

## PREFAZIONE

Questo libro è pensato, almeno nelle intenzioni di chi scrive, per essere un manuale universitario di diritto tributario dedicato alla c.d. “parte generale” della materia.

Secondo la tradizione universitaria, la parte generale è destinata allo studio degli elementi dell’ordinamento tributario che riguardano la funzione fiscale nel suo complesso.

In particolare, possono individuarsi tre sezioni principali del manuale:

- i) i principi del diritto tributario;*
- ii) la norma tributaria;*
- iii) l’attuazione del tributo.*

Queste tre sezioni sono a loro volta suddivise in numerosi capitoli dedicati all’esame delle varie tematiche, individuate in relazione a specifici segmenti della funzione fiscale.

Si tratta di un manuale di carattere istituzionale, volto alla descrizione degli elementi fondamentali del diritto tributario. Vengono così ricostruiti i principi, gli istituti giuridici e le norme rilevanti per ciascuna tematica attraverso la correlazione con la funzione fiscale, l’esame del quadro normativo, l’analisi delle principali criticità emergenti dalle teorie dottrinali e giurisprudenziali.

L’obiettivo è quello di fornire un quadro d’insieme della funzione fiscale, che costituisce – come noto – uno degli strumenti fondamentali delle comunità organizzate ed un attributo irrinunciabile della sovranità.

Il testo non presenta indicazioni bibliografiche o richiami giurisprudenziali: è questa una scelta diretta ad evitare l’appesantimento del materiale da studiare, in linea col carattere istituzionale del manuale.

La formula editoriale prescelta prevede una evidenziazione (in grassetto) dei concetti fondamentali della trattazione, che sono poi riportati in versione sintetica alla fine di ciascun capitolo. In tal modo si è inteso predisporre uno strumento di lettura che possa facilitare l’opera di sintesi del lettore, al fine di facilitare la differente gradazione dei concetti espressi nel manuale (così da distinguere le nozioni primarie da quelle secondarie o marginali).

Spero che tale soluzione editoriale possa risultare di interesse e di ausilio per il lettore agevolando il lavoro di comprensione e di rielaborazione dei concetti che esprimono il rilievo giuridico della funzione fiscale nella moderna società.



# IL POTERE TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. La funzione fiscale e il potere tributario. – 2. Il potere tributario nella prima fase storica. – 3. Il potere tributario nello Stato moderno. – 4. Il potere tributario nel *Welfare state*. – *I concetti fondamentali*.

## 1. La funzione fiscale e il potere tributario

### 1.1. La funzione fiscale nello Stato democratico

Nelle collettività organizzate l'acquisizione di flussi di entrate finanziarie derivanti dall'incasso di tributi applicati sui consociati costituisce una delle funzioni primarie dell'organizzazione sociale. È infatti evidente che la capacità di realizzare attività pubbliche a vantaggio dei membri della comunità (o comunque nell'interesse della comunità medesima) dipende essenzialmente dalla quantità e dalla tempestività delle risorse finanziarie occorrenti per svolgere le attività stesse; nello Stato (e nelle altre forme di collettività generali organizzate, come ad es. gli enti territoriali minori) le entrate derivano tipicamente dai tributi, poiché è marginale l'apporto recato dai proventi derivanti dall'esercizio di attività istituzionali o economiche svolte dallo Stato medesimo (o dagli enti territoriali minori). In questa prospettiva è consolidato il convincimento che **la funzione fiscale vale a denotare un elemento qualificante ed imprescindibile della sovranità** (e cioè della idoneità a governare una collettività organizzata).

A ben guardare peraltro la funzione fiscale nello Stato e negli altri enti impositori (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) può essere connotata in ragione di una pluralità di finalità a cui si collega teleologicamente.

**La funzione primaria della fiscalità è senz'altro identificabile nella acquisizione di un flusso di entrate stabili** da mettere al servizio delle varie esigenze di spesa della collettività ed individuate nel bilancio pubblico. Tale funzione, per così dire "strutturale", della fiscalità è destinata pertanto a garantire l'equilibrio finanziario dei conti pubblici.

**La funzione secondaria** (ma non meno importante di quella precedentemente indicata) della fiscalità è ravvisabile **nella ripartizione del carico fiscale tra i vari consociati secondo una logica di solidarietà sociale e di equità distributiva** che vale a garantire una redistribuzione delle risorse comuni a favore dei soggetti più bisognosi e meno protetti sotto un profilo sociale ed economico. Emerge infatti nella tavola costituzionale un principio di "liberazione dalla privazione", diretto a favorire la tutela della dignità e della libertà

materiale dell'individuo, che porta a correggere la distribuzione naturale delle risorse al fine di favorire l'integrazione sociale e la parità di opportunità per tutti i consociati.

Sono poi individuabili **altre funzioni collaterali** della fiscalità, riconducibili a finalità ulteriori raggiunte dalla imposizione di tributi: ad es. è noto che un tributo può svolgere una funzione disincentivante rispetto all'esercizio di alcune attività economiche, così come al contrario il riconoscimento di agevolazioni tributarie può agire quale elemento di stimolo per lo sviluppo e per la promozione di attività produttive o di comportamenti economicamente rilevanti. La fiscalità si può dunque presentare quale fattore di condizionamento del sistema economico e produttivo e quindi **atteggiarsi a "leva" per la realizzazione di obiettivi macro-economici**. È appena il caso di osservare a questo proposito che l'appartenenza dello Stato italiano all'Unione Europea ha notevolmente compresso il potere degli enti impositori nazionali (Stato ed enti territoriali minori) di utilizzare i tributi come fattori di conformazione del sistema economico, in ragione dei vincoli imposti dall'ordinamento comunitario allo scopo di garantire la libera concorrenza sul mercato europeo. Le funzioni collaterali della fiscalità assumono pertanto un carattere tendenzialmente recessivo e meno rilevante rispetto a quelle in precedenza indicate.

L'acquisizione di entrate stabili e consistenti e la ripartizione dei carichi fiscali secondo ragioni di solidarietà ed equità compongono così le finalità fondamentali perseguite dalla funzione fiscale nello Stato moderno. Sotto tale profilo è dunque possibile sostenere che la funzione fiscale costituisca un fattore fondante delle democrazie attuali, in quanto correlato alle ragioni di fondo della adesione dei consociati alla comunità organizzata.

## 1.2. Il potere tributario come elemento fondamentale della sovranità

La funzione fiscale – o più precisamente la regolazione dei rapporti tributari – costituisce così un tratto caratterizzante degli ordinamenti istituzionali, in quanto vale a denotare un potere essenziale per la concreta attuazione delle funzioni che si ricollegano alla sovranità. È infatti indiscutibile che soltanto la effettiva disponibilità delle risorse materiali – e specificamente delle risorse finanziarie – possa consentire di realizzare gli obiettivi di governo che si prefigge il titolare del potere sovrano. Appare così pacifico nella percezione generale che **il potere tributario costituisce uno degli attributi più intimi della sovranità** al punto da contribuire in maniera determinante alla caratterizzazione della stessa sotto un profilo ideologico.

Ed invero, le scelte normative adottate in tema di fiscalità in un ordinamento giuridico mostrano con evidenza il tessuto dei valori di fondo e le convinzioni sedimentate in ordine alla idea della sovranità accolte in una determinata comunità sociale. La relazione tra sovranità e fiscalità costituisce un elemento caratteristico degli assetti costituzionali degli Stati europei, che non si esprime però secondo moduli costanti, bensì assume forme e contenuti diversi.

A tal riguardo emerge con chiarezza **l'antinomia tra valori collettivi**, che si riferiscono cioè ad esigenze di tutela e sviluppo della comunità generale, e **valori individuali**, riferiti alla difesa e promozione dei diritti e delle libertà dell'individuo.

**Da un lato, si pone l'interesse della collettività alla acquisizione dei tributi al fine di garantire la vitalità e lo sviluppo della comunità** e comunque di perseguire la massimizzazione degli obiettivi generali, che può essere denominato "interesse fiscale" proprio

per esprimere la connotazione assiologica del valore di matrice comunitaria. **Dall'altro lato, invece si collocano i valori protettivi della sfera individuale**, riconducibili tanto all'area delle libertà personali (rispetto all'esercizio del potere pubblico di imposizione), quanto alla capacità contributiva (intesa come diritto individuale ad un riparto razionale dei carichi pubblici tra i consociati).

La regolazione giuridica del potere tributario si mostra dunque come la fondamentale cinghia di trasmissione tra la sfera delle ricchezze e libertà individuali e la cura degli interessi generali e degli obiettivi di sviluppo dello Stato-comunità, indice probante della dimensione solidaristica o individualistica di una comunità e, soprattutto, epifenomeno della relazione fondamentale tra governanti e governati.

È proprio **questa relazione assiologica che si instaura tra i confliggenti valori collettivistici ed individuali che costituisce la dialettica di base della fiscalità**, con riferimento alla quale si può provare ad identificare il concreto dispiegarsi della sovranità nei vari ordinamenti giuridici.

A tal riguardo appare opportuno passare ad esaminare l'evoluzione del potere tributario nelle varie fasi storiche, dall'antichità fino allo Stato moderno, dai passaggi cruciali del costituzionalismo europeo fino al *Welfare state*. L'obiettivo di tale analisi diacronica è di evidenziare i tratti qualificanti del potere tributario ed il diverso atteggiarsi della funzione fiscale nei diversi assetti costituzionali dello Stato e della società.

## 2. Il potere tributario nella prima fase storica

### 2.1. Il potere tributario nell'antichità

Possono individuarsi alcuni elementi ricorrenti e tipici dei sistemi di finanza pubblica dell'antichità.

**Un carattere primario assunse la finanza propria del sovrano**, dapprima riconducibile ai doni ed alle liberalità ricevute dagli oligarchi e poi imperniata sull'utilizzo dei fondi e degli altri beni che nella percezione dell'epoca erano considerati come beni di appartenenza propria del sovrano.

Altrettanto rilevante era **la finanza predatoria**, che veniva richiesta alle popolazioni vinte in guerra nonché agli alleati che si venivano a trovare in una posizione subalterna nell'ambito di alleanze strategiche (come ad es. nella Lega di Delo o con le province romane). Decisamente **ridotto era invece il contributo fornito dalla fiscalità** rispetto al flusso di entrate percepite dalle casse pubbliche.

