

FISCALITÀ ED EXTRAFISCALITÀ NELLA COSTITUZIONE. UNA RIVISITAZIONE DEI LAVORI PREPARATORI

FRANCO FICHERA

Università degli Studi di Bologna

SOMMARIO: 1. I tributi nello Stato contemporaneo. 2. Il modello di disciplina costituzionale della materia tributaria. 3. Le singole disposizioni. 4. I problemi del «dopo». *Riferimenti bibliografici.*

1. I tributi nello Stato contemporaneo.

Il sistema tributario nell'epoca contemporanea svolge, allo stesso tempo, una funzione fiscale ed una extrafiscale: oltre a procurare i mezzi finanziari necessari a sostenere lo svolgimento dei compiti dello Stato, serve alla realizzazione di finalità economiche e sociali di vario ordine, siano esse redistributive, congiunturali, di sviluppo. La rilevazione di tali profili strumentali non è nuova, ma nell'epoca contemporanea la peculiarità è data dal fatto che più si accresce la funzione fiscale, vale a dire più sono necessarie risorse per far fronte ad una spesa pubblica crescente, più si accentua la funzione extrafiscale; un prelievo fiscale in aumento, infatti, interferisce in modo più marcato e diffuso sulle situazioni dei singoli, condiziona le posizioni e influenza le scelte delle famiglie e delle imprese, e diventa sempre più strumento, accanto agli altri, per raggiungere le finalità dell'ordinamento.

È evidente la distanza dalle caratterizzazioni del fenomeno tributario proprie dell'epoca liberale, quando la funzione fiscale è ridotta al minimo, sì da non interferire, o da interferire nella misura minore possibile, sulla vita economica e sociale, e la funzione extrafiscale, pure riconoscibile in determinate circostanze, è meno accentuata e, dove rilevata, è considerata contrapposta a quella fiscale.

Nei due contesti il fenomeno tributario è partecipe di mutamenti del quadro ordinamentale e, allo stesso tempo, di sviluppi dell'intera materia finanziaria, dalle politiche di bilancio a quelle della spesa pubblica, che caratterizzano, da un lato, la «finanza neutrale» propria dell'epoca liberale e, dall'altro, la «finanza funzionale», propria dell'epoca contemporanea.

La costituzione del 1948.

La costituzione del 1948 segna nell'ordinamento italiano il passaggio dalla finanza neutrale a quella funzionale.

La costituzione italiana nasce, per le condizioni storiche che la determinano, in radicale polemica non solo con il fascismo ma anche con lo Stato prefascista; ciò determina una peculiare combinazione: ad una rigorosa affermazione dei principi di libertà e dello Stato di diritto, comuni all'esperienza liberale, ma calpestati durante il fascismo, si accompagna, accanto ed in polemica con l'economia capitalista, l'affermazione di uno Stato sociale ed interventista che senza negare proprietà privata, libertà di iniziativa e mercato, tuttavia ponga riparo ai loro limiti ed inadeguatezze sia sul piano economico che su quello sociale (1).

(1) È quanto ben risulta dal dibattito che si svolse nella prima sottocommissione dell'Assemblea costituente sui "principi dei rapporti sociali (economici)", cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti della Commissione per la costituzione - Discussioni - Prima Sottocommissione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma 1946, seduta del 3 ottobre 1946, p. 179 ss., intorno a quanto, in parte, doveva diventare l'art. 4 della costituzione, secondo cui «La Repubblica riconosce a tutti i cittadini il diritto al lavoro e promuove le condizioni che rendano effettivo questo diritto. Ogni cittadino ha il dovere di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, un'attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società», e in parte rifluisce nell'art. 41, secondo cui «L'iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali». In quella sede si svolse una discussione che possiamo considerare emblematica per dar conto dei principi dello Stato contemporaneo che nasce con la costituzione e, al suo interno, delle fondamenta stesse dello Stato sociale ed interventista, e che si concluse con l'accoglimento delle tesi rappresentate dagli on. TOGLIATTI, proponente, LA PIRA, DOSSETTI e MANCINI, avverso a quelle dell'on. LUCIFERO. L'on. TOGLIATTI, p. 180, sulla base della considerazione che «tutti si erano trovati d'accordo nell'affermare la necessità di includere nella costituzione alcuni diritti nuovi di contenuto economico-sociale, cioè il diritto al lavoro, il diritto al riposo, il diritto all'assicurazione sociale, ecc., riteneva che, fatta l'affermazione di questi diritti, fosse però necessario indicare precisamente in quale modo essi verranno garantiti dallo Stato. Su questo punto era apparso un contrasto, nel corso della discussione generale, con l'on. LUCIFERO. (...) Quando, infatti, si dice nel primo articolo proposto dall'on. LUCIFERO che ogni cittadino ha diritto al minimo indispensabile di mezzi di sussistenza, ecc., e poi si aggiunge che al tal fine il cittadino è libero di svolgere un'attività economica nel modo che più gli aggrada, è evidente che la seconda affermazione contraddice pienamente con la prima, e la contraddice in modo da renderla una irrisione. Quando si lasciano le persone libere di svolgere quella attività che loro aggrada, cioè si asserisce e sancisce il principio della piena libertà economica, è evidente che non si garantisce ad ogni cittadino, come è detto nel primo comma, il diritto al minimo indispensabile di mezzi di sussistenza. (...) È evidente che soltanto negando la seconda proposizione, che è la formulazione dell'astratto principio liberale delle Costituzioni del secolo scorso, soltanto affermando il principio dell'intervento dello Stato per regolare l'attività economica, secondo un metodo, un corso differente da quello dell'economia capitalistica liberale pura; soltanto facendo questo passo, si può dare un minimo di garanzia al diritto ai mezzi di sussistenza, al lavoro, al riposo, alla assicurazione sociale». L'on. LUCIFERO, p. 182 s., replica, affermando che «Non vede una contraddizione fra le prime due frasi dell'art. 1 da lui proposto, perché in esse egli ha voluto fare innanzitutto un'affermazione del diritto di avere quel minimo di mezzi di sussistenza che gli assicurino una vita degna dell'uomo. Da questo concetto egli è disceso alla prima conclusione; poiché il mezzo normale con il quale il cittadino si procura le possibilità di sussistenza è evidentemente il lavoro, ha voluto stabilire un principio cui tiene molto, quello cioè della libertà di scelta del lavoro. Il cittadino non può essere obbligato a compiere un determinato lavoro, se ha la possibilità di compierne un altro che gli piace di più. (...) Con l'articolo proposto, tanto egli conservatore, quanto l'on. TOGLIATTI, estremamente progressista, possono, nella piena legalità, svolgere la propria attività, la propria propaganda politica, cercando di realizzare quelle provvidenze che corrispondono alle loro concezioni ed ai loro programmi. Se invece si inserisse nella costituzione un articolo quale quello proposto dall'on. TOGLIATTI, che fa della pianificazione un atto costituzionale, chi, come l'oratore, è contrario ad una politica pianificata e crede alla pianificazione solo in determinati settori o in determinate circostanze, se domani avesse la maggioranza nel paese, dovrebbe prima di tutto modificare la costituzione. Di qui la necessità che, nell'ambito della costituzione, tutte le concezioni di democrazia possano, in piena legalità, avere libera voce». L'on. DOSSETTI, a sua volta, rileva, p. 183, che «le preoccupazioni e le differenze che possono determinare l'on. LUCIFERO ed anche altri componenti della sottocommissione a resistere ad alcune delle impostazioni espresse dall'on. TOGLIATTI (e che l'oratore in gran parte condivide) risulteranno infondate quando si affermi che la direttiva fondamentale di un controllo della vita economica tale che orienti la vita economica stessa a vantaggio della collettività ed a garanzia della espansione di tutti i suoi componenti, deve esplicitarsi con l'osservanza di alcune condizioni fondamentali»; (...) in particolare, «si ispiri a queste tre garanzie essenziali: effettiva democrazia politica, che consenta la più larga possibilità di critica nei confronti del modo con cui il controllo economico viene esercitato; garanzia di un minimo di proprietà personale come risultato del lavoro e del risparmio di ciascuno; articolazione, infine, dei diversi organi in cui il controllo sociale della vita economica si verrà a realizzare, in maniera che non si abbia un accentramento esclusivo e sopraffattore nelle mani dello Stato; un controllo siffatto non solo non è dal suo partito temuto come motivo di sopraffazione o di limitazione della libertà personale, ma anzi è auspicato come l'unica possibilità per dare alle libertà, espresse in termini generici ed in termini giuridici, un contenuto effettivo e concreto». L'on. MANCINI, p. 185, «Dichiara di aderire perfettamente al pensiero così limpidamente espresso dall'on. TOGLIATTI, per le seguenti ragioni: 1) perché ritiene necessario dare al regime democratico un contenuto, altrimenti si cadrebbe in quella nebulosa democratica condannata con aspre parole dall'on. LUCIFERO; 2) perché la democrazia si è impegnata ad una trasformazione della vita politica del paese, e quindi non può non impegnarsi ad una trasformazione della vita economica, dato che dal progresso economico soltanto deriva il progresso politico; 3) perché una costituzione non può segnare le colonne d'Ercole al progressivo divenire democratico, ma deve assicurare anche un futuro; 4) perché il controllo sociale sulla vita economica si risolve sempre a favore di quelle esigenze della solidarietà sociale, e di quel perfezionamento sociale economico e culturale dell'individuo, affermato nei due articoli discussi nella precedente seduta». L'on. MASTROJANNI, p. 187, «Osserva che, mentre socialisti, comunisti, democristiani, tendono ad una realizzazione quasi immediata del loro programma attraverso una coercizione che dallo Stato si riflette sui cittadini, egli ritiene che si debbano realizzare i fini economici

La costituzione si caratterizza così, oltre che per la sanzione di principi di libertà e di legalità, per la delineazione di un programma di trasformazione della vita economica e sociale che si concretizza in una serie di finalità, obiettivi, diritti soggettivi di natura economica e sociale, a partire dai contenuti dell'art. 3, comma 2, che tutti li sintetizza, e che è compito del legislatore, e dunque della politica, realizzare (2).

Si delineano in tal modo, anche in Italia, con modalità peculiari, ma in consonanza con esperienze di altri paesi, le forme dello Stato contemporaneo.

Questo contesto condiziona strettamente le disposizioni in materia fiscale, assegnando al sistema tributario nuove qualificazioni e funzioni, attribuendo ad esso una molteplicità di obiettivi e di finalità, accentuandone in modo radicale la strumentalità in ordine ai fini essenziali dell'ordinamento ed ai programmi di azione che la costituzione puntualmente elenca.

di solidarietà sociale attraverso i sistemi liberali, cioè senza la coercizione e l'onnipotenza dello Stato». L'on. DOSSETTI, p. 188, replicando, «Fa presente all'on. LUCIFERO che allorché egli parla di totalitarismo esprime una sua convinzione personale, che non corrisponde alla realtà dei fatti, in quanto l'orientamento del partito democristiano, ad esempio, non è certo rivolto a costruire un *Moloch* di Stato. Respinge l'affermazione che egli ed i suoi amici vogliano imporre la loro via come la unica possibile. Il dilemma che si pone ha due sole alternative, per cui se si sopprime una via non resta che l'altra, e cioè che la vita economica si debba svolgere spontaneamente ritornando al sistema fondamentale dell'ottimismo liberale. Ora, l'esperienza storica insegna che il lasciare libero gioco alle forze naturali ed economiche porta ad una sopraffazione; quindi non bisogna accettare, ma si deve respingere la soluzione ottimistica del libero e spontaneo giuoco delle forze economiche». L'on. MORO, p. 188, infine, osserva che «è effettivamente insostenibile la concezione liberale in materia economica, in quanto vi è necessità di un controllo in funzione dell'ordinamento più completo dell'economia mondiale, anche e soprattutto per raggiungere il maggior benessere possibile. Quando si dice controllo della economia, non si intende però che lo Stato debba essere gestore di tutte le attività economiche, ma ci si riferisce allo Stato nella complessità dei suoi poteri e quindi in gran parte allo Stato che non esclude le iniziative individuali, ma le coordina, le disciplina e le orienta. Esprime la certezza che da questo controllo economico, nello Stato democratico, non nascerà un totalitarismo economico né politico. Lo Stato fascista non era uno Stato democratico, era anche nelle sue forme di controllo uno Stato delle classi capitalistiche le quali non tutelavano gli interessi della collettività, ma tutelavano gli interessi della classe che rappresentavano. Non è possibile permettere che gli egoismi si affermino, ma è necessario porre la barriera dell'interesse collettivo come un orientamento e un controllo di carattere giuridico. Ed è nell'ambito di questo controllo che lo Stato permetterà alle iniziative individuali, finché rientrino nell'ordinamento generale, di svolgersi liberamente. E queste iniziative individuali sono consacrate con il riconoscimento della proprietà individuale».

(2) Si veda, a riguardo, quanto afferma l'on. TOGLIATTI, cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti della Commissione per la costituzione - Discussioni - Prima Sottocommissione*, cit., seduta del 3 ottobre 1946, p. 181, là dove, ricollegandosi alla osservazione che nella costituzione si vogliono introdurre delle «affermazioni le quali non corrispondono ancora ad una realtà», (...) «Riconosce che questa è effettivamente una obiezione seria, in quanto la costituzione dovrebbe, secondo i migliori principi, registrare ciò che è già stato conquistato, ciò che già esiste nell'ordinamento economico e sociale del paese. Però l'obiezione cade, se si tiene conto di tutto ciò che è avvenuto in Italia e della situazione attuale. Dobbiamo assicurare un futuro e molte delle affermazioni che si fanno nella nostra costituzione non corrispondono ancora ad una realtà. È stata introdotta, ad esempio, nei primi articoli, e in modo energico, l'affermazione dei diritti della persona, ma non esiste oggi in Italia una garanzia di questi diritti né questi sono ancora realizzati sia pure nel primo gradino che è quello dell'istruzione, dell'educazione. Facendo adunque queste affermazioni, si è assunto l'impegno di cambiare qualcosa in Italia, e così quando si affermano determinati diritti di libertà, che oggi sono lungi dall'essere stati realizzati, ci si impegna ad una trasformazione di tutto il costume politico italiano nei rapporti tra lo Stato e il cittadino». L'on. TOGLIATTI vede quindi nella costituzione «un impegno per realizzazioni future, e ritiene inevitabile che in essa vi siano elementi di previsione o meglio di programma». Nello stesso senso, l'on. LA PIRA, cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti della Commissione per la costituzione - Discussioni - Prima Sottocommissione*, cit., seduta dell'8 ottobre 1946, p. 201, là dove osserva che «gli articoli formulati ed approvati dalla sottocommissione sono sempre partiti dalla premessa che essi debbano concorrere a far cambiare la struttura economico-sociale del paese. Se la struttura economico-sociale dovesse restare quella che è attualmente, cioè di carattere liberistico, allora l'articolo proposto avrebbe scarso valore e costituirebbe soltanto un'enunciazione pleonastica; se invece questa struttura subirà dei cambiamenti, allora l'articolo proposto assumerà un grande valore politico e giuridico, in quanto si riferisce soprattutto ad una futura evoluzione della società». Così anche l'on. NENNI, in un intervento in Assemblea costituente nella discussione sul «progetto di costituzione della Repubblica italiana», cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. III, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma 1947, seduta del 10 marzo 1947, p. 1950 s., là dove, a fronte dello scetticismo dell'on. CALAMANDREI rispetto alle parti della costituzione aventi i caratteri di un programma per il futuro, sostiene: «Ebbene caro professor CALAMANDREI, noi siamo meno pessimisti di lei, perché mentre da un lato sappiamo che il nostro paese non è ancora arrivato a quel grado di sviluppo politico e sociale nel quale una costituzione non è più un programma per l'avvenire, ma la codificazione di uno stato di fatto, mentre sappiamo questo, sappiamo però anche che ci sono forze in Italia, ci sono partiti i quali hanno la funzione storica, politica e sociale di far sì che quello che è scritto nella costituzione divenga realtà». Infine, l'on. LACONI che in un intervento in Assemblea costituente nella discussione sul «progetto di costituzione della Repubblica italiana», cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. III, cit., seduta del 5 marzo 1947, p. 1783, sostiene che «Noi non siamo in grado oggi di stabilire delle garanzie e delle sanzioni per la realizzazione e la concretizzazione di questi diritti; ma qualcosa possiamo fare: noi possiamo fissare i principi, possiamo stabilire le direttive entro le quali dovrà orientarsi il legislatore di domani, possiamo aprire la strada a questo legislatore, togliere alcuni limiti alla sua azione».

Motore del processo è lo Stato sociale ed interventista. Un ordinamento, infatti, caratterizzato da obiettivi, finalità e nuovi diritti di contenuto economico e sociale che spetta allo Stato garantire e realizzare, e rispetto ai quali la costituzione non si limita a registrare ciò che già esiste, ma si impegna ad una trasformazione, da un lato ha bisogno di una maggiore spesa pubblica per sostenere i suoi programmi e dunque di un aumento del prelievo tributario, dall'altro si serve anche dello strumento tributario, proprio in ragione di tale diffusa incidenza sui singoli e sulla vita economica e sociale, per il raggiungimento dei fini economici e sociali che lo qualificano. In tale contesto, funzione fiscale ed extrafiscale ne escono, entrambe, potenziate e, lungi dal contrapporsi, si sostengono a vicenda (3).

