



N. 267 - marzo 2021

La legislazione in materia tributaria e la Costituzione italiana

L'ordinamento italiano stabilisce alcuni principi generali in materia tributaria, i cui riferimenti normativi essenziali consistono negli **articoli 23 e 53 della Costituzione**, nonché nella **legge 212/2000**, rubricata *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente* (e perciò meglio nota semplicemente come: **Statuto del Contribuente**).

L'articolo 23 della Costituzione

L'articolo 23 della Costituzione prevede che nessuna prestazione personale o patrimoniale possa essere imposta se non in base ad una legge. Si tratta quindi di un principio di legalità, nella forma di una **riserva di legge**.

Storicamente, il principio ivi enunciato ha un precedente nello *Statuto Albertino*, il cui articolo 30 disponeva: «Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle camere e sanzionato dal Re».

Nella stesura della Costituzione della Repubblica fu adottata una formula più larga di quella dell'articolo 30 dello Statuto Albertino, in quanto la disposizione di cui all'articolo 23 comprende tutte le prestazioni sia personali che patrimoniali, dunque non soltanto i tributi (come invece si leggeva nello Statuto Albertino). La dottrina si è orientata nel senso che ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione il fondamento di tutte le c.d. "prestazioni imposte" deve potersi fare risalire alla volontà manifestata dalle fonti primarie e quindi, oltre che dalle leggi formali, anche dai decreti legislativi recanti principi e i criteri direttivi e dai decreti-legge (questi ultimi, ovviamente ad esclusione di quelli che poi non vengono convertiti in legge dal Parlamento).

Nella **giurisprudenza** relativa all'articolo 23 della Costituzione si segnala che la Consulta, con **sentenza 383/1998**, ha puntualizzato che la riserva di legge posta dall'articolo stesso è rispettata anche dalla **disciplina contenuta in norme comunitarie** dalle quali derivino obblighi per lo Stato. La Corte di Cassazione, a sua volta, ha ulteriormente precisato che se la norma comunitaria posta da una decisione della Commissione europea interviene in una materia (nella specie, in quella delle agevolazioni tributarie) che la Costituzione riserva alla legge, tale riserva non costituisce ostacolo al dispiegamento dei suoi effetti diretti nell'ordinamento italiano, sicché l'antinomia va risolta in favore delle norme comunitarie (cfr. Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 17564/ 2002). Nella giurisprudenza costituzionale l'articolo 23 è stato richiamato anche a proposito dei **contributi di solidarietà**, essendo questi ultimi una prestazione patrimoniale imposta

per legge, avente la finalità di contribuire agli oneri finanziari del regime previdenziale dei lavoratori, anziché un contributo previdenziale in senso tecnico (Corte costituzionale, [ordinanza n. 22/2003](#)).

L'articolo 53 della Costituzione

L'articolo 53 della Costituzione, al suo primo comma, dichiara che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro **capacità contributiva** e, al suo secondo comma, stabilisce che il sistema tributario è informato a criteri di **progressività**.

Come è noto, nella terminologia delle scienze economiche un'imposta viene definita progressiva quando l'aliquota media aumenta all'aumentare della base imponibile ossia quando l'aliquota marginale è maggiore dell'aliquota media¹.

La dichiarazione relativa alla capacità contributiva ha un antecedente storico nell'articolo 25 dello Statuto Albertino: «i regnicoli contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato». Il principio della progressività, invece, era assente dalla disposizione dello Statuto Albertino.

