

Rivista N°: 4/2016
DATA PUBBLICAZIONE: 26/11/2016

AUTORE: Fabio Elefante *

NOTE PRELIMINARI IN TEMA DI CONSENSUALITÀ DEL TRIBUTO E RISERVA DELLE PRESTAZIONI IMPOSTE ALLA LEGGE

Sommario: 1. L'origine e l'evoluzione storica del principio della autoimposizione. 2. La ratio della riserva di legge in materia di prestazioni imposte: a) nel dibattito dottrinario; b) nella giurisprudenza della Corte costituzionale. 3. Riserva di legge in materia di prestazioni imposte e diritto eurounitario.

1. L'origine e l'evoluzione storica del principio della autoimposizione.

La prima formulazione del principio della autoimposizione si trova nei capitoli 12 e 14 della *Magna Charta* di Enrico III del 1215, ma le indagini condotte al riguardo dallo Adams¹ consentono di affermare con relativa certezza che il *consent to taxation by parliament* è solo il risultato dell'evoluzione storica subita da altri principi nella *Charta* affermati. In effetti i predetti capitoli si limitavano a chiedere il consenso dei feudatari e degli altri soggetti passivi feudali per le sole imposte straordinarie (i c.d. *aiuti*, che avevano peraltro natura consuetudinaria), e per lo *scutagium*, ovvero il tributo che il vassallo pagava al re in sostituzione del servizio militare², restando per il resto le prestazioni tributarie oggetto di un atto volontario del feudatario nei confronti del principe³. Le imposte per le quali si chiedeva il consenso, insomma, erano soltanto quelle relative a soggetti collegati al sovrano da un rapporto feudale. La valenza politica del consenso al tributo enunciato nella *Charta* non va dunque enfatizzata

* Straordinario di Istituzioni di Diritto pubblico nell'Università Sapienza di Roma.

¹ Cfr. *Constitutional History of England*, London, 1948, 131ss.

² Il servizio militare era dovuto al sovrano in quanto coesistente al rapporto di vassallaggio e quindi era considerato tributo ordinario.

³ «Il tributo liberamente consentito, canone di tutte le moderne istituzioni - scrive RASTELLO, *Diritto tributario. Principi generali*, IV ed., Cedam 1994, p.211 - deriva dal *donum*, dalla *benevolence*, dalle *joyeuse entrée*, che nel primo periodo feudale costituiscono le prestazioni volontariamente eseguite dal feudatario a favore del principe». In una fase successiva le imposte costituiscono quasi il mezzo per esaudire le preghiere del principe, come dimostra l'etimologia dei termini relativi alle imposte (*Bede* dal tedesco *beten*, pregare). Successivamente l'imposta rappresenta un sussidio offerto allo stato, un aiuto (*adiutorium*, *Steuer* dal tedesco *steuern*, aiutare).

oltre il dovuto: l'organo deputato ad esprimere l'assenso, il *Consilium regni*, era infatti composto da baroni e vassalli minori e dunque sprovvisto di ogni carattere di rappresentatività delle masse popolari. In questa prima fase, insomma, ogni finalità di coinvolgimento della volontà popolare nella direzione politica dello Stato era estranea al principio del consenso e la regola consacrava semmai la posizione di forza della nobiltà e dell'alto clero nei confronti della Corona.

Solo con lo *Statutum de tallagio non concedendo*⁴, meglio noto come *Confirmatio Chartarum* (1297), che si deve ad Edoardo I, il principio dell'autoimposizione, esteso sul piano oggettivo alle prestazioni tributarie ordinarie e su quello soggettivo alla comunità degli uomini liberi, veniva a costituire «la fonte di una specifica potestà del Parlamento e della relativa limitazione del potere regio»⁵, creava cioè un istituto di rappresentanza popolare, antagonista della Corona e destinato ad assumere, in prospettiva diacronica, la direzione della politica statale. La negazione dell'assoluta sovranità regia corrispondeva al riconoscimento di una sfera di sovranità individuale, che nel corso degli anni andò progressivamente espandendosi, fino a porsi in aperto antagonismo con la prima. Essa aveva il proprio nucleo irriducibile nella proprietà privata, che era percepita come condizione indefettibile della libertà umana, in quanto affrancava l'uomo dal bisogno e gli permetteva la piena esplicazione delle proprie energie intellettive e fisiche. La proprietà, insomma, era intimamente connessa con la stessa dignità umana e per questo stimata sacra⁶ ed inviolabile.

Alla radice della teoria politica della consensualità del tributo non vi era dunque il mero *do ut des* tra sovrano e sudditi, l'idea dello scambio tra imposte e vantaggi (come pure continua a ritenere chi parla di formazione contrattuale dell'imposta⁷), ma la matura consapevolezza che ogni sacrificio patrimoniale imposto unilateralmente, cioè non consentito, avrebbe ristretto la proprietà individuale e con essa la libertà di fatto della persona. La regola della consensualità dell'imposta esigeva dunque che ogni limitazione della libertà del singolo e della proprietà (due valori che nel moderno stato di diritto costituiscono quasi un'endiadi), fosse disposta dal cittadino attraverso i propri rappresentanti politici in Parlamento.

⁴ Esso testualmente recitava: «Nullum tallagium vel auxilium per nos vel heredes nostros de cetero in regno nostro ponatur, sive levetur, sine voluntate et consensu communi Archiepiscoporum, Episcoporum, Comitum, Baronum, Militum, Burgentium et aliorum liberorum hominum de regno nostro» (cfr. MAY, *Constitutional History of England*, London, 1871, 104 ss).

⁵ Così BARTHOLINI, *Il principio...cit.*, p.60 nt.31.

⁶ V. art. 17 della *Declaration des droits de l'homme et du citoyen* del 1789. Cfr. BARTHOLINI, *op.cit.*, p.52: «Il privato senti il suo diritto sulla cosa come sacro, lo disse inviolabile,...non perché sacro sia l'appetito umano, ma perché sacra è la dignità che la proprietà difende; si senti la diminuzione della prima quando la proprietà fu esposta alla diminuzione unilaterale, e appunto perché unilaterale non sorretta da una ragione che seriamente giustificasse il tributo nella coscienza individuale».