Con una ulteriore sottolineatura. Nella costituzione i profili della fiscalità e della extrafiscalità che il fenomeno tributario è andato assumendo e accentuando nel tempo, sono regolati senza prevedere particolari vincoli all'opera del legislatore.

La voluta e difesa stringatezza e sinteticità delle disposizioni in materia tributaria, in particolare in tema di limiti sostanziali al potere di imposizione, è frutto della consapevolezza che i tributi debbono finanziare lo Stato sociale ed interventista, sostenere una crescente spesa pubblica e, allo stesso tempo, secondare e realizzare i fini dell'ordinamento, e che eccessivi vincoli rispetto a questa accentuata funzionalità, fiscale ed extrafiscale, del sistema tributario sono di intralcio e vanno evitati.

Si configura così, fermi alcuni limiti formali e sostanziali, un potere di tassare libero da particolari condizionamenti in rapporto ad un progetto di trasformazione in campo economico e sociale di grande momento ed anche esso aperto, in ordine a cui il ruolo dello Stato è cruciale, non solo perché trainante, ma perché è direttamente tramite le sue azioni ed i suoi apparati che il programma di trasformazione delineato va realizzato. Porre dei limiti più incisivi al potere di tassare, alla fiscalità ed alla extrafiscalità, avrebbe voluto dire non disporre o disporre, ma tra «lacci e laccioli», di uno degli strumenti fondamentali per poterlo realizzare, e dunque sostenere ed assecondare.

Che tanto, nella vicenda costituzionale italiana, sia legato all'affermazione dello Stato sociale ed interventista, nulla toglie al fatto che anche in altre esperienze, ad esempio, quella degli Stati Uniti, per segnalarne una più distante da quelle europee continentali, il potere di tassare è configurato senza particolari limiti, e questo a valere sia quando la tassazione era abbastanza contenuta, sia quando, più recentemente, con i nuovi interventi pubblici e l'aumento delle spese pubbliche, sono aumentate le esigenze di gettito per finanziarli e si sono moltiplicati gli obiettivi cui servire (4).

In sintesi, la costituzione colloca il fenomeno tributario nel contesto dello Stato contemporaneo e ne fa uno strumento privilegiato per la realizzazione dei suoi obiettivi. E per navigare in questo mare aperto si affida al legislatore.

Lo sviluppo del lavoro.

Siamo ora in grado, sulla base del quadro delineato, di procedere ad una analisi più di merito della normativa costituzionale in materia tributaria; il lavoro, così, si

(3) Cfr. F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, ESI, Napoli 1973, *passim*.

(4) Cfr. G.A. NORTON, *The Limitless Federal Taxing Power*, in *Harvard Journal of Law and Public Policy*, vol. 8, 1985, p. 591 ss.; B.I. BITTKER, *Constitutional Limits on the Taxing Power of the Federal Government*, in *Tax Lawyer*, vol. 41, 1987, p. 3 ss.

sviluppa nel modo seguente: si sofferma, in primo luogo, sulle premesse da cui i costituenti sono partiti nel dettare le discipline in materia tributaria (par. 2); quindi, sulle regole formali e sostanziali che presiedono all'esercizio del potere di imposizione (par. 3); per concludersi sui problemi, nascenti dalla stessa realizzazione che la costituzione ha avuto, del «dopo» (par. 4).

2. Il modello di disciplina costituzionale della materia tributaria.

Non creare troppi vincoli al legislatore.

La prima preoccupazione in materia tributaria (e finanziaria) fu quella, come risulta dal rapporto della commissione economica presentato all'Assemblea costituente, dei limiti che, nel contesto di una costituzione rigida, le regole che si andavano a stabilire in materia tributaria venivano a creare all'azione del legislatore e degli «inconvenienti che di fronte al variare delle circostanze obiettive ed al modificarsi degli equilibri politici possono derivare dal racchiudere entro confini ristretti quell'azione» (5).

In funzione di questa preoccupazione, i quesiti che vengono posti, come risulta dalle questioni formulate da parte della commissione economica nell'inchiesta promossa, riguardano, in primo luogo, se si ritiene conveniente enunciare nella costituzione il diritto al prelevamento delle imposte da parte dello Stato e degli altri enti pubblici, e, quindi, in caso di risposta affermativa, se «si ritiene sufficiente una generica dichiarazione di diritto al prelevamento dei tributi e del dovere dei singoli a corrisponderli, o si pensa siano convenienti norme vincolanti l'attività futura del legislatore in materia tributaria» (6).

Illuminante è, al riguardo, la risposta della Corte di cassazione, la quale, in primo luogo, sottolinea «la convenienza che la nuova carta costituzionale non si limiti ad una generica dichiarazione del diritto al prelevamento dei tributi e del dovere dei singoli di corrisponderli, perché una tale dichiarazione potrebbe sembrare di carattere ovvio e superfluo, ove non fosse accompagnata da precisazioni e limiti che ne mettano in luce l'opportunità». E tuttavia subito aggiunge: «Ma è necessario procedere con molta cautela, nel porre norme vincolanti all'attività futura del legislatore, perché i tributi sono strettamente legati a necessità contingenti, oltre che alla natura ed ampiezza, in determinati momenti, dell'attività statale in stretta correlazione con le possibilità economiche private. I vari elementi sociali, politici ed economici, che si intrecciano nel fondamento razionale dei tributi, non sono suscettibili di predeterminazione in una carta destinata, per sua natura, a regolare per lungo tempo la vita costituzionale del paese, e

(5) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma 1946, p. 5. Il rapporto sugli aspetti finanziari e tributari fu presentato dalla commissione economica, costituita presso il Ministero per la Costituente, all'Assemblea costituente insieme ad una ampia rassegna di opinioni e di materiali. Il Cap. I, *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie*, del rapporto della commissione economica, pp. 5-25, che si rivelerà decisivo ai fini della ispirazione e delle formulazioni delle disposizioni costituzionali in materia tributaria, e che sintetizza i lavori della commissione, si deve ad E. VANONI, uno dei padri della «costituzione fiscale»; il Cap. I, con lo stesso titolo, è ora pubblicato anche in E. VANONI, *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie*, in ID., *Opere giuridiche*, (a cura di F. FORTE, C. LONGOBARDI), vol. II, Giuffrè, Milano 1962, pp. 473-497.

(6) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma 1946, Questionario n. 1. *Formazione delle leggi finanziarie*, p. 175.

perciò i principi da fissarsi non possono essere che assai generici, anche se tali da soddisfare le garanzie fondamentali del contribuente» (7).

Poche norme essenziali.

Sulla base di queste esigenze, nel rapporto della commissione economica si respinge l'ipotesi di una disciplina dettagliata dei tributi che spazi dai criteri informativi dei tributi fino ai principi amministrativi dell'entrata e dei relativi controlli, e si accede all'altra tesi secondo cui «poche sono le norme finanziarie, e queste sono quelle che attengono all'essenza del principio stesso di libertà e dei diritti fondamentali dei cittadini» (8).

Il modello da seguire, secondo la commissione economica, non è tanto quello delle costituzioni di alcuni cantoni svizzeri, là dove nella costituzione sono formulati i principi che interessano l'assetto del sistema tributario, arrivando fino a circoscrivere e definire l'oggetto dell'imposta, ma quello della costituzione di Weimar, in cui la materia finanziaria era toccata esclusivamente: a) per dettare la regola del bilancio preventivo e consuntivo; b) per fissare il principio che il credito pubblico può essere impegnato solo per bisogni straordinari e di regola per spese produttive e che ad esso può farsi ricorso solo con una legge; c) per enunciare il dovere dei cittadini di concorrere alle opere pubbliche, secondo la formula dell'art. 134 di quella costituzione: «tutti i cittadini contribuiscono senza distinzione ai carichi pubblici in rapporto ai loro mezzi secondo la misura fissata dalla legge».

In questo schema, commenta la commissione economica, «l'intervento della costituzione nella materia finanziaria è limitato ad argomenti essenziali riguardanti il maneggio del pubblico denaro e la fissazione del dovere del cittadino a concorrere alle pubbliche spese: e non va oltre l'enunciazione di pochi principi fondamentali, che spetta alla legislazione ordinaria di svolgere e di applicare in istituti specifici, modificandoli col variare delle opportunità concrete»; in tal modo, si aggiunge, si risponde meglio «alle necessità di una legislazione e di una amministrazione aderenti ai bisogni concreti» (9).

Sono le stesse ragioni, non manca di sottolinearlo la commissione economica, che hanno portato tutti coloro che hanno risposto all'inchiesta promossa dalla commissione a pronunciarsi nel senso che le norme tributarie suscettibili di essere accolte nella costituzione sono molto limitate (10).

(7) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 176, punto 2.

(8) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 6.

(9) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 7.

(10) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 7. Si vedano in proposito le risposte date nel corso degli interrogatori promossi dalla commissione economica, cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta di ORLANDO, p. 60; PESENTI, p. 79; D'ALBERGO, p. 118; TOSATO, p. 131; BORGATTA, p. 136; GRIZIOTTI, p. 150; in particolare la puntuale risposta di BORGATTA, p. 136, là dove si rileva: «In linea generale, ritengo carattere proprio e necessario di una carta costituzionale enunciare, nella forma più sintetica, comprensiva e generale possibile, solo i diritti e doveri fondamentali dei cittadini, i vincoli o le limitazioni di cui siano passibili, i rapporti tra l'organizzazione politica ed i singoli. È compito dell'attività legislativa ordinaria specificare e stabilire su queste basi le norme che regolano l'attività ed i rapporti concreti particolari. Ciò specialmente in materia finanziaria ed economica, nella quale norme statutarie troppo particolari e perciò improprie potrebbero vincolare la funzione legislativa ordinaria, far sorgere inutili e fastidiose questioni costituzionali, ostacolare adattamenti legislativi a nuove situazioni, a non prevedibili condizioni di fatto o derivanti dai progressi della tecnica

È quanto afferma, ad esempio, la Corte di cassazione, secondo cui «Data l'indole e le finalità della carta costituzionale, questa non ha né la possibilità, né la convenienza di fissare norme che non costituirebbero enunciazioni di principio, ma disposizioni positive di stretto diritto tributario. L'organizzazione dei nuovi organi di governo, a base rappresentativa; il riconoscimento delle pubbliche libertà (tra cui precipua quella di stampa), basteranno a garantire il cittadino sulla rispondenza agli interessi del paese e, ad un tempo, a quelli individuali delle varie forme di tributi, della loro struttura, della loro ripartizione e delle forme di accertamento e riscossione» (11).

Ciò troverà riscontro, come vedremo, in sede di discussione nell'Assemblea costituente, allorché, nel passaggio cruciale del dibattito sulle disposizioni da inserire nella costituzione in materia tributaria, in ordine a proposte che tendevano a rendere più puntuale e dettagliato il disposto costituzionale onde vincolare il legislatore con riguardo, ad esempio, ai principi di capacità contributiva e progressività ed alla possibilità di prevedere agevolazioni fiscali, l'Assemblea, nel respingerle, si pronunciava sistematicamente per una formulazione essenziale, quella poi confluita nell'art. 53, secondo cui «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività», che, secondo l'efficace notazione dell'on. Ruini, «è un'espressione sintetica di stile costituzionale e non è inesatta né incompleta» (12).

È evidente la coerenza di tale scelta con il programma di una costituzione che non si limita a registrare ciò che già esiste, ma si impegna ad una sua trasformazione. Ma, allo stesso tempo, la sua implicazione: essa, infatti, rimette il «potere di tassare» al legislatore - ed alle varie maggioranze politiche - che nelle diverse contingenze sarà libero di determinare, tranne determinati vincoli, quantità ed assetti delle entrate tributarie, condizionando in modo determinante vita pubblica e privata dell'intera comunità nazionale sotto vari e decisivi profili.

3. Le singole disposizioni.

L'insieme delle disposizioni in materia tributaria si possono ordinare nel modo seguente.

tributaria o contabile, ad esigenze straordinarie. Basti ricordare, ad esempio: le discussioni cui ha dato luogo la lettera dell'art. 25 dello statuto albertino (il cui spirito pure è pacifico: uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge fiscale) quando si è trattato di introdurre la prima volta imposte progressive nel nostro diritto positivo; le discussioni ed i ritardi che negli Stati Uniti hanno ostacolato l'introduzione dell'*income tax* nella finanza federale, che si è potuta istituire solo dopo l'approvazione del 14° [rectius: 16°] emendamento alla costituzione di Washington; le difficoltà di adottare bilanci pluriennali, dopo le esperienze dell'ultima crisi, negli Stati in cui la costituzione aveva enunciato formalmente il principio dell'annualità di bilancio, ecc. Perciò escluderei ogni disposizione che vincoli la forma e la struttura dei tributi, il loro specifico ordinamento, l'esclusione di date categorie di imposte, la tassazione degli stranieri, ecc. La costituzione è la base su cui si fonda l'evoluzione e la vita giuridica della popolazione per lungo periodo; deve favorire, non ostacolare, lo sviluppo ed il progresso della legislazione positiva meglio conforme agli interessi, necessità e sentimenti della collettività nel mutevole atteggiarsi delle condizioni concrete».

(11) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 177, punto 3.

(12) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, intervento dell'on. RUINI, p. 4206.

In primo luogo, è affermata, con l'art. 53, comma 1, parte prima, la sovranità dello Stato in materia tributaria ed, al tempo stesso, il dovere di ciascuno di contribuire alle spese pubbliche.

Quindi, è sancita, con l'art. 23, la riserva di legge in materia tributaria, secondo le garanzie proprie dello Stato di diritto.

Infine, sono delineati con l'art. 53, commi 1 e 2, i limiti sostanziali. È stato quest'ultimo l'aspetto più controverso: in sede di lavori preparatori, infatti, non erano mancate le proposte volte a specificare ulteriormente i vincoli sostanziali all'esercizio del potere di imposizione, ma alla fine ha prevalso, con il disposto dell'art. 53, la tesi di coloro che sostenevano l'opportunità di una disciplina succinta e che non impegnasse troppo il legislatore futuro.

È il quadro normativo che, nella risposta all'inchiesta promossa dalla commissione economica, era stato suggerito dalla Corte di cassazione nel delineare i principi essenziali che la costituzione doveva prevedere in materia tributaria: una volta «affermato il diritto dello Stato all'imposizione tributaria, è altresì opportuno che si affermi che esso deve essere esclusivamente regolato per legge, e deve essere contenuto nei limiti della capacità contributiva dei cittadini» (13).

Ma vediamo analiticamente i diversi aspetti.

Il diritto dello Stato e degli enti pubblici di prelevare i tributi ed il dovere di ciascuno di concorrere alle spese pubbliche.

Con l'art. 53, comma 1, secondo cui «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva», si afferma, isolando questa parte dell'articolo da quella sui limiti e vincoli derivanti dal principio di capacità contributiva, il diritto dello Stato e degli enti pubblici a prelevare i tributi e, correlativamente, il dovere di ciascuno, cittadino o meno, residente o non residente, a concorrere alle spese pubbliche.

Come si rileva nel rapporto della commissione economica, si ha una affermazione, allo stesso tempo, «dell'interesse dei singoli all'esistenza dell'organizzazione pubblica e del dovere di concorrere a sostenerne gli oneri» (14), nella convinzione che «si debba arrivare ad una qualificazione della potestà tributaria, e che a ciò si debba arrivare indipendentemente dalle opportunità tecniche e dalle opinioni che singoli studiosi e politici possono avere intorno ai limiti sostanziali di quella potestà, unicamente per l'imprescindibile necessità di dichiarare uno dei fondamentali rapporti di diritto-dovere che presiedono alla organizzazione politica della società. La società che si organizza nello Stato e negli altri enti minori ha bisogno di mezzi economici per sostenere la propria organizzazione e questi mezzi economici gli enti pubblici si procurano attraverso una complessa azione, l'attività finanziaria, di cui l'esercizio del potere di imposizione è parte» (15).

(13) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 176, punto 2.

(14) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 10.

(15) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 9.

«Ora il diritto di prelevare i tributi», aggiunge la commissione economica, «non pare possa essere qualificato in modo soddisfacente con la semplice affermazione che le imposte richiedono per essere applicate una legge, considerandosi implicitamente risolto col rinvio ai caratteri di generalità, e quindi di eguaglianza, propri della norma di legge, tutte le necessità di definizione della potestà tributaria. Il dovere dei singoli di contribuire ai carichi pubblici ed il diritto degli enti pubblici di chiamarli a contribuire merita di essere affermato esplicitamente proprio per dichiarare che nello Stato democratico la cosa pubblica è cosa di tutti e che tutti hanno l'obbligo di contribuire all'azione comune col proprio sacrificio personale» (16).

Nello stesso senso, anche se con sfumature diverse, la Corte di cassazione che, nella risposta all'inchiesta promossa dalla commissione economica, afferma che «Lo Stato, per le necessità inerenti alla sua organizzazione, e per l'attuazione dei suoi compiti di natura giuridica e sociale, deve poter disporre di mezzi finanziari i quali vanno prelevati, per la maggior parte, dalle private economie dei cittadini. Le esigenze della vita dello Stato impongono che il prelievo dei mezzi finanziari avvenga in modo coattivo, e perciò tra lo Stato ed i cittadini e tutti coloro in genere che fruiscono dei benefici della sua collettività organizzata (anche quindi, entro certi limiti, gli stranieri) si forma un rapporto giuridico di diritto pubblico per il quale sorge l'obbligazione nel soggetto passivo a determinate prestazioni di natura tributaria. Da questa premessa discende che, nella nuova carta costituzionale del paese, la quale dopo gli ultimi avvenimenti militari e politici, deve fissare le istituzioni fondamentali dello Stato, ed i principi generali del nuovo ordine sociale, appare conveniente la enunciazione di un principio di massima che ricordi questo particolare aspetto del potere di imperio dello Stato che si denomina in dottrina «sovranità finanziaria» (17).

