

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DELL'INSUBRIA
DOTTORATO DI RICERCA IN STORIA E DOTTRINA DELLE ISTITUZIONI
XXIV CICLO – A.A. 2010-2011

IL SISTEMA COSTITUZIONALE TRIBUTARIO
E IL FEDERALISMO FISCALE

Tesi di dottorato di
Dott.ssa ELIANA GIULIESE

Coordinatore:
Chiar.ma Prof.ssa PAOLA VIVIANI SCHLEIN

Tutor:
Chiar.mo Prof. GIUSEPPE D'ELIA

INDICE-SOMMARIO

Introduzione.....	1
-------------------	---

CAPITOLO I IL PRINCIPIO DI EGUAGLIANZA

Sezione I Profili storici

1 Il principio di eguaglianza e l'imposizione tributaria nello Statuto albertino.....	5
2 Il principio di eguaglianza in Assemblea Costituente.....	12
3 Il principio di capacità contributiva in Assemblea Costituente.....	17

Sezione II Profili normativi

4 Capacità contributiva e progressività dei tributi.....	24
5 Distinzione tra spese LEP e non LEP.....	29

CAPITOLO II IL PRINCIPIO DI SOLIDARIETÀ

1 Il principio di solidarietà nell'ordinamento costituzionale tra etica e diritto.....	37
2 Il dovere di prestazione tributaria e la solidarietà politica, economica sociale.....	47
3 La tutela del minimo vitale e il contratto sociale.....	55
4 Il fondo perequativo, le risorse aggiuntive e gli interventi speciali <i>ex art. 119 Cost.</i> ...	64
4.1 Cenni all'esperienza svizzera e tedesca.....	68
5 La capacità fiscale per abitante e la capacità contributiva: accezioni di una stessa capacità.....	72

CAPITOLO III IL PRINCIPIO DI PROGRESSIVITÀ

1 Il modello economico: la teoria dell'utilità marginale decrescente.....	76
2 L'unicità del "sistema tributario" dall'art. 53, comma 2 Cost. alla riforma del Titolo V Cost.....	81
3 Il "formale" accoglimento del principio di progressività nell'ordinamento costituzionale italiano.....	92

CAPITOLO IV
LA RISERVA DI LEGGE

Sezione I
La *ratio* della riserva di legge

1 <i>Ratio</i> e funzione della riserva di legge nell'ordinamento costituzionale italiano.....	98
2 Dalla <i>ratio</i> garantista alla <i>ratio</i> democratica della riserva di legge in materia tributaria	105
3 Natura assoluta o relativa della riserva di legge <i>ex art. 23 Cost.</i> : l'insufficienza del criterio letterale e il contributo della giurisprudenza costituzionale sulla «fattispecie chiusa» nelle prestazioni patrimoniali imposte	107

Sezione II
L'oggetto della riserva di legge *ex art. 23 Cost.*

4 Le prestazioni patrimoniali imposte. Il <i>discrimen tra</i> prestazioni patrimoniali e prestazioni tributarie	114
5 Gli atti di natura non regolamentare	119

CAPITOLO V
IL RIPARTO DI COMPETENZE LEGISLATIVE TRA STATO E REGIONI

1 L'autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali	126
2 Legge regionale e riserva di legge.....	127
3 Rapporto tra i principi fondamentali <i>ex art. 117, comma 3 Cost.</i> e i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario <i>ex art. 119, comma 2 Cost.</i>	131
4 I tributi «propri» delle Regioni	139
5 I tributi «propri» degli enti locali e il <i>federalismo municipale</i>	144
6 I tributi «propri» delle Province	147
 Bibliografia.....	 148

INTRODUZIONE

Profondi e radicali mutamenti normativi, resi necessari anche dalle trasformazioni sociali, economiche e politiche del mondo contemporaneo, arricchiscono di nuove prospettive anche i principi fondanti della storia democratica del nostro Paese e, per questo, esigono una continua riflessione.

Con questo spirito, si è cercato nel presente lavoro di comprendere la funzione e la *ratio* dei principi fondamentali del sistema costituzionale tributario, anche alla luce della legge delega sul federalismo fiscale e dei suoi primi decreti legislativi di attuazione.

Lo studio è stato condotto *in primis* sulla base del principio di capacità contributiva, evidenziando le naturali connessioni con i principi di eguaglianza e solidarietà, regole fondamentali di giustizia tributaria.

Muovendo da questo approccio d'indagine, non si è potuto prescindere, al fine di recuperare l'originaria *ratio* ispiratrice dell'art. 53 Cost., dall'esame dei lavori preparatori svolti in Assemblea Costituente e, prima ancora, dall'esame dell'art. 25 dello Statuto albertino, precedente storico dell'attuale art. 53 Cost. Infatti, i Padri costituenti hanno voluto intensamente l'inserimento nella nostra Costituzione del principio di capacità contributiva come risposta ad un criterio più democratico, più aderente alla coscienza della solidarietà sociale, più conforme alla evoluzione delle legislazioni progredite e, a tal fine, hanno compiuto un passo in avanti, prendendo le distanze dall'accezione meramente formale del principio di eguaglianza invece espressa dallo Statuto albertino.

Lo studio ha permesso di cogliere l'autentico significato del principio di capacità contributiva come mezzo di applicazione dei principi codificati negli artt. 2 e 3 Cost. E, seguendo questa prospettiva d'indagine, si è constatato come il principio di eguaglianza trovi il suo completamento nei principi di capacità contributiva e di progressività, strumenti questi ultimi funzionali alla realizzazione del pieno sviluppo della persona umana, dell'effettiva partecipazione di tutti all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese e, dunque, di un'effettiva democrazia partecipativa.

D'altro canto, l'originaria connotazione dell'uomo *uti socius* giustifica ed impone che allo stesso siano posti non solo limiti all'esercizio dei propri diritti, ma anche doveri ed obblighi finalizzati alla vita e allo sviluppo della collettività in cui vive, senza dei quali non vi può essere pacifica convivenza. In tale ottica, il principio di solidarietà assolve una funzione, sia etica sia normativa, di garantire, attraverso i doveri tramite i quali si estrinseca, quel minimo di uniformità senza la quale la vita costituzionale si ridurrebbe a un *bellum omnium contra omnes*.

Lo studio del principio di solidarietà ha permesso di cogliere come i tre profili richiamati nell'art. 2 Cost. siano presenti nel dovere di prestazione tributaria e si intersechino tra di loro. In tal modo si è osservato che la solidarietà sociale rappresenta l'aiuto nei confronti di chi è socialmente più

debole, mentre la solidarietà economica si esplica come sostegno nei confronti di chi è economicamente più svantaggiato. Il conseguimento della solidarietà economica e sociale rappresenta il mezzo necessario per realizzare la solidarietà politica, espressione della partecipazione diretta di ciascun individuo alla vita della collettività di appartenenza e, dunque, stretta e indispensabile attuazione del principio democratico.

Il presente lavoro non poteva prescindere dal considerare, inoltre, gli aspetti sociali più importanti della solidarietà presenti nel dovere di prestazione tributaria, come il principio di progressività dei tributi, la tutela del minimo vitale, la circostanza secondo la quale gli indici rivelatori di ricchezza, sulla cui base si fonda la capacità contributiva, non debbano poggiare su arbitrarie e irrazionali differenziazioni contributive.

Lo studio del principio di progressività è stato condotto dal punto di vista sia economico che giuridico e da questa analisi si è evinto come esso costituisca diretta esplicazione dei principi di solidarietà e di eguaglianza sostanziale ed abbia lo scopo di attuare forme di imposizioni che, pur realizzando un diverso trattamento fiscale tra contribuenti – in particolare, maggiormente gravoso per i più abbienti e più favorevole per i meno abbienti –, sono giustificate dai fini di solidarietà economica e sociale e di eguaglianza. In particolare, si è esaminato il principio di progressività sia sulla base del modello economico della teoria dell'utilità marginale decrescente sia, in concreto, sulla base delle scelte effettuate dal legislatore tributario, evidenziando come esista una vera e propria *questione tributaria* del tutto irrisolta e foriera di evidenti conflitti sociali: a questo proposito, è sufficiente pensare alle iniquità derivanti da un'imposta proporzionale come l'IVA, che, come è noto, incide maggiormente su beni di prima necessità.

Recuperati gli originari significati costituzionali dei principi fondanti il sistema costituzionale tributario italiano, si è cercato di comprendere l'attuazione che di questi se ne vuol fare con il federalismo fiscale. Non a caso, il riferimento esplicito al principio di solidarietà si rinviene anche nell'art. 119, commi 3 e 5, Cost., i quali, fissando le linee fondamentali dei rapporti finanziari tra gli enti autonomi che compongono la Repubblica, prevedono, tra gli altri, anche gli obiettivi della coesione e della solidarietà sociale, che valgono a giustificare la destinazione di risorse aggiuntive o interventi speciali in favore di tali enti.

L'attuazione del c.d. federalismo fiscale ha implicazioni così profonde sull'assetto dei rapporti interistituzionali da riguardare il rapporto stesso tra Stato e società e tra società e singolo. A questo proposito, si è cercato di approfondire il nesso tra gli aspetti del federalismo fiscale, alla luce della legge delega n. 42 del 2009 e dei suoi primi decreti legislativi di attuazione, con i principi di eguaglianza e solidarietà, constatando come l'individuazione delle spese relative ai livelli essenziali delle prestazioni serva a controllare eventuali storture derivanti da eccessive differenziazioni fra territori, garantendo, in tal modo, su tutto il territorio nazionale, il

principio di eguaglianza. Il collegamento, dall'altro lato, del fondo perequativo con il principio di solidarietà ha permesso di approfondire le ragioni in base alle quali si vuole imporre ai pubblici poteri, anche alla luce dell'art. 5 Cost. (che impone il principio di unità e indivisibilità della Repubblica italiana), di tentare di rendere il più possibile omogeneo il tenore di vita dei cittadini su tutto il territorio nazionale. Come, infatti, il principio di eguaglianza richiede, se necessario, l'attuazione di trattamenti differenziati, così una realizzazione equa del federalismo fiscale deve soddisfare un continuo equilibrio tra bisogno di differenziazione degli enti territoriali, da un lato, ed esigenza di eguaglianza, dall'altro.

In tale ottica, la realizzazione del federalismo fiscale non può prescindere dalla corretta interpretazione dei principi della capacità contributiva e della progressività. Questi ultimi, infatti, non solo rappresentano i parametri di imprescindibile importanza a cui si devono conformare tutti gli enti legittimati a legiferare in ambito tributario, ma devono permeare l'intero sistema tributario che, necessariamente, non può che essere unico.

Infine, lo studio sulla riserva di legge, inquadrato in termini generali, è stato condotto concentrandosi sulla materia tributaria, evidenziandosi sia l'oggetto sia la natura della *ratio* della riserva di legge in questa materia. La natura democratica, oltre che garantista, della *ratio* della riserva di legge disposta dall'art. 23 Cost. è in perfetta armonia con la riforma del Titolo V della Costituzione e, in particolare, con l'autonomia finanziaria riconosciuta agli enti territoriali che compongono la Repubblica. Il collegamento con la riserva di legge si coglie nel senso che gli enti territoriali, pur se dotati di poteri diversi, sono idonei, ciascuno per la propria parte, a rappresentare la collettività a loro più vicina. In tal senso, si coglie l'art. 2 della legge delega n. 42 del 2009, il quale stabilisce che l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali ha il fine di garantire i principi di solidarietà e di coesione sociale e la loro massima responsabilizzazione nonché «l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti».

La concreta attuazione del fondo perequativo e la differenziazione tra spese "LEP e non LEP" rappresentano il cuore della riforma in chiave federalistica, diretta a restituire una significativa autonomia alle Regioni italiane, secondo la riforma del Titolo V Cost., non tralasciando le esigenze di solidarietà ed eguaglianza che ora devono far propendere per soluzioni centralistiche ora per quelle più autonomistiche.

Anche se previsioni relative all'istituzione di una seconda Camera rappresentativa degli enti substatuali, preposta a garantire agli enti territoriali la partecipazione alla formazione delle leggi e al procedimento di revisione costituzionale, sono assenti nel modello regionale italiano, allontanando quest'ultimo inequivocabilmente dalla qualificazione di Stato federale, si può comunque sostenere che il grado di autonomia che emerge dagli artt. 117, 118, 119 Cost. non sia inferiore – almeno in astratto – ai modelli

tipicamente federali come quelli di Germania e Svizzera. Il punto problematico, però, è proprio questo. Il cammino risulta ancora in salita perché, alla luce del dettato costituzionale, non si può certamente negare che le Regioni non siano fornite di una potestà legislativa tributaria sufficientemente estesa. Nella realtà, come si è avuto modo di approfondire, la potestà legislativa regionale risulta sottoposta a forti limitazioni che contribuiscono a congelare la potestà legislativa tributaria e, più in generale, l'autonomia delle Regioni e degli enti locali.

Infatti, le circostanze in base alle quali la potestà legislativa regionale residuale debba essere esercitata nel rispetto dei principi contenuti nella legge di coordinamento (che non è stata ancora adottata), la potestà legislativa regionale concorrente debba essere esercitata nel rispetto del vincolo derivante dai principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, la non applicazione dello schema tipico della legislazione concorrente, l'irrelevanza per esiguità di gettito e, anzi, l'inesistenza di tributi propri che radichino la potestà legislativa residuale delle Regioni, non fanno che rinviare irrimediabilmente *sine die* l'autonomia tributaria degli enti territoriali.

In tal senso, pur non essendo necessario raggiungere l'ambizioso obiettivo di un riparto netto di competenze tra Stato e periferia, tipico del federalismo di tipo duale, è necessario un accordo tra i diversi livelli di governo, all'insegna della concordanza di interessi, per scongiurare, da un lato, continue imposizioni e ingerenze dall'alto e, dall'altro, per richiedere un intervento concreto dal centro qualora esigenze particolari lo richiedano. Il cammino verso l'attuazione del federalismo fiscale è ancora in salita, ma un punto deve essere chiaro: non si può prescindere dal prevedere che le regole tra centro e periferia debbano essere frutto di un accordo senza del quale le regole non possono nascere.

Come una corretta applicazione della perequazione finanziaria insegna, è necessario trovare il giusto punto di equilibrio tra autonomia e responsabilità per assicurare comportamenti più responsabili sia nei territori più ricchi al fine di premiare scelte politiche più virtuose sia nei territori con maggiori difficoltà economiche in modo da garantire loro aiuti proporzionali alle spese che devono sostenere. Il giusto compromesso sta, dunque, tra eguaglianza e solidarietà, da un lato, ed esigenza di differenziazione, dall'altro, sia con riferimento al singolo individuo e alla sua capacità contributiva sia con riferimento al territorio e alla sua capacità fiscale.

Como, 20 settembre 2011

CAPITOLO I

IL PRINCIPIO DI EGUAGLIANZA

SEZIONE I

PROFILI STORICI

1. Il principio di eguaglianza e l'imposizione tributaria nello Statuto albertino

Nella prima metà del XIX secolo Alexis de Tocqueville, nella sua opera più famosa, *La democrazia in America* (1835), scriveva: « La stessa imposta, che un contribuente ricco sopporta facilmente, finirà per ridurre alla miseria uno povero»¹ e, « dopo aver pagato lo Stato, il povero conserva delle risorse e il ricco il superfluo²». Si tratta di una rappresentazione perfetta, anche se inattuata, che il Tocqueville dà dell'imposizione tributaria, basata sul principio di progressività nel rispetto del limite costituito dalla capacità contributiva di ciascun contribuente.

Si può pacificamente ritenere che il principio della capacità contributiva trovi il suo precedente storico nell'art. 25 dello Statuto albertino.

Il suddetto articolo è collocato nella parte rubricata *Dei diritti e dei doveri dei cittadini* (artt. 24-32), dedicata appositamente ai diritti di libertà, in quanto l'idea di fondo sottesa, di evidente derivazione francese, era quella per cui i diritti dei cittadini dovevano essere codificati, almeno negli aspetti essenziali, in un documento costituzionale.

L'art. 25 dello Statuto costituiva una stretta derivazione del principio di eguaglianza, enunciato nella prima parte dell'art. 24 dello Statuto, secondo il quale «Tutti i regnicoli, qualunque sia il loro titolo o grado sono eguali dinanzi alla legge. Tutti godono egualmente i diritti civili e politici e sono ammissibili alle cariche civili e militari, salvo le eccezioni determinate dalle leggi». Il principio di eguaglianza era inteso in una accezione formale, trattandosi di eguaglianza di fronte alla legge, per cui i regnicoli non potevano essere soggetti a discipline differenti da parte del legislatore. Infatti, lo Statuto non conteneva alcun riferimento alla tutela del principio di eguaglianza in senso sostanziale che sarebbe stato incompatibile con i postulati fondamentali del costituzionalismo liberale ottocentesco al quale esso si ispirava.

¹ A. DE TOCQUEVILLE, *La democrazia in America*, a cura di N. Matteucci, Mondadori, Milano 2009, 257.

² A. DE TOCQUEVILLE, *La democrazia in America*, op. cit., 261.

I commentatori statutari, seguendo questo indirizzo, evidenziavano come il principio di eguaglianza non mirava «a togliere le differenze dipendenti dal diverso stato sociale od economico in cui si trovano o a cui pervengono i singoli pel legittimo uso delle loro attività; e, invero, gli stessi Statuti che proclamano il principio di uguaglianza, riconoscono poi diversità delle fortune quando dichiarano che ciascuno deve contribuire ai carichi pubblici in proporzione dei suoi mezzi economici»³.

Gli autori Racioppi e Brunelli, nell'evidenziare che ciascuno è dotato in modo ineguale e deve adoperare i suoi mezzi con il maggiore possibile effetto utile per se stesso e indirettamente per l'intera società, sottolineano ancora che «cotesta specie d'uguaglianza sarebbe abbassamento dei forti al livello degli umili, per non potersi elevare questi all'altezza di quelli; negherebbe nelle sue assise tutt'intera la vita sociale; renderebbe impossibile il progresso, che appunto è figlio dei liberi sforzi individuali verso vette sempre più eccelse, a cui pochi soltanto possono attingere»⁴. Era diffuso, quindi, il principio per cui l'eguaglianza non poteva aversi con il trattamento eguale di uomini e donne ineguali perché era la stessa società che, per sua natura, presupponeva dei governanti e dei governati, professioni, uffici e condizioni diverse. Così l'eguaglianza non poteva intendersi come eguaglianza di fatto, ossia come parificazione di tutti nei beni, perché questa sarebbe stata la vera disuguaglianza.

L'eguaglianza garantita dallo Statuto era dunque parità davanti alla legge e alla giustizia; si trattava di un'eguaglianza che concerneva il punto di partenza, la capacità giuridica, che ciascuno doveva avere né più né meno favorevole rispetto agli altri, mentre il punto di arrivo era costituito dal risultato che ciascuno poteva conseguire grazie alle proprie capacità liberamente esercitate entro i limiti e sotto la protezione del diritto. Ne conseguiva un'idea di eguaglianza relativa nel senso che ciascun diritto o dovere doveva essere assegnato in modo identico a tutti coloro che si trovavano nelle medesime condizioni, in quanto eguaglianza non voleva dire uniformità; ogni diritto e dovere andava inteso in base alla capacità di esercitarlo o di poterlo adempiere. Dunque, al variare delle capacità dovevano mutare anche i diritti e i doveri. L'eguaglianza non poteva e non doveva equiparare i risultati delle diverse attività individuali perché questo avrebbe significato distruggere la vera eguaglianza e fondare il privilegio in favore di quelli che fossero meno dotati di ricchezze anche sotto l'aspetto delle capacità individuali. Chi aveva avuto di più per nascita, titoli, gradi, ricchezze o per classe sociale a cui apparteneva non doveva abbassarsi a uomini o famiglie meno elevate, ma a questi ultimi doveva essere garantito il diritto di innalzarsi a parità di condizioni davanti alla legge.

³ **F. RACIOPPI, L. BRUNELLI**, *Commento allo Statuto del Regno*, II, UTET, Torino 1909, 14 ss.

⁴ **F. RACIOPPI, L. BRUNELLI**, *op. ult. cit.*, 15.

In realtà, questa concezione embrionale del principio di eguaglianza, fino ad allora ignorato, rappresentava una grande conquista. Un tempo vi erano le caste, distinte tra loro, poi seguirono le classi, gli ordini, i ceti, gli «Stati». La storia insegna che davanti alle norme che disciplinavano le capacità giuridiche, vi erano uomini liberi e servi, patrizi e i plebei, ecclesiastici e laici, cittadini e non. Nella distribuzione dei carichi pubblici, nel conferimento degli onori e degli uffici, nell'amministrazione della giustizia e persino nell'applicazione della pena di morte lo Stato interveniva in modo parziale e iniquo. L'interesse della classe dominante, camuffandosi a interesse pubblico, si sovrapponeva agli interessi dei più deboli nei modi più vari, giungendo fino al punto di impedire le giuste nozze e la proprietà, esimendo gli uni dalle imposte e trattando gli altri come inerte materia da spremere. Di lì odii, diffidenze, silenziosi rancori e aperte sommosse contribuirono a creare perenne instabilità della pace pubblica.

Spettava al mondo moderno e, in particolare, alla Rivoluzione francese, il merito di riconoscere ai cittadini il principio della libertà e dell'eguaglianza giuridica.

Nel 1789, al momento della convocazione degli «Stati Generali», fu avanzata un'unica richiesta: l'abolizione dei privilegi e delle disuguaglianze giuridiche. Era naturale che il «Terzo Stato», che aveva dovuto pagare da solo per secoli i balzelli per accrescere l'ozio e lo sfarzo dei ricchi, nobili ed ecclesiastici, che sfruttavano l'erario pubblico senza contribuirvi, condannava e proclamava ingiusto il sistema tributario.

Gli autori Racioppi e Brunelli rammentano la risposta data dall'arcivescovo di Sens al cardinale Richelieu, che aveva domandato all'opulento clero francese un contributo di sei milioni di scudi, come quota per far fronte ai carichi dello Stato, il quale rispose: «L'uso antico è che il popolo, contribuisca coi beni; ma la Nobiltà paga col sangue, e il Clero con le preghiere». Si pervenne così all'art. 13 della Dichiarazione francese del 1789 che stabiliva: «Pel mantenimento della forza pubblica, e per le spese d'amministrazione è indispensabile una contribuzione comune; essa deve essere ripartita ugualmente tra tutti i cittadini, in ragione delle loro facoltà». Questo principio fu poi accolto dallo Statuto albertino che rappresentava la fedele traduzione del modello francese.

I moti liberali, scoppiati in quasi tutti gli Stati europei, raggiunsero anche l'Italia. Carlo Alberto era ben conscio che quei sentimenti di libertà che i regnicoli stavano coltivando rappresentavano una forza tumultuosa a cui doveva necessariamente dare ascolto. Si rivelava la coscienza italiana la quale manifestava con forza l'interesse per i valori politici, evidenziando la distanza esistente tra la Monarchia e il popolo. L'opinione pubblica, pervasa dall'aspirazione liberale, si proponeva un unico obiettivo: la Costituzione⁵.

⁵ E. CROSA, *La concessione dello Statuto, Carlo Alberto e il Ministro Borelli "Redattore" dello Statuto*, Tipografia San Giuseppe degli Artigianelli, Torino, 1935, 53.

Lo Statuto Albertino, concesso da Carlo Alberto nel 1848 come Carta costituzionale del Regno di Sardegna, diventò dopo l'Unificazione d'Italia la Costituzione del Regno d'Italia e rimase in vigore, senza subire variazioni formali, sino al 1° gennaio 1948, data in cui entrò in vigore la Costituzione italiana⁶. Lo Statuto albertino, considerato da molti una concessione elargita dal sovrano, in realtà rappresentava un passo obbligato a cui il Re non poteva sottrarsi se solo avesse voluto conservare il trono. Quell'idea di elargizione, tanto cara allo schema ideologico che aveva dominato l'*octroi* francese del 1814 e che voleva far apparire il carattere spontaneo e volontario dell'atto compiuto dal sovrano con la concessione della costituzione, rappresentava, per usare le parole del Crosa che traduceva lo stato d'animo del re Carlo Alberto, «una suprema jattura», il crollo delle speranze del sovrano⁷.

Infatti, come emerge dalle lettere inviate dal re Carlo Alberto al Conte Borelli, «La costituzione è per le correnti dominanti il presupposto necessario e indefettibile per l'indipendenza, per il Re è un momento della rivoluzione», era necessario «combattere jusqu'a l'extrémité», essendo

⁶ Il carattere distintivo del sistema costituzionale retto dalla Carta sabauda è stato appunto quello di avere avuto a fondamento un testo costituzionale rimasto formalmente in vigore così come era stato promulgato da Carlo Alberto, ma che, nella prassi, subì profonde modifiche e deroghe ad opera della legislazione ordinaria soprattutto con l'avvento del fascismo. Fu, dunque, ritenuto uniformemente dai suoi commentatori una Costituzione flessibile, modificabile con legge ordinaria, capace di adeguarsi alle trasformazioni politiche, seguendone l'evoluzione.

Contrariamente all'opinione comune di considerare lo Statuto albertino una costituzione flessibile, vedi **A. PACE**, *La causa della rigidità costituzionale*, II ed. ampl., Cedam, Padova, 1996, 10 ss. Secondo l'A., il documento, definito «Costituzione » o «Statuto» o «Carta», nel quale sono contenute, anche se non esclusivamente, le norme identificanti la forma di stato, e di governo prescelta, costituirebbe, dal punto di vista giuridico, un « *unicum* » in alcun modo paragonabile alla legislazione ordinaria e, dunque da questa non modificabile, salvo che sia la stessa Costituzione ad autorizzare in tal senso il legislatore ordinario. In tal senso, l'A. afferma: «*La rigidità, infatti, è carattere «naturale» delle costituzioni scritte, non «essenziale»*». **M.P.VIVIANI SCHLEIN**, *Rigidità costituzionale. Limiti e graduazioni*, Giappichelli, Torino, 1997, 1-62. Secondo l'A. la rigidità è la regola per le costituzioni scritte essendo la loro vocazione naturale quella di porsi come norme superiori (33). Per l'A. elemento essenziale della rigidità della costituzione sembra non già la presenza o meno in essa di una previsione per la sua modificazione ma «il suo porsi come fondamentale e superiore rispetto alla legislazione ordinaria». La posizione dell'A. si fonderebbe, dunque, sul contenuto sostanziale della rigidità costituzionale nel senso non solo di superiorità formale, ma anche sostanziale, politica, in un certo senso morale. Una costituzione, dunque, non è rigida perché sottoponibile a procedimento di revisione costituzionale, ma maggiormente per la sua superiorità sostanziale ossia per la «sua capacità di rappresentare i valori supremi della collettività che l'ha prodotta e di orientare quindi lo sviluppo giuridico (e in un certo senso etico) futuro».

⁷ **E. CROSA**, *La concessione dello Statuto, op. cit.*, 55.

questa l'unica via che restava alla dignità regia che nulla doveva concedere alla rivoluzione dilagante⁸.

Il panorama si divideva tra lo stato d'animo del re, contrario allo Statuto e alla concessione dei diritti ai regnicoli, e la richiesta chiara di uguali diritti e doveri da parte del popolo. L'ingiusto assetto delle imposte, che per lungo tempo aveva formato uno strascico di rancori, fece sentire il bisogno naturale e legittimo di sancire l'eguaglianza di tutti nelle prestazioni tributarie in modo espresso nel documento costituzionale⁹.

Durante il regno di Carlo Alberto si erano poste in atto riforme nel campo finanziario che avevano anticipato l'art. 25 dello Statuto. Infatti, con parole diverse, ma non con diverso spirito¹⁰, l'art. 426 del Codice civile del 1837 dichiarava: «I tributi ed altre pubbliche imposizioni saranno sempre regolati nella distribuzione in modo che porti ognuno il proprio peso e si mantenga perpetuamente l'universalità del concorso».

L'art. 25 dello Statuto rappresentava il modo più naturale di imposizione tributaria al punto che nei verbali dei lavori preparatori del Consiglio di Conferenza non vi è alcuna traccia di divergenze fra i suoi componenti¹¹. La disposizione in esame, pur avendo dei pregi linguistici, sembra però riferirsi ai soli regnicoli¹², vista la parola «essi», con cui inizia la prima parte dell'articolo, che, a sua volta, richiama l'espressione «tutti i regnicoli» dell'articolo precedente. Come gli stessi autori Racioppi e Brunelli affermano, la tendenza di quei tempi, alla luce delle vessazioni a cui erano sottoposte le classi meno abbienti, era quella di rifiutare le discriminazioni comprese quella nei confronti dello straniero che non doveva essere escluso dal pagamento delle imposte.

Pertanto la disposizione in esame era di così elementare giustizia distributiva che doveva essere applicata anche ai non regnicoli¹³. Tutti devono contribuire ai carichi pubblici «nella proporzione dei loro averi» senza inique esenzioni per alcune classi sociali, o professioni, senza ingiusti favori per gli uni e aggravii per gli altri.

⁸ E. CROSA, *La concessione dello Statuto*, op. cit., 56.

⁹ Di avviso contrario gli autori Racioppi e Brunelli che hanno evidenziato come il principio in base al quale veniva sancita l'uguaglianza nelle prestazioni tributarie non fosse indispensabile, bastando l'affermazione ampia e comprensiva dell'eguaglianza dinanzi alle leggi.

¹⁰ G. MARANINI, *Le origini dello Statuto Albertino*, Vallecchi Editore, Firenze, 1926, 189-190.

¹¹ G. NEGRI, S. SIMONI (A CURA DI), *Lo Statuto Albertino e i lavori preparatori*, Fondazione San Paolo di Torino, 1992, 161-291.

¹² P. BORIA, Art. 53, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006, 1056; P. CARETTI, *I diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, Giappichelli, Torino, 2002, 468.

¹³ F. RACIOPPI, L. BRUNELLI, *Commento allo Statuto del Regno*, op. cit., 53.

Per averi si intendono tutti i beni economici che si possiedono, la proprietà immobiliare e qualsiasi tipo di ricchezza che provenga dal lavoro, dal lavoro unito al capitale e dal risparmio¹⁴.

Di conseguenza l'espressione «proporzione con gli averi» si riferisce alle sole imposte, non anche alle tasse; in quanto con le prime si colpisce la ricchezza, mentre con le seconde tecnicamente corrispettivi di determinate spese, il parametro di contribuzione non si può basare sull'accertamento della ricchezza individuale ma, sulla rilevanza del servizio reso dallo Stato al singolo contribuente. È stato pacificamente ammesso in dottrina¹⁵ che, come si evince dalla seconda parte dell'articolo, il sistema tributario prefigurato dallo Statuto era improntato a criteri di proporzionalità, al contrario del nostro attuale art. 53 Cost.

Tale affermazione sembrerebbe essere in contrasto con quanto evidenziato dagli autori Racioppi e Brunelli, i quali, considerata la collocazione dell'art. 25 nel titolo dei «Diritti e doveri del cittadino» e non nel titolo relativo alle «Disposizioni concernenti l'attività della Camera», né in quello relativo alle «Disposizioni generali», in cui si parla delle istituzioni comunali e provinciali, affermano che la deduzione del principio di proporzionalità delle imposte sia infondata ed erronea e ciò sarebbe confermato dal fatto che nei verbali del consiglio di Conferenza¹⁶ non vi sia alcuna precisazione in merito all'art. 25.

Secondo gli autori Racioppi e Brunelli, infatti, lo Statuto avrebbe voluto unicamente dedurre dall'enunciazione del principio di eguaglianza, proclamato nell'art. 24 dello stesso, una particolare applicazione del medesimo principio in ordine alla contribuzione. Lo Statuto avrebbe inteso proclamare che ciascuno doveva contribuire in ragione degli averi, non curandosi invece di stabilire il rapporto tra imposta e averi. Anzi, i suddetti autori affermano che lo Statuto non ha voluto propendere né per un'imposta progressiva né per una proporzionale, volendole ammettere e comprendere entrambe. Dunque, si potrebbe ritenere che per la fretta con cui fu concesso lo Statuto si giudicò opportuno soffermarsi su garanzie formali, tralasciando le questioni più tecniche, quali la fissazione dell'aliquota, e lasciando, dunque, al legislatore, libero interprete, la cura di decidere.

¹⁴ **F. MOSCHETTI**, *La capacità contributiva. Profili generali*, in *Trattato di diritto tributario* di A. Amatucci (diretto da), Cedam, Padova, 1994, 256. Secondo l'A. è ben diverso il riferimento agli «averi» dal riferimento alla «capacità contributiva» in quanto nel primo caso si considera la forza economica in quanto tale, nel secondo la forza economica è rapportata alla situazione complessiva del soggetto. Ne consegue che alla luce della differenza dall'A. esposta, coerentemente l'art. 25 dello Statuto albertino fa riferimento ad un criterio di tassazione proporzionale, mentre nell'art. 53 Cost. si fa riferimento a «criteri di progressività».

¹⁵ Per tutti **F. BATISTONI FERRARA**, *Art. 53 Cost.*, in *Commentario della Costituzione, Rapporti politici*, fondato da G. Branca e continuato da A. Pizzorusso, Zanichelli-II Foro italiano, Bologna-Roma, 1994, 2-3.

¹⁶ **F. RACIOPPI, L. BRUNELLI**, *Commento allo Statuto del Regno*, op. cit., 56.

Se è vero che l'eguaglianza nelle prestazioni tributarie è stretta derivazione del principio di eguaglianza, così come sopra evidenziato, finalizzato ad evitare di abbassare la ricchezza dei più agiati e, dunque, a non pareggiare le fortune di tutti, allora ben si comprende come l'eguaglianza nei tributi si poteva ottenere con il pagamento di una tassa eguale a condizioni eguali di capacità e mezzi, qualunque fosse la nobiltà, la classe, la professione, la potenza, la dignità di ciascuno. Se non si volevano creare privilegi, l'imposta proporzionale era la più adatta, mentre l'imposta progressiva, mirando a togliere o abbassare la ricchezza dei più agiati, impedendo così l'accrescimento del capitale, sarebbe stata ingiusta e contraria ad una efficiente economia della cittadinanza e allo Statuto, che esplicitamente garantiva la proprietà e ne vietava la confisca. Quanto premesso fa agevolmente comprendere come il principio più sicuro per evitare arbitrii e ingiustizie fosse quello della proporzionalità perché, in ossequio a quella tanto richiesta parità formale di tutti nei confronti della legge, la proporzionalità era la stessa per tutti, mentre la progressione poteva intendersi in tanti modi. Di questo avviso fu anche il Palma il quale, dopo aver premesso che l'eguaglianza giuridica ottenuta con l'art. 24 fu una grande vittoria dello stato moderno, si affrettò a precisare che, in materia di imposte, proprio per il rispetto del principio di eguaglianza, deve essere osservato il criterio della proporzionalità, in quanto la «legge non potrebbe sotto pretesti d'eguaglianza, e collo strumento dell'imposta progressiva, attentare alla proprietà e al capitale, ossia all'agricoltura, all'industria e al lavoro»¹⁷.

Anche se le idee dei giuristi del tempo erano ovviamente in perfetta aderenza con quei principi che, per quanto perfezionabili, rappresentavano comunque una grande conquista rispetto a un passato fazioso fatto di angherie e soprusi, si può dedurre una sete di giustizia in quella parte in cui il Palma, lasciandosi andare ad una riflessione "ad alta voce", ritiene che forse non sarebbe stata del tutto erronea l'applicazione di un'imposta progressiva che, senza toccare il capitale, senza impedire e scoraggiare la libera formazione, avesse fatto pagare ai più deboli qualcosa di meno oppure niente e ai più ricchi qualcosa di più rispetto alle loro entrate nette e ai profitti conseguiti.

Si era in piena attuazione dello Statuto albertino, ma si iniziava a pensare alla legittimità e fondatezza, sia pure in germe, delle esenzioni e delle limitazioni nei confronti dei meno abbienti, che non significava privilegio nei confronti dei più poveri, ma eguaglianza nel suo più autentico significato.

¹⁷ L. PALMA, *Corso di diritto costituzionale, Parte III - Dell'ordinamento delle Libertà*, III ed. riv. aum., Giuseppe Pellas, Firenze, 1880, 41,44 e 47- 50.

2. Il principio di eguaglianza in Assemblea Costituente

Lo scopo del presente lavoro è quello di evidenziare il rapporto esistente tra l'art. 3 Cost. e il principio di capacità contributiva, ossia se il secondo sia un modo di essere del primo o un mezzo di applicazione del principio di eguaglianza stesso.

Per far ciò bisogna prendere le mosse dall'art. 3 Cost. e, precisamente, dal dibattito sorto in sede di lavori preparatori per comprendere come in realtà la disposizione *de qua* fu subito condivisa dai nostri Padri Costituenti che, con l'art. 7 del Progetto, inizialmente pensato come facente parte di un Preambolo alla Costituzione, avevano pensato ad una disposizione pressochè corrispondente all'articolo in vigore e contenente la doppia previsione dell'eguaglianza sia formale sia sostanziale.

A tal proposito, risulta utile sottolineare come in sede di lavori preparatori il primo comma dell'art. 3 Cost. fu accettato senza particolari problemi a differenza delle discussioni animate che si tennero, invece, con riferimento al secondo comma. L'On. Basso, relatore incaricato dalla predisposizione degli artt. 2 e 3 Cost., aveva evidenziato che la sola proclamazione dell'eguaglianza formale, come enunciata nello Statuto albertino, non era sufficiente in quanto era proprio l'essenza dello Stato democratico, che si stava costruendo, a rappresentare la conseguenza della misura maggiore o minore che si sarebbe attribuita a questo principio sociale¹⁸. Anche l'On. Fanfani, in Assemblea, nell'evidenziare che non era sufficiente solo rimuovere gli ostacoli preesistenti, ma anche svolgere un'azione positiva per il futuro, affermava: «Tuttavia partiamo dalla constatazione della realtà, perché mentre con la rivoluzione del '89 è stata affermata l'eguaglianza giuridica dei cittadini membri di uno stesso Stato, lo studio della vita sociale in quest'ultimo secolo ci dimostra che questa semplice dichiarazione non è stata sufficiente a realizzare tale eguaglianza, e fa parte della nostra dottrina sociale una serie di rilievi e di constatazioni circa gli ostacoli che hanno impedito di fatto la realizzazione dei principi proclamati nell'89»¹⁹. Fu per queste ragioni che si ritenne di inserire la parola «di fatto», rimossa in un primo momento dal Comitato di redazione e poi inserita in sede di approvazione finale, per sottolineare la differenza tra l'eguaglianza formale e quella sostanziale, assegnando alla disposizione una

¹⁸ ON. BASSO, Prima Sottocommissione, seduta antimeridiana dell' 11 settembre 1946, 36.

¹⁹ ON. FANFANI, Assemblea Costituente, seduta pomeridiana del 24 marzo 1947, 2424-2425. Nonostante il riferimento esplicito in Assemblea Costituente, è noto che il principio di eguaglianza nasce per una motivazione prima politica e poi giuridica, con la Rivoluzione francese. Infatti l'obiettivo principale della Rivoluzione del 1789 fu proprio quello di abolire i privilegi di classe o di casta affermando appunto l'uguaglianza di tutti davanti alla legge. E probabilmente le origini rivoluzionarie rappresentano i motivi per i quali il principio di uguaglianza è inizialmente inteso in modo eccessivamente formalistico.

maggior valenza in ragione del fatto che, appunto, i limiti di eguaglianza e di libertà, già allora sentiti e presenti, non erano limiti formali bensì “di fatto” che la Repubblica doveva impegnarsi a superare attraverso lo svolgimento di una particolare politica sociale e l’attuazione degli stessi principi sanciti dalla Costituzione. Anche la scelta dell’espressione «Repubblica» non è stata causale perché, in una prospettiva di maggiore e più intensa tutela dei diritti, era risultata la più adatta, intendendo per essa «l’insieme di tutte le attività e funzioni sia dello Stato come tale, sia delle Regioni e degli altri enti pubblici»²⁰.

Un’attenzione particolare merita l’espressione «pari dignità sociale», introdotta in un primo momento dalla Prima Sottocommissione come indispensabile perché ritenuta un *quid pluris* rispetto al principio di pura e semplice uguaglianza di fronte alla legge, in quanto finalizzata ad esprimere nell’ordinamento sociale italiano il concetto secondo cui ogni cittadino ha pari dignità sociale qualunque sia la sua condizione, l’attività che svolge e la collocazione sociale²¹.

Il principio di eguaglianza può essere distinto nel concetto di eguaglianza davanti alla legge, nella pari dignità sociale²², nei divieti di

²⁰ **PRESIDENTE RUINI**, Assemblea Costituente, seduta pomeridiana del 24 marzo 1947, 2424.

²¹ **ON. LACONI**, Assemblea Costituente, seduta pomeridiana del 24 marzo 1947, 2421.

²² **P. BISCARETTI DI RUFFIA**, *Uguaglianza (principio di)* (voce), in *Noviss.mo Dig. It.*, vol. XIX, UTET, Torino, 1973, 1088-1092. L’A. evidenzia che la prima vera novità rispetto a quanto contenuto nell’art. 24 dello Statuto albertino è l’affermazione della «pari dignità sociale» di tutti i cittadini, affermazione che va considerata alla luce della trasformazione sociale del nostro Paese e della disposizione finale XIV della Costituzione stessa la quale afferma che «i titoli nobiliari non sono riconosciuti». Un’altra novità è l’uguaglianza in senso sostanziale, contenuta nel comma 2 della stessa disposizione, che esige dalla Repubblica un comportamento fattivo e diretto. Il legislatore costituente, afferma l’A., in questo modo ha voluto, attraverso la legislazione ordinaria che introduce disposizioni più particolareggiate, miranti a garantire una uguaglianza dei punti di partenza garantire allo stesso tempo un livello di benessere, tendendo così a rendere, senza eccezioni, i cittadini stessi liberi da bisogni pressanti. L’A. conclude che però ciò non deve comportare che le esigenze dello Stato di diritto soccombano di fronte a quelle dello Stato sociale. Di diverso avviso **L. PALADIN**, voce *Eguaglianza (dir. cost.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XIV, Giuffrè, Milano, 1965, 519 ss., il quale definisce l’espressione «pari dignità sociale» “«formula curiosa e nuovissima»” e, considerato che, per l’A., la disposizione costituzionale di cui all’art. 3, comma 1 Cost. non ha natura programmatica e pertanto non si esaurirebbe nel porre vincoli ai pubblici poteri ma, fungerebbe da norma diretta a trovare applicazione anche nei rapporti tra privati. Con riferimento a questi ultimi, però, l’A. evidenzia una certa perplessità in quanto la relatività del principio di uguaglianza e dei suoi corollari escludono che il discostarsi dell’attività privata da tali criteri possa far presumere la violazione del vincolo medesimo. Allora l’A. afferma che si potrebbe ricorrere «alla pari dignità sociale», formula che, altrimenti, non avrebbe alcun contenuto normativo perché se fosse concepita come vincolo per i pubblici poteri sarebbe un ripetizione dell’uguaglianza formale davanti alle leggi o in alternativa una mera anticipazione del divieto di distinguere i cittadini in base a condizioni personali. In questo ordine di idee l’eguaglianza formale

discriminazione per sesso, razza, religione e, infine, in quel tanto discusso e innovativo principio di eguaglianza sostanziale che la Repubblica s'impegna a promuovere e a conseguire in base all'art. 3, comma 2, Cost.

Così costruito il principio di eguaglianza non è riferito a singole materie o rapporti specifici, ma rappresenta un regola immanente a cui deve uniformarsi l'intero ordinamento giuridico, «una norma generale al massimo grado»²³, «una supernorma di chiusura dell'ordinamento»²⁴. Ciò era già stato intuito dall'On. Basso, il quale, con riferimento ai primi articoli della Costituzione e, in special modo, al principio in esame, sosteneva che, anche se non fossero ritenute norme concrete dalla pratica applicazione costituivano delle «direttive indicate al legislatore come un solco in cui egli debba camminare, come affermazione della finalità cui la democrazia tende e cioè verso l'eguaglianza sociale».

Anche la Corte Costituzionale (sentenza n. 25 del 1966) ha sancito che il principio in esame è un principio supremo, affermando che «l'eguaglianza, infatti, è principio generale che condiziona tutto l'ordinamento nella sua obbiettiva struttura: esso vieta, cioè, che la legge ponga in essere una disciplina che direttamente o indirettamente dia vita ad una non giustificata disparità di trattamento delle situazioni giuridiche, indipendentemente dalla natura e dalla qualificazione dei soggetti ai quali queste vengano imputate». È per tale motivo che si aderisce alla tesi per cui l'imperativo principio di eguaglianza rappresenta un vincolo anche per l'attività giurisdizionale e amministrativa²⁵.

davanti alla legge vincola il potere legislativo e l'attività amministrativa, mentre, dall'altro lato, la pari dignità sociale delimita l'autonomia privata.

²³ L. PALADIN, *ultima op. cit.*, 523-524.

²⁴ P. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Il Mulino, Firenze, 1984, 76-78. L'uguaglianza, per l'A., è, quindi, in primo luogo, «vincolo al contenuto della legislazione» e, dunque, in questo ordine di idee canone informatore vincolante l'intero ordinamento giuridico. L'uguaglianza come canone comporta, dunque, la necessità che la legge sia coerente sia nei confronti dei fini dichiarati sia rispetto ad altre leggi. Per Barile tendenzialmente la violazione del principio di uguaglianza non costituisce una violazione del diritto soggettivo in quanto esso non dà vita ad una particolare situazione di vantaggio ma costituisce «solo un particolare aspetto o modo di essere dei singoli diritti soggettivi». Di solito è necessario sempre un collegamento tra il principio di uguaglianza e un altro diritto perché appunto l'uguaglianza è una supernorma, è la norma di chiusura dell'ordinamento. Solo in alcuni casi l'art. 3 Cost. agisce come «fonte autonoma» e cioè quando sono adottate leggi che direttamente violano i divieti di discriminazione presenti nella stessa disposizione costituzionale e nei casi, definiti dall'autore, di «figura sintomatica di eccesso di potere del legislatore».

²⁵ Tale osservazione è stata in dottrina controversa registrandosi in essa opinioni discordanti fondate, in estrema sintesi, sul se trarre la vincolatività del principio in esame per i giudici nell'art. 101, comma 2 Cost., mentre per la pubblica amministrazione nell'art. 97 Cost. o se direttamente nell'art. 3 Cost. Per la tesi affermativa L. PALADIN, voce *Eguaglianza (dir. cost.)*, in *Enc. Dir.*, XIV, Mil ano 1965, 519 ss., P. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali, op. cit.*, 79-80; P. BISCARETTI DI RUFFIA, *Uguaglianza (principio di)* (voce), *op. cit.*, 1090; C. ROSSANO, *Eguaglianza* (voce), in *Dizionario di*

Il principio di eguaglianza²⁶, rappresentando la rottura con un passato di privilegi concessi ad alcune categorie di persone, sta a significare che una stessa fonte legislativa si applica a tutti gli uomini ossia non vi sono uomini o cittadini cui può applicarsi o non applicarsi in modo difforme. Tuttavia, tale eguaglianza non è egualitarismo, *alias* uguaglianza matematica, in quanto è la stessa Costituzione che prevede disuguaglianze economiche come l'eredità, l'iniziativa privata, la proprietà ed è proprio l'esercizio delle libertà che rende possibile che alcuni soggetti ricoprano determinate posizioni.

Ciò non significa che il legislatore non possa introdurre discipline differenti giustificate in base a determinati elementi, perché non sempre è

diritto pubblico diretto da S.Cassese, Giuffrè, Milano, 2006, 2152. Per la tesi contraria C. ESPOSITO, *Eguaglianza e giustizia nell'art. 3 Cost.*, in *La costituzione Italiana. Saggi*, Cedam, Padova, 1953, 39 ss.; C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*. Tomo II, Cedam, Padova, 1969, 942. Con riferimento all'attività della Pubblica Amministrazione, L. PALADIN, voce *Eguaglianza (dir. cost.)*, *op.cit.* L'A., in sintesi, ricostruendo l'eguaglianza formale in eguaglianza come programma di legislazione e come norma generale dell'esecuzione afferma anche che in ordinamenti come gli Stati Uniti d'America, la Germania e l'Austria lo sdoppiamento del principio non è corretto in quanto l'eguaglianza davanti alla legge è rivolta sia verso il potere legislativo sia verso l'attività amministrativa. In realtà, tale tipo di problema si pone, invece, nel nostro ordinamento in cui non sembra che i giudici di Palazzo Spada abbiano considerato necessario fare appello al principio d'eguaglianza, per sostenere, al contrario, l'orientamento giurisprudenziale seguito in tema di eccesso di potere. Si tratta, in sintesi, di quell'indirizzo giurisprudenziale che ravvisa il vizio dell'atto amministrativo più nella violazione di una regola di buona amministrazione piuttosto che nel principio di eguaglianza. Sicché il fondamento positivo andrebbe stimato più nell'art. 97 Cost. piuttosto che nell'art. 3 Cost. In questo ordine di idee l'A. evidenzia come sia proprio sul piano del diritto amministrativo che il principio di eguaglianza davanti alla legge consenta di raggiungere notevoli effetti in tema di legalità sostanziale e di certezza. Infatti affermare che l'attività pubblica è coperta da riserva relativa rimarrebbe priva di significato se non si comprendesse il fondamento costituzionale della riserva stessa. In tema di riserve, infatti, l'A. sottolinea che la legge cui si fa rinvio è l'atto avente forza e valore di legge formale, ad esclusione di tutte le altre fonti inferiori. Dunque, nella ricostruzione della definizione del principio di eguaglianza di cui all'art. 3, comma 1 Cost., per legge si intende "*norma giuridica in genere, statale o regionale, sopra o sottoposta nel sistema delle fonti, salvo solo che trattisi di norma competente a derogare la Costituzione stessa*". Tale tipo di ragionamento porta l'A. ad affermare che l'eguaglianza è un imperativo rivolto verso la P.A. affinché svolga la sua azione "entro una cornice normativa, legislativa o regolamentare"; l'eguaglianza significa, dunque, divieto di conferimento di una discrezionalità amministrativa incondizionata che possa portare all'adozione di provvedimenti arbitrari. Risulta evidente che tale tipo di riflessione debba essere condotta maggiormente con riferimento all'eguaglianza davanti alla legge come limite al potere legislativo da cui dipende la validità del ragionamento sopra svolto.

²⁶ A. CELOTTO, *Art. 3, 1° co., Cost.*, in *Comm. Cost.*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Bologna 1994, 1. Secondo l'A. l'eguaglianza formale costituisce un principio così immanente nel nostro ordinamento che non può essere oggetto di discussioni dirette ad una *diminutio*; esso caratterizza ogni ordinamento giuridico di ispirazione democratica e possiede una tale forza che, anche se fosse abrogato, continuerebbe ad operare in modo identico.

possibile adottare leggi universali e generali. Da un lato, discipline di eguaglianza sono dettate per eliminare i privilegi del passato, basati su diversità di razza, religione, ceto e così via; dall'altro lato, sono stabilite discipline di differenziazione sulla base di esigenze di solidarietà e per finalità di giustizia sociale.

In questo ordine di idee l'eguaglianza formale si prefigge non l'astrattezza della norma giuridica, ma l'universalità della stessa e l'uniformità di trattamento. La «legge eguale per tutti» significa norma comune da applicare a qualunque situazione che obiettivamente non richieda o non consenta una regola differenziata. Per tale motivo, come afferma Paladin, il giudizio di eguaglianza formale delle leggi non si deve risolvere nel solo sindacato del fondamento giustificativo delle stesse, il quale, invece, rappresenta il momento finale dell'indagine, bensì nel raffronto dei due distinti termini, posti in reciproca comparazione tra di loro²⁷. La *ratio* dei divieti è finalizzata ad evitare che i cittadini siano discriminati sulla base di tali distinzioni, mentre, a rigor di logica, non sono vietate discipline, variabili da situazione a situazione, le quali tengano conto delle diversità esistenti e, di conseguenza, dell'esigenza di discipline differenti. Nella valutazione delle varie declinazioni dell'eguaglianza bisogna tener conto anche degli interventi positivi del legislatore diretti a promuovere l'eguaglianza di fatto. L'unico rischio da scongiurare è che gli interventi, miranti all'attuazione di una eguaglianza di fatto, realizzino ingiustificate e irragionevoli discipline differenziate²⁸. In questa ottica, sono giustificate le misure adottate nei confronti delle categorie più svantaggiate.

Evidenziato un contrasto, solo di primo acchito, tra l'eguaglianza formale e quella sostanziale, si può agevolmente sostenere che il principio di eguaglianza sostanziale, di cui all'art. 3, comma 2 Cost., vada inteso come estrinsecazione dell'eguaglianza formale e sia deputato a svolgere «un

²⁷ L. PALADIN, voce *Eguaglianza (dir. cost.)*, *op. cit.*, Tale tipo di riflessione viene condotta dal Paladin in ordine al divieto delle leggi speciali o eccezionali, da cui emerge, infatti, che il problema fondamentale sorge con riferimento all'individuazione dei termini di paragone, i quali non sempre si riferiscono a “nome parziali rispetto alle norme totali” di una certa fattispecie ma che, in alcuni casi, si riferiscono a due discipline entrambe «parziali» della fattispecie stessa. Per l'A. la comparazione, dunque, può avvenire quando le formule delle disposizioni si differenziano con riferimento «agli attributi od alle qualità dei soggetti interessati», da cui discende l'omogeneità delle due disposizioni, le quali rivestendo entrambe il carattere speciale ai fini del giudizio di uguaglianza, possono indifferentemente essere oggetto di impugnazione. Ai due termini poi va aggiunto l'indispensabile *tertium comparationis* che «è la differente norma (generale o speciale, espressa o inespressa) della classe dei rapporti la cui disparità sia controversa». Questi rappresentano gli strumenti di indagine di cui la Corte costituzionale si dovrà servire per ravvisare l'esistenza di un qualunque fondamento astrattamente giustificativo della classificazione sindacata. Si tratta, dunque, di un «fondamento particolare, pertinente, adeguato, proporzionato al tipo e alla misura della differenziazione che la specialità della legge presuppone».

²⁸ In tal senso C. ROSSANO, *Eguaglianza (voce)*, *op. cit.*, 2156

ruolo di integrazione e completamento dell'eguaglianza formale»²⁹. Pertanto, in tale ottica, l'eguaglianza non è fine a sé stessa, ma rappresenta lo strumento per poter realizzare il pieno sviluppo della persona umana e «l'effettiva partecipazione di tutti all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese», il mezzo di attuazione di democrazia partecipativa a tutti i livelli.

3. Il principio di capacità contributiva in Assemblea Costituente

Orientamenti discordanti si colsero soprattutto in sede di Studi per la Costituzione³⁰ e nelle discussioni svoltesi in Assemblea Costituente in merito alla redistribuzione della ricchezza. A tal proposito, il confronto tra posizioni e riflessioni differenti fu svolto fundamentalmente in sede di *Commissione Economica*. Alcuni suoi componenti ritenevano che la materia di redistribuzione della ricchezza potesse essere attuata anche con norme costituzionali tributarie. In tal senso affermavano, infatti, che la natura dei fenomeni era diversa e che lo strumento finanziario doveva servire

²⁹ G. D'ELIA, *I principi di stretta legalità, obbligatorietà dell'azione penale ed eguaglianza a proposito dei «criteri di priorità» nell'esercizio dell'azione penale*, in *Giur. cost.*, 1998, 1889.

³⁰ *Ministero per la Costituente. Rapporto della Commissione Economica presentato all'Assemblea Costituente. V Finanza, Appendice alla Relazione (Interrogatori, Questionari, Monografie)*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946, 230. La Commissione era consapevole che il tema era di particolare rilievo e infatti, formulò nel questionario n. 7, dedicato al «Sistema Tributario», una domanda, così elaborata: «si ritiene conveniente o meno- e nell'affermativa- in che limiti e forme- affidare alle imposte ampie e dirette funzioni nella redistribuzione di tutte o di alcune forme di ricchezza e, più in generale, nella trasformazione di assetti economici e sociali?». Risulta utile ricordare, infatti, che uno dei primi atti del Ministro Nenni, a capo del Ministero per la Costituente, fu il decreto con cui provvide alla formazioni di tre Commissioni di studio, tra cui appunto la Commissione Economica, accanto alla Commissione per l'elaborazione della legge elettorale politica e la Commissione per gli studi attinenti alla riorganizzazione dello Stato. Furono elaborati complessivamente 58 questionari, di cui sette per la Sottocommissione per la Finanza. Le Sottocommissioni attinsero tanto materiale informativo attraverso numerosi interrogatori, effettuati nelle principali città d'Italia, di cui 26 per la Sottocommissione Finanza, e monografie, redatte da persone particolarmente esperte, di cui 21 per la stessa Sottocommissione Finanza. Le relazioni, elaborate collegialmente in ciascuna Sottocommissione, confluirono nel Rapporto della Commissione Economica per l'Assemblea Costituente sulla scorta delle risposte acquisite. E, considerati i temi trattati, come ad esempio, appunto, il diritto d'imposta, l'ordinamento della finanza locale, la tutela giurisdizionale del cittadino di fronte all'Amministrazione finanziaria, si può comprendere agevolmente l'importanza di tale contributo. Infatti, le Commissioni di studio non avevano il compito di elaborare organici progetti di Costituzione da sottoporre all'Assemblea Costituente, ma, quello di effettuare una ricognizione dei principali problemi che si ponevano nella società nazionale e anche il compito di apprestare in merito gli elementi di informazione e di giudizio necessari perché l'opera dei Costituenti, volta a ridisegnare l'assetto istituzionale del Paese, attingesse il massimo di concretezza e incisività.

unicamente per raggiungere il suo specifico obiettivo che era quello, come illustrato dal Giannini, di «procurare allo Stato la massa di cui ha bisogno» e non «per esercitare una influenza più o meno accentuata sulla distribuzione della ricchezza»³¹; questo nel senso e nella prospettiva di un accoglimento puro e semplice dell'art. 25 dello Statuto Albertino e delle concezioni finanziarie e tributarie in esso contenute. Nel Rapporto conclusivo della *Commissione Economica* questa opinione, però, non fu condivisa; prevalsero, infatti, le tesi di Griziotti, Scoca e Berliri, secondo i quali l'imposta aveva prevalentemente una funzione politica di redistribuzione della ricchezza e, secondo l'On. Scoca, l'imposta poteva diventare uno strumento di attuazione di giustizia sociale o meglio di una minore ingiustizia sociale, anche attraverso l'utilizzo degli espedienti dell'esenzione dei redditi minimi e dei piccoli patrimoni³².

La *Commissione*, nel corso dei suoi lavori, inoltre, aveva esaminato la questione dei criteri direttivi dell'imposizione tributaria, al cui riguardo il Ministero della Costituente aveva fatto tanto studi e interrogatori, nel complesso propendendo per il non inserimento di norme tributarie nella Costituzione. Il diritto dello Stato al prelevamento delle imposte doveva essere sentito dal cittadino in modo naturale, tanto che Vittorio Emanuele Orlando³³, nel *Rapporto della Commissione Economica*, aveva affermato come «perfettamente inutile» evidenziarlo nella Costituzione perché immanente nel sistema dei valori costituzionali, facente parte già a quei tempi della consuetudine e della pratica e addirittura ritenuto pericoloso perché ben avrebbe potuto ingenerare il convincimento che tale potere impositivo potesse essere limitato. Con riferimento al quesito inerente l'opportunità o meno di inserire nella Costituzione norme vincolanti

³¹ **A.D. GIANNINI**, in *Rapporto della Commissione economica. V Finanza, Appendice. Interrogatori, op. cit.*, 33. L'A. partiva dall'affermazione di principio in base alla quale l'imposta è una prestazione pecuniaria che un ente pubblico ha il diritto di esigere in virtù della propria potestà di imperio, originaria o derivata, nei casi e nei modi stabiliti dalla legge, al fine di conseguire un'entrata. In coerenza con tale impostazione la potestà finanziaria è illimitata e lo Stato e più particolarmente i suoi organi legislativi non incontrano nessun vincolo giuridico. Pertanto, in ragione dell'inesistenza di tali limiti, è il legislatore che ha il compito di dare contenuto all'extrafiscalità, rientrando quest'ultima nelle sue esclusive scelte. L'A. evidenziava, dunque, la sostanziale estraneità dell'extrafiscalità rispetto al fenomeno tributario, la quale concerneva la politica tributaria e non il diritto all'imposta, il cui fine è solo quello di procurare entrate allo Stato. In tal senso sono gli interventi, contenuti nel rapporto della Commissione economica, del Biamonti e del Borgatta.

³² **S. SCOCA**, in *Rapporto della Commissione economica. V Finanza, Appendice. Interrogatori, op. cit.*, 113.

³³ **V.E. ORLANDO**, in *Rapporto della Commissione economica. V Finanza, Appendice. Interrogatori*, 60 ss. Tale posizione fu assunta da Vittorio Emanuele Orlando di risposta alla domanda n. 1 del questionario, se cioè si ritenesse conveniente che la Carta costituzionale dovesse affermare il diritto al prelevamento delle imposte da parte dello Stato e degli altri enti.

l'attività del legislatore in materia tributaria, Vittorio Emanuele Orlando aveva risposto che fosse inutile prevedere delle limitazioni in quanto, essendo una materia legislativa, la regolamentazione della stessa doveva avvenire ad opera del potere legislativo. Quanto alla dichiarazione dell'eguaglianza dei singoli di fronte alle imposte, l'On. Orlando aveva evidenziato che, alla luce del fatto che vi sarebbe stata una dichiarazione di eguaglianza dei cittadini rispetto alla legge, l'eguaglianza nella contribuzione ai carichi pubblici sarebbe stata una mera duplicazione³⁴. In tale ordine di idee, si espresse anche il Giannini, il quale, in modo meno drastico rispetto all' On. Orlando, affermò che, considerato che la Carta costituzionale deve contenere soltanto principi generali, fosse opportuno conservare, al massimo in campo tributario una disposizione simile all'art. 25 dello Statuto albertino³⁵.

Non mancarono, comunque, interventi favorevoli all'introduzione di un limite effettivo alla potestà legislativa in campo tributario. Sostenitori di tale orientamento furono il Griziotti³⁶ e la Corte Suprema di Cassazione³⁷.

Nelle discussioni che si tennero durante la fase costituente, si sentì invece l'esigenza di attribuire un particolare risalto alla materia tributaria, inserendo un gruppo di norme «*di indole tributaria*»³⁸ nella Carta Costituzionale. Si preferì così collocare le norme tributarie nelle varie parti della Costituzione e non di riunirle in un unico capo. In tal modo, il disegno

³⁴ **V.E. ORLANDO**, in *Rapporto della Commissione economica, op. cit.*, 60 ss.

³⁵ **A.D. GIANNINI**, in *Rapporto della Commissione economica, op. cit.* 31, 32.