Dai **lavori preparatori dell'Assemblea Costituente**, emerge che il dovere dei singoli di contribuire ai carichi pubblici è connesso all'idea che la cosa pubblica sia cosa di tutti e perciò tutti abbiano «l'obbligo di concorrere all'azione comune con il proprio sacrificio». Il primo comma dell'articolo 53 recepisce l'interesse generale della collettività ad una sicura percezione dei tributi. In dottrina è stato osservato che il concetto di capacità contributiva, così come affermato dall'articolo 53, primo periodo, segna lo sganciamento da una visione nella quale il tributo veniva considerato alla stregua di un corrispettivo dei servizi pubblici. Inoltre il concetto di capacità contributiva, negli atti dell'Assemblea Costituente, assume la funzione di implicita garanzia dei non abbienti rispetto all'imposizione finanziaria, ovvero l'intangibilità di un minimo indispensabile alla vita. La Corte costituzionale, con [sentenza n. 155/1963](#), ha ritenuto che l'articolo 53, primo comma, sia un armonico e specifico sviluppo del principio di eguaglianza contenuto nell'articolo 3, ragion per cui, in relazione alle imposte dirette, ha affermato l'esigenza «di imposizione eguale per redditi eguali e di imposizione diversa per redditi diversi». Peraltro, la Corte ha autonomamente posto **limiti al sindacato di legittimità costituzionale** rilevando che al giudice delle leggi non spetta valutare e determinare l'entità e la proporzionalità dell'onere tributario imposto, trattandosi di compito riservato al legislatore, bensì soltanto controllare che le norme in questione non siano assolutamente arbitrarie o irrazionali. Circa la **determinazione del carico fiscale nei confronti degli abbienti**, la Corte costituzionale, con [sentenza n. 50/1965](#), ritenne accettabile la previsione di un sistema di prove legali, tale da generare stabilità e sicurezza nelle relazioni tra il fisco e il contribuente. Le presunzioni legali in materia tributaria sono da considerare funzionali al perseguimento di obiettivi riconducibili all'area tipicamente coperta dall'interesse fiscale della collettività ad acquisire le risorse finanziarie fondamentali per garantire la propria vitalità e il proprio sviluppo. Nella dottrina giuridica, taluni studiosi (si veda ad esempio Stevanato, 2014) hanno ipotizzato che il potere statale di imposizione affermato dal primo comma dell'articolo 53

¹ L'aliquota media di imposta è pari al rapporto tra l'ammontare dell'imposta e quello della base imponibile su cui è calcolata. L'aliquota marginale è invece pari all'aliquota applicata sull'ultimo scaglione di reddito del contribuente.

vada **bilanciato con la libertà di iniziativa economica** privata sancita dall'articolo 41 e con il riconoscimento e la tutela della proprietà privata di cui all'articolo 42 della Carta.

Il criterio della progressività, di cui al secondo comma dell'articolo 53, riguarda il **sistema tributario nel suo complesso** e non i singoli tributi, come affermato dalla Corte costituzionale nella sua [sentenza n. 12/1960](#) e successivamente ribadito per mezzo di altre sentenze in materia. Nel principio della progressività i costituenti ravvisavano anche un'espressione di **giustizia redistributiva**, e il concetto economico classico dell'utilità marginale decrescente giustificava l'aumento del carico fiscale in misura più che proporzionale con il crescere della ricchezza.

Dall'inizio della XVIII Legislatura a oggi, sono stati presentate in Parlamento alcune **proposte di modifica dell'articolo 53 della Costituzione**. In **Senato**, l'[AS 323](#), a firma del senatore Stefano Bertacco e altri, e l'[AS 830](#) a firma del senatore Andrea De Bertoldi (quest'ultimo, già tra i cofirmatari dell'AS 323); alla **Camera**, la proposta di legge n. [299](#) d'iniziativa dell'onorevole Giorgia Meloni e altri, la [485](#) dell'onorevole Maurizio Lupi, la [849](#) dell'onorevole Carla Ruocco e la [2175](#) dell'onorevole Mariastella Gelmini e altri. Nessuna di queste proposte, invero, è stata ancora esaminata né a livello di Commissione, né quindi di Assemblea.

