,60<86>; 89,346<352>; 127,224<248>; 145,106 < 142 e seg. punto 99>; 152,274<313 punto 99>).

b. Nell'interesse della parità di carico fiscale imposta dal diritto costituzionale deve essere ottenuto anche di tassare ugualmente – giustizia fiscale orizzontale – contribuenti con identica capacità produttiva, mentre deve essere sufficiente, per tale imperativo di giustizia, il carico fiscale – in senso verticale – dei redditi più alti in rapporto a quelli più bassi [BVerfGE 82,60< 89>; 99,246 < 260>; 107,27< 46 e seg.>, 116,164< 180>, 122,210 <231>, 145,106<142 e seg. punto 99>, 148, 217< 244 punto 106>; 152,264 < 313 punto 99>]. Con l'imperativo di un carico il più possibile uguale dei contribuenti in questione la conformazione della situazione di partenza del diritto tributario deve aver luogo in modo coerente nel senso di parità del carico [cfr. BVerfGE 84, 239 < 271>; 93, 121 < 136>; 99,280 < 290>]. Le eccezioni ad una conformazione di identico carico della decisione legislativa relativa alla scelta relativa all'oggetto della tassazione [coerente trasposizione della fattispecie fiscale base] necessitano di una reale ragione speciale, che possa giustificare per specie e misura il trattamento differenziato [cfr. BVerfGE 105, 73 < 125>; 137,350< 366 punto 41>; 138,136< 181 punto 123>; 141,1 < 40 punto 96>; 145,106< 144 punto 104>;148,147 <184 punto 96>; 152,274 < 314 punto 100>].

Nell'imposta sul reddito la conformazione di una tariffa valida per tutti i redditi [rimessa, fondamentalmente allo spazio operativo decisionale del legislatore in quanto renda sicura, anche al livello superiore, ai contribuenti esclusi dal carico fiscale un reddito disponibile – assolutamente libero e considerato alto, in rapporto con altre specie d'imposta – che rimanga disponibile e che renda sicura l'utilizzabilità del reddito [BVerfGE 115,97< 117>; 116,164< 181>].

Se però il legislatore sceglie, per diverse specie di redditi (cfr. § 2.1 legge imposta sul reddito), diverse aliquote, nonostante i redditi, secondo la prima decisione legislativa siano espressione di un-identica capacità produttiva [c.d. tassazione schedulare] anche questa differenza sistematica tra diverse specie di redditi non deve essere al riguardo sufficiente [cfr. BVerfGE 84,348< 363 e seg.>; 96,1< 6>; 99,88 < 95>; 105,73 <126>]. Riguardo alla parità di carico non fa alcuna differenza se redditi che siano espressione di un-identica capacità produttiva influiscano in diversa misura sulla base valutativa o siano assoggettati ad una diversa tariffa [BVerfGE 116,164 <181>].

c) Lo scopo puramente fiscale di un aumento delle entrate statali o di un consolidamento di bilancio non pu; essere ritenuto, secondo una costante giurisprudenza del BVerfG, come ragione giustificativa per eccezioni di una conformazione di identico carico della fattispecie fiscale [cfr. BVerfGE 105, 17< 45>; 116,164<182>; 122,210 <233, 236 e seg.>;, 141,1<41 punto 96>;145,106 < 144 e seg. punto 104>].

d)Una tale ragione pu; invece esistere nel perseguimento di scopi di promozione e conduzione.

aa) Il legislatore non è, in principio, impedito a perseguire con l'ausilio del diritto tributario, per ragioni del bene comune, scopi extrafiscali di promozione e di pianificazione (cfr. BVerfGE 93,121 < 147>; 99,280< 296>; 105,73<112>; 110,274 <292>; 116,164 <182>; 117,1< 31>; 122,210 < 231>; 138,136< 181 punto 124 >). Esso non pu;, soltanto con imperativi e divieti, ma anche con una tassazione di comportamenti indiretta assumere un influsso organizzativo su economia e società. Il cittadino non viene, in tal caso, obbligato ad un determinato comportamento ma acquista con l'imposizione del carico speciale o con il trattamento fiscale favorevole di un comportamento desiderato una ragione economica finanziaria di decidersi per un determinato fare o non fare [cfr. BVerfGE 98,106< 117>; 17, 1 < 31 e seg.>; 122,210<231 e seg.>; 135,126 < 151 punto 79>].