⁷ Cfr. TANGORRA, *Diritto finanziario*, in *Il digesto italiano*, IX, parte II, 1009. *Contra* BARTHOLINI, *op.cit.*, p.102, nt.44, che afferma: «L'imposta non ha da essere istituita perché vi è un interesse privato a sopportarla, bensì può accadere che venga istituita su chi abbia interesse ad un'attività pubblica».

Con questo generalissimo significato, il *consent to taxation* rimaneva definitivamente acquisito alla civiltà giuridica inglese⁸ e trovava una compiuta formulazione sia nella *Petition of rights* del 1628⁹, sia nel *Bill of rights* del 1688. In quest'ultimo documento quell'antico principio cominciava peraltro ad arricchirsi di ulteriori valenze, accompagnandosi, in funzione limitativa dei poteri regi, ad un ulteriore principio: quello della annualità della legge di bilancio. Il Parlamento avrebbe votato le imposte richieste dal Governo del Re solo anno per anno, ad impedire che esso si rendesse indipendente dal controllo delle Camere. L'organo di rappresentanza popolare non si limitava più, dunque, a determinare l'ammontare del carico tributario, ma, attraverso il bilancio, rivendicava il controllo e la definizione degli obiettivi in vista dei quali le somme riscosse dal Governo sarebbero state impiegate.

Il principio del consenso estendeva così il proprio ambito applicativo all'intero settore finanziario pubblico, sia sul versante dell'entrata sia su quello della spesa e si specificava in una fondamentale regola, che da allora in poi caratterizzò l'esperienza costituzionale d'oltre Manica: la riserva all'esecutivo della iniziativa legislativa in materia finanziaria¹⁰. La formula del Gladstone : "la Corona chiede, i Comuni concedono, i Lords consentono"¹¹ scolpiva con esemplare concisione questo criterio relazionale nei rapporti Parlamento-Governo nella definizione delle decisioni di bilancio.

Quanto all'Europa continentale, che potentemente risente dell'influsso inglese, la più esplicita formulazione costituzionale del principio si trova nella *Declaration des droits de l'homme et du citoyen* del 1789, che statuiva, all'art. 14: «*Les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leur représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement*». Per la prima volta il principio era formulato in positivo ed il consenso ai carichi tributari costituiva il contenuto di un vero e proprio diritto, riconosciuto ad ogni cittadino e proclamato poi inviolabile nella costituzione del 1791. La costituzione girondina del 1793 ritornava alla formulazione dell'art. 14 della Dichiarazione dei diritti; le costituzioni del 1814 e

⁸ L'esperienza costituzionale anglosassone esercitò una potente influenza su quella statunitense. Qui la celeberrima formula "*no taxation without representation*" era invocata dai coloni dell'America del Nord per motivare il rifiuto di pagare le imposte istituite dalla madrepatria e non per conseguire una rappresentanza nel parlamento britannico. Ma è significativo che il primo anelito di indipendentismo si leghi alla rivendicazione della disponibilità delle scelte di politica fiscale, a testimonianza del fatto che il consenso al tributo rappresenta il nucleo originario e minimo di ogni forma di governo rappresentativo. La regola del *consent to taxation by parliament* compare dapprima nelle costituzioni della Carolina del Nord (1776), del Maryland e della Virginia, per poi essere trasfusa nella Costituzione federale ancora oggi vigente (art. 1).

⁹ Si statuiva in essa che la Nazione non doveva essere costretta a sopportare prestiti forzosi e pagare imposte che non fossero state votate dal Parlamento. V. *amplius* sul punto MARONGIU, *op. cit.*, 36. Può essere utile ricordare che un autorevole studioso (BARILE, *Il soggetto privato nella costituzione italiana*, Cedam, 1953, 232) riconduce appunto alla *Petition of Rights* l'origine storica dell'istituto della riserva di legge.

¹⁰ Così MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, p.67.

¹¹ La frase è riportata da MARONGIU, *op.cit.*, 57. L'a. osserva che, dalla regola per la quale al Parlamento spettava istituire tributi ma solo accogliendo la richiesta della Corona, si deduceva che «solo la Corona poteva far conoscere ai Comuni le necessità pecuniarie e finanziarie del Governo; che i Comuni potevano solo soddisfare ma non potevano votare fondi o spese che non fossero richiesti dalla Corona e neppure imporre tasse e aggravare le esistenti, se queste non fossero necessarie a coprire i sussidi e le spese già votate o in procinto di essere votate» (p. 63).

1830, riproducevano, sia pure con differenti formulazioni, la regola della consensualità dell'imposta¹².

Un caso a sè costituisce la Prussia, dove l'affermazione della teoria della legittimazione extralegislativa del potere esecutivo (*Monarchischeprinzip*), trova una traduzione applicativa nel riconoscimento di un potere costituzionalmente spettante al Governo in materia di spesa e nella conseguente riduzione della legge di bilancio ad una legge di approvazione meramente formale, secondo la nota concezione di Laband. La mancata approvazione del bilancio, in altri termini, non impediva al Governo di imporre e di riscuotere le tasse, essendo questo ritenuto titolare *ab origine* del potere di imposizione, a prescindere da una qualsivoglia attribuzione costituzionale o legislativa. In un simile contesto il principio del consenso era completamente «rovesciato»¹³ e la legge di bilancio, da strumento privilegiato ed anzi unico di controllo dell'esecutivo diventava un mero requisito di regolarità.

Il breve *excursus* storico sopra compiuto consente di trarre una conclusione utile per il prosieguo dell'indagine: nel principio dell'autoimposizione convivono due distinti profili, che variamente si sono combinati, nelle diverse epoche storiche, risultando alternativamente prevalenti¹⁴:

a) un profilo individuale-garantista, di tutela della libertà patrimoniale del singolo contro atti di imposizione arbitrari dell'esecutivo;

b) un profilo politico, di diretta rilevanza sulle dinamiche della forma di governo e sulla posizione costituzionale dei vari poteri dello Stato.