L'AS 323, datato 8 maggio 2018, propone di integrare il vigente articolo 53 aggiungendovi che «la legge regola i rapporti tra i contribuenti e il sistema tributario secondo principi di chiarezza, semplicità, equità e non retroattività delle norme» e che «la pressione fiscale non deve superare il 40 per cento del prodotto interno lordo nazionale». L'AS 830, datato 28 settembre 2018, intende anch'esso integrare il vigente articolo 53 ma, in questo caso, con le affermazioni che «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo» e che «la legge determina l'istituzione di nuovi tributi e l'aumento del prelievo derivante da tributi esistenti, nonché adotta norme interpretative delle disposizioni in materia tributaria». L'AS 830, di fatto, ricalca l'AC 299 che, essendo datato 23 marzo 2018, è stato cronologicamente il primo tra quelli presentati in Parlamento nella legislatura in corso volti a novellare l'articolo 53 della Costituzione. In riferimento al medesimo ramo del Parlamento, l'AC 485 presentato il 10 aprile 2018, stando alla rubrica, riguarda gli **articoli 41, 45, 47 e 53 della Costituzione**, «in materia di iniziativa economica privata e di prelievo fiscale», ma non si è in grado di indicarne il contenuto poiché il testo risulta tuttora indisponibile presso la banca dati online della Camera dei Deputati (ultima consultazione: 5 marzo 2021). Stesso discorso vale per l'AC 849, presentato il 2 luglio 2018, *Modifiche agli articoli 23, 53 e 97 della Costituzione in materia di principi generali della legislazione tributaria per la garanzia dei diritti del contribuente*, il cui testo è anch'esso tuttora indisponibile. La proposta di legge AC 2175, datata 15 ottobre 2019, è volta a modificare l'articolo 53 della Costituzione affiancando al criterio di progressività i principi di chiarezza, semplicità e irretroattività, e ad introdurre un limite al prelievo tributario complessivo.

Il nuovo testo dell'articolo 53 proposto dall'Atto Camera 2175 sarebbe il seguente: «ARTICOLO 53. – Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività, semplicità e chiarezza. Le disposizioni tributarie non possono avere effetti retroattivi. La pressione fiscale non può eccedere un terzo del prodotto interno lordo. La legge assicura che le imposte sui redditi non siano superiori a un terzo del reddito maturato nell'anno di riferimento».

I principi di **chiarezza, semplicità e irretroattività**, al momento, sono affermati dallo Statuto del Contribuente (legge 212/2000) di cui si dirà nel prossimo paragrafo.

Inoltre, si segnala che nel quadro dell'[indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario](#) il professor Vincenzo Visco, già Ministro delle Finanze, ascoltato dalle Commissioni riunite 6a Senato e VI Camera l'1 gennaio 2021, ha suggerito piuttosto di integrare il vigente articolo 53 della Costituzione in modo tale da prevedere che il sistema tributario sia informato non solo a «criteri di progressività» (cosiddetta equità verticale), ma anche di «di generalità e uniformità del prelievo per contribuenti con la stessa capacità contributiva» (cosiddetta equità orizzontale).

Lo Statuto del contribuente

La maggior parte dei vigenti principi normativi in materia tributaria è raccolta nello *Statuto del Contribuente*. Si tratta di una legge ordinaria, n. 212/2000, nata da un disegno di legge governativo approvato dal Consiglio dei Ministri in data 8 agosto 1996 e presentato in Parlamento, al Senato, il 18 settembre seguente ([AS 1286](#)). L'elaborazione dello Statuto del Contribuente era stata preceduta da dibattiti dottrinali, da un disegno di legge ordinaria presentato nel 1990 e da un disegno di legge costituzionale presentato nel gennaio 1992, il cui primo firmatario era stato Vincenzo Visco, il quale in veste di Ministro delle Finanze del governo Prodi-1 fu più tardi il proponente del disegno di legge approvato definitivamente nel corso della XIII Legislatura. Nel 1996 il Ministro decise di utilizzare lo strumento di un disegno di legge ordinaria, invece che di legge costituzionale, per timore che altrimenti i tempi si sarebbero allungati troppo, al punto di rischiare di non raggiungere il traguardo.