Nella decisione su quali rapporti, persone o imprese debbano essere prese in considerazione il legislatore (ampiamente libero)[cfr. BVerfGE 17,210 < 216>; 93,319<350>; 110,274 < 293>; 138,136< 182 punto 125>]. Esso dispone, soprattutto, di una grande spazio operativo nella valutazione di quali scopi esso ritiene meritevoli di persecuzione. Esso pu; prevedere benefici per imposte, quando tema, per il resto, effetti insostenibili di un aumento d-imposta senza limiti, non auspicabili per il bene comune.

bb) Gli scopi di promozione e di guida sono, del resto, appropriati solo se abbiano ragioni giustificative per carichi o alleggerimenti di carichi, se sono previamente indicati con sufficiente precisione scopo e finalità della gestione [BVerfGE 93, 121 < 148>, 99,280<296>] o lo scopo promozionale o di gestione perseguito [sostegno da una chiara decisione legislativa [cfr. BVerfGE 93,121<147>; 105,73<112 e seg.>; 110,274 <293>; 116, 164 <182> ; 117,1<32>; 121,108<120>; 122,210< 232>; 135,126 <151 e seg. punto 81].

Un intervento che ponga in finzione di scopi amministrativi extrafiscali presuppone una chiara decisione del legislatore con la quale voler conseguire con lo strumento scopi diversi da meri effetti di sostenibilità. Diversamente si minaccerebbe il pericolo che un'attribuzione di potere prevista in modo speciale per la tassazione [art. 105 GG] presa in considerazione per scopi non fiscali e quindi siano imposti benefici a carico del potere sulle entrate dei Länder, e possano venire messe in difficoltà fra l'altro, competenze dei Länder. Inoltre gli effetti di pianificazione possono incidere spesso anche su diritti fondamentali. Per l'intervento fiscale il legislatore deve perciò attentamente controllare se esso voglia o possa introdurre il mezzo di azione dell'imposizione fiscale o della esenzione da questa per ragioni extrafiscali [BVerfGE 93,121 < 148>].

La decisione del legislatore per scopi di promozione o di pianificazione deve essere sufficientemente definita. Ove la concretizzazione non sembri trasposta con una effettiva conformazione della norma con cui viene perseguito lo scopo [cfr. BVerfGE 93,121< 148>; 99,280< 296 >], non sono sufficienti, di per se', le sole vaghe determinazioni di scopo investimenti e creazione di posti di lavoro, menzionate nei lavori preparatori, per giustificare deroghe da una tassazione adeguata alle i prestazioni, e quindi giuridicamente paritaria (BVerfGE 116, 164 < 191>). È necessario, piuttosto, un atto legislativo, che definisca chiaramente e misuri in modo adeguato al bene pubblico e vincolato allo scopo la fattispecie di promozione (BVerfGE 93,121< 147>).

cc) La conformazione dello scopo di promozione e di pianificazione deve, inoltre, avvenire in modo rispettoso dell'uguaglianza (cfr. BVerfGE 93,121< 148>; 99,280<296>; 110,274<283>; 116,164<182>; 117,1<32>; 122,210<232>; 138, 136 < 182 punto 125>). Il legislatore non può distinguere le sue prestazioni in modo particolare secondo irreali punti di vista, e cioè decidere con arbitrio. Gli si offrono in ampia misura punti di vista per imperativi che la disciplina non può, però, limitare ed appoggiarsi ad una valutazione contraria proprio ad una valutazione dell'esperienza di vita delle relative circostanze e deve, comunque, delimitare in modo ragionevole l'ambito delle misure di beneficio (BVerfGE 110,274<293>; 117,1<32>; 138,136< 182 punto 125>).

II

Secondo questi criteri il § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge sulla riforma tributaria 2007 e della legge sull'anno d'imposta 2007 in collegato disposto col § 32 a.1.2 n. 5 legge imposta sul reddito nel testo della legge sulla riforma tributaria 2007 e della legge sulla tassazione delle imprese 2008 è incompatibile con l'art. 3.1 GG.