Il prelievo tributario ordinariamente applicato veniva in sostanza limitato ad un **ristretto numero di tributi indiretti**, incidenti su fattispecie limitate, perlopiù identificabili con situazioni in cui il prelievo fiscale poteva essere operato agevolmente senza il bisogno di ricorrere a dispendiosi apparati amministrativi o a procedure macchinose di applicazione. Le principali imposte indirette consistevano in dazi sulle importazioni od esportazioni (prevalentemente applicati nei porti in cui la merce transitava), imposte sui mercati, imposte sugli atti di vendita realizzati di fronte a funzionari statali, tasse per l'esercizio di professioni che erano vigilate dalle autorità pubbliche (come ad es. venditori di oracoli, giocolieri, prostitute).

**L'imposizione diretta era richiesta assai sporadicamente** e solo in situazioni di emergenza nazionale (soprattutto in occasioni di guerre che minacciavano lo Stato), peraltro mediante il ricorso a peculiari procedure funzionali a garantire la collettività dei cittadini da utilizzazioni improprie dello strumento tributario.

In tale contesto il potere di imporre tributi veniva ricollegato alla sfera patrimoniale del sovrano quasi che si trattasse di risorse finanziarie spettanti alla sua persona secondo moduli giuridici di ordine privatistico. Così la potestà impositiva viene riportata ad una facoltà insindacabile del sovrano attraverso la quale si fissano i livelli dei flussi finanziari richiesti alle categorie di soggetti che si trovano in condizione di subordinazione, senza che siano approntate garanzie normative o giurisdizionali dirette a proteggere i contribuenti da eccessi impositivi. Soltanto un paternalistico sentimento di benevolenza del sovrano od al più tenui reazioni in punto di fatto della prassi giurisprudenziale potevano costituire un freno all'incondizionato esercizio del potere tributario.

Era comunque totalmente estraneo alla concezione del cittadino dell'antichità il pensiero di dovere sopportare una contribuzione ordinaria per sostenere i bisogni normali dello Stato. Il tributo veniva essenzialmente richiesto ai popoli "vinti" in guerra o comunque soggiogati politicamente, attraverso un esercizio sempre più aggressivo (e talora spietato) della funzione impositiva e dei poteri di coercizione ad essa ricollegati.

**Il tributo**, in quanto espressione di una situazione di soggezione politica, **portava così impresso un "marchio di servitù"** che inibiva ogni teoria ricostruttiva suscettibile di valorizzare i profili partecipativi o solidaristici connessi alla contribuzione fiscale.

## 2.2. Il potere tributario nell'Alto Medioevo. I tributi "senza Stato" e la coscienza collettiva comunitaria

La tradizione fiscale correlata all'unità dell'Impero romano si perpetua in un primo momento nelle popolazioni germaniche che avevano invaso i territori imperiali. Questi popoli, infatti, essendo privi di un sistema tributario applicabile a governi e contesti dimensionali elevati, si limitarono a recepire i modelli tributari che erano stati adottati nel finire della stagione imperiale.

Questa impostazione muta significativamente nell'epoca dei re carolingi e con la progressiva diffusione del vassallaggio e dei rapporti di fedeltà dovuta al re ed ai suoi vassalli. Ed invero, la recessione del sistema produttivo e la delocalizzazione dei centri politici decisionali nel contesto feudale porta ad una **evidente regressione del sistema di finanza pubblica**; numerose attività di interesse collettivo (difesa, istruzione, amministrazione della giustizia, strade e trasporti) sono realizzate in sede periferica a carico dei singoli feudatari, i quali dunque si pongono quale centro di riferimento delle funzioni di utilità collettiva al posto dello Stato; lo stesso re concorre al sostenimento delle spese della sua amministrazione e del suo esercito con finanza propria (desunta dai propri possedimenti).

La disintegrazione dei poteri pubblici a favore dei poteri privati porta ad una **sostanziale abdicazione dello Stato rispetto all'applicazione dei tributi** ed alla contestuale comparsa di trasferimenti di risorse fiscali, perlopiù in natura (le note *corvées*) a favore dei feudatari.

Il sistema di finanza pubblica dell'Alto Medioevo va pertanto articolandosi essenzialmente intorno a due tipologie di rapporti:

a) **relazione re-feudatari**, nell'ambito della quale le contribuzioni dei secondi a vantaggio del primo avvengono in occasioni speciali (nozze, occasioni di festa, ricorrenze e celebrazioni) o straordinarie (guerre, carestie, terremoti) ed assumono i tratti delle regalie o liberalità, a riprova di una sostanziale parità di posizioni;

b) **relazione feudatari-sudditi**, fondata su arbitrio e forza, in cui l'imposizione di contributi avviene in modo disomogeneo ed irregolare, secondo esigenze contingenti e valutazioni di opportunità del feudatario.

In particolare, i feudatari impongono prestazioni personali e dazioni di prodotti in natura, nonché richiedono corrispettivi per la fruizione di territori e prodotti che venivano considerati di loro spettanza esclusiva, comportandosi dunque secondo la logica concettuale della finanza propria.

Si assiste, pertanto, **alla disintegrazione dell'unità statale a favore di una dislocazione della sovranità in numerosi centri di potere sparsi nel territorio**, con conseguente attribuzione agli stessi anche di funzioni tributarie (in precedenza riconosciute esclusivamente allo Stato).

Peraltro, tale trasferimento di potestà impositiva, oltre a non diminuire la pressione tributaria sui consociati, riduce ulteriormente i meccanismi garantistici a protezione dell'arbitrio nell'esercizio del potere pubblico. Si impone infatti il potere assoluto del feudatario sul feudo e sui soggetti ad esso riconducibili quale fattore esclusivo di determinazione delle prestazioni tributarie (ed in specie della quantità del prelievo, della scelta dei contribuenti e della base imponibile, nonché delle modalità della tassazione). Non a caso in questo periodo storico si afferma una nuova nozione di libertà, intesa tipicamente come affrancamento dal carico fiscale e dunque quasi come privilegio di sottrarsi all'imposizione tributaria eccessiva.

D'altro lato, accanto alla scomparsa dello Stato come detentore della sovranità e, conseguentemente, della potestà di imposizione si registra il **formarsi di interessi diffusi che si compongono e si combinano intorno al fenomeno fiscale**, prodotti dalla aggregazione (sovente spontanea) di comunità e gruppi di soggetti aventi fini comuni di difesa e di tutela rispetto all'esercizio del potere tributario. Ed invero, poiché le contribuzioni erano richieste a comunità territoriali, venendo fatto affidamento sulle scelte di auto-organizzazione in ordine ai meccanismi di ripartizione dei tributi, i rappresentanti delle comunità stesse negoziavano con gli agenti delle imposte il carico fiscale complessivo e poi procedevano, con il ruolo di liquidatori, alla riscossione delle specifiche prestazioni tributarie poste a carico dei singoli consociati. Tale assetto sollecitava tutta **una serie di relazioni solidaristiche tra classi di soggetti**: solidarietà orizzontali tra i membri della collettività assoggettata a imposizione per ricercare equi criteri di riparto del carico fiscale; solidarietà provvisorie che sorgevano tra le comunità sottoposte a pressioni fiscali intollerabili al fine di formare alleanze per resistere al potere pubblico; solidarietà verticali tra i feudatari vassalli e le comunità sottoposte per negoziare un diverso trattamento con i soggetti esercenti la potestà impositiva (e sopra-ordinati agli stessi feudatari).

Questa situazione può essere giudicata come un chiaro epifenomeno della coscienza collettiva comunitaria del medioevo. Essa valeva ad esprimere evidentemente una tensione dialettica tra il potere sovrano e la comunità dei contribuenti, in cui è possibile intravedere i prodromi di un confronto tra valori protetti (l'interesse del sovrano e l'interesse delle comunità dei contribuenti).

In tale contesto si diffonde negli ambienti intellettuali l'idea di una protezione del potere tributario anche sul piano concettuale. In particolare va segnalato l'orientamento della Scolastica che qualifica il tributo come elemento strumentale al perseguimento del bene comune e riconosce il potere impositivo come attributo del sovrano in quanto depositario terreno delle funzioni di utilità collettiva. Viene così evidenziato il rapporto tra tributo e interesse collettivo, ribaltandosi la tradizionale impostazione che inquadrava la prestazione fiscale nell'ambito dei vantaggi patrimoniali del sovrano; l'imposta è considerata come un fattore importante per la vita della comunità e non più come uno strumento di oppressione o di discriminazione tra popoli.

### 2.3. Il potere tributario nella prima fase storica si atteggia come un dominio fiscale

Nei sistemi fiscali dell'antichità e del Medioevo, pur ricorrendo significativi tratti differenziali, ricorre un sottofondo concettuale comune, identificabile nella posizione di incontrastata preminenza del potere esercitato dal sovrano e nella mancanza di una dialettica tra valori individuali e valori statuali.

**Il fenomeno tributario assume una funzione recessiva nell'ambito della finanza pubblica** – già di per sé connotata da una dimensione quantitativamente ridotta, a causa della scarsa propensione dello Stato ad effettuare investimenti (salve le esigenze contingenti dettate da guerre, carestie, costruzioni di pubblica utilità, ecc.) – mostrando un carattere prevalente forme di entrate finanziarie eterogenee e ben diverse dai tributi (bottino di guerra, spoliazioni periodiche dei “vinti”, donazioni al sovrano da parte dei signori).

La funzione fiscale veniva esercitata attraverso il ricorso ad un ristretto numero di imposte indirette, incidenti su limitate fattispecie, perlopiù identificabili con situazioni in cui il prelievo tributario poteva essere operato senza il ricorso a dispendiosi apparati amministrativi ovvero a macchinose procedure di riscossione.

Le imposte dirette, che riguardavano la globalità dei cittadini e talora assumevano anche forme larvamente progressive, venivano richieste soltanto in situazioni di emergenza nazionale con peculiari procedure dirette a garantire la collettività da un utilizzo improprio del potere di imposizione.

Si andò così formando il convincimento nel cittadino dell'epoca antica che tra i doveri di appartenenza alla comunità nazionale (o alla comunità territoriale nel Medioevo) non rientrasse l'obbligo tributario, perlomeno per garantire la vitalità ordinaria dello Stato.

**Il tributo si presentava piuttosto come espressione di uno stato di soggezione politica e sociale del contribuente** rispetto al soggetto impositore, indice di un rapporto di dipendenza forte e di una sottoposizione al potere altrui, che valeva a connotare negativamente tale strumento giuridico. Il tributo portava così impresso un “marchio di servitù” che inibiva ogni possibilità concettuale di valorizzare i profili partecipativi o solidaristici connessi alla contribuzione pubblica.