Nelle monarchie costituzionali l'obiettivo primario del *consent* era quest'ultimo. L'organo della rappresentanza popolare, attraverso l'assenso al tributo, era posto in condizione di esercitare una forma di controllo sull'operato del governo, così limitando il potere del sovrano, che il governo esprimeva ed incarnava. Negli Stati parlamentari invece il controllo delle Camere sull'esecutivo aveva modo di manifestarsi in ogni momento, attraverso lo strumento della fiducia. Era fatale dunque che in un simile scenario la funzione riequilibratrice della regola dell'autoimposizione tendesse a diluirsi fino a svanire del tutto e che fosse parallelamente rivalutato il profilo garantista dell'intervento parlamentare in materia di imposte.

Nell'esperienza costituzionale italiana la duplice valenza dell'autoimposizione si manifesta con limpida evidenza nel rapido passaggio dalla monarchia costituzionale allo Stato parlamentare dopo la concessione dello Statuto albertino.

Nella sua formulazione letterale l'art. 30 dello Statuto si ricollegava alle costituzioni francesi del 1814 (art. 48) e 1830 (art. 40), a loro volta tributarie della tradizione inglese. La

¹² La regola non compare invece nella costituzione del 1946, che tuttavia nel Preambolo riafferma la fedeltà alla Dichiarazione dei diritti del 1789, mentre è implicita nella formulazione dell'art. 34 della costituzione del 1958.

¹³ L'espressione è di FANTOZZI, *op.cit.*, p.71.

¹⁴ La doppia valenza del principio di autoimposizione è unanimemente rilevata dalla dottrina. V. *ex multis* MARONGIU, *op. cit.*, p. 29.

disposizione, apparentemente semplice nella lettera¹⁵, diede luogo a rilevanti problemi interpretativi. Si dubitava in primo luogo che essa ponesse una riserva di legge in senso proprio, visto che l'espressione usata era diversa da quella impiegata nello Statuto per altre ipotesi di riserva¹⁶. Perplessità suscitava anche il generico riferimento al *consenso* delle Camere, non risultando chiaro quale forma giuridica esso dovesse assumere, se quella della legge o quella di un atto bicamerale non legislativo¹⁷. Inoltre dall'art. 30 non era dato desumere quale grado di determinatezza e di puntualità dell'intervento parlamentare fosse richiesto nella disciplina dei tributi, sicché la dottrina dell'epoca si interrogava se la riserva potesse considerarsi soddisfatta (oltre che da leggi formali ordinarie), anche da atti aventi forza di legge¹⁸, discutendo in particolare della legittimità costituzionale dei c.d. decreti catenaccio¹⁹.

Sullo sfondo del vivace dibattito teorico sulla interpretazione dell'art. 30 traspariva la preoccupazione politica che il potere esecutivo potesse disporre di entrate proprie, sottratte al controllo del Parlamento, con le quali condurre una indipendente azione politica. Preoccupazione accresciuta dal fatto che l'art. 30, nel suo contenuto originario, faceva riferimento alle sole imposte²⁰ e non anche alle tasse²¹. Ciò sembrava comportare che il sovrano

¹⁵ L'art. 30 dello Statuto albertino testualmente disponeva: «Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re».

¹⁶ Cfr. nella stessa parte intitolata ai diritti e doveri dei cittadini, gli artt. 26, secondo comma, 27, 28, 29, secondo comma, 32.

¹⁷ La formulazione dell'art. 30 è coerente con la portata che al principio della autoimposizione si assegnava in epoca statutaria. Invero, come è stato osservato dalla dottrina (cfr. BARTHOLINI, *Il principio...cit.*, passim) l'esigenza di riequilibrio del potere del sovrano che la regola del *consent* era diretta a realizzare poteva essere soddisfatta anche da un atto non avente la forma della legge.

¹⁸ V. più ampiamente sul punto DE VALLES, *limiti costituzionali alle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1958, 3-4.

¹⁹ Il problema fu ben presto risolto: si aderì infatti ad una interpretazione largheggiante dell'art. 30, considerando rispettata la riserva anche quando la legge non conteneva la minuta disciplina delle singole imposte, ma si limitava a costituirne la base. Secondo BARTHOLINI, *op. cit.*, 32, questa interpretazione ha rappresentato lo svolgimento logico della *ratio iuris* dell'articolo ed ha condotto alla formulazione dell'art. 23 della attuale Costituzione. Esso dispone infatti, come è noto, che le prestazioni personali e patrimoniali debbano essere imposte "in base alla legge".

²⁰ La riferibilità alle sole imposte e non anche alle tasse, osservano RACIOPPI - BRUNELLI, *Commento allo Statuto del Regno*, Torino, 1909, II, 137, sembra provata dal fatto che l'art. 40 della Costituzione francese del 1830, dal quale direttamente deriva l'art. 30, in corrispondenza della parola *tributo* della disposizione statutaria recava il termine *impôt*.

²¹ Né questo può sorprendere: l'esigenza della autoimposizione, infatti, si era affermata storicamente nell'ordinamento inglese con riguardo alle sole imposte e non vi era motivo di ritenere che quell'antico principio, una volta irradiatosi sul continente grazie alla Rivoluzione francese, avesse mutato nello Statuto la sua originaria portata. Ragioni storiche, dunque, si opponevano alla estensione del principio di legalità dei tributi alle tasse. L'osservazione fatta nel testo peraltro va precisata. L'art. 30 imponeva infatti un duplice e temporalmente cadenzato intervento legislativo: per la imposizione e per la riscossione di tributi. Quanto alla previsione di una legge di riscossione, essa era ritenuta applicabile tanto alle imposte quanto alle tasse. La legge di riscossione operava infatti come autorizzazione di tutte le entrate pubbliche, senza eccezione alcuna. Quanto all'obbligo della legge di imposizione ed al connesso divieto per il Governo di adottare atti impositivi, si distingueva tra le varie categorie di tasse, pacifica essendo l'applicazione alle imposte. Le tasse che presentavano un elemento di coercizione, in quanto istituite come corrispettivo di un servizio gestito dallo Stato in regime di monopolio, ed al quale dunque il privato aveva l'obbligo di sottomettersi, erano equiparate alle imposte ed assistite dunque dalla garanzia della legge. Le altre tasse, che rappresentavano il corrispettivo di prodotti forniti o di servizi prestati in regime di libera concorrenza, in quanto determinate nel loro ammontare dalla legge della domanda e dell'offerta, non recavano alcun profilo coercitivo della libertà individuale. In ordine ad esse, dunque, il Governo, come fu detto, "non può non avere la mano più libera" (cfr. RACIOPPI - BRUNELLI, *op.cit.*, 188).