1. Le disposizioni producono un trattamento differenziato di redditi da utile e redditi in eccesso (par. 2.2.1 legge imposta sul reddito). Mentre i percettori di reddito in eccesso oltre 250.000 euro (tariffa base), per esempio, sono soggetti in un procedimento *splitting* ad un carico superiore ai 500.000 euro (§32 a.5 legge imposta sul reddito), per i percettori di redditi da utile secondo il § 32 c l'aliquota massima era limitata al 42%.
2. Questa disparità di trattamento non è giustificata. Le ragioni esposte nei precedenti legislativi non sono sufficienti. Quando il legislatore ha posto in rilievo il fatto che i redditi da utile (§2.1.da 1 a 3 legge imposta sul reddito) sarebbero gravati da uno specifico rischio d'impresa, la differenziazione non era soggetta a un controllo di arbitrarietà(a). Ove, così, esso volesse tener conto del fatto che per l'anno 2008 era stato programmato un complessivo controllo di imprese, ciò difetterebbe di una decisione legislativa sufficientemente evidente per un evidente scopo di promozione o di guida, ed inoltre la disciplina non è conformata in modo conforme a diritto (b). Non sono ravvisabili altre ragioni giustificative.

- a) Uno specifico rischio d'impresa non è una ragione realmente chiara per la esposta differenziazione tra redditi da utile e redditi in eccesso.

I percettori di reddito da utile sono gravati, è vero, da in rischio d'impresa perché, secondo la definizione legale, meramente giuridica, dell'impresa commerciale nel § 15.2.1 legge imposta sul reddito è presupposto comune di tutte le specie di reddito da utile un'attività autonoma successiva, che soggetta all'intenzione di conseguire un utile, e si presenta come partecipazione al generale traffico economico. Un'attività autonoma esige in particolare – ad esempio, nella sua distinzione dall'attività di un lavoratore – secondo la giurisprudenza del BVerfG che il contribuente diventa attivo a proprio calcolo e a proprio rischio e si assume il rischio conseguente alla propria attività – il c.d. rischio d'impresa (cfr. BFH, sentenza del 22 febbraio 2012 – XR 14/10 – BFHE 236, 464, Jurij, punti 31 e segg.).

Lo specifico rischio d'impresa dei commercianti non fornisce, però, come il rischio d'impresa di un'impresa autonoma rurale o forestale o di un soggetto che opera professionalmente in modo autonomo, nessun punto di conferma per l'affermazione che l'economizzazione di un'identica solvibilità sarebbe espressione di una più ristretta capacità operativa. I rischi nella percezione di un utile possono nascere parimenti nella loro destinazione in redditi in eccesso, ad es. nel caso di entrate da capitale o da concessione in affitto e – tenendo conto di una insicura situazione di mercato – solo da redditi da locazione (cfr. BVerfGE 116, 164 < 189>). A ciò si aggiunge che un rischio d'impresa diventa rilevante fiscalmente solo, ma anche viene preso in considerazione, quando si è realizzato. Ciò perché nel caso di un utile più ristretto o mancante bisogna pagare un'imposta più bassa o non pagarne. Nel caso di perdite esiste la possibilità di un rimborso o di una deduzione da perdita (cfr. § 10d legge imposta sul reddito.), con la quale le perdite di un anno possono ridurre il reddito di altri anni nella via della deduzione di perdite. Al contrario, nel diritto fiscale sul reddito da utile resta fuori decisione il rischio astratto d'impresa – come le solo astratte *chances* d'impresa. E così decisivo quanto effettivamente realizzato da un'attività. Non è ravvisabile perché ciò non dovrebbe diversamente da giudicare riguardo all'aumento dell'imposta sul reddito. Il privilegio fiscale previsto riguarda proprio il caso in cui, secondo i lavori preparatori della legge, un ammesso rischio astratto d'impresa non conduce in concreto a perdite o, comunque, a redditi più bassi, la riduzione tariffaria trovi applicazione per le ipotesi in cui furono economizzati al di sopra della media alti redditi, ma non si siano, invece, realizzati rischi, di regola o in misura limitata.

b) Ove il legislatore avesse voluto tener conto, col privilegio dei redditi da utile, del fatto che per il 2008 era programmata una riforma complessiva della tassazione delle imprese, ciò difetterebbe di una evidente decisione legislativa di uno scopo sufficiente di promozione o di guida (aa). Può restare, perciò, aperto accertare se la disciplina è conformata in modo giuridicamente paritario (bb).

aa) Secondo l'avviso del legislatore una recezione (temporanea) dell'aliquota massima fiscale anche per i redditi aziendali con la riforma della programmata riforma fiscale aziendale complessiva produrrebbe un falso segnale ed avrebbe, inoltre, conseguenze meramente negative. Con la riforma fiscale delle imprese uno sgravio doveva aver luogo in modo adeguato. In tal modo non sono sufficientemente soddisfatte le richieste di una chiara decisione legislativa a favore di uno scopo promozionale o di guida, che potrebbe giustificare una disparità di trattamento.