In siffatto assetto di fiscalità selettiva **la posizione soggettiva del sovrano in ordine all'applicazione dei tributi consisteva in un potere di signoria assoluto**, cui corrispondeva una situazione di totale soggezione dei contribuenti. Il sovrano era infatti titolare di un potere pressoché illimitato, in termini giuridici, di richiedere tributi ai sudditi; potere condizionato in sostanza soltanto da valutazioni di opportunità in merito agli effetti econo-



mici e sociali (e dunque politici) derivanti dalla applicazione del prelievo tributario. La mancanza di limiti all'esercizio del potere impositivo era così forte che nella percezione della collettività dei sudditi eventuali abusi od arbitrii del sovrano (o dei soggetti da questi delegati all'esercizio della funzione impositiva) erano avvertiti come atti non censurabili quanto alla validità giuridica, ma solo contestabili qualora avessero generato situazioni di intollerabilità sociale.

D'altro lato, laddove il fenomeno tributario assume un carattere palesemente recessivo, è fin troppo naturale che il potere di imporre tributi venga ricollegato alla sfera patrimoniale del sovrano, quasi si tratti di risorse finanziarie spettanti alla sua persona secondo moduli giuridici di ordine privatistico; così il cittadino vedeva nei pagamenti fiscali non tanto un sacrificio sopportato per il bene dello Stato (o comunque della comunità di appartenenza), quanto piuttosto un prelevamento operato dal titolare della sovranità in virtù di un potere discrezionale. La potestà impositiva veniva pertanto riportata ad una facoltà insindacabile del sovrano attraverso la quale si fissavano i livelli dei flussi finanziari richiesti alle categorie di soggetti che si trovavano in condizione di subordinazione, senza che fossero approntate garanzie normative o giurisdizionali dirette a proteggere da eccessi impositivi.

**In tale contesto non si sviluppa nessuna idea di “dovere tributario”, da ascrivere alla categoria dei doveri di solidarietà e di appartenenza ad una comunità**, come valore normativo protetto rispondente a bisogni generali della collettività, da porre in contrapposizione con altri valori normativi difensivi della sfera individuale dei cittadini.

Il potere tributario viene giudicato così come un attributo naturale del sovrano al pari di altri poteri (il comando assoluto militare, l'amministrazione della giustizia), rispetto ai quali la collettività non pone questioni circa la sfera di legittimità e la correttezza dei modi di esercizio, assumendo quale dato assiomatico che si tratti di corollari essenziali della funzione di comando attribuita (anche per diritto divino) al sovrano stesso.

Si delinea dunque una posizione di dominio assoluto e incontrastato del titolare del potere sovrano rispetto alla collettività dei sudditi in ordine all'eventuale (anche se recessivo) esercizio della potestà di imporre tributi nell'antichità e nel Medioevo. Con una formula suggestiva si può così denominare tale posizione come “**dominio fiscale**”, ad indicare l'attribuzione di un potere giuridico incontrastato nella determinazione e nella attuazione degli obblighi tributari a carico della comunità. Il potere tributario si presenta pertanto come un “potere individualizzato”, riconosciuto cioè ad un individuo (o comunque ad un ristretto numero di individui) con una funzione di comando rispetto alla collettività.

### 3. Il potere tributario nello Stato moderno

#### 3.1. Lo Stato moderno e la “ragion fiscale”

È con la formazione dello Stato moderno e con l'elaborazione teorica della “ragione di Stato” che si avvia con decisione una fase di sviluppo della finanza pubblica, attraverso la ripresa di una centralizzazione delle funzioni finanziarie in capo al sovrano ed il superamento dei localismi medievali.

In specie, sul finire del XV secolo i sovrani delle maggiori potenze europee, nel procedere alla fondazione giuridica ed istituzionale dello Stato moderno, mostrarono nuova-

mente il peso che l'imposizione fiscale doveva esercitare nella dimensione pubblica e nella coscienza collettiva. Così venne superata la diaspora medievale, recuperandosi in capo allo Stato le funzioni tributarie precedentemente dislocate.

**I tributi vennero, invero, considerati come una risorsa strategica dello Stato**, in quanto strumento essenziale per la raccolta dei mezzi finanziari da destinare ai processi di sviluppo (soprattutto militare) della collettività; pertanto, ad essi fu riconosciuto un carattere centrale nella categoria degli attributi del sovrano, al punto che la potestà di imposizione venne identificata come uno dei tratti irrinunciabili della sovranità.

Si andava così delineando **una sorta di "ragione fiscale"**, intesa come esigenza del sovrano di attribuire un rilievo primario al fenomeno tributario, traslandolo sul piano dei valori fondamentali dell'assetto costituzionale dello Stato, idonei a prevalere perfino sui valori protettivi della sfera individuale. È in questa prospettiva che trovano giustificazione regole funzionali alla acquisizione di risorse fiscali che comportavano radicali deviazioni dalla tutela delle libertà e dei diritti del singolo cittadino.

Peraltro, a tale recupero della funzione tributaria, rilevante soprattutto sotto il profilo dell'incremento della pressione e della crescita dell'attività amministrativa pubblica, non corrispose un adeguato intervento sulla struttura dell'imposizione: l'imposta rimase uno strumento finanziario residuale ed estemporaneo di acquisizione delle risorse erariali, mantenendo una posizione prioritaria la finanza propria e, in qualche misura, la finanza predatoria; i tributi applicati continuavano ad appartenere alla categoria delle imposte indirette, sovente anche nelle forme utilizzate in epoca antica o medievale.

Sul piano concettuale il tributo non aveva perso il carattere deteriore che costituiva la nota distintiva del periodo risalente, permanendo la connotazione di odiosità nei confronti di soggetti totalmente subordinati all'esercizio del potere impositivo da parte del sovrano. Parimenti, il fenomeno tributario era ricondotto al patrimonio personale del sovrano quale forma di incremento dei flussi finanziari attraverso i quali il sovrano stesso poteva perseguire gli obiettivi espansionistici del proprio regno. Poteva dunque correttamente rilevarsi che **l'imposta era un dovere assoluto verso l'autorità**: l'individuo non aveva il diritto di pretendere in cambio del tributo alcun servizio pubblico; la potestà di imposizione spettava in via esclusiva al sovrano, il quale doveva rispondere del migliore impiego del tributo non ai suoi sudditi, bensì soltanto a Dio.

Continuava dunque a latitare ogni concetto di ordine costituzionale riconducibile ad un interesse generale della collettività, essendo la potestà impositiva fondata su una posizione di dominio assoluto del sovrano, priva di relazioni con altri valori di carattere costituzionale e suscettibile di essere attuata in maniera incondizionata. Come visto per i sistemi di finanza pubblica dell'antichità, anche nei sistemi tributari dello Stato moderno mancano in sostanza la matrice comunitaria, quale fattore denotante della fiscalità, e la tensione dialettica con altri valori protettivi della sfera individuale.

I tributi erano ricondotti essenzialmente alla finalità di "fare cassa" dello Stato, secondo le indicazioni formulate univocamente dal sovrano, e dunque risultavano privi, nel loro fondamento costituzionale, di un plusvalore assiologico che valesse a contraddistinguerli rispetto alla fiscalità pura e semplice.

È solo in un momento successivo che viene interrotta questa impostazione minimale della sovranità fiscale con un sensibile cambio di orientamento concettuale intorno al fenomeno tributario.

### 3.2. La limitazione del potere tributario nel costituzionalismo inglese del XVII secolo

Un primo passaggio concettuale importante nella linea evolutiva del potere tributario si rinviene in Inghilterra nel XVII secolo nell'ambito della contrapposizione tra l'autoritarismo regio e le istanze del pluralismo borghese espresse dal Parlamento: l'antitesi tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e l'interesse dei singoli consociati ad una difesa dei diritti individuali di proprietà e libertà (*property and liberty clause*) mostrava una tensione dialettica tra valori che attengono alle sfere contrapposte della comunità pubblica e dell'individuo. A tal riguardo possono **distinguersi due fasi distinte** del confronto tra Parlamento ed i sovrani Tudor con particolare riguardo alla materia fiscale.

**In un primo tempo, venne sancita la priorità assiologica dell'interesse generale dello Stato** attraverso il riconoscimento del diritto del sovrano di applicare tributi, pur richiedendosi il contemperamento con le libertà individuali da realizzare mediante il previo assenso del Parlamento in quanto organo rappresentativo degli interessi individuali presenti nella collettività (secondo il noto principio indicato dalla formula *no taxation without representation*). Le rivendicazioni formulate dagli esponenti parlamentari furono dirette ad evidenziare l'esigenza di un confronto con le istanze espresse dalla società civile, non anche a produrre una abolizione delle prerogative regie. Ad ogni modo il riconoscimento di un valore costituzionale enucleabile intorno agli interessi di libertà e proprietà, che fungeva in qualche modo da misura e limite della potestà impositiva riconosciuta in capo al sovrano, valeva a smontare la concezione del potere tributario come attributo discrezionale ed insindacabile della sovranità; cominciava a intravedersi, in controluce, l'idea che il potere tributario non fosse una facoltà individuale del sovrano, esercitabile secondo la formula del "dominio fiscale" a carico di sudditi completante assoggettati alla potestà di imposizione, ma dovesse ricollegarsi ad un interesse della comunità ed alle funzioni di utilità collettiva.

**Lo Stato assoluto costituisce così il quadro di riferimento all'interno del quale si creano le condizioni per il dispiegarsi degli interessi privati**; viene negata la priorità logica della società civile rispetto al potere del sovrano e, coerentemente, si riconosce che i diritti individuali traggono origine e si fondano in termini di razionalità sull'ordinamento dello Stato; il *pactum unionis* si risolve nel *pactum subiectionis* attraverso il quale i due corpi politici del popolo e del sovrano vengono ricondotti all'unico soggetto istituzionale (e cioè allo Stato). La potestà tributaria è espressamente riconosciuta quale valore qualificante del potere del sovrano in quanto funzionale al perseguimento delle attività essenziali per garantire la protezione degli individui.

**Il potere tributario diviene così elemento fondante del patto sociale poiché permette la conservazione e la sopravvivenza della collettività.** Pertanto i tributi vengono presentati come il corrispettivo che i sudditi versano per perseguire obiettivi funzionali al bene collettivo (ad es. per assoldare milizie per la difesa della pace o della sicurezza); e viene espressamente stigmatizzato il rifiuto di pagare le tasse, anche se arbitrariamente decise dal sovrano, in quanto potenziale causa di rovina dello Stato.