³⁶ **B. GRIZIOTTI**, in *Rapporto della Commissione economica, op. cit.* 151- 157. Secondo l'A. si tratta di stabilire dei principi molto simili a quelli contenuti nell'art. 25 dello Statuto. Si tratta di criteri diretti a rendere, in primo luogo, i tributi razionali. Egli, inoltre, nell'affrontare la tematica relativa all'imposta personale unica sul reddito, affermava che tale tipo di imposizione doveva avvenire in rapporto ad una effettiva capacità contributiva.

³⁷ **CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**, in *Rapporto della Commissione, op. cit.*, 176 ss. Per la Corte Suprema di Cassazione era opportuno che la nuova Carta costituzionale non si limitasse ad una generica dichiarazione del diritto al prelevamento dei tributi e del dovere dei singoli di corrisponderli, in quanto una tale dichiarazione sarebbe potuta sembrare superflua se non fosse stata accompagnata da limitazioni. La questione, dunque, andava inquadrata da un punto di vista formale e da un punto di vista sostanziale. Da un punto di vista formale, la Corte sosteneva che unica fonte del tributo fosse la legge e, dunque, che l'atto costituzionale avrebbe dovuto contenere tale principio. Da un punto di vista sostanziale, la Corte di Cassazione evidenziava come il limite al prelevamento delle imposte dovesse essere dato dal principio basato sulla «capacità contributiva del cittadino». La Corte, infatti, osservava che tale criterio escludeva il concetto di prestazione, come corrispettivo dell'obbligazione tributaria in relazione ai servizi pubblici di cui il cittadino avrebbe usufruito e che, invece, soddisfaceva l'esigenza fondamentale che il contribuente non poteva essere gravato oltre il limite necessario alle proprie possibilità di vita, appunto oltre il suo minimo vitale.

³⁸ Tale espressione fu utilizzata dall'On. Ruini in sede di Assemblea Costituente (**ON. RUINI**, in A.C., 23 maggio 1947, seduta pomeridiana, 4203).

costituzionale della materia fiscale venne affidato a tre disposizioni poste in diversi capi della Carta Costituzionale³⁹.

Nei lavori dell'Assemblea Costituente, il diritto al prelevamento delle imposte da parte dello Stato era percepito come un valore primario che doveva trovare una collocazione a livello costituzionale rivestendo la funzione di principio fondamentale dell'ordinamento tributario. Prevalse in seno all'Assemblea Costituente l'idea che fosse opportuna una indicazione esplicita del prelevamento delle imposte individuando il criterio di ripartizione dei carichi fiscali tra gli appartenenti alla comunità proprio nella loro capacità contributiva. In realtà, con l'adozione dell'art. 53 Cost., si fece qualcosa di più: non si fissava genericamente un diritto al prelevamento d'imposta da parte dello Stato, ben noto nello Statuto albertino, ma si prevedeva il criterio della capacità contributiva come indicativo di un limite, un parametro, un valore oltre il quale nessuno poteva essere chiamato a concorrere al di là delle proprie forze economiche.

Uno dei primi problemi che si pose la Commissione dei 75 fu quello di delimitare con precisione il ruolo che le norme tributarie, presenti in un testo costituzionale, dovessero assolvere. Una volta previsto il principio della legalità dei tributi, secondo cui ogni prestazione patrimoniale va determinata per legge⁴⁰, si respinse l'idea di un ritorno all'art. 25 dello Statuto Albertino che esprimeva il limite negli averi del regnicolo, ritenendola troppo rigida ed non idonea. Infatti, il Vanoni nei suoi scritti aveva evidenziato che la capacità contributiva non è solo la quantità di ricchezza che un individuo detiene, ma anche le condizioni personali del soggetto, le funzioni economiche e sociali che si devono attribuire alle particolari manifestazioni di ricchezza, le altre imposte gravanti in modo diretto e indiretto sulla ricchezza, non rappresentando affatto la stessa capacità contributiva, una qualità obiettiva ed immutabile, ma «il risultato di una valutazione, rispetto alla quale hanno importanza i soggetti giudicanti, i criteri del giudizio, l'oggetto della sua valutazione»⁴¹.

In merito alla formulazione dell'art. 53 Cost. furono presentate tre proposte⁴². La prima, a firma dell'On. Castelli, era del seguente tenore: «Tutti quanti partecipano alla vita, economica, sociale o politica dello stato

³⁹ G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. di dir. trib.*, 2/2009, 116. Secondo l'A. la ragione per cui si cambiò atteggiamento rispetto all'orientamento negativo, emerso in sede di Sottocommissione Finanza presso il Ministero per la Costituente, di non inserire alcuna regolamentazione in materia tributaria, era da ravvisare nel fatto che furono presentati vari emendamenti specifici da parte di gruppi contrari a che permanesse la grave lacuna su una materia tanto importante. La presentazione avveniva nella seduta del 19 maggio 1947 che rappresentava per l'A. «la data di concepimento dell'art. 53 Cost.».

⁴⁰ Vedi *infra* cap. IV.

⁴¹ E. VANONI, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze. Parte I. Principi di economia e politica finanziaria* Cedam, Padova 1937, 86 ss.

⁴² A.C., 19 maggio 1947, seduta pomeridiana, 4047-4048.

sono tenuti al pagamento dei tributi in rapporto alla loro effettiva capacità contributiva, salvo le esenzioni e le prerogative previste dalle leggi»⁴³. La seconda proposta, presentata dall'On. Scoca, sosteneva che: «Salve le esclusioni e le riduzioni d'imposta intese ad assicurare la disponibilità del minimo necessario al soddisfacimento dei bisogni essenziali della vita, tutti debbono concorrere alle spese pubbliche in modo che l'onere tributario complessivo gravante su ciascuno risulti informato al criterio della progressività»⁴⁴. La terza, presentata dall'On. Meda, affermava che: «I tributi diretti saranno applicati con criterio di progressività»⁴⁵. L'On. Persico, che aveva parzialmente discusso parte del suo emendamento, aveva presentato la seguente formulazione: «Nessun tributo può essere imposto e riscosso se non è stato consentito dalla legge»⁴⁶. Prima della discussione delle suddette proposte, l'On. Castelli proponeva una mozione d'ordine in quanto, a suo parere, la materia dei tributi aveva caratteristiche sia economiche che politiche e, pertanto, chiedeva che tale argomento fosse discusso alla fine della parte introduttiva della Costituzione e precisamente alla fine del titolo IV che riguardava, appunto, i rapporti politici. Tale richiesta di rinvio fu accolta sia dagli altri Onorevoli, firmatari delle proposte di cui sopra, sia il Presidente della Commissione, l'On. Ruini, per il quale non vi era alcun ostacolo a riesaminare la materia tributaria nel titolo concernente i rapporti politici.

Nella seduta del 23 maggio 1947, quasi all'unanimità, gli On. Scoca, Meda, Grieco, Laconi e Castelli rinunciavano a svolgere le tre proposte ritenendo che le stesse potessero essere sintetizzate in una sola formulazione. L'espressione concordata fu: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività»⁴⁷.

L'On. Scoca, evidenziando l'importanza della materia finanziaria e richiamando gli articoli 25 e 30 dello Statuto Albertino, lamentava la

⁴³ L'elenco dei nomi degli altri firmatari: Vanoni, Marazza, Vicentini, Martinelli, Arcaini, Cavalli, Mannironi, Avanzini, Firrao, Cremaschi, Franceschini, Ferreri, Sampietro, Balduzzi, Bertola.

⁴⁴ **A.C.**, 23 maggio 1947, seduta pomeridiana, 4203. Fu presentato nella seduta del 23 maggio un articolo aggiuntivo del seguente tenore: «Le disposizioni che costituiscono comunque eccezione al principio dell'uguaglianza tributaria possono essere stabilite solo per l'attuazione di scopi di interesse pubblico, con legge approvata a maggioranza assoluta dei membri delle due Camere ».

⁴⁵ Tale emendamento fu presentato dai seguenti firmatari: Meda Luigi, Malvestiti, Fanfani, Lazzati, Bianchini Laura, Balduzzi, Mastino Gesumino, Murgia, Turco, Ferrarese.

⁴⁶ Questo emendamento cadde a causa dell'assenza dell'On. Persico.

⁴⁷ **G. FALSITTA**, *Storia veridica, op.cit.*, 119. L'A. in modo critico sostiene la tesi che la paternità della formulazione dell'art. 53 Cost. vada ricondotta all'On. Castelli, ritenuto «autore del testo dell'art. 53, comma 1». Tale tesi risulterebbe confermata dall'On. Ruini il quale affermò: «Accettiamo il criterio della capacità contributiva che l'On. Castelli ha proposto. Lo Statuto albertino parla di averi, la Costituzione di Weimar parla di mezzi: la nostra accoglie la formula, tecnicamente preferibile, di capacità contributiva».

circostanza secondo la quale, nonostante ci fossero nel sistema tributario imposte progressive, come le imposte sulle successioni, le imposte sulle donazioni e l'imposta complementare sul reddito, in realtà, il sistema tributario, nelle sue linee fondamentali, era ancora informato al principio, dallo stesso definito, di "*proporzionalità zoppicante*" delle imposte. In sede di discussione, lo stesso On. Scoca evidenziava come anche il sistema delle imposte dirette fosse imperniato sul criterio della proporzionalità in ragione del fatto che la massima parte del gettito derivava da tipiche imposte reali ad aliquota costante come le imposte sui terreni, sui fabbricati e sulla ricchezza mobile, mentre il gettito derivante dalla riscossione dell'imposta complementare sul reddito globale, che era a base personale e ad aliquota progressiva, risultava comparativamente assai scarso⁴⁸. Egli, inoltre, sottolineando che i tributi indiretti attuano una progressione al contrario, in quanto essendo stabiliti sui consumi, gravano sulle classi meno abbienti, voleva dimostrare come la distribuzione del carico tributario non avveniva in modo progressivo, bensì «*in senso regressivo*». È evidente come l'On. Scoca avesse avvertito il problema come una grave ingiustizia sociale, che andava eliminata, a suo avviso, con una meditata ed efficace riforma tributaria sottolineando la necessità di inserire un principio, ancora più incisivo dell'art. 25 dello Statuto Albertino, «*informato ad un criterio più democratico, più aderente alla coscienza della solidarietà sociale e più conforme alla evoluzione delle legislazioni più progredite*».

D'altronde, ai nostri Padri Costituenti era già chiara la circostanza, tanto da essere inutile sottolinearla, che non tutte le imposte possano e debbano essere progressive perché la progressione non si addice alle

⁴⁸ A tal fine risulta utile sottolineare come il sistema fiscale italiano tra il periodo post-unitario e gli anni di lavoro dell'Assemblea costituente era imperniato su due grandi imposte: l'imposta fondiaria, che colpiva terreni e fabbricati, e l'imposta di ricchezza mobile che colpiva i redditi di capitale e da lavoro. Ma la maggior parte del gettito fiscale era fornita dalle imposte dirette reali (ad aliquota fissa sul reddito prodotto) e da una grande quantità di imposte indirette fra cui spiccavano per gravosità i dazi di consumo, esatti alle porte della città, e dal 1869 al 1884 l'impopolare imposta sul macinato che colpiva in maniera pesante i ceti popolari. Gli enti locali godevano di una relativa autonomia impositiva, che permetteva l'introduzione di imposte e dazi propri e di sovrainposte sui dazi governativi e le imposte dirette. Nel 1923 l'imposta sulla ricchezza mobile fu trasformata nella imposta complementare sul reddito. Nello stesso anno il dazio di consumo passò completamente ai Comuni e nel 1930 divenne, con l'abolizione delle cinte daziarie, un'imposta di consumo. Nel 1916 fu introdotta un'imposta sugli scambi che colpiva alcuni generi di lusso. Successivamente fu a più riprese ampliata la gamma dei prodotti colpiti da un diritto fisso e nel 1940 l'imposta fu trasformata nell'IGE (imposta generale sull'entrata) che comprendeva, oltre al trasferimento dei beni, anche la prestazione di servizi. Era, dunque, in questo sistema tributario (rimasto invariato sino al 1971, anno di entrata in vigore dell'IVA, e sino al 1973, anno di entrata in vigore del testo unico sulle imposte dirette, IRPEF ed ex IRPEG) che si svolgevano i lavori dell'Assemblea Costituente, in cui appunto il prelievo fiscale derivante dalle imposte dirette reali ad aliquota proporzionale era maggiore rispetto alle entrate che derivavano dall'imposta complementare, imposta diretta e di carattere progressivo.

imposte dirette reali (che colpiscono il reddito prodotto in maniera oggettiva senza riguardo al soggetto contribuente) e alle imposte indirette in generale. Infatti, l'On. Scoca affermava che l'intero sistema tributario nel suo complesso dovesse essere ispirato al principio della progressività perché solo tale principio era in perfetta sintonia con la Costituzione basata, appunto, su principi di democrazia e di solidarietà sociale. Non era peregrina ai nostri Padri Costituenti neanche l'idea di dover assicurare comunque al cittadino la disponibilità di un reddito minimo necessario all'esistenza del singolo in quanto non si poteva negare che il cittadino, prima di essere chiamato a corrispondere una quota della sua ricchezza allo Stato, dovesse soddisfare i bisogni elementari suoi e di coloro ai quali, per obbligo morale e giuridico, fosse tenuto a provvedere.

Dall'esame dei lavori dell'Assemblea Costituente emerge dunque chiaramente non solo la necessità di escludere dall'imposizione i redditi minimi, ma anche che questi ultimi siano mantenuti dallo Stato sufficientemente elevati, contrariamente alla concezione formale di uguaglianza tributaria dello Statuto, per consentire il miglioramento delle condizioni di vita delle classi meno abbienti, tenendo conto allo stesso tempo dei carichi di famiglia del contribuente. In questa chiave di lettura, veniva valorizzato il principio di capacità contributiva, intesa quest'ultima come capacità economica eccedente il minimo vitale.

L'On. Ruini, Presidente della Commissione per la Costituzione, dichiarava che la Commissione aveva accettato il testo concordato, intendendo compresi nella parola «tutti» anche gli stranieri, purché non in contrasto con le norme internazionali, e che nell'espressione «capacità contributiva» fossero da ritenersi implicitamente comprese, sia pure in forma embrionale, l'idea delle esenzioni e delle limitazioni, così come emersa in sede di discussione⁴⁹. Inoltre, l'On. Ruini evidenziava che poiché non si può applicare il criterio di progressività ad ogni singolo tributo indiretto, si poteva comunque mantenere nel complesso il criterio della progressività gravando sui consumi non necessari e di lusso. Nonostante fossero state avanzate perplessità in merito alla difficile attuazione del criterio di progressività alla luce del fatto che o si ammetteva che il principio di progressività si fosse dovuto applicare ai soli tributi di carattere personale o si doveva propendere per una riforma generale del sistema fiscale che avesse dovuto sostituire il doppio metodo di imposizione con il metodo unico della imposizione a titolo personale⁵⁰, emerse sempre più chiara il principio che il complesso del sistema tributario doveva essere improntato a criteri di progressività. Ed infatti, l'On. Ruini, per la Commissione, confermava quest'idea: «Dissi all'On. Meda essere elementare - e la Commissione non poteva intendere diversamente - che non

⁴⁹ **ON. RUINI**, in A.C. 23 maggio 1947, seduta pomeridiana, 4206.

⁵⁰ **ON. CORBINO**, in A.C., 23 maggio 1947, seduta pomeridiana, 4207-4208.

tutti i tributi possono essere progressivi, 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 ai criteri di progressività»⁵¹. L'On. Scoca evidenziava che sarebbe bastato invertire la situazione attuale tra imposte reali e quelle personali.

Le imposte dirette reali si sarebbero potute mantenere purché si fosse attuata una riduzione notevolissima delle loro aliquote e si fossero determinati gli imponibili nella loro consistenza effettiva. In altri termini, era nota già la circostanza in base alla quale si possono mantenere le imposte dirette reali, che servono almeno come necessaria base di accertamento dell'imposta personale, ma si deve alleggerire la pressione delle imposte proporzionali per poter colpire nel complesso e in modo progressivo il reddito globale.

SEZIONE II PROFILI NORMATIVI

4. Capacità contributiva e progressività dei tributi

Nell'ambito delle garanzie di ordine sostanziale il principio statuito dal primo comma dell'art. 53 Cost., secondo cui «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva», riveste oggi un ruolo di rilevanza indiscussa ed è infatti definito come «regola fondamentale di giustizia tributaria riconducibile alla solidarietà di gruppo»⁵² e «primario criterio di giustizia vincolante per lo stesso legislatore nella creazione e ripartizione dei tributi»⁵³, costituendo così la colonna portante dell'intero ordinamento costituzionale tributario. Tale considerazione assume un'importanza ancora più significativa se solo si evidenzia lo scetticismo e la diffidenza con cui tale principio fu accolto nel nostro ordinamento negli anni successivi all'entrata in vigore della Carta costituzionale. La dottrina in modo unanime considerava la disposizione *de qua* una mera enunciazione di carattere programmatico e, quindi, priva di carattere vincolante. Il merito di aver superato tale posizione è da ricondurre ad una nota pronuncia della Corte Costituzionale che dichiarò irrilevante la distinzione tra norme programmatiche e norme precettive al fine di definire l'ambito della competenza della Consulta nel senso che questa eventuale distinzione non era idonea ad impedire il suo sindacato di legittimità

⁵¹ ON. RUINI, in A.C. 23 maggio 1947, seduta pomeridiana, 4208

⁵² F. BATISTONI FERRARA, *Art. 53, in Comm. Cost.*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Bologna 1994,1

⁵³ F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993, 4.

costituzionale⁵⁴. La posizione della Corte fu seguita dalla dottrina, la quale cercò di definire la portata giuridica del principio di capacità contributiva nel nostro ordinamento. A tal proposito si ricorda il Gaffuri⁵⁵, il quale rivendicò l'efficacia giuridica del principio di capacità contributiva come espressione della forza economica, presupposto naturale della contribuzione alle spese pubbliche.

Si è cercato poi di approfondire il nesso tra capacità contributiva e minimo vitale⁵⁶ in considerazione della circostanza secondo la quale il minimo imponibile costituirebbe «una franchigia fiscale la cui soppressione violerebbe il principio di attitudine alla contribuzione»⁵⁷. In dottrina, vi è stata un'ampia discussione in merito all'ambito di applicazione del principio in esame ovvero il suo riferimento alle sole imposte o anche alle tasse⁵⁸.

Il primo comma dell'art. 53 Cost. non si limita a stabilire il dovere di contribuire alle spese, ma precisa «in ragione della capacità contributiva». La disposizione *de qua* indica una relazione, un rapporto tra concorso alla pubblica spesa e la capacità contributiva. Affermare che il prelievo tributario debba avvenire «in ragione della capacità contributiva» del soggetto, significa in primo luogo considerare la capacità stessa come presupposto dell'imposizione nel senso che solo chi ha la capacità contributiva può essere concretamente tenuto a concorrere alla spesa pubblica. In modo analogo, non potrebbe definirsi «in ragione» della capacità contributiva del soggetto un'imposizione che richiedesse allo stesso un concorso maggiore di quanto sia in grado di dare. Se la capacità contributiva rappresenta il presupposto per la concreta applicazione del tributo allora, a maggior ragione, questa è destinata a rivestire la funzione di limite all'imposizione definendo l'ambito individuale entro il quale può operare il prelievo tributario. In sintesi, il dettato costituzionale sembra voglia affermare che non possa sussistere imposizione tributaria in assenza di capacità contributiva (capacità contributiva come presupposto) e che in presenza di capacità contributiva non si possa richiedere al soggetto un

⁵⁴ Corte Cost. n. 1 del 1956 in *Foro it.*, 1956, I, 834. La Corte costituzionale dichiarò irrilevante la distinzione tra norme precettive e norme programmatiche affermando così l'obbligatorietà di queste non meno di quelle, riconoscendo tra l'altro che, il carattere programmatico della previsione costituzionale non era di ostacolo alla dichiarazione di illegittimità costituzionale di una previsione di legge con quella contrastante.

⁵⁵ F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969, 63 ss. In tal senso I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, 66 ss..

⁵⁶ I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva*, op. cit. 73; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, op. cit., 122.

⁵⁷ F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, op. cit., 129. Per l'A. il minimo imponibile non è astrattamente specificabile ma deve essere rimesso alla libera determinazione del Legislatore, il quale dovrà curare che esso risulti congruo in relazione alle obiettive esigenze della vita umana e provvedere, in caso contrario, agli opportuni aggiornamenti.

⁵⁸ F. MOSCHETTI, *Il principio*, op. cit., 97 ss.

concorso alle pubbliche spese superiore a quello che la sua capacità contributiva gli consenta (capacità contributiva come limite). La capacità contributiva significa anche parametro dell'imposizione nel senso che opera «come misura unitaria di riferimento nella determinazione del concreto carico tributario»⁵⁹. Il principio di capacità contributiva, così inteso, assolve anche la funzione garantistica, oltre che quella solidaristica nel senso che pone limiti alla potestà tributaria chiamando a concorrere solo coloro che hanno una effettiva capacità contributiva, nei limiti e nella misura della stessa. In questa chiave di lettura, il principio di capacità contributiva viene ad affermarsi come principio dell'uniformità di trattamento a parità di situazioni, evidenziando la connessione tra lo stesso principio di capacità contributiva e quello di eguaglianza.

È di tutta evidenza la stretta connessione che il principio di eguaglianza ha con l'uniformità di trattamento richiesta dall'art. 53, comma 1 Cost. che, però, trova dei correttivi ora nel principio di capacità contributiva, ora in quello di progressività. A tal proposito, la Corte Costituzionale nel 1963 affermava che l'art. 53 Cost. è «norma che, costituendo fra l'altro armonico e specifico sviluppo del principio d'eguaglianza contenuto nell'art. 3 della Costituzione, si traduce, per quanto riguarda le imposte sui redditi, nell'esigenza di imposizione uguale per redditi uguali e di imposizione diversa per redditi diversi». In realtà, la stretta connessione tra il principio di eguaglianza e il principio di capacità contributiva ha portato la Consulta a sostenere diversi orientamenti. Infatti in una prima fase la Corte Costituzionale si è orientata nelle proprie decisioni facendo esclusivo riferimento al principio di eguaglianza, negando, dunque, qualsiasi portata autonoma e integrativa al dettato costituzionale di cui all'art. 53 Cost.⁶⁰. In tal senso, affermava «il precetto sulla capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1 Cost., esige, quale specificazione del generale principio di eguaglianza, non solo che a situazioni eguali corrispondano eguali regimi impositivi, ma anche che, a situazioni diverse, facciano riscontro trattamenti tributari diseguali»⁶¹. L'orientamento che comunque predomina è il richiamo al combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost.; un emblematico esempio è quello sorto in merito al cumulo dei redditi coniugali ai fini Irpef in cui la Corte insiste sul principio di eguaglianza e di conseguenza va inteso anche come parità tra

⁵⁹ I. MANZONI- G. VANZ, *Il diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2008, 31.

⁶⁰ Corte Cost. sentt. nn. 155 del 1963; 120 del 1972; 178 del 1986; 400 del 1987; 143 del 1995; 73 del 1996.

⁶¹ Corte cost. sent. n. 143 del 1995.

coniugi⁶². Un ulteriore sviluppo del concetto di eguaglianza in ambito tributario si può ricondurre, tra le tante, ad una pronuncia della Corte Costituzionale (sent. n. 513 del 1990) in cui si afferma: «l'art. 53 della Costituzione impone che a situazioni uguali corrispondano uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse, trattamenti tributari differenziati. Il legislatore, pertanto, nel regolare il regime tributario delle indennità di fine rapporto, è tenuto a dettare una disciplina particolare per quelle indennità che siano formate, in parte, dai contributi degli aventi diritto, prevedendo - per tali ipotesi - una detrazione che tenga adeguato conto di ciò»⁶³.

Dal breve *excursus* svolto si può notare come la giurisprudenza costituzionale si avvalga del canone della ragionevolezza e della razionalità al fine di tacciare di incostituzionalità fattispecie che possano dar luogo a trattamenti arbitrari e ingiustificati⁶⁴. Anche la dottrina ha assunto posizioni

⁶²Corte cost. sent. n. 179 del 1986. La Corte, in tale pronuncia, evidenzia la circostanza che marito e moglie risultavano essere assoggettati ad un trattamento differenziato per cui in costanza di matrimonio, il marito e non anche la moglie, era soggetto passivo di imposta; il marito e non anche la moglie era debitore di imposta anche con riguardo a redditi di cui non era in possesso, ed il marito, stante la progressività del tributo, aveva un debito di imposta superiore a quello che avrebbe avuto se l'imposta fosse stata commisurata solo alla somma dei redditi propri e di quelli altrui di cui avesse avuto la libera disponibilità o l'amministrazione senza obbligo della resa dei conti. La Corte, dunque, accoglie la questione in quanto si verificava una violazione del «principio di eguaglianza di tutti i cittadini davanti alla legge e non sono ordinate sulla eguaglianza giuridica dei coniugi. A fronte di situazioni eguali si hanno trattamenti differenti: da un canto, per il possesso di redditi vi è chi è considerato soggetto di imposta e chi non lo è, e dall'altro, nonostante la mancanza del possesso di redditi, vi è chi (anche) per questi è considerato soggetto di imposta e chi non lo è. Ed in entrambi i casi il trattamento differenziato o diverso non ha alcuna razionale giustificazione né appare finalizzato a garantire o tutelare l'unità familiare».

⁶³Tale orientamento è identico a quanto sostenuto in un'altra pronuncia (Corte cost. sent. n. 877 del 1988) a proposito delle indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S., in cui evidenziava, in modo non del tutto originale rispetto alla decisione del 1990, «l'art. 53 della Costituzione impone che a situazioni uguali debbono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse, trattamenti tributari disuguali. Il legislatore, pertanto, nel regolare il regime tributario delle indennità di fine rapporto, è tenuto a dettare una disciplina particolare per quelle indennità che siano formate, in parte, dai contributi degli aventi diritto, prevedendo - per tale ipotesi - una detrazione che tenga adeguato conto di ciò».

⁶⁴**G. ZAGREBELSKY**, *La giustizia costituzionale*, Il Mulino, Bologna, 1988, 147-155. L'A. sottolinea la distinzione tra la ragionevolezza, intesa come «adeguatezza ad un valore di giustizia» e la razionalità, compresa come «coerenza logica» che si risolve con il «principio di non contraddizione». Pertanto, il controllo di irrazionalità rompe l'unitarietà e la coerenza dell'ordinamento giuridico, la condizione dell'unità nonostante la varietà delle regole particolari, mentre il controllo di ragionevolezza si fonda sulla «plausibilità delle scelte legislative cioè la mera giustificatezza di queste ultime». L'A. afferma che entrambi i tipi di controllo si fondano su un giudizio di tipo ternario. Il controllo di ragionevolezza dovrebbe restare sempre nell'ambito delle scelte politiche effettuate dal legislatore, ma, in realtà, apre molto spesso la strada verso l'utilizzazione di criteri extra-legislativi, la cui

diversificate in ordine alla valenza specifica o meno del principio di capacità contributiva alternando posizioni di affrancamento dal principio di eguaglianza, ad altre di stretta connessione⁶⁵. Pertanto, si può sostenere

presenza è necessaria e indica, di conseguenza, «il carattere non autosufficiente del diritto formale».

⁶⁵ Per la tesi affermativa, tra gli altri, **F. MAFFEZZONI**, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Utet, Torino, 1970, 371-373. L'A. afferma la rilevanza giuridica autonoma del principio di capacità contributiva rispetto al principio di uguaglianza. Tale riflessione trova il suo fondamento giuridico nel particolare contenuto che egli dà al principio di uguaglianza, il quale ha per contenuto non solo i fatti discriminatori vietati dall'art. 3, comma 1 Cost., e i fatti, così definiti, «imposti» di cui al comma 2, dell'art. 3 Cost., ma anche tutte le altre norme costituzionali. Egli conclude affermando che il contenuto specifico del principio di uguaglianza è l'intero sistema dei criteri desunti da tutta la Costituzione e sostiene che, in tal modo, ne consegue un principio di uguaglianza come principio giuridico positivo differenziato dal principio di uguaglianza di diritto naturale. Dunque, partendo dal concetto di uguaglianza come insieme di principi concorrenti a tutelare l'interesse sociale fondamentale tutelato dall'ordinamento, «vale a dire la libertà e la dignità della persona umana come tale», deduce che ogni qual volta sia violato un principio di discriminazione componente il sistema di principi riferibili al principio di uguaglianza, deve desumersi la violazione del principio di uguaglianza stesso. In tale prospettiva il Maffezzoni ricava il concetto che il principio di capacità contributiva acquista rilevanza giuridica per essere uno degli importanti principi di discriminazione dei fatti giuridici indispensabile per attuare l'uguaglianza tra i soggetti passivi del prelievo delle entrate pubbliche. Il principio di capacità contributiva, conclude l'A., si pone il fine del finanziamento delle spese pubbliche mentre i principi distributivi extrafiscali, intesi come fini a cui deve coordinarsi ed indirizzarsi, mediante la legge, tutta l'attività economica pubblica e privata, devono osservarsi, in quanto il legislatore si proponga di realizzare fini sociali differenti; ambedue però hanno come elemento comune quello di attuare l'uguaglianza dei soggetti passivi del prelievo sia in conformità ai principi di discriminazione vietati dall'art. 3, comma 1 Cost. sia dei principi di discriminazione desunti dall'intera Costituzione al fine di rimuovere gli ostacoli che si frappongono al pieno sviluppo della persona umana e alla partecipazione dei lavoratori all'organizzazione del Paese. **F. MOSCHETTI**, *Il principio*, op. cit., 1993, 7. L'A. sostiene che il principio in esame ha una valenza autonoma e non può essere assorbito dal principio di uguaglianza anche se può costituire parametro per giudicare se due situazioni siano o meno analoghe dal punto di vista del diritto tributario. Questo perché a prescindere dall'essere *tertium comparationis*, il principio di capacità contributiva è «principio costituzionale di giustizia fiscale» che fornisce il metro di paragone per stabilire se due situazioni siano eguali o diverse al fine del pari o diverso trattamento tributario. Al contrario sostenere che il principio di capacità contributiva sia una mera specificazione del principio di uguaglianza significa cancellare di fatto l'art. 53 Cost. Per la tesi negativa, **L. PALADIN.**, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 306. L'illustre A. sembra criticare, anche se non *expressis verbis*, la portata della valenza autonoma rispetto al generale principio di eguaglianza in quanto, considerata la non piena e fondata premessa, se ne dovrebbe dedurre, il carattere severo e penetrante del controllo di legittimità costituzionale delle leggi tributarie. Paladin, invece, ravvisa un atteggiamento della Corte assai rispettoso in quanto essa suole andare alla ricerca del *tertium comparationis* dal quale si possono trarre sia le ragioni per colpire o per difendere le classificazioni normative in esame sia gli elementi testuali per costruire una eventuale sentenza di accoglimento. Si tratta di un atteggiamento, per l'A., «rispettoso della valutazione discrezionale del legislatore» e che, più precisamente, la disciplina tributaria è oggetto di un *self restraint*.

l'idea secondo cui l'art. 53 Cost. rappresenta il "*prisma*" attraverso cui leggere l'art. 3 Cost., il quale richiede il concorso alle pubbliche spese «in ragione della capacità contributiva» come uno dei mezzi necessari per colmare le disuguaglianze di fatto esistenti tra individui e per concretizzare la partecipazione di tutti alla vita pubblica. D'altro canto, se la redistribuzione della ricchezza, attuata per lo più con il principio di progressività, si prefigge di attuare l'eguaglianza "economica", l'effettiva e libera partecipazione alla vita sociale della comunità ed il consapevole godimento dei diritti politici sono indirizzati rispettivamente verso l'eguaglianza sociale e l'eguaglianza politica. Se tali argomenti non dovessero convincere, non tanto per la infondatezza della tesi esposta, alquanto difficile da contestare, ma piuttosto per l'atteggiamento svalutativo dovuto principalmente alla congenita inefficienza del sistema tributario, si può affermare che tra lo svuotare di contenuto una disposizione costituzionale e attribuirle un significato non si può che propendere per quest'ultima soluzione. Concludendo, si può affermare che come il principio di eguaglianza formale sta a quello di eguaglianza sostanziale, costituendo il secondo il risvolto integrativo del primo, così il principio di capacità contributiva sta a quello di progressività, rappresentando la progressività un mezzo attraverso il quale attuare il primo⁶⁶.

5. Distinzione tra spese LEP e non LEP

La Legge delega n. 42 del 2009 prevede in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 Cost., un complesso sistema di finanziamento delle funzioni attribuite agli enti locali, basate sul tipo di spesa e di fabbisogno.

L'art. 8 della legge delega stabilisce che i decreti legislativi di attuazione dovranno prevedere, infatti, la diversificazione delle spese che le Regioni dovranno sostenere nell'esercizio delle proprie funzioni. Tali spese saranno, infatti, distinte a seconda che siano spese riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni di cui all'art. 117, comma 2, lett. m) Cost. (dette spese LEP); spese che non siano riconducibili a tale vincolo (dette spese non LEP) e, dunque, connesse sia a materie di competenza legislativa concorrente e residuale ex art. 117, commi 3 e 4, Cost. sia a spese connesse a materie di competenza legislativa esclusiva statale, ma le cui competenze amministrative sono attribuite alle Regioni oppure spese che siano

Tale atteggiamento della Corte, conclude l'A., non rappresenta, però, la sola causa dell'inefficiente sistema tributario dilaniato dall'evasione fiscale, definita come, «la continua smentita dell'uguaglianza tributaria» ma, dalla sostanziale violazione della riserva di legge, della certezza del diritto provocata *in primis* dal «profluvio delle circolari tributarie», necessarie, d'altro canto, a comprendere l'oscuro dettato legislativo.

⁶⁶ Sul punto Cfr. in modo più approfondito cap. III.

finanziate con i contributi speciali e con i finanziamenti dell'Unione europea.

L'art. 8, comma 3, della succitata legge chiarisce che nel novero delle spese relative ai livelli essenziali delle prestazioni sono comprese quelle per sanità, assistenza, istruzione, e in generale, le spese per lo svolgimento di funzioni amministrative attribuite alle Regioni dalle norme vigenti.

L'art. 20, comma 2, della legge delega stabilisce che la determinazione dei livelli essenziali di assistenza e di quelli essenziali delle prestazioni sia disciplinata con legge statale e fino a nuove determinazioni siano considerati livelli essenziali di assistenza e livelli essenziali delle prestazioni quelli già fissati dalla legislazione statale vigente⁶⁷.

La legge delega tace, invece, sulle spese non LEP, da individuare evidentemente in modo negativo-residuale rispetto a quelle LEP, ad

⁶⁷ È opportuno sottolineare che l'espressione «livelli essenziali» è comparsa prima nel settore sanitario e poi nel settore socio-assistenziale. Per la tutela della salute il D.Lgs. n. 502 del 1992 faceva riferimento nell'art. 1 ai livelli uniformi di assistenza, di seguito modificati dall'art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 229 del 1999 in base al quale il SSN è diretto ad assicurare «i livelli essenziali e uniformi di assistenza».

Il D. Lgs. n. 226 del 2005 ha stabilito negli artt. 15 e seguenti, i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali in alcuni ambiti come l'offerta formativa (art. 16), orario minimo annuale e percorsi formativi (art. 17), percorsi educativi, culturali e professionali (art. 18), docenti (art. 19), valutazione e certificazione delle competenze (art. 20), strutture e servizi (art. 21). In questi ambiti la valutazione del rispetto dei livelli essenziali è svolta, in conformità all'art. 22, dal Servizio nazionale di valutazione del sistema educativo di istruzione e formazione disciplinato dal D. Lgs. 286 del 2004. In altri settori l'individuazione dei livelli essenziali delle prestazioni è piuttosto frammentata: legge n. 133 del 2008 la quale nell'art. 23*bis* disciplina i servizi pubblici di rilevanza economica e nell'art. 83*bis* si occupa di installazione ed esercizio di un impianto di distribuzione di carburanti; legge n. 49 del 2006 che nell'art. 4 *quinquiesdecies* si occupa della libertà di scelta di ogni singolo utente relativamente alla prevenzione, cura e riabilitazione delle tossicodipendenze; legge n. 266 del 2005 che nell'art. 292 disciplina la materia di fornitura di prodotti monouso per stomizzati e incontinenti e per la prevenzione e cura delle lesioni da decubito quale livello essenziale; legge n. 241 del 1990 che nell'art. 22 si occupa di diritto di accesso ai documenti amministrativi; legge n. 328 del 2000 la quale disciplina «i livelli essenziali e uniformi delle prestazioni sociali» sulla base delle indicazioni fornite dall'art. 22 della citata legge. Sulla circostanza che la qualifica di livello essenziale radica in capo allo Stato la potestà legislativa senza l'osservanza di alcun criterio sistematico data la portata ampia e trasversale della nozione di livello essenziale, **L. ANTONINI, Art. 117, in Comm. Cost.**, (a cura di) R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006, 2235-2237. L'A. afferma che la materia attribuita allo Stato *ex art. 117, comma 2 lett. m)* viene utilizzata come ««principio valvola»» visto che in forza di questa disposizione nessuna competenza regionale che attenga ai diritti può dirsi esclusiva, creando in questo modo un problema in termini di rapporto tra fonti del diritto. In tal senso Corte cost., sent. n. 282 del 2002. La Consulta in tale pronuncia ha precisato che «i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali non sono una materia in senso stretto, ma una competenza del legislatore idonea a investire tutte le materie, rispetto alle quali il legislatore stesso deve poter porre le norme necessarie per assicurare a tutti, sull'intero territorio nazionale, il godimento di prestazioni garantite, come contenuto essenziale dei diritti, senza che la legislazione regionale possa limitarle o condizionarle».

eccezione delle spese relative al trasporto pubblico locale. L'art. 8, comma 1, lett. c) della legge delega, infatti, assegna al Governo il compito di definire le modalità per cui «nella determinazione dell'ammontare del finanziamento, si tiene conto della fornitura di un livello adeguato del servizio su tutto il territorio nazionale nonché dei costi standard». Si tratta di una materia in base alla quale le spese, pur non essendo qualificabili come spese LEP, sono comunque meritevoli di una disciplina specifica⁶⁸.

La principale distinzione è, dunque, tra spese LEP e spese non LEP. Le prime sono determinate nel rispetto del costo *standard* (art. 8, comma 1, lett. b), il cui contenuto deve essere fissato dalla legge statale in collaborazione con le Regioni e gli enti locali e «da erogare in condizioni di efficienza e appropriatezza su tutto il territorio nazionale», mentre le seconde spese sono determinate sulla base della «perequazione della capacità fiscale per abitante» (art. 2, comma 1, lett. m)⁶⁹. È evidente come la legge delega accordi maggiore importanza alle spese necessarie a garantire i livelli essenziali delle prestazioni stabilendo per queste modalità di determinazione specifiche.

La legge delega sul federalismo fiscale prevede, dunque, il graduale superamento del criterio della spesa storica e l'introduzione del *fabbisogno standard* per il finanziamento delle funzioni fondamentali, ricalcato su quello della Regione più virtuosa, denominata Regione *benchmark*.

Un sistema finanziario così determinato porta a svolgere delle considerazioni. In primo luogo, la legge delega fa una differenziazione tra spese LEP e spese non LEP che, in realtà, sarebbe in contrasto con l'art. 119, comma 4, Cost., il quale non fa alcuna differenziazione in merito affermando solo che «Le risorse derivante dalle fonti di cui ai commi precedenti (si tratta delle compartecipazioni al gettito erariale, tributi propri, fondo perequativo) consentono ai Comuni, alle Province, Città Metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le proprie funzioni».

L'art. 8, comma 1, lett. g) della citata legge delega delinea la modalità a cui i decreti di attuazione si dovranno conformare per la determinazione dei costi *standard*, stabilendo che le aliquote dei tributi e delle

⁶⁸ T. MARTINES, A. RUGGERI, C. SALAZAR, *Lineamenti di diritto regionale*, App. di aggiorn., Giuffrè, Milano, 2009, 13.

⁶⁹ *Relazione al ddl delle Commissioni permanenti in www.riformeistituzionali.it*, 6-7. «Per le altre competenze, invece, il concetto di *fabbisogno standard* non viene adottato in quanto, per queste, non esistono le preoccupazioni di ordine politico e sociale che hanno suggerito la scelta della perequazione integrale, ancorchè ai valori *standard*». Rispetto ad esse è, invece, prevista «una perequazione nei limiti della sola capacità fiscale, tale da assicurare che le dotazioni di risorse non varino in modo eccessivo da territorio a territorio e, quindi, sia compatibile con una maggiore differenziazione territoriale nella composizione della spesa pubblica locale. Tale perequazione opera, invece, con modalità sostanzialmente orizzontali, tramite trasferimenti infraregionali. Si tratta comunque di un modello congruente con lo spirito dell'articolo 119 della Costituzione».

compartecipazioni destinati al finanziamento delle spese relative ai livelli essenziali delle prestazioni, «sono determinate al livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni», valutati secondo il costo *standard*, riferito ad una sola Regione. Cosa il legislatore delegante abbia voluto intendere con l'espressione «livello minimo assoluto sufficiente» in realtà non è ben chiaro, considerato che almeno di primo acchito sembrerebbe una contraddizione. Le opzioni possano essere due: o si deve pensare che il livello suggerito dalla legge delega sia il «minimo» o che il legislatore abbia adottato una formulazione poco felice. La risposta a tale dubbio potrà essere sciolto solo quando il federalismo fiscale andrà a pieno regime con l'entrata in vigore di tutti i decreti legislativi di attuazione.

La distinzione tra spese LEP e non LEP rileva anche con riferimento al tipo di finanziamento. Infatti, le spese LEP devono essere finanziate con il gettito, valutato ad aliquota e base imponibile uniformi, di tributi propri derivati (*alias* tributi istituiti con legge statale il cui gettito è attribuito alle Regioni), dell'addizionale regionale all'IRPEF e della compartecipazione regionale all'IVA nonché con quote specifiche del fondo perequativo, in modo tale da garantire nelle predette condizioni il finanziamento integrale in ciascuna Regione⁷⁰ delle funzioni loro attribuite (art. 8, comma 1, lett. *d*).

Le spese non LEP dovranno, invece, essere finanziate con i tributi propri derivati, le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali, i tributi propri istituiti dalle Regioni con proprie leggi in relazione a presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale (art 8 comma 1, lett *e*).

Il costo *standard* rappresenta, dunque, il prezzo ritenuto mediamente congruo sul quale dovranno essere paramtrate le risorse necessarie per soddisfarlo al fine di contenere il costo di produzione delle prestazioni e dei servizi⁷¹. Esso rappresenta un'unità di misura intesa come omogeneità del costo delle funzioni per l'erogazione delle diverse prestazioni, al netto di eventuali spese aggiuntive o inefficienze dovute a differenze strutturali esistenti fra i diversi contesti territoriali, segnando il conseguente passaggio da una finanza di tipo derivato ad una di tipo autonomo mediante la soppressione dei trasferimenti statali e regionali, diretti attualmente al finanziamento degli enti locali. Dalla soppressione sono esclusi, però, soltanto gli stanziamenti destinati alla costituzione dei fondi perequativi e quelli ancora in essere sulle rate di ammortamento dei mutui contratti dagli enti locali.

⁷⁰In via transitoria, le spese nel primo periodo dell'articolo in esame sono finanziate anche con il gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) fino alla data della sua sostituzione con altri tributi.

⁷¹ **E. JORIO**, *L'attuazione del federalismo fiscale*, in E. Jorio, S. Gambino, G. D'Ignazio (a cura di), *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009 n. 42*, Maggioni, Rimini, 2009, 140.

Il fabbisogno *standard* è collegato, invece, agli obiettivi che il legislatore statale mira a raggiungere con ogni funzione amministrativa attribuita con legge statale ad ogni Regione ed ente locale. Tale criterio richiede la preventiva individuazione da parte del legislatore statale sia dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali sia delle funzioni fondamentali. In tale ottica il fabbisogno *standard* è riferibile al livello di spesa che serve per erogare le funzioni fondamentali delle Regioni e degli enti locali e dei livelli essenziali delle prestazioni.

La determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni rapportata al *costo standard* e, dunque, la differenziazione tra spese LEP e non LEP, sono di indiscutibile importanza considerata la stretta connessione e interdipendenza tra autonomia politica dei territori e l'esigenza di eguaglianza sostanziale per il godimento dei diritti civili e sociali da garantire sull'intero territorio nazionale⁷². In questa chiave di lettura i LEP rappresentano lo strumento mediante il quale controllare eventuali storture derivanti da eccessive differenziazioni fra le varie Regioni e per garantire il principio di eguaglianza, anche formale, su tutto il territorio nazionale in modo da favorire l'instaurarsi di un federalismo di tipo collaborativo tra Regioni ed enti locali. L'importanza della questione in questi termini si comprende ancora meglio se si considera la realtà socio-politica del nostro Paese, tuttora contraddistinta da un forte divario tra Nord e Sud. L'importanza della previsione di livelli essenziali delle prestazioni di cui all'art. 117, comma 2, lett. m) Cost. nonché la differenziazione delle spese che gli enti locali dovranno sostenere rapportandole al *costo standard* servono, dunque, a garantire efficienza e appropriatezza sull'intero territorio nazionale. L'equilibrio tra bisogno di differenziazione ed esigenza di eguaglianza è la chiave di lettura attraverso la quale leggere la distinzione tra spese LEP e non LEP e, dunque, il criterio di determinazione del *costo standard*. Il rischio, però, che il principio di eguaglianza ne esca frustrato

⁷² Sul collegamento tra il principio di eguaglianza sostanziale e i livelli essenziali delle prestazioni ex art. 117, comma 2 lett. m) Cost., **G. GUIGLIA**, *I livelli essenziali delle prestazioni sociali alla luce della recente giurisprudenza della Corte costituzionale e dell'evoluzione interpretativa*, in P. Cavaleri (a cura di), *Temi di diritto regionale nella giurisprudenza costituzionale dopo le riforme*, Giappichelli, Torino, 2008, 113. Secondo l'A. l'art. 117, comma 2 lett. m) rappresenta l'ulteriore e più puntuale espressione del principio di eguaglianza sostanziale sancito dall'art. 3, comma 2 Cost. e attuato mediante istituti perequativi, risalenti all'art. 2 Cost. e dunque, al principio solidaristico. In tal senso **R. BIN**, *Che ha di federale il federalismo fiscale?*, in *Quad. cost.*, 2009, 127 ss. **S. GAMBINO**, *Federalismo fiscale ed uguaglianza dei cittadini*, in www.federalismi.it n. 7/2009, 10. **G.M. FLICK**, «Nuovi» diritti delle Regioni e decentramento, in *Federalismo fiscale* n. 1 del 2010, 16. Secondo l'A. il principio di eguaglianza così come impone di non introdurre irragionevoli discriminazioni sulla base del sesso, razza, religione, opinioni politiche e condizioni personali e sociali, così richiede di estendere i benefici eventualmente introdotti in ambito regionale a tutti coloro che si trovino, rispetto al bene da somministrare, nella stessa posizione.

potrà essere verificato solo quando il federalismo fiscale prenderà forma entrando definitivamente in vigore. Infatti, sulla adeguatezza della scelta adottata dalla Legge delega n. 42 del 2009 ci si è già soffermati, ma se si considera l'ampiezza dei principi e dei criteri direttivi e della necessità di numerosi provvedimenti per rendere operativi e intellegibili le disposizioni della stessa legge delega e se si osservano i decreti legislativi attuativi già in vigore, ci si accorge agevolmente che il federalismo fiscale in Italia non sta compiendo grandi passi in avanti.

Il D.lgs. n. 216 del 2010 (Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province), nonostante le perplessità di cui si darà immediatamente conto, rappresenta il primo significativo atto nel complesso procedimento di attuazione della Legge delega n. 42 del 2009, prescindendo dai D. lgs. n. 85 del 2010 (in materia di federalismo demaniale) e n. 156 del 2010 (in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale).

Il D. lgs. 216 del 2010⁷³, nonostante nell'art. 1 della citata legge si ponga tra gli obiettivi quello di determinare il fabbisogno *standard* per Comuni e Province, non ne fornisce neanche una definizione, ma preferisce soffermarsi sugli aspetti metodologici (art. 4) e procedurali (art. 5) attraverso i quali saranno elaborati i fabbisogni *standard* ad opera della SOSE S.p.a. (la società che si occupa della elaborazione e predisposizione degli studi di settore, per conto del MEF, di proprietà di quest'ultimo per l'88 per cento e per il restante 12 per cento della Banca d'Italia)⁷⁴.

Il decreto legislativo in esame è carente di enunciazioni dirette al concreto funzionamento delle attività dei Comuni e delle Province considerato che il tutto⁷⁵ è rinviato all'esito di un percorso di elaborazione delegato completamente alla SOSE e all'IFEL (Istituto per la finanza e per l'economia locale) per la determinazione dei fabbisogni *standard* in base ai quali saranno finanziati i Comuni e le Province per assicurare il corretto assolvimento delle loro funzioni fondamentali.

L'art. 3 del D.lgs. n. 216 del 2010 stabilisce in via provvisoria quali debbano essere le funzioni fondamentali attribuite ai Comuni⁷⁶ e alle Province⁷⁷.

⁷³ Sui numerosi dubbi in merito al decreto legislativo in commento, **E. JORIO**, *Federalismo municipale: la determinazione dei costi e fabbisogni standard (e non solo)*, in www.federalismi.it n. 9 del 2011, 5-6.

⁷⁴ Il decreto legislativo di determinazione dei costi e fabbisogni *standard* rinvia, dunque, ancora a futuri ed incerti decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, anche se adottati con il parere obbligatorio, ma non vincolante della Conferenza Stato-Città e della Commissione parlamentare bicamerale sul federalismo fiscale. Sul punto il rischio di violazione dell'art. 76 Cost. per eccesso di delega è alquanto fondato.

⁷⁵ Il d. lgs. 216 del 2010 consta di 8 articoli.

⁷⁶ L'art. 3, comma 1, lett. a) del d.lgs. 216 del 2010 stabilisce che le funzioni fondamentali attribuite ai Comuni sono: « 1) le funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come

La metodologia per la determinazione dei *fabbisogni standard* prevede una procedura ricognitiva, costituita da diversi *steps*, che va dalla raccolta di informazioni e di dati di natura strutturale e contabile, ricavati da banche dati ufficiali o tramite l'invio di appositi questionari da inviare ai Comuni e alle Province (art. 4 del D.lgs. 216 del 2010), che dovranno essere restituiti per via telematica entro sessanta giorni.

Alcuni commentatori sostengono che la procedura introdotta con il D. lgs. 216 del 2010 sia fortemente innovativa in quanto è diretta a realizzare una collaborazione e cooperazione tra i diversi enti territoriali al fine di individuare parametri univoci per la razionalizzazione della spesa relativa alle funzioni fondamentali attribuite agli enti locali⁷⁸. Però se si considerano le sanzioni previste per quei Comuni e Province che non dovessero restituire i suddetti questionari come il blocco, sino all'adempimento dell'obbligo di invio dei questionari, «dei traferimenti a qualunque titolo erogati al Comune o alla Provincia e la pubblicazione sul sito del Ministero dell'interno dell'ente inadempiente», sulla metodologia collaborativa tra enti territoriali si inizia a nutrire qualche dubbio.

La complessità della determinazione del fabbisogno *standard* è accentuata maggiormente dagli *steps* operativi annui, stabiliti dall'art. 2, comma 5, del D. lgs. in esame e che dovranno essere seguiti in relazioni alle funzioni fondamentali dovendo essere stabiliti i relativi *fabbisogni standard* in modo graduale secondo una fase transitoria che avrà inizio nel 2011 e che terminerà nel 2014⁷⁹.

certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della legge 5 maggio 2009, n. 42; 2) le funzioni di polizia locale; 3) le funzioni di istruzione pubblica, ivi compresi i servizi per gli asili nido e quelli di assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica; 4) le funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti; 5) le funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente, fatta eccezione per il servizio di edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia nonché per il servizio idrico integrato; 6) le funzioni del settore sociale».

⁷⁷ L'art. 3, comma 1, lett. b) del d. lgs. 216 del 2010 fissa per le Province le seguenti funzioni fondamentali: «1) le funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della legge 5 maggio 2009, n. 42; 2) le funzioni di istruzione pubblica, ivi compresa l'edilizia scolastica; 3) le funzioni nel campo dei trasporti; 4) le funzioni riguardanti la gestione del territorio; 5) le funzioni nel campo della tutela ambientale; 6) le funzioni nel campo dello sviluppo economico relative ai servizi del mercato del lavoro».

⁷⁸ **G. RIVOSECCHI**, *La determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali: Un elemento di incertezza nella via italiana al federalismo fiscale*, in *www.federalismi.it* n. 8 del 2011, 25.

⁷⁹ L'art. 2, comma 5 del d. lgs. 216 del 2010 stabilisce che «La fase transitoria si struttura secondo la seguente modalità e tempistica: a) nel 2011 verranno determinati i fabbisogni standard, che entreranno in vigore nel 2012, riguardo ad almeno un terzo delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 3, comma 1, lettere a) e b), del presente decreto, con un processo di gradualità diretto a garantire l'entrata a regime nell'arco del triennio successivo; b) nel 2012 verranno determinati i fabbisogni standard, che entreranno in

«Il processo di efficientamento dei servizi locali», come definito dall'art. 7 del D. lgs. in esame, nonostante il ricorso massiccio ad istituti e terminologie di derivazione aziendalistica⁸⁰ e le numerose indicazioni relative all'approccio metodologico, non chiarisce quale sia il parametro in base al quale determinare il *fabbisogno standard*. Infatti la legge delega stabilisce solo che il *fabbisogno standard* dovrà essere definito in base ai valori di una Regione, mentre il decreto legislativo di attuazione in esame non precisa se la determinazione "virtuosa" debba avvenire in base al singolo servizio erogato o tenendo conto della funzione nel suo insieme.

Sono dati importanti considerato che dalla determinazione del *costo standard* in base al quale definire i livelli essenziali delle prestazioni dipende il riconoscimento delle parità dei diritti di tutti i cittadini e il rispetto del principio di eguaglianza, il quale richiede la rimozione degli ostacoli e la raccolta dei mezzi necessari per colmare le disuguaglianze di fatto esistenti tra individui e per concretizzare la partecipazione di tutti alla vita pubblica.

vigore nel 2013, riguardo ad almeno due terzi delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 3, comma 1, lettere a) e b), del presente decreto, con un processo di gradualità diretto a garantire l'entrata a regime nell'arco del triennio successivo; c) nel 2013 verranno determinati i fabbisogni standard, che entreranno in vigore nel 2014, riguardo a tutte le funzioni fondamentali di cui all'articolo 3, comma 1, lettere a) e b), del presente decreto, con un processo di gradualità diretto a garantire l'entrata a regime nell'arco del triennio successivo».

⁸⁰ Si pensi all'art. 4, comma 1 del d.lgs. 216 del 2010 in cui si afferma che :«Il fabbisogno standard, per ciascuna funzione fondamentale e i relativi servizi, tenuto conto delle specificità dei comparti dei Comuni e delle Province, è determinato attraverso: a) l'identificazione delle informazioni e dei dati di natura strutturale e contabile necessari, acquisiti sia da banche dati ufficiali esistenti sia tramite rilevazione diretta con appositi questionari da inviare ai Comuni e alle Province, anche ai fini di una riclassificazione o integrazione delle informazioni contenute nei certificati contabili; b) l'individuazione dei modelli organizzativi e dei livelli quantitativi delle prestazioni, determinati sulla base di un sistema di indicatori in relazione a ciascuna funzione fondamentale e ai relativi servizi; c) l'analisi dei costi finalizzata alla individuazione di quelli più significativi e alla determinazione degli intervalli di normalità;d) l'individuazione di un modello di stima dei fabbisogni standard sulla base di criteri di rappresentatività attraverso la sperimentazione di diverse tecniche statistiche; e) la definizione di un sistema di indicatori, anche in riferimento ai diversi modelli organizzativi ed agli obiettivi definiti, significativi per valutare l'adeguatezza dei servizi e consentire agli enti locali di migliorarli».

CAPITOLO II

IL PRINCIPIO DI SOLIDARIETÀ

1. Il principio di solidarietà nell'ordinamento costituzionale italiano tra etica e diritto

Il più importante limite imposto alla potestà normativa tributaria è fissato dall'art. 53, comma 1, Cost. che stabilisce il principio secondo cui il dovere tributario non deve essere inteso come una mera soggezione alla potestà d'imperio, ma come concorso alle spese pubbliche imposto a «tutti» quei soggetti, persone fisiche e giuridiche, «in ragione della loro capacità contributiva». Il principio della capacità contributiva esprime l'esigenza di giustizia fiscale presupponendo una capacità economica che sia superiore rispetto ad un certo minimo e rappresenta un particolare dovere della collettività⁸¹.

Il rapporto tra l'art. 53 e l'art. 2 Cost. è così stretto da rafforzare l'idea che il dovere tributario assolva la funzione di chiamare tutti i membri della collettività all'adempimento «dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale».

Considerato che l'art. 53 Cost. specifica il più generale dovere di solidarietà stabilito dall'art. 2 Cost., preliminarmente è importante chiarire il significato di solidarietà accolto dal nostro ordinamento.

Il principio di solidarietà è il terzo e ultimo valore sancito dall'art. 2 Cost. dopo il principio personalista e quello del pluralismo sociale; esso costituisce la *ratio* giustificatrice dei doveri costituzionali in quanto, se il principio personalista stabilisce la centralità della persona umana e dei suoi diritti, la tendenziale comprimibilità di questi ultimi può avvenire solo in base a doveri costituzionalmente rilevanti⁸². Non è un caso, infatti, che il

⁸¹ C. CARBONE, *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Giuffrè, Milano, 1968, 203. L'A. evidenzia che il concetto formulato nella Carta costituzionale si collega al principio solidarista, espresso nell'art. 2 Cost., attraverso il riconoscimento dei doveri di solidarietà. Di conseguenza il Carbone afferma che il principio della capacità contributiva è determinato proprio dall'idoneità dei soggetti a sopportare il pagamento dei tributi e che, anche se l'espressione utilizzata dall'art. 53 Cost. è generica, l'interprete deve individuare la scelta politica che ha operato il Costituente alla luce, in primo luogo, del principio di solidarietà.

⁸² Un aspetto importante, connesso alla formulazione dell'art. 2 Cost., è costituito dal carattere «chiuso» o «aperto» dei diritti e dei doveri a cui la medesima disposizione costituzionale si riferisce. Dottrina e giurisprudenza hanno a lungo dibattuto oscillando tra due tesi contrapposte: la prima sostiene il carattere riassuntivo dei diritti espressamente previsti e riconosciuti dalla Costituzione, optando per la configurazione di una «fattispecie

chiusa» prevista dall'art. 2 Cost., la seconda tesi sostiene che la portata della disposizione consenta, anzi, imponga interpretazioni di tipo estensivo. Tra le perplessità che fanno propendere per la «fattispecie chiusa» vi è, tra le altre, quella secondo cui l'introduzione di nuovi diritti comporti nel nostro ordinamento antinomie nel sistema dei diritti costituzionali. Altri sostengono che tale fattispecie sia del tipo «aperto» riconducendo il significato della disposizione a quello di aprire la categoria, secondo alcuni, alle categorie del diritto naturale, secondo altri autori, l'art. 2 Cost. rinvia ai valori e agli interessi nuovi che vanno emergendo nella società moderna ad opera delle forze politiche e culturali prevalenti. In conformità al primo indirizzo interpretativo, **S. GALEOTTI**, *La garanzia costituzionale (presupposti e concetto)*, Milano, Giuffrè, 1950, 108, secondo il quale l'art. 2 Cost. contiene un rinvio ad un diritto che vale per gli uomini associati naturalmente cioè ancor prima e indipendentemente dallo Stato che fissa i diritti inviolabili e i doveri inderogabili che la Repubblica dichiara di voler riconoscere. Con riferimento ai valori emergenti nella società, per tutti **A. BARBERA**, *Art. 2*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Zanichelli-II Foro italiano, Bologna-Roma, 1975, 84-85, il quale afferma che, qualora si optasse per la «fattispecie aperta», si tratterebbe di andare a considerare quei valori e quegli interessi nuovi che vanno emergendo ad opera delle culture prevalenti e delle forze politiche che determinano la costituzione materiale. Va segnalato che la giurisprudenza costituzionale, nonostante alcuni rari cambiamenti di tendenza, abbia risolto la disputa propendendo maggiormente per la «fattispecie aperta» riconoscendo molteplici diritti, altrettanto inviolabili come il diritto alla vita, alla sessualità, al nome, etc.

Si è ritenuto opportuno richiamare quanto sopra emerso in tema di diritti inviolabili perché la dottrina ha posto tale questione anche con riferimento ai doveri enucleati nella seconda parte dell'art. 2 Cost. se, dunque, anche questi dovessero essere qualificati in termini di fattispecie aperta o chiusa, ovvero la possibilità di interpretare in modo estensivo il concetto di solidarietà come principio dal quale ricavare altri doveri anche se, appunto, non stabiliti dalla Costituzione. Sulla fattispecie «chiusa» dei doveri enucleati nell'art. 2 Cost., per tutti **P. BARILE**, *Diritti dell'uomo, op. cit.*, 68 ss. Secondo l'A. l'art. 2 Cost. pone tali doveri come limiti alle libertà costituzionali e l'aggettivo «inderogabile» ha un significato identico a quello di «inviolabile» nel senso di *non emendabilità* neanche da parte del legislatore costituzionale. Una caratteristica distingue le due categorie dei diritti e dei doveri; la prima esige un'interpretazione estensiva, invece la seconda, come ogni norma limitatrice di un diritto, esige un'interpretazione restrittiva dovendo esistere in Costituzione soltanto doveri enumerati. Altri possono essere posti dal legislatore nell'ambito della riserva di legge o della sua discrezionalità. Su questo punto, peraltro, **G. LOMBARDI**, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1960, 39. L'A. ha affermato che, contrariamente alla disposizione concernente i diritti, quella relativa ai doveri debba essere intesa come fattispecie «chiusa» in quanto «i doveri inderogabili di cui all'art. 2 Cost. non sono altro che quelli espressi analiticamente dalle altre norme costituzionali riferibili alla categoria».