- (1) Lo scopo menzionato dal legislatore non ha trovato traccia nella fattispecie del § 32 c legge imposta sul reddito, nel testo della legge modifica fiscale 2007. Poiché i redditi da utile, come già visto, debbano essere privilegiati non risulta dalla norma.

I lavori preparatori fano, invero, riferimento alla riforma fiscale delle imprese, ma lasciano, comunque, aperto quale scopo il legislatore volesse in tal modo perseguire. Dagli stessi lavori può solo trarsi che sono stati presi in considerazione i redditi aziendali.

In questo momento non sono stati ancora elaborati dettagli nel quadro della riforma fiscale delle imprese. Non c'è un progetto di legge, presentato al Bundestag, e neanche un progetto del Governo che il Bundestag abbia preso tacitamente in esame.

- (2) Soltanto l'accordo di coalizione dell'11 novembre 2005 nell'emanazione della legge sulla riforma fiscale 2007, manifesta la tendenza fondamentale della programmata riforma fiscale delle imprese. I partiti di governo hanno ivi, sotto il titolo "Consolidare tardivamente le finanze statali" – riformare il sistema fiscale in modo orientato al futuro" espresso la loro intenzione di semplificare il diritto tributario e di strutturarlo in modo atto alla concorrenza sul piano internazionale, e quindi riformare primariamente il diritto tributario delle imprese. Il loro scopo dichiarato era quello di garantire la base fiscale in Germania, di porre stimoli all'investimento e di creare, così, nuovi posti di lavoro, e di promuovere, nel complesso, la crescita economica. La riforma avrebbe dovuto, comprendere, oltre alle persone giuridiche, anche le imprese personali perché l'80% delle imprese tedesche sarebbero costituite in questa forma giuridica. Erano discussi un'ampia neutralità di forma giuridica e di finanziamento, il rafforzamento di possibilità di conformazione, il miglioramento della certezza di pianificazione per imprese e bilanci pubblici ed una tardiva garanzia della base fiscale tedesca.

Non veniva, però, chiarito come dovessero essere raggiunti gli scopi menzionati. Oltre al riferimento ai lavori, sul piano dell'UE, per la creazione di una base di valutazione comune e per il rafforzamento delle regole contro una concorrenza fiscale scorretta e sul mantenimento delle regole sulla prima tassazione di piccole e medie imprese l'accordo di coalizione contiene solo i compiti, ma avrebbe dovuto essere adottata una decisione fondamentale tra tassazione di reddito sintetica e duale e una nuova disciplina della tassazione di possesso di capitali e di redditi privati da cessione.

Come dovesse essere definita nel dettaglio la riforma fiscale delle imprese non è stato, così, stabilito. L'accordo di coalizione spiega, invero, perché il legislatore tendesse ad un alleggerimento di redditi d'impresa. Esso lascia, però, aperta la decisione su quale forma debba avere questo sgravio e quale debba essere la misura di questo. Già per questo esso pone una distinzione, per una più prossima concretizzazione, coi manifesti scopi di promozione e di conduzione perseguiti con la legge sulla riforma fiscale 2007.

Non è necessario, perciò, decidere se gli accordi di coalizione tra partiti politici, che non influiscono direttamente e nella loro conformazione nella sfera statale – anche in modo ampiamente inteso – possano essere qualificati come agire statale (cfr. BVerfGE, ordinanza del 2° Senato del 6 dicembre 2013 – 2 BvQ 55/13 – punto 7) e siano, presi per sé, appropriati a garantire una sufficiente definizione di una decisione legislativa a scopi di promozione o di guida di una misura fiscale. Essi necessiterebbero proprio della trasposizione – di regola convenuta nei gruppi – da parte dei deputati del Bundestag Tedesco, che, come rappresentanti dell'intero popolo, non sono, però, vincolati a scopi e direttive, ma solo alla loro coscienza (art.38.1.2 GG).