**Successivamente**, con l'affermazione del parlamentarismo ispiratore della seconda rivoluzione del 1689, venne marcata l'inversione del rapporto di priorità, assumendo un **carattere preponderante i diritti di libertà e di proprietà, come attributi naturali dell'individuo** coesenziali per un pieno sviluppo della personalità umana, rispetto ai quali appa-

riva subalterna e strumentale la posizione degli interessi del potere monarchico. Sulla premessa ideologica che il singolo doveva essere liberato dai vincoli prodotti da un potere pubblico invadente e da un diritto pubblico autoritario, si consolidò il convincimento che il nocciolo duro dell'ordinamento giuridico fosse costituito dai valori fondamentali dell'individuo diretti a garantire la protezione di uno spazio di azione nei confronti di ingerenze esterne (secondo il tradizionale modello delle libertà negative), rispetto ai quali l'imposizione tributaria stessa assumeva una posizione recessiva. Gli interessi individuali corrispondenti ai valori della libertà e della proprietà vennero posti in contrapposizione dialettica con l'interesse della collettività ad acquisire le risorse finanziarie fondamentali per la propria sopravvivenza, essendo completamente rescisso il legame della potestà impositiva con le funzioni di comando o con le prerogative patrimoniali del sovrano-persona. Pertanto, la posizione del Parlamento quale garante della legittimità delle norme tributarie venne considerata essenziale per la piena tutela dei valori di libertà e proprietà, riconoscendosi al sovrano la funzione gestoria ed esecutiva in ordine alle scelte sui tributi da applicare in concreto in una data congiuntura. Evidentemente si completa il declino della concezione del "dominio fiscale", venendo ricondotto il potere tributario alla decisione dell'organo parlamentare in quanto espressione di una volontà della collettività circa la difesa della sfera privata della libertà e del patrimonio.

In particolare vengono enucleate le nozioni di interesse civile (identificato nel diritto alla vita, alla conservazione dell'integrità del corpo, alla libertà, alla proprietà) e di interesse pubblico, da intendersi quale valore tipicamente strumentale al mantenimento ed al progresso degli interessi individuali. In specie **il diritto di proprietà viene configurato come il caposaldo della costituzione economica dello Stato**: fondato sul concetto di lavoro e di fruizione dei beni, il diritto di proprietà presenta il carattere di un diritto assoluto ed originario, insuscettibile di limitazioni da parte dello Stato. Ne deriva che il sovrano non ha il potere di agire nella sfera individuale di proprietà e di libertà semplicemente richiamando la funzione di utilità collettiva (e dunque facendo valere la priorità dell'interesse pubblico), poiché è necessario che la comunità dei sudditi autorizzi l'esercizio del potere ablatorio attraverso gli strumenti costituzionali della rappresentatività popolare. Il consenso si pone pertanto quale strumento essenziale di legittimazione del potere tributario (*no taxation without representation*) secondo un tipico convincimento del giusnaturalismo dell'epoca.

Viene espressamente **riconosciuta la rilevanza dell'obbligo di pagare i tributi quale fattore determinante della vita sociale**; anzi, il pagamento dei tributi è considerato espressione di un principio di giustizia in ragione dei benefici ottenuti dai cittadini per la convivenza nella collettività organizzata. Tale potere di imposizione va però raccordato agli interessi dei cittadini, presentandosi la tassazione come una sorta di declinazione dei diritti di libertà e di proprietà riconosciuti come diritti fondamentali della sfera individuale: **l'obbligo di pagamento dei tributi viene a configurarsi come una auto-imposizione da parte dei cittadini**, per la quale si deve ricorrere alla *rule of law* con esclusione di un potere discrezionale (e tantomeno arbitrario) da parte del sovrano. L'interesse della collettività, con il quale si coordina il processo di auto-imposizione, tende a trasformarsi da interesse personalistico ed individuale della persona del re-sovrano in interesse emergente nell'ambito della società civile quale aggregato degli interessi dei singoli membri della collettività.

Va peraltro osservato che il confronto tra istanze autoritarie (espresse dal potere del sovrano) e pluralismo parlamentare manifestato nelle due fasi storiche del costituzionali-

simo inglese non riguardava la misura o la struttura dei tributi, bensì i modi di esercizio del potere di imposizione e dunque assumeva i connotati di un patteggiamento politico tra poteri dello Stato prima ancora che i caratteri di un processo di trasformazione dell'ordinamento tributario. Nessuna interferenza si venne a realizzare con il sistema dei tributi che restò improntato al tradizionale impianto di derivazione feudale, caratterizzato da fiscalità selettiva ed uso congiunturale delle imposte dirette.

### 3.3. La trasformazione del potere tributario nell'Illuminismo francese

In Francia, nel pensiero illuministico sviluppatosi nel XVIII secolo e fortemente intriso di suggestioni provenienti dalla classe borghese si andò formando una concezione dello Stato e dei rapporti istituzionali connotata da elementi di innovazione e di rivoluzione rispetto all'assolutismo rigoroso che aveva caratterizzato l'*ancien régime*. Con riguardo ai rapporti tributari si avvertì con chiarezza che i problemi di equità nella ripartizione del carico fiscale e di efficienza del funzionamento della macchina statale imponevano una trasformazione completa e radicale dei criteri sostanziali di tassazione al fine di eliminare le zone di privilegio e di arbitrarietà riconducibili all'esercizio della potestà di imposizione.

In primo luogo, venne **posto in risalto il ruolo positivo delle imposte all'interno dell'organizzazione sociale**, annullandosi quegli elementi di disfavore che ne avevano denotato la secolare storia: il tributo non doveva essere più riconducibile al potere spettante al sovrano-persona o rappresentato come l'effetto patrimoniale di una condizione sociale peggiore, ma piuttosto era da qualificare come il corrispettivo dei diritti politici; il cittadino veniva chiamato a partecipare egualmente all'assetto politico del Paese con il proprio suffragio ed al fabbisogno economico mediante la propria contribuzione. La concezione etica e politica dell'imposizione venne completamente rinnovata: *«il pagamento del tributo è posto come uno dei più alti doveri del cittadino; si afferma l'eguaglianza di tutti i cittadini davanti al tributo; l'imposizione non è più guardata come l'attributo della sovranità, ma appare il mezzo necessario perché lo Stato possa prestare i pubblici servizi»* (Ezio Vanoni). **Il tributo assunse così il carattere di un fondamentale strumento di partecipazione del cittadino alla vita politica** e, in definitiva, venne presentato come un fattore essenziale per la sopravvivenza dello Stato-comunità.

Corollario naturale di questa impostazione ideologica fu una trasformazione sensibile dei principi fondamentali della materia tributaria. **L'interesse alla percezione dei tributi** non poteva essere più identificato come un valore appartenente alla sfera del sovrano che si poneva in contrapposizione netta con l'interesse dei consociati alla difesa della sfera dei valori individuali (ed in specie dei diritti di proprietà e di libertà). Esso venne, invece, **elevato al livello degli interessi pubblici fondamentali**, essenziali per la conservazione e lo sviluppo della collettività, rispetto al quale la posizione del singolo individuo non poteva che trovarsi in una posizione di subalternità. Andava anzi delineandosi l'idea che la stessa contrapposizione tra interesse fiscale pubblico ed interesse individuale sfumasse sostanzialmente quasi fino ad elidersi. L'interesse fiscale poggiava infatti su un concetto di sovranità profondamente modificato rispetto alla nozione originaria: il potere sovrano non era più da identificare con il potere regio o comunque con il potere riconosciuto ad *elites* di governanti, venendo al contrario ricondotto alla volontà generale, unitariamente individuata, in cui si raccoglievano tutte le volontà individuali. Il singolo dunque partecipava, con gli

strumenti propri della vita politica, alla formazione delle scelte generali in materia fiscale ed il suo interesse individuale si formava, si sviluppava e si realizzava nell'ambito dell'interesse generale della collettività. Coerentemente, tale accentuazione del carattere pubblicistico delle norme fiscali portava a marcare i tratti di doverosità delle prestazioni tributarie, con conseguente riconoscimento di una posizione di tendenziale soggezione dei consociati rispetto al potere pubblico.

In apparente contro-direzione, la componente borghese presente nel pensiero illuministico conduceva ad una valorizzazione degli interessi individuali, facendo emergere la sfera economica come momento di emancipazione rispetto alla dimensione pubblicistica dello Stato. Dal nesso tra modello giusnaturalistico e società borghese discendeva la rivalutazione dello stato di natura come luogo dei rapporti elementari tra individui, presentati perlopiù come rapporti di carattere economico per il possesso dei beni primari della vita. Coerentemente, cominciava a delinarsi la convinzione che nel sistema tributario dovessero **applicarsi i criteri giuridici del rapporto obbligatorio**: anche in relazione all'apporto teorico fornito dalla scuola dei fisiocratici, i tributi vennero inquadrati come prestazioni rese dai singoli cittadini a fronte del godimento dei servizi pubblici erogati dallo Stato, quasi si trattasse di una sorta di mercato tra sovrano e sudditi regolato da impostazioni utilitaristiche.

Le due linee teoriche espresse dal pensiero illuminista si trovarono a convivere nel medesimo contesto ideologico, esprimendo impostazioni differenti pur se dotate di un grado di complementarità. In sostanza **cominciava ad elaborarsi l'idea di un compromesso tra fruizione individuale ed utilità generale**, tra i modi di appropriazione e trasmissione della proprietà e l'interesse superindividuale, quasi metafisico, della collettività espresso da regole di impronta pubblicistica. Il bilanciamento tra i contrapposti valori pubblici e privati si esprimeva nella ricerca di un limite all'esercizio incondizionato del potere di imposizione, rintracciabile nel principio di eguaglianza e nei valori borghesi della proprietà e della libertà di iniziativa economica, cosicché la ripartizione del carico fiscale era ricondotta al pari trattamento dei consociati ed alla astensione dal produrre un depauperamento patrimoniale suscettibile di limitare sensibilmente la sfera di libera iniziativa del cittadino. **La mediazione tra interesse della comunità alla percezione dei tributi e tutela dei valori individuali** di ispirazione borghese fu così realizzata attraverso la fissazione di parametri normativi generali che consentissero un contenimento della potestà di imposizione e, conseguentemente, determinassero la protezione di un'area individuale impenetrabile alle intrusioni autoritative.

In tale contesto venne pertanto ribadita la necessità di dare attuazione al principio del consenso in materia fiscale (già elaborato nella esperienza anglosassone), richiedendosi la partecipazione del Parlamento alla fase di formazione delle norme sulla imposizione.

A differenza di quanto avvenuto in altre epoche, le idee dell'Illuminismo sul sistema fiscale sfociarono in concreti risultati con la Rivoluzione francese del 1789: oltre ad una modifica strutturale del sistema dei tributi, i nuovi principi regolatori della materia tributaria vennero consacrati in norme di carattere costituzionale. L'impulso prodotto dalle nuove idee trovò spazio nel costituzionalismo francese generando una svolta radicale nella concezione dei rapporti tributari e nel modello di relazioni tra Stato e cittadini.