Di avviso contrario **A. PACE**, *Problematica delle libertà costituzionali*, Padova, Cedam, 2003, 57 ss., il quale sostiene che, come i diritti costituzionalmente riconosciuti non esauriscono il numero e la varietà dei diritti configurabili dal legislatore ordinario, altrettanto deve ritenersi per i doveri. Secondo l'A. l'unica cosa di cui il legislatore si deve preoccupare nella previsione di «ulteriori» doveri, nonché nell'imposizione delle prestazioni personali e patrimoniali ipotizzate dall'art. 23 Cost., è quella di non pregiudicare, direttamente o indirettamente, i diritti costituzionalmente riconosciuti. Egli aggiunge che la previsione dei doveri inderogabili, così come la configurazione di «ulteriori» doveri, spetta in esclusiva al legislatore, nazionale o regionale a seconda delle competenze e che, di conseguenza, la concretizzazione di un dovere costituzionale deve essere realizzata in conformità all'art. 23 Cost. Pertanto, l'imposizione di prestazioni personali e patrimoniali deve avvenire «in base alla legge», dovendo la legge contenere

principio solidarista, inteso come espressione della vocazione sociale dell'uomo, sviluppava il principio della fraternità insieme a quelli della libertà e dell'uguaglianza nel panorama della Rivoluzione francese⁸³. Seguendo tale impostazione si può affermare che la società deve essere concepita non come un aggregato disorganico di singoli uomini, orientati all'appagamento dei propri desideri egoistici, ma come un'associazione di persone reciprocamente obbligati verso un'opera e uno scopo comune⁸⁴. Come è stato autorevolmente affermato, anche se il «principio generale del

elementi e criteri idonei a limitare la discrezionalità dell'amministrazione. L'A. rammenta che bisogna tenere sempre a mente la funzione posta dall'art. 2 Cost. che è quella di richiedere di assolvere quei doveri che, in ossequio al principio mazziniano, l'appartenenza ad un consorzio civile richiede come necessari moralmente e politicamente prima che giuridicamente. La libertà e l'uguaglianza, afferma Pace, non possono realizzarsi se non sulla base di reciproche rinunce perché l'egoismo non ha mai prodotto alcun frutto.

⁸³ **F. GIUFFRÈ**, *Solidarietà*, in *Dizionario di diritto pubblico* diretto da S. Cassese, Giuffrè, Milano, 2006, 5625. L'A. ribadendo quanto sostenuto da Mazziotti Di Celso, ha affermato che il riferimento al valore solidarista si esprimeva nel panorama della cultura socialista e laico-umanista del Diciannovesimo secolo sviluppando alcuni valori già presenti nella Rivoluzione francese.

⁸⁴ In tal senso **G. ALPA**, *Solidarietà*, in *Nuova Giur. Comm.*, n. 5 del 1994, 365 ss. L'A. afferma che il termine «solidarietà» si riscontra tendenzialmente nei testi costituzionali i quali delineano in questo modo l'indirizzo a cui il legislatore ordinario deve attenersi e provvedono inoltre a individuare i diritti fondamentali e le libertà degli individui. Alpa sostiene che il riferimento alla solidarietà nel testo costituzionale suona come una condanna del passato, un monito per il presente e un impegno costante per il futuro. Il riferimento alla solidarietà è infatti da intendersi come barriera contro l'individualismo esasperato che calpesta la dignità della persona ignorando i sentimenti di fratellanza e di reciproco rispetto e sostegno tra gli uomini, tra i cittadini, tra le categorie sociali. L'A., inoltre, si interroga sul significato, eventualmente anche normativo, della solidarietà e delle motivazioni per cui la solidarietà non debba operare solo nei rapporti non giuridicizzati, ma, al contrario, debba essere elevata a regola giuridica. La motivazione, utilizzando l'espressione dell'A. «al tempo stesso banale e semplice», risiede nel fatto che la solidarietà, pur essendo un connotato peculiare delle società moderne, ispirate alla tutela dell'altro, tende tuttavia ad essere sommersa dall'individualismo ed egoismo insito nella natura umana perché, infatti, «*homo homini lupus*» è una «verità insuperata anzi, insuperabile». Al fine di temperare questa spinta naturale e per attuare una convivenza sociale piuttosto che la convivenza brutta, la solidarietà deve essere non solo riconosciuta, ma anche imposta come valore, come principio. In questa prospettiva la solidarietà è al tempo stesso un limite all'azione individuale, dettato da ragioni sociali, e un obbligo per il legislatore nazionale (e non solo), di adoperarsi per la realizzazione di più equi rapporti sociali. L'A. conclude evidenziando un latente pessimismo in merito all'attuazione della solidarietà in senso giuridico nella nostra società perché il principio del libero mercato, il disegno, ormai non più così futuro, di uno stato federalista, «*auspicato per poter avvantaggiare le regioni più ricche e produttive rispetto a quelle più povere ed economicamente deboli*», la ribellione fiscale, promossa per sottrarre i più abbienti dal dovere di contribuzione per il sostenimento delle spese pubbliche, lo smantellamento dello Stato sociale a vantaggio delle privatizzazioni, penalizzanti per i meno abbienti, stanno restringendo lo spazio per la solidarietà, relegandola al massimo a una manifestazione spontanea del «*buon cuore*» lasciando sempre più piede all'individualismo egoista e al liberismo selvaggio.

sistema è la liceità e la libertà, non anche la doverosità e l'obbligo»⁸⁵, l'originaria connotazione dell'uomo *uti socius* giustifica ed impone che allo stesso siano posti non solo limiti all'esercizio dei propri diritti, ma anche doveri ed obblighi finalizzati alla vita e allo sviluppo della compagine sociale in cui vive. In tal senso, il principio di solidarietà svolge una funzione di integrazione sociale, contribuendo a garantire un minimo livello di omogeneità della società nonostante questa sia pluralista e frammentata.

L'espressione «solidarietà politica, sociale ed economica», contenuta nell'art. 2 Cost., fu accolta da tutte le forze politiche presenti in Assemblea Costituente, in quanto rappresentava in modo efficace il bisogno di unità della comunità sottostante allo Stato, che impone doveri senza i quali non vi può essere pacifica convivenza. Si può affermare, allora, che la funzione normativa della solidarietà è quella di garantire, attraverso i doveri tramite i quali si estrinseca, quel minimo di uniformità senza del quale la vita costituzionale si ridurrebbe a «*bellum omnium contra omnes*»⁸⁶.

In Assemblea Costituente, l'art. 2 Cost. ebbe una discussione limitata non perché fosse ritenuto poco importante, ma perché la formula⁸⁷ era stata ampiamente discussa dalla prima Sottocommissione. Fu proprio infatti in prima Sottocommissione che l'On. De Vita⁸⁸ osservò come si parlasse troppo di diritti e poco di doveri e che si dovessero equilibrare i diritti con i doveri. Egli, infatti, sostenne che «il diritto senza il dovere fa il padrone, che il dovere senza il diritto fa il servo. Equilibrando i diritti e i doveri si fa l'uomo veramente libero. In questo equilibrio è tutto un mondo nuovo, e raggiungerlo è la grande missione di questo secolo».

Questa concezione del dovere trovò ampio seguito in Assemblea Costituente quando l'On. Ruini, Presidente della Commissione, affermò che l'articolo in questione doveva trattare i diritti inviolabili e i doveri inderogabili come lati inscindibili di una stessa medaglia, «come due aspetti dei quali uno non si può sceverare dall'altro, i diritti e i doveri. Concetto tipicamente mazziniano [⁸⁹], che si era già affacciato nella Rivoluzione

⁸⁵ A. CERRI, *Doveri pubblici*, in *Enc. Giur.*, vol. XIII, Roma, Treccani 1989, 1.

⁸⁶ T. HOBBS, *Leviatano*, a cura di T. Magri, Ed. Riuniti, Roma, 2005, 72.

⁸⁷ L'art. 2 Cost. si discosta dalla formulazione del progetto di Costituzione solo per aver espresso i medesimi concetti con un minor numero di parole, infatti, l'art. 6 del Progetto di Costituzione era del seguente tenore letterale: «Per tutelare i principi inviolabili e sacri di autonomia e dignità della persona e di umanità e giustizia fra gli uomini, la Repubblica italiana garantisce i diritti essenziali agli individui ed alle formazioni sociali ove si svolge la loro personalità e richiede l'adempimento dei doveri di solidarietà politica, economica e sociale».

⁸⁸ ON. DE VITA, in Prima Sottocommissione, 10 settembre 1946, seduta pomeridiana, 24.

⁸⁹ G. MAZZINI, *Doveri dell'uomo*, Londra, 1860, 1-12. Afferma Mazzini che ogni diritto dell'uomo «non può essere frutto che di un dovere compito». Egli partendo dalla constatazione che la teoria dei soli diritti non ha portato ad un miglioramento delle condizioni sociali, economiche e politiche del popolo, si chiede per quale motivo tutto è rimasto invariato e perché il consumo dei prodotti sia concentrato nelle mani di pochi

francese, ed è ormai accolto da tutti, è ormai assiomatico. Il segreto dell'articolo è qui. Nello stesso tempo che si riconoscono i diritti inviolabili della personalità umana, si ricorda che vi sono dei doveri altrettanto imprescindibili dei quali lo Stato richiede l'adempimento. Non credo che questo saldo abbinamento troverà difficoltà fra voi»⁹⁰.

Dunque, si trattava di evidenziare come, accanto al riconoscimento dei diritti inviolabili della personalità umana, vi fossero naturalmente doveri altrettanto imprescindibili dei quali lo Stato pretende l'adempimento. D'altronde, tra le impostazioni che si volevano tener presenti per la redazione della dichiarazione dei diritti dell'uomo, vi erano l'esclusione di una visione individualistica della società, la precedenza sostanziale della persona umana rispetto allo Stato, la destinazione di questo a servizio di quella e la necessaria socialità di tutti gli individui i quali sono destinati a completarsi e a perfezionarsi a vicenda mediante una reciproca solidarietà economica e spirituale *in primis* nelle formazioni sociali intermedie fino ad arrivare allo Stato⁹¹. Dunque, l'uomo cioè l'uomo politico, l'uomo civile, è un essere sociale che va acquistando una certa coscienza solo con il completamento con altri uomini mediante la multiforme organizzazione della società moderna, in quanto, per riprendere l'efficace espressione di Aldo Moro in Assemblea Costituente, «non è soltanto singolo, non è soltanto individuo, ma è società nelle sue varie forme, società che non si esaurisce nello Stato»⁹². Si crea per così dire un parallelismo tra il fine di garantire la personalità e la dignità umana e quello di promuovere la solidarietà sociale.

Come evidenziava l'On. Basso⁹³, «la solidarietà sociale non è un'ingenuità», nel senso che, con l'adozione di questa espressione in seno

piuttosto che essere ripartito equamente tra tutti i membri della collettività. La risposta che egli dà è che gli uomini, essendo creature di educazione, operano a seconda dell'educazione ricevuta. In base alla teoria dei diritti, emersa a seguito delle rivoluzioni precedenti, ciascun uomo ha pensato a curare i suoi interessi, la propria condizione senza preoccuparsi di provvedere all'altrui condizione. L'insegnamento della Rivoluzione francese, infatti, che ha considerato solo la tutela dei diritti, ha comportato, per Mazzini, un tipo di guerra, anche se non di sangue, ma ugualmente rovinosa, quale è quella che porta all'invidia e all'egoismo. Una visione dell'esistenza, basata solo sui diritti, è ingiusta anche perché nel conflitto tra il diritto di uno e quello di una maggioranza prevale il diritto di quest'ultima perché dotata di maggior forza. Questa però è guerra e non pace, mentre per poter conseguire la pace è necessaria l'Educazione. Si tratta, dunque, di trovare un principio ispiratore superiore alla teoria dei diritti che guidi gli uomini al meglio che per Mazzini è da rinvenirsi nel *Dovere* in quanto lo scopo non è di essere felici ma quello di rendere sé stessi e gli altri migliori. In questo ordine di idee «*i diritti non sono se una conseguenza dei doveri adempiti*».

⁹⁰ ON. RUINI, in A.C., 24 marzo 1947, seduta pomeridiana, 2418.

⁹¹ ON. DOSSETTI, in Prima Sottocommissione, 9 settembre 1946, seduta pomeridiana, 22.

⁹² ON. MORO, in A.C., 24 marzo 1947, 2416.

⁹³ ON. BASSO, in Prima Sottocommissione, 11 settembre 1946, seduta antimeridiana,

all'art. 2 Cost., non si intendeva affermare che non dovevano esserci più lotte di classi, ma che il dovere della Costituzione è proprio quello di mirare al massimo sforzo della solidarietà sociale in senso anti-individualista per scongiurare logiche meramente egoistiche.

La socievolezza, come affermava Hobbes nel *Leviatano* è lo sforzo di adattarsi agli altri uomini; chi si oppone va, infatti, contro le legge di natura fondamentale che comanda di cercare la pace⁹⁴.

Se si fosse eliminato dall'art. 2 Cost. il riferimento alla solidarietà sociale si sarebbe rotto quell'equilibrio che invece doveva esserci tra gli antichi diritti della persona e quelli in senso sociale, uniti nello sforzo di creare una solidarietà sociale, di partecipazione, di comunanza universale di scopi, di convergenza delle azioni umane verso un interesse generale sovraordinato.

Dall'esame dei lavori preparatori emerge il significato etico e giuridico che l'Assemblea Costituente volle attribuire all'art. 2 Cost., stando ad indicare una inscindibile interdipendenza tra persona e società, tra persona e Stato e il primato della persona sia nella sua dimensione prettamente sociale, sia nella sua connessione con il bene comune, inteso come fine ultimo a cui deve tendere ciascun membro di una collettività sociale. Ciò sarebbe confermato anche dalla tecnica legislativa adottata nell'art. 2 Cost. dalla I Sottocommissione, che approvò questa disposizione normativa nella ferma convinzione che i concetti contenuti dovessero essere successivamente raccolti in una premessa alla Costituzione⁹⁵. Anche se il preambolo non fu mai predisposto, il Comitato di redazione e i presentatori della formulazione normativa vollero confermare il carattere indicativo assegnando alla stessa un ruolo programmatico⁹⁶.

Come efficacemente affermato dalla Corte Costituzionale, il principio di solidarietà «è posto dalla Costituzione tra i valori fondanti

⁹⁴ **T. HOBBS**, *Leviatano*, *op. cit.*, 90-91. L'A. scriveva: «nell'attitudine degli uomini ad entrare in società, esiste una diversità di natura, derivante dalla diversità delle loro affezioni, non diversa da quella che riscontriamo nelle pietre poste insieme per la costruzione di un edificio. Infatti, come una pietra che, per l'irregolarità della forma, toglie alle altre più spazio di quanto essa stessa non ne occupi, e, per la durezza, non può essere facilmente squadrate, e in tal modo ostacola la costruzione, viene buttata via dal costruttore perché inutile e di disturbo; così un uomo, che per l'asprezza della sua natura si sforza di conservare delle cose che per lui sono superflue e per gli altri necessarie, e per l'ostinazione delle sue passioni non può essere corretto, deve essere escluso o espulso dalla società, in quanto ad essa molesto».

⁹⁵ **ON. LA PIRA**, in Prima Sottocommissione, 9 settembre 1946, seduta pomeridiana, 13-15.

⁹⁶ In tal senso **V. FALZONE, F. PALERMO, F. COSENTINO**, *La Costituzione*, *op.cit.*, 28. Secondo gli Autori sia il comitato di Redazione che gli stessi presentatori della formula vollero confermare il carattere indicativo spogliandolo di ogni veste positivamente giuridica tanto da non contenere alcun divieto, obbligo o limitazione. Sull'onda di tali riflessioni si può agevolmente sostenere che l'art. 2 Cost. contenga il valore della solidarietà come principio etico e giuridico.

dell'ordinamento giuridico, tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta Costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente»⁹⁷. D'altro canto, lo stesso aggettivo «inderogabile», che accompagna la previsione dei doveri, sta a significare la volontà espressa dal Costituente di richiedere ai consociati l'assolvimento di tutti quei doveri che l'appartenenza ad una società richiede sul piano giuridico, morale e politico⁹⁸ secondo cui nessuno può essere esentato dalla loro osservanza.

Si può dunque cogliere lo spirito altruistico della Costituzione per cui tutti sono chiamati a concorrere per soddisfare non solo interessi propri, ma anche generali e comuni finalizzati a soddisfare un bene e uno scopo comune⁹⁹. In questo senso, sono diverse le disposizioni costituzionali che si possono rammentare e che finiscono tutte per evidenziare come la nostra Costituzione rappresenti il frutto di compromessi e di equilibri derivanti dalla mediazione dei vari interessi in gioco¹⁰⁰. Tale riflessione risulta confermata dall'art. 4 Cost., che riconosce da un lato il diritto al lavoro e, dall'altro lato, richiede al cittadino il dovere di concorrere con la propria attività o funzione al progresso materiale o spirituale della società, dall'art. 41, comma 2 Cost., che tutela l'iniziativa economica privata e pone allo stesso tempo limitazioni in base alla «utilità sociale» e «alla sicurezza, libertà, dignità umana», non prevedendo pianificazioni ma «programmi e

⁹⁷ Corte Cost., sent. n. 75 del 1992. La Consulta, in tema di volontariato, richiama il principio di solidarietà sociale in base al quale la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico o per imposizione di un'autorità, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa. La Corte Costituzionale richiama il principio di solidarietà sempre più frequentemente anche in successive sentenze tra cui la sent. n. 202 del 1992 in cui afferma che «sotto il nome di cooperazione sociale vanno ricomprese attività di promozione umana e di integrazione sociale dei cittadini, e in particolare di quelli svantaggiati, riconducibili al principio di solidarietà sociale solennemente proclamato dall'art. 2 della Costituzione, il cui sviluppo e il cui sostegno rappresentano un compito che coinvolge l'intera comunità nazionale e che, pertanto, deve essere congiuntamente perseguito, nel rispetto delle correlative competenze costituzionali, dallo Stato, dalle Regioni e dalle Province autonome».

⁹⁸ Analogamente **A. PACE**, *Problematica delle libertà costituzionali*, op. cit., 57.

⁹⁹ In tal senso anche **F. MOSCHETTI**, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 4 del 2010.

¹⁰⁰ **V. CRISAFULLI**, *Stato, popolo e governo*, Giuffrè, Milano, 1985, 293- 297. L'A. evidenzia come da un attento esame della Carta Costituzionale e da un'interpretazione storico-sistematica delle sue varie parti si delinea una determinata struttura che l'A. definisce il «“regime legale della Repubblica”», cioè un regime misto improntato né ad un'economia liberale capitalistica né ad un'economia socialista, “ma orientata in modo prevalente su motivi socialistici”.

controlli» e dall'art. 42, comma 2 Cost. che, infine, riconosce e garantisce la proprietà privata evidenziandone allo stesso tempo «la funzione sociale»¹⁰¹.

Quanto sin qui rappresentato si coglie anche nei commi 3 e 5 dell'art. 119 Cost., che fissando le linee fondamentali dei rapporti finanziari tra gli enti autonomi che compongono la Repubblica, prevedono, tra gli altri obiettivi, anche quelli della coesione e della solidarietà sociale. Questi fini valgono a giustificare la destinazione di risorse aggiuntive o interventi speciali «in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni» e l'istituzione di un fondo perequativo. In questo ambito la Costituzione, da un lato, riconosce l'autonomia finanziaria degli enti autonomi che compongono la Repubblica, dall'altro la limita al fine di garantire su tutto il territorio nazionale i livelli essenziali delle prestazioni riguardanti i diritti civili e sociali richiamando esplicitamente il principio di solidarietà¹⁰².

La difficoltà di definire il principio di solidarietà è da ricondurre in primo luogo alla dottrina che ha mostrato scarso interesse per la seconda parte dell'art. 2 Cost. rivolta maggiormente a sancire i diritti fondamentali¹⁰³. Tale posizione è stata avallata anche da orientamenti risalenti nel tempo tendenti a privare del carattere giuridico tale norma da cui si è ricavata l'idea che il principio di solidarietà non possa essere determinato solo sulla base dell'art. 2 Cost., sia per l'estrema genericità del concetto sia per la formulazione adottata, ma che il suo significato costituzionale vada recuperato nei vari campi politico, sociale ed economico in cui il principio stesso è chiamato ad operare¹⁰⁴. Il ruolo del legislatore

¹⁰¹ Sul punto **G.U. RESCIGNO**, *Corso di diritto pubblico*, 13° ed., Zanichelli, Bologna, 2010, Bologna, 8-9. L'A. afferma che il potere economico tende sempre a spingere a conquistare il potere politico, ma non lo detiene mai. Così il potere politico, sotto la spinta degli elettori, e mediante le leggi, cerca di contenere limitandolo il potere economico. Quanto evidenziato, secondo l'A., si può ricavare da disposizioni come gli artt. 3, 41, 42 Cost.

¹⁰² Vedi *infra* par. 4, cap. II.

¹⁰³ Le monografie a riguardo sono di **G. LOMBARDI**, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, *op. cit.* e di **C. CARBONE**, *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Milano, Giuffrè, 1968.

¹⁰⁴ In senso contrario **F. MOSCHETTI**, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, 70-71. L'A. sostiene che il concetto di solidarietà abbia un proprio contenuto specifico, caratterizzato «da nozioni metagiuridiche», la cui validità risulta conforme allo spirito e, talora, addirittura alla lettera di alcune norme costituzionali. Seguendo tale riflessione, il Moschetti afferma che la nozione di principio di solidarietà sia quella di «cooperazione altruistica per fini di interesse collettivo» e che, di conseguenza, gli elementi costitutivi del dovere di solidarietà siano: il sacrificio di un interesse individuale, l'assenza o l'accidentalità di una controprestazione diretta e il fine di interesse collettivo. Secondo l'A., il primo e il terzo elemento sono in linea con le norme costituzionali nel senso che tanto un soggetto può sacrificare il proprio interesse individuale in quanto ciò è necessario per far fronte all'interesse della collettività, invece il secondo elemento evidenzia che tanto si può parlare di sacrificio individuale in quanto manca una controprestazione diretta.

risulta essere essenziale per l'interpretazione del principio stesso. In tal senso si può affermare che il principio di solidarietà è il *trade union* volto a mediare attraverso i vari doveri in base ai quali si estrinsecano le diverse forze politiche, sociali ed economiche presenti nella società¹⁰⁵. Da questa prospettiva, sembra abbastanza agevole precisare che la triplice qualificazione dei doveri di solidarietà, contenuta nell'art. 2 Cost., non possa essere correttamente intesa come una formula unitaria e non scomponibile, ma vada intesa nella sua valenza tricotomica.

¹⁰⁵ Questo indirizzo è confermato da **G. LOMBARDI**, *Contributo allo studio dei doveri*, op. cit., 32-60. L'A. evidenzia come l'ordinamento costituzionale italiano sia «*non omogeneo*» e rispecchi una società in cui le varie forze politiche, sociali ed economiche si scontrano anche perché ciascuna forza politica ritiene i fini propri gli unici validi. Le norme costituzionali di principio pertanto sono il frutto di quel minimo di adesione a cui tutti i gruppi costituenti si sono allineati e rappresentano, dunque, le linee fondamentali di uno sviluppo futuro destinato a livellare quelle discordanze dovute proprio alla mancanza di omogeneità. Pertanto, l'A. afferma il principio di solidarietà come integrazione in base al quale si cerca di raggiungere quel minimo di omogeneità in assenza del quale la vita costituzionale sarebbe un «*bellum omnium contra omnes*». Il principio di solidarietà assume, dunque, specifica rilevanza con riferimento agli articoli 3 e 4 Cost. Secondo il Lombardi, tra l'art. 2 e l'art. 3, comma 2 Cost. c'è una profonda rispondenza ravvisabile in primo luogo nella centralità della persona umana e nella connessione tra i doveri inderogabili di cui all'art. 2 Cost. e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese. Inoltre c'è una correlazione tra gli artt. 2 e 4 Cost. in cui si coglie il principio di solidarietà come integrazione, intesa con riferimento, in questo caso, al piano economico e sociale. Secondo l'A. il concetto di convivenza richiama la solidarietà, intesa questa come integrazione, e il principio di tolleranza. La tolleranza è chiamata a tracciare i confini delle attività pubbliche e private costituzionalmente rilevanti allo scopo di creare le condizioni su cui intervengono i doveri di solidarietà politica, intesi come strumenti di integrazione della persona nella comunità statale e mezzo di mediazione per superare l'antagonismo radicale delle forze in gioco. Secondo l'A., dunque, il sistema costituzionale italiano postula il principio di convivenza sul quale si vengono ad esplicitare i doveri di solidarietà politica, economica e sociale, e il principio di tolleranza sul quale si fondano i doveri di solidarietà politica. In linea con tali riflessioni, l'A. evidenzia come l'art. 16, comma 1 Cost., supera il concetto di convivenza e conferma quello di tolleranza il quale sul terreno dei rapporti politici, individua i presupposti di solidarietà, intesa questa come integrazione, a differenza di quanto avviene nella solidarietà economica e sociale, in cui risulta più difficile la distinzione della solidarietà dai suoi presupposti che tendono a confondersi nella nozione di convivenza. Di avviso contrario **F. MOSCHETTI**, *Il principio della capacità*, op. cit., 19, il quale, con riferimento al dovere tributario, ha evidenziato che, contrariamente a quanto avveniva sotto la vigenza dello Statuto albertino, fondato su una concezione individualistica dell'uomo, il concetto di solidarietà, accolto dalla nostra Carta Costituzionale, è la sintesi di socialità e libertà che è propria del solidarismo. Lo Stato è per il singolo, ma le potenzialità del singolo sono presupposto di un dovere di cooperazione per l'interesse comune. In questo ordine di idee, da un lato, lo Stato ha l'obbligo di tutelare la capacità dei singoli e, di conseguenza, promuoverne lo sviluppo e, dall'altro lato, i singoli devono farsi carico della loro responsabilità in termini di utilità sociale. Ne consegue che lo Stato tanto più dovrà rispettare la capacità effettiva del singolo, quanto più questa ha valenza sia individuale che collettiva. Il fine solidaristico insito nelle attitudini individuali potenzia queste ultime di un interesse pubblico che, dunque, giustifica la loro tutela.

Ma se ogni diritto presuppone un corrispondente dovere giuridico, anzi, è composto da esso¹⁰⁶, il dovere di solidarietà qualifica maggiormente il dovere di concorrere alle pubbliche spese giustificando la limitazione di determinate situazioni giuridiche soggettive a vantaggio di altrettanti diritti¹⁰⁷. Come il Mazzini - rivolgendosi ai fratelli italiani - aveva evidenziato: «Voi non potete ottenere ciò che è vostro diritto se non obbedendo a ciò che vi comanda il Dovere. Meritate ed avrete»¹⁰⁸ (...) «Non riuscirete se non migliorando. Non conquisterete l'esercizio del vostro diritto se non meritandolo, col sacrificio, coll'attività, coll'amore. Cercando in nome di un dovere compito o da compirsi, otterrete: cercando in nome dell'egoismo, in nome di non so quale diritto al benessere che gli uomini del materialismo v'insegnano, non otterrete se non trionfi di un'ora seguiti da delusioni tremende»¹⁰⁹.

Nella giurisprudenza costituzionale (sent. n. 75 del 1992) emerge un'idea di solidarietà pregnante che fa tesoro della tradizione storica tramandataci dal Mazzini; infatti, la Corte, nell'affermare che il volontariato rappresenta «la più diretta realizzazione del principio di solidarietà sociale», evidenzia che «la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico o per imposizione di un'autorità, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa». La Corte, inoltre, sostiene che il principio di solidarietà «comportando l'originaria connotazione dell'uomo *uti socius*, è posto dalla Costituzione tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico, tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta Costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente». Il principio di solidarietà così inteso rappresenta il modo per concorrere a realizzare l'eguaglianza sostanziale a cui si riferisce il comma 2 dell'art. 3 della Costituzione che consente, da un lato, lo sviluppo della personalità e, dall'altro lato, mira ad ottenere che tutti i cittadini collaborino per il conseguimento del bene

¹⁰⁶ H. Kelsen, *La dottrina pura del diritto*, a cura di M. G. Losano, Einaudi, Torino, 1990, 148 ss. L'A. sottolinea il concetto di diritto soggettivo che rappresenta il semplice riflesso di un dovere giuridico. Ma in alcune fattispecie il comportamento dovuto da un individuo non si riferisce ad un altro individuo singolarmente determinato, ma è stabilito per l'intera comunità collettiva. È questo il caso del dovere di concorrere alle spese pubbliche in cui pur mancando una stretta corripetività con il diritto altrui, è innegabile l'interdipendenza, ad esempio, tra il contribuire alle pubbliche spese e la tutela della salute, della scuola, delle infrastrutture al di là del riparto di competenze legislative Stato - Regioni.

¹⁰⁷ R. Artaria, G. D'Elia, *Il principio internazionalista nel sistema delle fonti e nei rapporti tra le Carte*, in M. Pedrazza Gorlero (a cura di) *Corti costituzionali e Corti europee dopo il Trattato di Lisbona*, ESI, Napoli, 2010. Gli Autori nell'evidenziare che se si propende per la tesi che «ai diritti corrisponde specularmente un fascio di correlativi doveri» ne consegue che al riconoscimento dei diritti comporta un accrescimento dei doveri.

¹⁰⁸ G. Mazzini, *Doveri dell'uomo*, op.cit., 58.

¹⁰⁹ G. Mazzini, *Doveri dell'uomo*, op. cit., 136.

comune della collettività. In questo senso, «la rilevanza pubblica dell'espressione individuale ed associativa del valore della solidarietà»¹¹⁰ fa sì che questa si espliciti come espressione di partecipazione effettiva all'organizzazione economica, culturale e sociale del Paese, scopo che, tra l'altro, richiede, come requisito essenziale, anche la partecipazione responsabile e consapevole alla contribuzione ai carichi pubblici dello Stato.

2. Il dovere di prestazione tributaria e la solidarietà politica, economica e sociale.

Il carattere generale dell'obbligo tributario va interpretato in funzione della sussistenza della collettività, nel senso che tutti devono concorrere al benessere della comunità¹¹¹.

Il dovere tributario, come espressione del dovere inderogabile di solidarietà, è ormai oggi accolto all'unanimità in dottrina¹¹² e in

¹¹⁰ Corte Cost. sent. n. 500 del 1993.

¹¹¹ In tal senso tra gli altri, **F. MOSCHETTI**, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana*, op.cit., 433. Moschetti afferma che il dovere tributario si estrinseca come un dovere di partecipare al «“gioco di squadra”» perché le spese pubbliche sono tali non solo in senso formale (le spese degli enti pubblici), ma anche in senso sostanziale in quanto le spese interessano e avvantaggiano la collettività, quel «“pubblico”» (quella «“squadra”»), quei soggetti cui è imposto il «dovere di concorrere».

¹¹² Su questo punto la dottrina è unanime. Tra gli altri, si ricordano **I. MANZONI**, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, 20-33; **G. LOMBARDI**, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, op. cit., 349; **F. MOSCHETTI**, *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., 2-6; **F. BATISTONI FERRARA**, Art. 53, in *Commentario alla Costituzione*, op. cit., 6 ss.; **L. ANTONINI**, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996, 154; **E. DE MITA**, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, Giuffrè, 1991, 71 ss.; **P. BORIA**, Art. 53, in *Comm. Cost.* di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di), vol. I, Utet, 2006, 1059 ss.; **G. FALSITTA**, *Corso istituzionale di diritto tributario*, II ed. riv., Cedam, Padova, 2007, 64-66; **F. TESAURO**, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, 9° ed., Utet, Torino, 2006, 66. **P. BARILE**, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, op. cit., 281. L'A. evidenzia che il combinato disposto degli artt. 3, 23, 53, comma 1 Cost. porta a configurare il dovere di «tutti» di concorrere alle spese pubbliche come un dovere collettivo che non tollera per sua natura esclusioni di sorta che porterebbero alla presenza di parassiti della comunità. In questa concezione l'evasione fiscale, a detta dell'A., fenomeno assai radicato in Italia, costituisce un tradimento del dovere primario nascente dal vivere in comunità. Anche la giurisprudenza costituzionale sul punto è pressoché unanime. *Ex multis* Corte Cost., sent. n. 51 del 1992. La Corte evidenzia 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 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale. Sul punto **F. MOSCHETTI**, *La capacità contributiva. Profili generali*, op. cit., il quale dà una definizione di capacità contributiva evidenziando come questa, in termini di solidarietà, sia la capacità economica considerata

giurisprudenza¹¹³. Seguendo tale impostazione, si può accogliere il principio di solidarietà, da un lato, come partecipazione attiva e spontanea alla cosa comune, dall'altro, come depotenziamento della diffusa logica negoziale e privatistica finalizzato a sostenere una logica collettivistica in cui lo stesso principio assolve la funzione di mediare tra le diverse forze politiche, sociali ed economiche esistenti nel Paese¹¹⁴.

Un indirizzo dottrinale risalente aveva ricostruito il dovere tributario come espressione del dovere di fedeltà¹¹⁵. Tale indirizzo interpretativo è risultato inidoneo ad illustrare i vari aspetti contenutistici dell'art. 53 Cost. che, con l'utilizzo del pronome «tutti», dimostra come lo stato di cittadinanza non sia un requisito necessario per costituire il dovere tributario. Inoltre, anche aver determinato il dovere tributario in termini di

idonea a realizzare nel campo economico e sociale le esigenze collettive accolte nella Costituzione.

¹¹³ Anche la giurisprudenza è consolidata sul punto, tra le tante Corte Cost. n. 173 del 1986, secondo la quale l'adempimento dei doveri di solidarietà sociale deve avvenire mediante il prelievo fiscale proporzionato alla capacità contributiva; Corte Cost., sent. n. 16 del 1965, secondo cui «l'imposta costituisce anche incentivo ad una congrua utilizzazione del bene e favorisce tra l'altro un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica e un più ampio contributo al progresso materiale del Paese (artt. 3 e 4 della Costituzione)»; Corte Cost., sent. n. 51 del 1992, in base alla quale alla luce dei principi costituzionali, infatti, «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 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale». Al contrario molto interesse ha destato una risalente decisione della Consulta che invece aveva negato qualsiasi tipo di collegamento tra l'art. 2 Cost. e la materia tributaria. Corte Cost. sent. n. 81 del 1958. La Consulta, in un *obiter dictum*, affermava «venendo all'esame dei singoli motivi dedotti nella ordinanza a conforto della pretesa illegittimità costituzionale della legge di cui trattasi, deve essere anzitutto escluso ogni fondamento alla dedotta violazione dell'art. 2 della Costituzione, il quale concerne la enunciazione dei diritti inviolabili e fondamentali dell'uomo, senza alcun riferimento né diretto né indiretto alla materia tributaria».

¹¹⁴ In tal senso **G. LOMBARDI**, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, op. cit., 36. L'A. evidenzia il concetto di solidarietà in termini di integrazione tra le diverse forze politiche, sociali, ed economiche. In modo conforme **F. MOSCHETTI**, *La capacità contributiva. Profili generali*, op. cit., 227, afferma che l'art. 53 Cost. ha individuato il proprio fondamento non nell'astratto potere formale della legge, né nell'individualistico interesse commutativo, ma nel dovere di solidarietà che vincola al bene comune le potenzialità di ogni soggetto che faccia parte di una comunità.

¹¹⁵ **A. AMORTH**, *La Costituzione italiana*, Giuffrè, Milano, 1948, 70. L'A. evidenzia che il dovere di prestazione tributaria, fondamentale dovere politico, si collega al primario dovere di fedeltà cogliendo quest'ultimo soprattutto nell'adempimento della prestazione tributaria. Il dovere di concorrere alle spese pubbliche nasce dalla partecipazione alla vita della comunità. Amorth sottolinea ancora come il carattere della doverosità della prestazione tributaria si coglie nell'espressione « sono tenuti » anziché «sono obbligati» in quanto nella prima espressione si coglierebbe un elemento di spontaneità nella seconda locuzione emergerebbe maggiormente la coattività della prestazione.

pura appartenenza politica risulterebbe inadatto perché ne conseguirebbe che la prestazione tributaria sia il prezzo dei servizi che lo Stato rende alla collettività nazionale¹¹⁶ negando, di conseguenza, la potestà tributaria nei confronti degli stranieri i quali, non godendo dei diritti politici e non partecipando alla vita pubblica non sarebbero soggetti a concorrere alle spese pubbliche. Tale orientamento risalente si basa sul fatto che secondo la nostra Costituzione, la democrazia politica si fonda su quella economica nel senso che i privilegi economici sono visti come causa delle disuguaglianze sociali da cui derivano i privilegi politici, ostacoli questi ultimi al riconoscimento delle libertà democratiche¹¹⁷. Tale impostazione del dovere

¹¹⁶ Sulla circostanza che tutti devono concorrere all'interesse comune per il fatto che hanno l'idoneità a realizzarlo, prescindendo da specifici rapporti commutativi, si rammenta in primo luogo la già citata risposta della Corte di Cassazione al Questionario del Ministero per la Costituente secondo cui il principio della capacità contributiva «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». In tal senso **G. A. MICHELI**, "Profili critici in tema di potestà di imposizione" in *Riv. di dir. fin. e sc. fin.*, 1964, vol. XXIII, Parte I, Giuffrè, Milano, 26, che evidenzia come i fatti indicatori di capacità contributiva non sono assunti, almeno sul piano normativo, come manifestazione della concreta utilità che il singolo ricava dal complesso dei servizi, o dal singolo servizio dell'ente impositore, bensì come sintomo dell'interesse del singolo all'esistenza e al funzionamento dell'ente pubblico che «è il *prius*, non il *posterius*, rispetto al godimento dei vantaggi che possono derivare al singolo dai servizi che l'ente medesimo è in grado di svolgere». In senso contrario argomenta **F. MAFFEZZONI**, *Valore positivo dei principi costituzionali in materia tributaria, in Jus*, 1956, 326-327, secondo il quale l'indefinito «tutti», utilizzato dall'art. 53 Cost., abbia inteso eliminare dall'operatività del principio di capacità contributiva il limite dell'appartenenza politica del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria evidenziando al contrario di voler estendere la portata della doverosità alla contribuzione alle pubbliche spese «a tutti i soggetti possibili anche non cittadini purché la loro capacità contributiva si manifesti nel godimento dei pubblici servizi dello Stato italiano». Secondo l'A. il principio di capacità contributiva si pone dunque come relazione tra prelievi pubblici e il godimento complessivo di pubblici servizi dal punto di vista di chi subisce il prelievo.

¹¹⁷ **V. CRISAFULLI**, *Stato popolo e governo, op. cit.*, 294-296. L'A., evidenziando come il regime legale della Repubblica, adottato dalla nostra Costituzione, sia un «*regime*» misto, sottolinea che un ulteriore elemento, che riprende un motivo tipico del socialismo, è il principio cui la Costituzione stessa è informata e cioè l'abolizione in primo luogo del privilegio economico, che sarebbe causa di disuguaglianza sociale e si tradurrebbe in privilegio politico. Questo significa per l'A. «limite interno al libero giuoco democratico e alla effettiva realizzazione di una libera convivenza politica». Ciò sarebbe suggellato dall'art. 1 Cost. che, oltre ad affermare che la sovranità appartiene al popolo, stabilisce altresì che la Repubblica «è fondata sul lavoro» ponendo in tal modo la premessa ad una serie di istituti e principi volti a combattere il privilegio. Ciò sembra confermato anche dall'art. 3 Cost. che sancisce l'uguaglianza sociale dei cittadini senza distinzione, tra l'altro, «di condizioni personali e sociali». In questa ottica di idee, secondo l'A., la Costituzione tende ad escludere le discriminazioni e il vero e proprio regime di classe sia quello della borghesia capitalistica sia del proletariato. In questo modo la Costituzione dunque si prefigge, attraverso un programma di interventismo economico, di dar vita ad un sistema in cui lo Stato non sia espressione di gruppi particolari, ma della collettività.

di prestazione tributaria non si esaurisce nell'ambito della solidarietà economica, ma riveste anche un significato politico, suffragato, tra l'altro, dalla collocazione in Costituzione della disposizione *de qua*. Le conseguenze negative dell'aver collegato il dovere di prestazione tributaria a quello di fedeltà erano rappresentate dalla circostanza secondo la quale il concetto normativo di solidarietà economica era stato confuso con il concetto politico di solidarietà, finendo con il gravare solo sui cittadini, ritenuti gli esclusivi soggetti passivi del dovere di prestazione tributaria.

Infatti, come lo stesso Lombardi saggiamente ha affermato¹¹⁸, il “*«dictum de omni tutti»*”, utilizzato nell'art. 53 Cost., prescinde dall'identificazione dei destinatari. In altre parole, l'Autore afferma che l'art. 53, comma 1, Cost. individua, tralasciando la soggettività giuridica in senso stretto, «“i destinatari del dovere di solidarietà economica”» in quei soggetti titolari sul territorio nazionale di attività o beni esistenti che si qualificano come idonei in base a indici significativi di capacità contributiva¹¹⁹. È evidente, dunque, come siano i presupposti di fatto¹²⁰, ritenuti suscettibili di una valutazione economica, a individuare i soggetti in

¹¹⁸ **G. LOMBARDI**, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, cit., 310.

¹¹⁹ Corte Cost., sent. n. 341 del 2000. La Consulta ha affermato che l'art. 53 della Costituzione deve essere interpretato in modo unitario e coordinato e che l'universalità della imposizione, desumibile dalla espressione testuale «tutti» (cittadini e non cittadini, in qualche modo con rapporti di collegamento con la Repubblica italiana), deve essere intesa nel senso di obbligo generale, improntato al principio di eguaglianza (senza alcuna delle discriminazioni vietate dall'art. 3, comma 1, Cost.), di concorrere alle «spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» (con riferimento al singolo tributo ed al complesso della imposizione fiscale) come dovere inserito nei rapporti politici in relazione all'appartenenza del soggetto alla collettività organizzata. Allo stesso tempo la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, cioè fissata con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria, ma esige un indefettibile raccordo della capacità contributiva all'intero quadro del sistema tributario informato a criteri di progressività. Tale raccordo è indispensabile perché rappresenta lo svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà e all'eguaglianza dei cittadini-persone umane in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione).

¹²⁰ Il legislatore assume i fatti come generatori di un obbligo tributario facendoli rientrare nei presupposti dei singoli tributi e individuando in questo modo i soggetti passivi d'imposta. A tal fine, ad esempio, il Legislatore può prendere in considerazione gli elementi più svariati come la percezione di un reddito piuttosto che un diritto reale su di un bene o il possesso di esso, l'esistenza di un patrimonio, la stipulazione di un contratto, una successione «mortis causa». Si ritiene che nel far ciò il legislatore debba rispondere in primo luogo ad esigenze costituzionali di rispetto del principio di capacità contributiva, ma anche di altri principi costituzionali. Con riferimento, dunque, al dovere tributario, il legislatore nello stabilire singole prestazioni tributarie dovrà determinare, ad esempio, il presupposto della capacità contributiva avendo ben presente la concezione solidaristica sottostante.

grado di sopportare una quota dell'onere tributario¹²¹. L'analisi appena svolta permette allora di affermare che il dovere di prestazione tributaria, come formulato nell'art. 53 Cost., sia espressione della solidarietà politica, economica e sociale enunciate nell'art. 2 Cost.¹²². Il dovere di concorrere alle pubbliche spese, pur inserendosi in modo più diretto nell'ambito proprio

¹²¹A tal riguardo una parte della dottrina ha ravvisato nel principio di territorialità un principio di rilevanza costituzionale, anche se non codificato, in base al quale lo Stato non potrebbe considerare rilevanti se non situazioni o circostanze che si verificano sul proprio territorio. In tal senso **G.A. MICHELI**, *"Profili critici in tema di potestà di imposizione"*, *op. cit.*, 22. L'A. afferma che non si può non considerare come rilevanti se non situazioni o circostanze che si verificano nel proprio territorio anche se queste ultime si riferiscono agli stranieri. Similmente **I. MANZONI**, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, *op. cit.*, 29. L'A. propende per il principio di territorialità in grado di giustificare anche per gli stranieri la doverosità dell'obbligazione tributaria. Secondo il Manzoni se si vuole dare una definizione dell'ambito spaziale di operatività del dovere tributario e del correlativo potere dell'ente pubblico, in termini di concreta attuazione sia del principio di capacità contributiva sia del principio di uguaglianza tributaria, si deve ammettere che l'adozione di un criterio di territorialità rappresenti l'unica ipotesi accettabile. Tale principio di territorialità sarebbe ritenuto, in base a questo orientamento dottrinale, da un punto di vista logico e funzionale come l'unica soluzione accettabile. Il criterio di territorialità rappresenta un criterio ordinatore unificante anche se si esplica in modo differente a seconda del tipo di imposta. Ad esempio, ai fini dell'Irpef sono chiamate a concorrere le persone fisiche residenti e quelle non residenti nel territorio dello Stato e la relativa imposta, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 917/86, si applica sul reddito complessivo formato per i residenti da tutti redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato e, ai fini dell'Ires, ai sensi dell'art. 73 del D.P.R. 917/86, sono soggetti all'imposta sul reddito delle società quelle società di ogni tipo, enti pubblici e privati diversi dalle società, purché residenti nel territorio dello Stato, i trust, e le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. Nell'art. 73, comma 3 del D.P.R. 917/86 il legislatore indica le società e gli enti che si considerano residenti nel territorio dello Stato.

¹²²Tale affermazione è confermata da **G. LOMBARDI**, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, *op. cit.*, 315; **L. ANTONINI**, *Dovere tributario*, *op. cit.*, 206. In senso parzialmente differente **P. CARETTI**, *I diritti fondamentali, Libertà e diritti sociali*, *op. cit.*, 433, il quale propende per la tesi secondo cui il dovere di concorrere alle pubbliche spese sarebbe l'esplicazione della solidarietà economico-sociale. Secondo l'A. nell'intento del Costituente il sistema fiscale deve funzionare non solo come strumento per sostenere le spese pubbliche, ma anche come strumento in grado di svolgere, anche se indirettamente, una funzione perequativa, o in via più generale redistributiva, del reddito tra le diverse fasce sociali in conformità al principio di uguaglianza in senso sostanziale, sancito dall'art. 3, comma 2 Cost., nonché del dovere di solidarietà economica e sociale di cui all'art. 2 Cost. **F. MOSCHETTI**, *Il principio*, *op. cit.*, 94. L'A. propende maggiormente per la configurazione del dovere di prestazione tributaria all'interno dei doveri di solidarietà economica in quanto il carattere economico è il primario elemento caratterizzante il dovere di concorrere alle pubbliche spese. **G. FRANSONI**, *La territorialità nel diritto tributario*, *op. cit.* 214 ss. L'A. afferma che, sebbene la triplice qualificazione dei doveri di solidarietà contenuta nell'art. 2 Cost. possa essere più correttamente intesa come una formula unitaria e non scomponibile, se si volesse collocare il dovere di prestazione tributaria in una specifica categoria sarebbe più corretto inquadralo nella solidarietà politica in quanto lo scopo verso il quale dovrebbe convergere l'azione comune dovrebbe essere la sussistenza della collettività in sé.

della solidarietà economica, presenta aspetti tipici della solidarietà politica e sociale. Il criterio in base al quale si possono distinguere i tre concetti di solidarietà è da ravvisare nel fine e non, come da altri sostenuto, nell'interesse o nel bene¹²³ alla cui realizzazione è diretta l'azione comune.

Se la solidarietà è allo stesso tempo scopo e mezzo per la partecipazione alla vita politica, economica e sociale della collettività nei termini di appartenenza alla stessa, la solidarietà sociale rappresenta l'aiuto nei confronti di chi è socialmente più debole, mentre la solidarietà economica si esplica come sostegno nei confronti di chi è economicamente più svantaggiato.

Il conseguimento della solidarietà economica e sociale rappresenta il mezzo necessario per realizzare la solidarietà politica, espressione della partecipazione diretta di ciascun individuo alla vita della collettività di

¹²³**G. FRANSONI**, *La territorialità nel diritto tributario*, *op. cit.*, 214. L'A. evidenzia come il criterio distintivo fra i diversi tipi di solidarietà vada ravvisato nel bene alla cui realizzazione è diretta l'azione comune. In questo ordine di idee allora non vi sarebbe motivo per ritenere che tale bene vada individuato nel progresso economico della collettività e quindi sarebbe più corretto inquadrare il dovere tributario fra le espressioni di solidarietà economica.

Sul bene come elemento distintivo dei tre concetti di solidarietà, **F. MOSCHETTI**, *Il principio della capacità*, *op. cit.*, 93-94. L'A. afferma, in primo luogo, che il carattere politico, economico e sociale della solidarietà è un particolare aspetto della solidarietà e non del dovere. Dunque, nella classificazione dei doveri pubblici non ci si può riferire alla loro distribuzione nei titoli rispettivamente dedicati ai rapporti politici, economici e sociali. Per dare un significato agli attributi della solidarietà previsti nell'art. 2 Cost. si potrebbe o riferire gli attributi al fine di interesse collettivo del dovere di solidarietà (quindi dovere di solidarietà, tendente ad un comune interesse nel campo politico, economico e sociale), oppure riferirli al presupposto razionale del dovere (quindi dovere di solidarietà giustificato dall'appartenenza alla stessa organizzazione politica, economica e sociale). L'A. ritenendo che gli aggettivi «politico, economico e sociale» sono utilizzati anche dall'art. 3, comma 2 Cost., conclude affermando che i doveri di solidarietà economica, politica e sociale sono quelli che tendono a garantire «l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese». In questo ordine di idee gli aggettivi utilizzati dall'art. 2 Cost. si riferiscono alla loro finalità che riguardano il compimento di prestazioni che avvantaggino nella sfera politica, economica e sociale, che concorrano cioè alla realizzazione, in uno di questi settori, del bene della collettività. Secondo l'A. non è illogico pensare che intanto certi soggetti sono tenuti a favorire la partecipazione di tutti all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese, in quanto partecipano alla stessa organizzazione politica, economica e sociale. Conclude il Moschetti nel ritenere che spesso non è possibile separare rigidamente i vari aspetti della solidarietà e che ogni dovere, sebbene realizzi preminentemente un aspetto della triplice connotazione della solidarietà, influenza indirettamente anche la realizzazione degli altri aspetti. Per esemplificare il discorso, egli richiama i doveri previsti dagli artt. 4, 41, e 44 Cost., che sono, a suo dire, doveri di solidarietà sociale ed economica perché tendono ad un bene sia economico che sociale, ma realizzano indirettamente anche il bene politico. Anche il dovere tributario non si sottrae a tale regola in quanto contribuisce direttamente al bene economico della collettività e indirettamente anche a quello sociale e politico. Tuttavia, propende, visto il primario carattere economico del dovere di prestazione tributaria, per il dovere di solidarietà economica.

appartenenza e, dunque, stretta e imprescindibile attuazione del principio democratico sancito dall'art. 1 Cost.¹²⁴ In sintesi, non si può affermare che esista un ordinamento costituzionale se non vi è partecipazione attiva di tutti i cittadini alla vita politica garantendo loro sia le libertà politiche che i diritti sociali in quanto non vi è eguaglianza se non è garantita a ciascun individuo la possibilità economica di servirsi in modo effettivo delle libertà politiche. Utilizzando un'espressione del Calamandrei «la democrazia sociale è quella in cui fra i diritti politici figura anche l'assicurazione ad ogni cittadino di quel minimo di benessere economico senza del quale le libertà politiche, anche se riconosciute giuridicamente, non potrebbero essere di fatto esercitate dai non abbienti in condizione di uguaglianza cogli abbienti».¹²⁵ Seguendo tale ragionamento, i tre connotati della solidarietà si intersecano fra di loro e sono alla base del dovere di prestazione tributaria; la solidarietà economica è il mezzo più immediato per raggiungere la solidarietà sociale che, a sua volta, rappresenta il fine mediato per raggiungere lo scopo ultimo

¹²⁴ Sul principio democratico come istanza partecipativa, **C. MORTATI**, *Art. 1*, in *Comm. Cost.*, a cura di G. Branca, Zanichelli, Bologna, 1975, 44. L'A., a proposito della partecipazione popolare in una società pluralistica, pone l'attenzione sul coordinamento tra l'art. 3, comma 2 Cost. (che richiede la ricostituzione dell'omogeneità della compagine sociale) e gli artt. 2 e 5 Cost. che richiedono «l'instaurazione di strutture organizzative, meglio idonee a riflettere nello Stato l'assetto pluralistico assunto dalla società, senza compromettere l'unità dell'indirizzo ed anzi arricchendolo dei motivi da quello emergenti». **M. OLIVETTI**, *Art. 1*, in *Comm. Cost.* a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, 2006, 30. L'A. afferma che il principio democratico tende a dissolvere la contrapposizione tra governati e governanti in un «senso massimale», richiedendo che le decisioni vengano prese dal popolo, e in «senso minimale» mediante la formula della democrazia rappresentativa. Quest'ultima trova la sua realizzazione nel principio maggioritario, inteso come regola per governare, il quale deve a sua volta garantire da un lato l'eguaglianza, la pari dignità e la pari opportunità degli aventi diritto e dall'altro lato la trasparenza e la pubblicità finalizzati alla corretta formazione della decisione attraverso la libertà di manifestazione del pensiero e di informazione in modo «funzionale al controllo dell'opinione pubblica». **P. BISCARETTI DI RUFFIA**, *Democrazia (Voce)*, in *Enc. dir.*, Giuffrè, Milano, 1964, 123. L'A. evidenzia come le differenti posizioni politiche che sono emerse in relazione al principio democratico hanno tutte sottolineato l'importanza e la necessità dell'intervento dello Stato il quale è volto a «perequare le posizioni economiche più svantaggiate e a correggere di conseguenza la distribuzione del reddito nazionale». Infatti è questa l'essenza della democrazia, secondo l'A., finalizzata a realizzare «quell'assetto equilibrato della comune convivenza in cui tutte le forze sociali, politiche ed economiche dovrebbero cooperare verso il bene comune e a vantaggio dei soggetti più deboli». L'A. evidenzia che deve essere garantita un certo grado di eguaglianza per poter garantire a tutti un'effettiva libertà; infatti, chi si trova «oppresso dal bisogno non può certo partecipare, con il peso che pur gli spetterebbe, alla determinazione della politica generale seguita dal Governo».

¹²⁵ **P. CALAMANDREI**, *Costruire la democrazia. Premesse alla Costituente*, Le Balze, Montepulciano, 2003, 110, secondo il quale la democrazia sociale è caratterizzata dai diritti politici e da quelli sociali che sono messi sullo stesso piano per cui «si potrebbe anche dire un certo grado di benessere economico è riconosciuto come un diritto politico del singolo verso la comunità».

rappresentato dalla solidarietà politica, intesa come partecipazione diretta ed effettiva alla vita della collettività¹²⁶.

La solidarietà economica nel dovere di prestazione tributaria è il dato maggiormente qualificante di detto dovere non solo in forza dell'ambito prettamente economico su cui il dovere tributario insiste, ma anche perché il linguaggio economico è quello più consono attraverso il quale si esplicita il principio di partecipazione solidale alle spese pubbliche. Tuttavia, il dovere di prestazione tributaria è un obbligo non solo in ragione delle proprie possibilità economiche, ma va visto anche in chiave sociale.

L'aspetto sociale del dovere di prestazione tributaria caratterizza maggiormente la solidarietà economica, evidenziando come la modalità di attuazione dell'aspetto solidaristico sociale avvenga in base al principio di progressività il quale, in base all'art. 53, comma 2, Cost., informa l'intero sistema tributario. Progressività significa, come pacificamente sostenuto, maggiore incidenza percentuale del prelievo a mano a mano che aumentano le ricchezze su cui il prelievo è commisurato. È evidente che un sistema tributario improntato a criteri, anziché di progressività, di mera proporzionalità consoliderebbe, se non, addirittura, aggraverebbe, situazioni di disuguaglianza iniziale in quanto il prelievo fiscale inciderebbe in misura percentuale identica quale che sia l'ammontare delle ricchezze che vengono colpite. Invece, come è agevole sostenere, la progressività, introducendo un criterio di eguaglianza sostanziale nelle obbligazioni tributarie, tende ad attuare il principio di solidarietà sociale nel dovere di prestazione tributaria¹²⁷.

L'adempimento del dovere tributario è funzionalmente legato all'art. 3, comma 2, Cost. la cui rispondenza con l'art. 2 è profonda. La Costituzione, ravvisando nelle disparità economiche e sociali dei cittadini la

¹²⁶ Sul modo con cui i tre profili della solidarietà si intersecano tra loro, si veda ampiamente **G. LOMBARDI**, *Contributo allo studio, op.cit.*, 315. L'A. sostiene che i tre profili della solidarietà, che l'art. 2 Cost. ha separatamente considerato, implicano una loro distinzione e consentono di tracciare le linee del loro reciproco interferire rispetto al dovere di prestazione tributaria. L'interferire dei tre segmenti di solidarietà nel dovere di prestazione tributaria fa sì che l'elemento pubblicistico, insito in ogni tributo, sottintenda l'inclusione del dovere di prestazione tributaria nell'ambito della solidarietà politica così come il connotato sociale, reso evidente dall'essenzione del minimo vitale e dal principio di progressività, non comporta la confusione tra solidarietà politica, economica e sociale, ma indica come le prime due, passando dal piano generico del fine diretto a procurare allo Stato la massa di beni di cui ha bisogno per l'espletamento delle sue funzioni e, di conseguenza, l'individuazione astratta dei destinatari contributivamente capaci in modo da esercitare la distribuzione della ricchezza, realizzano l'aspetto «più sociale» del dovere di prestazione tributaria.

¹²⁷ È da evidenziare, come emerge dai lavori costituenti precedentemente trattati, che l'art. 53, comma 2 Cost., non esigendo che ogni singolo tributo sia ispirato al principio di progressività, bensì solo il sistema tributario nel suo complesso, rende non sempre agevole il controllo di legittimità costituzionale delle leggi impositive dei singoli tributi per violazione del principio di progressività. Sul punto cfr. cap. III.

ragione della non omogeneità dell'ordinamento, ne postula il superamento attraverso la condotta attiva dello Stato che, rimuovendo di fatto gli ostacoli di ordine economico e sociale, favorisce il pieno sviluppo della persona umana. Nell'art. 2 Cost., come d'altronde nell'art. 3, comma 2 Cost., emerge l'importanza fondamentale della persona umana per l'ordinamento giuridico e, parallelamente, è chiara la rispondenza fra i doveri, nella loro triplice connotazione politica, economica e sociale, e il postulato relativo alla partecipazione di tutti alla vita politica, economica e sociale del Paese. In questo modo, il concetto di solidarietà trova una sua specificazione maggiore nel senso di integrazione della persona nella comunità sociale e, dunque, nella vita dello Stato.

Il connotato sociale della solidarietà nell'obbligazione tributaria si coglie anche laddove si pongono limiti alla potestà tributaria chiamando a concorrere solo coloro che hanno una effettiva capacità contributiva nei limiti e nella misura della stessa.

I limiti imposti alla potestà tributaria presentano aspetti di carattere assoluto, attinenti alla forza e alla potenzialità economica in astratto, e relativo nel senso di giustificare diverse forme di contribuzione in relazione a diverse situazioni contributive. Il limite assoluto, più che riferirsi alla capacità effettiva di concorrere alle spese pubbliche, mira a garantire che ogni prelievo trovi una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza¹²⁸ dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta.

In questa chiave di lettura il concorso alle pubbliche spese, che mira a promuovere la dignità sociale della persona umana, deve escludere che l'imposizione fiscale privi il contribuente dei mezzi necessari alle primarie esigenze di vita. Pertanto, il principio di capacità contributiva rappresenta anche la tutela costituzionale del minimo vitale¹²⁹.

3. La tutela del minimo vitale e il contratto sociale

Il principio di capacità contributiva presuppone la capacità economica come indispensabile requisito: i due concetti però sono distinti in quanto non sempre l'esistenza di capacità economica (*alias* reddito) rivela capacità contributiva. Come da alcuni sostenuto¹³⁰, fra i due concetti non vi è identità ma «interdipendenza», in quanto la non coincidenza dei due concetti dipende innanzitutto dall'intangibilità del cosiddetto minimo vitale.

¹²⁸ Corte Cost., sentt. n. 134 e 143 del 1982; sent. n. 178 del 1986; n. 156 del 2001.

¹²⁹ Vedi *infra* par. successivo

¹³⁰ I. MANZONI- G. VANZ, *Il diritto tributario*, op. cit., 44; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, 74.

Se la capacità contributiva va intesa come «attitudine alla contribuzione»¹³¹, «disponibilità dei mezzi economici necessari per far fronte ai prelievi»¹³², allora non si può considerare contributivamente capace chi abbia mezzi appena sufficienti alla propria esistenza. In altri termini, la capacità contributiva rappresenta l'attributo del soggetto¹³³ e non può essere confusa con il concetto di «averi» accolto nell'art. 25 dello Statuto albertino. Ne consegue che il contribuente che disponga di mezzi appena sufficienti a soddisfare i bisogni primari, essenziali per sé stesso e per la propria famiglia, pur se presenta capacità economica, non può ritenersi contributivamente capace. Poiché è impensabile che la tutela del minimo vitale non debba estendersi anche al nucleo familiare, a tal fine, infatti, sono previste due forme di esenzione: una per i redditi minimi e l'altra per i carichi di famiglia, in conformità a quanto prescritto dagli artt. 29 e 31 Cost.

Il principio di tutela del minimo vitale, anche se non disciplinato espressamente dalla nostra Carta Costituzionale, deve ritenersi implicitamente contenuto nello stesso principio di capacità contributiva. Da un punto di vista quantitativo, la capacità contributiva opera anche come limite massimo¹³⁴ della misura del tributo nel senso che il sacrificio

¹³¹ **I. MANZONI**, *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., 73 ss.

¹³² **I. MANZONI**, op. ult. cit., 73 ss.

¹³³ **F. MOSCHETTI**, *Il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, 225 ss.