potesse continuare a disporre, unilateralmente ed in via esclusiva, le prestazioni pecuniarie «connesse all'esplicazione dei poteri e dei servizi degli apparati esecutivo e giudiziario, ai quali egli era preposto»²². Con il che, come è agevole intendere, la finalità politica che l'intervento parlamentare nella disciplina dei tributi mirava a realizzare sarebbe risultata del tutto vanificata. Tuttavia l'evoluzione storica, che spingeva in direzione di una limitazione del potere regio, non poteva certo trovare ostacolo nella lettera poco perspicua di una norma. Ben presto si fece strada una interpretazione dello Statuto, in senso assai più liberale ed innovativo di quello immaginato dai suoi compilatori, che, per il punto che qui interessa, portò ad ampliare l'ambito materiale coperto dalla riserva, fino a ricomprendervi anche atti non aventi i caratteri propri dei tributi, quali ad esempio le tasse per il godimento dei servizi pubblici.

La regola tradizionale per la quale i carichi tributari dovevano essere assentiti dalle Camere si saldava dunque, nell'interpretazione della disposizione statutaria, al principio per il quale il potere esecutivo non deve poter disporre di entrate proprie sottratte al controllo preventivo o successivo del parlamento e conferiva all'articolo in commento una forte valenza equilibratrice nella dinamica dei rapporti sovrano-camere e quindi nella forma di governo. Ben si comprende, allora come la previsione nell'art. 30 di un duplice intervento del legislatore - per imporre il tributo e per autorizzarne la riscossione - fosse considerata la garanzia giuridica della esistenza e della continuità stessa del regime rappresentativo²³. Il punto merita un chiarimento. In assenza di una legge di autorizzazione, il Governo avrebbe potuto autonomamente provvedere al reperimento delle risorse necessarie allo svolgimento della propria azione politica, sottraendosi del tutto al sindacato delle Camere. L'obbligo di una legge periodica di autorizzazione alla riscossione delle imposte, di durata opportunamente limitata ad un anno, lo costringeva invece a convocare le assemblee legislative ed a rispettare in tal modo la previsione dell'art. 9 Statuto²⁴. Se ciò non avesse fatto, esso si sarebbe trovato in-

²² BARTHOLINI, *op. loc. ult. cit.*

²³ In tal senso RACIOPPI - BRUNELLI, *op. cit.*, 183 ss. La legge di imposizione, si legge a pag. 184, è "legge norma", legge permanente, «di durata indefinita fino a che un'analoga legge non l'alteri o l'abroghi»; la legge di riscossione è «legge provvedimento, è legge temporanea, che ha vigore per un determinato periodo, il quale chiamasi "esercizio"». La più forte conferma della rilevanza politica dell'art. 30 si ebbe, paradossalmente, proprio all'indomani di una aperta violazione dello stesso. Dopo le elezioni del 15 luglio 1849, che avevano rafforzato le posizioni dei democratici ulteriormente accentuando i già aspri contrasti tra Governo e Camere, il Governo aveva prelevato imposte e ordinato spese in assenza di una autorizzazione camerale, avendo le Camere rifiutato sia l'approvazione del bilancio, sia l'autorizzazione all'esercizio provvisorio. La situazione creata venne faticosamente giustificata dalla dottrina dell'epoca invocando uno stato di necessità condiviso da tutti, come testimoniava la mancata opposizione dei contribuenti. Non di meno, con l'aprirsi della IV Legislatura, si avvertì l'esigenza di sanare la situazione, riconfermandosi al contempo l'obbligo costituzionale delle Camere di collaborare alla approvazione del bilancio e dell'esercizio provvisorio pur in presenza di forti contrasti con l'Esecutivo.

²⁴ Art. 9 Statuto: " Il Re convoca in ogni anno le due Camere, può prorogarne le sessioni, e sciogliere quella dei Deputati; ma in quest'ultimo caso ne convoca un'altra nel termine di quattro mesi". «Chi può mai assicurarsi che il Governo si manterrà sempre deferente al suo debito di convocare "ogni anno" le Camere», come imposto dall'art. 9, si chiedevano RACIOPPI e BRUNELLI, *op. cit.*, 185. E così continuavano: «L'esecutivo insofferente di freno potrebbe in concreto ricorrere a molti mezzi di temporeggiamento per vivere il più a lungo possibile senza l'incomodo controllo delle assemblee. Ma quando esso è posto in condizione di non poter fare leggi, di non poter vivere ed operare senza una periodica autorizzazione del Parlamento, solo allora esso trovasi posto nella indefettibile necessità giuridica di riconvocare periodicamente le Camere, e restituire a queste la parola ch'esse poi ben sapranno adoperare anche a tutti gli altri loro uffici».

fatti nella condizione di non poter riscuotere le imposte e quindi di non poter sopravvivere. Con la stabilità e continuità della funzione rappresentativa era in tal modo assicurato il controllo parlamentare sull'operato del Governo ed il coinvolgimento delle assemblee rappresentative nella direzione della politica nazionale. Tale controllo, tuttavia, non aveva modo di manifestarsi se non episodicamente e solo attraverso la discussione e l'approvazione del bilancio. Il condizionamento della politica governativa da parte delle Camere, in queste condizioni, non poteva certo risultare forte.

La prassi costituzionale degli anni immediatamente successivi alla concessione dello Statuto, tuttavia, suffragata da una cultura giuridica e costituzionalistica che affermava con consapevolezza crescente la centralità del ruolo del Parlamento nel sistema di governo ed il carattere sostanzialmente rappresentativo del regime, fece velocemente evolvere la forma di governo verso i moduli della democrazia parlamentare classica, nella quale il Governo è espressione del Parlamento, che costantemente ne condiziona l'agire attraverso lo strumento della fiducia²⁵. In un simile contesto la funzione politica dell'art. 30, che si sostanziava in fondo nella limitazione dei poteri dell'esecutivo - espressione della Corona - per il tramite del Parlamento, era destinata a diluirsi, fino a svanire del tutto. La contrapposizione tra sovrano e sudditi non si esprimeva più nella dialettica tra Governo e Camere e, divenuto ormai il primo espressione delle seconde, veniva meno la necessità di bilanciare i poteri di un sovrano che più non esisteva, sovrano essendo, ormai, il Parlamento.