Si delinea, in tal modo, accanto alla affermazione, certamente più tradizionale e tuttavia esplicita, di un potere di imposizione dello Stato e degli enti pubblici, un dovere costituzionale di solidarietà, collegato, come successivamente è stato riconosciuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, ai doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale di cui all'art. 2 della costituzione (18). Come è stato rilevato, il principio solidaristico permette di giustificare l'imposizione senza dover

(16) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 10. Si ritrovano in questo passaggio i termini dell'elaborazione di VANONI, cfr. E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padova 1932, ora anche in ID., *Opere giuridiche*, (a cura di F. FORTE, C. LONGOBARDI), vol. I, Giuffrè, Milano 1961, p. 86, là dove si afferma che «In conclusione il potere di supremazia non basta a spiegare il tributo. Tanto nei confronti degli stranieri, quanto nei confronti dei cittadini, il tributo appare legato alla partecipazione personale, con la presenza nel territorio o col godimento della cittadinanza, od alla partecipazione economica, colla percezione di redditi prodotti nel territorio, alla vita dello Stato impositore. In tale partecipazione alla vita dello Stato, che si risolve nella possibilità di godimento dei vantaggi derivanti dall'attività pubblica, va ricercata la spiegazione del dovere di sopportare l'imposta. Il potere di supremazia, di contro, non è che un mezzo, di cui lo Stato si serve, per garantire la esplicazione del proprio diritto al tributo, sorgente nei confronti di tutti coloro che prendono parte alla vita dello Stato».

(17) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 175 s., punto 1.

(18) Cfr., per tutti, I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino 1965, p. 20 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova 1973, p. 62 ss. ed ID., *Profili generali*, in F. MOSCHETTI, G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, *La capacità contributiva*, Cedam, Padova 1993, p. 4 ss. Per la giurisprudenza costituzionale, cfr. Corte cost., sent. n. 51 del 1992, là dove si afferma che alla luce dei principi costituzionali «l'evasione fiscale costituisce in ogni caso una "ipotesi di particolare gravità", per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei "doveri inderogabili di solidarietà", sui quali, ai sensi dell'art. 2 cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale».

ricorrere a criteri di corrispettività o di godimento di pubblici servizi che risultano del tutto estranei alla costituzione (19).

L'«interesse fiscale» dello Stato.

Tale affermazione non è stata senza conseguenze, ad essa si può infatti collegare il configurarsi nella giurisprudenza della Corte costituzionale di un «interesse fiscale» dello Stato alla pronta e sollecita riscossione dei tributi contro ogni tentativo di evasione fiscale; interesse vitale in quanto attiene al regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità, la cui tutela garantisce lo «svolgimento della vita finanziaria dello Stato, assicurandogli la pronta disponibilità di quei mezzi economici che sono necessari per assolvere i compiti di pubblico interesse» (20).

Interesse generale alla riscossione dei tributi che ha trovato vigorosa tutela nella giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di accertamento e di riscossione, ad esempio con riguardo alle presunzioni fiscali, spesso e volentieri previste dalla legislazione ai fini della lotta all'evasione fiscale (21).

Anche se, come la dottrina e la stessa Corte hanno rilevato, negando la legittimità delle presunzioni assolute, la tutela dell'interesse fiscale non può arrivare fino a vanificare il principio di capacità contributiva, così come non può essere un mezzo

(19) Cfr. MICHELI, G.A., *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, I, p. 18 ss.; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., p. 20 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 79 s. Cfr., sul punto, Corte cost., sent. n. 201 del 1975, in tema di sconti medicinali, là dove si afferma: «Per quanto riguarda il lamentato contrasto con gli artt. 3 e 23 cost., sotto il nuovo profilo della pretesa limitazione della riferibilità delle prestazioni imposte ai soli soggetti che traggono vantaggi dai servizi che le prestazioni stesse sono destinate a finanziare, deve escludersi che ai sensi dell'art. 53 cost. sia da ravvisare, come pretende il giudice *a quo*, il vantaggio economico del contribuente, in rapporto al fine specifico perseguito istituzionalmente dall'ente impositore». (...) «Non è necessaria la causalità specifica dell'imposta ai fini della giustificazione della relativa potestà di imposizione, essendone sufficiente il collegamento ad un presupposto rivelatore di ricchezza, quale è indubbiamente il prezzo di vendita, stabilito in vista della realizzazione di un profitto». (...) E così prosegue: «È da aggiungere che, anche considerata la norma dell'art. 53 sotto il suo aspetto finalistico, secondo cui la capacità contributiva va proporzionalmente utilizzata ai fini della copertura delle spese pubbliche, non potrebbe dedursene la delimitazione della potestà tributaria in relazione ai benefici economici che eventualmente i soggetti ritraggono dall'attività pubblica così finanziata. L'elemento finalistico, invero, così come emerge dalla chiara lettera dell'art. 53 cost. concerne, se mai, la complessiva capacità del soggetto che deve essere utilizzata ai fini della contribuzione alle spese pubbliche, ma non si estende alla rispondenza della singola contribuzione a benefici individualizzati derivanti dalla contribuzione stessa. Tale rispondenza è del tutto estranea alla lettera ed allo spirito della norma costituzionale, e potrebbe riguardare soltanto alcuni aspetti teorici di una ricostruzione dei fondamenti della potestà tributaria, che esulano dall'ambito della norma costituzionale obbiettiva, con la quale soltanto è lecito il raffronto in questa sede».

(20) Cfr. Corte cost., sent. n. 131 del 1970. Sul punto cfr., per tutti, E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, 2a ed., Giuffrè, Milano 1991, *passim*.

(21) Si veda la giurisprudenza della Corte sulla costituzionalità delle prove legali; fra le tante, cfr. la sent. n. 50 del 1965, là dove si afferma che «La prova legale fornisce nella sostanza la stessa certezza di quella libera: la differenza è nella diversa provenienza dell'accertamento, nella diversa sua efficacia, nel diverso carattere che assume in ciascun caso la configurazione della realtà. In via generale, la prova legale vuole creare stabilità e sicurezza alle relazioni giuridiche; ma nella materia fiscale vuole anche proteggere l'interesse generale alla riscossione dei tributi contro ogni tentativo di evasione, ad evitare la libera scelta dei mezzi di prova o la discrezionale valutazione dei loro risultati in un campo in cui non è consigliabile creare sfere di autonomia dispositiva. Di più, nella materia tributaria, la prova legale permette di rendere precisa e netta la consistenza della pretesa pubblica, che apprezzamenti discrezionali sulle conseguenze delle prove esibite potrebbero far risultare di esperimento diseguale; e dà al procedimento quella semplicità che è presupposto di una sollecita riscossione dell'imposta. Non si può omettere di ricordare che l'interesse fiscale riceve nella costituzione una sua particolare tutela (artt. 53 e 14, comma 2, secondo cui «Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali»), in modo che, al contrario di quanto mostra di credere la parte privata, esso si configura, non come uno degli interessi indistinti che sono affidati alla cura dell'amministrazione statale, ma come un interesse particolarmente differenziato che, attenendo al regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità, ne condiziona l'esistenza».

attraverso cui aggirare le norme costituzionali e venir meno al rispetto dei diritti individuali (22).

Il divieto di referendum.

Nello stesso contesto si iscrive il divieto, previsto dall'art. 75, comma 2, di *referendum* abrogativo per le leggi tributarie.

Già in sede di lavori preparatori, la Corte di cassazione nella risposta all'inchiesta promossa dalla commissione economica, aveva osservato che «In ordine ai requisiti formali per l'approvazione delle leggi finanziarie è innanzitutto da escludere l'opportunità del ricorso al *referendum*. Indire dei comizi elettorali e mettere in agitazione il paese perché esprima la sua diretta volontà nella formazione di leggi, che hanno il carattere della frequenza e di regola quello dell'ordinarietà, non appare conveniente sotto molteplici aspetti che si ritiene superfluo di illustrare. È lecito il dubbio se la massa dei cittadini si sottoporrebbe volontariamente a sacrifici finanziari» (23).

In sede di Assemblea costituente, il divieto venne dato assolutamente per scontato e approvato senz'altro (24).

Vi è da aggiungere che la possibilità di esperire un *referendum* abrogativo per le leggi tributarie metterebbe in pericolo proprio la potestà di imposizione; infatti, la sovranità dello Stato in materia tributaria non sarebbe protetta in quanto si lascerebbe dipendere direttamente dai contribuenti la tassazione, la quale, invece, si impone senz'altro, in ragione della sua coattività. Come verrebbe messo in discussione il dovere di ciascuno di concorrere alle spese pubbliche qualificato in senso solidaristico, in quanto sarebbe a disposizione e, dunque, potrebbe essere vanificato da parte di coloro stessi che vi sono tenuti. Ne deriva, come è stato sottolineato, che «La norma dell'art. 75, comma 2, escludendo il *referendum* abrogativo per le leggi tributarie e di bilancio, chiarisce come il rapporto tra disciplina della materia e “volontà popolare” debba necessariamente attuarsi tramite gli organi rappresentativi e nell'ambito del procedimento legislativo» (25).

Il divieto ha trovato conferma nella giurisprudenza della Corte costituzionale che, in più occasioni, ha ritenuto inammissibile la richiesta di *referendum* abrogativi in

(22) Cfr. V. CRISAFULLI, *In tema di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, 1965, I, p. 861 s.; I. MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in *Studi in onore di E. Allorio.*, vol. II, Giuffrè, Milano 1989, p. 1996 ss.; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 47 s.; F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. MOSCHETTI, G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, *La capacità contributiva*, cit., p. 19 s.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, 2a ed., Giappichelli, Torino 1995, p. 116 s. In ordine al rapporto tra prove legali e principio di capacità contributiva, cfr. Corte cost., sent., n. 42 del 1980, là dove si afferma che le presunzioni fiscali «non sono di per sé illegittime, ma devono fondarsi su indici concretamente rilevatori di ricchezza ovvero su fatti reali, quand'anche difficilmente accertabili affinché l'imposizione non abbia una base fittizia»; e, sulla illegittimità delle presunzioni assolute, la sent. n. 200 del 1976, in cui si rileva che «se è pur lecito formulare previsioni logicamente valide ed attendibili, non è peraltro consentito trasformare tali presunzioni in certezze assolute, imperativamente statuite senza la possibilità che si ammetta la prova del contrario e si salvaguardi, quindi, accanto all'esigenza indiscutibile, di garantire l'interesse della pubblica finanza alla riscossione delle imposte, il ricordato ed altrettanto indiscutibile diritto del contribuente alla prova dell'effettività del reddito soggetto all'imposizione».

(23) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 178 s., punto 7.

(24) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. VIII, cit., seduta del 16 ottobre 1947, p. 1286.

(25) Cfr. A. FEDELE, *Art. 23*, in U. DE SIERVO, A. FEDELE, *Commentario della costituzione a cura di Giuseppe Branca. Rapporti civili*, Zanichelli, Bologna 1978, p. 135 s.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 8a ed., UTET, Torino 1989, p. 46 s.

materia, definendo in modo estensivo che cosa si debba intendere per «leggi tributarie» (26).

I limiti di natura formale all'esercizio della potestà tributaria.

Con l'art. 23, secondo cui «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge», si interviene sui limiti di natura formale all'esercizio del potere di imposizione e si afferma il principio di legalità dei tributi, prevedendo una riserva di legge relativa.

I problemi che si erano posti nei lavori preparatori a riguardo del modo in cui si attua la potestà tributaria, sono stati molteplici e così sintetizzati dalla commissione economica: «se il tributo debba essere imposto con una legge formale o se si consenta l'imposizione per altre vie o per forme diverse, e se, ancora, le leggi tributarie meritino una particolare garanzia costituzionale e quale» (27).

Sotto il primo profilo, e cioè se il tributo debba essere imposto con una legge formale, non si rilevano differenze di opinione. La commissione economica nel rapporto all'Assemblea costituente ritiene «che sia opportuno affermare nella carta costituzionale il principio che l'introduzione dei tributi è materia di esclusiva competenza legislativa» (28). Ugualmente la Corte di cassazione nella risposta all'inchiesta promossa dalla commissione economica afferma che «deve riconfermarsi il principio che unica fonte del tributo è la legge e, come si intende, l'atto costituzionale che ne abbia lo stesso valore» (29). Nello stesso senso, si pronunciano gli altri interrogati che, come fa rilevare la commissione economica, tutti «hanno confermato che la costituzione deve esplicitamente od implicitamente porre il principio che l'applicazione dei tributi richiede una legge» (30).

Le motivazioni sono sintetizzate nel rapporto della commissione economica là dove si afferma che «si deve considerare come una esigenza inderogabile, quella di reagire in modo deciso ed evidente alla involuzione costituzionale che si è verificata sotto il fascismo, per la quale con la legge del 1939 la materia tributaria che la consuetudine costituzionale aveva sempre considerato come esclusiva riserva del potere legislativo, veniva invece riconosciuta di competenza del potere esecutivo. La gravità di tale

(26) Cfr. Corte cost., sent. n. 11 del 1995, con cui la Corte ha ritenuto inammissibile la richiesta di *referendum* abrogativo con riguardo alle disposizioni relative al sostituto di imposta ed alla ritenuta alla fonte in materia di reddito di lavoro dipendente e di lavoro autonomo, di cui agli artt. 23 e 25, comma 1, del d.p.r. n. 600 del 1973, in quanto nel caso in considerazione sussistevano gli elementi per qualificare la legge come tributaria. A questo ultimo riguardo, con le sentt. n. 26 del 1982 e n. 63 del 1990, la Corte ha precisato che cosa si intende per legge tributaria, affermando che «gli elementi basilari per la qualificazione di una legge come tributaria sono costituiti dalla ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico e la loro destinazione allo scopo di apprestare mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente medesimo». La Corte ha, inoltre, cfr. sent. n. 16 del 1978, integrato l'interpretazione letterale dell'art. 75, comma 2, cost., con un criterio logico sistematico, secondo cui «devono essere sottratte a referendum abrogativo tutte quelle disposizioni produttive di effetti collegati in modo così stretto all'ambito di operatività delle leggi in esso espressamente indicate, da far ritenere sottintesa la preclusione». Ne deriva che, secondo la giurisprudenza della Corte, rientrano nella nozione costituzionale di «legge tributaria» non solo le discipline sostanziali del tributo, ma anche quelle sulla attuazione.

(27) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., Questionario n. 1. Formazione delle leggi finanziarie, p. 175.

(28) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 20.

(29) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 176, punto 2.

(30) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 20. Si vedano sul punto le risposte date nel corso degli interrogatori promossi dalla commissione economica presso il Ministero per la Costituente, cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta di GIANNINI, p. 31; INGROSSO, p. 54; ORLANDO, p. 61; BIAMONTI, p. 75; PESENTI, p. 79; TOSATO, p. 131; BORGATTA, p. 137; GRIZIOTTI, p. 150.

involuzione appare solo se si consideri che l'origine del parlamento, quale ci pervenne attraverso l'evoluzione costituzionale inglese, si deve ravvisare proprio nella necessità per il sovrano di riunire i rappresentanti del popolo per ottenere la concessione delle imposte; che l'approvazione delle leggi di imposta e la loro messa in riscossione fu sempre l'arma con la quale il parlamento difese la propria esistenza e la propria autorità contro l'esecutivo; che il tributo incide sull'esercizio di taluni diritti fondamentali della persona, per cui la competenza esclusiva del potere legislativo assume l'importanza di una garanzia di libertà» (31).

La disposizione fu definita in sede di commissione per la costituzione, prima sottocommissione, ed inserita come art. 18 del progetto di costituzione presentato all'Assemblea e recitava: «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta, se non per legge» (32)

In Assemblea costituente, infine, la disposizione, dopo una succinta, anche se significativa, discussione (33), fu rapidamente approvata, non senza una variazione di

(31) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 20 s.