¹³⁴ Sull'inesistenza nel sistema tributario italiano di qualunque divieto di imposte isolatamente o cumulativamente ««confiscatorie»» dell'intero reddito prodotto dal contribuente in un determinato periodo d'imposta: **G. FALSITTA**, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in *Riv. di dir. trib.*, 2010, 140-162. L'A. evidenzia come ad esempio, in alcuni casi, data l'indeducibilità dell'Irap dalla base imponibile dell'imposta reddituale (Ires o Ire), accade che l'intero reddito «venga «confiscato» dalla leva tributaria o che il contribuente debba imposte pur avendo chiuso il periodo di riferimento del prelievo con la perdita di tutto o di parte del capitale investito». La medesima fattispecie si ripropone nel caso che il reddito fondiario sia tassato allo stesso tempo con Ire(o Ires) e Ici perché anche quest'ultima è indeducibile dalle basi imponibili delle altre due imposte reddituali. L'A. ancora sottolinea che, invece, nell'ordinamento tributario tedesco esistono meccanismi cosiddetti di ««remissione d'equità»» o di ««rinuncia d'equità»» in base ai quali le autorità amministrative tributarie possono rimettere totalmente o parzialmente il debito tributario nel caso in cui la sua richiesta sia iniqua. L'A. afferma che, nonostante la Consulta si sia trincerata in rinvii e in altre scappatoie, un orientamento dottrinario minoritario addirittura non ammette l'esistenza del limite massimo, tutelare il limite minimo e massimo «non è un problema di logica ma di diritto» perché è una questione di logica, a suo dire, affermare che o si ammette il limite massimo, superato il quale si va ad intaccare il minimo vitale, che si deve esonerare da imposizione. Vi sarebbe una differenza tra il limite massimo e il limite minimo e cioè i parametri costituzionali su cui poggia il primo, ad avviso dell'A. si impegnano sulla tutela del diritto di proprietà (artt. 42 e 43 Cost.) invece il secondo su ben altri principi costituzionali. Addirittura la non rilevanza di un limite massimo nell'imposizione tributaria andrebbe, per Falsitta, a sacrificare anche il diritto all'iniziativa economica privata ai sensi dell'art. 41

patrimoniale, imposto ai contribuenti, deve essere commisurato all'idoneità che il singolo dimostra di potersi privare di una parte dei suoi beni per metterla a disposizione della collettività. Il principio di tutela del minimo vitale, accolto dalla dottrina¹³⁵ come immanente al concetto stesso di capacità contributiva, deve ritenersi costituzionalmente recepito come risulta dagli stessi lavori dell'Assemblea Costituente¹³⁶ in cui era emersa l'idea che assumere il principio di capacità contributiva come criterio di riparto dei carichi tributari servisse a vincolare il rispetto della tutela del minimo vitale, rimettendo alla discrezionalità del legislatore gli altri problemi relativi alla quantificazione del *minimum* e all'ambito di applicazione dell'imposizione. Infatti, l'On. Scoca, facendo riferimento all'emendamento da lui precedentemente formulato¹³⁷ e poi ritirato, riteneva che l'espressione "capacità contributiva" fosse completa, e pertanto, affermava la necessità che fosse assicurata «la disponibilità del reddito minimo necessario all'esistenza»¹³⁸, non potendo 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 i

Cost. *Ibidem*, *I principi costituzionali di giustizia tributaria tra teatro ed agonia*, in *Riv. dir. trib.* 11/2009, 731-732. Di avviso contrario **F. GALLO**, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Il Mulino, Bologna, 2007, 92 ss. L'A. evidenzia che nel nostro ordinamento costituzionale il riparto dei carichi pubblici dipende da quello della spesa. Se si ammette un limite alla pressione tributaria da un lato si farebbe un'operazione particolarmente gradita ai contribuenti, ma dall'altro lato si spezzerebbe «la correlazione tra il dovere contributivo solidaristico e il finanziamento delle spese pubbliche e sociali cioè tra giustizia fiscale e giustizia sociale».

In conclusione ci sentiamo di dissentire sulla configurabilità di un limite massimo all'imposizione tenuto conto che in un'ottica di giustizia distributiva e di rilevanza sociale si potrebbe ben ammettere che la funzione sociale del diritto di proprietà sia la traduzione del profilo solidaristico del dovere tributario la cui concretizzazione avviene ad opera del principio di progressività.

¹³⁵ Sulla circostanza che l'art. 53 Cost. ponga in essere una tutela del c.d. minimo vitale in merito la dottrina dominante è unanime. Per tutti **E. GIARDINA**, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1969, 447 ss.; **I. MANZONI**, *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., 73 ss.; **F. MAFFEZZONI**, *Il principio di capacità contributiva*, op. cit., 301 ss.; **F. GAFFURI**, *L'attitudine alla contribuzione*, op. cit., 122 ss.; **F. MOSCHETTI**, *Il principio di capacità contributiva*, op. cit., 225 ss.; **L. ANTONINI**, *Dovere tributario*, op. cit., 347 ss.; **F. BATTISTONI FERRARA**, *Capacità contributiva*, in *Enc. del dir.*, Aggiornamento III, 351-353.

¹³⁶ Vedi *Infra* paragrafo 1.1.3.

¹³⁷ L'emendamento presentato dall'On. Scoca, e poi ritirato, era del seguente tenore letterale: «Salve le esclusioni e le riduzioni d'imposta intese ad assicurare la disponibilità del minimo necessario al soddisfacimento dei bisogni essenziali della vita, tutti debbono 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'uguaglianza tributaria possono essere stabilite solo per l'attuazione di scopi d'interesse pubblico, con legge approvata a maggioranza assoluta dei membri delle due Camere ».

¹³⁸ **ON. SCOCA**, in A.C. 23 maggio 1947, seduta pomeridiana, 4204.

bisogni elementari di vita suoi propri e di coloro ai quali, per obbligo morale e giuridico, deve provvedere». Le motivazioni dell'On. Scoca furono ampiamente condivise in Assemblea Costituente tanto che l'On. Ruini ritenne che l'espressione "capacità contributiva" fosse tecnicamente da preferire, infatti, affermava «tale formula contiene già in germe l'idea delle limitazioni e delle esenzioni per il fatto che colui il quale dovrebbe contribuire non ha capacità contributiva» e aggiunge «in tali condizioni senza dubbio si trova chi non ha il minimo indispensabile per vivere»¹³⁹.

È indiscutibile che il principio di capacità contributiva affermi il principio dell'intangibilità fiscale dei minimi personali e familiari; d'altra parte, è evidente che la non imponibilità del minimo vitale sia socialmente rilevante, in quanto lascia all'individuo i mezzi economici indispensabili per assicurargli una vita socialmente decorosa, rispettosa della dignità della persona umana, quale valore costituzionalmente riconosciuto e garantito. Quanto affermato è in linea con l'esigenza solidaristica e sociale, che trova il suo imprescindibile addentellato nell'art. 2 Cost. e con il principio di eguaglianza di cui rappresenta l'attuazione¹⁴⁰. Seguendo questa prospettiva visuale, il principio di intangibilità del minimo vitale è uno degli elementi sociali, in cui si esplica il dovere di prestazione tributaria che lo contraddistingue come dovere inderogabile di solidarietà. Dal combinato disposto degli artt. 2 e 53 Cost. si evince che la tutela dei redditi minimi risponde a esigenze di giustizia sociale, in quanto, come evidenziato da Antonini¹⁴¹, non è logicamente possibile addossare i costi della solidarietà a quei soggetti che invece dovrebbero essere beneficiari. In tal senso va considerata e accolta la posizione, emersa in dottrina, secondo la quale se il minimo vitale è quel minimo di mezzi economici per far fronte ai bisogni primari dell'individuo, tale da «garantire per lo meno la vita e l'integrità fisica del soggetto (c.d. minimo fisico)»¹⁴², non si può negare che lo stesso serva anche per sostenere altri tipi di esigenze di ordine intellettuale e morale, altrettanto degne di tutela (c.d. minimo morale). In tale ottica va

¹³⁹ On. Ruini, A.C. 23 maggio 1947, seduta pomeridiana, 4206. Vedi *infra* par. 1.

¹⁴⁰ Corte Cost., sent. n. 97 del 1968. La Corte afferma, infatti, che «la rimozione degli ostacoli che di fatto limitano la libertà e l'uguaglianza dei cittadini non solo esige che le spese pubbliche abbiano a gravare in misura progressivamente maggiore sui soggetti economicamente privilegiati, ma presuppone altresì che a nessuno l'imposizione tributaria tolga quei mezzi che appaiono indispensabili alle fondamentali esigenze dell'uomo».

¹⁴¹ L. ANTONINI, *La tutela costituzionale del minimo esente, personale e familiare*, in *Riv. di dir. trib.*, 11/2009. Idem, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, *op.cit.*, 347. In tal senso sul connotato solidaristico dell'intangibilità del minimo vitale: I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva*, *op.cit.*, 76; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, *op. cit.*, 226.

¹⁴² Sulla circostanza che il minimo vitale deve soddisfare esigenze anche meno materiali che attengano alla vita spirituale e intellettuale dell'individuo, I. MANZONI, *Il principio*, *op.cit.*, 79-80. In senso adesivo anche F. GAFFURI, *L'attitudine*, *op. cit.*, 127-128.

condiviso quanto affermato dal Moschetti¹⁴³, secondo il quale, in base agli artt. 2, 36 e 53 Cost. « il minimo non è il “minimo” vitale, ma il minimo per una esistenza “dignitosa e libera”».

Anche la Corte Costituzionale ha osservato che se la capacità contributiva costituisce un presupposto di legittima imposizione, non sempre qualsiasi percezione di reddito comporta la soggezione all'imposizione. La Corte, però, da un lato, ha pronunciato il principio dell'intangibilità del minimo vitale, ma, dall'altro lato, non ha tralasciato di precisare che la valutazione della misura dei mezzi occorrenti per i bisogni elementari del singolo individuo debba essere affidata alla discrezionalità del legislatore.

In una pronuncia (sent. n. 97 del 1968) la Consulta ha affermato «Di tal che l'esenzione dell'imposta complementare- (si trattava dell'imposta personale e progressiva sul reddito delle persone fisiche abrogata nel 1973 e sostituita dall'IRPEF) - dei soggetti che godano di un reddito minimo appare pienamente legittima, collegata come essa è ad una razionale presunzione del difetto di una qualsiasi capacità contributiva»¹⁴⁴. Pertanto, la Corte concludeva affermando che l'esenzione del minimo vitale appare legittima e doverosa perché il legislatore, se può discrezionalmente stabilire, in base a «*complesse valutazioni economiche e sociali*», quale sia la misura minima al di sopra della quale sorge la capacità contributiva, non può prevedere un'imposizione anche nei casi in cui i soggetti percepiscano un reddito assai modesto da essere appena sufficiente a soddisfare i bisogni elementari e più indispensabili della vita. Nella motivazione della pronuncia *de qua* la Corte sottolineava il medesimo concetto anche in ordine alle detrazioni d'imposta - che, come è noto, concorrono alla determinazione del minimo vitale - la cui quantificazione «*scaturisce da una complessiva valutazione della situazione economica del paese, delle esigenze della pubblica spesa e dell'incidenza che sulle finanze statali può produrre la concessione di*

¹⁴³ **F. MOSCHETTI**, *Il principio di capacità contributiva*, op. cit., 228. In particolare il Moschetti evidenzia che la necessità di esentare il minimo vitale dall'imposizione fiscale si ricava non solo dall'art. 2 Cost. ma anche dall'art. 36 Cost. secondo cui il lavoratore ha diritto ad una retribuzione in ogni caso sufficiente a garantire a sé e alla sua famiglia un'esistenza libera e dignitosa.

¹⁴⁴ Corte Cost., sent. n. 97 del 1968. La Corte ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale relativa agli artt. 130, 138, 139 del t.u. sulle imposte dirette approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645, in base ai quali non erano soggetti all'imposta complementare i contribuenti il cui reddito complessivo, al lordo delle quote esenti previste dal successivo art. 138, non eccedeva la misura annua di L. 960.000. La Consulta ha ribadito in questa pronuncia come la capacità contributiva costituisca un presupposto di legittima imposizione « solo quando sussista una disponibilità di mezzi economici che consenta di farvi fronte». Pertanto la Corte concludeva affermando che l'esenzione del minimo vitale appare legittima e doverosa perché il legislatore, qualora non disponesse in tal senso, finirebbe con il prevedere un'imposizione anche nei casi in cui una capacità contributiva non esista.

maggiori detrazioni, vale a dire da una valutazione discrezionale affidata alla competenza e responsabilità del legislatore»¹⁴⁵.

Tali emblematiche, se pur risalenti, pronunce della Corte costituzionale risultano oggi ancora attuali anche se va evidenziato che stabilire, da un lato, il principio della tutela del c.d. minimo vitale e, dall'altro, ammettere il limite della Corte che non può sindacare la misura di determinazione dello stesso, risulta svilente essendo quest'ultima esclusiva prerogativa del legislatore. Nonostante secondo alcuni autori, la discrezionalità del legislatore nella fissazione del *quantum* trovi una limitazione in altri principi costituzionali, desumibili dallo stesso ordinamento costituzionale, a parere di chi scrive, il principio dell'intangibilità del minimo vitale e la sua indispensabile attuazione restano ancora oggi un problema irrisolto¹⁴⁶ soprattutto perché si adottano quasi sempre provvedimenti che sono simbolici e irreali rispetto alle esigenze effettive di vita degli individui.

Nel dibattito che si è sviluppato sull'intangibilità del minimo vitale e di conseguenza sul limite massimo dell'imposizione, pena la configurabilità di un vero e proprio esproprio, interessanti spunti di riflessione sono offerti da ordinamenti come quello spagnolo. Infatti, la Costituzione spagnola (art. 31, comma 1) ha un merito maggiore rispetto alla nostra Costituzione in quanto proibisce espressamente che l'imposizione fiscale possa confiscare il reddito, evidenziando come «*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*»¹⁴⁷.

In tema di minimo vitale si sono registrate in dottrina differenti opinioni in merito al rapporto che intercorrerebbe tra l'intangibilità del minimo vitale e il principio di progressività, in relazione, dunque, alle modalità di attuazione del minimo vitale¹⁴⁸. Secondo alcuni autori, la

¹⁴⁵ Corte Cost., sent. n. 97 del 1968.

¹⁴⁶ Tale scetticismo si è riscontrato anche in **L. ANTONINI**, *La tutela costituzionale del minimo esente*, op. cit., 861- 875.

¹⁴⁷ Articolo 31, comma 1: «Tutti contribuiranno a sostenere le spese pubbliche in conformità con le loro capacità economiche mediante un sistema tributario giusto, ispirato ai principi di eguaglianza e progressività che, in nessun caso, avrà finalità espropriativa».

¹⁴⁸ Sull'opinione secondo cui il minimo vitale non realizzi il principio di progressività: **I. MANZONI**, *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., 76, **F. GAFFURI**, *L'attitudine*, op. cit. 124. Il Gaffuri afferma che se non si può accogliere l'opinione secondo la quale l'esenzione costituirebbe una diretta ed esclusiva espressione del principio di progressività, tuttavia essa è uno strumento per realizzarla. Egli aggiunge che il minimo vitale si inquadra in quel indirizzo di solidarietà sociale al quale è improntata l'intera Carta costituzionale e che è esplicitato da numerose disposizioni della stessa, mostrando come l'esenzione del minimo vitale si afferma *in primis* come tutela dei valori fondamentali dell'uomo. In tal senso ancora **F. MOSCHETTI**, *Il principio di capacità contributiva*, op. cit. 241, il quale sembra ammettere che il minimo vitale non realizzi il

funzione del minimo vitale supera e trascende ogni questione di progressività -ben potendo sussistere anche in ordinamento improntato a criteri di proporzionalità-, che si imporrebbe alla stregua di altri principi costituzionali (come ad esempio il diritto dell'individuo all'assistenza sociale in caso di inabilità e di indigenza)¹⁴⁹. Svolgendo tale ragionamento, dunque, la tutela del minimo vitale si imporrebbe in base al principio di razionalità, che, come è noto, prescrivendo il principio di non contraddizione, impone un obbligo di coerenza logica all'interno del sistema legislativo, nel senso che il legislatore una volta effettuata una scelta, è tenuto a rispettarne le conseguenze logiche¹⁵⁰.

Un ulteriore ragionamento logico-giuridico sul quale poggia tale orientamento è dato dal fatto che la progressività della tassazione deve necessariamente riguardare la quota di ricchezza idonea ad essere decurtata dal tributo. È evidente che la quota di reddito che concretizza il minimo vitale non individua alcuna capacità contributiva e quindi non è rilevante né in un sistema improntato a progressività, né tanto meno in uno basato su criteri proporzionali.

Di avviso contrario il Maffezzoni, il quale, partendo dall'assunto secondo cui i principi di capacità contributiva e di progressività «sono l'uno il modo di essere dell'altro», ha concluso evidenziando che la tutela del minimo vitale sia un fine legittimo dei sistemi tributari, ma «non un fine da perseguire incondizionatamente», in quanto «la difesa del minimo vitale non è un fine autonomo che la Costituzione impone ai sistemi normativi delle pubbliche entrate», ma «un fine subordinato all'attuazione dei principi di capacità contributiva e di progressività ed in questo compreso»¹⁵¹.

È di tutta evidenza come il carattere vago e relativo del principio in esame, la circostanza che esso dipenda fortemente dall'assetto economico, sociale e politico del Paese, lo relegano ad una conclamata inattuazione nonostante la rilevante finalità di giustizia sociale assegnata *in primis* dai nostri Padri costituenti e, più in generale, dall'ordinamento giuridico.

principio di progressività tenuto conto della caratteristica tributaria cui si ispira il dovere tributario che comporta conseguenze sia qualitative (come scelta del presupposto di fatto) che quantitative (come modalità di quantificazione dell'ammontare). Ne consegue, infatti, che al crescere del reddito, aumentano meno proporzionalmente i consumi privati e, invece, aumenta più che proporzionalmente «l'attitudine ad essere titolari di un dovere di solidarietà». Dunque, secondo l'A., la redistribuzione fiscale, cui mira il dovere tributario, non è finalizzato solo ad assicurare il minimo vitale, ma «a diminuire le distanze nella distribuzione dei redditi e dei patrimoni».

¹⁴⁹ I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., 76.

¹⁵⁰ Per tutti G. ZAGREBELSKY, *La giustizia costituzionale*, op. cit., 1988, 149-153.

¹⁵¹ F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva*, op. cit., 298-305. In senso conforme F. BATTISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, op.cit., 352. Secondo l'A. è possibile cogliere un collegamento tra il riparto delle spese pubbliche, inerente alla capacità contributiva, e il richiamo alla progressività in quanto il significato dell'imposizione progressiva è proprio quello di minimizzare l'imposizione sui consociati meno abbienti.

In merito alla concreta attuazione del principio in esame nell'imposizione diretta del reddito, il metodo più semplice per assicurare il minimo vitale è quello di escludere dall'imponibile un certo ammontare dal reddito (ad esempio per l'anno 2010 è esonerato dalla presentazione della dichiarazione il contribuente che possiede redditi di lavoro dipendente inferiori o pari a euro 8.000, o redditi di pensione inferiori o pari a euro 7.500,00; inoltre è prevista l'esenzione, ad esempio, per rendite erogate dall'Inail esclusivamente per invalidità permanente o per morte, pensioni sociali, pensioni di guerra, indennità, comprese quelle di accompagnamento; residua la condizione generale di esonero per il contribuente, non obbligato alle scritture contabili, che possiede redditi per i quali è dovuta l'imposta non superiore a euro 10,33).

Quanto detto fa riflettere sulla circostanza che il principio della tutela del minimo vitale concerne situazioni di vera indigenza se solo si pensa che un contribuente con un reddito annuo di euro 8.000 ha a disposizione al giorno appena euro 21 circa. Tenere il minimo vitale così basso è ingiusto, tanto varrebbe non considerarlo affatto, mentre dovrebbe essere rapportato alle varie esigenze dell'uomo che necessariamente tra l'altro si modificano nel tempo. Nel far ciò bisognerà, in primo luogo, individuare le molteplici esigenze degli individui derivanti da più bisogni individuali e successivamente contemperarle con le richieste dell'Erario che deve fare i conti con la spesa pubblica.

La risposta a tale esigenza risiede probabilmente nell'attuale orientamento del legislatore fiscale il quale cerca di concretizzare l'intangibilità del minimo vitale ricorrendo a deduzioni quali i contributi previdenziali, gli assegni periodici corrisposti al coniuge, le spese mediche e di assistenza per i disabili, o detrazioni come oneri per carichi di famiglia, interessi relativi a mutui ipotecari contratti per abitazione principale e spese mediche. Nonostante tali manovre, l'intervento risulta ancora inadeguato.

Tale problematica era già nota al Mazzini¹⁵², il quale, nel 1860, osservava come la questione economica rappresentava un male che non permetteva agli individui di progredire e migliorare e, a tal riguardo, affermava «Molti, troppi fra voi, sono poveri. Pei tre quarti almeno degli uomini che appartengono alla classe operaia, agricola o industriale, la vita è una lotta d'ogni giorno per conquistarsi i mezzi indispensabili all'esistenza. [...] Ritraggono appena il necessario alla vita fisica. Insegnare ad essi il dovere di progredire, parlar loro di vita intellettuale e morale, di diritti politici, di educazione, è, nell'ordine sociale attuale, una vera ironia. Essi non hanno tempo né mezzi per progredire».

Consapevole che questa tristissima situazione andava cambiata, Mazzini sottolineava la circostanza, come abbiamo visto, non del tutto

¹⁵² G. MAZZINI, *Dei doveri dell'uomo*, op. cit., 110-111.

ovvia, che gli uomini hanno esigenze «non solamente fisiche, ma intellettuali e morali».

È verso la soddisfazione di tali bisogni che deve realizzarsi il lavoro del legislatore e dell'attività politico-amministrativa per garantire e sostenere sempre più lo sviluppo dell'individuo, il quale costituisce il bene comune sul quale ogni ordinamento giuridico si fonda e da cui deve trarre la propria legittimazione. Infatti, scriveva Rousseau nella sua opera più famosa, *Del Contratto sociale* (1850), «la volontà generale può sola indirizzare le forze dello stato, secondo il fine della sua istituzione, che è il bene comune»¹⁵³. Se l'opposizione degli interessi particolari rende necessaria l'istituzione della società, quest'ultima non può esistere se non vi è *concordanza di interessi*.

Il patto di unione a cui si riferiva Rousseau ha luogo tra eguali e l'eguaglianza si ha quando «nessun cittadino sia talmente ricco da poterne comprare un altro, e che niuno sia talmente povero da essere necessitato a venderci»¹⁵⁴. E se l'uomo di Rousseau nasce buono e onesto, ma la cultura lo ha fatto regredire, l'uomo medio, il borghese, a cui si riferiva Hobbes è caratterizzato da un istinto selvaggio. Poiché egli tende al suo utile privato e si scontra inevitabilmente con la eguale tendenza di tutti gli altri, occorre che tutti gli uomini scelgano un *unico uomo* a rappresentarli. Hobbes, scartando l'ipotesi che l'innata socialità dell'uomo possa portare gli uomini a cooperare in modo autonomo e amorevole tra di loro, ricorre anch'egli alla figura del *contratto sociale* mediante il quale gli individui che vogliono far parte di una società depongono nel *sovrano* i propri diritti. Attualizzando la posizione di Hobbes, lo Stato, come ciascun livello di governo intermedio, è depositario dei diritti degli individui facenti parte della società. Esso è garante di quel minimo vitale che deve essere assicurato a ciascun individuo per una vita libera e dignitosa al fine di favorire lo sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale.

¹⁵³ **J. J. ROUSSEAU**, *Del contratto sociale Ossia Principi del diritto politico*, Tipografia di G. Lobetti-Bodoni, 1850, 39.

¹⁵⁴ **J.J. ROUSSEAU**, *op. ult. cit.*, 88. A tal riguardo l'A. scriveva: «Volete che sia solido lo Stato: ravvicinate i grandi estremi per quanto sia possibile, non soffrite né opulenti né mendici. Questi due stati naturalmente inseparabili, sono egualmente funesti al bene comune; dall'uno escono i fautori della tirannide, dall'altro i tiranni. Il traffico della pubblica libertà si fa sempre tra essi; l'uno lo compra, l'altro la vende».

4. Il fondo perequativo, le risorse aggiuntive e gli interventi speciali in favore di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni ex art. 119 Cost.

La perequazione è assegnata ex art. 117, comma 2, lett. e) Cost. alla competenza legislativa esclusiva dello Stato ed è inoltre richiamata nell'art. 119, comma 3, Cost., il quale prevede l'istituzione con legge dello Stato del fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le quote del fondo perequativo insieme alle partecipazioni al gettito erariale e ai tributi propri costituiscono le risorse necessarie per consentire ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni il finanziamento integrale delle funzioni pubbliche loro attribuite.

Il fondo perequativo ha «natura necessaria»¹⁵⁵ in quanto il finanziamento mediante fondo perequativo è «doveroso», contrariamente alle risorse aggiuntive e agli interventi speciali di cui all'art. 119, comma 5 Cost. e «natura generale»¹⁵⁶ sia dal punto di vista oggettivo, in quanto può finanziare qualsiasi tipo di opera pubblica, sia dal punto di vista soggettivo, considerato che i finanziamenti derivanti dal fondo perequativo spettano a tutti «i territori con minore capacità fiscale per abitante». Pertanto nel vigente art. 119 Cost., contrariamente a quanto previsto dal precedente art. 119 Cost. manca il riferimento specifico alle «Isole e al Mezzogiorno»¹⁵⁷.

Il fondo perequativo ha lo scopo di colmare le differenze esistenti tra territori in modo tale da garantire ai cittadini residenti nei territori meno

¹⁵⁵ **G. DELLA CANANEA**, *Art. 119*, in *Comm.Cost.*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006, 2372.

¹⁵⁶ **G. DELLA CANANEA**, *Art. 119*, *op.ult. cit.*, 2372.

¹⁵⁷ L'art. 119, comma 3 Cost., prima della L. cost. 18.10.2001 n. 3, stabiliva: «Per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole, lo Stato assegna per legge a singole Regioni contributi speciali». Per una approfondita analisi sull'autonomia finanziaria ante riforma del titolo V della Costituzione, **L. PALADIN**, *Diritto regionale*, 7° ed. riveduta, Cedam, Padova, 2000, 253. L'A. evidenzia che, per consentire alle Regioni lo svolgimento di alcune operazioni eccezionali, riguardanti proprie competenze, ma che prevedono spese insostenibili per i loro bilanci, lo Stato assegna contributi speciali. L'A. evidenzia che tale forma straordinaria di finanziamento comportava però che lo Stato potesse subordinare l'assegnazione di tali contributi all'osservanza di determinati criteri ovvero al perseguimento di determinati fini per costringere le Regioni, nell'esercizio delle loro funzioni, a soddisfare le scelte politiche individuate dallo Stato e, inoltre, potesse decidere sull'*an* e sul *quantum* delle proprie assegnazioni privando le Regioni di qualsiasi autonomia di predisporre i propri programmi di sviluppo. **E. DE MITA**, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Giuffrè, Milano 2009, 33-34. L'A. sottolinea che la formulazione del vecchio art. 119 Cost. rappresentava la costituzionalizzazione della questione meridionale, la valorizzazione dell'assetto civile, economico e sociale del Mezzogiorno e delle Isole. L'A. afferma che la disposizione non è stata riformulata allo stesso modo perché non si è voluto più fare riferimento solo al Mezzogiorno e alle Isole come la parte sottosviluppata del Paese, ma affrontare in modo più compiuto «l'unità giuridica del Paese».

dotati uguali opportunità. I territori più ricchi, caratterizzati da una maggiore capacità fiscale per abitante, saranno in grado di far fronte alle funzioni loro attribuite in modo completamente autonomo, mentre i territori più poveri beneficeranno dell'assegnazione di una quota del fondo perequativo per assicurare così a tutti i cittadini ivi residenti gli stessi diritti e l'accesso ai servizi fondamentali.

La novità di rilievo evidenziata nel comma 3 dell'art. 119 Cost. è l'assenza di vincoli di destinazione del fondo perequativo contrariamente a quanto avveniva un tempo, non tanto lontano, in cui il Governo elargiva i trasferimenti in favore delle Regioni, ma con il vincolo di destinazione minando di conseguenza le ambizioni autonomistiche delle Regioni stesse¹⁵⁸.

Il legislatore costituzionale del 2001 ha previsto, accanto al fondo perequativo, la destinazione di risorse aggiuntive e l'effettuazione di interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni finalizzati a promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, la rimozione degli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni.

Dall'esame della sola disposizione costituzionale si può ben comprendere come sia il fondo perequativo sia le risorse aggiuntive che gli interventi speciali, ciascuno con le proprie peculiarità, attuino il principio solidaristico il quale insieme al principio di unità e indivisibilità della Repubblica *ex art. 5 Cost.*, impone ai pubblici poteri di tentare di rendere il più possibile omogeneo il tenore di vita dei cittadini su tutto il territorio nazionale in modo tale che anche le amministrazioni regionali e locali contribuiscano a garantire su tutto il territorio nazionale i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali¹⁵⁹.

Infatti, come chi ha di più deve contribuire di più così la collettività più ricca deve a quella più disagiata qualcosa di più tenendo conto delle condizioni individuali di vita, compresa l'aspettativa di beneficiare di servizi pubblici efficienti¹⁶⁰.

A parte le finalità, le risorse aggiuntive e gli interventi speciali *ex art. 119, comma 5, Cost.* condividono con il fondo perequativo i destinatari i quali non sono solo le Regioni, ma tutti gli enti locali che compongono la Repubblica, contrariamente a quanto stabilito dal previgente art. 119 Cost. il

¹⁵⁸ In tal senso **S.F. COSCIANI**, *Le basi della perequazione nel federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 63. L'A. afferma che l'assenza di vincolo risponde, da un lato, all'esigenza di garantire maggiore autonomia decisionale agli enti territoriali nelle loro materie di competenza e, dall'altro lato, di garantire la certezza delle risorse in modo tale da evitare la contrattazione annuale con lo Stato.

¹⁵⁹ **P. BONETTI**, *L'autonomia finanziaria regionale e locale come motore delle autonomie territoriali: un'introduzione dall'art. 114 all'art. 119 Cost.*, in *Le Regioni 2010*, 1166-1167.

¹⁶⁰ **A. AMBROSI**, *Solidarietà*, in *Federalismo 2008*, 221.

quale prevedeva l'assegnazione di contributi speciali con legge dallo Stato solo alle Regioni.

Quanto ai tratti distintivi, la dottrina non nutre alcun dubbio, in primo luogo, in merito alla distinzione tra risorse aggiuntive e interventi speciali, nel senso da escludere che la formulazione adottata nel vigente art. 119 Cost. sia una pura endiadi differenziandosi in tal modo con il testo previgente il quale si riferiva solo ai «contributi speciali». Dubbi, invece, sorgono in merito alla natura specifica delle risorse aggiuntive e degli interventi speciali considerato che se per i primi è pacifica la natura finanziaria, per i secondi si nutre ancora qualche dubbio. Infatti, secondo una parte della dottrina, le risorse aggiuntive riguardano le materie di competenza legislativa esclusiva e concorrente delle Regioni e sono erogate senza vincoli di destinazione, mentre gli interventi speciali possono riguardare tutte le materie e, nel caso, in cui si riferiscano ad ambiti di competenza regionale, possono subire l'imposizione di vincoli¹⁶¹. Un'altra parte della dottrina, pur non differenziandoli in modo puntuale, sottolinea che sia le risorse aggiuntive sia gli interventi speciali sono diretti a provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni regionali e locali alludendo al finanziamento straordinario sia di eventi o opere di carattere eccezionale e temporaneo (opere finalizzate ad ospitare eventi sportivi o culturali o politici di carattere internazionale) sia di funzioni normali, ma da esercitarsi in modo «non normale» (ad esempio in situazioni di calamità naturali o di altri eventi imprevisti e imprevedibili)¹⁶². La giurisprudenza costituzionale afferma, invece, che il ricorrere alle risorse aggiuntive e agli interventi speciali non richiede necessariamente l'esistenza di situazioni di emergenza o di dissesto, ma nel momento in cui tali fondi aggiuntivi debbano essere destinati agli enti locali, le Regioni devono svolgere i relativi compiti di programmazione e di riparto dei fondi all'interno del territorio¹⁶³.

Dall'esame dei commi 3 e 5 dell'art. 119 Cost. risulta evidente il collegamento con il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost. e di

¹⁶¹ **F. BASSANINI, G. MACIOTTA** (a cura di), *L'attuazione del federalismo fiscale: una proposta*, Il Mulino, Bologna, 2003, 46-47. Gli Autori evidenziano che la differenza tra i due strumenti consiste nella titolarità dell'iniziativa che viene co-finanziata dallo Stato. Infatti, nel caso delle risorse aggiuntive si tratta di iniziative direttamente promosse dalle amministrazioni regionali e dagli Enti locali, che a seconda degli interessi che toccano possono essere co-finanziate dallo Stato, mentre per ciò che concerne gli interventi speciali, l'iniziativa appartiene allo Stato. Sul punto si veda anche **R. BIFULCO**, *Sulla legge 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in *www.astrid-online.it*, 2009, 10-11. L'A. si domanda se le risorse aggiuntive possano essere utilizzate per finanziare i livelli essenziali delle prestazioni di cui all'art. 117, comma 2 lett. m) Cost. e conclude che la questione possa essere superata tenendo conto che i LEP sono finanziati integralmente in via ordinaria, senza bisogno di ricorrere a interventi straordinari o aggiuntivi.

¹⁶² **P. BONETTI**, *L'autonomia finanziaria*, *op. cit.*, 1185-1186.

¹⁶³ Corte Cost., sentt. nn. 16 del 2004, 49 del 2004, 451 del 2006.

solidarietà *ex art. 2 Cost.* i quali garantiscono i diritti inviolabili dell'uomo mediante l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

La legge delega n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale prevede una pluralità di fondi di cui uno destinato alle Regioni, uno a Province e Città Metropolitane e un altro ai Comuni.

Il sistema perequativo istituito nei confronti delle Regioni, indicato dalla legge delega, è di tipo essenzialmente verticale in quanto basato sui trasferimenti da un fondo statale poi redistribuito soltanto nei confronti delle Regioni con minore capacità fiscale, misurata quest'ultima sul gettito per abitante del tributo regionale consistente nell'aliquota media di equilibrio dell'addizionale regionale all'IRPEF¹⁶⁴.

Per ciò che concerne la perequazione in favore degli altri enti locali, il D. lgs. n. 23 del 2011 (in materia di federalismo municipale) prevede all'art. 13 l'istituzione del fondo perequativo da destinare al finanziamento delle spese di Comuni e delle Province con l'indicazione separata degli stanziamenti spettanti ai primi e quelli relativi alle seconde. Le modalità di alimentazione e riparto del fondo saranno stabilite in relazione ai compiti svolti sulla base, da un lato, di un indicatore del fabbisogno finanziario calcolato come la differenza tra il valore standardizzato della spesa corrente al netto degli interessi e il valore standardizzato del gettito dei tributi ed entrate proprie di applicazione generale e, dall'altro lato, di indicatori di fabbisogni di infrastrutture, determinati sulla base della programmazione di settore, in conformità a quanto previsto dall'art. 13 della legge delega n. 42 del 2009. Il fondo perequativo a favore dei Comuni è alimentato da quote del gettito dei tributi di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, del D. Lgs. 23 del 2011 (imposta di registro, di bollo, ipotecaria, catastale, imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta di registro ed imposta di bollo sui contratti di locazione relativi ad immobili, tributi speciali catastali, tasse ipotecarie) e dalla compartecipazione prevista dall'articolo 7, comma 2 (compartecipazioni al gettito di tributi aventi ad oggetto trasferimenti immobiliari nella misura del 30 per cento).

Il fondo perequativo destinato ai Comuni è articolato in due componenti, la prima delle quali riguarda le funzioni fondamentali dei Comuni, la seconda le funzioni non fondamentali. Inoltre le quote del fondo perequativo sono divise in corrispondenza della determinazione dei *fabbisogni standard* relativi alle funzioni fondamentali e «riviste in funzione della loro dinamica»¹⁶⁵.

Riguardo ai contributi speciali, la legge delega, ai sensi dell'art. 16, definisce le modalità in base alle quali gli interventi, finalizzati agli obiettivi di cui al quinto comma dell'articolo 119 Cost., debbano essere finanziati

¹⁶⁴ Art. 9, comma 1, lett. g) punti 1) e 2) della legge delega n. 42 del 2009.

¹⁶⁵ Art. 13 del d. lgs. 23 del 2011.

con contributi speciali del bilancio dello Stato o con i finanziamenti dell'Unione europea o con cofinanziamenti nazionali, secondo il metodo della programmazione pluriennale con il vincolo che i finanziamenti dell'Unione europea non possono essere sostitutivi dei contributi speciali dello Stato. Nell'erogazione di tali contributi speciali si dovranno considerare le specifiche realtà territoriali, con particolare riguardo alla situazione socio-economica, il *deficit* infrastrutturale, i diritti della persona, la collocazione geografica degli enti, la loro prossimità al confine con altri Stati o con Regioni a statuto speciale, i territori montani e le isole minori, l'esigenza di tutela del patrimonio storico e artistico al fine di promuovere lo sviluppo economico e sociale dei territori più disagiati, la coesione fra le aree sottoutilizzate del Paese, la solidarietà sociale, la rimozione degli squilibri economici e sociali. Infine la legge delega stabilisce che gli obiettivi e i criteri di utilizzazione delle risorse stanziare dallo Stato, in conformità al comma 5 dell'art. 119 Cost., debbano essere oggetto di intesa in sede di Conferenza unificata e disciplinati dai provvedimenti annuali determinati dalla manovra finanziaria.

4.1 Cenni all'esperienza svizzera e tedesca

Nell'esperienza svizzera, la perequazione finanziaria delle disparità cantonali insieme alla ripartizione dei compiti tra Confederazione e Cantoni rappresenta l'asse portante su cui poggia la riforma per rafforzare e sviluppare il federalismo.

Sul sito internet del Dipartimento federale delle finanze si comprende lo scopo della riforma in materia di perequazione finanziaria e della ripartizione dei compiti tra Confederazione e Cantoni (NPC) diretto ad attuare la perequazione delle disparità cantonali e l'incremento dell'efficienza¹⁶⁶.

La riforma svizzera prevede diverse forme di perequazione finanziaria: la perequazione delle risorse, la perequazione o compensazione degli oneri e, infine, la perequazione dei costi detti «casi di rigore». La perequazione delle risorse mira a dotare i Cantoni, finanziariamente più deboli, di sufficienti mezzi finanziari. Tale perequazione è finanziata dalla

¹⁶⁶ Sul sito internet del Dipartimento federale elvetico (<http://www.efd.admin.ch/themen/00796/00918/index.html?lang=it>), si evince: «La NPC è uno dei più importanti e vasti progetti di riforma della Confederazione degli ultimi anni.

Essa pone le basi del rinnovo del nostro sistema politico ormai divenuto inefficiente. I due scopi principali della NPC sono. Il progetto di riforma è inoltre volto a modernizzare il federalismo. La NPC è un progetto ampio e complesso. Per questo motivo le modifiche sono state elaborate in fasi successive. Durante la prima fase sono state create le basi costituzionali e la nuova legge sulla perequazione finanziaria e degli oneri. In seguito, per attuare i cambiamenti costituzionali è stata modificata tutta una serie di leggi speciali. Infine, si è trattato di mettere a disposizione i mezzi finanziari».

Confederazione e dai Cantoni più ricchi attuando due tipi di perequazione, una di tipo verticale a l'altra di tipo orizzontale. Come il fondo perequativo che si vuole attuare nel nostro ordinamento, la perequazione delle risorse tende a ridurre le differenze tra Cantoni, ma si pone un obiettivo molto ambizioso quale quello di portare tutti i Cantoni a beneficiare di mezzi liberamente disponibili per un importo pari almeno all'85% della media svizzera.

La compensazione degli oneri è finalizzata a indennizzare i Cantoni *aggravati* dalla situazione geografica-topografica e quelli caratterizzati da una struttura demografica e sociale. Per i Cantoni caratterizzati dall'aggravio geo-topografico (PAG), la perequazione finanziaria tende a compensare gli oneri speciali ed eccessivi delle zone di montagna e delle Regioni periferiche («altitudine», «declività del terreno», «particolare struttura degli insediamenti»). Con riferimento ai Cantoni con aggravio socio-demografico, la perequazione finanziaria tende a compensare gli oneri eccessivi dei Cantoni «corrispondenti a centri urbani, importanti promotori di prestazioni, a causa di una maggiore percentuale di persone povere, di persone in formazione»¹⁶⁷. La compensazione dei «casi di rigore» garantisce che con l'entrata definitiva in vigore della NPC, nessun Cantone, compresi soprattutto quelli finanziariamente più deboli, sia svantaggiato rispetto a quanto avveniva prima che entrasse in vigore la NPC. Per tale motivo, essa ha natura transitoria ed è limitata ad un periodo massimo di 28 anni e, a partire dal nono anno dall'entrata in vigore della NPC, è ridotta annualmente nella misura del 5 per cento.

Dall'altro lato, in seguito alla riforma avviata nel 2006, anche l'esperienza tedesca evidenzia l'importanza della perequazione nell'ottica dell'equiparazione finanziaria. Infatti, anche l'ordinamento federale tedesco, dilaniato dalla pressione degli oneri causati dalla riunificazione e dai trasferimenti necessari verso i *Länder* dell'Est del Paese, la debolezza finanziaria di questi ultimi, la crisi finanziaria che ha coinvolto l'intera Federazione, la violazione da parte di quest'ultima del Patto di stabilità europeo, ha individuato nell'attuazione della perequazione la seconda tappa della riforma che, se ben attuata può dar linfa alla prima tappa della riforma avviata nel 2006¹⁶⁸. La novella dell'ordinamento federale tedesco è diretta ad attuare, in via generale, una maggiore responsabilizzazione dei diversi livelli di governo mediante una più netta e chiara ripartizione delle competenze, al fine di evitare eccessivi livellamenti delle capacità finanziarie dei *Länder*. In tale ottica il legislatore tedesco ha, infatti, abrogato per ciascun *Länd* il diritto di allineamento al 95% della capacità

¹⁶⁷ P. MAHON, *Il quadro generale della nuova impostazione della perequazione finanziaria e della ripartizione dei compiti tra Confederazione e Cantoni (NPC) come riforma del federalismo svizzero*, in *Dir. pubb. comp. eur.*, 2008, 334.

¹⁶⁸ D. SCHEFOLD, *Federalismo, regionalismo e la riforma del federalismo tedesco*, in *Dir. pubb. comp. eur.*, 2007, 96.

finanziaria media¹⁶⁹. Anche per ciò che concerne l'assegnazione delle risorse, si è inteso realizzare un sistema di incentivi finalizzato a premiare i *Länder* più virtuosi, obbligandoli a versare solo una parte dell'eccedenza della propria capacità finanziaria rispetto a quello della perequazione agli Stati meno abbienti. In tal modo si intende incentivare, da un lato, comportamenti più responsabili negli Stati con difficoltà economiche, e dall'altro lato, garantir loro aiuti proporzionali alle spese che devono affrontare¹⁷⁰.

Dalle esperienze svizzera e tedesca emerge con chiarezza la rilevanza cruciale che riveste l'attuazione equa e concreta del fondo perequativo il quale, insieme alla dotazione delle risorse finanziarie, è in grado di attribuire una significativa autonomia alle Regioni italiane. È ineccepibile che il federalismo fiscale, se non iniquo e ben gestito, non può che esser virtuoso. Infatti, se solo si pensa alla maggiore trasparenza e responsabilizzazione degli amministratori dei diversi livelli di governo a cui tende l'attuazione del federalismo fiscale in Italia non si può opinare diversamente¹⁷¹. Inoltre, anche la circostanza che esso attui una

¹⁶⁹ **G. MANGIONE**, *La perequazione finanziaria tra Länder: Spunti per una riflessione*, in M.P. Viviani, E. Bulzi, L. Panzeri (a cura di) *L'Europa tra federalismo e regionalismo. Atti del Convegno tenutosi alla Facoltà di Giurisprudenza dell'Università dell'Insubria il 22/23 novembre 2002*, Giuffrè, Milano, 2003, 478-481. L'A. evidenzia che prima della riforma del 2006, i Länder la cui capacità fiscale si trovava al di sotto della soglia di perequazione, avevano diritto a beneficiare di contributi compensativi, a carico dei Länder finanziariamente più solidi, in misura tale da raggiungere almeno il 95% della capacità tributaria media. L'A. evidenzia le difficoltà che la Germania aveva incontrato al fine di attuare la perequazione finanziaria alla luce delle differenze economiche in cui versava la parte est del Paese rispetto a quella ovest. Si trattava di un obiettivo assai arduo considerato che la perequazione finanziaria, finalizzata, secondo le previsioni dei politici, verso l'integrazione nazionale e la stabilità politica nonché verso l'allineamento della produttività economica e del tasso di occupazione tra i diversi Länder, si riduceva in un «enorme trasferimento annuale di risorse dall'Ovest verso l'Est».

¹⁷⁰ Sul punto diffusamente **V. LOSCO**, *La riforma dei compiti comuni e degli strumenti di finanza mista*, in *Dir. pubb. comp. eur.*, 2007, 147-148.

¹⁷¹ **G. BOGNETTI**, *Federalismo*, in *Dig. delle disc. Pubb.*, vol. VI, UTET, Torino, 1991, 287. L'A. evidenzia i vantaggi verso cui tende la presenza di un livello di governo intermedio tra governo centrale della comunità e i piccoli governi locali. Egli, infatti, afferma che il livello di governo intermedio mira a potenziare, *in primis*, l'elemento democratico che è alla base del sistema politico-giuridico in quanto rimette la decisione di una pluralità di questioni ad autorità più vicine alle collettività che sono immediatamente coinvolte. In secondo luogo, il livello di governo intermedio «tende a spezzare la compattezza della classe politica che globalmente si occupa degli affari pubblici del paese». In tal modo si diffonde la percezione che non vi sia un'unica classe politica fondando l'idea che ciascuna classe politica sia limitata e condizionata. Inoltre spezzare le decisioni politiche con riferimento ai diversi livelli di governo tende ad appagare maggiormente i desideri delle diverse collettività coinvolte su cui le decisioni verranno a cadere. Infine, dovrebbe essere maggiormente garantita una migliore efficienza degli stessi servizi pubblici in quanto il voto degli amministratori sarà molto più oculato in quanto geograficamente più delimitato. L'A. afferma che quasi tutte gli ordinamenti federali si prefiggono tali scopi e li

competizione tra enti generando così più benefici che svantaggi depone in tal senso.

Forse si possono nutrire dei dubbi con riferimento all'esperienza italiana, ma ci sono ancora troppi pochi strumenti per poterlo affermare *expressis verbis*.

Infatti, il federalismo fiscale che emerge dalla Legge delega n. 42 del 2009 non può essere ancora oggetto di comparazioni proficue con altre esperienze straniere, *in primis*, perché mancano ancora altri provvedimenti normativi; in secondo luogo, la ristrettezza del tempo trascorso dall'entrata in vigore dei suoi primi decreti legislativi di attuazione e la non attuazione pratica di ancora molte disposizioni fondamentali (si pensi, ad esempio, alla determinazione dei costi *standard*, che nonostante l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 216 del 2010, è affidata alla SOSE) contribuiscono a rendere il *federalismo fiscale all'italiana* ancora coperto da zone d'ombra.

Un punto, però, preme sottolineare la concreta attuazione del fondo perequativo, accanto alla differenziazione tra spese LEP e non LEP, rappresenta il cuore della riforma in chiave federalistica diretta a restituire una significativa autonomia alle Regioni italiane, secondo la riforma del Titolo V Cost., non tralasciando le esigenze di solidarietà ed eguaglianza che ora devono far propendere per soluzioni centralistiche ora per quelle più autonomistiche.

Infatti, come è noto, la presenza di una seconda Camera rappresentativa degli enti substatuali, in modo tale da garantir loro la partecipazione alla formazione delle leggi e alla funzione parlamentare e maggiormente la partecipazione della stessa Camera al procedimento di revisione costituzionale, «tradizionale cartina di tornasole di ogni autentico decentramento di tipo federale»¹⁷², sono assenti nel modello italiano allontanando quest'ultimo inequivocabilmente dalla qualificazione di stato federale.

Però, dall'altro lato, come efficacemente sostenuto da una parte della dottrina, il grado di autonomia che emerge dagli artt. 117, 118, 119 Cost. non è certo inferiore, almeno dal punto di vista teorico, ai modelli tipicamente federali come la Germania, la Svizzera e la Spagna.¹⁷³

Se si pensa, infatti, alla potestà legislativa in una materia cruciale come quella tributaria – cruciale nel senso che la mancanza di dotazione delle risorse finanziarie e l'autonomia di entrata e di spesa fanno crollare tutte le altre forme di autonomia che si vogliono sostenere - non si può certo

conseguono in concreto anche se il successo dipende da altri fattori come la maggiore o minore rappresentatività dei partiti politici o l'interna diversificazione della classe politica.s

¹⁷² M.P. VIVIANI SCHLEIN, *Esperienze autonomistiche a confronto*, in M.P. Viviani, E. Bulzi, L. Panzeri (a cura di) *L'Europa tra federalismo e regionalismo. Atti del Convegno tenutosi alla Facoltà di Giurisprudenza dell'Università dell'Insubria il 22/23 novembre 2002*, Giuffrè, Milano, 2003, 340.

¹⁷³ In tal senso M.P. VIVIANI SCHLEIN, *ult. op. cit.*, 340-343.

negare che, come emerge, dal dato costituzionale le Regioni non siano fornite di una potestà legislativa tributaria sufficientemente estesa. Nella realtà, come si avrà modo di approfondire, la potestà legislativa regionale risulta sottoposta, invece, a forti limitazioni che contribuiscono a congelare la potestà legislativa tributaria e, più in generale, l'autonomia delle Regioni e degli enti locali.

Infatti, le circostanze in base alle quali la potestà legislativa regionale residuale debba essere esercitata nel rispetto dei *principi contenuti nella legge di coordinamento*, che non è stata ancora legiferata, la potestà legislativa regionale concorrente debba essere esercitata nel rispetto del vincolo derivante dai *principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, la non applicazione dello schema tipico della legislazione concorrente, l'irrilevanza per esiguità di gettito o la quasi inesistenza dei *tributi propri* di tipo corrispettivo e di scopo, che radicano la potestà legislativa residuale delle Regioni, non fanno che rinviare irrimediabilmente *sine die* l'autonomia legislativa tributaria degli enti territoriali¹⁷⁴.

5. La capacità fiscale per abitante e la capacità contributiva: accezioni di una stessa capacità

Le finalità che si intendono raggiungere con l'istituzione del fondo perequativo sono chiare, invece, di difficile applicazione risultano i principi e i criteri direttivi indicati dalla legge delega n. 42 del 2009. L'art. 9, comma 1, lett. g) nn. 1 e 2 della citata legge stabilisce che i decreti legislativi di attuazione, in ossequio a quanto stabilito dagli artt. 117, comma 2, lett. e), e 119, comma 3 Cost., debbano istituire un fondo perequativo a favore delle Regioni con minore capacità fiscale per abitante.

La legge delega fornisce una definizione un po' complicata di capacità fiscale nell'art. 9, comma 1, lett. g) nn. 1 e 2 evidenziando come le Regioni con maggiore capacità fiscale sono «quelle nelle quali il gettito per abitante del tributo regionale di cui all'articolo 8, comma 1, lettera h), -(si tratta dell'aliquota media di equilibrio dell'addizionale regionale all'Imposta sul reddito delle persone fisiche)- supera il gettito medio nazionale per abitante». Invece, per Regioni con minore capacità fiscale si intendono quelle nelle quali «il gettito per abitante del tributo regionale di cui all'articolo 8, comma 1, lettera h), è inferiore al gettito medio nazionale per abitante»¹⁷⁵.

¹⁷⁴ Vedi infra cap.V, parr. 3 e 4.

¹⁷⁵ Sull'ambiguità della nozione di capacità fiscale, T. MARTINES, A. RUGGERI, C. SALAZAR, *Lineamenti di diritto regionale*, op.cit. Per gli autori, la capacità fiscale *standard* rappresenta la capacità di autofinanziamento dei singoli enti calcolata non sulla base delle entrate effettive, ma di quelle che si potrebbero teoricamente ottenere se ciascun tributo

In base a tale distinzione le prime non ricevono risorse dal fondo, mentre le seconde partecipano alla ripartizione del fondo perequativo, «alimentato da una quota del gettito prodotto nelle altre Regioni, in relazione all'obiettivo di ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante per il medesimo tributo rispetto al gettito medio nazionale per abitante» (art. 9, lett. g) n. 2). È altresì previsto che la misura dei trasferimenti perequativi sia adeguata costantemente alle variazioni di capacità fiscale pro-capite che intervengono a seguito della «evoluzione del quadro economico-territoriale» (art. 9, comma 1 lett. c), n. 1) della legge delega).

Il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, comma 2, lett. m) Cost. sono coperti dal fabbisogno *standard* in relazione ai quali lo Stato assicura il conseguimento degli obiettivi costituzionali di perequazione e di solidarietà per le Regioni i cui livelli di reddito pro-capite siano inferiori alla media nazionale.

Per ciò che concerne il finanziamento delle funzioni non essenziali il parametro della capacità fiscale per abitante è integrato da una serie di fattori di natura socio-economica quali il reddito medio pro-capite degli abitanti della Regione, la «dimensione» della finanza delle Regioni a statuto speciale o Province autonome rispetto alla finanza pubblica complessiva, gli oneri e le funzioni effettivamente sostenuti per lo svolgimento delle funzioni in raffronto a quelli sostenuti dallo Stato e dalle altre Regioni per le medesime funzioni, gli svantaggi strutturali permanenti in cui alcune versano, quali ad esempio i costi dell'insularità e dei livelli di reddito pro-capite che caratterizzano i rispettivi territori o parte di essi, rispetto a quelli corrispondentemente sostenuti per le medesime funzioni dallo Stato¹⁷⁶.

proprio venisse applicato con un'aliquota *standard*, fissata dalla legge statale in funzione di vari fattori tra i quali il fabbisogno *standard* di spesa. **P. BONETTI**, *L'autonomia finanziaria regionale*, op. cit., 1180-1181. Per l'A. la nozione di capacità fiscale come sopra evidenziata necessita di essere precisata dalla legge statale sul fondo perequativo anche per prevenire e contenere comportamenti opportunistici di Regioni ed enti locali che mirando a fruire dei trasferimenti del fondo perequativo non svolgano un'efficace autonomia impositiva tributaria non contenendo né l'evasione né l'elusione fiscale. Per tali motivi, secondo l'A, la perequazione si fonda sulla minore capacità fiscale per abitante e non sul minor gettito per abitante facendo presupporre che le Regioni e gli enti locali possano accedere al fondo perequativo solo dopo aver esercitato la loro autonomia impositiva tributaria e la compartecipazione al gettito dei tributi erariali riferibile al proprio territorio e che a causa della minore capacità fiscale, il complesso di quei gettiti sia comunque insufficiente a coprire i costi necessari allo svolgimento delle funzioni pubbliche attribuite alle Regioni e agli enti locali *ex* 119, comma 4 Cost.

¹⁷⁶ Art. 27, comma 2 della legge delega n. 42 del 2009.

Quale sia, dunque, il significato dell'espressione capacità fiscale, nonostante i principi e i criteri direttivi dettati dalla legge delega, non sembra ancora facilmente comprensibile¹⁷⁷.

Dai pochi dati in nostro possesso si possono trarre alcune considerazioni in merito. Il termine «capacità» evoca l'idea dell'idoneità e della potenzialità, come quella che è alla base della capacità contributiva, invece il «territorio» rappresenta il criterio di riferimento che non è l'individuo, come per la capacità contributiva, ma la comunità territoriale.

La questione posta in tali termini troverebbe conferma nella stessa giurisprudenza costituzionale la quale in una decisione del 1999 (sent. n. 138 del 1999) evidenziava, se pur in modo incidentale, la nozione di capacità fiscale affermando che la capacità fiscale è correlata alla collettività territoriale di riferimento intendendosi per essa il complesso dei rapporti tributari che hanno in tale territorio il loro radicamento «vuoi in ragione della residenza fiscale del soggetto produttore del reddito colpito (come nelle imposte sui redditi) vuoi in ragione della collocazione nell'ambito territoriale regionale del fatto cui si collega il sorgere dell'obbligazione tributaria».

La capacità contributiva ha assunto nell'elaborazione dottrinale due diversi significati. Secondo un primo approccio dottrinale la capacità contributiva consiste nell'attitudine a pagare il tributo tale da consentire con sicurezza l'estinzione delle obbligazioni pecuniarie tramite le quali il tributo viene attuato e, dunque, la cosiddetta potenzialità economica. Secondo un'altra parte della dottrina la potenzialità economica può essere misurata a prescindere da valutazioni economiche, anche in base a beni, valori o situazioni, a contenuto non patrimoniale, ma potenzialmente suscettibili di valutazione economica nel senso di attitudine alla contribuzione¹⁷⁸.

¹⁷⁷ In tal senso **R. BIFULCO**, *Sulla legge 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in *www.astrid-online.it*, 2009, 10. L'A. critica l'assoluta mancanza di criteri che diano specificazione al concetto di «minore capacità fiscale».

¹⁷⁸ Sul punto **A. FEDELE**, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di) *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2006, 11-15 L'A. evidenzia ipotesi legislative in cui, pur sussistendo un diritto soggettivo a contenuto patrimoniale, non è garantita che la relativa fattispecie imponibile corrisponda ad un saldo patrimoniale attivo visto che possono sussistere altre componenti negative del patrimonio del soggetto passivo estranee al presupposto del tributo.

Sulla nozione di capacità contributiva alla luce dell'evoluzione giurisprudenziale, **G. MARONGIU**, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza costituzionale della Corte costituzionale*, in *Dir e Prat. Trib.*, vol. LVI, parte prima, Cedam, Padova, 1985, 12. L'A. afferma che la Corte costituzionale, sulla base della dottrina dominante, ha convenuto che «il principio della capacità contributiva, sul piano garantistico costituzionale, deve essere inteso come espressione dell'esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza (sent. n. 120 del 1972), di modo che «è incostituzionale il prelievo di tributi che non si ricolleghino a manifestazioni di ricchezza del contribuente».

Seguendo il secondo indirizzo interpretativo si possono cogliere le similitudini tra capacità fiscale per abitante e quella contributiva.

In base a tale ultimo approccio argomentativo si può affermare che la capacità fiscale e la capacità contributiva sono accezioni particolari di un medesimo concetto di capacità in generale, riferibili la prima alla comunità territoriale e la seconda al singolo consociato. Di conseguenza entrambe le capacità si devono fondare sugli stessi principi costituzionali di eguaglianza e di solidarietà e, pertanto, l'attuazione dell'art. 119 Cost. deve armonizzarsi con il principio di solidarietà, di cui rappresenta una ulteriore estrinsecazione, dovendo dar luogo evidentemente ad un federalismo fiscale ma nel contempo solidale.

Come la capacità contributiva rappresenta l'idoneità del singolo a contribuire ai carichi pubblici, così la capacità fiscale per abitante è intesa come la potenzialità di un territorio a creare un determinato gettito. Come la capacità contributiva è l'unità di misura mediante la quale si apprestano allo Stato le masse di beni per far fronte alle spese che si elargiscono in favore dei cittadini, così la capacità fiscale ha lo scopo di assicurare a tutti i cittadini una collaborazione tra territori per garantire il godimento dei diritti riconosciuti dalla nostra Costituzione.

Come la capacità contributiva rappresenta parametro, ma anche limite all'imposizione tributaria, così la capacità fiscale per abitante, sulla quale si misura la perequazione, ha il compito di riequilibrare le risorse che un determinato territorio non riesce a produrre (art. 8, comma 1, lett. *h*) della legge delega n. 42 del 2009).

La solidarietà e l'eguaglianza sono, dunque, principi su cui si fonda la capacità contributiva e riempiono di significato il sistema di perequazione finanziaria diretto a promuovere la solidale cooperazione nella differenziazione.

CAPITOLO III

IL PRINCIPIO DI PROGRESSIVITÀ

1. Il modello economico: la teoria dell'utilità marginale decrescente

L'«imposta» è lo strumento di ripartizione dei costi degli enti pubblici; essa è precisamente: «quella quota parte della ricchezza privata (patrimonio o entrata annuale dei singoli cittadini) che lo Stato preleva coattivamente per far fronte alle spese necessarie per il mantenimento dei pubblici servizi indivisibili e per la soddisfazione di altri pubblici bisogni»¹⁷⁹.

Nella determinazione della misura dell'imposta, al contrario della «tassa», si prescinde dal principio della controprestazione e si ricorre al principio della capacità contributiva. Tale principio sta a significare che l'imposta non è corrisposta all'Erario in relazione ai benefici che il singolo riceve dall'azione degli enti pubblici, ma con riferimento alla sua capacità di contribuire ai carichi pubblici.

Storicamente sono stati applicati sistemi di imposta inversamente proporzionali alla ricchezza, altri di distribuzione proporzionale del carico tributario¹⁸⁰, altri di ripartizione progressiva.

Prima della Rivoluzione francese, vigeva un sistema inversamente progressivo che esentava le classi dominanti dal carico tributario riversandolo sulle masse dei contadini e sulla media borghesia. Con la Rivoluzione francese il Terzo Stato, non più disposto a tollerare i privilegi personali riconosciuti a favore del clero e dei nobili, individuava nel regime proporzionale l'assetto tributario più equo e giusto¹⁸¹. Tale scelta era il risultato naturale del pensiero politico ed economico prevalente in quel periodo storico.

Come evidenziava De Viti De Marco, «l'imposta proporzionale colpisce obiettivamente la ricchezza, cioè colpisce la “cosa” prescindendo dalla persona del proprietario. Per questo carattere di realtà, il sistema proporzionale fu attuato dagli uomini della Rivoluzione, la cui preoccupazione maggiore era quella di abolire i privilegi *personali* della

¹⁷⁹ M. PUGLIESE, *Imposte*, in M. D'Amelio (a cura di) *Nuovo Digesto italiano*, vol. VI, UTET, Torino, 1938, 806-812.

¹⁸⁰ Tale criterio di ripartizione dei carichi pubblici, secondo il quale ciascuno deve contribuire in proporzione dei propri averi, ha dominato per tutto l'Ottocento ed è stato adottato anche dallo Statuto albertino. Vedi *infra* cap. I.

¹⁸¹ Vedi *infra* cap. 1.

vecchia nobiltà e di garantirsi contro il pericolo del loro ritorno. Essi concepirono l'eguaglianza di tutti i cittadini di fronte alla legge civile e tributaria, in senso rigidamente *obiettivo*¹⁸². Questa era la ragione politica della scelta dell'imposta proporzionale, mentre quella economica risiedeva nella circostanza per cui l'imposta proporzionale meglio si armonizzava con l'indirizzo di politica economica di quei tempi fondato sulla massima produzione della ricchezza e sull'indistinta accumulazione di capitale. Concludeva il De Viti De Marco in merito alle ragioni economiche dell'adozione dell'imposta proporzionale «(...) i problemi della *produzione* prevalevano su quelli della *ripartizione* e sboccavano naturalmente nel regime tributario proporzionale»¹⁸³.

Successivamente, si fece strada l'idea secondo la quale la capacità contributiva doveva crescere più che proporzionalmente all'aumentare del reddito. Su tale idea economica si basa l'imposta progressiva. Il sistema tributario italiano ha accolto il suddetto principio stabilendolo nell'art. 53, comma 2, Cost. che «il sistema tributario è informato a criteri di progressività».

Il principio di progressività tende ad attuare il criterio dell'equità cosiddetta verticale in base alla quale i contribuenti con maggiore capacità contributiva devono contribuire maggiormente al finanziamento della spesa pubblica. Tale criterio va letto insieme ad altri due criteri definiti dagli studiosi di scienza delle finanze come i criteri dell'equità orizzontale e dell'efficienza.

L'equità orizzontale comporta che il fisco debba trattare allo stesso modo i contribuenti che hanno uguale capacità contributiva, mentre l'efficienza consiste nel far sì che il sistema tributario interferisca il meno possibile con l'efficiente allocazione delle risorse, in quanto, come è noto, le imposte influenzano negativamente le scelte dei consumatori e delle imprese¹⁸⁴.