### 3.4. L'espansione del potere tributario nell'idealismo tedesco e nella teoria dei diritti pubblici soggettivi

Una tappa cruciale del percorso di sviluppo dei principi generali del fenomeno tributario può essere senz'altro individuata nell'ambiente ideologico dell'idealismo tedesco del XIX secolo.

La costruzione edificata dal giusnaturalismo tradizionale, che si è visto costituire il sottofondo culturale del costituzionalismo anglosassone e francese, viene profondamente scossa dal **concetto di "totalità etica"** assunto da Hegel a premessa fondante della nuova concezione di diritto e di Stato: il "tutto", identificabile nello Stato, viene prima ed è superiore alle parti che lo compongono e quindi ai singoli individui della società civile; la libertà degli individui non è pertanto quella soggettiva, concepita piuttosto come un capriccio od un arbitrio, bensì è quella oggettiva che si realizza nello Stato, che cioè diviene tale solo in quanto viene attuata nella comunità organizzata e mediante la legge; lo Stato pertanto deve attribuire preminente valore all'interesse generale, ben potendo sacrificare gli interessi particolari dei singoli al raggiungimento della volontà collettiva e del bene comune. **L'imposizione fiscale, definita essenziale per la vita dello Stato, è così determinata dal potere statale esclusivamente in relazione alle esigenze dell'interesse generale**, senza che possa assumere alcun rilievo l'incidenza sulla sfera di libertà o di proprietà dell'individuo (che dunque assume una dimensione assiologica del tutto recessiva).

Il pensiero hegeliano ha costituito il fondamento ideologico della teoria dei diritti pubblici soggettivi elaborata in Germania nella seconda metà del XIX secolo. Sulla premessa teorica per cui gli interessi della società civile erano da riportare integralmente ai bisogni dello Stato, secondo il paradigma idealistico della "totalità etica", venne riconosciuta la subordinazione dei valori individuali ai valori della collettività. Al potere dello Stato, considerato nella sua totalità come portatore di tutti gli interessi del popolo, venne attribuito il carattere di forza suprema ed irresistibile cui si doveva piegare totalmente ciascun individuo.

In questo contesto teorico **il dovere di partecipare alla contribuzione alle pubbliche spese venne considerato come una manifestazione tipica del generale stato di soggezione giuridica del consociato rispetto allo Stato-persona**, e dunque alla collettività entificata. In particolare, l'obbligazione d'imposta perse il carattere privatistico che connotava il rapporto originario tra Stato e contribuente per acquisire i tratti di un obbligo assolutamente generale fondato sul rapporto etico e giuridico che collegava i cittadini allo Stato e venendo così qualificato come un "dovere organico". La contribuzione fiscale, in quanto momento essenziale della vita della collettività, fu considerata come un valore fondamentale dell'ordinamento statale.

La vicenda fiscale venne così chiaramente riportata, in conformità con il fondamento etico dell'idealismo hegeliano, ad un ambito di interessi generali e primari della collettività in cui divenne evanescente la situazione giuridica dell'individuo. I rapporti tributari vennero qualificati precipuamente in relazione all'interesse fiscale dello Stato e non anche ai diritti individuali del consociato. Il dovere tributario, identificato quale dovere organico che il singolo cittadino ha nei confronti dello Stato in quanto membro della collettività, fu dunque ricondotto al generale stato di soggezione che caratterizzava il rapporto di diritto pubblico tra il cittadino e lo Stato.

Questa impostazione venne ulteriormente sviluppata dalla dottrina che andò svalutan-

do il principio del consenso nel processo di formazione delle norme tributarie: alla legge finanziaria (ed in specie alla legge di bilancio) venne riconosciuto un carattere meramente formale, in quanto il potere tributario era considerato un attributo tipico del potere esecutivo, il quale pur operando formalmente con lo strumento della legge agiva attraverso atti aventi un tipico contenuto amministrativo; l'adozione della procedura legislativa valeva soltanto a certificare la sussistenza di un accordo degli organi istituzionali intorno alla identificazione dei bisogni pubblici per cui sono richiesti i tributi; in tal modo si esprimeva la posizione dominante dello Stato (ed in particolare del potere governativo) rispetto al dispiegarsi delle volontà della società civile emergenti nel contesto parlamentare.

La teoria del diritto pubblico di emanazione tedesca appariva, dunque, caratterizzata dalla **priorità assoluta assegnata all'interesse generale della collettività**, valutata in senso etico e totalitario, rispetto agli interessi ed ai diritti individuali. Sulla premessa della "totalità etica" dello Stato, in cui confluivano ineludibilmente tutte le situazioni individuali, si andava corroborando la matrice comunitaria dell'interesse fiscale al punto da assicurare una preminenza assiologica nel sistema costituzionale dei valori coinvolti nelle vicende tributarie. Lo Stato venne considerato così, da un lato, come il garante della preservazione e dello sviluppo della personalità umana, come il luogo in cui soltanto può realizzarsi la libertà in senso oggettivo; dall'altro lato la sfera individuale fu sottoposta ad un processo di destrutturazione, perdendo di concreta ed efficace tutela nella relazione con il potere pubblico e venendo ridotta a mera ubbidienza alla legge ed all'ordinamento statale.

### 3.5. Le direttrici di sviluppo del potere tributario negli ordinamenti moderni: la tradizione anglosassone e la tradizione continentale

A seguito del breve esame compiuto di quelli che possono essere considerati i momenti cruciali del percorso di sviluppo dei sistemi fiscali occidentali, sono **enucleabili due direttrici evolutive differenti e contrapposte**: una prima che si collega all'idea della prevalenza dei diritti individuali sul potere di imposizione ed una seconda che, al contrario, pone in risalto il convincimento della priorità del potere pubblico e dell'interesse fiscale rispetto alla sfera individuale.

**La prima direttrice appartiene tipicamente al mondo anglosassone**, orientato con decisione verso una concezione utilitaristica e pragmatica dei rapporti pubblici in cui è affermata la preminenza logica dell'individuo. La tradizione anglosassone, incline a riconoscere le capacità di autoregolazione della società civile, si è sempre mostrata attenta ad evitare impostazioni moniste e centraliste, assumendo a nucleo forte dell'ordinamento giuridico le libertà individuali intese quali valori al cui servizio ed alla cui tutela sono poste le norme giuridiche. Così anche **la potestà di imposizione è considerata quale declinazione della clausola essenziale che riconosce e garantisce la libertà e la proprietà dell'individuo**, e pertanto è collocata in una posizione servente o comunque concettualmente subordinata rispetto ai diritti individuali.

**La seconda direttrice denota invece gli ordinamenti giuridici continentali**, nei quali in una dimensione etica e spesso trascendente lo Stato e l'interesse generale della collettività sono identificati come valori supremi totalmente prevalenti, se non addirittura assorbenti rispetto ai diritti dell'individuo. I poteri pubblici, in quanto strumentario logico e giuridico della volontà generale, sono destinati naturalmente a perseguire interessi fonda-



mentali della collettività e prevalgono sui diritti dell'individuo. La potestà tributaria, inserita in tale contesto statalista, si fonda sull'interesse generale ed è destinata a dominare sugli interessi individuali.

In ogni caso, **la dialettica costituzionale emergente dal costituzionalismo moderno** rende evidente come l'interesse fiscale dello Stato comunità si impone quale macro-struttura assiologica che trae dalla matrice comunitaria l'impulso ad affermarsi quale regola di conformazione del sistema dei tributi, legittimante prescrizioni normative invasive o comunque fortemente riduttive della sfera di autonomia patrimoniale e di libertà dei singoli associati. Al contempo, tale valore si pone in relazione dialettica con i valori fondamentali di libertà e proprietà degli individui, assumendo una dimensione costituzionale variabile in riferimento alla trasformazione dei rapporti tra governanti e governati, ed in specie al grado di contrapposizione tra sfera individuale e sfera statale, così da risultare un tipico corollario dei rapporti generali giuspubblicistici.

In controtuce si comincia a delineare la funzione di un principio di distribuzione del carico fiscale che impone di assumere parametri di riferimento di portata oggettiva, coerenti con i valori liberali dello Stato moderno; principio di distribuzione il quale, oltre a misurare la posizione dell'individuo all'interno della collettività rispetto alle esigenze di ripartizione delle prestazioni tributarie, consenta anche di proteggere il nucleo minimale di ricchezza e di libertà di ciascun cittadino.

È appena il caso di osservare che le due direttrici di pensiero sono destinate a consolidarsi negli ordinamenti giuridici dei Paesi maggiormente industrializzati: in particolare nei Paesi di ispirazione anglosassone (appartenenti cioè al c.d. Commonwealth) e negli Stati Uniti d'America il potere tributario, pur essendo considerato necessario all'interesse generale, viene inquadrato come un vincolo ed un limite rispetto allo sviluppo dell'individuo; al contrario nei principali Paesi dell'Europa continentale vengono accolte alternativamente le impostazioni teoriche ispirate al modello illuministico-francese ovvero al modello idealistico-tedesco.

## 4. Il potere tributario nel *Welfare state*

### 4.1. L'affermazione del *Welfare state* e la ricerca della libertà eguale come programma fondamentale del patto sociale

L'elemento centrale delle discussioni politiche e sociali del XX secolo (ed in specie della seconda metà del ventesimo secolo) può essere individuato essenzialmente intorno alla configurazione giuridica ed economica del *Welfare state*. Ed invero, le principali tesi filosofiche che si sono sviluppate e confrontate in tale periodo, anche nei termini di un aspro antagonismo, trovano il perno logico intorno al quale si muovono i vari ragionamenti istituzionali nel modello di Stato sociale da istituire a tutela dei bisogni fondamentali dell'individuo all'interno della comunità organizzata. Così, per un verso, le teorie di ispirazione socialista individuano l'obiettivo da raggiungere attraverso lo sviluppo dell'ordinamento giuridico ed economico nella costruzione di un forte Stato sociale, capace di rispondere ampiamente ai bisogni di protezione e di sicurezza degli individui, da finanziare attraverso una significativa contribuzione fiscale. Per altro verso, le teorie di matrice liberale pongono

no quali obiettivi primari il depotenziamento dello Stato sociale ad una funzione minimale e la conseguente riduzione del prelievo tributario, nella convinzione che strumenti di carattere privatistico, riconducibili essenzialmente alla logica del mercato e della concorrenza, possano perseguire con maggiore efficacia degli strumenti pubblicistici le finalità di tutela e di promozione degli interessi individuali.