(32) In sede di prima sottocommissione, cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti della Commissione per la costituzione - Discussioni - Prima Sottocommissione*, cit., seduta del 19 novembre 1976, p. 399 ss., sviluppando i temi relativi alle disposizioni che dovevano poi confluire nell'art. 23 della costituzione, si discusse su una proposta presentata dall'on. BASSO, p. 399, secondo cui «Tutti i cittadini sono tenuti alle prestazioni personali allo Stato per servizio militare e di lavoro. I cittadini e tutti coloro che producono, scambiano, consumano beni nel territorio della Repubblica e comunque partecipano alla vita della società nazionale sono tenuti alle prestazioni patrimoniali per corresponsione di tributi personali e reali in rapporto alla loro capacità contributiva. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta, se non per legge». Sulla proposta, intervenne l'on. DOSSETTI, p. 400, il quale osservò che la proposta esprimeva «tre problemi distinti: l'affermazione della possibilità da parte dello Stato di imporre al cittadino prestazioni personali diverse dal servizio militare, la disciplina relativa alle prestazioni patrimoniali, il principio che nessuna prestazione personale può essere imposta, se non per legge. È del parere che la prima affermazione si debba ritenere implicita nell'ordinamento giuridico italiano e nella prassi costituzionale seguita; che sia opportuno fare la seconda affermazione relativa a una certa disciplina delle prestazioni di carattere patrimoniale, ma con una specificazione ulteriore la quale significhi l'eguaglianza dei cittadini sotto questo riguardo; e infine che sia da accogliere la proposta dell'on. BASSO sul terzo principio, che nessuna prestazione personale o patrimoniale potrà essere imposta, se non per legge». Con l'on. DOSSETTI si dichiararono d'accordo gli on. LA PIRA, p. 400, MARCHESI e CARISTIA, p. 401; in particolare, questi ultimi si pronunciarono a favore della proposta dell'on. DOSSETTI di approvare l'articolo presentato dall'on. BASSO limitatamente alla sua ultima parte, secondo cui «nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta, se non per legge». Quindi intervenne l'on. MORO, p. 401, il quale richiamò «l'attenzione della commissione sull'opportunità di tenere distinti i due concetti delle prestazioni personali e di quelle patrimoniali, per le quali ultime non solo ritiene conveniente fare un articolo apposito, ma anche necessario sancire il principio della proporzionalità degli oneri economici che ricadono sui singoli cittadini». L'on. BASSO, p. 401, insistette nel suo punto di vista nella convinzione che l'articolo dovesse contenere un accenno alle prestazioni patrimoniali. La sottocommissione dopo la discussione, su sollecitazione dell'on. MARCHESI, p. 401, si pronunciò a favore della formula, di cui alla menzionata proposta degli on. MARCHESI e CARISTIA. La disposizione approvata, a sua volta, confluì prima nell'art. 18 del progetto di costituzione presentato dalla commissione dei 75 all'Assemblea costituente e quindi, dopo la discussione in Assemblea, con modificazioni di forma, nell'art. 23 della costituzione. È da notare, ma su questo aspetto si ritornerà più avanti nella sede propria, che le altre parti della proposta dell'on. BASSO, quelle relative ai limiti sostanziali dell'esercizio del potere di imposizione, non furono ulteriormente discusse in sede di commissione dei 75, né dalla prima sottocommissione sui diritti e doveri dei cittadini, né dalla terza sottocommissione sui diritti e doveri economico-sociali, né furono oggetto di un articolo o inserite in un articolo nel progetto di costituzione presentato all'Assemblea, ma ritornarono in discussione solo dopo, direttamente in Assemblea, come articoli aggiuntivi, cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4202.

(33) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. III, cit., seduta del 15 aprile 1947, p. 2864 ss. Della discussione che si svolse sull'articolo, vi è, in questa sede, da segnalare l'intervento dell'on. CAPPI, p. 2864, secondo cui la disposizione era da considerarsi superflua e dunque da sopprimere, e l'immediata replica dell'on. RUINI: «c'è in molte costituzioni on. CAPPI»; l'on. CAPPI motivava la propria presa di posizione, che coinvolgeva anche l'attuale art. 22, secondo cui «nessuno può essere privato, per motivi politici della capacità giuridica, della cittadinanza, del nome», con la seguente argomentazione: «Mi pare che stiamo facendo una costituzione reattiva; e l'on. NITTI per primo ci ha parlato appunto di queste Costituzioni che vengono fatte in momenti di sconvolgimento. Una costituzione reattiva dunque. Ora, se noi vogliamo, per tutte le violazioni di libertà commesse dal fascismo, introdurre in altrettanti articoli della costituzione, la rivendicazione di quelle speciali libertà che sono state oppresse, violate dal fascismo, noi verremmo a fare una costituzione che non avrà quasi fine». L'obiezione non era senza peso, solo che si pensi alle ragioni, appena richiamate nel testo, che la commissione economica aveva portato nel suo rapporto, quando aveva affermato che «si deve considerare come un'esigenza inderogabile, quella di reagire in modo deciso ed evidente all'involuzione costituzionale che si è verificata sotto il fascismo...», e che consigliavano, come appunto avviene in molte costituzioni, una esplicita normativa costituzionale a riguardo. Va, inoltre, sottolineato che la tesi sostenuta dall'on. CAPPI si ricordava alla posizione, minoritaria in Assemblea costituente, che tendeva a restringere il catalogo delle disposizioni di principio

forma che si ritrova poi nell'art. 23, secondo cui «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge», e che segnala esplicitamente il carattere relativo della riserva (34).

Con l'art. 23 si sancisce il principio di legalità dei tributi, secondo cui l'esercizio del potere di imposizione per essere legittimo richiede la legge. La disposizione, secondo la sua *ratio*, esprime, insieme con l'affermazione del ruolo del parlamento e della legge ordinaria, un'esigenza di garanzia dei privati di fronte agli interventi autoritativi dei pubblici poteri che incidono sulle loro libertà personali e patrimoniali (35). È quanto ha affermato la giurisprudenza della Corte costituzionale che, fin dall'inizio, ha sottolineato la funzione garantista dell'art. 23, sviluppando una interpretazione secondo cui la riserva di legge prevista è ordinata a garantire la libertà individuale e la proprietà dei privati, ambedue considerate come posizioni soggettive degne di tutela (36).

Nel tempo non sono mancate altre ricostruzioni della *ratio* della norma, che, pur non disconoscendo la funzione garantista dell'articolo, hanno sottolineato «l'attitudine della riserva al perseguimento di finalità di interesse generale, in ordine sia alle modalità del procedimento ed alle caratteristiche degli organi legislativi, sia al regime giuridico delle leggi» (37). È la tesi secondo cui «la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte si pone, nell'ambito della costituzione vigente, in funzione immediata e prevalente di interessi generali e solo in via mediata e subordinata degli

sia in ordine ai diritti di libertà che a quelli di carattere economico e sociale; sul punto cfr. V. ATRIPALDI, *Il catalogo delle libertà civili nel dibattito in Assemblea Costituente*, Liguori, Napoli 1979. Alla fine, comunque, l'on. CAPPI ritirò la sua proposta.

(34) Tale formulazione fu quella preferita, su indicazione dell'on. TUPINI, cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. III, cit., seduta del 15 aprile 1947, p. 2866, il quale si pronunciò per «una proposta di modifica che è soltanto di forma: invece di dire "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non per legge"» sarebbe meglio dire "in base ad una legge"; l'articolo posto in votazione in Assemblea fu però leggermente diverso, si preferì la formulazione «nessuna restazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alle legge» che risultò poi quella approvata.

(35) Va segnalata la distanza dell'art. 23 della costituzione dall'art. 30 dello statuto albertino secondo cui «nessun tributo può essere imposto e riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re», nel quale anche è presente «il consenso alle imposte», e dunque il principio *no taxation without representation*, ma nel senso che «l'art. 30 dello statuto albertino si ricollegava alla lunga e travagliata storia dell'autoimposizione ed esprimeva l'esigenza, eminentemente politica, di permettere il controllo del parlamento sull'azione di governo» e quindi di limitare il potere regio, meno a quella garantista in una prospettiva di tutela del singolo nei confronti dello Stato, cfr. G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., p. 30. Nello stesso senso, cfr. A. FEDELE, *Art. 23*, cit., p. 28, là dove si afferma che «Questa formula risente ancora dell'originaria concezione per cui il consenso all'imposta era espressione di istanze politiche e sociali distinte e contrapposte a quelle che si riconoscevano nel monarca e nella struttura dell'esecutivo, quindi strumento di controllo e garanzia di equilibri politici». Anche se, in seguito, la distanza si riduce, e la funzione garantista viene recuperata; infatti, «la dottrina unanime pur ricordando come l'art. 30 derivasse «dalla storia dello Stato costituzionale», intese la locuzione «consenso» come legge e ricondusse il precetto al più generale principio per cui solo la legge può incidere nella sfera della libertà e proprietà individuale», cfr. G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., p. 65. Come viene precisato da FEDELE, «In questa prospettiva i tributi, cui l'art. 30 si riferisce, vengono a configurarsi essenzialmente come interventi autoritativi nella sfera patrimoniale dei privati, alla stregua di ogni altra limitazione alla libertà patrimoniale. Viene così sottolineata, rispetto alla originaria funzione politica della riserva di legge in materia tributaria, il suo profilo garantista», cfr. A. FEDELE, *Art. 23*, cit., p. 22 s. Sulle relazioni tra l'art. 30 dello statuto albertino e l'art. 23 della costituzione si veda, ancora, quanto si afferma in A. FEDELE, *Art. 23*, cit., p. 30, ed, in particolare p. 28, là dove l'autore, dopo aver richiamato la dottrina, già delineata con riguardo all'interpretazione dell'art. 30 dello statuto albertino, che collega la riserva di legge in materia di tributi al più generale principio costituzionale per cui solo con legge è possibile incidere nella sfera della proprietà e libertà individuali e che riconduce l'esigenza di una previsione legislativa al principio di legalità, pone in rilievo che «Questa posizione teorica, consolidatasi definitivamente durante tutto il primo quarantennio del secolo, ha assunto una rilevanza decisiva nella formulazione del nuovo testo costituzionale. In sede costituente appariva infatti logico ed opportuno realizzare anche al livello della norma costituzionale la piena identificazione della riserva di legge in materia tributaria con quella prevista per gli interventi nella sfera delle libertà dei privati (il sostanziale accordo circa la formulazione dell'art. 23 cost. risulta evidente dal fatto che questa norma fu approvata dall'Assemblea costituente dopo una discussione estremamente sommaria). Si giunge così ad eliminare la specifica riserva di legge in materia di tributi, in quanto compresa, secondo la concezione unanimemente accolta, nella più generale formula dell'articolo in esame, che comprende in una disposizione unitaria tutte le prestazioni, sia personali che patrimoniali, prescrivendo che nessuna di esse possa essere "imposta", se non "in base" alla legge».

(36) Cfr. A. FEDELE, *Art. 23*, cit., p. 30 s. e 126 ed *ivi* rinvii alle principali pronunce della Corte in materia: sentt. n. 4, 47 e 122 del 1957, e più recentemente la sent. n. 183 del 1973.

(37) Cfr. A. FEDELE, *Art. 23*, cit., p. 132 s.

interessi dei privati» (38). Si rileva, a sostegno, che la disposizione è stata inserita «in un testo costituzionale in cui gli indirizzi propriamente “liberisti” sono contemperati dall’influenza di ideologie ad essi nettamente contrapposte, cosicché il valore effettivo dell’articolo in commento può essere determinato solo in funzione delle scelte complessivamente operate nel contesto dell’intera carta costituzionale» (39). È una sottolineatura, questa, che propone, anche in riferimento ai limiti formali all’esercizio del potere di imposizione, un inquadramento della singola disposizione nel sistema della costituzione.

L’art. 23, prescrivendo che nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta «se non in base alla legge», prevede una riserva di legge, ma relativa. Sotto un primo profilo, l’art. 23 richiede, perché possano essere imposte prestazioni patrimoniali, una base legislativa; in tal senso non preclude alcuna delle forme che questa può assumere: oltre alla legge ordinaria, il decreto legge, la delegazione legislativa, la legge regionale. In ragione, poi, del carattere relativo della riserva, occorre che il tributo sia previsto «in base alla legge» e cioè definito per legge, sia pure in parte e non completamente, ma comunque nei suoi elementi essenziali (40). Infine, la riserva di cui all’art. 23 non esige una compiuta predeterminazione per legge del tributo; si consente, come risulta dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, che la legge lasci a fonti subordinate poteri normativi in materia, purché siano convenientemente predeterminati i criteri direttivi vincolanti l’esercizio del potere in modo da evitare ogni valutazione di mera discrezionalità (41). Gli orientamenti della Corte costituzionale confermano questa ricostruzione, anche se si è rilevata nella sua giurisprudenza una «attenuazione della rigidità della riserva» che «sembra inconciliabile con una concessione propriamente garantista dell’istituto» (42).

L’affermazione secondo cui l’introduzione di tributi richiede la legge trova ulteriori sviluppi nel divieto di *referendum* abrogativo di cui all’art. 75, comma 2, a cui già si è fatto cenno, e nel divieto di istituire tributi con la legge di approvazione del bilancio di cui all’art. 81, comma 3. Nel primo caso, si sancisce che la volontà popolare in materia tributaria può esprimersi solo attraverso il parlamento e non direttamente (43); nel secondo caso, si vuole garantire che la delibera di nuovi tributi e nuove spese non avvenga in una sede, quella della legge di approvazione del bilancio, in cui l’attenzione si polarizza solo su taluni effetti della scelta, rischiando così che siano trascurati tutti gli altri (44).

(38) Cfr. A. FEDELE, *Art. 23*, cit., p. 134.

(39) Cfr. A. FEDELE, *Art. 23*, cit., p. 133 s. Sul punto cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, vol. I, 5a ed., UTET, Torino 1997, p. 15, là dove si afferma che «In effetti, se nella costituzione l’imposizione tributaria è vista quale aspetto e strumento di politica economica, la riserva di legge assume il significato di riserva della funzione di prelievo tributario all’organo - cioè il parlamento - che è titolare della funzione di indirizzo politico».

(40) La Corte costituzionale, secondo una costante giurisprudenza, da ultimo le pronunce n. 257 del 1982 e n. 139 del 1985, ritiene soddisfatta la riserva di legge relativa di cui all’art. 23, quando il legislatore abbia determinato presupposti, criteri e limiti della prestazione impositiva, alla stregua dell’esigenza che siano predeterminati per legge per lo meno i tratti essenziali indispensabili a delimitare le situazioni soggettive del contribuente; cfr. sul punto F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 140 s.

(41) Cfr., tra le tante, Corte cost., sent. n. 4 del 1957, n. 30 del 1957, n. 36 del 1959, n. 51 del 1960, n. 48 del 19961, n. 2 del 1962; n. 64 del 1965, n. 67 del 1973.

(42) Cfr. A. FEDELE, *Art. 23*, cit., p. 30 s. e p. 116 ed *ivi* indicazioni di giurisprudenza; nello stesso senso cfr. I. MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in *Studi in onore di E. Allorio*, vol. II, cit., p. 1993, che parla di «con cui è stata talora intesa la relatività del principio di legalità dei tributi».

(43) Cfr. A. FEDELE, *Art. 23*, cit., p. 135 s. e G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 46 s.

(44) Cfr. A. AMATUCCI, *L’ordinamento giuridico finanziario*, 5a ed., Jovene, Napoli 1995, p. 58 ss. In sede di Assemblea costituente la questione fu discussa anche sotto il profilo delle conseguenze che decisioni di nuovi tributi e nuove spese hanno sulla legge di approvazione del bilancio e sul bilancio *tout court*, cfr. sul punto ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell’Assemblea costituente - Discussioni*, vol. VIII, cit., seduta del 17 ottobre 1947, p. 1319, là dove, a fronte della proposta dell’on. BUFFONI di sopprimere il

Come si diceva, la formulazione dell'art. 23 è il punto di arrivo di una discussione più articolata, che vede esprimersi l'esigenza di vincolare in qualche modo, data l'importanza della materia, il processo legislativo, sia in ordine alle sue procedure che ai suoi contenuti. Nel corso dei lavori preparatori, si erano, infatti, poste due ulteriori esigenze: da un lato, riservare esclusivamente al parlamento la potestà di imposizione e, quindi, anche in ragione dell'esperienza del periodo liberale e poi fascista, limitare se non escludere poteri legislativi del governo, specie per quanto riguarda il ricorso alla decretazione di urgenza; dall'altro, introdurre particolari garanzie costituzionali in materia di leggi finanziarie e tributarie, relative a procedure legislative rafforzate, a particolari maggioranze, se non a leggi di rango superiore. Fin dall'inizio, però, tali proposte restarono minoritarie e vennero scartate, sulla base della considerazione che, date le esigenze contingenti che continuamente si presentano nell'azione di governo, risulta inopportuno ed eccessivamente vincolante condizionare in tali modi la legislazione in materia di tributi.