- (3) Deriva tanto meno una manifesta decisione legislativa dalle considerazioni dedotte dal Ministero Federale delle Finanze (con rinvio a K. Stein, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KsTG punto 7 < gennaio 2010 >) al momento dell'emanazione della legge sulla riforma fiscale 2007, già pubblicate in dottrina, con lo scopo di migliorare le condizioni nella concorrenza internazionale nel luogo di residenza. Si presenterebbero, invero, diversi concetti su una riforma, il più possibile, giuridicamente neutrale di imprese personali e di società di capitali, ad esempio attraverso una tassazione unitaria delle imprese o un'opzione corporativa. Non c'è, però, alcun riferimento al fatto che il legislatore volesse utilizzare una di queste proposte, una volta che esso non ha preso in considerazione nessuno di questi concetti.

- (4) Non vi è altro a favore del c.d. documento punti pilastro del Governo Federale per una riforma della tassazione delle imprese del 12 luglio 2009.

La deliberazione del gabinetto federale sui punti pilastro della programmata riforma fiscale delle imprese veniva adottata solo dopo l'emanazione della legge sulla riforma fiscale 2007 con deliberazione del Bundestag del 29 giugno 2006 e l'approvazione del Bundestag del 7 luglio 2006.

Del resto anche questa deliberazione è aperta ad una specie di sgravio fiscale delle società di persone che sono in relazione con imprese personali dominanti. Essa si limita a proclamare, oltre alle corporazioni per cui era previsto l'abbassamento del capitale nominale, per un ammontare circa in-

feriore al 30%, che vi erano comprese anche le società di persone soggette all'imposta sul reddito alla riforma fiscale delle imprese e che le stesse, quindi, potessero beneficiare della riforma fiscale delle imprese; nel relativo carico fiscale sul piano del possesso o dell'investimento si giungerebbe da una forma giuridica di neutralità di fatto senza dispendio burocratico pubblico. Come questo dovrebbe avvenire non era però ancora chiaro. Dovrebbe verificarsi "se un'astensione dall'investimento o un generale favore per la tesaurizzazione entrino nel concetto di riforma fiscale delle imprese". Corrispondentemente il consiglio di esperti sulla valutazione del complessivo sviluppo economico afferma, nelle sue consulenze annuali 2006/2007 (pagg. 316 e segg.; 317, 327, <338 >) che i punti pilastro lascerebbero aperte questioni centrali della riforma fiscale delle imprese, e questa non si prospetterebbe, al momento, per dettagli insoliti. Le soluzioni prospettate dal Ministero Federale delle Finanze cambierebbero in brevi intervalli. Lo spostamento alle società di capitali di sgravi fiscali assicurati alle società di persone sarebbe aperto.

- (5) Per questa ragione la disciplina del § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge sulla riforma fiscale 2007 è più vicina al carattere di una moratoria fino alla decisione su una legge di riforma fiscale come decisione legislativa per la decisiva promozione o guida di imprese personali per motivi politici *standard*. Si distingue, così, la norma del § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge di garanzia del luogo di residenza che in ogni caso è una speciale misurazione tariffaria che avrebbe per oggetto determinati utili commerciali più simili.

Questa speciale determinazione di tariffa servirebbe, invero, in prima linea per la compensazione del carico aggiuntivo da redditi commerciali. Il Senato ha, d'altra parte ritenuto questa conforme a costituzione nella sua decisione del 21 giugno 2006 (BVerfGE 116, 164) quando essa, come ragione giustificativa, era al riguardo solo lo scopo legislativo di escludere dal beneficio redditi commerciali nascosti da un limite – cappuccio, per migliorare la collocazione del luogo di residenza Germania nella concorrenza commerciale (cfr. BVerfGE 116, 164 < 194 e segg.>). Diversamente dal § 32c legge imposta sul reddito nel testo della legge sull'anno d'imposta 2007, la disciplina veniva, però, collocata in un pacchetto complessivo di misure – come erano inseriti il contemporaneo abbassamento della tariffa fiscale sulle corporazioni e la compensazione del carico aggiuntivo dei redditi commerciali da parte del legislatore – con le quali il legislatore voleva dar luogo, in modo prossimo al necessario e al possibile, alla garanzia fino ad un'ulteriore, auspicata riforma del luogo della sede commerciale (BVerfGE 116, 164 <196>). Il legislatore non vedeva, da ultimo, una speciale esigenza di azione per per il motivo di un collocamento aggiuntivo della concorrenza collegato col completamento del mercato interno europeo dal 1° gennaio 1995 per incrementar investimenti oltre confine e in considerazione dell'attenzione che gli investimenti esteri diretti di imprese tedesche fossero più forti dei disinvestimenti di imprese straniere nel paese (cfr. BVerfGE 116, 164 < 184 >). Nelle discipline della legge di garanzia del luogo di sede si trattava centralmente, nel complesso, di migliorare la posizione della sede commerciale Germania nella concorrenza internazionale (cfr. BVerfGE 116, 164 < 191>). Il cappuccio tariffario del § 32 c della legge imposta sul reddito nel testo della legge sulla garanzia del luogo di sede col rinvio rinvio da ciò derivante del ritardo dei redditi commerciali più bassi al di sotto del limite del cappuccio si può caratterizzare, in questo contesto legislativo, come una delle numerose misure per il rafforzamento di una situazione problematica acuta (BVerfGE 116, 164 <195 e seg.>).