In ogni caso, nessuna delle diverse teorie (neanche nelle versioni più marcatamente liberiste) si spinge al punto di negare **il ruolo imprescindibile del Welfare state quale presidio decisivo per la tutela dei diritti fondamentali e delle libertà** stesse dell'individuo. È infatti generalizzata l'idea che proprio la tutela pubblica di fondamentali bisogni dell'individuo – quali la salute, l'istruzione, la sicurezza sociale, la previdenza pensionistica – abbia avviato quel grandioso percorso di sviluppo economico e sociale realizzato nella seconda metà del XX secolo, producendo in pochi decenni risultati enormi rispetto all'ampliamento del benessere individuale, alle aspettative di vita, al rafforzamento della dignità personale, alla capacità di autodeterminazione, alla qualità del tempo libero.

Lo Stato si è così trasformato rispetto alla sua formazione originaria e plurisecolare: lo “Stato militare”, organizzato essenzialmente come una macchina bellica rivolta alle operazioni di conquista di territori esterni ovvero alla tutela dei confini nazionali, le cui funzioni amministrative principali consistevano nella gestione della giustizia e nella preservazione dell'ordine pubblico, è diventato “lo Stato dei diritti”, assumendo la finalità principale di tutelare i diritti degli individui al miglioramento della propria vita e trasformandosi in un centro di ordinazione e di soddisfazione degli interessi individuali secondo una scala di priorità dettate dai bisogni primari. La tutela del diritto alla salute ed alla vita, la promozione dei programmi di istruzione ed educazione, la difesa del lavoro e della dignità del lavoratore, la garanzia di una assistenza per le fasi difficili del ciclo biologico e sociale (come l'invalidità o la disoccupazione), la definizione di adeguati piani pensionistici e, più di recente, la tutela dell'ambiente e lo sviluppo di programmi edilizi tesi a favorire il diritto all'abitazione costituiscono gli elementi irrinunciabili del patto sociale posto a fondamento della collettività.

La funzione sociale non è più quindi la manifestazione di un potere pubblico discrezionale, come avveniva nei regimi di despotismo illuminato, bensì costituisce l'oggetto di un diritto dei cittadini che vale a fondare l'eguaglianza all'interno della comunità. **Si afferma infatti il principio che lo Stato deve garantire la “parità di posizioni di partenza” dei consociati**, consentendo che essi possano essere messi in grado di realizzare i propri progetti di auto-realizzazione e di partecipare al progresso della collettività, evitando che i più forti opprimano i più deboli o che la diseguaglianza di fatto distrugga l'eguaglianza formale e giuridica.

**Lo Stato sociale è così il risultato di un progetto di vita collettiva che pone il benessere al centro del “patto sociale”**: la ragione fondante della scelta di vivere in comunità risiede infatti principalmente ed essenzialmente nell'adesione al convincimento di una tutela dei bisogni fondamentali della persona da realizzare attraverso l'erogazione di prestazioni pubbliche destinate a garantire un livello minimo di libertà e di dignità a tutti i consociati.

In particolare, il perseguimento dei diritti sociali (e cioè dei diritti alla erogazione di prestazioni pubbliche da parte dello Stato) viene considerato uno strumento necessario per assicurare che la persona possa liberamente e pienamente sviluppare le proprie potenzialità, autodeterminare e realizzare il progetto di vita prescelto in relazione alle proprie inclinazioni, posizionarsi nel contesto sociale con dignità e libertà. Soltanto chi è in grado di studiare e proteggere la propria salute, chi vede assicurate condizioni minimali di svolgimento

dell'attività lavorativa e gode di una sicurezza sociale e previdenziale, è ammesso concretamente ed effettivamente a formulare un programma di auto-realizzazione che non risenta dei vincoli derivanti dal soddisfacimento dei bisogni primari di sopravvivenza nella comunità. I diritti sociali diventano pertanto la garanzia della "libertà eguale", in quanto favoriscono l'effettiva realizzazione dei progetti di libera autodeterminazione della persona sulla base di un corredo di opportunità, riconosciute egualmente a tutti gli appartenenti alla comunità, che permettono all'individuo di scegliere con consapevolezza (può citarsi a tal proposito il noto pensiero di Cicerone: *si aequa non est, ne libertas quidem dici potest*).

Ed invero, nella moderna società pluralista e democratica la libertà assume un effettivo contenuto soltanto se è intesa come un valore "positivo" destinato a promuovere l'auto-realizzazione della persona mediante le conoscenze acquisite con l'istruzione, indipendentemente dalle paure legate alla salute, nel rispetto della dignità preservata dal lavoro e dalla sicurezza sociale. In questa ottica la libertà si configura come una funzione economica, risultante dalla combinazione degli elementi materiali che garantiscono la sopravvivenza fisica e, soprattutto, il rispetto della dignità e della indipendenza morale.

Il riconoscimento dei diritti sociali consente dunque di realizzare una sintesi feconda tra eguaglianza e libertà, nella quale la libertà è concepita come il risultato della "liberazione dalla privazione" ed è funzionale ad assicurare la pari opportunità di tutti i consociati al fine di realizzare i programmi di sviluppo e realizzazione della persona.

**La "liberazione dai bisogni", quale paradigma della libertà, è così riconosciuta come il valore primario e fondante del *Welfare state***, destinato non solo a confrontarsi con i tradizionali diritti individuali (e cioè con le classiche libertà personali e con i diritti proprietari), ma soprattutto a concorrere in modo coesenziale alla stessa definizione del progetto costituzionale di sviluppo della persona e della collettività.

Ne consegue che lo Stato è autorizzato e doverosamente tenuto ad intervenire in funzione correttiva e riformatrice per contenere, gestire, indirizzare e superare le sproporzioni e gli squilibri derivanti dal gioco spontaneo delle forze economiche e sociali allo scopo di assicurare il perseguimento della libertà (intesa come "liberazione dalla privazione") e dell'eguaglianza sostanziale (e cioè la parità di opportunità dei consociati).

#### 4.2. Il finanziamento fiscale del *Welfare state*

Il problema centrale del *Welfare state* nei principali Paesi europei, intorno al quale si è andato polarizzando il confronto tra le varie teorie politiche e sociali, riguarda in sostanza l'individuazione della qualità e della quantità di prestazioni sociali da erogare ai membri della comunità e **la definizione del modello di finanziamento pubblico**. Si tratta cioè di capire quale possa essere l'effettiva dimensione dello Stato sociale in ragione dei costi dell'intervento pubblico con conseguente impoverimento della sfera patrimoniale privata a seguito del prelievo fiscale.

A tal riguardo si è andato consolidando nella seconda metà del XX secolo in Europa (o perlomeno nella gran parte dei Paesi europei, e soprattutto nelle nazioni continentali) il convincimento che il modello di *Welfare state* dovesse essere ricostruito intorno ai seguenti elementi qualificanti:

a) le prestazioni dei servizi pubblici dovevano essere rivolte alla generalità dei consociati ed erogate direttamente dallo Stato (attraverso enti pubblici o amministrazioni dedicate);

b) il finanziamento di tali prestazioni pubbliche doveva essere garantito mediante il prelievo fiscale e contributivo, e dunque con un trasferimento di risorse dalla sfera patrimoniale privata alla sfera statale.

**Il finanziamento dell'intervento pubblico veniva esercitato mediante la riscossione di imposte e di oneri contributivi sul lavoro** a carico dei singoli consociati e determinato con riferimento alla capacità contributiva e, quindi, alla ricchezza personale: ed invero, l'unico modo di finanziare l'azione diretta dello Stato per l'erogazione delle prestazioni sociali consisteva nel trasferimento stabile di flussi di ricchezza dalla sfera patrimoniale dei consociati alla sfera pubblica. In tal modo veniva anche attuato il piano di redistribuzione delle risorse tra i membri della comunità: i più ricchi erano chiamati a contribuire al finanziamento del *Welfare state* attraverso il pagamento di imposte e contributi in misura più che proporzionale rispetto ai servizi pubblici ricevuti, mentre al contrario i più poveri ricevevano una maggiore quantità di prestazioni sociali rispetto alle imposte ed ai contributi pagati allo Stato. Veniva così **attivato un circuito di solidarietà sociale**, espressione del vincolo mutualistico che deve necessariamente collegare i membri di una comunità, attraverso il quale si immaginava di realizzare compiutamente il progetto di sviluppo della "libertà eguale".

**Il modello classico di *Welfare state* era dunque costruito intorno al binomio "prestazioni pubbliche – finanziamento fiscale"**, che indicava i termini essenziali del progetto istituzionale di conformazione della comunità statale: l'intervento diretto dello Stato nella erogazione delle prestazioni sociali, rivolte alla generalità dei consociati, era garantito mediante il finanziamento derivante dal prelievo tributario e contributivo a carico di ciascun soggetto in relazione alla capacità contributiva ed alla forza economica individuale.

In questa prospettiva è così possibile sostenere che la libertà e l'eguaglianza realizzate attraverso il patto sociale consacrato nel *Welfare state* siano vincolate (e dunque dipendenti) sul piano concreto dalle risorse finanziarie effettivamente raccolte dallo Stato mediante il prelievo tributario. In altre parole, **la libertà e l'eguaglianza dipendono anche (se non soprattutto) dal livello, dalla qualità e dalla quantità dell'imposizione fiscale.**

#### 4.3. L'inefficienza e la crisi del modello classico di *Welfare state*

Il modello classico del *Welfare state* accolto in Europa ha mostrato rapidamente una serie di disfunzioni e di inefficienze rispetto alle finalità sociali perseguite nel disegno istituzionale. Innanzitutto, è apparsa evidente l'illusione di un progetto generalista di Stato sociale, nel quale cioè fosse definito l'obiettivo di assicurare una quantità di prestazioni assistenziali a ciascun consociato così da poter generalizzare l'intervento pubblico all'intera comunità.