E così sul tema della decretazione di urgenza, seguendo il parere della Corte di cassazione, secondo cui, una volta riconfermato il principio che unica fonte del tributo è la legge, non può disconoscersi «anche il potere del governo di emanare norme legislative in materia tributaria sotto forma di decreti legge, i quali implicano il controllo e la ratifica del parlamento» (45), la commissione economica nel suo rapporto sostiene che «il problema dell'urgenza è certamente un grave e serio problema; ma pare che alle maggiori necessità che esso affaccia può essere provveduto entro la linea delle esperienze fatte in tutti gli altri paesi a regime parlamentare. I decreti catenaccio, cioè i decreti che portano variazioni di tariffe, che se conosciute in precedenza darebbero luogo a speculazioni private ingiustificate ed a forme intese ad evitare l'aggravio, possono essere esplicitamente ammessi nella costituzione e fatti oggetto di particolare regolamento

divieto di stabilire con la legge di approvazione di bilancio nuovi tributi e nuove spese, l'on. RUINI rileva che «è una norma di correttezza contabile ammessa nei paesi più ordinati, che sia tolta la possibilità di varare, confondendoli coi bilanci, *omnibus* di provvedimenti anche tributari. La Camera, discutendo i bilanci, potrà aumentare o diminuire le cifre dei capitoli; ma non aumentare o modificare le imposte, che sono regolate da apposite leggi, e neppure alterare le leggi generali di autorizzazione delle spese. L'aumento delle spese di bilancio dovrà avvenire nei limiti di tali leggi; se si vuole andare al di là, bisogna modificarle. Il bilancio deve essere un bilancio non diventare un'altra cosa, né prestarsi a sorprese ed abusi». Nello stesso senso l'intervento dell'on. BERTONE, il quale afferma: «Credo che l'on. BUFFONI sia incorso in un equivoco, perché non è che non sia ammesso, nella legge che vota il bilancio, aumentare il capitolo o diminuirlo; è vietato introdurre nuovi tributi e nuove spese che non siano predisposti e preparati prima, secondo la procedura normale. Quando si vota il bilancio, i tributi e le spese sono stati studiati, esaminati, elaborati e vengono portati all'approvazione dell'Assemblea. Se l'Assemblea potesse introdurre nuovi tributi e spese, il bilancio salterebbe in aria e non si farebbe più nessun bilancio. Quindi, è legittima la modificazione di tutte le voci del bilancio, in più o in meno, in attivo o passivo, ma non può essere lecito introdurre nuovi tributi e nuove spese sui quali non ci sia stato il lavoro preparatorio». Alla luce delle stesse esigenze deve intendersi la ragione per la quale anche la più limitata proposta di decidere in sede di legge di approvazione di bilancio le aliquote dei tributi non ebbe seguito. La proposta fu avanzata dalla commissione economica, cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 24, là dove si rileva che «Una questione particolare, ma di notevole rilievo, è quella di decidere se le aliquote debbano essere contenute, come ora avviene, nelle singole leggi di imposta o se non sia preferibile, almeno per i tributi fondamentali, che esse vengano approvate anno per anno, come allegato della legge di bilancio, così come avviene in Inghilterra. A molti membri della commissione pare che il secondo metodo meriti particolari considerazioni. Esso presenta il grande vantaggio politico di rendere plastico ed evidente ad ogni cittadino, il rapporto che passa tra un determinato tipo di politica della spesa e l'aggravio tributario; e ciò ha un notevole valore di educazione politica perché importa un incitamento concreto ai singoli a partecipare attivamente all'azione politica della società»; ovvero, come si precisa nell'interrogatorio del prof. DOMINÈDÒ, cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., p. 159, «Coloro che sostengono l'opportunità di variare le aliquote, lo fanno per un duplice scopo: salvare il bilancio e la funzione politica del parlamento; avvertire il cittadino che ogni variazione del bilancio statale comporta una variazione del carico che il cittadino deve sopportare». Tali argomenti furono costantemente ripresi dalla commissione negli interrogatori; alcuni degli intervistati manifestarono opinioni diverse, in particolare cfr. risposta di INGROSSO, p. 55; BORGATTA, p. 139 s.; DOMINÈDÒ, p. 159; RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, p. 186, sulla base della considerazione che non fosse conveniente per ragioni di stabilità che le aliquote fossero determinate anno per anno, e che fosse, piuttosto, più opportuno tener fermo che fossero stabilite in sede di ordinamento dei singoli tributi.

(45) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 176, punto 2.

inteso ad assicurarne la sollecita presentazione e discussione al parlamento» (46). Sulla delegazione, poi, la commissione economica sostiene che «per le altre ipotesi di urgenza, come nel caso di guerra o di crisi economica, soccorre la delega di poteri: essa, nel mentre fa salva la preventiva valutazione politica dell'urgenza da parte del parlamento, assicura una sufficiente rapidità di adattamento della legislazione alle necessità insorgenti» (47). Sono le stesse conclusioni cui pervengono, seppure tra perplessità dettate dalle esperienze del periodo liberale e soprattutto da quelle più recenti del periodo fascista, alcuni degli interrogati nell'inchiesta promossa dalla commissione (48).

Lo stesso vale in ordine alla convenienza che era stata suggerita (49), «della formazione di leggi fondamentali finanziarie, soggette per la loro approvazione e per la loro modificazione a particolari garanzie costituzionali» (50), e cioè «una maggioranza qualificata per l'approvazione delle relative leggi od un *quorum* speciale per la validità delle sedute nelle quali esse vengono discusse» (51). Anche questa sollecitazione viene respinta, in ragione dell'esigenza di evitare vincoli eccessivi in materia tributaria al legislatore. In particolare, la commissione economica, che pur condivide le preoccupazioni che sono a base della sollecitazione, opera una tripartizione della normazione in materia tributaria, riservando al livello costituzionale soltanto i principi generali dell'imposizione, e rimettendo al legislatore le discipline in ordine allo assetto dei tributi ed alla loro applicazione. E così argomenta: se le ragioni che sono a base delle proposte sono fondate e condivisibili: inflazione legislativa, incertezza giuridica per il contribuente e l'amministrazione, continue modifiche delle discipline e degli assetti, con conseguenze negative sulle scelte dei singoli, delle famiglie e delle imprese, e se l'esigenza di un assetto normativo più stabile nel tempo, in particolare nella sua struttura formale, è giustificata, tuttavia è conveniente riservare alla costituzione «solo la dichiarazione dell'obbligo tributario e l'indicazione di eventuali regole particolari sulla formazioni delle leggi di imposta e sull'esclusione o limitazione di forme di legislazione tributaria diverse dalla legge formale», rinviando tutto il resto al legislatore futuro; a cui si raccomanda, ma siamo sul piano degli auspici, che, con riguardo al sistema formale dell'amministrazione dei tributi, proceda a «formulare un codice o legge fondamentale dei tributi contenente le regole ed i principi generali, assicurandole una certa permanenza nel tempo attraverso il carattere di legge costituzionale o fondamentale, se una gerarchia di leggi dovesse essere accolta nella costituzione» (52); e, con riguardo alle regole sostanziali dei tributi, proceda ad «una revisione organica delle troppo numerose e

(46) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 21.

(47) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 21 s.

(48) Si vedano a riguardo le risposte date nel corso degli interrogatori della commissione economica, cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta di PESENTI, p. 79; TOSATO, p. 131 s.; BORGATTA, p. 137; GRIZIOTTI, p. 152; in particolare BORGATTA, nella sua risposta, p. 136 s., rileva che «l'esperienza costituzionale di tutti i paesi dimostra che di fatto il potere esecutivo emana sempre, in certe circostanze o condizioni, norme tributarie. Percò è necessario riconoscere questa facoltà e disciplinarla in modo preciso e limitatore».

(49) Si vedano a riguardo le risposte date da una parte degli interrogati nel corso dell'inchiesta promossa dalla commissione economica, cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta di BERLIRI, p. 11; TOSATO, p. 132; per una posizione contraria o scettica a riguardo si vedano, però, le risposte di GIANNINI, p. 31; INGROSSO, p. 53; GRIZIOTTI, p. 152.

(50) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 7.

(51) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 21.

(52) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 23.

contrastanti leggi di imposta per un più razionale coordinamento dei fatti imponibili e delle regole proprie dei singoli tributi, rimettendo invece alla legge del bilancio la determinazione e le modificazioni delle varie aliquote di imposta, più facilmente mutevoli nel tempo, a seconda del variare delle necessità» (53).

I limiti di natura sostanziale all'esercizio della potestà tributaria.

Con l'art. 53, commi 1 e 2, alla cui stregua «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema è informato a criteri di progressività», si affermano i vincoli di natura sostanziale.

L'orientamento espresso a riguardo dalla commissione economica è nel senso che, «qualificandosi la potestà tributaria si debbano contemporaneamente porre altri limiti oltre a quelli discendenti dall'affermazione dell'interesse dei singoli all'esistenza dell'organizzazione pubblica e del dovere di concorrere a sostenerne gli oneri» (54), arrivando a delimitare l'esercizio della potestà tributaria anche sotto il profilo sostanziale; la ragione portata a sostegno è che, «Anche se si supera, per le ragioni già accennate, l'istanza di fissare nella carta costituzionale gli elementi fondamentali del sistema tributario, resta sempre viva l'esigenza di non abbandonare il singolo all'indiscriminato esercizio del potere di imposizione» (55).

Entrando nel merito delle scelte da fare, il dibattito è contrassegnato da due esigenze, ben sintetizzate nella relazione della commissione economica, secondo cui, per quanto riguarda i limiti sostanziali, per un verso, «è viva in molti l'esigenza che la carta costituzionale qualifichi la potestà di imporre tributi e qualificandola segni i confini della sua competenza»; e tuttavia, per altro verso, «unanime è l'opinione che in questa materia si deve procedere con estrema prudenza e delicatezza, per evitare che da formule eccessivamente crude e concrete derivi un irrigidimento ed un'insostenibile limitazione all'opera del legislatore ordinario» (56).

Limiti erano stati prospettati in diverse direzioni: era stato proposto «di richiedere forme particolari per l'approvazione delle imposte extrafiscali»; «di esprimere una generale limitazione della concessione di esenzioni»; di introdurre disposizioni in ordine alla sostanza dei tributi, al loro accertamento e riscossione; di affermare «una limitazione quantitativa dell'esercizio della potestà tributaria» data dal rispetto della capacità contributiva; di prevedere, superando il criterio della proporzionalità propria dello statuto albertino, una imposizione progressiva (57).

(53) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 23.

(54) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 10.

(55) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 10.

(56) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 8.

(57) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 10 ss. In sede di Assemblea costituente, i temi relativi ai limiti sostanziali furono affrontati una prima volta dalla prima sottocommissione, cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti della Commissione per la costituzione - Discussioni - Prima Sottocommissione*, cit., seduta del 19 novembre 1976, p. 399 ss., nella discussione su un articolo presentato dall'on. BASSO, p. 399, che riguardava, allo stesso tempo, i limiti formali e quelli sostanziali all'esercizio del potere di imposizione e su cui ci siamo in precedenza soffermati. In quella occasione, della proposta dell'on. BASSO fu approvata, come abbiamo già visto, la parte relativa ai limiti formali, che poi confluì nell'art. 23 della costituzione, mentre le parti relative ai limiti sostanziali non ottennero il necessario consenso, ed il loro esame fu rinviato ad altra sede. In realtà, esse, e con esse le tematiche dei limiti sostanziali, non furono

L'extrafiscalità.

Come risulta dalla relazione della commissione economica, una delle questioni sollevate riguardava la finanza extrafiscale, vale a dire, secondo la definizione data in quella sede, quella «forma di azione pubblica, la quale attraverso l'obbligo del pagamento di talune somme nelle casse pubbliche tende ad influire sulle determinazioni dei singoli nella vita economica o nella vita sociale»; a tale riguardo, si proponeva, distinguendo la disciplina della finanza fiscale da quella della finanza extrafiscale, di «escludere dal campo dei tributi e quindi dell'applicazione delle regole proprie a questo campo, i provvedimenti che hanno una giustificazione diversa dall'interesse dei singoli alla vita ed all'azione degli enti pubblici», e di prevedere forme particolari per la loro approvazione (58).

A riguardo, la commissione economica puntualizza, in primo luogo, la natura del fenomeno, affermando che «Non vi è dubbio che ogni tributo opera nella vita economica e sociale, determinando una serie di azioni e reazioni, di modificazioni del modo di essere dei singoli, di variazioni nelle correnti di produzione e di consumo, che la scienza delle finanze ha analizzato e descritto nel capitolo della diffusione delle imposte. E poiché il legislatore, nel disciplinare le imposte e le loro modalità, tiene conto necessariamente dei loro effetti immediati e remoti, è lecito affermare che si passa gradatamente dalle imposte in cui prevale il criterio puro dell'imposizione ai provvedimenti ispirati prevalentemente da opportunità extrafiscali, tanto che appare difficile in concreto identificare il punto in cui si degrada dall'uno all'altro ordine di fenomeni» (59).

ulteriormente riprese in sede di commissione dei 75, né dalla prima sottocommissione sui diritti e doveri dei cittadini, né dalla terza sottocommissione sui diritti e doveri economico-sociali, né comparirono in alcun articolo del progetto di costituzione presentato all'Assemblea, ma ritornarono in discussione solo dopo, direttamente in Assemblea, come articoli aggiuntivi, cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4202, là dove l'on. RUINI, richiama l'attenzione sul fatto che «restano da esaminare i quattro articoli relativi alla materia tributaria. Fu stabilito, accogliendo una proposta dei presentatori, che ne avremmo trattato alla fine del Titolo quarto della Parte prima»; all'intervento dell'on. RUINI, seguì la proposta del Presidente, secondo cui «se nessuno ha obiezioni da fare, si può passare all'esame di questi articoli aggiuntivi riguardanti la materia tributaria, che erano stati rinviati per l'esame alla fine della votazione sulla prima parte del progetto di costituzione»; ed infatti furono esaminati e, nella stessa seduta del 23 maggio 1947, furono approvate le disposizioni che ora si trovano nell'art. 53 della costituzione. Alle risultanze di questa seduta si fa dunque riferimento per la discussione in sede di Assemblea costituente sui diversi aspetti della tematica dei limiti sostanziali al potere di imposizione affrontati in questa parte del lavoro.

(58) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 11.

(59) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 11. Ad ulteriore chiarimento, si veda *ivi*, p. 191 s., là dove si aggiunge che «Come si è già affermato (Cap. I, par. 4), è andata ormai attenuandosi sensibilmente la contrapposizione che è stata un tempo usuale negli studi finanziari tra imposte con fini puramente fiscali e imposte con fini extrafiscali; tra imposte aventi come unico obiettivo e risultato di procurare una entrata all'erario e imposte usate invece come strumenti di politica economica e sociale, e, in primo luogo, di redistribuzione della ricchezza. Si è sempre più ampiamente riconosciuto che l'attività finanziaria importa sempre sottrazione di ricchezza da certi impieghi e destinazione ad altri impieghi, alterazioni più o meno dirette e rilevanti dei prezzi, prelievi dai contribuenti cui corrispondono benefici che stanno in vario rapporto con i prelievi. Di conseguenza certi contribuenti e certe situazioni economiche sono favorite, o in assoluto o relativamente ad altri contribuenti e situazioni». Va, infine, sottolineato che, in diverse parti del rapporto, la commissione economica non manca di notare come anche per altri aspetti della finanza pubblica si segnala un mutamento di prospettiva che si può sintetizzare nella formula del passaggio dalla finanza neutrale alla finanza funzionale; e così, in tema di bilancio, si afferma, p. 34, che «Secondo GLADSTONE i pubblici bilanci non sono soltanto una questione di aritmetica, ma in molteplici maniere interessano la prosperità degli individui, i rapporti fra le classi sociali e la grandezza degli Stati. Da allora sempre più si diffonde la persuasione che la solidità di una situazione finanziaria non può poggiare unicamente sul pareggio di un elenco di entrate e di un elenco di spese (*equilibrio formale*), esposti in un pubblico bilancio, e che non basti procedere a ritocchi di tributi od a riduzioni di spese per assicurare, al di là di un semplice equilibrio formale, altresì un più *profondo e sostanziale equilibrio* tra attività finanziaria ed attività economica in genere. Il fenomeno finanziario non può più essere considerato come un'attività di carattere secondario o marginale da limitare il più possibile, bensì deve essere posto in relazione con l'intera attività economica del paese. Solo inquadrando in tal modo il fatto finanziario è possibile accertare se la politica delle spese e quella delle entrate siano bene indirizzate,

Quindi, esprime la convinzione che «qualsiasi tentativo di differenziare le due attività si risolverebbe in una complicazione della formula legislativa definente il dovere tributario ed agli inconvenienti di tale complicazione non corrispondono apprezzabili vantaggi pratici» (60).

E, alla fine, trae la conclusione secondo cui, invece di andare a riguardo alla formulazione di norme costituzionali che assumano «la concretezza di una regola di condotta di cui sia chiaro e preciso l'ambito di applicazione», come richiede una costituzione rigida, è preferibile «lasciare alla dottrina di approfondire ulteriormente la natura della finanza extrafiscale e di rimettersi all'elaborazione giurisprudenziale per la risoluzione dei problemi concreti che sorgono intorno all'applicazione delle regole proprie dei tributi ai provvedimenti che del tributo conservano unicamente la forma» (61).

La questione non fu ripresa in sede di discussione nell'Assemblea costituente in ordine alle disposizioni in materia tributaria (62).

Le agevolazioni fiscali.

In ordine alle agevolazioni fiscali, la commissione economica segnala «il fastidio che è diffuso in molti per il gran numero di esenzioni, che si son venute accavallando, e che complicano l'applicazione dei tributi nella nostra legislazione» e ricorda che si è posta da molti l'esigenza «di esprimere una generale limitazione della concessione di esenzioni» (63).

Nello stesso tempo la commissione economica rileva che, tuttavia, «è opinione prevalente che in sede costituzionale non si possa andare al di là dell'affermazione della generalità e dell'eguaglianza dell'imposta; che non si possa porre un divieto rigido delle esenzioni senza creare un impaccio insuperabile ed ingiustificato all'azione del legislatore ordinario; che allo stato di cose vigenti si può e si deve provvedere in sede di legislazione ordinaria, rivedendo, coordinando, eliminando le esenzioni attualmente in vigore» (64).