Nella legge sull'anno d'imposta 2007 si tratta, invece, di una legge con cui il legislatore mirava espressamente secondo il progetto di legge, anzitutto, ad un consolidamento dei bilanci pubblici. Esso aveva, invero, riposto questo scopo in riferimento ai redditi da utile, al fine di non contrastare in anticipo la programmata riforma fiscale delle imprese anche nei confronti delle imprese personali. In tal modo, però, la legge dell'anno d'imposta 2007 non sarebbe divenuta un imperativo legislativo con cui il legislatore volesse realizzare o impedire gli effetti della sede o di politica del lavoro. Esso perseguiva così, piuttosto, senza modifica della pura ragione fiscale dell'aumento dei redditi o del consolidamento di bilancio, che non viene in considerazione, in proposito, come ragione giustificativa per eccezioni di una conformazione di effetto pari al carico di una conformazione pari al carico della fattispecie fiscale originaria.

- b) Poiché questo manca, in relazione al rapporto col beneficio dei redditi da utile già in una chiara decisione legislativa a favore di uno scopo di promozione e di guida sufficientemente determinato, può restare aperto se la limitazione tariffaria del § 32 c legge imposta sul reddito nel testo della legge sull'anno d'imposta 2007, sia conformato in modo giuridicamente paritario con riferimento ad un miglioramento della capacità concorrenziale di imprese tedesche nella concorrenza internazionale di sede. Essa esclude, oltre ai redditi commerciali (§2.1 n.2 legge imposta sul reddito), anche redditi da economia agricola e forestale (§2.1.1 n. 2 legge imposta sul reddito) e redditi da lavoro autonomo (§ 2.1. 1 n. 3 legge imposta sul reddito) dall'aumento dell'aliquota massima d'imposta al 45%. D'altra parte, il legislatore ha solo stabilito, contemporaneamente all'emanazione della legge sulla garanzia del luogo di sede, che il percettore di redditi non commerciali, come ad esempio il libero professionista o gli osti di campagna e della foresta nel senso del § 13 legge imposta sul reddito di regola non sono sottoposti ad una concorrenza internazionale nel luogo di sede attraverso la destinazione a reddito di beni stabili (§ 18 legge imposta sul reddito). Lo stesso vale per i percettori di reddito da lavoro autonomo (§ 18 legge imposta sul reddito), in ragione del vincolo spesso esistente con clienti connazionali o erl Lo stesso vale per i percettori di reddito da lavoro autonomo (§ 18 legge imposta sul reddito), in ragione del vincolo spesso esistente con clienti connazionali l'istituzione tipicamente professionale nel quadro nazionale, in particolare per il grande gruppo dei liberi professionisti come ad esempio medici, avvocati, notaie consulenti fiscali (cfr. § 18.1.1 n.2 legge imposta sul reddito). Non è necessaria, nel presente caso, una decisione sulle ragioni, ugualmente preminenti, che potrebbero avere influenza anche sulle decisioni di investimento e di assunzione di una sede, di imprese commerciali nella concorrenza internazionale possano giustificare un generale *favor* per redditi da utile.