Lo svilimento dei profili politici della riserva faceva simmetricamente risaltare in primo piano la funzione garantista della stessa, sulla quale non per caso si concentrò quasi esclusivamente l'attenzione della dottrina. L'istanza di salvaguardia della libertà individuale e di tutela della proprietà che l'art. 30 recava²⁶ era però ricondotta al generale principio costituzionale per cui ogni limitazione della libertà individuale e della proprietà deve avere il proprio fondamento positivo ed il proprio limite negativo nella legge. Ne conseguiva che, pure in assenza di una specifica riserva di legge in materia di imposte, l'imposizione di un tributo, in quanto limitativa della libertà patrimoniale del cittadino, avrebbe comunque dovuto essere disposta con legge. La rilevanza della specifica riserva in materia tributaria veniva in tal modo ad attenuarsi e l'esigenza della autoimposizione finiva per confondersi con il principio di legalità²⁷.

²⁵ La questione della genesi della relazione fiduciaria tra governo e camere è assai complessa ed eccede largamente i limiti di questo scritto. Pur avvertendo la difficoltà di puntualizzare in un momento cronologicamente definito ciò che rappresenta piuttosto il portato di un lento processo evolutivo, una autorevole storiografia (cfr. Ghisalberti, ...62, 66), indica come decisiva ai fini dello sviluppo di un rapporto di fiducia la fase di approvazione delle leggi Siccardi sui rapporti tra Stato-Chiesa e della legge 19 maggio 1851 sulla inamovibilità dei giudici. Già nel dibattito parlamentare sulle leggi Siccardi, che avevano sollevato la dura reazione della destra clericale, il Presidente D'Azeglio aveva operato con il sostegno della maggioranza parlamentare, evitando oogni coinvolgimento della Corona in una polemica tanto aspra. In tal modo, e al di là delle stesse intenzioni del D'Azeglio, la base di legittimazione politica del governo era mutata, poiché diveniva chiaro che in avvenire esso non avrebbe più potuto fare a meno del sostegno delle Camere. Venivano con ciò alterati i postulati della monarchia costituzionale pura ed il Parlamento diventava arbitro della formazione e della vita dei ministeri.

²⁶ ...e che spiegava la collocazione della disposizione nella parte relativa ai diritti e ai doveri dei cittadini.

²⁷ Cfr. per la riduzione delle specifiche riserve di legge alla generale riserva in materia di interventi limitativi della libertà e proprietà individuali FOIS, *Riserva di legge*, 88 ss. e per la "confusione" tra riserva di legge e

Agli autori che con maggiore approfondimento critico hanno studiato il principio di consensualità dell'imposta le conclusioni alle quali giunge la dottrina di epoca statutaria appaiono il frutto della interpretazione parziale e perciò scorretta dell'art. 30 e dunque del principio di autoimposizione. Di esso venne colto ed assimilato solo il significato più ridotto: l'istanza di controllo dell'esecutivo da parte delle assemblee legislative e la funzione di riequilibrio del potere sovrano che esso finiva in tal modo per assolvere. Furono invece persi di vista quegli ulteriori profili della autoimposizione, quei fondamentali corollari che nella esperienza costituzionale d'oltre Manica erano emersi con tanta evidenza da imporsi come regole di rango costituzionale. In particolare, il *consent* non venne inteso come norma governante il settore finanziario pubblico nella sua globalità, sul versante delle entrate come su quello delle spese, così come era stato nella tradizione inglese, ma continuò, al contrario, ad essere applicato al solo settore delle entrate tributarie. La regola del *consent*, rileva MARONGIU²⁸ «non fu capita perché la nuova società borghese...ritenne di trovare nella supremazia politica della camera elettiva e nella prevalenza in essa esercitata, la migliore (se non unica) garanzia delle sue idealità profondamente sentite, la tutela delle libertà civili, politiche ed economiche, la difesa più rigorosa della proprietà».

Eppure un maggiore approfondimento critico della formulazione introdotta dall'art. 30 (*consentito* dalle Camere e *sanzionato* dal Re) avrebbe forse potuto condurre a conclusioni radicalmente diverse. In effetti, ha rilevato la dottrina statutaria²⁹, quando ad un atto *consentito*, ovvero approvato dalle due Camere segua la formale sanzione regia, questo atto costituisce una legge in senso formale. Il senso della disposizione in commento sarebbe risultato quindi immutato se essa avesse operato un puro e semplice richiamo alla legge quale fondamento della imposizione e riscossione dei tributi. Perché allora si è preferita la ambigua espressione ricordata, che poteva solo accrescere le perplessità ed i dubbi degli interpreti? Secondo i commentatori dello statuto, l'art. 30 intendeva richiamarsi all'antica consuetudine per la quale il re convocava i sudditi (i loro rappresentanti), per chiedere loro imposte straordinarie (ovvero non coesenziali all'esistenza del rapporto feudale), indicando contestualmente l'uso che intendeva fare delle somme riscosse.

Questa tradizione, che ovviamente è venuta meno quando l'imposizione tributaria ha perso il carattere di controprestazione occasionale e straordinaria, aveva ispirato la regola per la quale l'iniziativa legislativa in materia finanziaria era esclusivamente riservata al governo. Il non casuale richiamo alla tradizione inglese nella formulazione dell'art. 30, in conclusione, mostrava, come fu detto, che "nel concetto dello Statuto l'iniziativa finanziaria dovrebbe essere, come in Inghilterra, esclusivamente riservata al Governo"³⁰. Inutile ricordare che il riferimento storico al quale la lettera della disposizione in commento alludeva fu del tutto

principio di legalità pp. 175 ss. V. anche, con specifico riguardo al dissolversi della riserva di legge in materia di tributi nel principio di legalità, FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario della Cost.*, a cura di G.Branca, *Rapporti civili*, Bologna-Roma, 1978, 27 e MARONGIU, *op. cit.*, passim.

²⁸ *Op.cit.*, 68.

²⁹ Cfr. RACIOPPI-BRUNELLI, *op.cit.*, 182.