Come afferma la Corte di cassazione nella risposta all'inchiesta promossa dalla commissione economica: «La possibilità di queste esenzioni va perciò affermata e mantenuta ed il vincolo alla loro concessione non può essere che di natura formale, nel senso che anche le esenzioni, così come le imposizioni, non possono essere stabilite che per legge. Un vincolo di carattere sostanziale, nel senso cioè che siano prestabiliti e fissati rigorosamente i casi di esenzione tributaria, non pare possibile, potendo essi dipendere da

se il pareggio del bilancio sia effettivo, se gli espedienti messi in essere per conseguire tale pareggio siano effettivamente idonei allo scopo e quali ripercussioni espliciti, insomma, tutta questa complessa attività finanziaria sul livello del reddito reale della collettività».

(60) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 11.

(61) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 11.

(62) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4202 ss. Sui diversi aspetti della tematica relativa ai rapporti tra extrafiscalità e costituzione, cfr. F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, cit., p. 10 ss.

(63) Si pronunciano per un divieto in materia o, per lo meno, per modalità restrittive per l'introduzione di agevolazioni fiscali, diversi degli interrogati nel corso dell'inchiesta promossa dalla commissione economica, cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta di ORLANDO, p. 61; BIAMONTI, p. 74; PESENTI, p. 79; TOSATO, p. 131; BORGATTA, p. 137; ma non mancano prese di posizione in senso contrario, cfr. le risposte di GIANNINI, p. 32, e GRIZIOTTI, p. 151.

(64) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 20.

casi di forza maggiore non prevedibili, ed essendo in ogni caso legati a valutazioni contingenti di carattere politico o sociale che male si riuscirebbe a prevedere e racchiudere in una norma rigida» (65).

La questione fu ripresa in sede di discussione nell'Assemblea costituente. L'on. Scoca, nel suo intervento, precisa che «Nell'articolo da me proposto avevo aggiunto un capoverso che riguarda l'intangibilità del principio della generalità dell'imposta. Questo principio, già compreso nello statuto albertino, deve essere meglio assicurato, e meglio garantito, perché non vi siano per l'avvenire quelle deviazioni che ci sono state per il passato. Se esaminiamo la nostra legislazione, vediamo che, accanto alle leggi normali di imposta, si sono inserite troppe eccezioni, troppe norme singolari, le quali creano differenze di trattamento tra classi di cittadini ed altre classi, e tra le varie località del territorio dello Stato e rendono ardua la stessa conoscenza della materia. Questa delle riduzioni e delle esenzioni è una grave menda della nostra legislazione, ed occorre che sia eliminata per l'avvenire» (66). Da qui la formulazione dell'articolo proposta da parte dell'on. Scoca, secondo cui: «Salve le esclusioni e le riduzioni d'imposta intese ad assicurare la disponibilità del minimo necessario al soddisfacimento dei bisogni essenziali della vita, tutti devono concorrere alle spese pubbliche in modo che l'onere tributario complessivo gravante su ciascuno risulti informato al criterio della progressività. Le disposizioni che costituiscono comunque eccezione al principio dell'eguaglianza tributaria possono essere stabilite solo per la attuazione di scopi di interesse pubblico, con legge approvata a maggioranza assoluta dei membri delle due Camere» (67). Un articolo che, nel momento in cui prevedeva vincoli di carattere formale e sostanziale alla introduzione delle agevolazioni fiscali, limitava sensibilmente le scelte del legislatore in materia.

L'Assemblea fu però di diverso avviso. Pur rilevandosi un'ampia convergenza sulle esigenze sottolineate dall'on Scoca, l'Assemblea non accolse la sua proposta e seguì l'ordine di considerazioni sviluppate dall'on. Ruini, secondo cui la formula della capacità contributiva «contiene già in germe l'idea delle limitazioni e delle esenzioni per il fatto che colui il quale dovrebbe contribuire non ha capacità contributiva, idea a cui ha dato risalto l'on. Scoca. La proposta dell'on. Scoca è larga ed ingegnosa, e comincia appunto contemplando le esenzioni per lasciare ai cittadini un minimo necessario al soddisfacimento delle esigenze inderogabili della vita. Ma vi sono anche altre esenzioni (ad esempio quella per i primi anni nella costruzione di case) che possono essere suggerite da altri criteri, nell'interesse stesso di accumulare materia imponibile. D'altro lato l'espressione adottata dall'on. Scoca potrebbe far sorgere contestazioni e pretese. Sembra meglio restare al concetto generale dell'on. Villani della capacità contributiva, che implica le esenzioni per chi non ha capacità contributiva; ed in tali condizioni senza dubbio si trova chi non ha il minimo indispensabile per vivere» (68); e si pronuncia, e con

(65) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 178, punto 6.

(66) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4204.

(67) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4203.

(68) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4206.

lui l'Assemblea, per la formulazione più asciutta e sintetica, poi confluita nell'art. 53 (69).

Le disposizioni in ordine alla sostanza dei tributi, al loro accertamento e riscossione.

Un altro tema sollevato era stato quello di introdurre nella costituzione disposizioni in ordine alla sostanza dei tributi, al loro accertamento e riscossione, o ancora in materia di doppia imposizione interna ed internazionale, così da vincolare la libertà di scelta del legislatore e garantire i contribuenti.

È una proposta che la commissione economica, pur sottolineando i motivi che sono portati a sostegno, ritiene impropria, nella misura in cui respinge l'ipotesi di prevedere nella costituzione una disciplina dettagliata che spazi dai criteri informativi dei tributi fino ai principi amministrativi dell'entrata e dei relativi controlli, ed accede all'altra ipotesi secondo cui in una costituzione «poche sono le norme finanziarie che cadono in considerazione in sede di organizzazione finanziaria, e queste sono quelle che attengono all'essenza del principio stesso di libertà e dei diritti fondamentali» (70).

Come afferma la Corte di cassazione nella risposta all'inchiesta promossa dalla commissione economica, non appare opportuno «che la carta costituzionale contenga alcuna disciplina sulla struttura dei tributi, escluda *a priori* determinate imposte o fissi alcuni principi fondamentali delle stesse. Prescindendo dalle possibili invasioni in un campo che deve essere lasciato alla elaborazione scientifica, si verte in materia prevalentemente tecnica, la quale deve essere lasciata alla esclusiva competenza del potere esecutivo mercé progetti di legge da presentarsi all'approvazione del parlamento e da lasciarsi quindi in definitiva alla competenza ed alla responsabilità politica degli organi legislativi ordinari» (71). Le motivazioni sono quelle attinenti al modello di disciplina costituzionale della materia tributaria prescelto: in primo luogo, si sottolinea che «data l'indole e le finalità della carta costituzionale, questa non ha né la possibilità, né la convenienza di fissare norme che non costituirebbero enunciazioni di principio, ma disposizioni positive di stretto diritto tributario» (72); quindi, si rileva che «Non appare conveniente che la carta costituzionale contenga una disciplina positiva in ordine alla sostanza dei tributi, al loro accertamento, alla loro riscossione, ecc., trattandosi di questioni tecniche di diritto tributario, che possono variare a seconda le esigenze finanziarie dello Stato e la situazione economica del paese, onde è bene che esse siano riservate alla competenza degli organi legislativi ordinari» (73).

(69) Si ricorda, cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 7 s., che tra le costituzioni vigenti soltanto la costituzione messicana del 1917 prevede all'art. 28 un esplicito divieto di introdurre «esenzioni fiscali». Ma il Tribunale costituzionale messicano, chiamato a pronunciarsi a riguardo subito dopo l'entrata in vigore della costituzione, ha delimitato l'ambito di applicabilità del disposto ai soli privilegi. La norma costituzionale, come è stato chiarito da P. S. SALINAS ARRAMBIDE, *La exención en la teoría general del Derecho Tributario*, Tribunal Fiscal de la Federación, Ciudad del México 1990, p. 185 ss., rispondeva ad un preciso contesto storico. L'art. 28 della costituzione messicana è stato successivamente riformulato nel 1983 nei seguenti termini: «Le esenzioni sono vietate nella misura ed alle condizioni fissate dalla legge».

(70) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 6.

(71) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 176 s., punto 3.

(72) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 176 s., punto 3.

(73) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 179, punto 8.

Nello stesso senso si pronunciarono la maggior parte degli interrogati rispondendo alle domande formulate dalla commissione economica (74).

Anche questa tematica non venne più riproposta nell'Assemblea costituente in sede di discussione delle disposizioni in materia tributaria (75).

Il principio di capacità contributiva.

In ordine all'esigenza di delimitare il campo della potestà tributaria sotto il profilo sostanziale, ai fini, come dice la commissione economica nel suo rapporto, di non abbandonare il singolo all'indiscriminato esercizio del potere di imposizione e di porre un confine al potere di imposizione, il punto di partenza fu riconosciuto nella proposta di introdurre «una limitazione quantitativa dell'esercizio della potestà tributaria», data dal rispetto della capacità contributiva del contribuente, nel senso che «il contribuente non sia gravato oltre il limite necessario alle possibilità di vita e della sua economia individuale», secondo la indicazione formulata dalla Corte di Cassazione (76).

Sul punto la commissione economica prende in considerazione le diverse esperienze costituzionali e trae peculiari conclusioni.

Nella vicenda italiana, secondo la commissione, la formula dell'art. 25 dello statuto albertino, che dichiarava l'obbligo dei cittadini di contribuire «nella proporzione dei loro averi», e che rispondeva alla concezione secondo la quale «il diritto di imposizione costituisse un limite e venisse a sua volta limitato dal diritto di proprietà e che si dovesse esercitare senza incidere su quel diritto», si è dimostrata inadeguata a delimitare il campo della potestà tributaria quanto all'oggetto; «la formula, infatti, fu sempre intesa in Italia come un'indicazione programmatica sufficientemente vaga per non intralciare, neppure come indicazione politica, l'evoluzione del sistema di imposizione». Nell'esperienza degli Stati Uniti, all'opposto, «formule analoghe furono intese in senso ben preciso e vincolante, nel senso cioè che l'imposizione dovesse essere in rapporto diretto con gli averi del soggetto (ad affermare una correlazione anche quantitativa tra l'importo e la concreta esistenza patrimoniale del soggetto): tanto che quando si volle introdurre l'imposta generale progressiva, si dovette modificare la costituzione» (77); per cui «l'accoglimento di una dichiarazione legislativa basata su tale criterio, soprattutto se operante in una costituzione rigida, non può che risolversi in un grave ostacolo alla formazione di una legislazione rispondente alle esigenze di un moderno sistema tributario» (78). Infine, la formula adottata dalla costituzione di Weimar, secondo cui

(74) Si vedano a riguardo le risposte date nel corso degli interrogatori della commissione economica, cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta di GIANNINI, p. 31; ORLANDO, p. 60; PESENTI, p. 79; ALLORIO, p. 124; TOSATO, p. 130; BORGATTA, p. 136.

(75) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4202 ss.

(76) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, cit., risposta della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, p. 176, punto 2, là dove si afferma che «il limite sostanziale all'attività di imposizione tributaria, tenuto conto delle varie teoriche che si contendono il campo in sede scientifica, deve essere dato da quella ormai maggiormente accreditata e che si riferisce alla "capacità contributiva del cittadino". Questa, mentre esclude il concetto di prestazione corrispettiva all'obbligazione tributaria in relazione all'indole dei servizi pubblici indivisibili, soddisfa, dall'altra, alla fondamentale esigenza che il contribuente non sia gravato oltre il limite necessario alle possibilità di vita della sua economia individuale».

(77) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 11 s.

(78) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 12.

l'imposta va ragguagliata ai «mezzi» dei soggetti «secondo la misura fissata dalla legge», «non soddisfa all'esigenza di tracciare un criterio che permetta di costruire un limite alla potestà di imposizione. Il vago riferimento ai mezzi accompagnato dal rinvio alla legislazione ordinaria, non significa in sostanza altro che riaffermare la necessità di una legge formale per l'istituzione dei tributi: ma non dà nessun criterio rilevante, neppure in senso politico, per indirizzare l'attività del legislatore tributario» (79).

Da qui l'opzione della commissione economica: «Qualora si accetti il concetto che la costituzione deve qualificare la potestà tributaria più in senso politico che non in senso rigorosamente tecnico e giuridico, il riferimento alla capacità di contribuire, suggerito dalla Corte di cassazione, può forse essere preso in serio esame. Deve essere però chiaro che le più recenti costruzioni scientifiche tendono a dimostrare che la capacità contributiva non è una qualità obiettiva ed immutabile del soggetto, ma è il risultato di una valutazione, di un giudizio fatto dagli organi a ciò qualificati (il legislatore) intorno alla posizione del soggetto ed alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici. Nel giudizio importano quindi i criteri di valutazione, che sono inevitabilmente politici e quindi legati all'equilibrio politico che si determina nel paese in un particolare momento e gli elementi oggettivi che identificano la situazione del singolo, quali sono la ricchezza posseduta o consumata ed i relativi accidenti (natura della ricchezza, sua funzione sociale, condizioni di possesso, dell'acquisto, del consumo), le condizioni di famiglia, di sesso, di età, di stato civile ed eventualmente di cittadinanza e così via. Queste precisazioni confermano che il riferimento alla capacità contributiva ha prevalentemente un valore di orientamento della futura azione legislativa e dal punto di vista giuridico pone un solo limite a quell'azione: che a situazioni uguali corrispondano tributi uguali. Ma poiché è rimesso al legislatore ordinario di apprezzare e decidere quali siano gli elementi che sono rilevanti per caratterizzare o differenziare le posizioni individuali, anche questo limite è in sostanza influenzato dalla valutazione di quel legislatore, a meno che la costituzione non chiarisca, almeno in senso negativo escludendo la possibilità di far valere taluni elementi, come la cittadinanza o la razza, la portata del concetto di capacità contributiva» (80).

È evidente lo scetticismo della commissione economica: a suo parere il richiamo al principio di capacità contributiva non va oltre l'indicazione di un criterio politico, che dal punto di vista tecnico e giuridico manca delle caratteristiche di una norma che si impone al legislatore e crea diritti soggettivi azionabili da parte dei singoli. Detto con crudezza è la tesi secondo cui il principio di capacità contributiva non è altro che una «scatola vuota» che può essere riempita di qualsiasi contenuto.

In sede di dibattito nell'Assemblea costituente, l'introduzione del principio nella costituzione è fuori discussione, piuttosto l'attenzione si concentra sull'opportunità o meno di esplicitarne alcuni possibili contenuti. L'on. Scoca, nel suo intervento nella discussione sulle disposizioni in materia tributaria, in ordine alla capacità contributiva precisa che «Non si può negare che il cittadino, prima di essere chiamato a corrispondere una quota parte della sua ricchezza allo Stato, per la soddisfazione dei bisogni pubblici, deve soddisfare bisogni elementari di vita suoi propri e di coloro ai quali, per obbligo morale e giuridico, deve provvedere. Da ciò discende la necessità della esclusione dei

(79) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 12 s.

(80) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 13.

redditi minimi dalla imposizione; minimi che lo Stato ha interesse a tenere sufficientemente elevati, per consentire il miglioramento delle condizioni di vita delle classi meno abbienti, che contribuisce al miglioramento morale e fisico delle stesse ed in definitiva anche all'aumento della loro capacità contributiva. Da ciò discende pure che debbono essere tenuti in opportuna considerazione i carichi di famiglia del contribuente. Sono, questi, aspetti caratteristici di quella capacità contributiva, che la formulazione concordata dell'articolo aggiuntivo pone a base della imposizione» (81). L'articolo proposto dall'on. Scoca era il seguente: «Salve le esclusioni e le riduzioni d'imposta intese ad assicurare la disponibilità del minimo necessario al soddisfacimento dei bisogni essenziali della vita, tutti devono concorrere alle spese pubbliche in modo che l'onere tributario complessivo gravante su ciascuno risulti informato al criterio della progressività» (82).

Pur manifestando un'ampia convergenza sulle esigenze poste, l'Assemblea non accolse la formulazione illustrata dall'on. Scoca. In particolare l'on. Ruini, nel suo intervento, dopo aver sottolineato che, mentre lo statuto albertino parla di «averi» e la costituzione di Weimar parla di «mezzi», la nostra costituzione accoglie la formula, tecnicamente preferibile, di «capacità contributiva», rileva che - si riprende anche in riferimento alla capacità contributiva quanto già riportato in tema di agevolazioni fiscali, nell'intervento infatti l'argomentazione riguarda ad un tempo entrambi gli aspetti - il principio «contiene già in germe l'idea delle limitazioni e delle esenzioni per il fatto che colui il quale dovrebbe contribuire non ha capacità contributiva, idea a cui ha dato risalto l'on. Scoca». Ed aggiunge che «la proposta dell'on. Scoca è larga ed ingegnosa, e comincia appunto contemplando le esenzioni per lasciare ai cittadini un minimo necessario al soddisfacimento delle esigenze inderogabili della vita. Ma vi sono anche altre esenzioni (ad esempio quella per i primi anni nella costruzione di case) che possono essere suggerite da altri criteri, nell'interesse stesso di accumulare materia imponibile. D'altro lato, l'espressione adottata dall'on. Scoca potrebbe far sorgere contestazioni e pretese. Sembra meglio restare al concetto generale dell'on. Villani della capacità contributiva, che implica le esenzioni per chi non ha capacità contributiva; ed in tali condizioni senza dubbio si trova chi non ha il minimo indispensabile per vivere» (83). E si pronuncia, e con lui l'Assemblea, per una formulazione del principio sintetica, senza che siano esplicitati ulteriori contenuti, che è quella poi confluita nell'art. 53.