L'iniziativa assunta nel 1996 mirava «essenzialmente a mettere ordine e a **restituire correttezza al rapporto tra cittadino e amministrazione tributaria** anche al di là dei limiti in cui ciò [era] reso possibile dall'applicazione all'area tributaria dei principi fissati nella recente [legge 7 agosto 1990, n. 241](#), sul procedimento amministrativo». Il Legislatore, inoltre, si riallacciava ad una valutazione contenuta già nella relazione alla citata proposta di legge costituzionale presentata da Visco e altri nel 1992 (Camera dei Deputati, X Legislatura, n. [6319](#)), secondo cui il sistema tributario era purtroppo «sempre più condizionato dalle soluzioni, peraltro sempre più precarie e di emergenza, immaginate dalle forze di governo per far fronte ai problemi posti dalla crisi fiscale dello Stato».

È opinione generale che lo Statuto abbia **valenza garantista per il contribuente**.

Lo Statuto del Contribuente, che con l'andare del tempo ha subito qualche modificazione, nella sua versione oggi vigente è formato da 21 articoli.

L'articolo 1, che è rimasto immutato, ai suoi commi 1 e 2, reca principi generali. Il comma 1 dell'articolo stesso afferma che «le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali»; il comma 2 stabilisce che l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, e i commi 3 e 4 impegnano regioni a statuto ordinario, regioni a statuto speciale, province autonome di Trento e Bolzano ed enti locali ad adeguarsi alle disposizioni e ai principi dello Statuto. L'auto-qualificazione di norma attuativa di taluni articoli della Costituzione, presente nel comma 1 dell'articolo 1 dello Statuto, determina una particolare collocazione nella gerarchia delle fonti del diritto e, stando alla sentenza di Cassazione, Sezione Tributaria, n. 17576/2002, conferisce una «superiorità

assiologica» ai principi della legge 212/2000. Di conseguenza, in dottrina è stato sostenuto che «le disposizioni dello Statuto possono fungere da ausilio interpretativo nella lettura degli stessi articoli della Costituzione in esso richiamati e i suoi principi possono e debbono rivestire la funzione di un canone ermeneutico vincolante per l'interprete».

Tra le istanze affermate dallo Statuto, spicca quella di chiarezza. Si vedano ad esempio le regole fissate dall'articolo 2:

- le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute;
- le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima;
- i richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio;
- le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.

L'articolo 3, che verte sull'efficacia temporale delle norme tributarie, dispone che:

- in linea generale, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono;
- in ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti;
- i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

L'importanza rivestita dallo Statuto del Contribuente si evince anche dal riferimento fatto **all'articolo 2 della successiva [legge n. 80/2003](#)** di *Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale*. La legge 80/2003, articolo 2, prescrive infatti che «le norme fiscali, in coerenza con le disposizioni contenute nella legge 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, sono informate ai principi di chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva, irretroattività». È opportuno ricordare pure che il 1° agosto 2007 la Commissione finanze del Senato votò all'unanimità una mozione affinché, nella predisposizione della Finanziaria 2008, Governo e Parlamento rispettassero l'intero articolo 3 dello Statuto.

È indice del rilievo dello Statuto dei Contribuente anche il fatto che, periodicamente, alcuni rilancino l'idea di **elevarne alcuni articoli al rango costituzionale**. Questo, ad esempio, avviene nella citata proposta di legge AC 2175 della XVIII Legislatura che, come accennato, mira ad inserire i principi di chiarezza, semplicità e irretroattività tra i principi nell'articolo 53 della Costituzione. Altrettanto dicasi per l'articolo 4, comma unico, dello Statuto del

Contribuente, che recita: «Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti».