³⁰ *Eo loco*, 183.

trascurato, sicché il termine “consenso” venne inteso dagli interpreti come “legge”, nonostante l’uso di una formula notevolmente diversa da quella ordinariamente impiegata dallo Statuto per le altre ipotesi di riserva. Inoltre, quando venne meno l’originario significato equilibratore del principio di autoimposizione per effetto del mutare della forma di governo in senso parlamentare, la dottrina non si ingegnò di ricercarne uno diverso, che “la lettera consentiva e l’esperienza inglese suggeriva”³¹, ma individuò la *ratio* dell’articolo nel generale principio per il quale solo alla legge è consentito incidere sulla libertà e sulla proprietà individuale. Veniva così svilita la specificità della riserva in materia tributaria e del principio di autoimposizione in esso affermato ed entrambi si sovrapponevano al principio di legalità.

Il completamento ideale del percorso teorico iniziato dalla dottrina statutaria³², che riconduceva ad una *ratio* unitaria garantista il complesso delle riserve di legge in materia di tributi e di libertà individuale, è compiuto dal Costituente repubblicano, che compendia in un’unica disposizione (art. 23) le prestazioni “personali”³³ e “patrimoniali”³⁴, ed estende così

³¹ Così MARONGIU, *op. cit.*, 72

³² A conferma del fatto che l’art. 23 rappresenta il risultato della elaborazione dottrinale e giurisprudenziale del principio di cui all’art. 30 Statuto albertino, FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, 1992, 74-75, e FEDELE, *Art. 23...cit.*, 29, nt. 9, osservano che la formula dell’articolo fu introdotta a seguito di una discussione sommaria in sede di sottocommissione, a differenza di quanto avvenne per l’art. 53.

³³ Ad avviso di alcuni studiosi (PACE, *Enc. dir. voce Libertà personale (dir. cost.)*, p. 291 ss.), l’art. 23 sarebbe posto a presidio della libertà individuale intesa nella sua globalità, coprendo non solo gli obblighi di fare, ma anche le prestazioni di contenuto negativo, quali i meri divieti ed i comportamenti negativi. Questo indirizzo è criticato dalla prevalente dottrina (v. *ex multis* PALADIN, *Diritto costituzionale*, Cedam, 1991, 620-621; FEDELE, *Prestazioni imposte*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991, XXIV, 9 e *Art. 23...cit.*, 36), la quale afferma che la disposizione riguarderebbe i soli obblighi implicanti un comportamento positivo. Sembra aderire alla ricostruzione secondo la quale l’imposta non deve necessariamente risolversi in una prestazione positiva, BARTHOLINI, *op. cit.*, 156, laddove riporta l’esempio di una norma che disponga, a favore dell’ente pubblico, l’estinzione del suo dovere di restituire le somme depositate dal privato, a titolo forzoso o meno. La Corte costituzionale è decisamente orientata in senso conforme alla dottrina maggioritaria. Tuttavia, in alcune sue pronunce, sembra estendere l’ambito di operatività della riserva a situazioni nelle quali è imposto al privato un comportamento negativo. Nella sent. 70/60 (ma v. anche le sentt. 92, 144/72, 201/75), relativa allo sconto obbligatorio sul prezzo di vendita dei medicinali, la Corte ha affermato che “prestazione patrimoniale è configurabile non soltanto quando l’obbligazione istituita autoritativamente consiste nel pagamento di una somma di denaro” quando cioè essa si sostanzia in un comportamento positivo, “ma anche quando il sacrificio pecuniario deriva dalla riduzione di una parte dell’utile altrimenti spettante”, formula con la quale sembra farsi riferimento ad un comportamento meramente negativo.

³⁴ La categoria delle prestazioni patrimoniali imposte comprende tutte le prestazioni tributarie derivanti da un atto di autorità, i prelievi di ricchezza autoritativamente stabiliti, compresi diritti, contributi e tariffe dovuti ad enti od organi pubblici e da questi fissati in modo unilaterale (LAVAGNA, *Istituzioni di diritto pubblico*, VI ed., Utet, 1985, 777 ss. e DE VALLES, *op. cit.*, 6), le prestazioni coattive che possono essere richieste senza il concorso della volontà del privato (DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, I, II ed., Giuffrè, 1994). Più raffinata la ricostruzione di FEDELE, *Art. 23...cit.*, 49-50. Perché una prestazione si dica imposta, a giudizio dell’a., non è sufficiente che l’imposizione produca un pregiudizio patrimoniale. Occorre anche che la disciplina della imposizione sia diretta a produrre tale risultato. FORTE, *Note sulla nozione di tributo nell’ordinamento finanziario italiano e sul significato dell’art. 23 della Costituzione*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1956, 261, esclude dalla nozione di tributo in senso stretto le contribuzioni obbligatorie alle assicurazioni sociali, AMORTH, *Fondamento costituzionale delle prestazioni pecuniarie ad enti pubblici*, in *Dir. dell’econ.*, 1956 e MARONGIU, *op. cit.*, 91, i contributi dovuti ad enti associativi. Quanto alle prestazioni imposte a titolo di pena, si ritiene comunemente che esse non rientrino nell’ambito di applicazione dell’art. 23, per la presenza di una specifica e più pregnante riserva per l’irrogazione di pene (art. 25, 2 Cost). Estranee alla categoria delle prestazioni imposte sono pure quelle derivanti dalla imposizione di un rapporto commutativo (prestito forzoso, requisizione, espropriazione), disciplinate partitamente dagli artt. 41,3 e 42, 2 e 42,3 Cost). Per una approfondita analisi del concetto di imposizione si veda FEDELE, *op. ult. cit.*, 67 ss.

La Corte costituzionale è più volte intervenuta per precisare gli elementi identificativi della prestazioni patrimoniali imposte che giustificano la garanzia della riserva di cui all’art. 23. Nei primi anni della sua attività (cfr.

l'ambito di applicazione della riserva a tutte le prestazioni imposte³⁵. Al di là della comune matrice teorica, molte e rilevanti differenze corrono però tra l'art. 23 e l'omologa disposizione statutaria.