La vicenda interpretativa del principio di capacità contributiva, successiva all'entrata in vigore della costituzione, è contrassegnata dalle differenziazioni e dalle sottolineature che abbiamo viste presenti nel dibattito in sede costituente. Dopo una prima fase, in cui al principio venne disconosciuto qualsiasi contenuto vincolante (84), la

(81) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4204.

(82) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4203.

(83) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4206.

(84) Ancora nel 1965 MANZONI rilevava che «gran parte della dottrina propende tuttora a sottovalutare la funzione della disposizione in esame, spesso considerata come un semplice criterio di politica legislativa, quando addirittura non se ne degrada il valore a quello di un mero enunciato di massima, privo di giuridica rilevanza e di concreta portata normativa», cfr. I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., p. 8, che rinvia a G. BALLADORE PALLIERI, *La nuova costituzione italiana*, Giuffrè, Milano 1948, p. 63; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, UTET, Torino 1956, p. 75; G. INGROSSO, *I tributi nella nuova costituzione italiana*, in *Arch. fin.*, 1950, I, p. 158; V.M. ROMANELLI GRIMALDI, *Metodologia del diritto finanziario*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1960, p. 1; E. D'ALBERO, *Proporzionalità e progressività dei tributi nelle carte costituzionali italiane*, in *Annali della facoltà di economia e commercio dell'Università di Palermo*, 1949, p. 23; C. LAVAGNA,

svolta si ebbe con le pronunce della Corte costituzionale e con le nuove posizioni della dottrina che nel frattempo erano maturare (85). La Corte costituzionale, andando oltre rispetto alla discussione sul principio che si era svolta in sede costituente, è, infatti, riuscita, con una elaborazione originale, a dare concretezza ed effettività al principio, affermando che, in forza del disposto dell'art. 53, comma 1, la tassazione deve essere ancorata, e in tal senso il principio costituisce un vincolo per il legislatore, ad una base economica «effettiva» ed «attuale», collegata a fatti che siano, nella normalità dei casi o in astratto, manifestazione, diretta o indiretta, di capacità economica (86).

Ma non di più. In particolare, in varie occasioni ha respinto la tesi, di continuo riproposta da una parte della dottrina, secondo cui dal principio possano derivare ulteriori criteri sostanziali a cui il legislatore è tenuto nell'esercizio del potere di imposizione (87). Secondo la Corte, una volta che vi è la base economica, spetta al legislatore decidere se tassare o meno, e, poi, come graduare la tassazione, contemperando le varie esigenze fiscali ed extrafiscali nelle diverse circostanze rilevanti; in sintesi, il principio di capacità contributiva attiene ad un elemento preliminare della tassazione, tutto il resto è nelle mani del legislatore. Ciò non significa però che l'opera del legislatore si sottragga ad ogni controllo; ogni sua determinazione, infatti, è sempre sottoposta al principio di eguaglianza e al criterio della ragionevolezza, nel peculiare sviluppo che questi principi hanno avuto nella giurisprudenza costituzionale italiana (88).

Basi per uno studio delle figure giuridiche soggettive contenute nella costituzione italiana, in *Studi economico-giuridici della facoltà di giurisprudenza dell'Università di Cagliari*, 1953, p. 21 s.; C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Cedam, Padova 1960, p. 313 ss.; S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, Padova 1957, p. 105 ss.; F. MAFFEZZONI, *Metodologia del diritto finanziario*, in *Jus*, 1956, p. 316.

(85) La prima compiuta formulazione di una rinnovata interpretazione del principio si deve a F. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Giuffrè, Milano 1961.

(86) Cfr., tra le prime, Corte cost., sent. n. 50 del 1965, n. 120 del 1972, n. 131 del 1973 e la sent. n. 201 del 1975, in tema di sconti medicinali, là dove si afferma che «per capacità contributiva deve intendersi l'idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, desumibile dal presupposto economico al quale la prestazione risulta collegata, presupposto che consiste in un qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore».

(87) Cfr., in particolare, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 236 ss. e, più recentemente, ID., *Profili generali*, in F. MOSCHETTI, G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, *La capacità contributiva*, cit., p. 7 s. e 25 s. Per una discussione sul punto cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 150 ss.

(88) A proposito dei principi, criteri e limiti che in materia di tassazione presidono alle scelte del legislatore, cfr. Corte cost., sent. n. 89 del 1966, là dove si afferma che «la capacità contributiva, presupposto di una legittima imposizione, condiziona certo la misura massima del tributo, nel senso che questa non può essere fissata ad un livello superiore alla capacità contributiva dimostrata dal fatto o atto economico, ma non esclude, purché tale limite sia rispettato, che gli atti o fatti stessi possano in tempi diversi dar luogo a prelievi tributari di diversa entità secondo gli obiettivi di politica fiscale di volta in volta perseguiti dal legislatore. È ovvio che tali variazioni non possono e non debbono essere arbitrarie perché in tal caso verrebbe ad essere compromesso il principio di eguaglianza»; o, ancora, la sent. n. 134 del 1982, secondo cui la detraibilità delle spese mediche «non è secondo la costituzione necessariamente generale ed illimitata, ma va concretata e commisurata dal legislatore ordinario secondo un criterio che concili le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva, non meno pressanti di quelli della vita individuale. Il punto di incontro e di contemperamento di tali esigenze varia a seconda dell'evoluzione economica, finanziaria e sociale del paese e, come si è detto, spetta al legislatore ordinario di determinarlo, tenendo conto di tutti i dati del problema». E ciò vale, si aggiunge, sia, in generale, per gli oneri deducibili e per le detrazioni soggettive di imposta, quota esente, carichi di famiglia, diversamente strutturati e commisurati e poi più volte modificati, sia in particolare per quanto riguarda la detraibilità delle spese mediche che nel tempo, dal 1958 in poi, si è andata allargando, per poi, si può aggiungere, successivamente al 1992, restringersi; la sent. n. 159 del 1985, dove la Corte, una volta riaffermata la nozione di capacità contributiva come ricchezza, aggiunge che in ordine alla stessa capacità economica intervengono le scelte del legislatore, e rilevano così finalità fiscali ed extrafiscali in vista dei diversi trattamenti ordinari o agevolativi o penalizzanti, e relative assimilazioni o limitazioni che il legislatore intende introdurre. La norma di esonero - precisa quindi la Corte - è «espressamente dettata per sottrarre all'imposizione fattispecie che altrimenti vi sarebbero soggette. Essa perciò presuppone la capacità contributiva, all'atto stesso in cui la esclude, per motivi extrafiscali, l'applicazione della disciplina ordinaria»; e, infine, la sent. n. 178 del 1986, secondo cui «spetta soltanto al legislatore la definizione in concreto del rapporto tra capacità economica del soggetto - rappresentata attraverso la designazione del presupposto - ed entità della prestazione tributaria dovuta; salvo il sindacato del giudice delle leggi, quando emergano, dalla normativa, aspetti di assoluta arbitrarietà ed irrazionalità dell'imposizione». Per una ricostruzione in tal senso dei principi costituzionali e della giurisprudenza della Corte costituzionale, cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 145 ss.

La progressività.

Un ulteriore tema che si pose in sede di lavori preparatori fu quello del superamento del criterio proporzionale a favore di quello progressivo della tassazione, ritenuto più coerente con le finalità di giustizia sociale e di redistribuzione volute dalla costituzione. Il punto di arrivo della discussione fu l'art. 53, comma 2, che recita: «Il sistema tributario è informato a criteri di progressività»; con tale disposizione si afferma che il sistema tributario nel suo complesso va configurato in modo che il carico tributario individuale cresca in misura più che proporzionale al crescere della capacità economica.

La commissione economica nella sua relazione, in un inciso del discorso sulla capacità contributiva, in riferimento alla disposizione contenuta nell'art. 25 dello statuto albertino, secondo cui «essi [tutti i regnicoli] contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato», accenna alla possibilità di correggere «il difetto di parlare solo d'imposta proporzionale agli averi» e di ammettere esplicitamente «la possibilità dell'imposta progressiva» (89). Si delinea, in questo inciso, coerentemente con le osservazioni avanzate a proposito del principio di capacità contributiva, un'apertura verso la possibilità di avere tributi progressivi, che il tenore dell'art. 25 dello statuto albertino sembrava precludere, anche se poi così non era stato nella realtà.

In sede di discussione nell'Assemblea costituente, il dibattito sul punto fu vivace; il principio era generalmente condiviso eppure non mancavano le differenze di posizioni: da un lato, si proponeva di andare oltre una semplice apertura alla progressività ed adottare una formulazione in qualche modo più vincolante; dall'altro, fu sollevato il problema che il criterio di progressività se è applicabile per certi tributi, lo è meno, se non per nulla, per altri, per cui il suo inserimento nella costituzione poteva risultare troppo vincolante; in ogni caso, sorgeva il problema che un sistema tributario è fatto anche di tributi che mal si adattano, o non si adattano affatto ad essere progressivi.

L'on. Scoca, nel suo intervento nella discussione, dopo aver richiamato l'art. 25 dello statuto albertino, norma che, secondo le idee dominanti nel periodo in cui fu emanato, «enunciava il principio della generalità e dell'uniformità dell'imposta, e lo ricollegava con la regola della proporzionalità dell'imposta stessa», rileva che, sotto la sua vigenza, anche se non sono mancati singoli tributi ispirati alla progressività, purtuttavia il sistema tributario italiano restava ancorato nei fatti più che ad una proporzionalità, ad una proporzionalità zoppicante. «Se noi consideriamo», nota l'on. Scoca, «che più dei tributi diretti rendono i tributi indiretti e questi attuano una progressione a rovescio, in quanto, essendo stabiliti prevalentemente sui consumi, gravano maggiormente sulle classi meno abbienti, si vede come in effetti la distribuzione del carico tributario avvenga non già in senso progressivo e neppure in misura proporzionale, ma in senso regressivo. Il che costituisce una grave ingiustizia sociale, che va eliminata, con una meditata e seria riforma tributaria. Non è questo il momento opportuno per attuarla, ma credo necessario che si inserisca nella nostra costituzione, in luogo del principio enunciato dall'art. 25 dello statuto albertino, un principio informato ad un criterio più democratico, più aderente alla coscienza della solidarietà sociale e più conforme alla evoluzione delle legislazioni

(89) Cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, cit., p. 12.

più progredite» (90). «Naturalmente», precisa, infine, l'on. Scoca, «non vogliamo dire - né lo potremmo - che tutte indistintamente le imposte debbono essere progressive, perché ben sappiamo come ciò sarebbe impossibile o scientificamente errato; perché ben sappiamo che la progressione non si addice alle imposte dirette reali e può trovare solo inadeguata e indiretta applicazione nelle imposte sui consumi e nelle imposte indirette in generale. Resta tuttavia fermo che il sistema tributario nel complesso deve essere informato al principio di progressività» (91). Da qui la proposta presentata dall'on. Scoca secondo cui: «Salve le esclusioni e le riduzioni d'imposta intese ad assicurare la disponibilità del minimo necessario al soddisfacimento dei bisogni essenziali della vita, tutti devono concorrere alle spese pubbliche in modo che l'onere tributario complessivo gravante su ciascuno risulti informato al criterio della progressività» (92).

In una diversa prospettiva si colloca l'on. Corbino il quale, in ordine alla formula proposta, secondo cui «Il sistema tributario è informato a criteri di progressività», obietta: «Ora, è proprio su questo che io ho qualche riserva da fare, perché noi abbiamo un sistema tributario che è impostato - come tutti sappiamo - su due tipi di tributi: tributi reali e tributi personali. Se noi vogliamo introdurre nel sistema tributario il principio di progressività, dobbiamo arrivare alla soppressione di questo duplice sistema di tassazione, e ricorrere al sistema unico di tassazione che esiste in altri paesi. Non c'è niente in contrario, in teoria, ma in pratica si dovrebbe affrontare una riforma fiscale che non so fino a che punto nel nostro paese potremmo cominciare a studiare» (93).

Allo stesso ordine di considerazioni, si raccordava, anche se poi si risolveva in una formulazione ben più vincolante per il legislatore futuro, l'emendamento dell'on. Meda, secondo cui «i tributi diretti saranno applicati con criterio di progressività», presentato durante la discussione sui «rapporti civili», in riferimento al principio di legalità dei tributi, ma il cui esame fu rinviato alla sede più appropriata dei «rapporti politici» (94).

L'Assemblea, in primo luogo, non accoglie la proposta dell'on. Scoca e fa propria la formula più succinta, così illustrata dall'on. Ruini: «L'on. Scoca, nella sua alta competenza, ha voluto richiamare il criterio della progressività; ma ha tenuto conto che non si può applicare, come abbiamo visto, a tutti i tributi; ed è ricorso alla formula che l'onere complessivo dei tributi che gravano su ogni cittadino sia progressivo. Criterio esatto ed in sostanza equivalente all'altro, su cui poi proponenti e commissione si sono accordati, che il complesso del sistema tributario sia informato a progressività» (95). E si pronuncia per la formulazione, successivamente approvata dall'Assemblea, confluita nell'art. 53, comma 2.

Per quanto riguarda, poi, l'obiezione sollevata dall'on. Corbino, e il precedente emendamento dell'on. Meda, l'on. Ruini precisa che: «Non resta allora al collega

(90) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4203.

(91) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4204.

(92) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4203.

(93) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4207.

(94) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. III, cit., seduta del 15 aprile 1947, p. 2866.

(95) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4206.

Corbino che di applicare ai tributi personali e reali la stessa spiegazione che ho dato all'on. Meda che aveva sollevato la distinzione fra tributi diretti ed indiretti. Dissi all'on. Meda essere elementare - e la commissione non poteva intendere diversamente - che non tutti i tributi possono essere progressivi; e ve ne sono, di diretti e di reali, che debbono essere necessariamente proporzionali; ma ciò non toglie che il sistema tributario debba essere, nel suo complesso, ispirato a criteri di progressività» (96).

L'interpretazione della Corte costituzionale, adattandosi pienamente a queste conclusioni, è stata nel senso che il criterio della progressività si riferisce all'intero sistema tributario, per cui la norma, anche se non priva totalmente di conseguenze (97), non riesce ad avere un effetto in ordine alle singole disposizioni tributarie che dunque si sottraggono ad uno scrutinio sotto questo profilo (98): la non progressività o la regressività di un singolo tributo non è in contrasto con il dettato costituzionale, in quanto potrebbe essere, nel sistema, compensato da altri tributi progressivi; per altro verso, poi, una verifica di costituzionalità del sistema tributario nel suo insieme, come è stato fatto notare, non ha molto senso (99); ne risulta ribadita la libertà del legislatore di configurare il sistema senza un vincolo in ordine alle singole sue scelte sotto il profilo del criterio di progressività; libertà di configurare il sistema che opera però anche nel senso inverso secondo cui nulla osta a che il legislatore preveda tributi progressivi fino a che il sistema tributario nel suo insieme non risulti progressivo.

4. I problemi del «dopo».

Il problema della costituzione del '48, affrontato con grande attenzione e consapevolezza nei lavori preparatori, è stato così quello di come regolare, quali limiti e vincoli introdurre in ordine ad un fenomeno tributario che assumeva le caratteristiche che abbiamo visto e veniva ad operare nel quadro del programma di trasformazione dell'economia e della società delineato dalla costituzione. La scelta operata dal costituente parte dalla premessa che i tributi sono uno strumento indispensabile per

(96) Cfr. ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, vol. V, cit., seduta del 23 maggio 1947, p. 4207 s.

(97) Per una ipotesi di applicazione cfr. I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., p. 185 s., là dove si fa rilevare: «Si pensi ad una legge che, nel delegare al governo la riforma dell'intero ordinamento tributario e nel dettare - in ottemperanza all'art. 76 cost. - i principi ed i criteri direttivi cui il governo stesso dovrà uniformarsi, espressamente disponga con apposita norma, che il sistema deve essere improntato a regressività. È veramente possibile negare, in questo caso, la sussistenza di una violazione del precetto costituzionale, come tale sindacabile?».

(98) Cfr., tra le tante, sent. n. 30 del 1964, là dove si afferma che l'art. 53, comma 2, «incide sul complesso del sistema fiscale, e non su ciascuno dei tributi; in modo che non vieta né una singola imposizione ispirata a principi diversi da quello della progressività, né che la spesa per i servizi generali sia coperta da imposte indirette o da entrate che siano dovute esclusivamente da chi richiede la prestazione dell'ufficio organizzato per il singolo servizio o da chi ne provoca l'attività». Nello stesso senso la dottrina, cfr., per tutti, I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., p. 185 s.