La scienza economica, a cui spetta il compito di creare il sistema tributario che assicuri in modo efficiente la giusta ripartizione degli oneri pubblici, ha ritenuto che tale risultato possa essere agevolmente perseguito attraverso un'imposta progressiva piuttosto che con una proporzionale. Pertanto, si può desumere che un sistema tributario basato sul principio di progressività sia quello più rispondente ad attuare il principio di eguaglianza in uno Stato sociale, quale dovrebbe essere quello italiano.

¹⁸² A. DE VITI DE MARCO, *I principi dell'economia finanziaria*, Ed. Sampolesi, Roma, 1928, 176.

¹⁸³ A. DE VITI DE MARCO, *I principii*, *op. ult. cit.*, 178.

¹⁸⁴ Libro Bianco sull'Imposta sui redditi delle persone fisiche, 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze. L'equità verticale, l'equità orizzontale e l'efficienza sono i tre criteri fondamentali sui quali va pensata una riforma fiscale che migliori, dunque, l'imposta personale e i trasferimenti al fine di consentire non solo una riduzione dell'imposta netta gravante su ogni singolo contribuente, ma anche di sostenere i redditi degli individui più bisognosi.

Il principio di progressività va inquadrato in un'ottica solidaristica e di eguaglianza sostanziale, in quanto tra un ricco e un povero bisogna prelevare molto di più dal primo che dal secondo poiché un euro tolto al ricco rappresenta una perdita esigua mentre chiedere un euro ad un povero costituisce una perdita rilevante¹⁸⁵. Solo limitando il prelievo tributario nei confronti del più bisognoso e aumentandolo nei confronti del più ricco si può attuare il carattere politico dell'imposta progressiva.¹⁸⁶

In tale ottica, è chiaro come il principio di progressività rappresenti un mezzo attraverso il quale rimuovere gli ostacoli economici, sociali e politici che di fatto limitano la vita personale di ciascun individuo, in ossequio a quanto enunciato nel comma 2 dell'art. 3 Cost¹⁸⁷.

Pur attenendosi all'inquadramento del principio di progressività in termini prettamente giuridici, e non entrando nel merito di spinose questioni tecniche di scienza delle finanze, è opportuno evidenziare, se pur in termini ampi e generali, le basi economiche su cui si fonda tale principio.

Il principio di progressività è stato elaborato su basi economiche tenendo presente la teoria dell'utilità marginale in base alla quale l'utilizzo di un bene produce per il suo consumatore un'utilità che diventa via via decrescente all'aumentare della quantità posseduta del bene medesimo¹⁸⁸.

È stato osservato che, mentre l'utilità dell'incremento di un qualsiasi bene può diminuire rapidamente e raggiungere anche lo zero e trasformarsi in *disutilità*, l'utilità della moneta non raggiunge quasi mai lo zero.

¹⁸⁵ Come riprova che il principio di progressività sia correlato ai principi di eguaglianza e solidarietà, **L.V. BERLIRI**, *La giusta imposta*, Giuffrè, Milano, 1975, 162-163. L'A. afferma che se si vuole rimanere sul piano del diritto, si deve affermare che ad uguale situazione di fatto deve corrispondere uguale imposta; tale affermazione richiede, però, la necessità di individuare gli elementi di fatto rilevanti al fine di individuare come ««uguale»» la situazione di due diversi individui rilevando come essenziali elementi quali lo stato di salute, l'età, la qualità di cittadino e via dicendo. Ma questo, afferma il Berliri, è un problema tipico di ogni enuciazione di diritto e prescinde dallo stesso principio di progressività il quale deve osservare tre elementi essenziali. Il primo è che a uguale consumo deve corrispondere uguale imposta; il secondo impone che a consumo crescente consegue imposta progressiva; infine, che « la giusta progressione sarà quella che riuscirà a far sì che risulti uniforme per tutti il rapporto tra il sacrificio dell'imposta e il guadagno individuale di utilità corrispondente alla differenza tra l'utilità ritratta dalla funzione ««voluttuaria»» dei pubblici servizi e quella perduta col pagamento dell'imposta».

A. DE VITI DE MARCO, *I principii dell'economia finanziaria*, op. cit., 173-179. L'A. nell'evidenziare le differenze rispetto all'imposta proporzionale, affermava «Così l'imposta progressiva diventa il fenomeno tributario correlativo del nuovo indirizzo generale di politica economica, in cui i problemi della ripartizione dominano su quelli della produzione».

¹⁸⁷ La dottrina alquanto unanime a riguardo, cfr. **P. BORIA**, *Art. 53*, in *Comm. Cost.* a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, Utet, Torino, 2006, 1070.

¹⁸⁸ È un esempio il caso di chi, una volta dissetatosi con il primo bicchiere di acqua, continui a berne un secondo e un terzo ancora, traendo da questi ultimi minore soddisfazione rispetto al primo, al punto che se continuasse a berne degli altri avrebbe addirittura un nocumento.

Come si può osservare dalla *Figura 1*, l'andamento della curva di utilità è rappresentata da un'iperbole discendente in cui all'aumentare del bene (reddito), l'utilità che l'individuo ottiene dall'utilizzo dello stesso decresce.

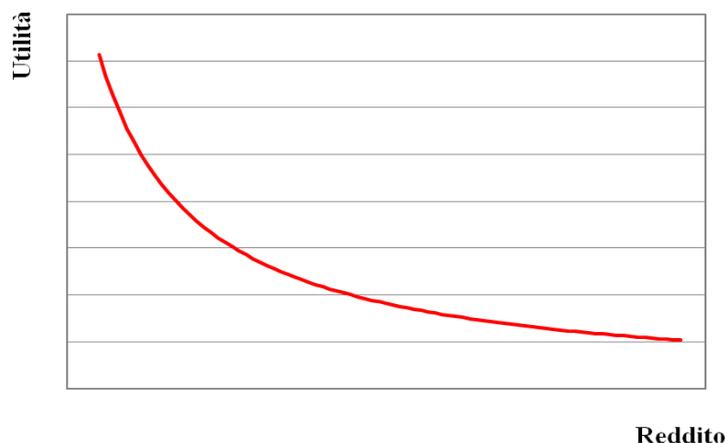


Figura 1
Teoria dell'utilità marginale

A tal proposito, Stamp, infatti, affermava: «L'utilità della moneta perciò, mentre diminuisce continuamente per il suo singolo possessore quanto più cresce, non diventa effettivamente *nulla* se non quando il totale è enorme, e forse neppure allora, poiché anche se un individuo è circondato da tutto ciò che la moneta può comprare, una ulteriore somma può ancora avere per lui qualche valore in quanto serve alla sua vanità»¹⁸⁹.

Sulla teoria della decrescenza dell'utilità sono stati formulati, come criteri per la distribuzione del carico tributario, i principi del sacrificio, con riferimento ai quali i bisogni soddisfatti dai primi incrementi di reddito hanno importanza maggiore rispetto ai bisogni soddisfatti dagli ultimi incrementi di reddito¹⁹⁰.

¹⁸⁹ J. STAMP, *I principi fondamentali in rapporto ai moderni sviluppi*, in *Nuova Collana di Economisti*, vol. IX (a cura di G. Borgatta), Utet, Torino, 1934, 417.

¹⁹⁰ Per quanto possa sembrare giusto e ovvio che un individuo, che possieda un reddito maggiore di un altro, presenti una maggiore capacità contributiva di quest'ultimo, tuttavia gli studiosi di scienza delle finanze si sono preoccupati di definire il concetto di capacità contributiva che viene assunto a base della progressività, cercando di spiegare l'adozione di un'imposta progressiva e perfino di determinare il grado di progressività. Per fare questo, fra i tanti cfr. C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, ed. compl. e rinnovata, Utet, Torino, 1991, 148, il quale spiega che a tal fine è stato utilizzato il principio dell'utilità

Al riguardo sono stati elaborati tre principi: il principio del sacrificio uguale, il principio del sacrificio proporzionale e, infine, il principio del sacrificio minimo.

Il principio del sacrificio uguale, tradizionalmente ricondotto dalla dottrina economica a John Stuart Mill, sostiene che un'imposta è giusta se sottrae ad ogni individuo una quantità uguale di utilità.

In base al principio del sacrificio proporzionale, l'eguaglianza dell'imposizione non si ottiene nel caso in cui l'imposta provochi uguali sacrifici, ma quando l'utilità che si sottrae con l'imposta comporti un sacrificio proporzionale rispetto all'utilità totale di cui gode ciascun contribuente¹⁹¹.

È stato, inoltre, elaborato il principio del sacrificio minimo, che non considera il punto di vista del singolo contribuente ma quello della convenienza per l'intera collettività intesa, quest'ultima, nel suo insieme. Secondo tale principio, l'imposta deve richiedere il minimo sacrificio totale provocato dal prelievo delle imposte in modo tale da non condurre ad un livellamento dei redditi che sortirebbe effetti negativi sul volume del reddito totale e sull'offerta di lavoro¹⁹².

Tali formulazioni sono state, però, oggetto di critiche, prima di tutto perché la scala di utilità è soggettiva e varia per ciascun individuo¹⁹³; inoltre, anche se è noto che l'utilità marginale diminuisce all'aumentare del reddito, non sono noti la misura e il lasso temporale entro il quale varia il bisogno che l'individuo ha del bene.

Queste motivazioni hanno portato gli studiosi a sostenere che, in realtà, al di là delle teorie del sacrificio, il modo e la misura attraverso cui l'utilità marginale del reddito diminuisce all'aumentare del reddito sia il frutto non di precise formule matematiche ma di un «giudizio di valore»¹⁹⁴.

Ciò che, dunque, deve interessare lo studioso di economia e del diritto è che «se la classe dirigente»¹⁹⁵, nell'attuare l'indirizzo politico, ha introdotto un determinato sistema progressivo, ciò vuol dire che a suo parere l'utilità marginale del reddito deve diminuire in modo più che proporzionale

marginale decrescente del reddito e del sacrificio crescente, inteso nel senso di utilità sottratta con l'imposta.

¹⁹¹ Per una migliore comprensione delle teorie dei sacrifici e dell'utilità marginale, si rinvia alle rappresentazioni grafiche dimostrative degli effetti dell'applicazione dei tre principi evidenziati in C. COSCIANI, *Scienza delle finanze, cit.*, 148-152.

¹⁹² Tale criterio serve a contemperare l'esigenza dell'eguaglianza nella distribuzione della ricchezza con quello di garantire il possesso della ricchezza, che se percepita come completamente confiscata, non avrebbe più favorito la produzione della ricchezza.

¹⁹³ Ci sono cioè condizioni soggettive che sfuggono ad un giudizio oggettivo valutabile *ex ante* (una persona ricca ma avara potrà avere un'utilità marginale più elevata di quella che può avere un povero ma prodigo) e che, pertanto, si dovrà dar luogo necessariamente ad un giudizio di valore.

¹⁹⁴ C. COSCIANI, *Scienza delle finanze, cit.*, 151.

¹⁹⁵ C. COSCIANI, *op. ult. cit.*, 152

all'aumentare del reddito. Il grado di decrescenza dell'utilità attribuito dalla classe dirigente tra i vari livelli di reddito determina la misura della progressività. Naturalmente, se la classe dirigente è espressione delle classi più abbienti, la scala della decrescenza sarà meno sensibile rispetto a quella che deriverebbe se la classe dirigente fosse espressione delle classi meno abbienti.

2. L'unicità del sistema tributario dall'art. 53, comma 2 Cost. alla riforma del titolo V Cost.

Muovendo dalle teorie economiche di cui si è dato conto è ora possibile entrare nel merito del dato costituzionale evidenziando come il legislatore costituzionale abbia accolto il principio di progressività; esso rappresenta per l'operatore giuridico il punto di partenza per analizzare la rilevanza di tale principio.

Il disposto costituzionale in esame si riferisce al «sistema tributario» e, quindi, al sistema nel suo insieme, che deve risultare progressivo a prescindere dai singoli tributi che, per motivi tecnici, non possono esserlo¹⁹⁶.

Dai lavori preparatori svolti in Assemblea Costituente già era emersa la circostanza per cui non tutti i tributi fossero progressivi in quanto «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 al criterio di progressività»¹⁹⁷. In via generale, un sistema fiscale è progressivo quando le imposte dirette prevalgono su quelle indirette¹⁹⁸, mentre se dovessero prevalere le imposte indirette, specialmente quelle sugli

¹⁹⁶ I tributi rappresentano la parte preponderante delle entrate. La dottrina dominante suole definire i tributi come le entrate che gli enti pubblici prelevano dai singoli contribuenti in virtù della loro potestà di imperio distinguendoli dalle entrate di diritto privato che gli enti pubblici realizzano per l'esercizio di attività economiche svolte in regime di diritto privato. Per tale distinzione *ex plurimis* S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, 7° ed., Cedam, Padova, 1976, 245. L'A. pur aderendo a tale impostazione, evidenzia che la definizione potrebbe essere troppo ristretta in quanto sarebbe opportuno considerare, in alcuni casi, tutte le opportunità che sono sottratte ai privati non solo, dunque, a causa di prelievi monetari, ma anche con riferimento ai divieti e alle limitazioni nello svolgimento di determinate attività. L'A. conclude ritenendo che pur se i criteri di distinzione riposano sulle intenzioni attribuite agli enti pubblici nella prestazione dei servizi che necessariamente possiedono elementi di arbitrarietà, la definizione comunque data di tributi, a cui aderisce gran parte della dottrina, sia sufficiente e debba essere considerata in modo approssimativo evidenziando di volta in volta le peculiarità del caso singolo.

¹⁹⁷ ON. RUINI, in A.C. 23 maggio 1947, seduta pomeridiana, 4208.

¹⁹⁸ F. FORTE, *Imposta (scienza delle finanze)*, in *Nuoviss. Dig. It.*, Utet, Torino, 1962, 321.

scambi e sui consumi, il sistema sarebbe scarsamente progressivo o, addirittura, regressivo o proporzionale¹⁹⁹.

Il principio di progressività desta tuttavia sia in dottrina che in giurisprudenza molto interesse in ordine alla sua portata effettiva, ossia se si tratti di una norma meramente programmatica per il legislatore²⁰⁰ o se, al contrario, sia una norma immediatamente precettiva²⁰¹.

La Corte costituzionale ha accolto il secondo orientamento sostenendo che il precetto costituzionale in esame si riferisce al sistema tributario nel suo complesso portando la stessa quasi sempre a rigettare le censure di illegittimità costituzionale aventi per oggetto alcuni tributi non progressivi. Tale orientamento giurisprudenziale è stato giustificato, però, non a causa della mancanza di valore normativo dell'art. 53, comma 2 Cost., ma perchè il principio di progressività si presta ad essere attuato maggiormente nell'ambito delle imposte personali²⁰² e, pertanto, tale principio non può

¹⁹⁹ In via generale l'imposta è regressiva se all'aumentare della base imponibile il debito di imposta aumenta meno che proporzionalmente; l'imposta è proporzionale se all'aumentare della base imponibile il debito d'imposta aumenta nella stessa proporzione; infine un'imposta è progressiva se all'aumentare della base imponibile il debito d'imposta aumenta più che proporzionalmente..

²⁰⁰ **A. GIORGETTI**, *I principi tributari nella nuova Costituzione italiana*, in *Il Risparmio*, 1956, 530; **G.A. MICHELI**, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, op. cit., 21, 26-27; **G.A. MICHELI**, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1989, 94, il quale non riconosceva il valore precettivo all'art. 53 comma 2 Cost., ma solo una direttiva per il legislatore. Nel pensiero di questo illustre Maestro, rispetto al sistema tributario nel suo complesso, il principio della progressività è inteso come «strumento che deve essere adottato dal legislatore ordinario al fine di attuare l'altro precetto costituzionale dell'eliminazione degli ostacoli economici alla partecipazione di tutti i cittadini alla vita dello Stato». Sulla dubbia portata precettiva dell'art. 53 comma 2 Cost. anche **V. UCKMAR**, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, 2^o ed. agg., Cedam, Padova, 1999, 101.

²⁰¹ Per tutti, **P. RUSSO**, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1999, 62. Se è vero che il sistema nel suo complesso deve informarsi a criteri di progressività, sembra inevitabile ritenere che ciò imponga al legislatore di istituire con simili caratteristiche uno o più tributi che «per la latitudine del presupposto e correlativamente per la rilevanza del gettito, si configurino come principali e caratterizzanti nell'ambito del sistema di cui trattasi; pena in caso contrario l'incostituzionalità delle norme relative a detti tributi. L'A. sottolinea che la disposizione, pur avendo natura precettiva e non meramente programmatica, è tale da rendere difficile l'esercizio del controllo di legittimità costituzionale sulla base dell'art. 53 comma 2 Cost. tenuto conto che quest'ultima disposizione non risulta violata per il solo fatto che vi siano nell'ordinamento positivo vigenti tributi proporzionali. Sulla precettività della disposizione in esame, **I. MANZONI**, *Il principio*, op. cit. 195-198.

²⁰² *Ex plurimis* Corte cost. sent. n. 128 del 1966, secondo la quale il principio di progressività tecnicamente si adegua maggiormente alle imposte personali: «Del pari evidenti sono le ragioni per le quali la norma costituzionale non vieta che i singoli tributi siano ispirati a criteri diversi da quello della progressività, ma si limita a dichiarare che il sistema tributario deve avere nel suo complesso un carattere progressivo. Ed invero - nella molteplicità e varietà di imposte, attraverso le quali viene ripartito fra i cittadini il carico tributario - non tutti i tributi si prestano, dal punto di vista tecnico, all'adattamento al principio della progressività, che - inteso nel senso dell'aumento di aliquota col crescere del

essere disatteso dal legislatore almeno nella disciplina delle imposte personali.

La norma, dunque, per vari motivi, non ha trovato concrete applicazioni nella giurisprudenza costituzionale in quanto la Corte ha sempre dichiarato infondate le non numerose eccezioni sollevate con riferimento al 53, comma 2 Cost. sottolineando che la disposizione costituzionale sulla progressività attiene all'intero sistema tributario e che non è possibile dimostrare l'attitudine della singola norma impugnata ad escludere, da sola, la progressività del sistema nel suo complesso essendo pacifico che i sistemi tributari possano essere conformati a criteri di progressività anche in presenza soltanto di un'imposta personale progressiva²⁰³.

reddito - presuppone un rapporto diretto fra imposizione e reddito individuale di ogni contribuente. Pertanto il principio della progressività, applicabile alle imposte personali ma non a tutte le altre diverse imposte, non può riguardare quelle di bollo». Cfr. Corte cost. sent. n. 143 del 1995 secondo la quale: «In ordine al primo profilo, volto a lamentare, con evidente riferimento alla misura fissa dell'aliquota, la mancanza di progressività dell'imposta, non si nega che, secondo quanto da tempo ritenuto dalla giurisprudenza costituzionale, il precetto sulla capacità contributiva di cui all'art. 53, primo comma, della Costituzione, esige, quale specificazione del generale principio di eguaglianza, non solo che a situazioni eguali corrispondano eguali regimi impositivi, ma anche che, a situazioni diverse, facciano riscontro trattamenti tributari diseguali. Ma, come ha avuto occasione di chiarire la stessa giurisprudenza costituzionale, il principio di progressività è da rapportare al complesso del sistema tributario e non invece a ciascun tributo, venendo così, in definitiva, a governare le imposte personali».

²⁰³ Corte Cost., sent. n. 263 del 1994. In tale decisione la Corte è chiamata a stabilire se l'art. 2 del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito in legge 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui ripristina, sia pure in via transitoria, le disposizioni contenute nei decreti ministeriali 20 gennaio 1990 e 27 settembre 1991, relativi alla revisione delle tariffe di estimo del catasto edilizio urbano, dichiarate illegittime dal giudice amministrativo, violino gli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto la tassazione delle rendite immobiliari, fondata su una ipotesi di fruttuosità del valore capitale di un immobile determinata con criteri di tipo patrimoniale, apparirebbe in contrasto con i principi della capacità contributiva e della progressività. A tal proposito la Corte rileva che «il riferimento al principio di progressività appare inconferente, giacché tale principio si riferisce, come la giurisprudenza costituzionale ha avuto occasione di precisare, al sistema tributario nel suo complesso e non ai singoli tributi, dal momento che il principio stesso, se inteso come crescita dell'aliquota correlata con l'ammontare del reddito, non può che aver riguardo al rapporto diretto fra imposizione e reddito personale complessivo del contribuente».

Bisogna segnalare, per quanto incidentalmente la questione controversa che è sorta con riferimento alla legittimazione soggettiva delle Commissioni tributarie. Sul punto diffusamente **V. ONIDA- M. D'AMICO**, *Il giudizio di costituzionalità delle leggi. Il giudizio in via indicentele*, Giappichelli, Torino, 1998, 62-73. Gli Autori evidenziano come la qualificazione controversa delle Commissioni tributarie come organi amministrativi o giurisdizionali sia «un chiaro esempio del carattere empirico e in un certo senso strumentale con il quale la Corte Costituzionale ha affrontato il problema della legittimazione». In tale caso la questione della legittimazione si intrecciava con la VI disp. trans. e finali Cost. secondo la quale entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si doveva procedere alla revisione degli organi speciali di giurisdizione. Sul punto sono indicate alcune decisioni che segnano il passaggio dalla natura amministrativa alla natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie. Infatti il primo orientamento (Corte cost., sent.

Se la precettività dell'art. 53, comma 2 Cost. deve intendersi in questi termini, allora si può affermare che la questione di legittimità costituzionale, per violazione dell'art. 53, comma 2, Cost., potrebbe essere configurabile nelle sole ipotesi in cui il gettito complessivo derivasse maggiormente da imposte di tipo proporzionale e non progressivo, oppure nel caso in cui si istituisse un'imposta progressiva su di un bene di prima necessità o, ad esempio, come evidenziava il Manzoni²⁰⁴, nel caso in cui una legge di delegazione legislativa dettasse criteri e principi direttivi finalizzati ad attuare un sistema tributario improntato a criteri di regressività.

Il primo grande dubbio, in merito, è sorto in relazione alla formula assai generica impiegata nell'art. 53 Cost, il quale fa riferimento a «criteri di progressività» non per i singoli tributi, bensì per il «sistema tributario».

Risulta utile precisare il significato dell'espressione «sistema tributario» utilizzata dall'art. 53, comma 2, Cost. per poi coglierne l'evoluzione alla luce della riforma del Titolo V della Cost.

In dottrina si sono registrate diverse posizioni in merito al concetto di sistema tributario; infatti, alcuni ritengono che la nozione di sistema tributario sia così ampia da includere anche l'organizzazione della spesa pubblica²⁰⁵; altri, invece, affermano che se il Costituente avesse voluto

n. 6 del 1969; Corte cost. sent. n. 10 del 1969) si basava su dati normativi che permettevano alle Commissioni tributarie di attribuire d'ufficio i valori determinati dall'amministrazione finanziaria ai beni, di sospendere il giudizio per permettere agli uffici finanziari di provvedere ad una necessaria integrazione dell'accertamento o la possibilità in capo alle Commissioni tributarie di confermare l'accertamento. Infine, anche l'argomento in base alla quale i componenti delle Commissioni erano nominati dall'Intendente di Finanza, cui competeva anche il potere di scioglimento, faceva propendere per la natura amministrativa delle Commissioni tributarie. Dall'altro lato, un secondo orientamento (Corte cost. sent. n. 287 del 1974), oramai consolidato, affermava la natura giurisdizionale delle Commissioni in questione alla luce delle numerose leggi di riforma tributaria (L. delega n. 825 del 1971) e del contenzioso amministrativo (D.P.R. n. 636 del 1972, oggi modificata dal D. Lgs. n. 546 del 1992). Infatti, alla luce soprattutto della legge delega n. 825 del 1971 si ricavava la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie con riferimento alle quali si doveva garantire indipendenza, autonomia e imparzialità, tipici caratteri di ogni organo giurisdizionale. La Corte, affermano gli Autori, avrebbe interpretato la riforma come «potere-dovere di revisione della giurisdizione speciale tributaria, ai sensi della VI disposizione transitoria e finale della Costituzione», mentre il legislatore, sostenendo la tesi della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, offriva un esempio di interpretazione autentica su cui si è basata la Corte per sostenere la nuova tesi giurisprudenziale, evitando il problema che si sarebbe posto ai sensi dell'art. 102 Cost. che vieta l'istituzione dei giudici speciali..

²⁰⁴ **I. MANZONI**, *Il principio*, 195-198. Il secondo comma dell'art. 53 Cost. non rappresenta una vuota formula priva di contenuto normativo in quanto, secondo l'Autore, ipotizzando una delega legislativa in cui i principi e criteri direttivi dettassero al Governo di uniformarsi ad un'apposita norma che disponesse che il sistema debba essere improntato a criteri di regressività, sarebbe assurdo negare la sussistenza di una violazione del precetto costituzionale.

²⁰⁵ **B. GRIZIOTTI**, *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, I, 1949, 33; **V. UCKMAR**, *Principi comuni*, op. cit., 101. L'A. sottolinea

riferirsi anche alla spesa pubblica avrebbe indicato l'espressione «sistema finanziario» e non «sistema tributario», facendo rientrare in quest'ultimo, evidentemente, le sole entrate e, dunque, il riparto dei tributi²⁰⁶.

I sostenitori²⁰⁷ di questa ultima tesi hanno anche evidenziato che far rientrare nella nozione di «sistema tributario» anche la spesa pubblica avrebbe fatto dell'art. 53 Cost. «un'inutile ripetizione», considerato che vi sono altre disposizioni della Costituzione, come l'art. 4 (piena occupazione), l'art. 24 (patrocinio gratuito), l'art. 32, comma 1 (cura agli indigenti), l'art. 34 (scuole gratuite, aiuti ai meritevoli e ai capaci) introdotte nella nostra Carta costituzionale con lo specifico scopo di attuare la progressività della spesa pubblica. Accogliendo l'idea secondo cui nel sistema tributario rientrano le entrate e non anche le spese pubbliche, cadono anche i dubbi sorti in dottrina in merito all'ambito di applicazione del sistema tributario nel senso che rientrano non solo le imposte statali, ma anche le tasse²⁰⁸, nonché i tributi degli enti locali, in quanto tutti tributi destinati allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario degli enti impositori. La risposta, tra l'altro, non può che essere affermativa anche alla luce della riforma del Titolo V, che ha novellato l'art. 119 Cost., il quale, come si avrà modo di evidenziare, attribuendo autonomia tributaria alle Regioni e agli enti locali, richiede inevitabilmente uniformità nei criteri di imposizione, da improntare, tra gli altri, anche al criterio della progressività²⁰⁹.

che per accertare se un ordinamento tributario sia effettivamente informato a criteri di progressività, non debba essere trascurata la destinazione della spesa pubblica. Infatti semplificando egli afferma che se le imposte sono proporzionali, ma il gettito è prevalentemente destinato per fornire servizi, beni, prestazioni di cui beneficiano in modo massiccio le categorie meno abbienti, allora si può affermare che è realizzato il principio di progressività.

²⁰⁶ **I. MANZONI**, *Il principio di capacità*, op. cit., 188

²⁰⁷ **A. CHIAPPETTI**, *Efficacia del principio della progressività del sistema fiscale nell'ordinamento italiano*, in *Giur.it.*, 1967, 757.

²⁰⁸ **F. FORTE**, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Riv. di dir. fin. e sc. fin.*, 1952, IV, 306. Secondo l'A. sono da annoverare nel sistema tributario anche le tasse, intese come i corrispettivi di servizi resi dallo Stato o enti pubblici. Le motivazioni risiedono nelle circostanze secondo le quali la domanda del servizio non è libera, come nei rapporti di diritto privato, in quanto l'ente agisce *iure imperio*, nella natura stessa del servizio reso che è necessario, infine, nella mancanza di un criterio univoco per formulare un vero prezzo in quanto è impossibile valutare il costo unitario del servizio.

²⁰⁹ Sulla circostanza in base alla quale il principio di progressività deve informare non solo tributi statali ma anche regionali, cfr. Corte cost., sent. n. 2 del 1996. La Consulta, infatti, afferma: «Deve inoltre negarsi che la Costituzione stabilisca una riserva esclusiva di competenza legislativa dello Stato in tema di progressività dei tributi. Al contrario, ai sensi dell'art. 53, secondo comma, Cost., la progressività è principio che deve informare l'intero sistema tributario ed è, quindi, legittimo che anche le Regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, improntino il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite. Nella specie, la scelta del legislatore regionale di articolare l'addizionale all'IRPEF secondo scaglioni crescenti di reddito non

La Corte costituzionale conferma la propria giurisprudenza ed afferma che la progressività si riferisce al sistema tributario nel suo complesso e non ai singoli tributi, dal momento che il principio stesso, «se inteso come crescita dell'aliquota correlata con l'ammontare del reddito, non può che aver riguardo al rapporto diretto fra imposizione e reddito personale complessivo del contribuente»²¹⁰, puntualizzando per tale motivo che il principio in esame è applicabile maggiormente alle imposte personali²¹¹, essendo queste ultime relative alla situazione personale del contribuente e, quindi, in generale, a tutti i redditi a lui afferenti. Il comma 2 dell'art. 53 Cost. non si riferisce al singolo tributo, ma al sistema complessivo dei tributi, diretto allo scopo di assolvere alla funzione di redistribuzione più che proporzionale rispetto alla capacità individuale di ciascun contribuente.

La Corte costituzionale ha, dunque, affermato che l'art. 53, comma 2, Cost. non vieta che i singoli tributi siano ispirati a criteri diversi da quello della progressività, in quanto - nella molteplicità e varietà di imposte, attraverso le quali viene ripartito fra i cittadini il carico tributario - non tutti i tributi si possono adattare dal punto di vista tecnico al principio di progressività. La Corte, infatti, ha anche evidenziato che il precetto costituzionale della progressività ha un fine politico sociale che potrà essere attuato, nei limiti consentiti dalle particolari esigenze, ricorrendo di preferenza a tipi di tributo che consentano di fare gravare maggiormente il carico sui redditi personali più elevati e rendendo, quindi, la partecipazione di ciascuno alle spese pubbliche adeguata alla propria capacità contributiva²¹².

Se, dunque, l'art. 53, comma 1, Cost. afferma che il tributo deve essere inteso come riparto delle spese pubbliche basato sulla individualità, invece, l'art. 53, comma 2, Cost. afferma che il sistema di riparto delle pubbliche spese non solo non è neutrale, ma è in funzione della redistribuzione della ricchezza che deve essere attuata in modo progressivo.

La progressività, in questo modo, costituisce diretta esplicazione dei principi di solidarietà e di eguaglianza sostanziale, codificati rispettivamente negli artt. 2 e 3, comma 2, Cost. e ha lo scopo di attuare forme di imposizioni che, pur realizzando un diverso trattamento fiscale tra contribuenti - in particolare, maggiormente gravoso per i più abbienti e più favorevole per i meno abbienti - sono giustificate dai fini di solidarietà economica e sociale e di eguaglianza.

solo rispetta i limiti di imposizione posti dalla legge statale, ma sviluppa coerentemente, a livello regionale, la struttura tipicamente "progressiva" di detta imposta erariale».

²¹⁰ Corte Cost. n. 263 del 1994. *Ex plurimis* Corte Cost. n. 143 del 1995; Corte Cost. n. 159 del 1985; Corte Cost. n. 23 del 1968. In tal senso **F. BATISTONI FERRARA**, *Art. 53*, in *Commentario alla Costituzione*, *op. cit.*, 44 ss.

²¹¹ Corte Cost. n. 159 del 1985.

²¹² In tal senso Corte Cost. n. 128 del 1966.

Il collegamento tra il principio di capacità contributiva e quello di progressività va inteso nel senso che entrambi, l'uno come «indice di imponibilità», l'altro come «criterio di imposizione»²¹³, sono diretti ad attuare l'imposizione, che in tal modo costituisce l'esplicazione dei principi di solidarietà e di eguaglianza. Invece, la differenza sostanziale tra il principio della capacità contributiva e quello della progressività consiste principalmente nel fatto che il primo opera in ogni singola fattispecie, mentre il secondo si applica all'intero sistema tributario. Pertanto, il principio di progressività rappresenta l'attuazione concreta del principio di capacità contributiva, rappresentando il mezzo effettivo, concreto, attuale finalizzato ad assolvere la funzione garantistica di cui rappresenta un'estrinsecazione²¹⁴.

La progressività intesa, dunque, come attitudine alla redistribuzione della ricchezza su base individuale, ma assai poco considerata, si è accompagnata sin dall'entrata in vigore della Costituzione alla nozione di «sistema tributario»; infatti, come abbiamo sopra evidenziato, l'espressione risultava nel solo art. 53, comma 2, Cost.

²¹³ Corte Cost. n. 23 del 1968. In tal senso **I. MANZONI**, *Il principio di capacità*, op. cit., 181. Secondo l'Autore, i due precetti dell'art. 53 non si trovano su piani diversi, sebbene quello della capacità contributiva operi a livello di ogni singola fattispecie e quello della progressività al livello del sistema nel suo complesso. Una differenza tra le due norme si nota nel *modus operandi*, in quanto, mentre per attuare nel sistema il principio contenuto nel primo comma è necessario che ogni tributo vi si conformi, per realizzare il principio della progressività potrebbe essere sufficiente che anche un solo tributo vi si conformi. L'Autore afferma che il comma 2 dell'art. 53 Cost. evidenzia in che modo deve porsi la proporzione tra diversità di prelievo e quella di capacità. La progressività serve come criterio di misura del prelievo che varia al variare della capacità contributiva dei singoli contribuenti. In tal modo il principio di progressività definisce e completa «l'ultimo dei momenti in cui si snoda il processo di ripartizione dei tributi specificando ulteriormente come debba concretamente essere intesa ed assicurata l'eguaglianza tributaria fra i soggetti».

Per una differente concezione della capacità contributiva cfr. **F. MAFFEZZONI**, *Il principio di capacità contributiva*, op. cit., 316. L'Autore critica la nozione che di solito si dà della progressività come relazione quantitativa tra il sistema e la capacità economica dei soggetti, in quanto non si possono determinare *a priori* né il prelievo determinato dal sistema tributario, né la capacità economica dei soggetti. Pertanto vi sarebbero tanti tipi di progressività quanti sono i possibili modi di concepire la capacità economica, fra i quali il legislatore potrebbe scegliere. Inoltre l'impossibilità di conoscere le perdite patrimoniali globali e la non conoscibilità dei vantaggi provocati agli stessi soggetti dalla spesa pubblica rendono impossibile l'instaurazione di un giudizio dinnanzi alla Corte Costituzionale sulla progressività o regressività di un sistema tributario rispetto alla capacità economica. Al contrario l'accoglimento della nozione di capacità contributiva come manifestazione di godimento di servizi pubblici rende il principio di progressività vincolante e capace di giustificare sentenze di annullamento della Corte Costituzionale.

²¹⁴ **I. MANZONI- G. VANZ**, *Il diritto tributario*, op. cit., 32. Gli Autori affermano che il principio di progressività di cui al comma 2 rappresenta l'ulteriore aspetto evolutivo rispetto al principio di capacità contributiva stabilito dal comma 1 della stessa disposizione costituzionale.

La nozione di «sistema tributario», dopo le modifiche del Titolo V, appare in più disposizioni costituzionali; pertanto, il dato testuale potrà essere utile, ai fini del presente lavoro, per evidenziare la chiave di lettura con cui dovrebbe essere intesa.

L'art. 117, comma 2, lett. e), Cost. colloca tra le materie di potestà legislativa esclusiva dello Stato «il sistema tributario e contabile dello Stato» accanto alla materia della moneta, dei mercati finanziari, del sistema valutario, della perequazione delle risorse e della tutela del risparmio e della concorrenza. Il successivo comma 3 dell'art. 117 Cost. stabilisce tra le materie attribuite alla legislazione concorrente dello Stato e delle Regioni, in cui «spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato», l'«armonizzazione dei bilanci pubblici, il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario».

L'art. 119 Cost., inoltre, nell'affermare l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa dei Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, statuisce che tali enti locali «stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario».

Alla luce della riforma del Titolo V Cost. è utile soffermare l'attenzione sull'espressione «sistema tributario» per esaminare se la nozione di «sistema tributario» abbia subito un processo evolutivo rispetto all'art. 53 Cost. Tale dubbio sorge perché l'art. 117 Cost. specifica nel comma 2 lett. e) il sistema tributario aggiungendo la locuzione «dello Stato», facendo intendere che esistano diversi sistemi tributari²¹⁵.

²¹⁵ Sulla molteplicità dei sistemi tributari, **P. BORIA**, *Il sistema tributario*, Utet, Torino, 2008, 19. Secondo l'A. il pluralismo democratico e la pluralità delle fonti impongono «modelli aperti», nei quali cioè vengono abbandonati schemi rigidi predeterminati a favore di un disegno flessibile di coesistenza dei regolamenti giuridici, ispirato alla logica della pluralità di ordinamenti ed idoneo a garantire la spontaneità della vita sociale e la molteplicità delle soluzioni. Anche la funzione fiscale non può, pertanto, essere più identificata con la centralità dello Stato ma deve essere ricondotta ad ordinamenti sopranazionali, come quello comunitario, o ad ordinamenti localistici, come quelli degli enti territoriali minori. L'erosione del principio unitario di organizzazione politica, rappresentato dalla funzione predominante dello Stato, ha così messo in crisi «l'unitarietà della stessa funzione fiscale determinando la frammentazione del sistema tributario in una pluralità di sistemi, ciascuno rispondente al piano di valori espresso dai vari ordinamenti giuridici», realizzandosi in questo modo il passaggio da un assetto monolitico di tipo statale, cui corrisponde un sistema tributario unico, ad un assetto pluralista connotato dalla coesistenza di più sistemi tributari corrispondenti alle diverse forme di comunità territoriale. **F. GALLO**, *Il nuovo Titolo V della Costituzione: autonomia tributaria e problemi di coordinamento* in *Astridonline.it*, 2. L'A. afferma che differentemente dalla previgente disciplina costituzionale, il nuovo Titolo V della Costituzione conosce «due sistemi tributari primari e un sistema tributario “secondario”, quello locale, che si iscrive a sua volta all'interno di quello regionale».

Tale dubbio risulta però privo di fondamento, in quanto con riferimento all'art. 53 Cost. i principi di capacità contributiva e di progressività sono le chiavi di lettura a cui deve uniformarsi qualsiasi ente che legiferi nella materia tributaria. Tali principi, infatti, alla luce degli artt. 2 e 3 Cost., agiscono in via bidirezionale in quanto operano sia tra individui che tra enti locali: come gli individui collaborano tra di loro per il bene comune realizzando tali principi, così gli enti locali, nell'esercizio delle loro funzioni, danno attuazione comune a tali principi per evitare di alterare l'unicità del «sistema tributario».

Il sistema tributario è unico e indivisibile, il contribuente è uno ed uno solo, a prescindere dai livelli di governo, che determinano la sua tassazione. In tale contesto il sistema è lo strumento mediante il quale è, dunque, attuata la redistribuzione delle pubbliche spese, che avviene, come abbiamo sopra evidenziato, su base personale²¹⁶ e non su base territoriale.

Si può, dunque, affermare che con la riforma del titolo V Cost. e, in special modo, con la potestà legislativa, riconosciuta *ex art.* 117 Cost. allo Stato e alle Regioni, con l'autonomia finanziaria attribuita ai diversi enti locali che costituiscono la Repubblica *ex art.* 119 Cost., non concorrono diversi sistemi tributari quanti sono i livelli di governo. Il legislatore costituzionale del 2001, al contrario, vuole ribadire l'unitarietà del sistema tributario, frutto della cooperazione congiunta tra lo Stato, le Regioni, i Comuni, le Province, le Città metropolitane, che nell'ambito delle proprie competenze²¹⁷, pur disponendo di poteri diversi tra di loro, devono uniformarsi ai principi costituzionali di cui agli artt. 2, 3, 23, 53, Cost.

²¹⁶ Corte cost., sent. n. 128 del 1966. Cfr. **A. FEDELE**, *Appunti dalle lezioni, op. cit.*, 33. Secondo l'A. un razionale sistema di ripartizione dei carichi pubblici deve aver riguardo alla situazione complessiva di ciascuno dei consociati raffrontata a quella degli altri; in questa prospettiva, dunque, la capacità contributiva esprime una qualificazione risultante dalla collocazione di ciascun soggetto nella comunità, dalla sua situazione personale sia in termini di potenzialità economiche che nelle relazioni con gli altri consociati e con le stesse attività od opere di interesse generale.

²¹⁷ In tal senso **A. FANTOZZI**, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 40-41. L'Autore in modo efficace sottolinea l'unicità del sistema tributario: «il valore dell'autonomia locale, in relazione ad un singolo tributo, consente di concepire un effettivo e pieno decentramento della potestà normativa tributaria; nel suo complesso, invece, l'oggetto sostanziale della potestà normativa in esame (sistema tributario), sembra imprimere al riparto orizzontale della potestà normativa un andamento "circolare": o un percorso così raffigurabile, poiché la potestà normativa tributaria è, dapprima decentrata (per effetto del nuovo formale riparto di cui agli artt. 117 e 119 Cost.), per poi essere inevitabilmente accentrata (per effetto dell'ineffettibile coordinamento *ex ante* del "sistema tributario"), ma in una nuova dimensione, quella della potestà normativa "concertata", per concorso degli elementi costitutivi della Repubblica equiordinati». Sull'unitarietà del sistema tributario si veda anche **A. Fedele**, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2005, 34. Secondo l'A. sembrerebbe nuova la nozione di « "sistema tributario dello Stato" » che identifica i soli tributi erariali contrapposti a tutti gli altri, ma la delimitazione con riguardo al solo soggetto attivo non consente un confronto con la capacità contributiva del singolo

L'inquadramento della questione in tali termini è confermata dalla circostanza secondo la quale il legislatore costituzionale, come ha sancito, da un lato, l'equiordinazione degli enti autonomi che compongono la Repubblica *ex art. 114 Cost.* e, dall'altro lato, ha stabilito il potere sostitutivo del Governo per esigenze di unità giuridica ed economica del Paese *ex art. 120 Cost.*, così ha disposto l'autonomia finanziaria degli enti autonomi che compongono la Repubblica *ex art. 119 Cost.*, prescrivendo che questi ultimi nello stabilire e applicare «tributi ed entrate propri» debbano agire «in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario». È l'unità giuridica ed economica del Paese che ancora una volta primeggia prescindendo dagli angusti confini territoriali. Tale tesi risulta avallata dalla stessa Corte Costituzionale (sent. n. 274 del 2003), la quale ha ribadito che nel nuovo assetto costituzionale scaturito dalla riforma del Titolo V allo Stato risulta essere riservata «nell'ordinamento generale della Repubblica, una posizione peculiare desumibile non solo dalla proclamazione di principio di cui all'art. 5 della Costituzione, ma anche dalla ripetuta evocazione di un'istanza unitaria, manifestata dal richiamo al rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali, come limiti di tutte le potestà legislative (art. 117, comma 1) e dal riconoscimento dell'esigenza di tutelare l'unità giuridica ed economica dell'ordinamento stesso (art. 120, comma 2). E tale istanza postula necessariamente che nel sistema esista un soggetto - lo Stato, appunto - avente il compito di assicurarne il pieno soddisfacimento»²¹⁸.

Se tutto ciò non dovesse ancora convincere e far propendere per la correttezza della tesi dell'unitarietà del «sistema tributario», si pensi alla ragione per cui il legislatore costituzionale abbia sentito la necessità di aggiungere nell'art. 117, comma 2, lett. e), Cost. il «sistema tributario» specificandolo con l'espressione «dello Stato».

L'argomento testuale può servire ancora una volta per comprendere se quella evidenziata nell'art. 117, comma 2, lett. e), Cost. debba essere intesa come una specificazione, allora il legislatore ben avrebbe dovuto contemplare tale puntualizzazione nel comma 3 dell'art. 117 Cost. in cui, essendo disciplinate le materie oggetto di potestà legislativa concorrente dello Stato e delle Regioni, a maggior ragione avrebbe dovuto opportunamente sottolineare che le Regioni, nell'esercizio della potestà

risultando più difficile l'attribuzione di autonoma rilevanza alla somma dei tributi erariali che potranno essere considerati come «parte dell'unico sistema tributario».

²¹⁸ Corte Cost. sent. n. 274 del 2003, la Corte aggiunge che lo stesso art. 114 Cost. non comporta affatto una totale equiparazione fra gli enti in esso indicati che dispongono «di poteri profondamente diversi tra loro: basti considerare che solo allo Stato spetta il potere di revisione costituzionale e che i Comuni, le Città metropolitane e le Province (diverse da quelle autonome) non hanno potestà legislativa».

legislativa loro attribuita, debbano conformarsi ai «principi fondamentali» «della finanza pubblica e del sistema tributario» «dello Stato».

Vi è di più. La sede più opportuna per sottolineare l'eventuale molteplicità dei sistemi tributari ben sarebbe potuta essere lo stesso art. 119 Cost., in cui è sancita l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli enti autonomi che compongono la Repubblica, il legislatore costituzionale, infatti, avrebbe potuto specificare che i Comuni, le Province, le Città metropolitane, le Regioni, nello stabilire e applicare «tributi ed entrate propri», devono operare in conformità ai diversi propri sistemi tributari.

Tale puntualizzazione manca e la presenza dell'«armonia con la Costituzione» evidenzia ancor più efficacemente il valore primario dell'unità politica, giuridica e economica del Paese che il legislatore costituzionale del 2001 ha voluto ribadire e a cui anche le leggi di attuazione del federalismo fiscale devono uniformarsi²¹⁹. Ciò renderà probabilmente più rigorosi i vincoli del coordinamento, mettendo verosimilmente in dubbio la piena competenza legislativa delle Regioni²²⁰. In tal senso, depono l'art. 2, comma 2, lett. 1) della legge delega n. 42 del 2009, il quale dispone tra i principi e criteri direttivi cui si devono informare i decreti legislativi di attuazione anche «la salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio della progressività del sistema tributario e rispetto del principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche». È evidente come l'unitarietà del sistema tributario dia nuova linfa al principio di progressività rappresentando lo strumento mediante il quale, nell'attuazione del federalismo fiscale, bisognerà evitare che la pressione tributaria complessiva aumenti eccessivamente a causa dell'esercizio scordinato da

²¹⁹ L'equiordinazione stabilita dall'art. 114 Cost. porta effettivamente a interrogare l'operatore del diritto se in realtà si assiste ad un nuovo assetto istituzionale dei diversi livelli di Governo o se in realtà la struttura dello Stato continua ad avere una posizione peculiare di "superiorità gerarchica". Tale ultima posizione è ribadita dalla Corte Cost., sent. n. 365 del 2007 nella parte in cui la Consulta afferma che: «non può certo paragonarsi l'affermarsi del regionalismo nel nostro Paese, neppure a seguito della riforma costituzionale del 2001: infatti, la sovranità interna dello Stato conserva intatta la propria struttura essenziale, non scalfita dal pur significativo potenziamento di molteplici funzioni che la Costituzione attribuisce alle Regioni ed agli enti territoriali». Gli artt. 5 e 114 Cost., evidenzia la Corte, pur utilizzando il termine autonomia o il relativo aggettivo per definire sinteticamente lo spazio lasciato dall'ordinamento repubblicano alle scelte proprie delle diverse Regioni, dall'altro lato ricorda che è ben noto «il dibattito costituente, che pure introdusse per la prima volta l'autonomia regionale nel nostro ordinamento dopo lunghi e vivaci confronti», dal quale ne venne fuori la fermezza nell'escludere concezioni che potessero anche solo apparire latamente riconducibili a modelli di tipo federalistico o addirittura di tipo confederale». Nè tanto meno conclude la Corte si può affermare che «tra le pur rilevanti modifiche introdotte dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione) può essere individuata una innovazione tale da equiparare pienamente tra loro i diversi soggetti istituzionali che pure tutti compongono l'ordinamento repubblicano, così da rendere omogenea la stessa condizione giuridica di fondo dello Stato, delle Regioni e degli enti territoriali».

²²⁰ Sul punto si veda cap. IV.

parte delle Regioni e degli enti locali, portatori evidentemente di interessi più particolari. In tal senso, si può affermare che l'espressione «sistema tributario», finora di difficile applicazione, con l'attuazione del federalismo fiscale potrebbe raggiungere la sua effettiva valenza nel senso che il principio di progressività deve permeare l'intero assetto tributario collegato ai diversi livelli di governo.

3. Il “formale” accoglimento del principio di progressività nell'ordinamento costituzionale italiano

Tali premesse portano inevitabilmente a soffermare la nostra attenzione sul panorama tributario italiano per svolgere qualche riflessione.

Nella tabella Fig . 2 sono riportate le entrate tributarie realizzate negli anni 2008 – 2009 – 2010.

BILANCIO DELLO STATO			
INCASSI REALIZZATI A TUTTO DICEMBRE 2008 – 2010			
(milioni di €)			
Imposte	2008	2009	2010
Imposte dirette	232.371	227.870	221.340
IRE	163.761	159.933	166.684
IRES	48.169	38.771	38.520
Sostitutiva	12.347	12.335	6.375
Rit. Sui dividendi	685	432	389
Rivalutazione beni d'impresa	234	16	9
Altre	7.175	16.383	9.363
Imposte indirette	187.361	184.272	187.430
AFFARI	139.692	132.608	137.826
- IVA	116.612	109.854	115.342
- Registro, bollo, sostit.	11.492	11.006	10.956
PRODUZIONE	26.178	28.490	27.103
- Oli minerali	20.291	20.827	20.003
MONOPOLI	10.176	10.349	10.762
-Tabacchi	10.171	10.344	10.757
LOTTO	11.315	12.825	11.739
TOTALE ENTRATE TRIBUARIE	419.732	412.142	408.770

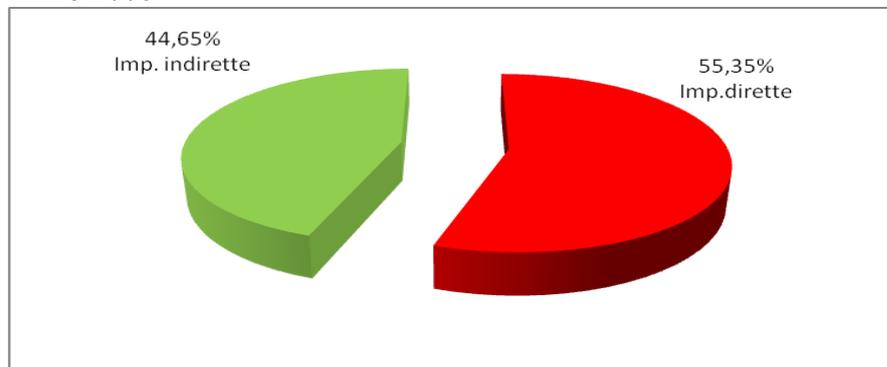
Figura 2

Entrate tributarie anni 2008 - 2009 - 2010

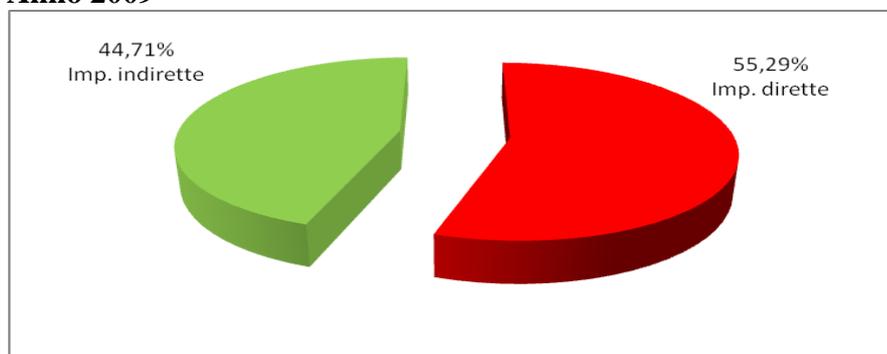
Fonte: Dipartimento del Ministero dell'Economia e delle Finanze

Dai grafici sottoindicati si può notare la composizione del gettito erariale, con riferimento agli anni 2008, 2009, 2010, dal quale si evince che il gettito derivante dalle imposte dirette è maggiore rispetto al gettito derivante dalle imposte indirette.

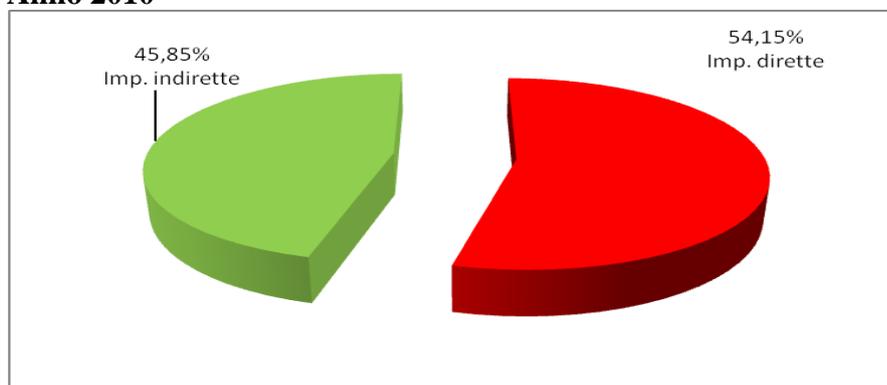
Anno 2008



Anno 2009

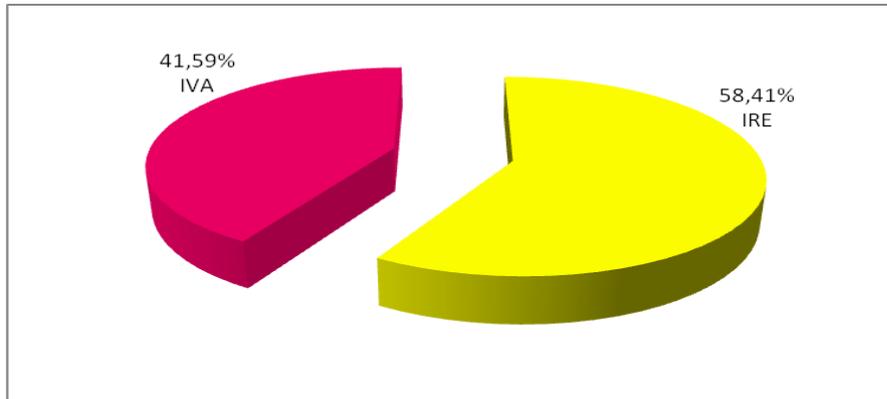


Anno 2010

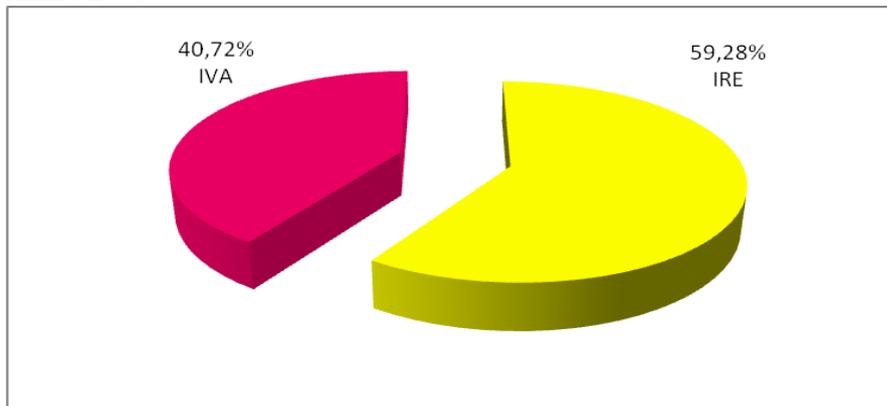


Per una maggiore significatività del raffronto si è ritenuto opportuno elaborare i dati sopra riportati in tabella anche alla luce del rapporto intercorrente fra IVA ed IRE, dai quali si evince che la percentuale dell'incasso derivante dal gettito dell'IRE è maggiore di quello derivante dall'IVA, anche se tale differenza non risulta affatto rilevante.

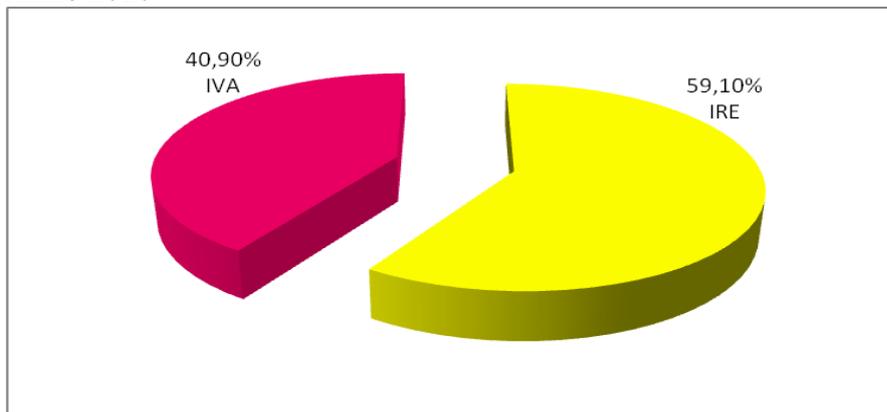
Anno 2008



Anno 2009



Anno 2010



La circostanza secondo la quale, come si ricava dai grafici, il gettito derivante dalle imposte dirette sia maggiore rispetto a quello derivante dalle imposte indirette, potrebbe bastare per ritenere il sistema tributario italiano, come inteso dalla dottrina e dalla giurisprudenza costituzionale, sufficientemente informato a criteri di progressività. In realtà, tale giudizio fuggirebbe da una visione obiettiva e completa della questione se non si evidenziasse che l'imposta sul reddito delle persone fisiche, per essere conforme ai principi costituzionali di cui agli artt. 2, 3 e 53 Cost., necessiterebbe di maggiore progressività per soddisfare effettivamente il principio di eguaglianza secondo cui tutti i cittadini sono eguali anche davanti alle leggi tributarie.

Per far ciò sarebbe necessario stabilire una esenzione più ampia alla base di modo che il prelievo cominci ad essere richiesto realmente laddove finisce il minimo necessario per l'esistenza dell'individuo, esenzione che, inoltre, deve variare realisticamente tenendo effettivamente conto dei bisogni dell'intero suo nucleo familiare.

Le deduzioni specifiche che diminuiscono effettivamente la capacità contributiva e che sono realmente irrinunciabili come le spese mediche, le spese per l'alloggio necessario devono essere meno teoriche e più concrete. Se ciò non dovesse convincere per il solo fatto che il legislatore fiscale abbia già predisposto tali misure, si pensi solo per un istante alla pochezza della detrazione per spese mediche, stabilita nella misura del diciannove per cento sull'intero ammontare delle spese mediche al netto della franchigia (centoventinove/11 euro). A titolo esemplificativo, si pensi, infatti, che, con riferimento ad un contribuente medio che sostenga per un intero anno d'imposta spese mediche per euro millecinquecento/00 (la cifra non è affatto irrealistica considerato che corrisponde mediamente almeno ad un paio di visite specialistiche e all'acquisto di medicinali necessari per curare determinate patologie, la maggior parte delle volte croniche, o per guarire da influenze stagionali). A tale contribuente spetta una detrazione da imposta pari a euro duecentottantacinque/00 euro.

Se a questo si aggiunge che un reddito medio-basso è tassato al 23 per cento ci si rende conto agevolmente che il reddito di cui dispone il contribuente dopo le imposte sia davvero basso.

Aliquote poche ed elevate e, soprattutto, troppo immediatamente crescenti fanno riflettere sull'opportunità, per un fisco più equo, di stabilire un maggior numero di aliquote meno crescenti in modo da tassare più opportunamente i redditi imponibili mediamente più bassi. Per il periodo d'imposta 2010, ad esempio, sono stabilite 5 aliquote nella misura rispettivamente del 23, 27, 38, 41 e 43 per cento in cui i redditi imponibili fino a 15.000,00 euro sono tassati al 23 per cento. Si pensi alla differenza solo formale (e non sostanziale) tra un contribuente che ha un reddito complessivo (costituito da un reddito di pensione) pari a euro 7.500,00 e un contribuente titolare di un reddito complessivo (costituito da un reddito di

pensione) pari a euro 8.500,00. È ammissibile ritenere che il secondo contribuente, soltanto perché dispone di soli 2,73 euro in più al giorno rispetto al primo, debba essere assoggettato ad una differenza di trattamento tale da esentare il primo completamente dal pagamento delle imposte mentre il secondo gravarlo del pagamento di un'imposta pari al 23 per cento su tutto il reddito (se pur ovviamente sulla differenza)?

Tali problemi irrisolti sono peraltro aggravati e, praticamente inascoltati, se solo si pensa che con l'approvazione della manovra finanziaria 2011, a partire dal 2012, lo Stato non garantirà più la copertura nazionale dei ticket per le visite specialistiche ambulatoriali, il cui costo in Lombardia salirà dagli attuali euro 36,00 a euro 46,00 e, inoltre, sarà previsto un rincaro per le prestazioni di pronto soccorso (in particolare, si tratta di quelle visite effettuate in regime di codice bianco), per le quali, tra l'altro, nella Regione Lombardia, a differenza di altre dove è ancora gratuito, si paga già un ticket di euro 25.

La situazione risulta più complessa se si pensa agli effetti provocati dall'Imposta sul valore aggiunto e, dunque, alle ripercussioni che tale imposta produce sul consumo anche di beni di prima necessità²²¹. Come è noto, l'IVA costituisce un prelievo sui consumi, attraverso una tassazione, con aliquota proporzionale al corrispettivo delle cessioni di beni e prestazioni di servizi, effettuate all'interno del territorio dello Stato, nell'esercizio di imprese, arti o professioni e sulle importazioni di beni da chiunque effettuate. Il meccanismo dell'IVA è sintetizzabile nei seguenti termini: gli imprenditori o i lavoratori autonomi devono all'Erario l'imposta derivante dall'effettuazione di cessioni di beni e prestazioni di servizi, ma non sopportano il peso in quanto hanno l'obbligo di rivalersi nei confronti dei propri cessionari o committenti. Dunque, per i contribuenti soggetti a IVA, l'imposta è neutrale gravando definitivamente sul cosiddetto consumatore finale. Per tale motivo l'IVA è «un'imposta plurifase non cumulativa»²²² in quanto è applicata su ogni passaggio economico e l'Erario acquisisce la differenza tra l'imposta corrisposta su ogni operazione attiva e quella versata sugli acquisti. Ma ciò che è più importante evidenziare in questa sede è che l'IVA è un'imposta sui consumi e, come è noto, visto che i consumi gravano maggiormente sulle classi meno abbienti (per il naturale

²²¹ Nelle more della stampa della presente tesi è intervenuto la L. n. 148 del 2011 che ha convertito in legge il decreto legge n. 138 del 2011 recante misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria. L'art. 2 bis della sopra citata legge, meglio nota come manovra economica, ha stabilito l'aliquota dell'IVA nella misura del 21%. Tale maggiorazione dell'imposta, pur non dovendo incidere su beni di prima necessità sui quali continua a gravare l'aliquota nella misura del 4% (pane, pasta, farina, latte), finisce per gravare irrimediabilmente sul consumatore finale. Rientrano, infatti, nell'applicazione dell'IVA al 21%, tra gli altri, gli acquisti di elettrodomestici, prestazioni professionali di avvocati e architetti.