In primo luogo nella formulazione dell'art. 23 viene meno il generico riferimento al consenso del Parlamento e si parla più chiaramente di legge. La cosa non sorprende. L'equilibrio tra i contrapposti interessi della Corona e del Parlamento non richiedeva, per poter essere realizzato, il necessario ricorso allo strumento della legge. In astratto, infatti, anche un atto bicamerale non legislativo sarebbe risultato idoneo a soddisfare l'esigenza dell'autoimposizione. L'art. 23 della Costituzione, al contrario, pone esplicitamente una riserva di legge.

Secondariamente si ha riguardo solo all'imposizione e non più alla riscossione dei tributi³⁶. La previsione di una legge di riscossione era giustificabile ed anzi necessaria, nell'economia dello Statuto, per assicurare al Parlamento la partecipazione alla direzione politica del Paese. Nell'art. 23, al contrario, essendo preminente l'esigenza di tutelare la libertà individuale, rilevava la sola istituzione della obbligazione e non la sua annuale ripetizione³⁷.

sentt. n. 4, 30, 47, 122/57, 36/59, 51 e 70/60, 2 e 65/62, 55/63), la Corte aveva fatto esclusivo riferimento alla natura autoritativa dell'atto impositivo, considerando tale quello adottato senza il concorso della volontà del soggetto passivo. Successivamente, (sent. 72/69, in tema di determinazione di tariffe del servizio telefonico e sent. 127/88, che ha considerato il diritto di approdo una prestazione patrimoniale obbligatoria per l'utente del bene demaniale), la Consulta ha ritenuto che il carattere impositivo della prestazione non sia escluso dal solo fatto che la richiesta del servizio dipenda dalla volontà del privato. Ancorché la prestazione nasca da un contratto privatistico volontariamente stipulato dall'utente con il titolare del servizio, essa può essere qualificata come imposta quando si riferisce ad un servizio che "in considerazione della sua particolare rilevanza, venga riservato alla mano pubblica e l'uso di esso sia essenziale ai bisogni della vita", di modo che "il cittadino è libero di stipulare o non stipulare il contratto, ma questa libertà si riduce alla possibilità di scegliere tra la rinuncia al soddisfacimento di un bisogno essenziale e l'accettazione di condizioni e di obblighi unilateralmente e autoritativamente prefissati" (cfr. la sent. 139/85, in cui, negando che la retta di frequenza di un asilo nido rientrasse nella ipotesi dell'art. 23, la Corte ha affermato che entrata coattiva tributaria e dunque prestazione imposta si ha solo nel caso di monopolio del servizio o di cogenza). In una recentissima sent. (la n. 236/94) il giudice delle leggi ha chiarito che ai fini dell'individuazione delle prestazioni patrimoniali imposte "non costituiscono elementi determinanti, ma secondari e supplementari, le formali qualificazioni delle prestazioni (sent. n. 4 del 1957), la fonte negoziale o meno dell'atto costitutivo (sent. n. 72 del 1969), il dato empirico dell'inserimento di obbligazioni *ex lege* in contratti privatistici, nonché la maggiore o minore valenza sinallagmatica delle rispettive prestazioni (sent. n. 55 del 1963)", mentre peso decisivo deve darsi agli aspetti pubblicistici dell'intervento delle autorità, segnatamente "alla disciplina della destinazione e dell'uso di beni e servizi, per i quali si verifica che, in considerazione della loro natura giuridica (122/57, 2/62), della situazione di monopolio pubblico o della essenzialità di alcuni bisogni di vita soddisfatti da quei beni o servizi (36/59, 72/69, 127/88), la determinazione delle prestazioni sia unilateralmente imposta con atti formali autoritativi, che, incidendo sostanzialmente sulla sfera dell'autonomia privata, giustificano la previsione di una riserva di legge". V. anche sent. 135/87, nella quale, in contrasto con la ricordata sent. 72/69, la Consulta ha ritenuto che quando la sopportazione degli oneri è direttamente o indirettamente ricollegabile alla volontà delle parti e non è imposta autoritativamente si è al di fuori dell'ambito di applicazione dell'art. 23.

³⁵ Nel corso della sua ormai quarantennale giurisprudenza, la Corte costituzionale, oltre alle tariffe telefoniche ed al diritto di approdo (ricordati alla nota precedente), ha qualificato prestazioni imposte ai sensi dell'art. 23: i canoni per la derivazione dai bacini imbriferi montani (sent. 122/57), per le pubbliche affissioni (sent. 36/59), per lo sconto obbligatorio sui prezzi dei medicinali (sent. 70/60), per l'occupazione di suolo pubblico (sent. 2/62), per i contributi ad un consorzio di bonifica (sent. 55/63).

³⁶ Sul significato della diversa formulazione si sofferma BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Jus* 1958, 341 ss.

³⁷ Cfr. *op.loc.ult.cit.*: «se si ritiene giusto imporre una data prestazione, se si ritiene che la limitazione che con ciò si apporta alla libertà del singolo sia giustificata non v'è ragione di confermare ogni anno tale ricono-

Infine, mentre l'art. 30 riguarda solo i tributi erariali, dovendosi ricorrere, per quelli disposti a favore degli enti locali, alla disposizione dell'art. 29, l'art. 23 Cost. si applica anche ai tributi istituiti a favore degli enti locali³⁸.

La differenza più rilevante, però, è di sistema. Il regime parlamentare, che in epoca statutaria muoveva i primi stentati passi, si consolida attraverso la razionalizzazione sul piano costituzionale degli istituti dello stesso tipici, *in primis* la fiducia. Il Governo (non più *ex facto*, bensì *ex Constitutione*) è espressione della maggioranza parlamentare ed è a questa legato da una relazione di fiducia che deve sempre sussistere e che può in ogni momento della legislatura essere interrotta da una votazione ("fiduciaria" appunto) idonea ad obbligare il governo alle dimissioni. Gli strumenti di indirizzo e di controllo, ispettivi e di inchiesta dei quali il Parlamento dispone gli assicurano, d'altro canto, una costante partecipazione alla fase di elaborazione dell'indirizzo politico governativo ed una qualche influenza sulla attuazione puntuale del programma di governo, più o meno forte a seconda della compattezza e della coesione interna di questo. Il consenso al tributo, in un simile scenario, cessa di rappresentare l'unico strumento a disposizione delle Camere per esercitare una forma di controllo e di direzione sull'operato dell'esecutivo e vede ridimensionata la sua tradizionale valenza politica e la sua rilevanza negli equilibri della forma di governo. Ma v'è di più.