Tale prescrizione si allinea con la maggioranza degli orientamenti contenuti nelle risposte ad un questionario che negli anni Quaranta la Commissione Economica per l'Assemblea Costituente (su cui si veda *infra*) aveva indirizzato a vari soggetti. Nel suo rapporto finale la Commissione notava che «mentre tra gli interrogati coloro che hanno una preparazione prevalentemente giuridica (ad eccezione della sola risposta della Corte di Cassazione) hanno escluso recisamente che in materia di tributi si possa ammettere la facoltà del potere esecutivo di legiferare, gli economisti hanno sottolineato le ragioni che in casi eccezionali possono giustificare l'accoglimento di un principio diverso, pur aderendo in linea di principio alla esclusività del potere legislativo». La Corte di Cassazione, che si era differenziata da altri esponenti del mondo dei giuristi, aveva affermato il «potere del Governo di emanare norme legislative in materia tributaria sotto la forma di decreti legge», sia pur avendo rimarcato l'importanza della sussistenza dei requisiti di necessità e di urgenza, raccomandato «un uso assai cauto» dello strumento e suggerito «anzi, come ulteriore garanzia costituzionale» che «i decreti legge in materia tributaria fossero presentati in un termine più breve degli altri alla Camera e possibilmente alla prima seduta dopo la loro entrata in vigore». Tirando le fila del discorso, la Commissione ritenne «opportuno affermare nella Carta costituzionale il principio che l'introduzione dei tributi è materia di esclusiva competenza legislativa».

L'entrata in vigore dello Statuto non ha impedito nuovi episodi di violazione delle sue previsioni. Di qui, ad avviso di alcuni, la necessità di rafforzare lo Statuto del Contribuente inserendo direttamente nella Carta Costituzionale almeno parte di esso – invece di fondare la sua superiorità rispetto alla legge ordinaria esclusivamente sulla base di un'auto-qualificazione, la cui consistenza è giuridicamente malferma – mentre altri hanno sostenuto che episodi di violazione sono fisiologici, si verificano anche rispetto a disposizioni già di rango costituzionale e che quel che più conta è la «dimostrata capacità di reazione dell'ordinamento» quando avvengono gli strappi.

Il dibattito teorico ai tempi del Ministero per la Costituente

In alcuni momenti della vita della Repubblica si è dibattuto intorno al rango da assegnare alla legislazione tributaria nel quadro del sistema delle fonti e agli strumenti normativi da adottare in materia. Si ritiene opportuno dare conto, sinteticamente, delle **posizioni che sono emerse** al riguardo.

La prima e tuttora più ampia disamina della questione avvenne negli anni Quaranta del Novecento, in funzione dei lavori dell'Assemblea Costituente. Tra gli ultimi mesi del 1945 e i primi del 1946, in seno al Ministero per la Costituente², erano state create commissioni di studio. Una di esse era la **Commissione Economica**, la quale nel 1946 presentò il suo rapporto finale, che dedicava al tema *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie* il primo capitolo, redatto da Ezio Vanoni³.

² Il Ministero per la Costituente era stato istituito con il [decreto luogotenenziale n. 435/1945](#). Ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo istitutivo, il Ministero aveva il compito di «preparare la convocazione dell'Assemblea costituente e di predisporre gli elementi per lo studio della nuova Costituzione che dovrà determinare l'aspetto politico dello Stato e le linee direttive della sua azione economica e sociale».

³ Tra gli altri capitoli, il secondo verteva sulla *Formazione del bilancio dello Stato* e il settimo sul *Sistema tributario*.

Nelle pagine 5-7 del rapporto, si legge:

«Come opposti tipi dell'ampiezza che può assumere la regolamentazione costituzionale della materia finanziaria, possono essere considerati due schemi, il primo dei quali tende a fissare nella costituzione le regole principali che riguardano la finanza, spaziando dai criteri informativi dei tributi fino ai principi amministrativi dell'entrata e della spesa e dei relativi controlli, mentre il secondo parte dal concetto che poche sono le norme finanziarie che cadono in considerazione in sede di organizzazione costituzionale, e queste sono quelle che attengono all'essenza del principio stesso di libertà e dei diritti fondamentali dei cittadini.

a) Come esempio del primo indirizzo possono essere ricordate le costituzioni di alcuni cantoni svizzeri (...)

b) Come esempio del secondo e più aggiornato tipo di costituzione può richiamarsi lo Statuto di Weimar (...)