²²² **G. FALSITTA**, *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2° ed. riv., Cedam, Padova, 2007, 507.

motivo per cui chi meno ha, abbisogna di più beni), il consumatore finale, pur non essendo debitore dell'Erario, subisce la rivalsa giuridica senza poter detrarre alcuna imposta. La dottrina, a giusta ragione e in modo pressochè unanime, ha ricondotto l'indice di capacità contributiva al consumo di beni e di servizi, ma allo stesso tempo ha evidenziato come l'IVA sia strutturata, attraverso il ricorso alle rivalse e alle detrazioni, per raggiungere lo scopo di «depauperare in via definitiva il consumatore finale»²²³ neutralizzando così il prelievo nelle fasi precedenti e tassando, dunque, il consumo, quest'ultimo ritenuto dalla giurisprudenza costituzionale la giustificazione costituzionale dell'IVA²²⁴.

Senza alcuna ambizione di aver esaurito l'argomento, e volendo solo trarre alcune riflessioni, si può affermare che esiste una vera e propria "questione tributaria" del tutto irrisolta e foriera di evidenti conflitti sociali. Bisognerebbe, infatti, da un lato, allargare la base di esenzione dal pagamento delle imposte, aumentare il numero delle aliquote più basse di modo che il contribuente abbia maggiore capacità contributiva per far fronte alle iniquità derivanti dalle imposte proporzionali come l'IVA che incidono anche sui beni di prima necessità. Dall'altro lato, è indispensabile contrastare l'evasione fiscale, perseguendo le frodi e accertando contribuenti "parassiti", punire le fughe di capitali nei "paradisi fiscali", aumentare le aliquote Iva sui beni di lusso e rivisitando quelle inerenti i beni di prima necessità per evitare che l'imposta progressiva finisca per gravare sempre sulle classi meno abbienti della nostra società.

²²³ Per tutti **G. FALSITTA**, *Corso istituzionale*, cit., 509.

²²⁴ *Ex multis* Corte cost. sent. n. 25 del 1984. La Corte, a conferma della propria posizione, ribadisce che non è corretta la premessa secondo la quale l'effettivo debitore dell'imposta, nell'ipotesi delle prestazioni di servizi, sia il committente e nel caso delle cessioni di beni sia il consumatore finale in quanto, qualora fosse anche questo il risultato economico derivante dalla rivalsa, esso non può costituire il presupposto della prestazione tributaria in base al quale, secondo la giurisprudenza della Corte, va individuata la capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost., intesa come idoneità soggettiva all'obbligazione di imposta. La Corte afferma che «l'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972 nello stabilire che l'imposta è dovuta "dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizio imponibili", identifica il presupposto dell'imposta in ciascuna delle anzidette operazioni economiche. La capacità contributiva va pertanto riscontrata in tutti i soggetti che quelle operazioni pongono in essere». Tale ragionamento è evidentemente condotto dalla Corte per evitare consapevolmente di affermare la conseguenza logica di tale posizione ossia che l'indice di capacità dell'IVA è inequivocabilmente il consumo.

CAPITOLO IV

LA RISERVA DI LEGGE

SEZIONE I

LA *RATIO* DELLA RISERVA DI LEGGE

1. *Ratio* e funzione della riserva di legge nell'ordinamento costituzionale italiano

La riserva di legge in materia tributaria è sancita dall'art. 23 Cost., in base al quale «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge». Nonostante l'unitarietà della disposizione, è condivisibile la tesi che tiene distinte le due diverse ipotesi in ragione della materia: prestazioni imposte personali e patrimoniali²²⁵. Accogliendo questa premessa, ai fini dello studio che si sta svolgendo, si concentrerà l'attenzione solo sulle prestazioni patrimoniali e, in particolare, si esamineranno la *ratio*, la funzione ed il contenuto della disposizione per evidenziare i non pochi problemi ancora irrisolti.

A tal fine, risulta necessario trattare l'istituto della riserva di legge²²⁶ in via generale per poi coglierne la peculiarità nell'art. 23 Cost con riguardo alle prestazioni patrimoniali.

²²⁵ A. FEDELE, *Art. 23 Cost.*, in *Commentario della Costituzione*, fondato da G. Branca e continuato da A. Pizzorusso, Zanichelli-Il Foro italiano, Bologna-Roma, 1985, 135 ss. L'A. prospetta la sostanziale scissione dell'art. 23 Cost. in due diverse norme, individuate alla luce della diversa *ratio* sottesa alle prestazioni patrimoniali e a quelle personali. La *ratio* della prima norma va considerata in funzione del procedimento legislativo e del regime della legge e degli atti aventi forza di legge e degli interessi generali sottesi, mentre la *ratio* della norma relativa alle prestazioni personali concerne la garanzia della libertà individuale dei privati. Dunque, secondo l'A., la diversa intensità della *ratio* garantista della riserva di legge in materia di prestazioni personali rispetto a quelle patrimoniali implica una maggiore e più compiuta disciplina legislativa dei fatti al verificarsi dei quali le prestazioni personali devono essere determinate. In tal senso *ex plurimis* Corte Cost., sent. n. 290 del 1987, secondo cui la formula utilizzata dall'art. 23 Cost. «unifica nella previsione i due tipi di prestazioni "imposte"» e «conserva a ciascuna di esse la sua autonomia», estendendosi naturalmente agli «obblighi coattivi di fare».

²²⁶ L'istituto della riserva di legge risale alla *Magna Charta* del 1215, infatti, ad essa si riconduce l'antico divieto contro gli abusi del Governo *no taxation without rapresentation* in cui è rappresentata l'opposizione dei privati al Re il quale non poteva prelevare imposte a suo libero piacimento. L'istituto della riserva di legge fu ripreso dal *Bill of Rights* del 1689 (cfr. P. BARILE, *Il soggetto privato nella Costituzione italiana*,

La disposizione avente un contenuto simile rispetto a quello previsto nell'attuale art. 23 Cost. si ritrova nell'art. 30 dello Statuto albertino, ai sensi del quale «Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re». Considerato il carattere rigido della nostra Costituzione, che ha profondamente «mutato il valore»²²⁷, si prescindere in questa sede dall'esame puntuale della disposizione enunciata nello Statuto albertino²²⁸.

Cedam, Padova, 1953, 232. Di avviso contrario **P. VIRGA**, *Origine, contenuto e valore delle dichiarazioni costituzionali*, in *Rass. Dir. pubbl.*, 1948, 270, il quale invece fa risalire l'istituto della riserva di legge alla costituzione belga del 1831), secondo il quale nessun tributo e prestazione potevano essere imposti senza il consenso del Parlamento. Tale principio fu ripreso anche nel continente americano, ereditandolo dalla madrepatria, e fu sentito così rilevante al punto che nella Dichiarazione d'Indipendenza del 1776 fu inserito tra le ragioni che avevano legittimato i sudditi a svincolarsi dalla Corona inglese. Successivamente, ha rappresentato uno dei principi fondamentali della Rivoluzione francese, trasfuso poi nelle varie Carte costituzionali degli Stati preunitari, compreso lo Statuto albertino.

²²⁷ In tal senso **L. CARLASSARE**, *Legge (riserva di)*, in *Enc. Giur.*, vol. XXI, Treccani, Roma, 1990, 1 ss: l'A. sottolinea che il cambiamento del carattere della Costituzione da flessibile a rigido muta radicalmente il valore della riserva di legge perché, come è noto, il legislatore statutario poteva discostarsi dall'osservanza delle disposizioni contenute nello Statuto albertino che rimanevano formalmente in vigore. Quindi, in assenza di limitazioni poste da fonte di legge gerarchicamente superiore, «la legge era, effettivamente, sovrana», ed era sufficiente che una legge autorizzasse il Governo a disciplinare in una determinata materia in cui era richiesta copertura legislativa con propria norma affinché l'ostacolo fosse ampiamente superato. Cfr. anche sul punto **S. FOIS**, *La "riserva di legge"*, Giuffrè, Milano, 1963, 288, il quale afferma che durante il periodo delle cosiddette «democrazie parlamentari» e, dunque, in particolare durante la vigenza dello Statuto albertino, la riserva è risultata assorbita dal principio di legalità formale, quest'ultimo inteso nel senso di conformità formale dell'operato dell'amministrazione alla legge, non rappresentando così, in alcun modo, un limite per il legislatore. In senso contrario **E. TOSATO**, *Prestazioni patrimoniali imposte e riserva di legge*, in *Scritti in onore di G. Ambrosini*, III, Giuffrè, Milano, 1970, 2130-2132, secondo il quale non è corretto sostenere che in una Costituzione flessibile la riserva di legge non ha ragione di esistere in quanto valgono pur sempre i principi direttivi a cui il legislatore è tenuto, in linea di massima, a conformarsi.

²²⁸ In tale sede è opportuno solo sottolineare le ragioni fondanti la disposizione statutaria le quali risiedono nel divieto di istituzione di nuove imposte e, allo stesso tempo, nella circostanza secondo la quale la riscossione delle imposte già istituite non doveva effettuarsi senza il consenso dei sudditi. Tale impostazione era necessaria per non sottoporre questi ultimi passivamente al Re, ma, al contrario, a porli accanto allo stesso; essi, infatti, avrebbero dovuto pagare non per mera volontà del Re, ma perché fosse opportuno concorrere ai carichi pubblici attuando, in questo modo, una partecipazione più diretta alla vita pubblica. Sulla distinzione tra l'art. 30 dello Statuto albertino e l'art. 23 Cost., **A. BERLIRI**, *Appunti sul fondamento e contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, Giuffrè, 1961, 154-163. È evidente come l'art. 30 dello Statuto albertino abbia avuto un grande rilievo in quanto disciplinava in un'unica disposizione le sole prestazioni tributarie, le quali erano, dunque, differenziate dalle prestazioni personali, a loro volta statuite nell'art. 26. Tale precisazione risulta rilevante in quanto è proprio alla disposizione statutaria che si deve il dibattito acceso che dottrina e

In via generale, la riserva di legge è l'istituto in omaggio al quale coesiste, da un lato, l'obbligo per il legislatore di disciplinare una determinata materia con legge e, dall'altro, il divieto per le fonti subordinate di disciplinare quella stessa materia²²⁹.

In primis, è necessario precisare quale sia la *ratio* della riserva di legge nel nostro ordinamento giuridico; in secondo luogo, occorre sottolineare la differenza che intercorre tra detta *ratio* e la funzione, in quanto la prima costituisce il fondamento giustificativo e più profondo dell'istituto in esame, mentre la funzione rappresenta «lo scopo immediato» verso cui l'istituto *de quo* tende nell'ordinamento giuridico²³⁰. La riserva di legge, come emerso in dottrina, risponde ad una duplice *ratio*: una garantistica, a tutela dei diritti dell'individuo, l'altra democratica, in base alla quale è la legge che deve disciplinare una determinata materia in quanto unico modo tramite il quale la collettività partecipa alla vita pubblica per mezzo del proprio organo rappresentativo.

La dottrina ha elaborato diverse tesi affermando ora che le esigenze di garanzia e di democrazia fossero alla base della riserva di legge in modo congiunto²³¹, ora, che le due *rationes* fossero tra di loro alternative²³² a causa, ad esempio, delle ragioni storiche o dei caratteri particolari che differenziano le singole materie oggetto della riserva.

giurisprudenza hanno avuto, e continuano ad avere, in materia di prestazioni tributarie che, come è noto, sono giustapposte alle prestazioni patrimoniali generalmente enunciate nell'art. 23 Cost.

²²⁹ Corte Cost., sent. n. 383 del 1998. Di notevole importanza e chiarezza è tale decisione in cui la Corte Costituzionale sottolinea che «la riserva di legge» assicura il monopolio del legislatore nella determinazione delle scelte qualificanti nelle materie indicate dalla Costituzione, sia escludendo la concorrenza di autorità normative «secondarie», sia imponendo all'autorità normativa «primaria» di non sottrarsi al compito che solo a essa è affidato. Tale valenza è generale e comune a tutte le «riserve».

²³⁰Tale distinzione è nitida in **A. DI GIOVINE**, *Introduzione allo studio della riserva di legge nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1969, 19-21: «Al riguardo, però, occorre precisare che, parlando di *ratio*, intendiamo usare questo termine in un'accezione rigorosa, già precisamente individuata, di fondamento ultimo, filosofico, si potrebbe dire, di un istituto, tenendola distinta, pertanto, dalle sue funzioni, e cioè dagli scopi immediati cui quell'istituto tende di volta in volta nell'ordinamento». Sembrerebbe, invece, sfumata e, quasi interscambiabile, l'idea di *ratio* e di funzione in **V. CRISAFULLI**, *Lezioni di diritto costituzionale*, 4° ed. interamente riv., Cedam, Padova, 1976, 53-59.

²³¹ **F. SORRENTINO**, *Lezioni sulla riserva di legge*, a cura di G. Floridia, C.L.U., Genova, 1980, 61. L'A. afferma come il vero significato della riserva di legge risieda nella sintesi tra le due valenze essenziali dell'istituto della riserva di legge ossia di quella garantistica e partecipativa.

²³² **P. BARILE**, *Il soggetto privato*, cit., 232-233. Tale pensiero potrebbe cogliersi nell'A. il quale in un primo momento afferma che la riserva di legge sia a garanzia delle lesioni delle situazioni soggettive attive da parte della P.A. Posizione che è risultata superata successivamente evidenziando, invece, il concorso delle due *rationes* nell'istituto in questione.

Infatti, una parte della dottrina individua la *ratio* della riserva di legge nella sola esigenza di garanzia²³³, un'altra parte della dottrina nel solo principio democratico²³⁴. Queste le posizioni in dottrina più importanti che, a sua volta, si sono specificate in altrettanti indirizzi interpretativi i quali, da un lato, propendendo per la *ratio* garantistica della riserva di legge, hanno attribuito al procedimento legislativo il ruolo di limite intrinseco del legislatore a tutela delle minoranze²³⁵, dall'altro, hanno individuato nel

²³³ **L. PALADIN**, *La potestà legislativa regionale*, Cedam, Padova, 1958, 80-82. L'A. per distinguere la riserva di legge da semplici rinvii, evidenzia come i due requisiti necessari delle riserve di legge siano la garanzia costituzionale di una situazione soggettiva attiva ed un potere di restrizione di carattere discrezionale che spetta al legislatore. Paladin afferma che la riserva di legge costituisce una garanzia per i singoli privati nel senso che la garanzia consiste nella circostanza che le loro singole libertà saranno sì limitate, ma in modo uguale per tutti escludendo ogni disparità di trattamento ingiustificata e irrazionale. In senso affermativo anche **V. CRISAFULLI**, *Lezioni di diritto costituzionale*, op.cit., 57-62. L'A. afferma, infatti, che la riserva di legge assolve ad una funzione di garanzia dei diritti individuali, cioè di tutte quelle situazioni soggettive riconosciute dalla disposizione costituzionale ai soggetti sottoposti al potere statale, e nei confronti di quest'ultimo.

²³⁴ **A. DI GIOVINE**, *Introduzione allo studio*, op. cit., 57-98. La *ratio* della riserva di legge, secondo l'A., va ricondotta al principio democratico in quanto in un regime democratico-parlamentare in cui la sovranità popolare è assunta a fondamento stesso della legittimità dell'ordinamento costituzionale e in cui il popolo è, non solo titolare, ma esercita anche la sovranità popolare, sembra logico affidare al Parlamento, come massimo gestore della sovranità popolare, decisioni politiche fondamentali. Tale concezione sembra, a dire del Di Giovine, un riflesso dei due filoni fondamentali del pensiero costituzionalistico dell'Ottocento e, dunque, della concezione della supremazia della legge e, di conseguenza, della diffidenza verso il potere esecutivo. In senso affermativo, ma con maggiore attenzione al contenuto sostanziale, **C. MORTATI**, *Istituzioni di diritto pubblico*, 10° ed. rielab. e agg., a cura di F. Modugno, A. Baldassarre, C. Mezzanotte, Cedam, Padova, 1991, 347. La ragione d'essere della riserva di legge va ricercata, secondo l'A., nei limiti sostanziali imposti alla legge dalla Costituzione e può essere meglio raggiunta se l'accertamento del rispetto di tali limiti sia affidato al giudizio di un organo imparziale.

²³⁵ **S. FOIS**, *La "riserva di legge"*, op.cit., 289-308. L'illustre A. individua la *ratio* della riserva di legge non in una forma di garanzia individuale, bensì nel procedimento legislativo, che garantisce le minoranze contro la maggioranza, e nel controllo di costituzionalità, a cui sono sottoposte le leggi al fine di limitare il potere della maggioranza legislativa e assicurare il rispetto della Costituzione. Tale posizione muove da una premessa rilevante in quanto la legge e il regolamento sono sicuramente espressione della maggioranza di Governo pertanto, dato lo strettissimo legame tra maggioranza e Governo, dovrebbe considerarsi indifferente che sia la legge o l'esecutivo-amministrazione ad intervenire in una determinata materia. Tale considerazione incontra un'obiezione nella circostanza, infatti, che, a rigore, la maggioranza nel procedimento legislativo incontra un limite che invece per assurdo non incontra la procedura di adozione di un regolamento. Il procedimento legislativo, infatti, ha dei limiti come la struttura collegiale dell'organo, il sistema del bicameralismo, la pubblicità delle sedute, la partecipazione delle minoranze a discutere e a pronunciarsi in qualche modo su norme legislativamente dettagliate, mentre la procedura di adozione del regolamento non li ha. Un'ulteriore differenza sussiste anche nel trattamento a cui sono sottoposti le leggi e gli atti amministrativi: i primi sottoposti esclusivamente al controllo di costituzionalità della Corte, i secondi al controllo del giudice ordinario o amministrativo, a seconda della ripartizione di giurisdizione. Ne deriva, come

procedimento legislativo la funzione di circoscrivere da un punto di vista sostanziale il potere esecutivo²³⁶, altri ancora hanno individuato nella riserva di legge lo strumento attraverso il quale rimandare alla legge le scelte caratterizzanti le singole materie riservate²³⁷.

Premessa la distinzione tra *ratio* e funzione, e nonostante le posizioni contrarie emerse in dottrina, appare preferibile la tesi secondo la quale la riserva di legge rappresenta nel nostro ordinamento un criterio di competenza normativa²³⁸, distributivo della funzione normativa, assurgendo, dunque, a criterio di organizzazione delle fonti.

La prima distinzione, elaborata in dottrina e in giurisprudenza, che rileva ai fini del presente lavoro, è data dalla distinzione della riserva di legge in assoluta e relativa. Nella riserva di legge assoluta la disciplina di

afferma Fois, che «per paradossale che possa sembrare, non pare, dunque, inesatto ritenere che nel nostro ordinamento godano di un «trattamento» meno rigido, e appaiono più liberi da controlli, proprio gli atti che, nella scala delle tradizionale «gerarchia», occupano gli ultimi gradini e comunque stanno al di sotto della legge (301-302)». Tale impostazione è confermata anche in merito al problema della recezione nel diritto interno di norme regolamentari in **S. FOIS**, *Rinvio, recezione e riserva di legge*, in *Giur. cost.*, 1966, 593-605. Fois evidenzia come ad opera di un'unica disposizione legislativa, chiamata anche legge di recezione, che trasforma in legge numerose disposizioni regolamentari ne consegue una vistosa violazione del principio di riserva di legge in materie riservate in quanto con essa la disciplina di tale materia risulta approvata dal Parlamento senza rispettare però tutte le fasi della discussione, della deliberazione, della votazione dei singoli articoli alla luce dei quali risiede la *ratio* della riserva di legge. Il principio di riserva di legge, sottolinea nuovamente l'A., si spiega in considerazione del fatto che la determinazione di un determinato testo normativo deve essere il frutto del confronto continuo tra maggioranza e minoranza perché solo in seguito ad una dialettica così articolata l'approvazione finale del testo legislativo può risultare profondamente condizionata.

²³⁶ **A. BARILE**, *Il Soggetto*, *op. cit.*, 230-233. L'autentico valore dell'istituto in esame è, secondo il Barile, quello di stabilire la competenza esclusiva e di affidare la disciplina di una determinata materia solo alla legge. Quindi se la riserva di legge ordinaria è preservare una specifica materia dall'attività normativa del potere esecutivo, la riserva di legge costituzionale è sottrarre alla funzione legislativa una fissata materia.

²³⁷ **G. AMATO**, *Riserva di legge e libertà personale in una sentenza che restaura l'art. 25*, in *Giur. Cost.*, 1966, 269.

²³⁸ In tal senso, **V. CRISAFULLI**, *Lezioni di diritto costituzionale*, *op.cit.*, 55, secondo il quale la riserva di legge si esprime come formula «organizzativa» nel senso che l'istituto della riserva di legge è una *species* del *genus* più ampio delle riserve di competenze; **F. CUOCOLO**, *Istituzioni di diritto pubblico*, 9° ed., Giuffrè, Milano, 1996, 33. L'A. espressamente afferma: «Collegato con il problema dell'individuazione della fonte da applicarsi nella fattispecie concreta è l'istituto della riserva di legge». *Contra* **L. CARLASSARE**, *Legge*, *op. cit.*, 4, secondo la quale la riserva di legge disegna una distribuzione del potere politico tra organi costituzionali. Infatti l'A. afferma che la riserva di legge non si può ridurre a mero rapporto di «competenza» tra fonti, in primo luogo, perché il principio di competenza opera tra fonti che non si incontrano mai e, in secondo luogo, perché è necessario che le competenze dei due diversi soggetti siano effettivamente riservate e, dunque, non come avviene nella riserva di legge, in cui vi è concorso di due distinte fonti che possono intervenire nella stessa materia.

una determinata materia è regolata esclusivamente dalla legge²³⁹, mentre con la riserva di legge relativa la legge detta almeno i principi generali di una determinata materia, devolvendo poi a fonti secondarie la regolamentazione di norme di dettaglio necessarie all'esecuzione.

La differenza sostanziale fra le due riserve consiste, dunque, nella maggiore o minore vincolatività nei confronti delle fonti subordinate: con la riserva di legge assoluta si inibisce completamente l'intervento dei regolamenti – escluso i regolamenti di mera esecuzione – con la riserva di legge relativa si ammette l'intervento dei regolamenti, se pur nel rispetto dei principi fondamentali.

Si tratta di una classificazione di difficile interpretazione, considerato che non è pacifico distinguere una riserva di legge assoluta da una relativa.

La problematicità della distinzione si fonda principalmente sulla mancanza di un criterio univoco di individuazione che dottrina e giurisprudenza hanno ricavato, ora, dalla formulazione letterale della disposizione costituzionale, ora, dall'analisi dell'interesse sotteso. È evidente l'insufficienza del criterio letterale, in relazione al quale davanti ad espressioni come «nei soli casi e modi stabiliti dalla legge» si sarebbe dinanzi ad una riserva di legge assoluta, mentre locuzioni più blande come «in base alla legge» o «secondo disposizioni di legge» indicherebbero una riserva di legge relativa. Sarebbe quindi da preferire il criterio interpretativo per distinguere i due tipi di riserva²⁴⁰. In tal modo, l'individuazione dell'una

²³⁹ Nella riserva di legge assoluta accanto alla necessaria disciplina ad opera della legge, come è noto, sono ammessi i regolamenti di mera esecuzione.

²⁴⁰ Corte Cost., sent. n. 383 del 1998. Tale decisione è innovativa e si discosta dalla giurisprudenza precedente perché si spinge oltre non tanto nella parte in cui la Corte afferma, se pur in modo definitivamente chiarificatorio, che il carattere della riserva dipende dalle specifiche norme che la prevedono e dall'interpretazione sistematica e storica, ma soprattutto nella parte in cui, in modo più appropriato e condivisibile, prescinde dalla distinzione tra relativa e assoluta per discutere del «carattere chiuso o aperto della riserva» e della possibilità che la legge stessa devolva a fonti secondarie «le valutazioni necessarie per la messa in atto concreta delle scelte qualificanti la materia ch'essa stessa ha operato». In dottrina sui criteri idonei ad individuare la riserva di legge assoluta Cfr. **V. BACHELET**, *Legge, attività amministrativa e programmazione economica*, in *Giur. cost.*, 1961, 922-926. L' A. afferma che vi è riserva assoluta di legge in tutti quei casi in cui all'attività del legislatore debba seguire comunque un'attività di esecuzione o, quanto meno, di applicazione. L'A. sembra affermare che vi sia riserva assoluta di legge quando tale applicazione o esecuzione sia affidata all'intervento del potere giudiziario, con totale esclusione di ogni competenza della pubblica amministrazione. Per tali motivi l'A. conclude evidenziando che sotto questo profilo l'interpretazione della Corte costituzionale riveste un ruolo decisivo, la quale di fronte a formulazioni generiche di riserve di legge, dovrà in qualche modo precisare, con riferimento ai principi o diritti di volta in volta sottesi alla riserva di legge, quanto dovrà essere coperto da legge e quanto dovrà essere rilasciato, per l'esecuzione, all'amministrazione. L'A., inoltre, afferma che non basta attribuire un potere in vista del raggiungimento dei fini, ma bisogna anche stabilire i limiti e l'estensione del potere e prevedere gli effetti che con gli atti, derivanti da tale potere, si possono

o dell'altra riserva è necessariamente rimessa alla sensibilità dell'interprete, il quale deve utilizzare ogni tipo di indizio, desumibile dai principi generali dell'ordinamento giuridico, dall'interpretazione testuale, sistematica e storica e dal combinato disposto con altri principi costituzionali. I non pochi problemi che sorgono in merito all'individuazione della *ratio* si ripercuotono sulla distinzione tra riserva relativa e assoluta al punto che alcuni Autori preferiscono affermare che le riserve sono tutte assolute²⁴¹; altri ritengono che siano tutte relative²⁴².

Il rilievo della distinzione non è puramente formale per l'applicazione che in concreto ne viene fatta in sede di controllo di costituzionalità delle leggi e, dunque, in termini di tutela giurisdizionale del cittadino. Infatti, nelle materie coperte da riserva assoluta, la legge deve regolare interamente l'esercizio del potere amministrativo; ciò significa che non c'è spazio per le fonti secondarie e che il potere amministrativo è pressochè vincolato. In tale ipotesi, alla pubblica amministrazione spetterà solo di concretare il comando di legge. Invece, nelle materie sottoposte a riserva relativa, la legge deve prevedere necessariamente la causa, i principi, i fini del potere²⁴³; motivo per cui la funzione della pubblica amministrazione è normalmente discrezionale.

produrre. Tale discrezionalità deve essere, dunque, circoscritta dettagliatamente di modo che possa essere esercitato il controllo giurisdizionale con la maggiore possibile intensità.

²⁴¹ In tal senso **S. FOIS**, *La "riserva di legge"*, *op.cit.*, 320-322. L'A. nell'evidenziare che la duplice *ratio* della riserva di legge sia la tutela delle minoranze e il controllo di costituzionalità che hanno una funzione estremamente importante, desume che le riserve necessariamente debbano essere tutte assolute; **L. PALADIN**, *La potestà legislativa*, *op. cit.*, 80. La differenziazione è solo quantitativa in quanto considera solo il grado di garanzia delle situazioni giuridiche soggettive in cui il riferimento alla legge si spiega in considerazione del fatto che la legge rappresenta lo strumento più idoneo a conseguire i risultati voluti. **E.TOSATO**, *Prestazioni patrimoniali*, *op. cit.*, 2120-2121, l'A. sostiene che, visti i numerosi richiami alla legge, si debba discutere se essi siano o no una riserva, ma, una volta riconosciuta l'esistenza di una riserva, essa sia unica e debba essere considerata come assoluta in quanto la rigidità della nostra Carta Costituzionale si riflette sulla rigidità e l'inderogabilità della riserva.

²⁴² Di tale parere **R. BALDUZZI-F. SORRENTINO**, *Riserva di legge*, in *Enc. dir.*, vol. XL, Giuffrè, Milano, 1989,1218. Gli Autori sostengono, infatti, che le riserve sono tutte relative, salvo poi verificare, caso per caso, quali siano i margini di discrezionalità che la legge può attribuire agli organi legittimati alla sua applicazione, siano essi amministrativi o giurisdizionali; **C. MORTATI**, *Istituzioni di diritto pubblico*, *op. cit.*, 349. Secondo il quale corrisponde, invece, alla logica del sistema parlamentare lasciare che il Governo sia responsabile della direzione politica dello Stato, esercitando, dunque, in modo diretto e, in conformità ai principi dettati dalla legge, quella parte di funzione legislativa per cui il Parlamento risulta meno adatto. Pertanto, l'A. conclude nel ritenere che la soluzione più adatta sia quella di ritenere che le riserve abbiano tutte un carattere relativo, soprattutto se non hanno ad oggetto le libertà fondamentali.

²⁴³ **V. BACHELET**, *op. ult. cit.*, 922,

2. Dalla *ratio* garantista alla *ratio* democratica della riserva di legge in materia tributaria

Con riferimento alla riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., la dottrina ne ha individuata la *ratio* in modo sia alternativo, sia congiunto, determinandola, ora, nella sola tutela della libertà personale e patrimoniale dell'individuo²⁴⁴, ora, nel perseguimento di interessi generali raggiungibili unicamente mediante la legge²⁴⁵, ora, nel consenso al tributo²⁴⁶.

La Corte costituzionale, costante sin dalle sue prime pronunce, ha stabilito che la norma contenuta nell'art. 23, è «posta a tutela della libertà e della proprietà individuale» ed è «applicabile alle prestazioni personali o patrimoniali “imposte” con atto di autorità e cioè in modo obbligatorio a carico di una persona senza che la sua volontà vi abbia concorso; carattere questo che distingue siffatte prestazioni da quelle consortili di natura privatistica»²⁴⁷. Essa ha, inoltre, evidenziato come questo istituto implichi che «la legge che attribuisce[a] ad un ente il potere di imporre una

²⁴⁴ **A. BERLIRI**, *Appunti sul fondamento e contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, op. cit., 151-154, 163; **A. AMORTH**, *Fondamento costituzionale delle prestazioni pecuniarie ad enti pubblici*, in *Diritto dell'economia*, 1956, 1027 ss.

²⁴⁵ **A. FEDELE**, *Art. 23 Cost.*, op. cit., 133-147. Il Fedele, con riferimento specifico alle prestazioni patrimoniali, esclude che esse siano rivolte in funzione immediata alla garanzia dell'integrità patrimoniale (a tal fine neanche l'art. 2 Cost., per l'A., può rappresentare il fondamento legislativo della tutela dell'integrità patrimoniale dei privati), per la cui tutela non esiste un unitario sistema di disposizioni costituzionali. Egli ritiene che la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte si pone in funzione di interessi generali e solo in via mediata a tutela di interessi particolari, quali la garanzia dell'integrità del patrimonio dei privati; per tali motivi l'A. sostiene che l'art. 23 Cost. non può assurgere a norma di chiusura del sistema delle libertà costituzionalmente garantite. Ne consegue che, considerato che l'art. 23 Cost. può venire a interferire con altre disposizioni costituzionali, la questione in via generale può essere risolta con lo schema della deroga. Tale circostanza risulta, per l'A., ampiamente superata perché la disciplina della fattispecie contenuta in altre disposizioni costituzionali coincide totalmente o parzialmente con la disciplina prevista dall'art. 23 Cost. anche alla luce del fatto che queste ultime contengono nella maggior parte dei casi la riserva di legge. Per tale motivo, Fedele conclude nell'affermare che il concorso tra le due discipline diventa in pratica totalmente irrilevante.

²⁴⁶ **S. BARTHOLINI**, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, Padova, 1957, 49-75. L'A. nel ricostruire il contenuto originario del principio di legalità dei tributi, affermava che, in realtà, il singolo privato ha sempre voluto acconsentire all'imposta evitando, in questo modo, l'intrusione del pubblico potere nella sua proprietà non perché ritenuta sacra, ma perché ha come funzione quella di rendere libero l'individuo assicurandogli dignità. Tale impostazione poneva le basi del governo rappresentativo e al tempo era considerata dallo stesso A. storicamente attuale. Pertanto, il fondamento dell'art. 23 Cost. consiste nell'assolvere all'esigenza dell'autoimposizione che trae origine e conferma dalle stesse ragioni che portarono all'adozione dell'art. 30 dello Statuto albertino, il quale a sua volta derivava dalla costituzione del 1830, che aveva riprodotto quella del 1814, che si era ispirata all'ordinamento inglese, culla della consensualità all'imposta.

²⁴⁷ Corte cost., sent. n. 47 del 1957

prestazione non lasci all'arbitrio dell'ente impositore la determinazione della prestazione»²⁴⁸.

La circostanza che la riserva di legge nasca per arginare l'arbitrio fiscale del sovrano e, dunque, essenzialmente come strumento di garanzia del patrimonio individuale è indiscutibile così come, allo stesso tempo, non si può negare il ruolo che ha assunto l'istituto della riserva di legge come espressione del principio di democraticità e rappresentatività²⁴⁹. Come osserva una parte della dottrina, la riserva di legge *ex art. 23 Cost.* si pone in funzione immediata di «“interessi generali”» e solo in via mediata degli «“interessi dei privati”»²⁵⁰. Pertanto, da qui deriva la giustificazione democratica della riserva di legge in esame rispetto all'originaria accezione garantista della riserva stessa.

Diversamente opinando, una ricostruzione dell'art. 23 Cost. come norma a tutela della sola integrità patrimoniale sarebbe in contrasto con lo spirito sociale-solidaristico della Costituzione che, pur prevedendo disposizioni a tutela del patrimonio individuale, si pone l'obiettivo di tutelare interessi ben più pregnanti, come la funzione sociale per il diritto di proprietà e l'utilità sociale per l'iniziativa economica privata²⁵¹.

Concludendo, la ragion d'essere dell'art. 23 Cost. risponde ad esigenze sia di garanzia che di democrazia²⁵², considerando quest'ultima come la partecipazione della collettività alla vita pubblica²⁵³ che si esplica anche quando il legislatore determina, purchè in modo puntuale e preciso, gli elementi fondamentali e i principi oggetto della materia.

²⁴⁸ Corte cost., sent. n. 4 del 1957.

²⁴⁹ A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni, op. cit.*, 37-39.

²⁵⁰ A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni, op. cit.*, 132-134, 142.

²⁵¹ In tal senso F. CORVAJA, *Riserva di legge (in materia di prestazioni patrimoniali imposte)*, in *Federalismo fiscale* 1/2010, 217-219.

²⁵² Nel senso di una duplice *ratio* della riserva indirizzata verso la tutela delle sfere di autonomia e, dall'altro lato, al coordinamento fra potere legislativo ed esecutivo, Cfr. M. NIGRO, *Studi sulla funzione organizzativa della pubblica amministrazione*, Giuffrè, Milano, 1966, 157-162. L'A. ragiona, in via generale ed in modo implicito, sulle riserve di legge previste dagli artt. 23 e 41 Cost. ed afferma che è necessario raggruppare in unica categoria tutte quelle riserve la cui *ratio* risieda maggiormente nella preoccupazione di coordinare la comune gestione, definita «forma condominiale», della funzione di indirizzo politico tra Parlamento e Governo, piuttosto che nell'esigenza di garanzia dei diritti dell'individuo. Sembrerebbe comunque che l'A. non voglia escludere la doppia natura esistente anche nella riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. in quanto sottolinea come la riserva di legge abbia radici sia nella dottrina dei diritti dell'uomo sia nel principio di divisione dei poteri sia, infine, nel principio di sovranità popolare e nel principio, a questo connesso, del coordinamento tra i diversi poteri dello Stato. Apparrebbe, dunque, evidenziare come, in realtà, la riserva di legge abbia un unico fondamento giustificativo, un' unica radice non ammettendo, dunque, una scissione delle diverse *rationes* sottese.

²⁵³ Si tratta di una partecipazione che *ex ante* richiede un voto consapevole ed informato.

3. Natura assoluta o relativa della riserva di legge ex art. 23 Cost.: l'insufficienza del criterio letterale e il contributo della giurisprudenza costituzionale sulla «fattispecie chiusa» nelle prestazioni patrimoniali imposte.

Come è noto, la riserva ex art. 23 Cost. è stata qualificata dalla dottrina²⁵⁴ e dalla giurisprudenza dominante²⁵⁵ come relativa, demandando alla legge e gli atti ad essa equiparati almeno la disciplina ritenuta indispensabile per circoscrivere la discrezionalità dell'Esecutivo. Distinzione ovviamente non accolta pacificamente tenuto conto che alcuni Autori ritengono che la riserva prevista dall'art. 23 Cost. sia assoluta in quanto una parte consistente dell'oggetto deve essere disciplinata dalla legge²⁵⁶.

È opportuno, in primo luogo, delimitare la questione alle sole prestazioni tributarie, soffermando maggiormente l'attenzione su quello che viene definito contenuto minimo della prestazione tributaria che, necessariamente, deve essere disciplinato dalla legge.

Dalla giurisprudenza costituzionale emerge che la riserva contenuta nell'art. 23 Cost. non relega la legge sullo sfondo né, tanto meno, può giustificare un'azione amministrativa completamente libera di limitare «la sfera generale di libertà dei cittadini»²⁵⁷.

Tale posizione è stata confermata, anche in tempi più recenti, in casi in cui la Corte costituzionale ha sostenuto che la riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost. è rispettata «anche in assenza di una espressa indicazione legislativa dei criteri, limiti e controlli sufficienti a delimitare l'ambito di discrezionalità dell'amministrazione» purchè «la concreta entità della prestazione imposta sia chiaramente desumibile dagli interventi legislativi che riguardano l'attività dell'amministrazione»²⁵⁸. Invece, in dottrina appare

²⁵⁴ C. MORTATI, *Istituzioni*, op. cit., 348-350; V. CRISAFULLI, *Lezioni*, op. cit., 56; M. S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge*, in *Riv. di dir. fin. e sc. fin.*, 1957, I, 9-11.

²⁵⁵ Di recente, tra tante, anche la giurisprudenza amministrativa è di questo avviso Cons. St., sent. n. 6167/2009 (*Est. Aldo Scola*).

²⁵⁶ E. TOSATO, *Prestazioni patrimoniali*, op. cit., 2118-2131.

²⁵⁷ Corte cost., sent. n. 115 del 2011.

²⁵⁸ Corte cost., sent. n. 190 del 2007. In tal senso cfr. Corte cost., sentt. n. 34 del 1986, n. 507 del 1988, n. 182 del 1994, n. 180 del 1996, n. 105 del 2003. Si tratta di un medesimo criterio interpretativo, adottato dalla giurisprudenza costituzionale, quale quello che ai fini della conformità all'art. 23 Cost., non è certo sufficiente una norma primaria che sia soltanto attributiva di competenza agli organi esecutivi, in quanto la delimitazione della potestà amministrativa non deve necessariamente risultare dalla formula della norma stessa, ma ben si può ricavare da tutto il contesto della disciplina relativa alla materia di cui essa fa parte. L'importante, secondo la giurisprudenza costituzionale, è considerare con una valutazione caso per caso se la disciplina di riferimento delimita agevolmente il potere della pubblica amministrazione la quale non deve essere titolare di un illimitato potere discrezionale, ma deve subire effettive limitazioni su tutti i fattori rilevanti del contenuto

prevalere la posizione in base alla quale la fonte di diritto primaria deve contenere la diretta disciplina di tutti gli elementi individuanti il tributo, identificati nel presupposto di fatto, nell'individuazione della base imponibile, nella fissazione dell'aliquota che consente la liquidazione della prestazione e, infine, nella individuazione dei soggetti passivi della prestazione imposta²⁵⁹.

Dalle due posizioni si può agevolmente desumere come per la giurisprudenza costituzionale siano necessari criteri direttivi e limiti atti ad arginare la discrezionalità della pubblica amministrazione, mentre per la dottrina dominante l'atto normativo primario deve contenere una disciplina ben più specifica, recando gli elementi caratterizzanti il tributo²⁶⁰.

Se, quindi, l'oggetto della riserva *ex art. 23 Cost.* deve comprendere necessariamente gli elementi essenziali ai fini dell'individuazione della prestazione tributaria (*rectius*, dell'imposizione tributaria)²⁶¹, tutti i dubbi relativi alla distinzione tra riserva di legge assoluta e riserva di legge relativa non hanno più ragione di esistere, in quanto ciò che viene definito "contenuto minimo" è in grado di disciplinare il cuore dell'oggetto della riserva (*alias*, dell'imposizione). Se, poi, si rileva che uno dei pochi argomenti sui quali si fonda l'identificazione della riserva di legge *ex art. 23 Cost.* come relativa risiede nella volontà di sollevare il Parlamento dal compito di disciplinare una materia così ampia e tecnica come quella tributaria, si intuisce in modo agevole come tale argomento non possa convincere pienamente. Anzi, si può notare come la suddetta motivazione comporti un ritrarsi della *ratio* democratica rispetto a quella garantista, sussistendo, al contrario, come sopra si è cercato di evidenziare, entrambe nella riserva di legge contenuta nella disposizione in esame.

In secondo luogo, a far dubitare della identificazione della riserva di legge *ex art. 23 Cost.* come relativa vi è il criterio letterale, il quale da

del provvedimento. Da ultimo Corte Cost. sent. n. 115 del 2011: «Non è sufficiente che il potere sia finalizzato dalla legge alla tutela di un bene o di un valore, ma è indispensabile che il suo esercizio sia determinato nel contenuto e nelle modalità, in modo da mantenere costantemente una, pur elastica, copertura legislativa dell'azione amministrativa».

²⁵⁹ Per una esauriente trattazione sull'argomento, cfr. **BERLIRI**, *Principi*, *op. cit.* 203 ss.; **E. TOSATO**, *Prestazioni patrimoniali*, *op. cit.*, 2130-2132. Dall'individuazione degli elementi essenziali, infatti, il Tosato fa conseguire la doverosità della regolamentazione da parte della legge senza alcuna possibilità da parte del legislatore di rimetterne la disciplina, sia pure parziale, ad altri organi o enti sulla base di criteri suscettibili di valutazione.

²⁶⁰ Per una esaustiva trattazione dell'atteggiamento della Corte costituzionale **A. FEDELE**, *Art. 23 Cost.*, *op. cit.*, 107-108, in cui, in sintesi, l'A. ritiene debbano essere coperti dalla legge l'individuazione della base imponibile o parametro, la fissazione dell'aliquota, l'individuazione dei beni e delle cose da cui desumere la base imponibile, la disciplina del procedimento tecnico, mediante il quale si giunge all'imposizione e, infine, un procedimento di valutazione o di stima dei beni o del patrimonio oggetto di imposizione.

²⁶¹ **E. TOSATO**, *Prestazioni patrimoniali*, *op. cit.*, 2136-2137. L'A. sostiene, infatti, che l'art. 23 Cost. si riferisca alle prestazioni patrimoniali in quanto imposte e, quindi, tutto quello che attenga all'imposizione debba necessariamente essere coperto da legge.

sempre è stato ritenuto limitato e non obiettivo e che, a ben guardare, risulta l'unico elemento sul quale dottrina e giurisprudenza hanno fondato le diverse argomentazioni in merito. L'inconsistenza di tale criterio è avallata e confermata, peraltro, dagli stessi lavori preparatori dell'Assemblea costituente, da cui emerge che l'espressione «in base alla legge» sia stata adottata non per introdurre una riserva di legge di portata minore rispetto a quelle previste dagli artt. 13 e 25 Cost., notoriamente ritenute riserve assolute di legge, ma solo per apportare alla Costituzione una modifica prettamente formale²⁶², ossia per non ripetere locuzioni come «nei soli casi previsti dalla legge».

Se poi si contestualizza quanto detto in Assemblea Costituente dall'On. Tupini, a seguito dei vari interventi, si può osservare come i nostri Padri Costituenti non volessero dar luogo, con una modifica prettamente formale, ad un dibattito così acceso, in dottrina e in giurisprudenza, come la differenza tra riserva assoluta e relativa²⁶³.

²⁶² **ON. TUPINI**, in A. C., seduta antimeridiana del 15 aprile 1947, 2866, così affermava l'On. Tupini: « *Piuttosto io farei all'Assemblea una proposta che è soltanto di forma: invece di dire che "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non per legge" sarebbe meglio dire "in base ad una legge"*». (Il Corsivo è nostro). Modifica che, come è noto, trovò consenso tanto che fu approvato *in toto*.

²⁶³ Può risultare utile evidenziare le differenti posizioni emerse in Assemblea Costituente ben distanti da quelle ragioni che fonderebbero nell'espressione «in base alla legge» la giustificazione per cui anche l'esecutivo può regolamentare la parte residua della disciplina. L'On. Cappi insistendo sulla circostanza secondo cui la Repubblica italiana è una democratica e parlamentare, evidenziava come l'Esecutivo non avrebbe potuto svolgere le deliberazioni emanate dal potere legislativo. A sostegno di tale tesi, sottolineava che se un privato dovesse imporre una prestazione sarebbe responsabile del reato di violenza privata, mentre il funzionario, che dovesse eseguire un atto non conforme alla legge o un decreto proveniente dal potere legislativo, commetterebbe un reato violando, tra l'altro, l'art. 22 Cost. Per tali motivi insisteva per la soppressione di tale articolo perché riteneva che fosse una pericolosa specificazione in quanto divieto naturale e immanente nell'ordinamento giuridico. Dall'altro lato, l'On. Badini Confalonieri svolse l'emendamento, proposto dall'On. Condorelli, che consisteva nel sopprimere le parole «se non per legge» con «fuori dal servizio militare e dei tributi e nei limiti delle leggi che li regolano». L'On. Badini Confalonieri motivò l'emendamento rilevando che: «le prestazioni personali sono un concetto medievale, cioè sono le *corvées*, ed a questo la Commissione di certo non mirava. Bisogna quindi limitare (questa è la ragione più importante dell'emendamento) le prestazioni personali ai due casi, quello del servizio militare e quello dei tributi, ad eccezione dell'obbligatoria cooperazione del cittadino all'Amministrazione della giustizia, che risultava autorizzata dalle norme del progetto di costituzione relative all'ordinamento giudiziario. L'On. Tupini, presidente della Commissione, replicava che ci sarebbero state altre prestazioni, come l'imposizione dell'obbligo di spazzatura che, se non previsto, avrebbe ben potuto portare il privato a rifiutare di eseguire l'ordine emesso dall'Autorità. Queste le argomentazioni intorno al contenuto dell'art. 23 Cost. che muovevano ora nel restringere le maglie del potere esecutivo ora nel regolamentare con previa legge specificamente cosa si dovesse intendere per prestazioni personali e tributarie e, dunque, non nel prevedere elementi che non dovessero essere disciplinati dalla legge e, dunque, regolamentati da fonti secondarie.

Il contenuto sostanziale che pone la riserva di legge è cosa debba o meno essere disciplinato dalla legge, individuandosi gli elementi essenziali che devono necessariamente trovare la propria disciplina nella legge, e quindi, al legislatore la sua primigenia funzione.

Se allora l'espressione contenuta nell'art. 23 Cost. è frutto di una modifica di tipo formale, è evidente che la volontà dei nostri Padri Costituenti fosse quella di affermare che la regolamentazione delle prestazioni imposte spettasse unicamente alla legge.

Argomentando in modo ancora più generale, se è vero, come è vero, che la distinzione tra riserva assoluta e quella relativa nasce dall'identificazione dell'oggetto con la materia della prestazione patrimoniale²⁶⁴, ben si potrebbe ammettere che l'art. 23 Cost. disponga, per ciò che concerne l'oggetto della prestazione patrimoniale imposta, utilizzando l'espressione coniata dalla Corte Costituzionale (sent. n. 383 del 1998), una « fattispecie chiusa » alla regolamentazione da parte di fonti secondarie e che invece prescriva una fattispecie di tipo « aperto » alla regolamentazione da parte di fonti subordinate alla legge per altri oggetti pur attinenti alla materia tributaria, ma diversi dall'imposizione di prestazioni patrimoniali. Solo in questo modo si restituisce alla riserva di legge quella *ratio* di democrazia in base alla quale deve essere assicurato al legislatore, *in primis*, il proprio ruolo – a cui non dovrebbe mai abdicare – e, in secondo luogo, ricordare al Governo che l'esercizio della funzione legislativa di cui dispone è stata concepita per affiancare alla legge del Parlamento altre fonti fornite della stessa forza normativa, ma prevista come alternativa di carattere eccezionale: la delega, circondata da rigorosi limiti (determinazione dei principi e criteri direttivi, tempo limitato, oggetto definito); la decretazione d'urgenza legata a precisi presupposti di merito (straordinaria necessità ed urgenza).

Tale posizione è confermata dai principi generali che sono alla base del nostro ordinamento giuridico, secondo i quali ogni limite imposto ai diritti dei cittadini deve trovare il consenso nell'organo costituzionale che dagli stessi trae la propria investitura.

Così impostata la questione e considerata l'ampiezza della materia tributaria, è doveroso domandarsi cosa rimanga fuori da quel nucleo essenziale che necessariamente, come abbiamo visto, deve essere disciplinato dalla legge.

A tal riguardo, merita una precisazione l'oggetto relativo alle sanzioni amministrative pecuniarie. Da sempre, dottrina e giurisprudenza hanno affermato che le sanzioni, insieme alla riscossione, all'accertamento e al contenzioso rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 23 Cost.²⁶⁵, in quanto facenti parte genericamente della materia tributaria e, pertanto,

²⁶⁴ E. TOSATO, *Prestazioni*, op. cit., 2124.

²⁶⁵ A. FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario (diretto da A. Amatuci)*, vol. I, Tomo I, Cedam, Padova, 1994, 179-182.

rientranti nell'ambito della riserva di legge. La Corte costituzionale ha in più occasioni interpretato il tema in questione alla luce dell'art. 23 Cost. e non dell'art. 25, comma 2 Cost., giustificando tale posizione in base ad un consolidato orientamento secondo il quale l'art. 25, comma 2 Cost., nello stabilire il principio di stretta legalità, si riferisce alla sola materia penale²⁶⁶.

Si è registrato su questo punto un *revirement* giurisprudenziale a seguito di una recente pronuncia della Consulta (sent. n. 196 del 2010) secondo cui, al di là della qualificazione formale, ogni intervento sanzionatorio deve essere interpretato assogettando tutte le misure di carattere punitivo-afflittivo alla medesima disciplina della sanzione penale in senso stretto. Tale pronuncia prende le mosse dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, la quale ha esteso tutte le garanzie individuali, previste dagli artt. 6 e 7 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo, ad ogni tipo di misura punitiva di un illecito²⁶⁷.

Appare, invece, più condivisibile la differenza tra riserva rinforzata²⁶⁸ e riserva semplice, nonostante una parte considerevole della dottrina abbia ritenuto tale distinzione priva di fondamento²⁶⁹.

²⁶⁶ Corte cost. ord. n. 150 del 2002; Corte cost. sent. n. 447 del 1998; Corte cost. ord. n. 250 del 1992, In tale ordinanza il giudice *a quo* aveva sollevato questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 4 del decreto legislativo luogotenenziale 27 luglio 1945, n. 475 «Divieto di abbattimento di alberi di ulivo» considerando che l'art. 25, secondo comma, Cost. sancisce il principio della «riserva assoluta di legge» in materia di determinazione della entità della sanzione pacificamente estendibile, a suo parere, al campo dell'illecito amministrativo anche per l'inequivoco tenore dell'art. 1 della legge 24 novembre 1981, n. 689 (Modifiche del sistema penale) che riproduce espressamente il principio costituzionale di legalità. La Corte Costituzionale dichiarava, invece, la manifesta infondatezza della questione in quanto il parametro invocato, l'art. 25, comma 2, Cost., «non è riferibile alle sanzioni amministrative, depenalizzate o meno, applicandosi ad esse l'art. 23 della Costituzione».

²⁶⁷ Il nuovo testo dell'art. 117, primo comma, Cost., come è noto, impone l'obbligo del legislatore ordinario di rispettare «i vincoli derivanti dagli obblighi internazionali» e, dunque, gli obblighi derivanti dalle norme CEDU con la conseguenza che una norma nazionale in contrasto con una norma CEDU, qualificata come parametro interposto, viola per ciò stesso l'invocato art. 117 Cost. È discusso in dottrina se con l'introduzione dell'art. 117, comma 1 Cost. si sia voluto introdurre nell'ordinamento nazionale un obbligo di non contrasto o un obbligo di conformità o, come di recente affermato, una condizione sostanziale di validità degli atti normativi nazionali. (R. ARTARIA, G. D'ELIA, *Il principio internazionalista*, op. cit. 220-221).

²⁶⁸ Tale classificazione si distingue da una ulteriore quale la riserva di legge rinforzata che impone vincoli al legislatore con riguardo al procedimento di adozione.

²⁶⁹ R. BALDUZZI- F. SORRENTINO, *Riserva di legge*, op.cit., 1211. Gli Autori qualificano tali riserve come «scientificamente inattendibili» perché se si considera che la legge è normalmente sottoposta a numerosi limiti di contenuto, anche nei casi in cui sembra che la Costituzione le affidi la piena regolamentazione della materia, la semplice considerazione che tali limiti siano indicati direttamente nella stessa disposizione che prevede la riserva, ovvero in altra disposizione costituzionale, non assume rilievo particolare. A titolo di esemplificazione si fa riferimento a tante riserve che dovrebbero essere ritenute «semplici», ma che, in realtà, trovano limiti generali in principi generali, come

Come è noto, con la riserva rinforzata di legge la Costituzione stabilisce una disciplina sostanziale che l'oggetto della materia riservata deve contenere a pena di incostituzionalità. La più rilevante obiezione sollevata in merito è stata quella secondo cui tutte le riserve sono rinforzate perché disciplinate dalla Costituzione, in quanto la disciplina complessiva dell'oggetto si può comunque desumere dall'insieme delle disposizioni contenute nella Costituzione. In realtà, se si considera l'oggetto della riserva come un qualcosa di diverso e più circoscritto rispetto all'ampia materia, si può notare come nella disciplina di qualsiasi oggetto della riserva la legge debba sempre rispettare la Costituzione, quale fonte gerarchicamente superiore; ma il caso in cui le disposizioni costituzionali interferiscano con l'oggetto della riserva in modo eventuale e non specifico è ben diverso dal quello in cui la Costituzione preveda un'apposita e particolare disciplina che l'oggetto della materia riservata è tenuto a rispettare.

La differenza non è di poco conto giacché in questo modo il legislatore conosce *ex ante* le indicazioni sostanziali sul modo con cui la disciplina dell'oggetto riservato debba essere determinata²⁷⁰, rappresentando una maggiore tutela nei confronti di un "*legislatore incauto*". Seguendo tale approccio prospettico, porre un obbligo di conformità specifico e determinato è diverso rispetto al prevedere un obbligo di conformità generale che si deve dedurre dall'intero ordinamento costituzionale.

Per tali motivi si può affermare che in materia tributaria e, soprattutto, per ciò che concerne le prestazioni tributarie concorrono limiti di natura formale, contenuti nell'art. 23 Cost., e limiti sostanziali dettati dal principio di capacità contributiva e di progressività ai sensi dell'art. 53 Cost.²⁷¹.

l'eguaglianza, oppure limiti specifici che si ricavano in via interpretativa da altre disposizioni costituzionali. Concludendo gli Autori affermano che solo se la legge, in caso di riserva semplice, non incontri alcun limite sostanziale, si potrebbe riconoscere a tale distinzione una certa consistenza, altrimenti esse « si risolvono in una combinazione tra riserva di legge e limiti materiali alle leggi stesse, senza che la struttura della riserva ne venga minimamente modificata ». Tale ricostruzione è confermata da **F. SORRENTINO**, *Le fonti del diritto italiano*, Cedam, Padova, 2009, 54, secondo il quale il rafforzamento dell'aspetto positivo (diretto a richiedere in determinate materie l'intervento della legge) della riserva di legge deriva dalla rigidità costituzionale e non certo da un diverso atteggiarsi della riserva stessa. Sul punto anche **A. DI GIOVINE**, *Introduzione allo studio della riserva di legge*, *op. cit.*, 115-116. Secondo l'A., la bipartizione non ha ragione di esistere visto che il contenuto della disciplina esula dalla nozione di riserva che si limita a prescrivere che un certo atto deve effettivamente disciplinare una particolare materia. Tra l'altro, l'A. ritiene ovvio che la disciplina di una determinata materia debba essere conforme ai principi costituzionali al punto che tutte le riserve dovrebbero essere ritenute rinforzate, considerato che devono tutte rispettare il principio di eguaglianza ai sensi dell'art. 3 Cost.

²⁷⁰ In tal senso **G.U. RESCIGNO**, *Sul principio di legalità*, in *Dir. Pubblico* 1995, 256-257.

²⁷¹ In tal senso **A. BERLIRI**, *Fondamento e contenuto*, *op. cit.*, 193-202. L'A., difatti, afferma che la discrezionalità del legislatore ordinario non è illimitata considerato che risulta circoscritta ai parametri contenutistici previsti dall'art. 53 Cost., di modo che, a

Potremmo dire che le disposizioni contenute negli artt. 23 e 53 Cost. sono principi fondamentali della materia tributaria: tutti i tributi, direttamente o indirettamente, sono finalizzati a prevedere l'imposizione tributaria nel rispetto della capacità contributiva e del principio di progressività.

Questa intricata connessione richiede un'interpretazione complessiva e unitaria dei due suddetti articoli della Costituzione, considerando come la sostanza di tali principi non possa prescindere dal vero contenuto che essi possiedono in conformità ai principi di solidarietà e di eguaglianza, di cui, come si è cercato di evidenziare, rappresentano una specificazione attuativa.

Un ultimo riferimento va fatto al termine "legge" contemplato nell'art. 23 Cost.

In considerazione della *ratio* democratica alla base della disposizione in esame, sono idonei a dettare la disciplina delle prestazioni patrimoniali imposte, oltre alla legge ordinaria (cioè legge *strictu sensu* adottata in base al procedimento legislativo) anche gli atti normativi equiparati alla stessa quali, appunto, i decreti legge e i decreti legislativi, per la presenza, comunque, dell'intervento parlamentare (successivo nei decreti-legge, preventivo nella delegazione legislativa) e per il controllo di costituzionalità²⁷². Più discussa, soprattutto in passato, è risultata l'estensione anche alle leggi regionali dell'ambito di applicazione dell'art. 23 Cost., visto che per tali fonti la riserva di legge finirebbe per identificarsi con la riserva di competenza²⁷³. Oggi, tale dubbio è ampiamente superato, se non fosse per il rango di fonte primaria che riveste la legge regionale, la quale va ad interferire con la legge statale soltanto sotto il profilo del riparto di competenza così come disciplinato nei commi 2, 3 e 4 del novellato art. 117 Cost.

Con riferimento alle fonti comunitarie, è indiscutibile la loro rispondenza alla riserva di legge sia relativamente ai regolamenti, come è noto direttamente applicabili nel nostro ordinamento, sia con riferimento alle direttive cosiddette autoapplicative, anch'esse direttamente applicabili purchè dotate di specifiche caratteristiche più per il vincolo previsto dal comma 1 dell'art. 117 Cost., che impone almeno un divieto di contrasto,

titolo esemplificativo, sottolinea che se una norma dichiarasse una data persona fisica o giuridica esente dall'imposizione in modo assoluto da tutte le imposte, sarebbe sicuramente incostituzionale per violazione dell'art. 53 Cost. Sembra appoggiare tale posizione anche **P. BARILE**, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Il Mulino, Bologna, 1984, 275-284

²⁷² Per la disciplina di tali atti nel nostro ordinamento ai fini dell'applicazione della riserva di legge *ex pluribus* **L. CARLASSARE**, *Legge (riserva di)*, *op.cit.*, 3;

²⁷³ **R. BALDUZZI-F. SORRENTINO**, *Riserva di legge*, *op.cit.*, 1220. Gli autori nell'affermare la potestà legislativa regionale in presenza di riserve di legge affermano che il problema è molto semplice in quanto si tratta di una norma di competenza che pone la riserva e la norma, ugualmente di competenza, che attribuisce alle Regioni potestà legislativa in certe materie. Sull'apertura alle leggi regionali nel campo delle riserve di legge anche la posizione della giurisprudenza costituzionale è consolidata sul punto. Cfr. *ex plurimis*, Corte cost. sent. n. 154 del 1980.

piuttosto che per il «*deficit* di democrazia nell'organizzazione dell'Unione»²⁷⁴.

SEZIONE II

L'OGGETTO DELLA RISERVA DI LEGGE EX ART. 23 COST.

4. Le prestazioni patrimoniali imposte. Il *discrimen* tra prestazioni patrimoniali e prestazioni tributarie.

L'art. 23 Cost. ha come oggetto²⁷⁵ le prestazioni patrimoniali imposte.

Risulta opportuno definire meglio tale concetto e verificare se coincide o meno con la prestazione tributaria.

La giurisprudenza costituzionale²⁷⁶ individua gli elementi costitutivi della prestazione patrimoniale imposta nell'atto di autorità, a carico del

²⁷⁴ **A. RUGGERI**, *Tecniche di normazione, tutela dei diritti fondamentali, teoria della Costituzione*, in *Osservatorio sulle fonti.it*, fasc. n. 1/2009. Secondo l'A. la circostanza per cui le norme sovranazionali sono attuate nel nostro ordinamento tramite i regolamenti non è priva di conseguenze circa le vicende relative alla normazione nel tempo. Infatti è come se si fosse sostituito il criterio di gerarchia «secondo forma» con uno «secondo valore». L'A. risolve l'apparente contrasto tra riserva assoluta di legge e regolamenti sovranazionali sottolineando che le riserve assolute di legge sono poste a tutela dei principi fondamentali dell'ordinamento i quali fungono da controlimita all'ingresso di norme comunitarie che dovessero eventualmente richiedere di essere attuate in via non legislativa. Inoltre egli evidenzia la considerazione per cui l'Unione è indifferente verso le opzioni seguite nei singoli ordinamenti circa le modalità di adempimento interno degli obblighi comunitari.

²⁷⁵ Sulla distinzione tra materia e oggetto **E. TOSATO**, *Prestazioni patrimoniali*, *op. cit.*, 2124 e 2128, secondo il quale il primo motivo per cui si fa confusione tra riserva di legge assoluta e relativa, che, come sopra abbiamo evidenziato, non dovrebbe, a dire dell'A., esistere è proprio quello di considerare la riserva in relazione alla materia e non all'oggetto proprio e limitato di essa. Ne consegue che oggetto dell'art. 23 Cost., non sono le prestazioni patrimoniali imposte e, quindi, tutta l'intera materia, ma le prestazioni indicate in quanto imposte e, quindi, ciò che concerne l'imposizione di dette prestazioni (2128). In tal senso **G. D'ELIA- A. RENTERÍA DÍAZ**, *Teoria e pratica delle fonti del diritto*, *op. cit.*, 214, secondo cui "l'oggetto giuridico" è un elemento minore e costitutivo della "materia giuridica" la quale, invece, può essere considerata un agglomerato di più oggetti giuridici «attratti da una medesima materia concettuale». L'A. elabora tale distinzione con riferimento agli oggetti definiti, richiesti necessariamente ai sensi dell'art. 76 Cost., insieme ai principi e criteri direttivi, nella legge di delegazione, la cui espressione in Assemblea Costituente, fu opportunamente preferita a «"materie determinate"», facendone concreto utilizzo anche con riferimento alla riserva di legge (242).