D

I

1. La violazione di una norma contraria alla Legge Fondamentale che – come nel presente caso – non è accessibile per la sua chiara lettera e il contrario volere manifesto del legislatore ad un'interpretazione conforme a costituzione (cfr. BVerfGE 18, 97 < 111>; 54, 277 < 299>; 71, 81 < 105>; 98, 17 < 45>; 130, 372 < 398 >), può condurre alla dichiarazione di nullità (§ 82.1 in collegato disposto col § 78.1, § 95.3 legge sul BVerfG) o a che il BVerfG accerti l'incompatibilità della norma con la Legge Fondamentale (cfr. § 31.2, § 79.1 Legge sul BVerfG). Una dichiarazione limitata all'incompatibilità è imposta, in particolare, quando il legislatore ha diverse possibilità di evitare la violazione costituzionale. Questo avviene, di regola, nel caso di violazione del principio di uguaglianza (cfr. BVerfGE 99, 280 < 298>; 105, 73 < 133>; 117, 1 < 69>; 122, 210 < 244 e seg.>; 126, 268 < 284 e seg.>; 13, 377 < 422 punto 104>; 145, 106 < 166 punto 152>; giurisprudenza costante).

In modo a ciò adeguato è da prendere in considerazione solo una dichiarazione d'incompatibilità, quando il legislatore non è impedito, come già esposto (punto 48) né da ragioni giuridiche, né da evidenti ragioni di fatto ad affermare una violazione del principio di uguaglianza per il 2007 attraverso il ritorno ad un'aliquota fiscale massima unitaria del 42% per per tutte le specie di reddito. Spetta a lui, nel caso della concessione di un beneficio ma anche della di aprire la possibilità di accordare uno stato incostituzionale attraverso l'estensione della norma che attribuisce il beneficio, dichiarata incompatibile con la costituzione. Non restano, fondamentalmente, immuni al riguardo decisioni non impugnabili che si basano su una norma dichiarata incompatibile con la costituzione (cfr. BVerfGE 81, 363 < 384>; 87, 153 < 178>; 94, 241 < 266 e seg.>). Lo spazio operativo di conformazione del legislatore che deve essere osservato con una mera dichiarazione d'incompatibilità costituzionale per la rimozione della situazione d'incostituzionalità comprende, in ogni caso, gli effetti giuridici che si producessero per il caso di nullità della legge (§ 79.2.1 legge sul BVerfG) (cfr. BVerfGE 115, 51 < 65>).

2. I motivi che portano all'incostituzionalità del § 32 c nel testo della legge sulla riforma fiscale 2007, della legge sull'anno d'imposta 2007 (in collegato disposto col § 32 a.1.2 n.5 della legge imposta sul reddito, in collegato disposto con la legge di modifica fiscale 2007 e con la legge di riforma sulla tassazione del reddito d'impresa del 2008 9 concernono altresì il § 32 b. 2.2 e 3 legge imposta sul reddito nel testo della legge sulla modifica fiscale 2007 in favore dell'applicazione della riserva di progressione (cfr. n.5). Conformemente al § 78.2 legge sul BVerfG (in collegato disposto col § 82.1 stessa legge) queste discipline devono perciò, nell'interesse della certezza giuridica, essere dichiarate incompatibili con la Legge Fondamentale.

II

Il legislatore è tenuto a rimuovere l'accertata violazione costituzionale retroattiva fino al 31 dicembre 2022 per l'anno 2007. Quest'obbligo comprende almeno tutte le decisioni che non abbiano acquistato efficacia di giudicato, che si basino sulle disposizioni dichiarate incostituzionali (cfr. BVerfGE 87, 153 < 178>; 99, 280 < 298>; 107, 27 < 58>; 133, 377 <423 punto 108>; 145, 106 <169 punto 163>). Non è chiaro che venga fatto valere che possa essere imposta una deroga dal principio della retroattività nell'interesse di affidabile programmazione finanziaria e di bilancio (cfr. BVerfGE 93, 121 < 148 >; 105, 73 < 134>; 117,1 < 70>; 125, 175 < 258>; 133, 377 < 423 punto 109>; 145, 106 < 169 punto 164>), in particolare un tale interesse non viene fatto valere da parte del Ministero Federale delle finanze.

Fino ad una nuova disciplina i tribunali e le autorità amministrative non possono applicare le norme nell'ambito dell'accertata incompatibilità, i procedimenti in corso devono essere sospesi (BVerfGE 73, 40 < 101>; 105, 73 < 134>; 122, 210 <246>; 145, 106 < 169 punto 163>).

König
Huber
Hermanns
Müller
Kessal-Wulf
Maidowski
Langenfeld
Wallrabenstein