Secondo la Commissione Economica, limitare l'intervento della Costituzione sulla materia finanziaria «ad argomenti essenziali riguardanti il maneggio del pubblico denaro e la fissazione del dovere del cittadino a concorrere alle pubbliche spese», ovvero alla «enunciazione di chi principi fondamentali, che spetta alla legislazione ordinaria di svolgere e di applicare in istituti specifici, modificandoli col variare delle opportunità concrete», pur apparendo «in astratto (...) meno idoneo» ai fini della tutela dei diritti dei cittadini, «presenta[va] però il pregio indiscutibile di non appesantire la Carta costituzionale con una serie di norme che debbono inevitabilmente contenere regole particolari, e rispondere quindi meglio alle necessità di una legislazione e di una amministrazione aderenti ai bisogni concreti. Per queste ragioni tutti coloro che hanno risposto all'inchiesta promossa dalla Commissione si sono pronunciati nel senso che le norme finanziarie suscettibili di essere accolte nella Costituzione sono molto limitate». Subito dopo avere registrato tale orientamento, la Commissione osservava altresì che «la importanza delle norme in materia di finanza, il fatto che esse toccano interessi fondamentali dell'uomo, l'opportunità anche amministrativa di assicurare una certa permanenza nel tempo alla legislazione finanziaria, hanno indotto molti degli interrogati a suggerire la convenienza della formazione di leggi fondamentali finanziarie soggette per la loro approvazione e per la loro modificazione a particolari garanzie costituzionali».

A pagina 23, la Commissione delineò uno schema atto a bilanciare «e necessità e le opportunità politiche e tecniche della legislazione in materia di tributi e quella convenienza di semplificazione e di uniformità che si è più volte ricordata», ovvero

«un sistema per il quale:

a) nella Costituzione si contenesse solo la dichiarazione dello obbligo tributario e la indicazione di eventuali regole particolari sulla formazione delle leggi d'imposta e sulla esclusione o limitazione di forme di legislazione tributaria diverse dalla legge formale;

b) si formulasse un codice o legge fondamentale dei tributi contenente le regole sui principi generali sulla dichiarazione e sull'accertamento, sulla messa in riscossione, sulla esazione, sui privilegi, sul rimborso dei tributi, sulla giurisdizione e sul procedimento tributario, sulle penalità in materia d'imposta. questa legge fondamentale si dovrebbe assicurare una certa permanenza nel tempo (...)

c) si procedesse ad una revisione organica delle troppo numerose e contrastanti leggi d'imposta per un più razionale coordinamento dei fatti imponibili e delle regole proprie dei singoli tributi, rimettendo invece alla legge del bilancio la determinazione e le modificazioni delle varie aliquote d'imposta (...), più facilmente mutevoli nel tempo, a seconda del variare delle necessità».

Riferendosi al tema della potestà tributaria a livello locale che all'epoca era sul tappeto, la Commissione Economica sviluppò ulteriori considerazioni (pagine 152-153) che, *mutatis mutandis*, sono applicabili ad altri contesti e ad altre epoche. Essa era consapevole della «viva e diffusa istanza che la delicata materia sia in qualche modo sottratta alla possibilità di troppo frequenti rimaneggiamenti, operati con criteri più o meno empirici o ispirati a ragioni spesso affatto contingenti» e nel contempo riconosceva «l'estrema difficoltà di cristallizzare in poche e solenni enunciazioni rapporti così complessi e così direttamente condizionati dalla situazione economica.

Pare certo indispensabile che in particolare il rapporto di incidenza delle varie imposizioni sull'unica capacità contributiva del contribuente debba poter essere successivamente adattato all'evolversi del bilancio economico nazionale. E per contro occorre impedire che, come è troppe volte accaduto in passato, l'intera struttura della finanza locale venga ad ogni momento sconvolta, nel solo intento di fronteggiare una transitoria necessità di bilancio o di cassa, cui ben potrebbe provvedersi con una semplice variazione delle aliquote».