²⁷⁶ Corte cost. sent. n. 4 del 1957. La Consulta in tale pronuncia ha affermato: « Se l'oggetto di questa norma costituzionale, che è intesa alla tutela della libertà e della proprietà individuale, è quello di determinare a quali condizioni una prestazione, personale o patrimoniale, può essere legittimamente "imposta" cioè può essere stabilita come obbligatoria a carico di una persona senza che la volontà di questa vi abbia concorso. Quando si ha una prestazione che sia "imposta" nel senso ora indicato, essa cade nella sfera

privato, e nell'assenza di un qualsiasi elemento negoziale riconducibile alla volontà dell'obbligato.

Per prestazione patrimoniale imposta si deve intendere, quindi, porre a carico del privato l'obbligo di pagare una somma di denaro o, più in generale, il dovere di sostenere obblighi a contenuto patrimoniale. Ma il concetto di prestazione patrimoniale imposta risulta essere assai più ampio di quello delle prestazioni tributarie. Si potrebbe immaginare la prestazione tributaria come un cerchio più piccolo contenuto in un altro di più grandi dimensioni quale, appunto, quello delle prestazioni patrimoniali.

Dai criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale²⁷⁷ si evince che per qualificare come tributaria una determinata prestazione, al di là del *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, sono necessari la doverosità della prestazione e il collegamento di questa alla pubblica spesa con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. La copiosa giurisprudenza costituzionale ha, infatti, riconosciuto, ad esempio, nel contributo unificato per le spese degli atti giudiziari di cui all'articolo 9 della Legge 21 dicembre 1999, n. 448, le caratteristiche essenziali del tributo in quanto presenti «la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa, quale è quella per il servizio giudiziario»²⁷⁸. La qualificazione di tributo si può inoltre evincere in tutte quelle pronunce costituzionali in cui la Corte costituzionale, chiamata a giudicare sull'ammissibilità dei quesiti referendari ai sensi dell'art. 75 Cost., ha individuato nell'«ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico e nella loro destinazione allo scopo di apprestare mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente medesimo»²⁷⁹ gli elementi basilari per

di applicazione dell'art. 23 della Costituzione. La denominazione della prestazione non è rilevante a tale effetto, poiché il criterio decisivo per ritenere applicabile l'art. 23 della Costituzione è che si tratti di prestazione obbligatoria in quanto istituita da un atto d'autorità».

²⁷⁷ Corte Cost. sentt. nn. 64 del 2008, 73 del 2005.

²⁷⁸ Corte cost. sent. n. 73 del 2005. Sul contributo unificato per le spese degli atti giudiziari (quanto alle caratteristiche dei tributi) *ex plurimis* Corte cost. sentt. n. 26 del 1982, 63 del 1990, 2 del 1995, 11 del 1995 n. 37 del 1997.

²⁷⁹ Corte Cost. sent. n. 11 del 1995. *Ex multis* Corte Cost. sentt. n. 37 del 1997, n. 11 del 1995, n. 2 del 1995, n. 63 del 1990, n. 26 del 1982. Infatti la Corte (sent. n. 2 del 1995) ha sottolineato che: «nel definire le “leggi tributarie” nei sensi del ricordato art. 75 e ai fini del giudizio di ammissibilità del referendum, la Corte ha costantemente affermato che tale nozione è caratterizzata dalla ricorrenza di due elementi essenziali: da un lato, l'imposizione di un sacrificio economico individuale realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio; dall'altro, la destinazione del gettito scaturente da tale ablazione al fine di integrare la finanza pubblica, e cioè allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire spese pubbliche. Tali elementi ricorrono nel caso del contributo per l'assistenza di malattia disciplinato dall'art. 63, terzo, quarto, quinto e ottavo comma, della legge n. 833 del 1978, di cui si chiede l'abrogazione totale. Nella specie, infatti, tutti i cittadini aventi una retribuzione o un reddito imponibile a fini fiscali sono

qualificare una legge come tributaria. In base a tali criteri, la giurisprudenza costituzionale ha ribadito di recente la natura tributaria²⁸⁰ del «canone di abbonamento» radiotelevisivo, il cui gettito come chiarito dalla sentenza n. 284 del 2002, è destinato «quasi per intero (a parte la modesta quota ancora assegnata all'Accademia nazionale di Santa Cecilia) al finanziamento della concessionaria del servizio pubblico radiotelevisivo, ai sensi dell'art. 27, comma 8, della legge 23 dicembre 1999, n. 488», in quanto « sfugge definitivamente alla natura negoziale, propria di ogni rapporto contrattuale, il rapporto fra l'utente del servizio radiotelevisivo e il produttore del servizio stesso, giacché l'obbligazione dell'utente non nasce da una volontà negoziale specifica, ma solo in virtù della norma che l'obbligazione stessa impone in vista di una mera possibilità di uso del servizio». Infatti, ha escluso²⁸¹ la natura tributaria di prestazioni patrimoniali quali il contributo consortile²⁸² il canone per l'occupazione di spazi e aree pubblici²⁸³, i contributi previdenziali²⁸⁴, i contributi dei consorzi di bonifica²⁸⁵, il canone richiesto dall'Ente autonomo acquedotto pugliese²⁸⁶, comunque riconducibili alla legge o a provvedimenti amministrativi.

Ne consegue che dall'esame della giurisprudenza costituzionale le prestazioni patrimoniali hanno in comune con le prestazioni tributarie la *coattività*.

Il carattere distintivo tra i due tipi di prestazioni si deduce, invece, per esclusione non ravvisandosi nella prestazione patrimoniale il collegamento di questa alla pubblica spesa²⁸⁷ e la destinazione ad apprestare i mezzi per il fabbisogno dell'ente impositore, nonché, in caso di inadempimento, la previsione di soprattasse «di natura tipicamente fiscale»²⁸⁸. La dottrina²⁸⁹,

tenuti a versare annualmente il contributo e il relativo gettito è attribuito alle regioni al fine di finanziare la spesa pubblica sanitaria».

²⁸⁰ Corte cost. sent. n. 255 del 2010

²⁸¹ È opportuno evidenziare come la Corte costituzionale abbia elaborato il concetto di prestazione tributaria, non solo con riferimento ai singoli tributi, ma anche con riguardo all'art. 75 Cost. che vieta il *referendum* abrogativo in materia di leggi tributarie.

²⁸² Corte cost. sent. n. 4 del 1957.

²⁸³ Corte cost. sent. n. 64 del 2008.

²⁸⁴ Corte cost. sentt. n. 239 del 1997, n. 372 del 1997.

²⁸⁵ Corte cost. sent. n. 26 del 1998.

²⁸⁶ Corte cost. sent. n. 318 del 1995.

²⁸⁷ Corte Cost. sent. n. 64 del 2008.

²⁸⁸ Corte cost. sent. 81 del 1963. Sul canone RAI di rilevante importanza le sentt. n. 284 del 2002, n. 535 del 1988; Corte cost. ord. n. 499/1989, n. 219 del 1989. La natura di prestazione tributaria del canone radiotelevisivo è stata determinata in relazione al carattere pubblico del servizio, all'obbligatorietà dell'imposta indipendentemente dalla volontà negoziale e, infine, con riferimento alla relazione tra il tributo e l'atto di autorità che apporta al privato un vantaggio senza che però ciò faccia del tributo un vero e proprio corrispettivo. In modo ancora più dettagliato la sentenza n. 284 del 2002 in cui la Consulta ha specificato che la prestazione tributaria, canone RAI, non è ascrivibile al *genus* tassa bensì a quello dell'imposta. In tale decisione la Corte ha affermato che il canone di abbonamento alle radioaudizioni e alla televisione, benché all'origine apparisse configurato

di uguale avviso, ha definito come prestazioni patrimoniali i prestiti forzosi, i prelievi comunitari in materia agricola, la rivalsa per le spese di spedalità degli indigenti per la sola presenza del requisito della coattività derivanti dalla legge o da provvedimenti amministrativi.

Più in generale dottrina²⁹⁰ e giurisprudenza²⁹¹ hanno riconosciuto la portata del participio «imposta» a tutte quelle fattispecie in cui esistano assetti commutativi in cui gli squilibri, pur se disposti dall'Autorità, non

come corrispettivo dovuto dagli utenti del servizio riservato allo Stato ed esercitato in regime di concessione, «ha da tempo assunto, nella legislazione, natura di prestazione tributaria, fondata sulla legge» e se in un primo tempo sembrava prevalere la configurazione del canone come "tassa", collegata, dunque, alla fruizione del servizio, in seguito lo si è piuttosto riconosciuto come imposta, facendo leva sulla previsione legislativa dell'art. 15, secondo comma, della legge n. 103 del 1975, secondo cui il canone è dovuto anche per la detenzione di apparecchi atti alla ricezione di programmi via cavo o provenienti dall'estero. Sul piano costituzionale, ciò comporta che la legittimità dell'imposizione debba misurarsi non più in relazione alla possibilità effettiva per il singolo utente di usufruire del servizio pubblico radiotelevisivo, al cui finanziamento il canone è destinato, ma sul presupposto della sua riconducibilità ad una manifestazione, ragionevolmente individuata, di capacità contributiva. L'esistenza di un servizio radiotelevisivo pubblico, cioè promosso e organizzato dallo Stato, non più a titolo di monopolista legale della diffusione di programmi televisivi, ma nell'ambito di un sistema misto pubblico e privato, si giustifica però solo in quanto chi esercita tale servizio sia tenuto ad operare non come uno qualsiasi dei soggetti del limitato pluralismo di emittenti, bensì svolgendo una funzione specifica per il miglior soddisfacimento del diritto dei cittadini all'informazione e per la diffusione della cultura, col fine di «ampliare la partecipazione dei cittadini e concorrere allo sviluppo sociale e culturale del Paese». Di qui la necessità che la concessione preveda specifici obblighi di servizio pubblico e imponga alla concessionaria l'obbligo di assicurare una informazione completa, di adeguato livello professionale e rigorosamente imparziale nel riflettere il dibattito fra i diversi orientamenti politici che si confrontano nel Paese, nonché di curare la specifica funzione di promozione culturale ad essa affidata e l'apertura dei programmi alle più significative realtà culturali. In questa prospettiva si giustifica l'esistenza di una forma di finanziamento, sia pure non esclusiva, del servizio pubblico mediante ricorso all'imposizione tributaria, e nella specie all'imposizione del canone. Pertanto il collegamento dell'obbligo di pagare il canone alla semplice detenzione dell'apparecchio, atto o adattabile alla ricezione anche solo di trasmissioni via cavo o provenienti dall'estero, indipendentemente dalla possibilità e dalla volontà di fruire dei programmi della concessionaria del servizio pubblico, discende dalla natura di imposta impressa al canone, che esclude ogni nesso di necessaria correttezza in concreto fra obbligo tributario e fruizione effettiva del servizio pubblico. E, dunque, anche sotto questo profilo la questione, riferita agli artt. 3 e 53 della Costituzione, è stata dichiarata dalla Corte palesemente infondata.

²⁸⁹ **G. FALSITTA**, *Corso istituzionale di diritto tributario*, op. cit., 61.

²⁹⁰ Per una puntuale analisi dell'*excursus* giurisprudenziale in tema si rimanda a **F. CORVAJA**, *Riserva di legge*, op. cit., 219-234, da cui si ricava l'applicabilità dell'art. 23 Cost., *in primis*, a tutte le prestazioni obbligatorie, istituite con atto di autorità alle sanzioni amministrative (con riferimento alle quali l'orientamento va rivisto alla luce del nuovo orientamento della Corte EDU), alle esenzioni, agevolazioni, e più in generale, ai provvedimenti favorevoli per il contribuente ed, infine, alle norme procedurali. Sulle sanzioni vedi *infra*.

²⁹¹ Corte cost. sent. n. 72 del 1969.

siano volutamente sbilanciati a favore di una delle parti, dato che l'obbligo di contrarre non comporta di per sé l'incidenza sulla sfera patrimoniale, ma ben può rappresentare il risvolto della libera iniziativa economica privata e dell'autonomia negoziale del singolo, a meno che si tratti di un servizio essenziale ai bisogni della vita in regime di monopolio pubblico per cui, mediante la riserva di legge, si vuole opportunamente contenere l'arbitrio dell'Autorità²⁹².

Anche la giurisprudenza della Corte di Cassazione sembra propendere maggiormente per la necessità del requisito dell'introito nelle masse dei beni dello Stato e degli enti pubblici legittimati, escludendo per tale motivo dal novero delle prestazioni tributarie, prestazioni patrimoniali come i pedaggi autostradali²⁹³ e i contributi ai Consorzi di bonifica²⁹⁴.

Per esclusione, non sono riconducibili nell'ambito di applicazione dell'art. 23 Cost. tutte quelle prestazioni aventi finalità sanzionatorie²⁹⁵ o risarcitorie, le espropriazioni per pubblica utilità dietro indennizzo, che trovano copertura costituzionale nell'art. 42 comma 3 Cost., e, infine, le prestazioni a contenuto negativo che si risolvono in limitazione dell'iniziativa economica privata stabilita dall'art. 41 Cost.

Nonostante l'art. 23 Cost. si applichi sia alle prestazioni tributarie che a quelle patrimoniali, è stato utile esaminare la dottrina e la giurisprudenza relativa per meglio comprendere che tra prestazione tributaria e patrimoniale non vi è identità e che la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. si riferisce ad un campo piuttosto ampio.

²⁹²In tal senso Corte cost. sent. n. 139 del 1985 in cui la Corte ha affermato che la retta per l'asilo-nido, intesa come controprestazione di un servizio liberamente richiesto, non è indicativa di una prestazione patrimoniale imposta ai sensi dell'art. 23 Cost. in quanto tale fattispecie si riferisce ad un servizio essenziale, ma non svolto in regime di monopolio, considerato che le famiglie ben avrebbero potuto optare per altri istituti.

²⁹³*Ex multis* Cass., sez. I n. 13770 del 2002, Cass. SS.UU. n. 10893 del 2001. La Cassazione in tale ultima decisione afferma: «È infatti principio costantemente affermato dalla giurisprudenza di questa Corte che la responsabilità del proprietario - o del concessionario - di un'autostrada nei confronti del conducente un autoveicolo ha natura extracontrattuale, in quanto il pagamento del pedaggio (ove previsto) non determina la nascita di un rapporto contrattuale, ma si risolve in una prestazione pecuniaria imposta all'utente per poter usufruire di un pubblico servizio».

²⁹⁴Cass. SS. UU. n. 5443 del 1991. La Corte di Cassazione ha evidenziato la natura di prestazione patrimoniale di tali contributi consortili in cui manca il criterio della riscossione nelle casse dello Stato o degli enti pubblici legittimati all'introito. Infatti sottolineano: «Ne deriva che - pur essendo da escludere la derivazione dell'obbligo di contribuzione da un impegno a carattere contrattuale-associativo, e pur dovendosi collocare le prestazioni patrimoniali in questione nell'area applicativa dell'art. 23 della Costituzione - l'assimilazione dei contributi consortili ai tributi erariali non si profila come assoluta, ma limitata piuttosto a taluni fondamentali aspetti, tra cui quello della esazione».

²⁹⁵Sulle sanzioni vedi *infra*.

5. Gli atti di natura non regolamentare

In materia tributaria l'integrazione della disciplina è per lo più affidata a decreti ministeriali qualificati dalla legge «atti di natura non regolamentare».

Nella prassi si assiste al ricorso a decreti ministeriali alcuni dei quali fanno esplicitamente riferimento all'espressione «atti di natura non regolamentare»²⁹⁶, mentre altri indicano genericamente la locuzione «decreti del Ministro dell'Economia e delle finanze»²⁹⁷. Al di là dell'espressione utilizzata dal Governo, tali soluzioni hanno lo scopo di favorire la cosiddetta "fuga dal regolamento", la quale ha due cause: da un lato, quella di voler eludere le prescrizioni normative contenute nel comma 4 dell'art. 17 della legge n. 400 del 1988²⁹⁸, recanti la disciplina in materia di adozione dei regolamenti²⁹⁹, dall'altro lato per assicurare allo Stato la

²⁹⁶ Il d.lgs. 12 dicembre 2003 n. 344 concerne il testo unico sulle imposte sui redditi, che rinvia la disciplina del nuovo istituto della trasparenza fiscale in materia di «Consolidato nazionale» infatti all'art. 102, comma 9 dispone « le disposizioni applicative della presente norma sono stabilite dallo stesso decreto ministeriale di cui all'articolo 129» e quest'ultimo stabilisce: « Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni applicative della presente sezione».

²⁹⁷ A titolo esemplificativo, vedasi l'art. 73, comma 2 del D.P.R. 633/1972 che, in materia di imposta sul valore aggiunto, prevede che:« Con *decreti del Ministro per le finanze* possono inoltre essere determinate le formalità che devono essere osservate per effettuare, senza applicazione della imposta, la restituzione alle imprese produttrici o la sostituzione gratuita di beni invenduti, previste da disposizioni legislative, usi commerciali o clausole contrattuali»; l'art. 38, comma 1, in materia di IVA per ciò che concerne l'esecuzione dei versamenti e dei rimborsi stabilisce che:« I versamenti previsti dal presente decreto possono essere eseguiti, oltre che in contanti presso l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, mediante assegni circolari non trasferibili intestati all'ufficio stesso, mediante altri titoli di credito bancari o postali a copertura garantita ovvero mediante i buoni d'imposta di cui al quarto comma del presente articolo. Se la dichiarazione è spedita a mezzo posta il versamento deve essere eseguito esclusivamente mediante assegni circolari o postali non trasferibili. L'ufficio rilascia quietanza nelle forme e con le modalità stabilite con decreto del Ministro per le finanze anche in deroga alle disposizioni contenute negli articoli 238 e 240 del regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato approvato con regio decreto 23 maggio 1924, n. 827; l'art. 38, comma 5, sempre in materia di Iva, stabilisce: «Le caratteristiche e le modalità di emissione dei buoni d'imposta sono stabilite con *decreto del Ministro per le finanze di concerto con il Ministro per il tesoro*». Ancora, come è noto, l'approvazione degli studi di settore avviene con decreto ministeriale, infatti, l'art. 62 bis del D.L. n. 331/1998, convertito in L. n. 427/1993, stabilisce che:« Gli studi di settore sono approvati con *decreti del Ministro delle finanze*, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre 1995, possono essere soggetti a revisione ed hanno validità ai fini dell'accertamento a decorrere dal periodo di imposta 1995».

²⁹⁸ U. DE SIERVO, *Lo sfuggente potere regolamentare del Governo*, op. cit., 279 ss.

²⁹⁹ Sui regolamenti in generale A. CERRI, *Regolamenti (voce)*, in *Enc. giur.*, vol. XXX Treccani, Roma, 1991, 1-10.

legittimazione ad intervenire in materie sottratte alla sua potestà regolamentare in virtù dell'art. 117, comma 6 Cost.³⁰⁰.

Si tratta, dunque, di un meccanismo³⁰¹ mediante il quale il Governo supera l'ostacolo derivante dai penetranti controlli di legittimità sanciti dall'art. 17 della legge n. 400 del 1988. Tali prescrizioni consistono nell'acquisizione del parere del Consiglio di Stato, nel visto e nella registrazione della Corte dei Conti e nella pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Inoltre lo Stato intervenendo in materie in cui non ha potestà regolamentare viola l'art. 117, comma 6 Cost. in relazione al quale la potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, mentre «spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato»³⁰².

Il primo problema che l'interprete è chiamato a risolvere è quale sia il criterio in base al quale differenziare il regolamento dall'atto amministrativo generale. Il tema è stato oggetto di un lungo dibattito che ha sostanzialmente diviso la dottrina e la giurisprudenza.

La linea di demarcazione tra il disporre e il provvedere nell'attività di Governo era affidata maggiormente, secondo il Sandulli³⁰³, ai criteri della generalità, astrattezza ed innovatività presenti nel regolamento e assenti nel provvedimento amministrativo a contenuto generale, diretti questi ultimi, invece, non a regolare ma a soddisfare specifiche esigenze pubbliche (a

³⁰⁰ Per tutti **F. MODUGNO-A. CELOTTO**, *Un «non regolamento» statale nelle competenze concorrenti*, in *Quad.cost.*, 2003, 355 ss.; **F. CINTIOLI**, *A proposito dei decreti ministeriali, op. cit. «non aventi natura regolamentare»*, in *Quad. cost.*, 2003, 822 ss.

³⁰¹ La responsabilità di tale situazione è sicuramente ascrivibile al Governo il quale così facendo oltrepassa le modalità di esercizio del proprio potere contravvenendo alla Costituzione e alle singole leggi, ma non è da meno il Parlamento il quale con il suo comportamento permissivo arretra quotidianamente rispetto alla funzione democratica che dovrebbe svolgere nel nostro ordinamento. Tale confusione porta inevitabilmente l'operatore del diritto a chiedersi se nel nostro ordinamento siano cambiati la forma di governo, essendo modificata in sostanza la ripartizione dei poteri, il sistema delle fonti del diritto, eroso quest'ultimo dall'utilizzo di "fonti atipiche".

³⁰² **G. TARLI BARBIERI-P. MILAZZO**, *Art. 117, 6° co.*, in *Comm. Cost.*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006. Secondo l'A. il legislatore costituzionale del 2001, stabilendo le materie oggetto di disciplina da parte dello Stato e delle Regioni, ma anche il tipo di fonte normativa utilizzabile dall'uno e dall'altra, da un lato, ha voluto accedere ad una logica di esclusività nell'esercizio della potestà regolamentare, in modo da escludere il concorso di altre fonti secondarie, dall'altro lato, ha impostato il parallelismo tra potestà legislativa e regolamentare.

³⁰³ **A. M. SANDULLI**, *Sugli atti amministrativi generali a contenuto non normativo*, in *Foro it.*, Parte IV, 1954, 217 ss. Secondo l'A., una volta evidenziati gli elementi caratterizzanti i regolamenti, ossia l'essere fonti secondarie, avere forza giuridica e, infine, essere dotati di forza innovativa, deduce che gli atti amministrativi generali sono, invece, caratterizzati dalla mancanza del carattere innovativo dell'ordinamento e anche del carattere dell'astrattezza in quanto volti a risolvere casi in concreto; a titolo esemplificativo, cita appunto i bandi di gara e i bandi di concorso in cui i destinatari, pur non essendo identificati o identificabili *a priori* tendono, comunque, a soddisfare esigenze pubbliche in concreto.

titolo esemplificativo bando di concorso, bando di gara, apertura chiusura o limitazione di caccia o pesca). Secondo il Giannini³⁰⁴, la distinzione tra atto regolamentare e amministrativo generale risiede nella presenza dello scopo, diretto a curare un interesse pubblico concreto e puntuale evidente nel provvedimento generale, e non nel regolamento, caratterizzato quest'ultimo, come tutte le fonti del diritto, dall'attitudine alla «regolazione in astratto dei rapporti giuridici al fine di costituire l'ordinamento giuridico». Rispetto alle tesi più risalenti, che preferivano accogliere i criteri sostanziali, il De Valles³⁰⁵ ha individuato il criterio distintivo nella forma sottolineando come la norma attribuitiva del potere al Ministro competente esplicitasse la circostanza che si trattasse di potere regolamentare. Anche di recente, autorevole dottrina ha riconosciuto un ruolo più centrale ai criteri formali. Infatti, Paladin³⁰⁶ ha affermato «L'individuazione degli atti normativi rispetta, con sempre maggiore evidenza, criteri di ordine formale: cioè riconosce un determinato rilievo alla denominazione ufficiale dell'atto, al procedimento della sua formazione, allo stesso regime che si instaura in conseguenza della pubblicazione (come nel caso dei decreti-legge)».

D'altro canto, la convincente intuizione secondo cui generalità, l'astrattezza e l'innovatività sarebbero caratteri «*non necessari delle fonti del diritto*»³⁰⁷ fa propendere per un'accoglimento dei criteri formali e per un'utilizzo, se mai, dei criteri sostanziali solo in situazioni limite o non definite.

Ne consegue che la distinzione tra il regolamento e l'atto amministrativo generale si può accettare nei termini che seguono: il regolamento (formalmente amministrativo e sostanzialmente normativo) e l'atto amministrativo a contenuto generale (formalmente normativo e sostanzialmente amministrativo) non hanno in comune la stessa natura, ma la funzione, in quanto diretti entrambi ad orientare l'esercizio della funzione amministrativa per una uniforme applicazione delle leggi in conformità ai principi di eguaglianza e di imparzialità³⁰⁸.

³⁰⁴ **M.S. GIANNINI**, *Provvedimenti amministrativi generali e regolamenti ministeriali*, in *Foro it.*, Parte III, 1953, 18-20.

³⁰⁵ **A. DE VALLES**, *Regolamenti ministeriali e ordinanze generali*, in *Foro it.*, Parte IV, 1951, 97 ss.

³⁰⁶ Per tutti **L. PALADIN**, *Saggio sulle fonti del diritto italiano: Le problematiche della definizione e dell'individuazione*, in *Quad. cost.*, 1993 235 ss. **F. SORRENTINO**, *Le fonti del diritto italiano, op. cit.*, 15. L'A., con riferimento alla confusione del materiale normativo presente nell'ordinamento, sembra preferire il criterio formale di identificazione della fonte del diritto che si risolve nella mera autoqualificazione.

³⁰⁷ **G. D'ELIA**, *Il bando come lex specialis e la natura degli atti amministrativi a contenuto generale*, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2010, 332-333. Si tratta di caratteri non necessari, tanto è vero, afferma l'A., ben può accadere, infatti, che una norma giuridica ne possa essere priva, come nelle leggi-provvedimento, o che, pur possedendoli, nascondano abilmente leggi *ad personam* per i quali il carattere generale e astratto non è idoneo ad impedire che vengano attribuiti privilegi personali.

³⁰⁸ **G. D'ELIA**, *Il bando come lex specialis, op.cit.*, 331-338. L'A. accedendo alla teoria formale, secondo la quale non bastano i caratteri della generalità e astrattezza per

In tal senso, sembra deporre la scelta del legislatore il quale con la legge n. 400 del 1988 ha accolto tale criterio, richiedendo la denominazione espressa di «regolamento», la sottoposizione dello schema di regolamento al previo parere del Consiglio di Stato, la delibera del Consiglio dei ministri, il decreto presidenziale di emanazione e la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Inoltre, ai sensi della legge n. 69 del 2009, è richiesto il previo parere delle Commissioni parlamentari competenti in materia³⁰⁹.

La giurisprudenza della Cassazione³¹⁰ e del Consiglio di Stato³¹¹ propendono per l'accoglimento del criterio sostanziale, afferente, dunque, al

qualificare una norma giuridica, afferma che vi è atto normativo quando è stabilita una previa norma di riconoscimento che attribuisce all'atto la qualifica di fonte del diritto; invece, si deve parlare di atto amministrativo quando manca tale norma di riconoscimento e, più in generale, quando è la stessa legge che in modo esplicito qualifica l'atto come non normativo. In tale accezione egli qualifica l'atto amministrativo a contenuto generale come un *tertium genus*, ossia come atto paranormativo «volto cioè a individuare la *regula iuris* da applicare al caso concreto». Pertanto, la differenza tra i due tipi di atto consiste nella necessità di flessibilità e, quindi, di giustizia del caso concreto, presente nell'atto amministrativo generale, mentre esigenze di certezza e di codificazione richiedono l'intervento regolamentare.

³⁰⁹ In tal senso **L. PALADIN**, *Saggio sulle fonti*, *op. cit.*, 243. È da evidenziare che anche l'A. opta per il criterio formale, essendo consapevole della difficoltà di utilizzare tale criterio in casi di confine.

³¹⁰ Cass., SS.UU., 28 novembre 1994 n. 10124. La Corte di Cassazione conferma il proprio orientamento evidenziando «Com'è noto, i caratteri che, sul piano del contenuto sostanziale, valgono a differenziare i regolamenti dagli atti e provvedimenti amministrativi generali, vanno individuati in ciò, che questi ultimi costituiscono espressione di una semplice potestà amministrativa e sono diretti alla cura concreta di interessi pubblici, con effetti diretti nei confronti di una pluralità di destinatari non necessariamente determinati nel provvedimento, ma determinabili; i regolamenti, invece, sono espressione di una potestà normativa attribuita all'Amministrazione, secondaria rispetto alla potestà legislativa, e disciplinano in astratto tipi di rapporti giuridici mediante una regolazione attuativa o integrativa della legge, ma ugualmente innovativa rispetto all'ordinamento giuridico esistente, con precetti che presentano, appunto, i caratteri della generalità e dell'astrattezza, intesi essenzialmente come ripetibilità nel tempo dell'applicazione delle norme e non determinabilità dei soggetti cui si riferiscono». Inoltre afferma che, ai sensi dell'art. 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, l'esercizio della potestà normativa attribuita all'Esecutivo, se consentita e necessaria, debba svolgersi con l'osservanza di un particolare modello procedimentale, secondo cui per i regolamenti di competenza ministeriale sono richiesti il parere del Consiglio di Stato e la preventiva comunicazione al Presidente del Consiglio dei Ministri.

³¹¹ La giurisprudenza amministrativa propende, ai fini della distinzione tra i due tipi di atto, per il criterio sostanziale. *Ex plurimis* Cons. Stato, sez. VI, 27/12/2007 n. 6657 in materia di partecipazione a concorsi indetti da pubbliche amministrazioni che non è soggetta a limiti di età *ex art. 3, comma 6 della legge n. 127/1997*; Cons. Stato, sez. IV, 12/05/2010 n. 2841. In tale decisione il Consiglio di Stato si pronuncia in merito al decreto direttoriale del 25 giugno 2007 con cui l'Amministrazione autonoma dei Monopoli dello Stato ha dettato, a modifica ed integrazione di misure già impartite con il precedente decreto direttoriale del 21 marzo 2006, una serie di disposizioni volte a disciplinare la raccolta a distanza delle scommesse pubbliche, del bingo e delle lotterie, con specifico riguardo ai rapporti tra AAMS e i titolari delle concessioni per l'esercizio dei giochi in

contenuto dell'atto e alle sue finalità in base alla distinzione sostanziale, tra atti amministrativi generali, espressione di potestà amministrativa di cura degli interessi pubblici, e regolamenti, espressione di potestà normativa, attribuita all'Amministrazione e caratterizzata da generalità, astrattezza, innovatività, capacità di integrare la fattispecie normativa.

Anche la Corte costituzionale sembra preferire maggiormente l'utilizzo dei criteri sostanziali al fine di distinguere i regolamenti dagli atti amministrativi a contenuto generale, evidenziando, a proposito dell'atto emanato dal CIPE, come l'atto amministrativo generale in quanto tale «esprim[a] una scelta di carattere essenzialmente tecnico, con cui l'Amministrazione persegue la cura degli interessi pubblici a essa affidati dalla legge, (...) in concreto e con un atto, la cui sfera di efficacia si esaurisce e si consuma entro i limiti, obiettivi e temporali, della scelta stessa»³¹².

questione nonché a quelli intercorrenti fra i concessionari e i cosiddetti punti di commercializzazione. Secondo i ricorrenti, l'AAMS, non provvista di potere regolamentare, aveva introdotto una innovativa disciplina dei rapporti convenzionali e contrattuali a mezzo di un provvedimento a contenuto generale che non rivestiva le caratteristiche formali e sostanziali di regolamento e per ciò stesso, secondo i giudici, idoneo a recare una disciplina di così incisiva portata. Il Consiglio di Stato sottolinea che, ai fini dell'individuazione della natura dell'atto, non operando un principio di tipicità delle fonti, con riferimento agli atti di formazione secondaria, deve soccorrere una indagine di tipo sostanzialistico, in tal senso, l'atto a contenuto normativo utilizzato (il decreto direttoriale del 25 giugno 2007) ha una portata precettiva non innovativa e neppure retroattiva, diretta, viceversa unicamente a conformare l'attività privata dei soggetti interessati (i concessionari e i titolari dei punti di commercializzazione). Da ultimo la giurisprudenza amministrativa conferma il suo indirizzo interpretativo, cfr. Cons. Stato, sez. VI, 16/02/2011 n. 996. Con riferimento all'attività svolta dal CIPE, i giudici di Palazzo Spada affermano che l'attività svolta dal CIPE ai sensi dell'art. 26 della legge n. 99 del 2009 ha natura di atto amministrativo generale e ad esso non si applicano le regole di partecipazione dettate dalla legge n. 241 del 1990, restando ferme le disposizioni per esso specificamente previste.

³¹² *Ex plurimis* Corte cost., sent. n. 278 del 2010. La Corte Costituzionale, a proposito dell'attività del CIPE, adotta un criterio sostanziale per differenziare il regolamento dall'atto amministrativo a contenuto generale evidenziando, in primo luogo, che il CIPE è sprovvisto di potestà regolamentare. Inoltre, attesa la ripartizione operata dall'art. 117 Cost. di tale potestà tra Stato e Regioni, secondo un criterio obiettivo di corrispondenza delle norme prodotte alle materie ivi indicate, non possono essere requisiti di carattere formale, quali il *nomen iuris* e la difformità procedimentale rispetto ai modelli di regolamento disciplinati in via generale dall'ordinamento, a determinare di per sé l'esclusione dell'atto dalla tipologia regolamentare, giacché, in tal caso, sarebbe agevole eludere la suddivisione costituzionale delle competenze, introducendo nel tessuto ordinamentale norme secondarie, surrettiziamente rivestite di altra forma, laddove ciò non sarebbe consentito. Nel caso di specie, tuttavia, la potestà affidata al CIPE non comporta la produzione di norme generali ed astratte, con cui si disciplinino i rapporti giuridici, conformi alla previsione normativa, che possano sorgere nel corso del tempo. «Essa, invece, esprime una scelta di carattere essenzialmente tecnico, con cui l'amministrazione persegue la cura degli interessi pubblici a essa affidati dalla legge, individuando le tipologie

L'adozione, invece, da parte dello Stato -il quale spogliato della potestà regolamentare in materie regionali di atti formalmente di natura non regolamentare- adotta atti amministrativi generali, anziché i regolamenti con la conseguenza, come abbiamo sopra osservato, che i primi sono privi delle garanzie e delle forme di pubblicità che caratterizzano i secondi.

Il fenomeno riveste molta importanza considerata la tentazione costante da parte dello Stato di intervenire in materie in cui è precluso l'accesso al regolamento, fenomeno noto anche con l'espressione «truffa delle etichette»³¹³.

É auspicabile, dunque, che la regolamentazione avvenga *in primis* ad opera della legge³¹⁴ e che, nelle ipotesi residuali non coperte da riserva di

di impianti idonee, in concreto e con un atto, la cui sfera di efficacia si esaurisce e si consuma entro i limiti, obiettivi e temporali, della scelta stessa».

³¹³ F. MODUGNO, A. CELOTTO, *Un «non regolamento statale»*, *op. cit.*, 356.

³¹⁴ Sulla crisi della legge per tutti P. CARETTI, *La «crisi» della legge parlamentare*, in *Osservatoriodellefonti.it*, fasc. n. 1/2010. L'A. svolge una interessante riflessione in ordine allo stato della legge parlamentare evidenziando *in primis* le cause di tale crisi tra cui principalmente lo straordinario sviluppo del processo di integrazione europeo, la delega legislativa come strumento «ordinario» per legiferare in certe materie, la decretazione d'urgenza, il potere di ordinanza. L'A. si chiede il perché si sia arrivati a tale situazione e sottolinea come la crisi della legge parlamentare è il risvolto di un'altra crisi: quella della forma di governo. Egli evidenzia che la forma di governo parlamentare italiana, pur essendo formalmente in vigore, ha subito profonde alterazioni a causa del formarsi di consistenti maggioranze politiche a cui non ha fatto seguito una produzione legislativa di qualità. L'A. sottolinea come si assiste ad un sistema in cui vi è la legittimazione diretta dell'Esecutivo a causa della « ipervalorizzazione del momento elettorale » provocando una vistosa modificazione della forma di governo da parlamentare a «presidenziale-populista». In tale situazione di *deficit* di rappresentanza politica propone, come rimedio alla crisi della legge parlamentare, una valorizzazione massima del ruolo delle commissioni permanenti, sede migliore del confronto tra maggioranza ed opposizione. Ne consegue che si migliora la funzionalità e l'efficienza del processo di produzione legislativa e si attua anche il confronto tra le diverse forze politiche. Sul punto di rilievo anche F. MODUGNO, *Sul ruolo della legge parlamentare (considerazioni preliminari)*, in *Osservatoriosullefonti.it*, fasc. n. 3/ 2009. L'A. nell'evidenziare che la legge parlamentare non è più al centro del sistema delle fonti, pone un interrogativo se per legge si intende solo quella proveniente dal Parlamento. Se la risposta è affermativa allora *nulla quaestio* in quanto sia nel decreto legge che nel decreto legislativo il Parlamento è sempre presente dovendo necessariamente intervenire *ex ante* o *a posteriori* a seconda dei casi. In realtà, a ben vedere, la risposta non è semplice perché una delle molteplici motivazioni per cui la legge parlamentare è incrinata è da ricondurre alla decretazione d'urgenza e al ripetuto ricorrere alla questione di fiducia. Se a ciò si aggiunge che a causa della legislazione comunitaria e internazionale, della concorrenza di diverse fonti nella stessa materia viene fuori un sistema disgregato in cui la legge parlamentare ha perso la sua centralità. Infatti l'inflazione legislativa da un lato e lo scadimento qualitativo della legge dall'altro (codici di settore, leggi-provvedimento) hanno pregiudicato il ruolo della legge parlamentare come fonte di regole nel senso di norma sulla produzione di principi fondamentali di una normativa. Ma allora l'A. afferma che in un sistema costituzionale pluralistico come quello italiano ben può accadere che « la legge parlamentare stabilisca di ritrarsi (autolimitarsi) dalla disciplina di determinati settori, materie o rapporti, limitandosi a dettare, per essa, i principi generali, le regole inderogabili, e a prestabilire limiti di produzione regolativa autonoma, *anche di valore primario*». A.

legge, il legislatore demandi alle fonti regolamentari la rimanente disciplina nel rispetto della *ratio* democratica e garantista, alla base della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., relegando l'ambito di applicazione dei provvedimenti amministrativi generali di contenuto non normativo alle sole ipotesi in cui il legislatore richieda la specificazione di elementi tecnici e particolari, evitando così commistioni fra politica ed Amministrazione.

RUGGERI, *Tecniche di normazione, tutela dei diritti fondamentali, teoria della Costituzione*, in *Osservatoriosullefonti.it*, fasc. n. 1/2009. L'A. ritiene giusto osservare la tecnica di normazione da più angoli visuali in quanto quello formale-astratto necessita di quello assiologico-sostanziale, strutturale e funzionale. Il primo è una fotografia di quello che la situazione è, il punto di visuale strutturale concerne, invece, il linguaggio degli enunciati normativi. Ma fermarsi alla forma degli atti significa fermarsi solo all'apparenza del fenomeno. Esempificando l'A. evidenzia come le formule normative «fatte a maglie larghe» possono prestare una maggiore tutela dei diritti come minore tutela perchè facilmente manipolabili. Dunque, l'uso promiscuo degli strumenti di normazione, l'inflazione delle leggi regionali provocate dalla necessaria applicazione del criterio della competenza, l'intervento massiccio nel nostro ordinamento delle fonti internazionali e comunitarie hanno provocato una confusione del sistema delle fonti. L'A. conclude evidenziando come per garantire maggiore tutela dei diritti, è necessario preservare la tipicità dei ruoli delle fonti del diritto cercando di far convergere più atti normativi verso la massima tutela dei diritti; **G.U. RESCIGNO**, *Note per la costruzione di un nuovo sistema delle fonti*, in *Dir. pubb.*, 2002.

CAPITOLO V

IL RIPARTO DI COMPETENZE LEGISLATIVE TRA STATO E REGIONI

1. L'autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali

La *ratio* democratica della riserva di legge *ex art.* 23 Cost., come già evidenziato³¹⁵, è in perfetta armonia con la riforma del Titolo V della Costituzione e, in particolare, con l'autonomia finanziaria riconosciuta agli enti territoriali che compongono la Repubblica. Con il riconoscimento dell'autonomia fiscale di Regioni, Comuni, Province e Città Metropolitane si attribuisce dignità democratica e rappresentatività a tali enti territoriali.

L'art. 2 della legge delega n. 42 del 2009 stabilisce, infatti, che l'attuazione dell'art. 119 Cost. ha il fine di assicurare l'autonomia di entrata e di spesa di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni per garantire i principi di solidarietà e di coesione sociale e la loro massima responsabilizzazione nonché «l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti». Il collegamento con la riserva di legge si coglie nel senso che gli enti territoriali, pur se dotati di poteri diversi, sono idonei, ciascuno per la sua parte, a rappresentare la collettività a loro più vicina³¹⁶.

Iniziando dalle Regioni, appare inutile, perché ormai non più in discussione, interrogarsi sull'idoneità degli atti normativi regionali a soddisfare la riserva di legge *ex art.* 23 Cost. e ciò alla luce della natura primaria delle leggi di tali enti. La delimitazione della competenza legislativa della Regione, come è noto, avviene in base al riparto di competenza così delineato dall'art. 117 Cost.³¹⁷ e in ragione del collegamento diretto con il territorio regionale ovvero con le attività e funzioni esercitate dalle Regioni³¹⁸.

³¹⁵ Vedi par. 2.

³¹⁶ In tal senso **G. BOGNETTI**, *Federalismo*, *op. cit.*, 287. Nell'evidenziare i vantaggi della presenza di un livello di governo intermedio, l'A. afferma che la vita politica dello stato membro, del cantone, della provincia, è una utile, addizionale palestra di democrazia per il cittadino di un sistema "rappresentativo": rinforza in lui il sentimento d'esser parte di un "popolo" che è il «sovrano». Vedi *infra* cap. II, par. 4.1

³¹⁷ Vedi par. successivo.

³¹⁸ **F. GALLO**, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Rass. trib.*, 2002, 588. L'A. fonda il criterio sostanziale di distinzione tra potestà normativa tributaria dello Stato e

Con riferimento all'autonomia tributaria degli enti locali sub-regionali, che sono, da un lato, equiordinati alle Regioni *ex art. 114 Cost.* e, dall'altro lato, pur aventi la stessa autonomia finanziaria delle Regioni in quanto «applicano e stabiliscono tributi propri» *ex art. 119 Cost.*, non sono dotati di potestà normativa pongono delicati problemi in relazione alla riserva di legge. Infatti, se si afferma che la riserva di legge contenuta nell'art. 23 Cost. debba essere intesa, come abbiamo osservato, in modo rigido, nel senso che tutti gli elementi essenziali alla definizione dell'imposizione delle prestazioni patrimoniali debbano essere disciplinati dalla legge, è evidente che in tale contesto non possono essere concessi ampi margini di discrezionalità regolamentare a Comuni, Province e Città Metropolitane.

Al contrario, si potrebbe ammettere un intervento più invasivo di tali enti, nell'esercizio della loro potestà regolamentare seguendo una lettura meno rigida della riserva di legge *ex art. 23 Cost.* e muovendo da una prospettiva di indagine maggiormente autonomista. È evidente che tale ultima ipotesi, però, erode l'unitarietà del sistema tributario e la stessa *ratio* democratica alla base della riserva di legge.

In realtà il legislatore, con la riforma del Titolo V, pur riconoscendo autonomia tributaria di entrata e di spesa agli enti territoriali, ha inteso attribuire allo Stato una posizione peculiare³¹⁹, desumibile dalla proclamazione di principio *ex art. 5 Cost.* e dalla ripetuta invocazione di esigenze unitarie espresse dal richiamo al rispetto della Costituzione, dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e degli obblighi internazionali.

2. Legge regionale e riserva di legge.

La riforma del Titolo V della Costituzione ha innovato profondamente l'assetto istituzionale comportando, in primo luogo, l'equiparazione della

delle Regioni sul principio di continenza espresso dal presupposto del tributo rispetto alle materie di competenza dei diversi soggetti istituzionali.

³¹⁹In tale senso *ex multis* Corte Cost. sent. n. 274 del 2003. *Contra* C. PINELLI, *Assestamenti nell'interpretazione dell'art. 114 Cost.*, in *Giur. cost.*, 2009, 1571. L'A. illustra che la previsione dei limiti generali posta allo stesso modo nei confronti sia della legge statale sia della legge regionale presuppone di sicuro «un'istanza unitaria», il cui centro d'imputazione non può essere uno degli enti che compongono la Repubblica secondo l'art. 114 Cost. o in uno degli enti titolari della potestà legislativa, ma si individua nella stessa Repubblica. In tal modo si ripristina una linea di coerenza fra gli artt. 5, 114 e 117 Cost. e diventa possibile ricercare i casi specifici in cui allo Stato sia attribuito uno strumento istituzionale per soddisfare le istanze unitarie della Repubblica. Per tali ragioni l'A. evidenzia come differenziare lo Stato in ragione della sua «sovrànità» significa perdere di vista non solo il senso della revisione della riforma costituzionale del 2001, ma soprattutto il bilanciamento tra unità/indivisibilità e pluralismo autonomistico configurato dall'art. 5 Cost.

legge statale a quella regionale e sottoponendo queste ultime ai medesimi limiti (art. 117, comma 1, Cost)³²⁰.

Lo Stato ha competenza legislativa esclusiva in materia di «sistema tributario e contabile [...] e perequazione delle risorse finanziarie» ex art. 117, comma 2, lett. e), Cost.; le Regioni, in conformità agli artt. 117, comma 4, e 120, comma 1, Cost. hanno potestà legislativa esclusiva nella materia tributaria non espressamente riservata alla legislazione dello Stato, con particolare riguardo ai presupposti d'imposta collegati al territorio di ciascuna Regione e sempre che l'esercizio di tale facoltà non si traduca in un dazio o in un ostacolo alla libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni; le Regioni e gli enti locali, ex art. 119, comma 2, Cost., «stabiliscono e applicano tributi e entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento del sistema tributario»³²¹; lo Stato e le Regioni, ai sensi dell'art. 117, comma 3, Cost.,

³²⁰ Le legge costituzionale n. 3 del 2001 ha modificato profondamente il Titolo V della Costituzione comportando come prima importante conseguenza il nuovo riparto di potestà legislativa dello Stato e delle Regioni. La più rilevante novità concerne l'inversione del criterio di individuazione della competenza legislativa dello Stato e delle Regioni. Infatti, l'art. 117 Cost. prima della riforma, individuava le materie di competenza legislativa delle Regioni in un elenco tassativo. Con la riforma del Titolo V della Costituzione, l'art. 117, comma 2 Cost. indica le materie in cui lo Stato ha potestà legislativa esclusiva, statuendo allo stesso tempo nel comma 4 che alle Regioni spetta la potestà legislativa residuale «in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione esclusiva dello Stato». Inoltre, nelle materie elencate nell'art. 117, comma 3 Cost. è tracciata una competenza legislativa concorrente tra Stato e Regioni in cui alle Regioni spetta la potestà legislativa, mentre alla legislazione dello Stato la determinazione dei principi fondamentali. La tripartizione delineata nel nuovo art. 117 Cost. non è affatto lineare, come, invece, di primo acchito potrebbe sembrare, considerato che l'ampiezza di alcune materie, dette trasversali, l'attrazione in sussidiarietà ex art. 118 Cost. dal livello regionale a quello statale, il meccanismo delle norme statali cedevoli, che rendono impossibile una netta separazione tra la competenza legislativa regionale e quella statale in un contesto di complessivo accrescimento dei poteri regionali, rallentano l'ampliamento dell'autonomia legislativa delle Regioni. Sul punto diffusamente **M. D'AMICO**, *Il regionalismo italiano alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione*, in M.P. Viviani Schlein, E. Bulzi e L. Panzeri (a cura di) *L'Europa tra federalismo e regionalismo. Atti del Convegno tenutosi nella Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli studi dell'Insubria il 22/23 novembre 2002*, Giuffrè, Milano, 2003, 193-205. L'A. afferma che la riforma del titolo V Cost. non modifica certamente la forma di Stato dell'Italia in Stato federale, ma può rappresentare senz'altro «un passo decisivo per il cammino verso un regionalismo "serio"» superando tutte quelle ombre che di fatto limitano *in primis* la potestà legislativa regionale e, più in generale, l'autonomia delle Regioni.

³²¹ Differentemente da quanto stabilito nel vecchio art. 119 Cost. il quale disponeva «Alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali». Indicativo, per alcuni, è il passaggio dalla forma passiva alla forma attiva dell'attuale art. 119 Cost. il quale con l'espressione «stabiliscono ed applicano tributi propri» legittimano le Regioni ad introdurre autonomamente nuovi tributi. In tal senso **L. ANTONINI**, *Art. 117, 2°, 3° e 4° co.*, in *Comm. Cost.*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006, 2240-2241. L'A. evidenzia che la tesi sulla non necessità della legge statale istitutiva, che sotto la

hanno competenza legislativa concorrente nella materia di «coordinamento del sistema tributario», essendo riservata allo Stato la competenza legislativa per la determinazione dei principi fondamentali, ad eccezione delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome, per le quali non si applica alcuna riduzione del potere impositivo già ad esse spettante ai sensi dell'art. 10 della Legge costituzionale n. 3 del 2001³²². Per le Regioni a statuto ordinario è affermato il divieto di non procedere in senso inverso a quanto prescritto dal nuovo art. 119 della Costituzione, sopprimendo, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali o configurando un sistema finanziario complessivo in contraddizione con l'art. 119 Cost.³²³

Dal quadro normativo risultante dalla riforma costituzionale si possono trarre alcune riflessioni.

Secondo autorevole dottrina, il coordinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 119 Cost., pur nel rispetto della riserva di legge regionale *ex art. 23 Cost.*, ha come primo effetto inevitabile, quello di restringere l'ambito di operatività della riserva di legge e di esaltare l'autonomia tributaria degli enti locali, i quali possono stabilire e applicare «tributi ed entrate propri»³²⁴. Tale autonomia non si risolve evidentemente nella potestà legislativa di tipo primario, di cui l'ente locale non è titolare, ma nella facoltà, nell'esercizio della potestà regolamentare, di stabilire «tributi propri». Tale facoltà non può essere diretta a prevedere gli elementi strutturali del tributo, rientranti nella riserva di legge statale o regionale, ma finalizzata a circoscrivere e specificare «i tributi propri», attuando, di conseguenza, una maggiore corrispondenza del tributo stesso al territorio³²⁵.

vigenza del vecchio art. 119 Cost. appariva decisamente problematica, riceve ora un supporto testuale maggiore.

³²²La nuova disciplina costituzionale si applica alle Regioni a statuto speciale fino all'adeguamento dei rispettivi Statuti solo per la parte in cui si prevedono «forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite» e, pertanto, non può mai avere l'effetto di restringere l'ambito di autonomia garantito dagli statuti speciali anteriormente alla riforma del Titolo V della Parte II Cost. In tal senso *ex multis*, Corte cost. sent. n. 103 del 2003.

³²³Corte Cost. sent. n. 37 del 2004.

³²⁴**F. GALLO**, *Il nuovo Titolo V della Costituzione: autonomia tributaria e problemi di coordinamento*, in *Astrid-online.it*, Archivio 2002-2003, 4.

³²⁵Corte Cost. sent. n. 37 del 2004. In questa pronuncia la Corte afferma «Per quanto poi riguarda i tributi locali, si deve aggiungere che, stante la riserva di legge che copre tutto l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte (art. 23 della Costituzione), e che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali dell'imposizione, e data l'assenza di poteri legislativi in capo agli enti sub-regionali, dovrà altresì essere definito, da un lato, l'ambito (sempre necessariamente delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti medesimi; dall'altro lato, il rapporto fra la legislazione statale e la legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali: potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa

Un altro aspetto del collegamento tra la riserva di legge, dettata in materia tributaria e il nuovo riparto di competenza legislativa fra lo Stato e le Regioni concerne la riserva di legge, la quale deve estendersi necessariamente alla legge della Regione, in considerazione dell'attribuzione ad essa della legislazione esclusiva-residuale in materia di tributi regionali e locali e alla sua formale equiordinazione alla legge statale.

Come, dunque, sussiste ai sensi dell'art. 23 Cost., riserva di legge in materia di tributi propri statali, così deve sussistere una riserva di legge regionale in materia di tributi regionali e locali. Tale constatazione, del tutto ovvia risulta, però, difficilmente praticabile ancora oggi, in quanto, da un lato, lo spazio riservato alla potestà legislativa residuale dipende prevalentemente dalle scelte di fondo operate dallo Stato in sede di fissazione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario e, dall'altro lato, dall'esercizio del potere delle Regioni di autodeterminazione del prelievo circoscritto; quest'ultimo circoscritto, però, alle limitate ipotesi di «tributi propri», per la maggior parte, allo stato attuale, di scopo o corrispettivi, di esigua entità purchè conformi, *ex art. 119, comma 2, Cost.*, ai principi di coordinamento del sistema tributario.

In tale contesto, come si vedrà abbastanza deludente, rimane da interrogarsi sulla correttezza o meno dell'equiparazione delle Regioni agli enti locali nell'ambito dell'autonomia finanziaria. La soluzione adottata dal Legislatore del 2001 non è facilmente comprensibile in quanto dà adito ad una riflessione. L'aver posizionato sullo stesso livello le Regioni, da un lato, e gli altri enti locali, dall'altro lato, non trova corrispondenza nel diverso potere impositivo di cui tali enti territoriali sono dotati. Infatti, le Regioni sono dotate di potestà legislativa, mentre i Comuni e le Province hanno solo potestà regolamentare, in conformità alla riserva di legge stabilita dall'art. 23 Cost. Da un lato, il legislatore equipara *ex art. 114 Cost.* lo Stato alle Regioni, Province, Città metropolitane e Comuni, dall'altro lato, tale equiparazione non è confermata nell'art. 119 Cost., in cui non è menzionato lo Stato tra gli enti dotati di autonomia finanziaria. Rimane, dunque, da chiedersi il motivo per cui il legislatore del 2001 abbia voluto equiparare solo le Regioni agli enti locali. Probabilmente sembra fondata la tesi in base alla quale il sistema tributario che si è voluto delineare sia quello in cui il finanziamento delle autonomie locali sia affidato a tributi istituiti con legge

statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale). Da ciò consegue che, come questa Corte ha già avuto modo di affermare, poiché non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale, si deve tuttora ritenere preclusa alle Regioni (se non nei limiti ad esse già espressamente riconosciuti dalla legge statale) la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali (cfr. ancora sentenze n. 296 del 2003 e 297 del 2003); e per converso si deve ritenere tuttora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti».

statale e non a tributi propri delle Regioni, attuando in tal modo una equiparazione verso il basso delle Regioni.

3. Rapporto tra i principi fondamentali ex art. 117, comma 3 Cost. e i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ex art. 119, comma 2 Cost.

L'art. 119, comma 2, Cost. dispone che gli enti locali e le Regioni «stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri [...] secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», mentre l'art. 117, comma 3, Cost. stabilisce che spetta alle Regioni la potestà legislativa, «salvo che per la determinazione dei principi fondamentali» che spetta alla competenza legislativa esclusiva dello Stato.

In dottrina, sul punto, non si registrano identità di posizioni. Infatti, alcuni Autori evidenziano la difficoltà oggettiva di individuare un criterio discrezionale in grado di distinguere «i principi di coordinamento» dai «principi fondamentali»³²⁶, affermandone, peraltro, l'inutilità in ragione del fatto che la legge statale di coordinamento ben potrebbe modificare i principi posti dalla legge-cornice³²⁷; altri Autori³²⁸ affermano, invece, che «i

³²⁶ P. CAVALERI, *Diritto regionale*, 5° ed., Cedam, Padova, 2009, 231. L'A. con riguardo alla potestà legislativa in materia tributaria, alla luce dell'autonomia finanziaria riconosciuta dall'art. 119 Cost., ipotizza che in capo alle Regioni sussista una potestà legislativa di tipo concorrente *in primis* perché lo stesso art. 119 Cost. inquadra tale potestà «entro i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» evidentemente di competenza dello Stato» e poi, anche perché una materia con questa denominazione figura nell'elenco delle materie riservate alla potestà legislativa concorrente. Conclude l'A. affermando: «L'ipotesi appare in sintonia con la logica di fondo della riforma, che, finalizzata com'è all'ampliamento dell'autonomia complessiva delle Regioni, non può non contemplare il riconoscimento alle Regioni di capacità impositiva».

³²⁷ M. NICOLINI, *La disciplina transitoria statale sui tributi «propri» delle Regioni e la potestà legislativa regionale in materia tributaria. Il caso della regionalizzazione dell'IRAP*, in *Giur. cost.*, 2010, 934-936. Sul punto l'A. a sostegno della tesi secondo cui non vi deve essere differenziazione tra i due tipi di principi afferma che i limiti cui è subordinata la legislazione regionale, previsti rispettivamente negli artt. 117, comma 3 e 119, comma 2 Cost., siano gli stessi sostanziosamente nei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario

³²⁸ In tal senso A. BRANCASI, *Osservazioni sull'autonomia finanziaria*, in *Le Regioni*, 2004, 456. Dello stesso avviso A. MORRONE, *Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di regioni ed enti locali*, in *Giur. cost.*, 2004, 546, secondo l'A. i principi di coordinamento ex art. 119, comma 2 Cost., non possono essere confusi con i principi fondamentali dello Stato in materia di «armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» in quanto mentre i primi sono principi della Repubblica, gli altri sono principi dell'ordinamento statale. Infatti, i primi si riferiscono al coordinamento finanziario nazionale, i secondi riguardano il coordinamento e l'armonizzazione della dimensione territoriale regionale e locale. In tal senso A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normi in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 3. L'A. precisa che il coordinamento, pur essendo

principi di coordinamento» cui fa riferimento l'art. 119, comma 2 Cost., sono attinenti alla ripartizione delle aree di prelievo tra gli enti territoriali, mentre i «principi fondamentali» espressi nell'art. 117, comma 3, Cost. concernono la struttura dei tributi che lo Stato e le Regioni possono istituire in base alle proprie competenze.

In questa direzione sembra orientarsi la Corte Costituzionale, la quale, nella sentenza n. 102 del 2008, pur pronunciandosi sulla potestà legislativa delle Regioni a statuto speciale -le quali, come è noto, non sottostanno alle limitazioni sancite dall'art. 119 Cost. e concernenti i «principi fondamentali di coordinamento»- raffronta le nozioni dei «principi del sistema tributario» (rilevanti per l'esercizio della potestà legislativa delle Regioni a statuto speciale) con i principi fondamentali di coordinamento *ex art.* 119, comma 2 Cost. (rilevante per la potestà legislativa residuale delle Regioni a statuto ordinario) affermando che, a tal proposito, «va preliminarmente sottolineata la differenza che intercorre tra i principi del sistema tributario dello Stato ed i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso. I principi del sistema tributario attengono specificamente alla tipologia e alla struttura degli istituti tributari statali, nonché alle *rationes* ispiratrici di detti istituti. L'armonia con tali principi dei tributi regionali va, perciò, intesa come rispetto, da parte del legislatore regionale, dello «spirito» del sistema tributario dello Stato e, perciò, come coerenza e omogeneità con tale sistema nel suo complesso e con i singoli istituti che lo compongono. I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso attengono, invece, agli elementi informativi delle regole che presiedono i rapporti e i collegamenti tra il sistema

indicato con identica formula, ha finalità diverse. **R. PIGNATONE**, *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in *Federalismi.it* n. 5/2011, 39. L'A. si interroga sull'opportunità di tenere distinti i due tipi di principi in quanto, anche se la presenza dell'art. 119 Cost. (in particolare il comma 2), pietra angolare dell'intero sistema di finanziamento delle Autonomie, pone in ombra, per la materia tributaria, il terzo comma dell'art. 117 Cost. e il relativo potere di coordinamento statale, per ragioni che attengono anche all'attuale conformazione del sistema tributario dello Stato, sarebbe comunque non conveniente ragionare in termini di applicazione delle regole generali fissate per le materie di legislazione concorrente, di fronte alla constatazione che il legislatore costituzionale del 2001 ha elaborato una soluzione «*ad hoc*» per la potestà tributaria legislativa (considerando l'espressa menzione anche nell'art. 119 comma 2 Cost), ad essa riferita nella sua interezza, sia, dunque, per quella concorrente che per quella esclusiva. **A. BRANCASI**, *In tema di coordinamento della finanza pubblica la Corte ci ripensa, con l'esito di compromettere la coerenza argomentativa*, in *Giur. cost.* 2009, 1513, il quale offre utili spunti di riflessione riguardo ai principi di coordinamento del sistema tributario. L'A., infatti, afferma che per differenziare un principio fondamentale della finanza pubblica e una norma di dettaglio è più produttivo considerare il nesso tra obiettivi indicati nei principi fondamentali e le finalità che qualificano il coordinamento della finanza pubblica. In base a tale percorso argomentativo, l'A. riconosce i principi fondamentali della finanza pubblica in tutte quelle disposizioni che fissano misure specifiche, rispetto alle finalità perseguite dal coordinamento finanziario, in grado di soddisfarle.

tributario dello Stato, quello delle Regioni a statuto ordinario e quello degli enti locali e presuppongono una legge statale che li fissi espressamente»³²⁹. Sia gli uni che gli altri principi «realizzano, dunque, una funzione di coordinamento in senso lato tra i diversi sottosistemi del complessivo sistema tributario» con la differenza che per l'armonia con i «principi del sistema tributario dello Stato» occorre che la Regione, nell'istituire i tributi propri, valuti la coerenza del sistema regionale con quello statale conformando, di conseguenza, i propri tributi agli elementi essenziali del sistema statale e alle *rationes* dei singoli istituti tributari. Mentre, con riferimento ai «principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario», sia le Regioni che gli enti locali, nell'esercizio delle loro funzioni, devono uniformarsi alla legge di coordinamento. La Corte costituzionale indica anche esempi di principio fondamentale di coordinamento del sistema tributario come la fissazione di un determinato rapporto percentuale sia in termini di base imponibile che di gettito, tra tributi statali e tributi regionali o locali o la ripartizione tra i diversi livelli di governo dei presupposti di imposta o il divieto di doppia imposizione³³⁰.

In relazione al ruolo dei principi fondamentali della materia si ravvisano due fondamentali orientamenti ispirati a concezioni diverse dell'autonomia tributaria regionale e locale, quella dell'«autonomia differenziata» e quella dell'«autonomia uniforme»³³¹.