In primo luogo, la grande quantità di soggetti a cui destinare le prestazioni sociali ha determinato progressivamente uno scadimento della qualità delle prestazioni stesse, e quindi un abbassamento dello standard di protezione sociale. L'idea originaria di "dare un poco a tutti", che aveva ispirato il modello classico di *Welfare state*, poteva avere un senso in una fase storica di povertà diffusa e di arretratezza economica e sociale (come quella verificatasi nell'immediato periodo post bellico), quando si trattava di avviare un percorso di sviluppo e di assistenza pressoché dell'intera popolazione; ma di certo tale idea perdeva di utilità laddove le condizioni economiche e sociali miglioravano e si cominciava a diffondere il benessere individuale. In questa fase di crescita si sarebbe dovuta perseguire una logica assistenziale selettiva, attraverso la quale individuare i soggetti meno abbienti e più biso-

gnosi e concentrare le risorse pubbliche per intervenire a loro sostegno, elevando lo standard di protezione; si sarebbe quindi dovuta rivedere completamente la prospettiva generalista dello Stato sociale. Ed invece i governi europei non hanno saputo, o potuto, avviare un processo di adeguamento del “minimo sociale” in sintonia con l’evoluzione dell’assetto della società, ed hanno preferito mantenere l’impianto assistenziale generalista, stratificando e consolidando le prestazioni sociali a favore della generalità dei membri della comunità. Il “poco da dare a tutti” è divenuto sempre meno adeguato ad assicurare una effettiva tutela della dignità e della indipendenza fisica e morale dell’individuo.

In secondo luogo, la generalizzazione dell’intervento pubblico ha comportato un costo enorme alle casse statali: non soltanto la crescita demografica della seconda metà del XX secolo aveva sensibilmente allargato la platea dei beneficiari delle prestazioni sociali rispetto all’epoca precedente, ma soprattutto il “minimo vitale” occorrente per garantire la dignità dei consociati si era accresciuto con l’evoluzione dei costumi e delle abitudini sociali. Ne è conseguito evidentemente il problema di individuare un punto di equilibrio tra la quantità e qualità delle prestazioni sociali da erogare ed il finanziamento dei servizi stessi mediante innalzamento del prelievo fiscale e contributivo con conseguente impoverimento della sfera patrimoniale personale. La ricerca di questo punto di equilibrio ha per lungo tempo costituito il tema di fondo delle contese politiche tra gli opposti schieramenti partitici, imperniandosi essenzialmente le proposte di assetto sociale ed economico intorno ad un polo liberale, che prospettava la riduzione del peso del *Welfare state* a favore dell’incremento della capacità patrimoniale individuale, ed intorno ad un polo socialdemocratico che, al contrario, prefigurava un aumento dello Stato sociale a fronte di un decremento della ricchezza dei consociati (conseguente ad una maggiore pressione fiscale).

Conseguentemente, **il rapporto fondante del modello classico di *Welfare state*, espresso dal menzionato binomio “prestazioni pubbliche – finanziamento fiscale”, ha subito uno scadimento** in entrambi i termini: si è registrato, per un verso, l’abbassamento della qualità delle prestazioni sociali e, per altro verso, l’innalzamento del costo pubblico necessario per la relativa erogazione.

Infatti, anche (e soprattutto) a seguito dell’illusione generalista e dell’intervento diretto dello Stato, è stato richiesto un onere elevatissimo ai membri della comunità per finanziare le prestazioni sociali, risolvendosi in un prelievo fiscale e contributivo decisamente gravoso a carico di imprese e lavoratori, che finiva per ridurre significativamente la competitività del “sistema-paese” rispetto alle economie emergenti (ed in specie rispetto a quelle di Paesi che non si erano ancora adeguati ai postulati dello Stato sociale e quindi non risentivano dei vincoli tributari nella determinazione dei prezzi di mercato).

Peraltro, proprio per evitare che il peso del finanziamento pubblico si riflettesse in un ostacolo allo sviluppo del sistema produttivo ed alla capacità degli operatori economici di essere presenti sul mercato, la scelta di molti governi è stata quella di **promuovere un indebitamento continuo e talora irrefrenabile del bilancio pubblico**, finendo in buona sostanza per scaricare il costo delle prestazioni sociali sulle generazioni future. Si è così consolidato un passaggio di logica istituzionale: lo Stato sociale si fonda sul debito pubblico, e quindi sulla capacità (e credibilità) dello Stato di assicurare un rendimento agli investitori per consentire che da essi provenga il flusso di liquidità occorrente per finanziare le prestazioni sociali e la macchina organizzativa pubblica.

# I CONCETTI FONDAMENTALI

---

L'esercizio del potere tributario assolve una **funzione fondamentale** nel moderno Stato sociale che può essere distinta essenzialmente in due categorie:

- la funzione primaria è identificabile nella acquisizione di un flusso di entrate stabili da mettere al servizio delle varie esigenze di spesa della collettività;
- la funzione secondaria è ravvisabile nella ripartizione del carico fiscale tra i vari concitati secondo una logica di solidarietà sociale e di equità distributiva.

Il potere tributario nella storia ha subito un percorso di consolidamento istituzionale, trasformandosi da mero strumento di dominio delle classi dominanti rispetto alla massa dei governati (come avvenuto in epoca antica), a elemento fondamentale di funzionamento della comunità organizzata (come avvenuto nello Stato moderno).

Gli snodi essenziali del percorso storico di sviluppo del potere tributario possono in particolare individuarsi nei seguenti momenti:

i) **il costituzionalismo inglese** nel quale il potere tributario si salda alle idee di tutela e promozione della sfera di libertà e proprietà individuale (*liberty and property clause*);

ii) **l'illuminismo francese** in cui il potere tributario viene utilizzato come strumento al servizio della volontà collettiva (e dunque della comunità statale) per favorire il bilanciamento con i valori della sfera individuale;

iii) **l'idealismo tedesco**, nel quale viene consacrato il potere tributario come fattore decisivo per consentire la prevalenza dello Stato sul cittadino, così da determinare l'affermazione della totalità etica della comunità sull'individuo.

**Nel Welfare state** si afferma un progetto di vita collettiva che pone il benessere e l'eguaglianza sostanziale al centro del "patto sociale". Il potere tributario diviene così lo strumento essenziale per garantire l'acquisizione delle risorse necessarie per permettere il perseguimento degli obiettivi e delle finalità dello Stato sociale.

Il *Welfare state* si fonda così sul binomio "prestazioni pubbliche – finanziamento tributario" che vale ad attribuire un ruolo primario alla funzione fiscale nelle dinamiche costituzionali e nella logica di funzionamento della comunità nazionale.

---

# I PRINCIPI COSTITUZIONALI DEL POTERE TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. I principi costituzionali della materia fiscale. – 2. La dialettica costituzionale del fenomeno tributario e l'evoluzione dei criteri di riparto dei carichi fiscali tra i consociati. – 3. L'interesse fiscale. – 4. Il principio della capacità contributiva. – 5. L'eguaglianza tributaria. – 6. Il bilanciamento dell'interesse fiscale con il principio di capacità contributiva nella dialettica costituzionale della materia tributaria. – 7. Il principio di progressività fiscale. – 8. I valori costituzionali coinvolti nelle agevolazioni tributarie e l'emersione di interessi di categoria. – 9. Le prospettive di sviluppo dei principi costituzionali nel processo evolutivo dello Stato pluralista e sociale del XXI secolo. – *I concetti fondamentali.*

## 1. I principi costituzionali della materia fiscale

### 1.1. I principi riguardanti l'ordinamento fiscale nella Costituzione italiana come elemento qualificante del moderno patto sociale

Nella Costituzione italiana sono presenti diverse norme destinate a regolare il rapporto tributario ed in particolare a definire:

- a) il dovere generale di solidarietà che impone a tutti i consociati di concorrere alle spese pubbliche;
- b) la misura del concorso alle spese pubbliche con riferimento alla posizione individuale di ciascun consociato;
- c) la progressività del concorso tributario;
- d) l'ammissibilità di altri valori sociali che legittimano il ricorso a riduzioni del carico fiscale ordinario attraverso fattispecie di agevolazione fiscale.

Si tratta di norme che stabiliscono principi generali rivolti alla definizione delle fattispecie normative sostanziali e che, pertanto, possono inquadrarsi come regole relative alla logica strutturale dell'ordinamento tributario e dunque al contenuto del potere tributario. Si differenziano pertanto sensibilmente dalla norma costituzionale contenuta nell'art. 23, in cui è formulata una regola sulla formazione dell'ordinamento (e cioè sulla fase normogenetica) con la previsione di una riserva relativa di legge; tale norma definisce pertanto i modi di esercizio del potere tributario.

Pertanto, proprio la fissazione di principi generali riguardanti la materia tributaria (e non semplicemente rivolti a regolare la fase della formazione dell'ordinamento fiscale) co-

stituisce una delle note qualificanti della Costituzione del nostro Paese rispetto ai modelli costituzionali della tradizione europea, in cui invece è presente esclusivamente una norma sulla riserva di legge. Ciò vale evidentemente ad indicare l'elevato valore riconosciuto al rapporto tributario quale elemento fondante del patto sociale avviato nella comunità nazionale e sancito nella carta costituzionale: l'inserimento nella Costituzione di principi generali che forniscono le linee guida dell'ordinamento fiscale esprime con chiarezza il convincimento che la prestazione tributaria va contornata di un sistema di regole e garanzie costituzionali tanto nell'interesse dello Stato (e dunque della collettività) quanto nell'interesse del singolo cittadino, poiché costituisce la base del "patto sociale" la cui definizione non può essere rimessa alla discrezione del legislatore ordinario.

D'altro lato, va fin da ora sottolineato come il sottofondo assiologico delle norme costituzionali riguardanti la materia tributaria sia da rinvenire nei principi di solidarietà, espresso dall'art. 2 Cost., e di eguaglianza sostanziale, formulato nell'art. 3, comma 2, Cost. Infatti, il dovere di concorrere alle spese pubbliche costituisce senza dubbio una declinazione tipica dei doveri di solidarietà politica, economica e sociale (cui si riferisce la menzionata norma dell'art. 2 Cost.) che vengono richiesti al consociato in ragione della appartenenza alla comunità nazionale; inoltre la prestazione tributaria, in quanto strumento essenziale dello Stato sociale, si raccorda funzionalmente alle esigenze di modificazione e superamento dei vincoli materiali ed economici che impediscono il raggiungimento della eguaglianza sostanziale dei consociati coerentemente con il processo di trasformazione della società prefigurato dall'art. 3, comma 2, Cost.

È appena il caso di osservare che i principi costituzionali assolvono una funzione duale nell'architettura dell'ordinamento giuridico: essi mostrano innanzitutto una funzione programmatica, in quanto sono destinati ad indicare orientativamente al legislatore ordinario le direttrici di sviluppo della legislazione (secondo una formula di *moral suasion*); in secondo luogo tali principi assumono una effettiva funzione precettiva poiché contengono parametri e vincoli che devono essere rispettati dalla legislazione ordinaria (e che possono pertanto portare ad un giudizio di illegittimità costituzionale delle singole norme legislative). L'apprezzamento dei principi costituzionali della materia tributaria si è modificato nel corso del tempo ed ha portato ad un progressivo ampliamento della portata precettiva e quindi della efficacia condizionante rispetto alle norme contenute nella legislazione ordinaria. In sostanza è stato riconosciuto nel diritto vivente (dalla giurisprudenza costituzionale, dalla giurisprudenza di legittimità e di merito e dalla dottrina) il ruolo fondamentale dei principi costituzionali nella interpretazione e nella attuazione delle leggi fiscali così da renderli essenziali nella ricostruzione delle singole fattispecie normative.