Una conciliazione delle opposte esigenze, secondo la Commissione Economica, avrebbe potuto essere perseguita in una delle seguenti maniere:

«a) enunciando in sede costituzionale – quale che sia la forma giuridica che rimarrà stabilita per l'esercizio della potestà tributaria in relazione alla soluzione che rimarrà accolta per il problema delle autonomie – il principio che quella potestà dovrà essere esercitata in conformità ai criteri che saranno disposti nella legge fondamentale per l'ordinamento della finanza locale ai fini di realizzare l'indispensabile coordinamento tra l'imposizione centrale e le varie imposizioni locali;

b) riconoscendo a questa legge fondamentale il carattere di legge costituzionale o di legge complementare alla costituzione (se questa o simile gerarchia si riterrà di accogliere) e come tale circondandone di particolari cautele la promulgazione e le successive modificazioni;

c) rinviando invece alla legge ordinaria (ciò che sarà compito della legge fondamentale di cui *sub b*) la determinazione delle aliquote massime applicabili in sede di imposizione locale: materia questa particolarmente suscettibile di mutamento, in relazione alla contingente situazione economica del paese. La sede più idonea per queste successive variazioni di aliquote potrebbe essere la stessa del bilancio, se si accoglierà la proposta, riferita in altra parte della presente relazione, che appunto alla legge del bilancio siano altresì riservate le variazioni delle aliquote proprie della stessa imposizione erariale».

Come si è visto sopra la Commissione Economica, prima di elaborare le proprie conclusioni, aveva interpellato numerosi soggetti circa l'opportunità o no di fissare nella Costituzione il diritto al prelevamento delle imposte da parte dello Stato e degli altri enti pubblici e, in caso di risposta affermativa, se fosse preferibile farlo per mezzo di «una generica dichiarazione» in tal senso oppure inserendo «norme vincolanti l'attività futura del legislatore in materia tributaria». Tutte le risposte erano state negative. Tra queste, appare di particolare rilevanza quella formulata dalla Corte di Cassazione. La Corte, per prima cosa, auspicava «che la nuova Carta costituzionale non si limit[asse] ad una generica dichiarazione del diritto al prelevamento dei tributi e del dovere dei singoli di corrisponderli, perché una tale dichiarazione potrebbe sembrare di carattere ovvio e superfluo, ove non fosse accompagnata da precisazioni e limiti, che ne mettano in luce l'opportunità». Detto ciò, essa soggiunse che era «necessario procedere con molta cautela, nel porre norme vincolanti all'attività futura del legislatore, perché i tributi sono strettamente legati a necessità contingenti, oltre che alla natura ed ampiezza, in determinati momenti, dell'attività statale in stretta correlazione con le possibilità economiche private. I vari elementi sociali, politici ed economici, che si

intrecciano nel fondamento razionale dei tributi, non sono suscettibili di predeterminazione in una Carta destinata, per sua natura, a regolare per lungo tempo la vita costituzionale del Paese, e perciò i principi da fissarsi non possono essere che assai generici, anche se tali da soddisfare a garanzie fondamentali del contribuente. (...) Quanto si è testé osservato, contiene implicito il pensiero della non convenienza che la Carta costituzionale contenga alcuna disciplina sulla struttura dei tributi, escluda a priori determinate imposte o fissi alcuni elementi fondamentali delle stesse. Prescindendo dalle possibili invasioni in un campo che deve essere lasciato alla elaborazione scientifica, si verte in materia prevalentemente tecnica, la quale deve essere lasciata alla esclusiva competenza del potere esecutivo mercé progetti di legge da presentarsi all'approvazione del Parlamento e da lasciarsi quindi in definitiva alla competenza ed alla responsabilità politica degli organi legislativi ordinari. Date l'indole e le finalità della Carta costituzionale, questa non ha né la possibilità, né la convenienza di fissare norme che non costituirebbero enunciazione di principi, ma disposizioni positive di stretto diritto tributario».