(99) Cfr. A. DE VALLES, *Limiti costituzionali alle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1958, I, p. 3. secondo cui «Un argomento che potrebbe addursi, a sostegno dell'asserita inefficacia vincolante del principio è il seguente: poiché ad attuare il principio di progressività non è necessario, come si è visto, che ogni tributo sia progressivo, né tanto meno è stabilito quale o quali tributi dell'ordinamento debbano in tal modo strutturarsi (dato che la non progressività o addirittura la regressività di un tributo possono essere compensate dalla progressività di altri), è di ovvia conseguenza che il sistema, nel suo insieme, può benissimo risultare difforme al dettato del secondo comma dell'art. 53 senza che ciò necessariamente si traduca in un contrasto a livello delle singole fattispecie tributarie. Poiché, d'altra parte, non sembra concepibile una pronuncia costituzionale di illegittimità del sistema nel suo complesso, se non sono costituzionalmente sindacabili tutti i vari tributi che lo compongono, verrebbe in pratica a mancare la concreta possibilità di far valere l'eventuale difformità del sistema al principio costituzionale».

realizzare tale programma, per cui conviene limitarsi a poche norme di principio, per non creare troppi vincoli al legislatore; e si concreta in queste regole: una volta fissati alcuni limiti formali e premesse di carattere sostanziale della tassazione, e cioè la riserva di legge di cui all'art. 23 ed il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, fiscalità ed extrafiscalità si possono sviluppare liberamente, senza ulteriori vincoli di carattere formale e sostanziale; tranne, ovviamente, il controllo di ragionevolezza e non arbitrarietà da parte della Corte costituzionale alla stregua del principio di eguaglianza. I contenuti della tassazione: quantità del prelievo per sostenere l'interventismo pubblico in campo economico e sociale, sua articolazione per corrispondere ed adattarsi alle diverse esigenze economiche, sociali e politiche, anche contingenti, e, poi, assetto dei tributi e modalità di attuazione, sono dunque rimessi al legislatore. Così che il sistema tributario possa corrispondere in modo elastico, senza particolari remore di sostanza, alla realizzazione degli obiettivi dello Stato sociale ed interventista ed alle esigenze di bilancio variabili nel tempo.

La novità della costituzione sta dunque nel delineare i tratti del fenomeno tributario nello Stato contemporaneo, lasciando al legislatore il compito di determinarne i contenuti. Ciò si traduce nell'adozione di principi aperti. In quel momento non si poteva, infatti, pensare a delimitare le novità stesse che si andavano ad introdurre e che, ovviamente, dovevano ancora dare i loro frutti. In quel contesto, l'enfasi non cadeva sui possibili limiti, esigenza che pure fu presente nel corso dei lavori preparatori. Altre erano le priorità: l'obiettivo era quello di inserire pienamente il fenomeno tributario nello Stato contemporaneo, non quello di contenerne o temperarne gli sviluppi.

Nel tempo, non si è avuto un aggiramento dei principi dettati dalla costituzione, piuttosto una loro realizzazione, che ha portato ad uno sviluppo estremamente ampio ed incisivo della fiscalità e dell'extrafiscalità; in tal modo, si sottolineano i meriti del dettato costituzionale ed, al contempo, i problemi che oggi, a cinquanta anni di distanza, si pongono. Una realizzazione che può essere criticata, anche dal punto di vista del rispetto della costituzione, sotto diversi profili, ed in particolare della resa sul piano dei principi, degli istituti e delle discipline di diritto tributario di una fiscalità ed extrafiscalità così estesa e penetrante; con l'avvertenza, però, che si tratta di una evoluzione che trova nella costituzione non dei freni, quanto piuttosto un impulso; la costituzione, infatti, fa di tale sviluppo, essenzialmente affidato al legislatore, una, se non la priorità delle sue discipline in materia tributaria (100).

(100) Spesso, nel criticare le scelte del legislatore dal punto di vista del rispetto dei principi costituzionali, si sottolineano, al tempo stesso, le responsabilità della Corte costituzionale, cfr. F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. MOSCHETTI, G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, *La capacità contributiva*, cit., p. 8 s., là dove si nota che «si legge troppo spesso nella giurisprudenza della Corte costituzionale un generico richiamo ad una non meglio identificata discrezionalità del legislatore in materia tributaria. Tale troppo ampia discrezionalità è esattamente quanto si è voluto impedire con l'art. 53 e con il principio di capacità contributiva»; nello stesso senso, cfr. E. DE MITA, *Fisco e costituzione. I 1957-1983*, Giuffrè, Milano 1984, p. 1 ss.; ID., *Fisco e costituzione. II 1984-1992*, Giuffrè, Milano 1993, p. 3 ss. La critica e la sollecitazione che essa implicitamente contiene, che pure sono condivisibili, utili e produttive di conseguenze positive, vanno tuttavia inserite nel quadro delle condizioni in cui si svolge il sindacato delle leggi nell'ordinamento italiano. Non si può, infatti, trascurare che, e la cosa può piacere o meno, nella costituzione e nella sua ispirazione, come si è cercato di mettere in luce in questa sede attraverso l'analisi dei lavori preparatori, non è dato di trovare particolari limiti al potere di tassare. La critica deriva dall'esigenza di vincolare l'azione del legislatore a principi, in particolare di natura sostanziale, che, però, in verità nella costituzione non è dato di trovare. Il fatto è che la costituzione lascia ampi spazi di azione al legislatore, e questo costituisce un problema non facile da superare per la stessa Corte. Ed anche, se si vuole, un alibi dietro cui nascondersi. La Corte, infatti, potrebbe, e gli spazi non mancano, senz'altro essere più incisiva e fare di più, come, del resto, ha fatto in diverse occasioni, e tuttavia la prudenza e, se si vuole, la timidezza, se non la pigrizia, in materia tributaria trovano, allo stato, sostegno, anche se non giustificazione, nelle disposizioni costituzionali e nel disegno stesso della costituzione; in breve - e questo vale naturalmente in generale, indipendentemente dai singoli casi sottoposti alla Corte che vanno esaminati ciascuno per il suo merito - non li contraddice. Va tenuto, inoltre, presente che l'accentuazione del ruolo della Corte in materia tributaria, oltre che la questione dei rapporti con il potere legislativo, coinvolge, specie nell'ordinamento italiano, i problemi relativi ai limiti attuali dell'introduzione del giudizio di

Resta comunque il fatto che la crescita senza precedenti delle funzioni fiscali ed extrafiscali pone ed ha posto in tensione il diritto tributario: a fronte della molteplicità degli obiettivi cui deve servire e della intensità di tali impieghi, non sempre il diritto dei tributi riesce a far valere le proprie ragioni. Ne sono scaturiti: crescita marcata, e malamente distribuita, della pressione tributaria; eccessiva differenziazione dei trattamenti per le più svariate ragioni; disattenzione e disinvoltura sul piano dei principi; produzione normativa disordinata; instabilità e incertezza delle discipline di applicazione; distorsioni e stravolgimenti nei rapporti tra fisco e contribuente; moltiplicazione ed ibridazione dei tributi (101).

Ne deriva la liceità di un mutamento di prospettiva: allora, cinquanta anni orsono, la questione era quella della fondazione dello Stato sociale ed interventista e di uno strumento tributario adatto a tal fine; oggi, la questione in materia è diventata, piuttosto, quella della libertà e della giustizia a partire, questa volta, da coloro che sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche.

A vedere, dunque, le cose con gli occhi di oggi, ma così siamo nel campo del «dopo» rispetto alla costituzione vigente, il problema non è più tanto quello del dispiegamento della fiscalità e della extrafiscalità che, seguendo le esigenze manifestatesi nel tempo, si è pienamente realizzato, quanto piuttosto quello di far valere limiti interni, propriamente tributari, o esterni, attinenti allo Stato sociale ed interventista o alle regole di bilancio, a tali sviluppi della tassazione; che questi possano poi provenire dalla giurisprudenza costituzionale (102), ovvero richiedano modifiche costituzionali (103), ovvero giungere, all'ombra delle stesse norme costituzionali e della «costituzione

legittimità costituzionale. Per uno sviluppo di tali argomentazioni, con riferimento alla giurisprudenza costituzionale in materia di agevolazioni fiscali, cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 180 ss.

(101) Si tratta di patologie ben note, e tante volte descritte, dell'ordinamento tributario italiano, cfr., per tutti, G. TREMONTI, G. VITALETTI, *Le cento tasse degli italiani*, Il Mulino, Bologna 1986; G. TREMONTI, G. VITALETTI, *La fiera delle tasse*, Il Mulino, Bologna 1991; E. DE MITA, *La legalità tributaria*, Giuffrè, Milano 1993; G. FALSITTA, *Per un fisco*, Giuffrè, Milano 1996; R. LUPI, *Le illusioni fiscali*, Il Mulino, Bologna 1996. A tale riguardo, particolarmente significative ai nostri fini sono le osservazioni svolte nel 1989 dall'allora presidente della Corte costituzionale in occasione del consultivo di fine d'anno dell'attività della Corte, cfr. F. SAJA, *La giustizia costituzionale nel 1989*, in *Giur. cost.*, 1990, I, p. 578, là dove si afferma che «Debbo preliminarmente osservare con preoccupazione come la legislazione tributaria si presenti confusa e farraginoso per il susseguirsi di disposizioni, spesso oscure e contraddittorie, di cui si stenta a cogliere non solo un unitario disegno ispiratore, ma anche lo specifico contenuto precettivo. Basterà rilevare che, successivamente alla riforma del 1972, sono intervenuti più di diecimila provvedimenti normativi di modificazioni ed integrazione della legislazione esistente. Ogni anno ne vengono emanati molte centinaia che profondamente incidono sulla materia, ma spesso non sembrano sufficientemente coordinati: è persino accaduto che la nuova normativa sia intervenuta durante la *vacatio* del precedente provvedimento, ossia prima della sua stessa entrata in vigore, ed è avvenuto altresì che un decreto legge sia stato modificato, prima della conversione, da altro analogo provvedimento. Tale situazione, veramente anomala, costituisce un terreno fertile per evasioni ed elusioni, creando inoltre gravissime difficoltà ermeneutiche, tali da pregiudicare l'esatta osservanza del precetto legislativo. Insegnava Adam Smith - e l'insegnamento è stato ripreso da Luigi Einaudi - che le norme tributarie debbono essere formulate in modo che le imposte risultino chiare, certe, agevolmente riscuotibili e che producano gettito. Da ciò l'assoluta, urgentissima necessità di una profonda revisione dell'intera normativa in materia, onde costruire un sistema agile e sicuro, che attui un'effettiva giustizia fiscale. Mi rendo conto come ciò sia tutt'altro che facile, e tuttavia si è ormai ad un punto tale in cui non è ulteriormente rinviabile una seria riforma, come responsabilmente riconosciuto dagli organi competenti, i quali hanno preannunziato notevoli iniziative».

(102) Un atteggiamento più interventista e meno timido del giudice delle leggi nei confronti del legislatore viene richiesto da molti autori, e non solo in Italia. Per il nostro paese, cfr., per tutti, E. DE MITA, *Fisco e costituzione. I 1957-1983*, cit., p. 1 ss.; ID., *Fisco e costituzione. II 1984-1992*, cit., p. 3 ss.; I. MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in *Studi in onore di E. Allorio*, vol. II, cit., p. 1989 ss. Per la Germania, cfr. K. TIPKE, *Über*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1988, p. 262 ss.; K. TIPKE, *Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1990, p. 308 ss.; K. VOGEL, *Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht*, in K.H. FRIAU (a cura di), *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, O. Schmidt, Köln 1989, p. 123 ss.; K. VOGEL, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, in J. ISENSEE, P. KIRCHHOF (a cura di), *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, vol. IV, Müller, Heidelberg 1990, p. 3 ss. Per gli Stati Uniti, cfr. G.A. NORTON, *The Limitless Federal Taxing Power*, cit., p. 591 ss.; B.I. BITTKER, *Constitutional Limits on the Taxing Power of the Federal government*, cit., p. 3 ss.

(103) Cfr. G. BRENNAN, J.M. BUCHANAN, *The Power to Tax*, Cambridge University Press, Cambridge 1980; R.E. WAGNER, *Tax Reform Through Constitutional Limitation: A Sympathetic Critique*, in *Cumberland Law Review*, vol. 15, 1985, p. 475 ss.

economica» di diritto comunitario che nel frattempo si è affiancata (104), da un legislatore che sia capace di ripensare lo Stato sociale ed interventista e di darsi regole di bilancio, e sia sensibile alle esigenze di un fisco ordinato e sopportabile, è un problema aperto.

Riferimenti bibliografici

- AMATUCCI, A., *L'ordinamento giuridico finanziario*, 5a ed., Jovene, Napoli 1995.
- ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti della Commissione per la costituzione - Discussioni - Prima Sottocommissione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma 1946.
- ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti della Commissione per la costituzione - Discussioni - Terza Sottocommissione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma 1946.
- ASSEMBLEA COSTITUENTE, *Atti dell'Assemblea costituente - Discussioni*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma 1947.
- ATRIPALDI, V., *Il catalogo delle libertà civili nel dibattito in Assemblea Costituente*, Liguori, Napoli 1979.
- BERLIRI, A., *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in AA.VV., *Studi in onore di A. D. Giannini*, Giuffrè, Milano 1961, p. 137 ss.
- BITTKER, B.I., *Constitutional Limits on the Taxing Power of the Federal Government*, in *Tax Lawyer*, vol. 41, 1987, p. 3 ss.
- BRENNAN, G., J.M. BUCHANAN, *The Power to Tax*, Cambridge University Press, Cambridge 1980.
- CAMMEO, F., *Le tasse e la loro costituzionalità*, in *Giur. it.*, 1899, IV, p. 193 ss.
- CRISAFULLI, V., *In tema di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, 1965, I, p. 861 ss.
- DE MITA, E., *Fisco e costituzione. I 1957-1983*, Giuffrè, Milano 1984.
- DE MITA, E., *Fisco e costituzione. II 1984-1992*, Giuffrè, Milano 1993.
- DE MITA, E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, 2a ed., Giuffrè, Milano 1991.
- DE MITA, E., *La legalità tributaria*, Giuffrè, Milano 1993.
- EINAUDI, L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino 1938.
- FALSITTA G., *Per un fisco «civile»*, Giuffrè, Milano 1996.
- FALZONE, V., F. PALERMO, F. COSENTINO, *La Costituzione della Repubblica italiana. Illustrata con i lavori preparatori e corredata da note e riferimenti*, 4a ed., Mondadori, Milano 1976.
- FEDELE, A., Art. 23, in U. DE SIERVO, A. FEDELE, *Commentario della costituzione a cura di Giuseppe Branca. Rapporti civili*, Zanichelli, Bologna 1978, p. 21 ss.
- FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, ESI, Napoli 1973.
- FICHERA, F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992.
- GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano 1969.
- GIANNINI, A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano 1938.
- GIANNINI, A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino 1956.
- GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Giuffrè, Milano 1961.
- LA ROSA, S., *Costituzione, Corte costituzionale ed ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, p. 133 ss.
- LUPI R., *Le illusioni fiscali*, il Mulino, Bologna 1996.

(104) Cfr. T. PADOA-SCHIOPPA, *Il governo dell'economia*, il Mulino, Bologna 1997, p. 8.

- MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino 1965.
- MANZONI, I., *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in *Studi in onore di E. Allorio.*, vol. II, Giuffrè, Milano 1989, p. 1989 ss.
- MARONGIU, G., *Gli aspetti fiscali della costituzione*, in M. D'ANTONIO (a cura di), *La costituzione economica*, Edizioni del Sole 24 Ore, Milano 1985, p. 271-290.
- MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, 2a ed., Giappichelli, Torino 1995.
- MICHELI, G.A., *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, I, p. 3 ss.
- MICHELI, G.A., *Corso di diritto tributario*, 8a ed., Utet, Torino 1989.
- MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma 1946.
- MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, II, *Appendice*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma 1946.
- MOSCHETTI, F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova 1973.
- MOSCHETTI, F., G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, *La capacità contributiva*, Cedam, Padova 1993.
- NORTON, G.A., *The Limitless Federal Taxing Power*, in *Harvard Journal of Law and Public Policy*, vol. 8, 1985, p. 591 ss.
- PADOA-SCHIOPPA, T., *Il governo dell'economia*, il Mulino, Bologna 1997.
- PEDONE, A., *Evasori e tartassati*, il Mulino, Bologna 1979.
- QUADRIO CURZIO, A., *Noi, l'economia e l'Europa*, il Mulino, Bologna 1996.
- SAJA, F., *La giustizia costituzionale nel 1989*, in *Giur. cost.*, 1990, I, p. 559 ss.
- TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, vol. I, 5a ed., UTET, Torino 1997.
- TIPKE, K., *Über «richtiges Steuerrecht»*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1988, p. 262 ss.
- TIPKE, K., *Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1990, p. 308 ss.
- TOSATO, E., *Prestazioni patrimoniali imposte e riserva di legge*, in AA. VV., *Scritti in onore di G. Ambrosini*, vol. III, Giuffrè, Milano 1970, p. 211 ss.
- TREMONTI G., G. VITALETTI, *Le cento tasse degli italiani*, il Mulino, Bologna 1986.
- TREMONTI G., G. VITALETTI, *La fiera delle tasse*, il Mulino, Bologna 1991.
- VANONI, E., *Opere giuridiche*, (a cura di F. FORTE, C. LONGOBARDI), 2 voll., Giuffrè, Milano 1961-62.
- VOGEL, K., *Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht*, in K.H. FRIAUF (a cura di), *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, O. Schmidt, Köln 1989, p. 123 ss.
- VOGEL, K., *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, in J. ISENSEE, P. KIRCHHOF (a cura di), *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, vol. IV, Müller, Heidelberg 1990, p. 3 ss.
- WAGNER, R.E., *Tax Reform Through Constitutional Limitation: A Sympathetic Critique*, in *Cumberland Law Review*, vol. 15, 1985, p. 475 ss.