Proprio in ragione della funzione duale sopra descritta i principi costituzionali vanno a costituire la parte qualificante del sistema tributario, risultando funzionali sia alla fase di legittimità (e dunque ammissibilità) delle norme fiscali, sia alla fase di ricostruzione semantica e di interpretazione giuridica delle singole fattispecie normative.

## 1.2. La frammentazione dei sistemi tributari e la rilevanza dei principi costituzionali limitatamente al sistema tributario nazionale

Il pluralismo democratico e la pluralità di fonti normative impongono modelli ordinamentali "aperti", nei quali cioè vengono abbandonati schemi aprioristici rigidamente de-



terminati a favore di un disegno flessibile di coesistenza dei regolamenti giuridici, ispirato alla logica della convivenza della pluralità di ordinamenti ed idoneo a garantire la spontaneità della vita sociale e la varietà delle soluzioni ammissibili per le decisioni politiche.

Si realizza così 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 appartenenti alle diverse forme di comunità territoriale.

La funzione fiscale, pertanto, non può essere più identificata con la centralità dello Stato, ma deve essere ricondotta anche ad una pluralità di ordinamenti sopranazionali (come quello dell'Unione Europea) o localistici (come quello espresso dagli enti territoriali minori).

Ciascuno di questi ordinamenti giuridici si caratterizza innanzitutto per una tavola dei valori assunta e condivisa dalla comunità che va a costituire il macro-sistema di riferimento e dunque assume una idoneità condizionante rispetto all'intero sviluppo delle relazioni verticali tra le diverse parti del sistema giuridico.

Così, con riguardo alla materia tributaria, si può rilevare come **nella Costituzione nazionale è ravvisabile una dialettica tra i valori contrapposti della capacità contributiva e dell'interesse fiscale** (la cui portata e funzione verrà meglio descritta nei paragrafi successivi) che esprime in sostanza l'esigenza di ricercare forme di bilanciamento dei valori afferenti alla sfera degli interessi e dei bisogni collettivi e dei valori rispondenti alla tutela e promozione delle libertà individuali. Si tratta di individuare le forme del riparto dei carichi fiscali tra i consociati al fine di distribuire le spese per il sostenimento e lo sviluppo del *Welfare state* sull'intera comunità nazionale. Viene dunque in gioco una tensione assiologica che innerva l'intero ordinamento nazionale caratterizzando le norme impositive sostanziali e procedurali.

Negli altri ordinamenti fiscali (Unione Europea e enti territoriali minori) si persegue un insieme di valori e di finalità collettive che richiedono un diverso esercizio della funzione fiscale. La diversità dei macro-sistemi comporta inevitabilmente che la conseguente declinazione delle norme tributarie si presenti distinta e specifica per ciascun sistema di diritto, rispondendo ad una logica giuridica (o meglio, ad un sistema di relazioni verticali) auto-centrata e connaturata ai principi ed ai valori di base dell'ordinamento; pertanto ne consegue, almeno in linea tendenziale, che non sono percorribili procedimenti interpretativi od analogici orientati ad esportare i principi costituzionali rilevanti per l'ordinamento nazionale anche in altri ordinamenti fiscali.

È evidente in questo assetto giuridico che **i principi elaborati dalla Costituzione con riguardo alla materia tributaria statale siano riferibili tipicamente al "patto fiscale" definito nella comunità nazionale** e non possano essere applicati (perlomeno in maniera automatica) anche ad ambiti diversi (come la fiscalità europea ovvero la fiscalità degli enti territoriale minori). In sostanza, i principi costituzionali che verranno esaminati in questo capitolo non possono più essere considerati come la macrostruttura assiologica di riferimento dell'intero ordinamento tributario, bensì come le norme fondamentali di un sistema tributario (pur importante e primario, come il sistema nazionale) all'interno di un contesto giuridico contrassegnato dalla pluralità dei sistemi tributari.

### 1.3. Il quadro generale dei principi costituzionali dedicati alla regolazione della materia tributaria

Nella Costituzione italiana le norme tipicamente rivolte a regolare il rapporto tributario sono contenute nell'art. 53. In particolare il comma 1 stabilisce che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva», mentre il comma 2 prevede che «il sistema tributario è informato a criteri di progressività».

Tali norme contengono dunque gli elementi qualificanti del rapporto tributario ed in specie:

a) è individuato il dovere generale di concorrere alle spese pubbliche e, correlativamente, è riconosciuto l'interesse generale dello Stato comunità alla acquisizione delle risorse tributarie (c.d. "interesse fiscale") (art. 53, comma 1);

b) è fissato il criterio del concorso individuale ai carichi fiscali mediante il parametro della capacità contributiva (art. 53, comma 1);

c) è infine stabilito il principio di progressività quale obiettivo generale del sistema tributario (art. 53, comma 2).

La prestazione tributaria può essere poi modulata e ridotta mediante le agevolazioni fiscali introdotte a seguito del riconoscimento di valori promozionali stabiliti in una serie di norme costituzionali (come ad es. l'art. 31 per la promozione della famiglia, l'art. 32 per la tutela del diritto alla salute, l'art. 36 per la tutela del lavoro, l'art. 45 sulla funzione sociale della cooperazione, l'art. 47 per la tutela del risparmio). A tal riguardo va segnalato che nell'art. 20 Cost. è espressamente stabilito che il fine religioso o di culto non può costituire elemento giustificativo di "speciali gravami fiscali".

Sono esclusi da questa trattazione anche i principi contenuti negli artt. 13, 14 e 15 (sulle libertà personali), nell'art. 24 (diritto di difesa), nell'art. 97 (imparzialità e legalità dell'azione amministrativa), e nell'art. 111 (giusto processo), in quanto si tratta di norme che rinviano essenzialmente a settori disciplinari e comunque ad istituti giuridici non strettamente tributari. La rilevanza di questi principi generali sarà peraltro indicata di volta in volta nella analisi dei settori normativi dell'ordinamento tributario in cui esercitano una rilevanza specifica.

## 2. La dialettica costituzionale del fenomeno tributario e l'evoluzione dei criteri di riparto dei carichi fiscali tra i consociati

### 2.1. I passaggi evolutivi fondamentali del moderno costituzionalismo con riguardo alla materia tributaria

**Il confronto tra i confliggenti valori riconducibili alla dialettica "individuo-comunità"** costituisce un elemento caratterizzante della trama assiologica che, a partire dalle evoluzioni dello Stato moderno e dal conseguente incremento delle spese pubbliche, permea intrinsecamente il sistema tributario.

I primi elementi di tale confronto di valori possono rinvenirsi **in Inghilterra nel XVII secolo**, nell'ambito della contrapposizione tra l'autoritarismo regio e le istanze del plurali-

simo borghese espresse dal Parlamento: l'antitesi tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e l'interesse dei singoli consociati ad una difesa dei diritti individuali di proprietà e libertà mostrava una tensione dialettica tra valori che attengono alle sfere contrapposte della comunità pubblica e dell'individuo.

**In Francia, sul presupposto delle teorie illuministiche** si realizzò un evidente ribaltamento concettuale rispetto alla posizione espressa negli ambienti anglosassoni. Innanzitutto, venne posto in risalto come le imposte dovessero acquistare un ruolo positivo all'interno dell'organizzazione sociale, perdendo quegli elementi di disfavore che ne avevano denotato la secolare storia: il tributo non doveva essere più rappresentato come il diritto spettante al sovrano in quanto comproprietario della terra o peggio come l'effetto patrimoniale di una condizione sociale deteriore, ma piuttosto era da qualificare come il corrispettivo dei diritti politici; il cittadino veniva chiamato a partecipare egualmente all'assetto politico del Paese con il proprio suffragio ed al fabbisogno economico mediante la propria contribuzione. La concezione etica e politica dell'imposizione venne completamente rinnovata: «il pagamento del tributo è posto come uno dei più alti doveri del cittadino; si afferma l'eguaglianza di tutti i cittadini davanti al tributo; l'imposizione non è più guardata come l'attributo della sovranità, ma appare il mezzo necessario perché lo Stato possa prestare i pubblici servizi».

All'impostazione francese si ricollega **la teoria del diritto pubblico di formazione tedesca del XIX sec.** Sulla premessa teorica per cui gli interessi della società civile erano da riportare integralmente ai bisogni dello Stato, secondo il paradigma idealistico della "totalità etica", venne riconosciuta la subordinazione dei valori individuali ai valori della collettività. Al potere dello Stato, considerato nella sua totalità come portatore di tutti gli interessi del popolo, venne attribuito il carattere di forza suprema ed irresistibile cui si doveva piegare totalmente ciascun individuo. In questo contesto teorico il dovere di partecipare alla contribuzione alle pubbliche spese venne considerato come una manifestazione tipica del generale stato di soggezione giuridica del consociato rispetto allo Stato-persona, e dunque alla collettività entificata. In particolare, l'obbligazione d'imposta perse il carattere privatistico che connotava il rapporto originario tra Stato e contribuente per acquisire i tratti di un obbligo assolutamente generale fondato sul rapporto etico e giuridico che collegava i cittadini allo Stato. La contribuzione fiscale, in quanto momento essenziale della vita della collettività, fu considerata come un valore fondamentale dell'ordinamento statale.

## 2.2. Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela delle libertà individuali nella formazione degli ordinamenti tributari moderni

Così sono enucleabili due direttrici evolutive differenti e contrapposte: una prima che si collega all'idea della prevalenza dei diritti individuali sul potere di imposizione ed una seconda che, al contrario, pone in risalto il convincimento della priorità del potere pubblico e dell'interesse fiscale rispetto alla sfera individuale.

**La prima direttrice**, il cui modello è prefigurato nel pensiero di Locke, appartiene tipicamente al mondo anglosassone, orientato con decisione verso una concezione utilitaristica e pragmatica dei rapporti pubblici in cui è affermata **la preminenza logica dell'individuo**. La tradizione anglosassone, incline a riconoscere le capacità di autoregolazione della società civile, si è sempre mostrata attenta ad evitare impostazioni moniste e centraliste, assumendo a nucleo forte dell'ordinamento giuridico le libertà individuali intese quali valori