La propensione a ridurre la costituzionalizzazione della legislazione tributaria al minimo indispensabile, manifestatasi agli albori della Repubblica nella sfera dei principi, fu seguita nei decenni a seguire. Finora tutte le riforme di grande portata del sistema tributario, quale che fosse il loro indirizzo, sono state introdotte con leggi e decreti, mai con norme di rango costituzionale.

Alcuni spunti di dibattito teorico in epoca successiva

L'eventualità di legiferare in materia tributaria mediante legge costituzionale si prospettò negli anni Novanta, in fase di genesi di quello che poi sarebbe diventato lo Statuto del Contribuente con legge n. 212/2000. La scelta finale di procedere mediante una legge ordinaria, ancorché auto-qualificatasi come assiologicamente superiore alle altre che formalmente sono del medesimo rango, non fu unanime. Della **diversità di opinioni** si è avvertita e anche in seguito e fino ai giorni nostri.

Nel 2008 Gianni Marongiu, che durante la Legislatura XIII era stato deputato e sottosegretario del governo Prodi-1, tornò sull'argomento criticando a posteriori la via della costituzionalizzazione che all'epoca era stata caldeggiata da altri. A suo avviso, se si fosse tentato di intervenire a livello costituzionale, le già forti resistenze incontrate a livello di legge ordinaria sarebbero state probabilmente insormontabili; e se anche si fossero rivelate superabili, novellare la Costituzione sarebbe stato inopportuno, perché poi il legislatore si sarebbe trovato impossibilitato ad affrontare con leggi ordinarie eventuali situazioni eccezionali.

Nondimeno, a suo tempo il relatore della 6^a Commissione permanente Senato (Finanze e Tesoro), Giancarlo Pasquini, illustrando il disegno di legge in esame aveva affermato che «alcuni dei precetti fondamentali contenuti nel disegno di legge avrebbero meritato una loro costituzionalizzazione. Proprio in virtù di questa consapevolezza», proseguiva Pasquini, i membri della Commissione avevano «discusso ed apportato miglioramenti al testo del Governo, senza vincoli di maggioranza e di opposizione».

Successivamente si discusse molto meno dell'ipotesi di costituzionalizzare lo Statuto del Contribuente, ma l'idea non fu abbandonata del tutto. Essa è teorizzata nelle rispettive relazioni illustrativa dell'AS 830 e dell'AC 2175 della XVIII Legislatura, e si riflette nell'articolato della proposta di legge stessa (soprattutto dell'AC 2175). Inoltre è ricomparsa nei contributi presentati alle Commissioni riunite 6a Senato e VI Camera nell'ambito dell'[indagine conoscitiva, tuttora in corso, sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario](#). Si ricorda poi che un'altra, diversa proposta di

costituzionalizzazione in materia tributaria, relativa all'articolo 53, è stata avanzata alle Commissioni riunite del Parlamento dal professor Vincenzo Visco, già Ministro delle Finanze, ora in veste di esperto. Altri soggetti interpellati dalle Commissioni parlamentari nell'ambito dell'indagine conoscitiva hanno indicato piuttosto la codificazione quale migliore strumento per dare concretezza al concetto di chiarezza enunciato dallo Statuto del Contribuente.

Riguardo ad eventuali future codificazioni del sistema tributario, il professor Giuseppe Corasaniti ha puntualizzato in quella sede che numerosi Paesi europei si sono dotati di codici che, però, sono variamente impostati. Ad esempio, in Francia e in Belgio la disciplina sostanziale e la disciplina procedimentale sono articolate per mezzo di due distinti codici, mentre in Germania e in Spagna vi sono una legge generale recante norme comuni a tutti i tributi ed un testo per ogni singolo tributo.

Aggiornata al 18 marzo 2021

a cura di V. Satta e M. Boschi

Ufficio ricerche nei settori economico e finanziario