Il primo orientamento è quello più autonomistico, diretto verso una inevitabile differenziazione tra Regioni, il quale riconosce la natura immediatamente precettiva dell'art. 119 Cost. e, quindi, ammette l'esercizio

³²⁹ Corte cost. sent. n. 102 del 2008. La Corte non potendo più rinviare l'onere di fornire più puntuali indicazioni, utili al legislatore per l'adozione della legge di coordinamento, lo ha fatto in materia tributaria con riferimento, però, alle Regioni a statuto speciale, come la Sardegna, la cui potestà non è soggetta al coordinamento ma all'armonia con i principi del sistema tributario. Infatti, la Corte afferma «Non può, infatti, essere presa in considerazione, nella specie, la disciplina del Titolo V della Parte II della Costituzione, non garantendo essa, rispetto allo statuto speciale, quelle «forme di autonomia più ampie» che, sole, ne consentirebbero l'applicazione alle Regioni a statuto speciale ai sensi dell'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001. La maggiore autonomia assicurata dallo Statuto risulta dalla circostanza che la condizione cui deve sottostare la Regione Sardegna nell'istituire tributi propri è solo quella –prevista dall'art. 8, lettera h), dello Statuto– dell'armonia con i principi del sistema tributario statale, mentre le Regioni a statuto ordinario sono assoggettate al duplice limite costituito dall'obbligo di esercitare il proprio potere di imposizione in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento e dal divieto di istituire o disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di stabilirne altri aventi lo stesso presupposto, almeno fino all'emanazione della legislazione statale di coordinamento».

³³⁰ Corte cost., sent. n. 102 del 2008.

³³¹ **L. DEL FEDERICO**, *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, a cura di **V. FICARI** in *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, in *Quad. della riv. dir. tib.*, Giuffrè, Milano, 2009, 3.

della potestà legislativa delle Regioni anche in assenza dei principi di coordinamento, ritenuti estrapolabili dall'ordinamento³³².

Il secondo orientamento, più prudente, accolto dalla giurisprudenza costituzionale³³³ e dalla dottrina prevalente³³⁴, si fonda sull'uniformità e, dunque, sulla natura programmatica dell'art. 119 Cost., almeno sino a quando non sarà emanata un'apposita legge che fissi i principi di coordinamento del sistema tributario.

Ne consegue che, in base a quest'ultimo indirizzo interpretativo, in materia tributaria non si applica lo schema tipico della legislazione concorrente secondo il quale la mancata adozione da parte del legislatore statale dei principi fondamentali non dovrebbe precludere alle Regioni

³³²Dello stesso avviso per tutti **F. GALLO**, *Il nuovo Titolo*, op. cit., 9-12. L'A. afferma che, in caso di mancanza di fissazione da parte dello Stato con propria legge dei principi fondamentali di coordinamento in materia tributaria, l'iniziativa legislativa della Regione non è inibita considerato che tali principi possono essere desunti in via interpretativa dall'ordinamento giuridico e, in particolare, dalla vigente normativa di settore individuabili nella «razionalità e coerenza» dei singoli istituti tributari e del sistema tributario nel suo complesso, nella «omogeneità» dei tributi che le Regioni possono distintamente disciplinare nello svolgimento della loro potestà legislativa, intesa con riferimento alla esigenza di «unitarietà della finanza pubblica», nella «semplificazione o quanto meno non moltiplicazione sia dei sistemi tributari sia degli adempimenti posti a carico dei contribuenti», e infine, nella «limitazione dei trattamenti fiscali agevolativi», «trasparenza», «efficienza» che ogni Amministrazione deve garantire. L'A., infatti, sostiene che, diversamente opinando, qualora lo Stato non enunciasse i principi fondamentali di coordinamento bloccherebbe in modo arbitrario l'esercizio della potestà legislativa delle Regioni in materia di tributi regionali e locali, paralizzando, in questo modo, l'entrata in vigore della riforma del Titolo V della Costituzione.

³³³*Ex multis* Corte Cost. sent. n. 37 del 2004. Sin dal 2004 la Corte costituzionale ha osservato: «non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale» e, dunque, che il potere esclusivo delle Regioni di autodeterminazione del prelievo è ristretto alle sole ipotesi di «tributi propri». Dello stesso tenore, Corte Cost. sent. n. 241 del 2004 in cui la Corte afferma «ne consegue che, non essendo ammissibile, in materia tributaria, l'esplicazione di potestà regionali autonome in mancanza della fondamentale legislazione statale di coordinamento, si deve ritenere tuttora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti. Condizione di legittimità dell'intervento statale, aggiunge la Corte, è il divieto di procedere in senso inverso a quanto prescritto dal nuovo art. 119 della Costituzione, sopprimendo, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali, o configurando un sistema finanziario complessivo in contraddizione con l'art. 119 (sentenza n. 37 del 2004)».

³³⁴Sottolinea questa antinomia evidenziando le difficoltà di affermare una potestà legislativa regionale nella materia tributaria **F. SORRENTINO**, *Coordinamento e principi costituzionali*, in *Rass. Trib.* 2010, 1571. Secondo l'A. in tale quadro costituzionale, risulta davvero problematico ammettere che la Regione possa in qualche modo legiferare in materia di coordinamento finanziario senza che la legge statale determini i principi preventivamente, «come pure diventa difficile leggere nell'intervento regionale in materia altro che un'attività di esecuzione di scelte di politica economica effettuate in sede governativa».

l'esercizio delle proprie competenze legislative³³⁵. In sintesi, si può affermare che la potestà legislativa regionale è sottoposta a due limitazioni: la potestà legislativa regionale residuale deve essere esercitata nel rispetto dei principi contenuti nella legge di coordinamento, mentre la potestà legislativa regionale concorrente deve osservare il vincolo derivante dai principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Vista, dunque, la necessità³³⁶ della legge di coordinamento del sistema tributario, e in attesa dei relativi decreti legislativi attuativi, resta da chiedersi se la Legge delega n. 42 del 2009 «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione» possa avere tale natura e se, dunque, possa contenere i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario qualora si convenga che le norme della legge di delegazione, se pur dotate di efficacia differita all'entrata in vigore dei decreti legislativi di attuazione, siano allo stesso modo idonee ad innovare il diritto³³⁷.

Tale domanda scaturisce dalla circostanza per cui l'art. 1, in materia di ambito di intervento, del Capo I (Contenuti e regole di coordinamento) della legge delega sul federalismo fiscale afferma che la stessa «reca disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, a disciplinare l'istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante»³³⁸.

Sin dall'art. 2 della Legge delega n. 42 del 2009 emerge la volontà del Legislatore delegante di rimandare all'entrata in vigore dei decreti legislativi di attuazione la fissazione dei principi di coordinamento del sistema

³³⁵Corte cost. sent. n. 282 del 2002. La Corte afferma «Ciò non significa però che i principi possano trarsi solo da leggi statali nuove, espressamente rivolte a tale scopo. Specie nella fase della transizione dal vecchio al nuovo sistema di riparto delle competenze, la legislazione regionale concorrente dovrà svolgersi nel rispetto dei principi fondamentali comunque risultanti dalla legislazione statale già in vigore».

³³⁶Corte cost. sent. n. 37 del 2004.

³³⁷In tal senso per tutti **M. PEDRAZZA GORLERO**, *Le fonti dell'ordinamento repubblicano*, Giuffrè, Milano, 2010, 121. L'A. sostiene con riguardo alla legge delega, che se pur si limita nella prassi a non distinguere i principi dai criteri direttivi, alternando indicazioni «minime» a indicazioni molto dettagliate, è comunque da intendersi «una legge formale e materiale perché fissa norme di principio che, andandosi ad integrare con quelle di attuazione, poste dal decreto, concorreranno ad innovare il diritto oggettivo».

³³⁸**G. RAGUCCI**, *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009 n. 42)*, in *Rass. Trib.*, 2010, 737. L'A. afferma che il nuovo testo legislativo ha fissato: «(a) principi attuativi delle regole costituzionali inerenti alla disciplina dei tributi (legalità; capacità contributiva; imparzialità e buon andamento); (b) principi generali di coordinamento del sistema tributario (separazione delle fonti, territorialità, correlazione e continenza; fiscalità di sviluppo); (c) principi e criteri direttivi relativi a tributi regionali; (d) principi e criteri direttivi relativi ai tributi regionali, e (e) ai tributi di comuni, province e città metropolitane».

tributario congelando di conseguenza la potestà legislativa residuale delle Regioni.

Tale riflessione troverebbe conferma nella lett. *c)* dell'art. 2 della Legge n. 42 del 2009, che indica nell'oggetto e finalità della legge medesima, tra gli altri, «la razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso; semplificazione del sistema tributario, riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, trasparenza del prelievo, efficienza nell'amministrazione dei tributi; rispetto dei principi sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente di cui alla Legge 27 luglio 2000, n. 212».

Anche il richiamo nella lett. *l)* dell'art. 2, attinente allo scopo della legge delega, diretto «alla salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio della progressività del sistema tributario e rispetto del principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche» e nella lett. *n)* della medesima disposizione «al rispetto della ripartizione delle competenze legislative fra Stato e Regioni in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», fanno riflettere in tal senso. Sembra che si possa giungere alle medesime conclusioni anche con riferimento alle lett. *bb)*, *cc)*, *ee)*, *ff)*, *gg)*, *hh)* dell'art. 2 della Legge delega³³⁹, caratterizzate da espressione assai vaghe, come la trasparenza e

³³⁹L'art. 2 della legge delega n. 42 del 2009 contiene un lungo elenco in relazione all'oggetto e alle finalità che la stessa si prefigge, tra i tanti e per quel che rileva al presente lavoro, si evidenziano: *bb)* garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insiemi di tributi e compartecipazioni, da attribuire alle regioni e agli enti locali, la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, con determinazione, per ciascun livello di governo, di un adeguato grado di autonomia di entrata, derivante da tali tributi;

cc) previsione di una adeguata flessibilità fiscale articolata su più tributi con una base imponibile stabile e distribuita in modo tendenzialmente uniforme sul territorio nazionale, tale da consentire a tutte le regioni ed enti locali, comprese quelle a più basso potenziale fiscale, di finanziare, attivando le proprie potenzialità, il livello di spesa non riconducibile ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali degli enti locali;

dd) trasparenza ed efficienza delle decisioni di entrata e di spesa, rivolte a garantire l'effettiva attuazione dei principi di efficacia, efficienza ed economicità di cui all'articolo 5, comma 1, lettera b);

ee) riduzione della imposizione fiscale statale in misura corrispondente alla più ampia autonomia di entrata di regioni ed enti locali calcolata ad aliquota standard e corrispondente riduzione delle risorse statali umane e strumentali; eliminazione dal bilancio dello Stato delle previsioni di spesa relative al finanziamento delle funzioni attribuite a regioni, province, comuni e città metropolitane, con esclusione dei fondi perequativi e delle risorse per gli interventi di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione;

ff) definizione di una disciplina dei tributi locali in modo da consentire anche una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale;

gg) individuazione di strumenti idonei a favorire la piena attuazione degli articoli 29, 30 e 31 della Costituzione, con riguardo ai diritti e alla formazione della famiglia e all'adempimento dei relativi compiti;

l'efficienza delle decisioni di entrata e di spesa, la tendenziale corrispondenza tra autonomia impositiva e autonomia di gestione delle risorse proprie delle singole Regioni. Pertanto, si dubita fortemente della vaghezza dei contenuti della legge delega.

Tale legge rappresenta solo l'inizio di un cammino lungo verso una riforma federalista che oggi può dirsi tutt'altro che ultimata³⁴⁰. Infatti, il Consiglio dei Ministri ha approvato il 13 aprile dell'anno in corso una proroga di sei mesi per completare il lungo *iter* di attuazione della riforma, dovendo emanare ancora una serie innumerevole di regolamenti e decreti ministeriali, previsti dai decreti delegati.

Come è stato osservato da autorevole dottrina³⁴¹, la legge delega sul federalismo fiscale è un «contenitore ricco di princìpi», ma «avaro nella

hh) territorialità dei tributi regionali e locali e riferibilità al territorio delle partecipazioni al gettito dei tributi erariali, in conformità a quanto previsto dall'articolo 119 della Costituzione;

ii) tendenziale corrispondenza tra autonomia impositiva e autonomia di gestione delle proprie risorse umane e strumentali da parte del settore pubblico; previsione di strumenti che consentano autonomia ai diversi livelli di governo nella gestione della contrattazione collettiva;

ll) certezza delle risorse e stabilità tendenziale del quadro di finanziamento, in misura corrispondente alle funzioni attribuite;

mm) individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate.

³⁴⁰ Sulla necessità della riforma federale **F. BASSANINI**, *Una riforma difficile (ma necessaria): il federalismo fiscale alla prova della sua attuazione*. L'A. afferma che la scelta federale è obbligata e irreversibile in quanto l'ordinamento italiano ha bisogno « non di un federalismo qualunque, ma ben congegnato o «ben temperato»» in modo da essere una spinta di crescita per il Paese. Per fare questo sono indispensabili tre regole: a) restituire alla competenza esclusiva del Parlamento la disciplina di materie nazionali introducendo «la clausola di supremazia federale» che rappresenta la norma di chiusura di tutti i sistemi federali; b) l'istituzione del Senato federale, necessaria per assicurare la partecipazione democratica delle comunità territoriali; c) la Carta delle autonomie diretta allo scopo di semplificare l'architettura del sistema istituzionale dei governi territoriali e la ripartizione delle funzioni e dei poteri e il federalismo fiscale diretto ad una razionale ed equa ripartizione delle risorse economiche.

³⁴¹ **E. DE MITA**, *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Giuffrè, Milano, 2009, 85. L'A. afferma che il limite più grande è inoltre l'invisibile raccordo tra la finanza nazionale e quella locale e l'assenza di una legge sulle autonomie locali. Dello stesso avviso **G. FALSITTA**, *Manuale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2010, 57, il quale afferma che la legge delega sul federalismo fiscale «È un contenitore nel quale, piuttosto alla rinfusa, viene assemblata una moltitudine di princìpi generalissimi e una più smilza sequenza di criteri direttivi». Sul punto, osserva la vaghezza di contenuti della legge delega anche **G. RAGUCCI**, *La legge delega*, *op.cit.*, 741. L'A., in merito al rispetto dell'art. 23 Cost. da parte della legge delega, afferma che le lacune della legge n. 42 del 2009 in relazione agli elementi necessari a definire con sufficiente precisione il presupposto dei tributi propri, lascia in sospenso la verifica di compatibilità con la riserva di legge che si potrà affrontare solo dopo l'adozione dei decreti di attuazione. Ma in realtà tali riflessioni si

precisazione dei criteri direttivi che dovrebbero lasciare prevedere le forme di imposizione per i diversi livelli di governo».

In tale contesto, tutt'altro che concluso, sarà necessario attendere la legge di coordinamento e i principi fondamentali in materia di coordinamento del sistema tributario, riservati entrambi alla potestà legislativa esclusiva dello Stato, in attuazione degli artt. 117, commi 3 e 4, e 119 Cost., affinché le Regioni possano esercitare la potestà legislativa rispettivamente concorrente ed esclusiva residuale alle stesse attribuita direttamente dalla Costituzione³⁴². Ne consegue che la potestà legislativa regionale in materia tributaria non è conforme al sistema delle fonti normative, così come delineato dalla revisione costituzionale del 2001, visto che i termini di validità della legge regionale sono strettamente connessi alla legislazione statale di riferimento, la quale, per ciò che a questo lavoro interessa, o perché detta i principi fondamentali della materia o perché stabilisce la legge di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, è in grado di condizionare l'oggetto, il contenuto, e, prima ancora, l'*an* dell'intervento regionale³⁴³.

possono condurre agevolmente con riferimento, in via generale, all'uso non conforme all'art. 76 Cost. della legge di delegazione.

Sui problemi attuali che lo strumento della delega legislativa provoca, per tutti **G. ZAGREBELSKY**, *Conclusioni*, in A.A. V.V., *La delega legislativa. Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008*, Giuffrè, Milano, 2009, 327. L'A. afferma, infatti «non dovrebbero, in particolare essere considerati principi e criteri direttivi sufficienti quelli che dicono ciò che non potrebbe non essere detto: quelli che si limitano a ripetere norme della costituzione (il cui rispetto da parte del Governo sarebbe comunque doveroso) o a usare espressioni che non differenziano scelte possibili. Ad esempio, è un criterio direttivo la buona amministrazione, l'economicità, l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa? Qualcuno potrebbe immaginare una delega che autorizzasse il governo a dettare norme per la cattiva amministrazione, lo spreco, l'inefficienza, l'inefficacia?».

³⁴² Il riferimento è al vecchio art. 119 Cost. il quale stabiliva che le Regioni avevano autonomia finanziaria, nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica, da coordinare con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni. Sul punto vedasi **L. PALADIN**, *Diritto regionale*, 7° ed., Cedam, Padova, 2000, 237. Secondo l'A. quelle stesse «leggi della Repubblica», che sono chiamate a prestabilire i tipi dei tributi regionali, possono evidentemente sopprimere, sostituire, modificare in ogni tempo le figure inizialmente previste, sostituendole con altre che siano maggiormente conformi all'ordinamento finanziario generale. Ne consegue che la potestà legislativa regionale non rientra fra quelle concorrenti o complementari, ma «si risolve in una sorta di legislazione attuativa, sia pure necessariamente spettante alle Regioni secondo il principio autonomistico dell'art. 119, comma 1 Cost. anziché liberamente delegata o «demandata» dal legislatore statale».

³⁴³ **F. FRETTONI**, *La potestà legislativa regionale nella giurisprudenza della Corte sui tributi «non propri» della Regioni*, in *Giur. cost.* 2008, 2686. Si pensi, infatti, alla circostanza in base alla quale una sopravvenuta legge dello Stato potrebbe in ogni momento abrogare la previgente norma statale, che affida spazi di intervento alla legge regionale, e porne un'altra disciplina legislativa senza che la Regione possa attivare alcuna istanza di tutela innanzi alla Corte costituzionale.

Concludendo non si può parlare di federalismo fiscale intendendo per esso autonomia di entrata e di spesa, nonché responsabilizzazione di ogni livello di governo intermedio, se non si soddisfa, *in primis*, la regola in omaggio alla quale, - pur se una ripartizione netta delle competenze è obiettivo arduo e difficile da attuare e tipico del federalismo di tipo duale- è necessario definire le competenze³⁴⁴, prima ancora dal punto di vista legislativo e poi amministrativo, all'insegna dell'accordo, collaborazione e concordanza di interessi. La fissazione delle competenze, infatti, non è fine a se stessa e non serve a radicare la competenza dello Stato, della Regione o di qualsiasi ente substatale, ma deve avere sempre come *scopo comune* lo sviluppo della persona umana.

Una potestà legislativa in materia tributaria in capo alle Regioni, fondamentalmente di tipo concorrente, che frammenta la potestà legislativa, in questa delicata materia, finisce per duplicare e rallentare, in termini di costi ed energie, lo sviluppo del Paese, scongiura ogni forma di responsabilizzazione e sana e fruttuosa competizione.

Ma se la ripartizione netta e definita delle competenze è obiettivo poco desiderabile perché vede poco accordo tra centro e periferia, è auspicabile, allo stato attuale, un coordinato operare, sul piano legislativo, dello Stato e delle Regioni al fine di evitare infruttuose sovrapposizioni.

4. I tributi «propri» delle Regioni.

L'art. 119 Cost. sancisce l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa e il conseguente potere di stabilire ed applicare «tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario». Si è, pertanto, almeno formalmente, superato quanto previsto dalla vecchia formulazione dell'art. 119 Cost. in base al quale l'autonomia finanziaria degli enti territoriali era condizionata dalle forme e dai limiti stabiliti dal legislatore nazionale.

Per tali motivi, in via generale, una parte della dottrina ritiene che il nuovo Titolo V della Costituzione abbia esteso l'autonomia tributaria degli enti locali che formano la Repubblica in quanto l'utilizzo dei verbi «stabilire» ed «applicare» nell'art. 119 Cost. è sintomo di «un margine di

³⁴⁴ Sul punto **M.P. VIVIANI**, *Nuove tendenze del federalismo europeo? La riforma del federalismo elvetico. Introduzione*, in *Dir. pubb. comp. eur.*, 2008, 314-315. L'A. evidenzia come la riforma svizzera del 2004 si ponga come obiettivo, probabilmente il più difficile da attuare, la definizione della ripartizione delle competenze tra i due livelli, con un ritorno, anche se in modo cauto e parziale, al federalismo di tipo duale. Infatti, necessariamente dovranno permanere compiti comuni, ma ridurli in numero inferiore rispetto a quanto attualmente è ancora previsto.

“discrezionalità”³⁴⁵ e di determinazione maggiore rispetto a quello consentito precedentemente in cui figurava il verbo «attribuire». Di diverso avviso è un'altra parte della dottrina, la quale non ravvisa nella modifica lessicale apportata nel nuovo art. 119 Cost. la volontà del legislatore di riformulare in termini più ampi la potestà legislativa tributaria rispetto alla vecchia formulazione dell'art. 119 Cost. Infatti, secondo quest'ultimo orientamento, l'espressione «“stabilire”» tributi propri non significa necessariamente disciplinare in via esclusiva e, dunque, solo con atto normativo proprio tributi regionali in quanto la formula adottata è compatibile «con una parziale eterodisciplina in funzione di coordinamento»³⁴⁶ nel rispetto dell'unicità del sistema tributario.

Anche la giurisprudenza costituzionale si è espressa univocamente in tal senso ritenendo l'ambito della potestà legislativa residuale regionale circoscritto ai «tributi propri» delle Regioni, espressione quest'ultima, secondo la Consulta, denotativa dei soli tributi istituiti con legge regionale nel rispetto della legge di coordinamento purchè non vietati *expressis verbis* dalle leggi statali³⁴⁷.

Seguendo questa prospettiva visuale non sono tributi propri della Regione la tassa automobilistica³⁴⁸, l'Imposta regionale sulle attività

³⁴⁵ **F. GALLO**, *Il nuovo Titolo V, op. cit.*, 4. L'A. evidenzia che il contenuto più rilevante dell'autonomia tributaria è quello di stabilire un tributo e non di «“deliberare”» o «“decidere”» l'applicazione di un tributo già «“stabilito”» dalla legge statale o regionale in quanto un «tributo “stabilito”» è invece un qualcosa di più e cioè un tributo determinato dallo stesso ente locale e solo abbozzato dalla legge statale regionale.

³⁴⁶ **A. FANTOZZI**, *Riserva di legge, op. cit.*, 44.

³⁴⁷ Sulla necessità che la legge statale non debba contenere divieti espressi per le Regioni di istituire nuovi tributi. Corte cost. sent. 123 del 2010. La Corte, sempre in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di alcune norme di una legge della Regione Campania recanti agevolazioni, sotto forma di credito d'imposta, con riguardo indistintamente a tutti i tributi all'epoca vigenti. A tale conclusione la Corte è pervenuta evidenziando che le norme regionali invadevano la competenza esclusiva statale in materia di sistema tributario dello Stato in quanto non limitavano dette agevolazioni ai tributi «propri» della Regione in senso stretto (all'epoca, peraltro, non esistenti), ma la estendevano anche ai tributi statali per i quali la legge statale non consentiva alla Regione di disporre le agevolazioni stesse. Di rilievo argomentativo Corte Cost. sent. n. 60 del 2011. In tale pronuncia, in materia di partecipazione dei lavoratori alla proprietà e alla gestione d'impresa, la Corte ha ribadito che il riferimento alla sfera di competenza regionale deve essere inteso nel senso che trattamenti agevolativi possono avere per oggetto – oltre che, ovviamente, i «tributi propri in senso stretto», e cioè i tributi istituiti e disciplinati con legge regionale ai sensi dell'art. 117, quarto comma, Cost. – soltanto quei tributi statali per i quali, indipendentemente dalla destinazione del gettito, la legge statale consente espressamente alla Regione di disporre agevolazioni, nel rigoroso rispetto dei limiti stabiliti dalla legislazione statale stessa.

³⁴⁸ La tassa automobilistica è disciplinata dal D.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39 «Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche» ed è stata attribuita per intero alle Regioni a statuto ordinario dall'art. 23, comma 1, del D. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 assumendo contestualmente la denominazione di tassa automobilistica regionale. L'art. 17, comma 10, della Legge 27 dicembre 1997, n. 449 ha altresì demandato alle Regioni «la riscossione,

produttive (IRAP) in quanto istituite con legge statale nonostante la devoluzione alle stesse Regioni del gettito derivante dalle imposte. La Corte Costituzionale, infatti, si è pronunciata, nel senso del nuovo art. 119 Cost., «essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale»³⁴⁹.

In special modo, con riferimento all'IRAP³⁵⁰, destinata a subire cambiamenti a partire dal 2013, la Corte costituzionale recentemente ha confermato tale approccio dichiarandosi ancora una volta propensa al «congelamento»³⁵¹ delle competenze legislative della Regione in attesa del tanto discusso federalismo fiscale³⁵². Infatti, la Corte costituzionale ha affermato «A prescindere dal fatto che l'«istituzione» con legge regionale non è ancora operativa, queste disposizioni non modificano sostanzialmente la disciplina dell'IRAP, che rimane statale. Sulla qualificazione dell'IRAP

l'accertamento, il recupero, i rimborsi, l'applicazione delle sanzioni ed il contenzioso amministrativo relativo» relativamente alla suddetta tassa. L'art. 24, comma 1, del Decreto lgs. n. 504 del 1992 ha attribuito il potere alle Regioni di determinare con propria legge gli importi della tassa per gli anni successivi «nella misura compresa tra il 90 ed il 110 per cento degli stessi importi vigenti nell'anno precedente». In definitiva, alle Regioni a statuto ordinario è stato attribuito dal legislatore statale il gettito della tassa, unitamente all'attività amministrativa connessa alla sua riscossione, nonché un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito con decreto ministeriale, restando invece ferma la disciplina statale per ogni altro aspetto sostanziale della tassa stessa.

³⁴⁹ Corte Cost. n. 297 del 2003.

³⁵⁰ L'IRAP è ritenuta tributo statale in quanto istituita con legge statale (D. lgs. 446 del 1997), nonostante la base imponibile sia determinata in relazione al valore della produzione dell'attività esercitata nel territorio della Regione e sia attribuita alla stessa la facoltà di variare l'aliquota fino a un punto percentuale e di stabilire le procedure applicative di riscossione, nonché l'accertamento delle violazioni. L'IRAP è destinata a subire cambiamenti a partire dal 2013 in quanto l'art. 1, comma 43 della L. n. 244 del 2007 (legge finanziaria 2008) stabilisce che tale imposta assuma la natura di tributo proprio della Regione a decorrere dal 1° gennaio 2009 in quanto «istituita con legge regionale». Il termine è stato poi prorogato al primo gennaio 2010 «in attesa dell'approvazione parlamentare del disegno di legge recante delega al Governo in materia di federalismo fiscale».

³⁵¹ L'espressione è di **A. BRANCASI**, *Per "congelare" la potestà impositiva delle regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giur.cost.* 2004, 2564.

³⁵² Nel senso dell'opportunità e razionalità di limitare le potestà normative regionali per la rilevanza, in termini di gettito dell'IRAP, **R. SCHIAVOLIN**, *Irap, federalismo e principio di correlazione*, in *Federalismo fiscale*, 2008, 42. L'A. afferma che la volontà del Legislatore di delimitare le potestà normative regionali è razionale in quanto rispetto ad un prelievo di tale importanza, quale l'IRAP, non si potrebbe lasciare a ciascuna Regione la scelta di applicarla o meno, ponendo in pericolo il proprio equilibrio finanziario in modo da rendere difficile ai contribuenti la scelta del luogo di insediamento di un'attività in base al confronto sul prevedibile carico fiscale e aprendo la strada, in questo modo, a forme di concorrenza tra Regioni e di sperequazione tra categorie di contribuenti contrariamente, dunque, alla trasparenza necessaria al controllo da parte degli elettori sulle scelte operate dagli eletti, che la logica federalistica dovrebbe rafforzare.

come tributo proprio della Regione, operata dal legislatore statale, deve prevalere la disciplina del tributo posta dallo Stato, che continua a regolare compiutamente la materia e a circoscrivere con precisione gli ambiti di intervento del legislatore regionale»³⁵³.

Le limitate ipotesi di tributi propri aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali sono state ricondotte dalla Corte costituzionale essenzialmente alla tassa di concessione per la raccolta del tartufo istituita dalla Regione Veneto e poi, abolita per l'esiguità dell'introito³⁵⁴.

Dall'esame fin qui svolto si profila un contesto tributario lasciato inalterato con la conseguenza che la potestà primaria di imposizione regionale *ex art. 117, comma 4, Cost.*, resta limitata all'istituzione residuale di tributi propri di tipo corrispettivo e di scopo e, quindi, di tributi poco rilevanti ai fini dello svolgimento di politiche regionali e locali realmente autonome. In tale contesto vale il solo limite derivante dal divieto di procedere in senso inverso a quanto prescritto dall'art. 119 della Costituzione, così da sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali in vigore alle Regioni e agli enti locali, o di procedere a configurare un sistema finanziario complessivo che possa contraddire i principi stabiliti nell'art. 119 Cost.³⁵⁵

Nel ristretto ambito di competenza legislativa delle Regioni assume particolare importanza la Legge delega n. 42 del 2009, la quale, in forza dell'art. 119, comma 2, Cost. stabilisce il criterio della territorialità come misura di attribuzione delle sole compartecipazioni ai tributi erariali, assurgendo a principio di coordinamento valido per tutte le «risorse autonome» delle Regioni e degli enti locali. Infatti, l'art. 2, comma 1, lett. *hh*) della citata legge prevede il criterio della «territorialità dei tributi regionali e locali e riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali». È stato osservato, da autorevole dottrina³⁵⁶, che il criterio della territorialità si connota del carattere di principio in quanto risponde all'esigenza di coordinare la finanza locale con quella statale nel

³⁵³ Corte Cost. sent. n. 216 del 2009. Sul punto si veda **M. NICOLINI**, *La disciplina transitoria*, *op. cit.*, 911-932.

³⁵⁴ Corte cost. sent. n. 297 del 2003. Si tratta di un'imposta istituita dall'art. 12, comma 1, della Legge regionale n. 30 del 1988 «Disciplina della raccolta, coltivazione e commercializzazione dei tartufi», in base all'autorizzazione contenuta nell'art. 17 della Legge n. 752 del 1985 «Normativa quadro in materia di raccolta, coltivazione e commercio dei tartufi freschi o conservati destinati al consumo». Nell'esercizio della propria competenza legislativa la Regione ha abolito il tributo per «l'esiguità dell'introito derivante (*dal tributo stesso*) rapportato ai costi di gestione amministrativa».

³⁵⁵ Corte cost. sent. n. 37 del 2004.

³⁵⁶ **G. RAGUCCI**, *La legge delega*, *op. cit.* 747. L' A. afferma che il criterio della territorialità ha il fine «di assicurare l'effettivo coordinamento orizzontale dei sistemi tributari sub-statali a livello regionale e locale, e prepara un assetto normativo che non potrà contraddire i principi costituzionali che presiedono alla disciplina dei tributi, e tra di essi i principi di solidarietà (art. 2 Cost.), e di eguaglianza (art. 3 Cost.), che in parte lo ridimensionano».

rispetto dei principi di solidarietà ed eguaglianza. Con riferimento alla finanza regionale, tale vincolo si concretizza con il prevedere, in base all'art. 7, comma 1 lett. *d*), le modalità di attribuzione alle Regioni del gettito dei tributi regionali, istituiti con legge dello Stato, e delle partecipazioni ai tributi erariali, definite in conformità al principio di territorialità di cui all'articolo 119 Cost., al luogo di consumo, per i tributi aventi quale presupposto i consumi, al luogo in cui si trova il bene, per i tributi patrimoniali, al luogo di prestazione del lavoro, per i tributi basati sulla produzione, al luogo di residenza, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche.

Per i tributi regionali propri, ossia istituiti con legge regionale, sono affermati i principi, *ex art. 2, comma 2, lett. p*), della «tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; contenenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri» e della necessità, ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. *q*) che la legge regionale istituisca tributi regionali e locali e determini le variazioni delle aliquote o le agevolazioni con riferimento ai tributi locali purchè riguardanti «presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato».

Il criterio della territorialità ha dato origine a posizioni discordanti.

Infatti, da un lato, è stato osservato che esso assolve la necessità di evitare la cosiddetta «esportazione dei tributi»³⁵⁷ in modo da non colpire fattispecie impositive collocate al di fuori del territorio in cui sono prodotte; dall'altro lato, è stato rilevato che l'obiettivo politico che si vuole perseguire con l'attuazione del federalismo è quello di trattenere le risorse da parte dei territori economicamente più efficienti a scapito di quelli economicamente più poveri creando evidenti sperequazioni in contrasto con il principio di eguaglianza³⁵⁸.

In attesa dell'attuazione dell'art. 119 Cost., allo stato attuale della riforma, è evidente come il breve tempo trascorso dall'entrata in vigore dei primi decreti legislativi di attuazione, la necessità dell'intervento degli ulteriori provvedimenti normativi, l'importanza di un'equa e concreta attuazione del fondo perequativo, vero punto cruciale dell'intero federalismo fiscale, sposta in avanti la risoluzione dei dubbi e delle perplessità in merito alla circostanza se il federalismo fiscale, così inteso, possa o meno accentuare le differenze economiche tra territori ricchi e territori poveri.

³⁵⁷ ALTA COMMISSIONE DI STUDIO PER LA DEFINIZIONE DEI MECCANISMO STRUTTURALI DEL FEDERALISMO, *Relazione sull'attività svolta dall'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale*, Roma, 2005, 54.

³⁵⁸ V. VISCO, *Federalismo, come migliorare*, in "Il Sole 24 Ore" del 15 febbraio 2009.

In conformità ai criteri di territorialità, continenza e di correlazione, la legge delega n. 42 del 2009, riguardo ai tributi propri delle Regioni, considera tutte le categorie del diritto tributario in tema di entrate. L'art. 7 della legge delega prevede i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali e il cui gettito è attribuito alle Regioni, i tributi propri, istituiti direttamente dalle Regioni e relativi a presupposti non assoggettati ad imposizione statale, l'addizionale regionale all'IRPEF per la quale, con l'attuazione del federalismo fiscale, si prevede un aumento dell'aliquota sino ad un massimo dell'1,4 per cento nel 2013 e, infine, quote di compartecipazione all'IVA. Quanto sin qui evidenziato rimarca il profilo di maggior rilievo che si vuole perseguire con l'attuazione dell'art. 119 Cost., ossia la soppressione dei trasferimenti statali alle Regioni e, in generale, agli enti locali, segnando il definitivo passaggio da una finanza derivata a una autonoma³⁵⁹.

5. I tributi «propri» degli enti locali e il *federalismo municipale*.

I Comuni, le Province e le Città Metropolitane sono provvisti di autonomia finanziaria di entrata e di spesa, la quale richiede necessariamente la sufficienza dei mezzi finanziari autonomi affinché tutti gli enti locali possano svolgere le funzioni loro attribuite.

La questione è molto rilevante perché, da un lato, l'art. 5 Cost. sancisce il principio dell'autonomia e del decentramento e, dall'altro lato, l'istituto della riserva di legge inibisce alle fonti secondarie di stabilire gli elementi essenziali della prestazione patrimoniale imposta. In conformità alle indicazioni fornite dalla Corte costituzionale, si profila la possibilità di concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale) sia a due soli livelli (statale e locale ovvero regionale e locale)³⁶⁰.

Un ruolo decisivo, per l'autonomia impositiva dei Comuni, è rivestito dal federalismo municipale attuato con D. lgs. n. 23 del 2011, il quale ha riformulato completamente il quadro relativo agli strumenti di finanziamento degli stessi Comuni.

Con uno schema di tributi molto simile a quello stabilito per le Regioni, il D. lgs. n. 23 del 2011 dispone la devoluzione ai Comuni del

³⁵⁹ Sul favore per la finanza autonoma *ex plurimis*, L. ANTONINI, *Il federalismo fiscale ad una svolta: il nuovo disegno di legge*, in *www.federalismi.it*, 2008, 2. L'A. afferma che mantenere un modello sostanziale di finanza derivata in un Paese che con la riforma costituzionale del 2001 ha decentrato forti competenze legislative crea gravi confusioni in quanto produce la dissociazione della responsabilità impositiva da quella di spesa, generando una situazione istituzionale che rende ingovernabili i conti pubblici e in cui si favoriscono la duplicazione di strutture, l'inefficienza e la deresponsabilizzazione.

³⁶⁰ In tal senso Corte Cost., sent. n. 37 del 2004.

gettito di numerosi tributi erariali nonché l'istituzione di una nuova imposta sulle locazioni di immobili ad uso abitativo (la cedolare secca sugli affitti), l'imposta municipale propria (IMU), l'imposta municipale secondaria in sostituzione della tassa per l'occupazione delle aree pubbliche, dell'imposta pubblicità e, infine, dell'imposta sulle pubbliche affissioni. Inoltre, è attribuita ai Comuni una compartecipazione al gettito dell'IVA, la cui percentuale dovrà essere determinata con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze e d'intesa con la Conferenza unificata ai sensi dell'articolo 3 del D. lgs. n. 281 del 1997 assumendo come riferimento il territorio su cui è determinato il consumo che ha dato luogo al prelievo (art. 2 comma 4).

È, inoltre, previsto per l'addizionale comunale IRPEF la graduale cessazione della sospensione (art. 5) del potere dei Comuni di istituire l'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, ovvero di aumentare la stessa nel caso in cui sia stata istituita. Nel caso di mancata emanazione del regolamento, potranno esercitare tale facoltà i Comuni che abbiano fissato l'aliquota dell'addizionale ad un livello inferiore allo 0,4 per cento³⁶¹.

Tra i tributi propri derivati, istituiti dai Comuni, si colloca l'imposta di soggiorno disciplinata dall'art. 4 del D. Lgs. 23 del 2011. Si tratta di un'imposta che potrà essere istituita dai Comuni e dalle città d'arte e turistiche a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sui propri territori, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo praticato dalle stesse strutture, sino ad un massimo di 5 euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali e dei relativi servizi pubblici locali.

Il decreto legislativo attuativo del federalismo municipale dispone, inoltre, la revisione dell'imposta di scopo, già prevista dalla Legge n. 296 del 2006, finalizzata all'individuazione di opere pubbliche oltre a quelle già previste e l'aumento, sino a dieci anni, della durata massima di applicazione dell'imposta, in luogo degli attuali cinque, fermo restando l'obbligo di restituzione ai contribuenti comunali nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo.

L'art. 2, comma 10, del D.Lgs. n. 23 del 2011 prevede la partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento dell'IRPEF. I Comuni, infatti, hanno diritto al 50 per cento del maggior reddito prodotto derivante dalle loro segnalazioni³⁶².

³⁶¹ Abrogato dall'art. 11 della L. n. 148 del 2011.

³⁶² Nelle more della stampa del presente lavoro è intervenuto la L. n. 148 del 2011 recante misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria. L'art. 12 bis della sopra citata legge ha elevato la quota prevista dall'art. 2, comma 10 del D. Lgs. n. 23 del 2011 nella misura del

È altresì prevista, ex art. 2, comma 3 del decreto in esame, l'istituzione di un Fondo sperimentale di riequilibrio, di durata triennale, per gestire il graduale passaggio al federalismo fiscale e da ripartire tra i Comuni in relazione ai loro bisogni *standard*.

Dalla disamina sin qui svolta si possono trarre alcune considerazioni critiche.

In primo luogo si comprende agevolmente come la porzione di potestà regolamentare attribuita ai Comuni è ancora tutta *in fieri* in quanto è subordinata alla finanza statale e regionale e, pertanto, sarà lungo il processo di assestamento per l'attuazione dell'art. 119 Cost.

In secondo luogo, la circostanza che il sistema tributario, in seguito all'entrata in vigore del federalismo fiscale, sarà estremamente complesso non è un dubbio, ma una certezza, contrariamente alla «semplificazione del sistema tributario» proclamata dalla legge delega n. 42 del 2009, destando molta preoccupazione, per l'unitarietà del sistema tributario, il rischio, in realtà abbastanza fondato, che l'attuazione del federalismo fiscale nel nostro ordinamento porti all'aumento della pressione fiscale complessiva. In tal senso basti pensare all'istituzione dell'imposta di scopo, ai nuovi tributi propri regionali e alle varie compartecipazioni al gettito erariale nonché alla possibilità di aumentare le addizionali comunali e regionali comportando stridenti contrasti con i principi di eguaglianza e di solidarietà.

La tassa di soggiorno può offrire un ulteriore spunto di riflessione. Essa non appare in linea con i principi fondamentali su cui si basa il federalismo fiscale in quanto il Comune che istituisce l'imposta di soggiorno non preleva soldi dalle tasche dei suoi cittadini, ma dai cittadini, turisti di altri Comuni, i quali evidentemente non potranno incidere sul consenso elettorale degli amministratori di quei Comuni che hanno istituito l'imposta di soggiorno. Inoltre, non si può negare che tale imposta sia in contrasto con il principio di eguaglianza perché diretta a differenziare ingiustamente territori con un forte tasso di turismo locale da altri territori non turistici accentuando maggiormente, ancora una volta, la differenza tra Regioni ricche e Regioni povere dell'unica e indivisibile Repubblica italiana.

Si può, dunque, affermare che, almeno sotto questo primo approccio prospettico, le finalità verso cui tende il federalismo fiscale sono ancora in una fase di assestamento. Il controllo democratico delle decisioni tributarie da parte dei cittadini-elettori più vicini al livello di governo che effettua le scelte politico-finanziarie che direttamente li coinvolge, sembra sia stato per il momento accantonato o, comunque, rinviato a tempo da definirsi³⁶³.

100% al fine di incentivare la partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento tributario per gli anni 2012, 2013, 2014.

³⁶³ In tal senso **M BASILAVECCHIA**, *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.*, 2011, 1106, secondo il quale le prime grandi motivazioni che enfatizzavano « il “vedo-voto-pago” », insomma l'avvicinamento delle decisioni tributarie al

6. I tributi «propri» delle Province

L'art. 2, comma 2, lett. e) della legge delega prevede anche per le Province «l'attribuzione di risorse autonome (...) in relazione alle rispettive competenze, secondo il principio di territorialità e nel rispetto del principio di solidarietà e dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza di cui all'articolo 118 della Costituzione», per finanziare integralmente il normale esercizio delle funzioni pubbliche loro attribuite. È previsto infatti anche per le Province un fondo perequativo da destinare al finanziamento delle loro spese e dei Comuni (art. 13 della legge delega), nonchè la determinazione e la variazione delle aliquote o le agevolazioni che le Province, insieme ai Comuni e alle Città metropolitane, potranno applicare nell'esercizio della propria autonomia con riferimento ai tributi locali ad essi riferibili (art. 2, lett q) punto 2)).

Per ciò che concerne i tributi propri derivati delle Province, a decorrere dal 2012, sarà applicata l'imposta sulle assicurazioni per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, che diverrà un tributo proprio delle Province, con aliquota pari al 12,5 per cento. A decorrere dal 2012, l'addizionale provinciale e comunale all'accisa sull'energia elettrica verrà soppressa e attribuita allo Stato per poi, essere sostituita in modo da assicurare alle Province l'equivalenza del gettito³⁶⁴. Concludendo, l'approvazione dei decreti in materia di federalismo municipale e regionale richiederà certamente una lunga fase di assestamento tra gli equilibri finanziari degli enti territoriali, che inevitabilmente porta ad una prima amara constatazione, si spera temporanea, nel senso che, per quello che è l'attuale contesto normativo, si rischia di andare incontro «[all'] aumento della pressione fiscale complessiva»³⁶⁵.

primo livello di partecipazione democratica (...) sono state accantonate o rinviate a tempo indeterminato». Sul punto cfr. **L. ANTONINI**, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Torino, 2005, 37 ss, di rilievo in tal senso anche le affermazioni di **G. TREMONTI** e **G. VITALETTI**, *Il federalismo fiscale*, Laterza, Roma, 1994, 62-64, secondo i quali il federalismo fiscale sussiste quando «la rappresentanza e la responsabilità politica trovano il loro punto di massima trasparenza: pago e prendo, voto e vedo». È proprio, infatti, con l'autonomia di entrata e di spesa che si esplica «il principio costituzionale fondamentale *no taxation without representation*; il controllo politico sul circuito delle origine e degli impieghi delle risorse economiche destinate alla finanza pubblica», sicchè si avrebbe federalismo soltanto se «dalle entrate alle uscite, il ciclo elettorale coincide essenzialmente con il ciclo fiscale», e, dunque, quando «il soggetto tassato vota il soggetto tassatore e se l'oggetto tassato è nella competenza dell'amministratore votato»

³⁶⁴ **M. LOGOZZO**, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge delega N. 42 del 2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Boll. Trib.*, n. 11 del 2011, 823.

³⁶⁵ **M. LOGOZZO**, *op. ult. cit.*, 824.

BIBLIOGRAFIA

- ALPA G.**, *Solidarietà*, in *Nuova Giurisprudenza Commerciale*, 1994
- AMATO G.**, *Riserva di legge e libertà personale in una sentenza che restaura l'art. 25*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1966
- AMBROSI A.**, *Solidarietà*, in *Federalismo* 2008
- AMORTH A.**, *Fondamento costituzionale delle prestazioni pecuniarie ad enti pubblici*, in *Diritto dell'economia*, 1956
- AMORTH A.**, *La Costituzione italiana*, Giuffrè, Milano, 1948
- ANTONINI L.**, *Il federalismo fiscale ad una svolta: il nuovo disegno di legge*, in *Federalismi.it*, 2008
- ANTONINI L.**, *Art. 117*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006
- ANTONINI L.**, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Guerini, Milano, 2005
- ANTONINI L.**, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996
- ARTARIA R., D'ELIA G.**, *Il principio internazionalista nel sistema delle fonti e nei rapporti tra le Carte*, in M. Pedrazza Gorlero (a cura di) *Corti costituzionali e Corti europee dopo il Trattato di Lisbona*, ESI, Napoli, 2010
- BALDUZZI R. - SORRENTINO F.**, *Riserva di legge*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XL, Giuffrè, Milano, 1989
- BACHELET V.**, *Legge, attività amministrativa e programmazione economica*, in *Giur. cost.*, 1961

BARBERA A., *Art. 2*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Zanichelli-II Foro italiano, Bologna-Roma, 1975

BARILE P., *Il soggetto privato nella Costituzione italiana*, Cedam, Padova, 1953

BARILE P., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Il Mulino, Bologna, 1984

BARTHOLINI S., *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, Padova, 1957

BASSANINI F., MACIOTTA G. (a cura di), *L'attuazione del federalismo fiscale: una proposta*, Il Mulino, Bologna, 2003

BASILAVECCHIA M., *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *Corriere Tributario*, 2011

BATISTONI FERRARA F., *Art. 53*, in *Commentario della Costituzione*, fondato da G. Branca e continuato da A. Pizzorusso, Zanichelli- Il Foro italiano, Bologna-Roma, 1994

BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, Giuffrè, Milano, 1975

BERLIRI A., *Appunti sul fondamento e contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Giuffrè, Milano, 1961

BIFULCO R., *Sulla legge 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in *Astrid-online.it*, 2009

BIN R., *Che ha di federale il federalismo fiscale?*, in *Quaderni costituzionali*, n. 1 del 2009

BISCARETTI DI RUFFÌA P., *Uguaglianza (principio di)*, in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. XIX, UTET, Torino, 1973

BISCARETTI DI RUFFÌA P., *Democrazia*, in *Enciclopedia del diritto*, Giuffrè, Milano, 1964

BOGNETTI G., *Federalismo*, in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, vol. VI, UTET, Torino, 1991

BONETTI P., *L'autonomia finanziaria regionale e locale come motore delle autonomie territoriali: un'introduzione dall'art. 114 all'art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2010

BORIA P., *Art. 53*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006

BORIA P., *Il sistema tributario*, Utet, Torino, 2008

BRANCASI A., *In tema di coordinamento della finanza pubblica la Corte ci ripensa, con l'esito di compromettere la coerenza argomentativa*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2009

BRANCASI A., *Per "congelare" la potestà impositiva delle regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2004

BRANCASI A., *Osservazioni sull'autonomia finanziaria*, in *Le Regioni*, 2004

CALAMANDREI P., *Costruire la democrazia. Premesse alla Costituente*, Le Balze, Montepulciano, 2003

CARBONE C., *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Giuffrè, Milano, 1968

CARETTI P., *La "crisi" della legge parlamentare*, in *Osservatoriodellefonti*, n. 1 del 2010

CARETTI P., *I diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, Giappichelli, Torino, 2002

CARLASSARE L., *Legge (riserva di)*, in *Enciclopedia Giuridica*, vol. XXI, Treccani, Roma, 1990

CAVALERI P., *Diritto regionale*, 5° ed., Cedam, Padova, 2009

CELOTTO A., *Art. 3, 1° co., Cost*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006

CERRI A., *Doveri pubblici*, in *Enciclopedia Giuridica*, vol. XIII, Treccani, Roma, 1989

CERRI A., *Regolamenti*, in *Enciclopedia Giuridica*, vol. XXX, Treccani, Roma, 1991

CINTIOLI F., *A proposito dei decreti ministeriali «non aventi natura regolamentare»*, in *Quaderni costituzionali*, 2003

CHIAPPETTI A., *Efficacia del principio della progressività del sistema fiscale nell'ordinamento italiano*, in *Giurisprudenza italiana*, Parte I, Sezione I, 1967

CORVAJA F., *Riserva di legge (in materia di prestazioni patrimoniali imposte)*, in *Federalismo fiscale*, 2010

COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, ed. compl. e rinnovata, Utet, Torino, 1991

COSCIANI S.F., *Le basi della perequazione nel federalismo fiscale*, in *Rassegna tributaria*, 2011

CRISAFULLI V., *Stato, popolo e governo*, Giuffrè, Milano, 1985

CRISAFULLI V., *Lezioni di diritto costituzionale*, 4° ed. interamente riv., Cedam, Padova, 1976

CROSA E., *La concessione dello Statuto, Carlo Alberto e il Ministro Borelli "Redattore" dello Statuto*, Tipografia San Giuseppe degli Artigianelli, Torino, 1935

CUOCOLO F., *Istituzioni di diritto pubblico*, 9° ed., Giuffrè, Milano, 1996

D'AMICO M., *Il regionalismo italiano alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione*, in M.P. Viviani Schlein, E. Bulzi e L. Panzeri (a cura di), *L'Europa tra federalismo e regionalismo*. Atti del Convegno tenutosi nella Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi dell'Insubria il 22/23 novembre 2002, Giuffrè, Milano, 2003

G. D'ELIA, *Il bando come lex specialis e la natura degli atti amministrativi a contenuto generale*, in *Foro Amministrativo C.d.S.*, 2010

D'ELIA G.- RENTERÍA DÍAZ A., *Teora e pratica delle fonti del diritto*, Carocci, Roma, 2008

D'ELIA G., *I principi di stretta legalità, obbligatorietà dell'azione penale ed eguaglianza a proposito dei «criteri di priorità» nell'esercizio dell'azione penale*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1998

DE MITA E., *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Giuffrè, Milano, 2009

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 1991

DE SIERVO U., *Lo sfuggente potere regolamentare del Governo (riflessioni sul primo anno di applicazione dell'art. 17 l. 400 del 1988)*, in *Scritti per Mario Nigro, Stato e Amministrazione*, Giuffrè, Milano, 1991

DE TOCQUEVILLE A., *La democrazia in America*, a cura di N. Matteucci, Mondadori, Milano, 2009

DE VALLES A., *Regolamenti ministeriali e ordinanze generali*, in *Foro italiano*, Parte IV, 1951

DE VITI DE MARCO A., *I principii dell'economia finanziaria*, Ed. Sampolesi, Roma, 1928

DEL FEDERICO L., *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, a cura di V. FICARI in *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, in *Quaderni della rivista di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2009

DI GIOVINE A., *Introduzione allo studio della riserva di legge nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1969

ESPOSITO C., *Eguaglianza e giustizia nell'art. 3 Cost.*, in *La costituzione Italiana. Saggi*, Cedam, Padova, 1953

FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2009

FALSITTA G., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2010

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2° ed. riv., Cedam, Padova, 2007

FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Rivista di diritto tributario*, 2005

FEDELE A., *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE, C. BERLIRI, (a cura di), in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2006

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2005

FEDELE A., *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario (diretto da A. Amatum)*, vol. I, Tomo I, Cedam, Padova, 1994

FEDELE A., *Art. 23 Cost.*, in *Commentario della Costituzione*, fondato da G. Branca e continuato da A. Pizzorusso, Zanichelli-II Foro italiano, Bologna-Roma, 1985

FLICK G.M., «Nuovi» diritti delle Regioni e decentramento, in *Federalismo fiscale* n. 1 del 2010

S. FOIS, *Rinvio, recezione e riserva di legge*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1966

FOIS S., *La "riserva di legge"*, Giuffrè, Milano, 1963

FORTE F., *Imposta (scienza delle finanze)*, in *Nuovissimo Digesto Italiano*, vol. VIII, Utet, Torino, 1962

FORTE F., *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1952

FRANSONI G., DELLA CANANEA G., *Art. 119*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006

FRETTONI F., *La potestà legislativa regionale nella giurisprudenza della Corte sui tributi «non propri» della Regioni*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2008

GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969

GALEOTTI S., *La garanzia costituzionale (presupposti e concetto)*, Milano, Giuffrè, 1950

GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Il Mulino, Bologna, 2007

GALLO F., *Il nuovo Titolo V della Costituzione: autonomia tributaria e problemi di coordinamento* in *Astridonline.it*

GAMBINO S., *Federalismo fiscale ed uguaglianza dei cittadini*, in *Federalismi.it*, n. 7 del 2009

GIANNINI M. S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1957

GIANNINI M.S., *Provvedimenti amministrativi generali e regolamenti ministeriali*, in *Foro italiano*, Parte III, 1953

GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1969

GIORGETTI A., *I principi tributari nella nuova Costituzione italiana*, in *Il Risparmio*, 1956

GIUFFRÈ F., *Solidarietà*, in *Dizionario di diritto pubblico* diretto da S. Cassese, Giuffrè, Milano, 2006

GRIZIOTTI B., *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1949

G. GUIGLIA, *I livelli essenziali delle prestazioni sociali alla luce della recente giurisprudenza della Corte costituzionale e dell'evoluzione interpretativa*, in *Temi di diritto regionale nella giurisprudenza costituzionale dopo le riforme* (a cura di P. CAVALERI, Giappichelli, Torino, 2008

HOBBS T., *Leviatano*, a cura di T. Magri, Ed. Riuniti, Roma, 2005

JORIO E., *Federalismo municipale: la determinazione dei costi e fabbisogni standard (e non solo)*, in *Federalismi.it*, n. 9 del 2011

JORIO E., *L'attuazione del federalismo fiscale*, in E. Jorio, S. Gambino, G. D'Ignazio (a cura di) *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009 n. 42*, Maggioli, Rimini, 2009

KELSEN H., *La dottrina pura del diritto*, a cura di M. G. Losano, Einaudi, Torino, 1990

LOMBARDI G., *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1960

LOGOZZO M., *Il federalismo fiscale: prospettive della legge delega N. 42 del 2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Bollettino Tributario*, n. 11 del 2011

MAFFEZZONI F., *Valore positivo dei principi costituzionali in materia tributaria*, in *Jus*, 1956

MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Utet, Torino, 1970

MAHON P., *Il quadro generale della nuova impostazione della perequazione finanziaria e della ripartizione dei compiti tra Confederazione e Cantoni (NPC) come riforma del federalismo svizzero*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2008

MANGIONE G., *La perequazione finanziaria tra Läänder: Spunti per una riflessione*, in M.P. Viviani, E. Bulzi, L. Panzeri (a cura di) *L'Europa tra federalismo e regionalismo. Atti del Convegno tenutosi alla Facoltà di Giurisprudenza dell'Università dell'Insubria il 22/23 novembre 2002*, Giuffrè, Milano, 2003

MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965

MANZONI I. – VANZ G., *Il diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2008

MARANINI G., *Le origini dello Statuto Albertino*, Vallecchi Editore, Firenze, 1926

MARONGIU G., *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza costituzionale della Corte costituzionale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima, vol. LVI, Cedam, Padova, 1985

MARTINES T., RUGGERI A., SALAZAR C., *Lineamenti di diritto regionale, App. di aggiorn.*, Giuffrè, Milano, 2009

MAZZINI G., *Doveri dell'uomo*, Archibald Cary Coolidge, Londra, 1860

MICHELI G. A., “*Profili critici in tema di potestà di imposizione*” in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Parte I, 1964

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1989

MODUGNO F., *Sul ruolo della legge parlamentare (considerazioni preliminari)*, in *Osservatoriosullefonti.it*, n. 3 del 2009

MODUGNO F. - CELOTTO A., *Un «non regolamento» statale nelle competenze concorrenti*, in *Quaderni costituzionali*, 2003

MORRONE A., *Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di regioni ed enti locali*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2004

MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, 10° ed. rielab. e agg., a cura di F. Modugno, A. Baldassarre, C. Mezzanotte, Cedam, Padova, 1991

MORTATI C., *Art. 1*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Zanichelli-II Foro Italiano, Bologna-Roma, 1975

MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, vol. II, Cedam, Padova, 1969

MOSCHETTI F., *I principi di giustizia fiscale della costituzione italiana, per “l’ordinamento giuridico in cammino” dell’Unione europea*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010

MOSCHETTI F., *La capacità contributiva. Profili generali*, in *Trattato di diritto tributario* di A. Amatucci (diretto da), Cedam, Padova, 1994

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973

NICOLINI M., *La disciplina transitoria statale sui tributi «propri» delle Regioni e la potestà legislativa regionale in materia tributaria. Il caso della regionalizzazione dell’IRAP*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2010

NIGRO M., *Studi sulla funzione organizzativa della pubblica amministrazione*, Giuffrè, Milano, 1966

NEGRI G. - SIMONI S. (a cura di), *Lo Statuto Albertino e i lavori preparatori*, Fondazione San Paolo di Torino, Torino, 1992

OLIVETTI M., *Art. 1*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006

PACE A., *La causa della rigidità costituzionale*, II ed. ampl., Cedam, Padova, 1996

PACE A., *Problematica delle libertà costituzionali*, Padova, Cedam, 2003

PALADIN L., *Saggio sulle fonti del diritto italiano: Le problematiche della definizione e dell'individuazione*, in *Quaderni costituzionali*, 1993

PALADIN L., *Eguaglianza (dir. cost.)*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XIV, Giuffrè, Milano, 1965

PALADIN L., *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Rivista di diritto tributario*, 1997

PALADIN L., *Diritto regionale*, 7° ed., Cedam, Padova, 2000

PALADIN L., *La potestà legislativa regionale*, Cedam, Padova, 1958

PALMA L., *Corso di diritto costituzionale, Parte III - Dell'ordinamento delle Libertà*, III ed. riv. e aum., G. Pellas, Firenze, 1880

PEDRAZZA GORLERO M., *Le fonti dell'ordinamento repubblicano*, Giuffrè, Milano, 2010

PIGNATONE R., *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in *Federalismi.it* n. 5 del 2011

PINELLI C., *Assestamenti nell'interpretazione dell'art. 114 Cost.*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2009

PUGLIESE M., *Imposte*, in M. D'Amelio (a cura di) *Nuovo Digesto italiano*, vol. VI, UTET, Torino, 1938

RACIOPPI F. – BRUNELLI L., *Commento allo Statuto del Regno*, II, UTET, Torino 1909

RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009 n. 42)*, in *Rassegna tributaria*, 2010

RESCIGNO G. U., *Corso di diritto pubblico*, 13° ed., Zanichelli, Bologna, 2010

RESCIGNO G.U., *Sul principio di legalità*, in *Diritto pubblico*, 1995

RIVOSECCHI G., *La determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali: Un elemento di incertezza nella via italiana al federalismo fiscale*, in *Federalismi.it* n. 8 del 2011

ROSSANO C., *Eguaglianza* (voce), in *Dizionario di diritto pubblico* diretto da S.Cassese, Giuffrè, Milano, 2006

ROUSSEAU J.J., *Del contratto sociale*, Tipografia di G. Lobetti-Bodoni, 1850

RUGGERI A., *Tecniche di normazione, tutela dei diritti fondamentali, teoria della Costituzione*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 1 del 2009

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, 3° ed., Giuffrè, Milano, 1999

SANDULLI A. M., *Sugli atti amministrativi generali a contenuto non normativo*, in *Foro italiano*, Parte IV, 1954

SCHIAVOLIN R., *Irap, federalismo e principio di correlazione*, in *Federalismo fiscale*, 2008

SCHEFOLD D., *Federalismo, regionalismo e la riforma del federalismo tedesco*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2007

SORRENTINO F., *Coordinamento e principi costituzionali*, in *Rassegna Tributaria*, 2010

SORRENTINO F., *Le fonti del diritto italiano*, Cedam, Padova, 2009

SORRENTINO F., *Lezioni sulla riserva di legge* di G. Floridia (a cura di), C.L.U., Genova, 1980

STAMP J., *I principi fondamentali in rapporto ai moderni sviluppi*, in *Nuova Collana di Economisti*, vol. IX (a cura di G. Borgatta), Utet, Torino, 1934

TARLI BARBIERI G. - MILAZZO P., *Art. 117, 6° co.*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, 9° ed., UTET, Torino, 2006

TOSATO E., *Prestazioni patrimoniali imposte e riserva di legge*, in *Scritti in onore di G. Ambrosini*, III, Giuffrè, Milano, 1970

TREMONTI G. - VITALETTI G., *Il federalismo fiscale*, Laterza, Roma, 1994

VANONI E., *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze. Parte I. Principi di economia e politica finanziaria*, Cedam, Padova, 1937

VIRGA P., *Origine, contenuto e valore delle dichiarazioni costituzionali*, in *Rassegna di diritto pubblico*, 1948

VIVIANI SCHLEIN M.P., *Rigidità costituzionale. Limiti e graduazioni*, Giappichelli, Torino, 1997

VIVIANI SCHLEIN M.P., *Esperienze autonomistiche a confronto*, in M.P. Viviani, E. Bulzi, L. Panzeri (a cura di) *L'Europa tra federalismo e regionalismo*. Atti del Convegno tenutosi alla Facoltà di Giurisprudenza dell'Università dell'Insubria il 22/23 novembre 2002, Giuffrè, Milano, 2003

VIVIANI M.P., *Nuove tendenze del federalismo europeo? La riforma del federalismo elvetico. Introduzione*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2008

UCKMAR V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, 2°ed. agg., Cedam, Padova, 1999

ZAGREBELSKY G., *Conclusioni*, in A.A. V.V., *La delega legislativa: Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008*, Giuffrè, Milano, 2009

ZAGREBELSKY G., *La giustizia costituzionale*, Il Mulino, Bologna, 1988