Nel contesto di una Costituzione rigida e giurisdizionalmente garantita (rigida perché giurisdizionalmente garantita), la riserva legislativa in materia tributaria rappresenta non più e non solo un limite all'arbitrio dell'esecutivo, come era stato in epoca statutaria, ma una eterolimitazione, posta ad opera di una fonte normativa superiore, nei confronti dello stesso legislatore ordinario, «che da essa è condizionato, nel senso d'essere obbligato a disciplinare una certa materia, con un'intensità variabile, ma che non potrà mai essere pura e semplice dismissione di competenza, rinuncia, in pratica, a fornire gli elementi caratterizzanti di una certa normativa»³⁹. Si afferma in tal modo un principio di legalità sostanziale⁴⁰ delle imposte, tale da escludere la legittimità costituzionale di attribuzioni legislative di potere all'amministrazione non sufficientemente delimitate.

scimento così come non è necessario che ogni anno il Parlamento confermi tutte le limitazioni alla proprietà, alla libertà personale, alla libertà epistolare ecc.».

³⁸ In numerose sentenze la Corte costituzionale ha affermato che la riserva in materia tributaria opera anche nei confronti delle Regioni. La riserva, si è affermato nella sent. 64/65, non può essere intesa "nel senso che solo la legge dello Stato possa imporre tributi" perché questo porterebbe ad escludere la potestà normativa tributaria della Regione prevista in Costituzione, "né nel senso che la legge deve essere emanata nell'esercizio di una potestà legislativa piena", atteso che si opererebbe in tal caso una interpretazione "arbitrariamente restrittiva" del termine legge. Cfr. anche la sent. n. 148/79 (nella quale si è ritenuta soddisfatta la riserva di legge in materia tributaria mediante il concorso della fonte regionale con quella statale, trattandosi di materia attribuita alla competenza legislativa ripartita) e la sent. n. 532/89 (nella quale, pur ribadendosi che alle leggi regionali è consentito imporre prestazioni ai privati, si richiede che le prestazioni stesse siano caratterizzate da criteri di razionalità e coerenza). La dottrina è concorde nel ritenere che la riserva di cui all'art. 23 sia applicabile alle Regioni. FORTE, *op.cit.*, 248 ss. sostiene però che nei confronti dei tributi locali essa dovrebbe applicarsi meno rigidamente che per i tributi erariali.

³⁹ Cfr. DI GIOVINE, *Introduzione allo studio della riserva di legge nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1969, 68.

⁴⁰ In tal senso FEDELE, *Art. 23...cit.*, 29.

Con il mutare dell'assetto politico costituzionale, in una parola, il senso della riserva di legge in materia di tributi ed il principio della autoimposizione vengono profondamente rimeditati. Permane, però, e conviene rilevarlo preliminarmente, la limitatezza di approccio al problema che aveva caratterizzato l'esperienza albertina: la regola del consenso continua ad essere studiata, approfondita, applicata al solo versante dei prelievi, senza nessun riguardo ai problemi della spesa, quasi che sia possibile dissociare i due profili e considerare i mezzi separatamente dai fini dell'azione statale. Non è estraneo a questa opzione ricostruttiva il timore, a volte persino eccessivo, di un possibile predominio del Governo sulle Assemblee elettive. L'esaltazione della sovranità popolare e delle Assemblee rappresentative, attraverso le quali essa si esprimeva - naturale contrappasso al regime fascista che le aveva mortificate - faceva dimenticare che anche il Parlamento, non meno del Governo, avrebbe potuto minacciare la libertà e la proprietà individuale, ove non adeguatamente controllato. Il solo Luigi Einaudi, inascoltato, sosteneva che una considerazione globale della disciplina dei tributi avrebbe imposto, nel solco della tradizione inglese, la riserva all'esecutivo della iniziativa legislativa in materia finanziaria, essendo questi costituzionalmente responsabile del bilancio.

2. La *ratio* della riserva di legge in materia di prestazioni imposte:

a) nel dibattito dottrinario

Lo studio della riserva in materia tributaria si interseca con le ampie riflessioni della dottrina italiana sull'istituto della riserva di legge, così da offrire allo studioso un ventaglio estremamente ampio ed articolato di posizioni teoriche.

In una prima fase ad essa si assegna una funzione di garanzia dei diritti individuali pur con accenti problematici⁴¹. Successivamente sembra prevalere l'opinione che l'affidamento di un determinato ambito materiale alla legge corrisponda primariamente e direttamente alla realizzazione di interessi generali, di volta in volta individuati:

- a) nella sottoposizione degli atti normativi idonei a soddisfare la riserva (leggi ed atti aventi forza di legge) al controllo di legittimità costituzionale⁴²;
- b) nella esigenza di realizzare il principio democratico⁴³;
- c) nella particolare disciplina del procedimento di formazione delle leggi, che garantirebbe la tutela delle minoranze⁴⁴.

⁴¹ V. per tutti CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, Cedam, V ed., II,1, 57, che dopo aver sottolineato l'originaria funzione garantista dei diritti di libertà della riserva di legge, rileva (pag. 60) che, «mettendosi dal punto di vista del *rendimento pratico* dell'istituto, sono parzialmente da condividere le critiche del Fois alla comune configurazione garantista della riserva».

⁴² V. per tutti MEZZANOTTE, *Interrogativi in tema di delegazione legislativa in materia riservata alla legge*, in *Giur.cost.*, 1969, 1749 ss. e BERLIRI, *Appunti...cit.*, 335.

⁴³ DI GIOVINE, *Introduzione...cit.*, 19 ss.

⁴⁴ FOIS, *Riserva di legge...passim*.

Con specifico riguardo alla riserva di cui all'art. 23 Cost., la dottrina quasi unanime, negli anni immediatamente successivi all'entrata in vigore della Carta, ne pone in risalto il profilo individuale-garantista: la norma si assume diretta a realizzare l'interesse dei singoli alla preservazione della loro sfera patrimoniale nei riguardi di imposizioni autoritative di prestazioni. Non manca chi compie il tentativo di radicare la libertà patrimoniale del singolo nell'art. 2 della Costituzione per conferire ad essa i caratteri della inviolabilità⁴⁵. In generale, la dottrina pare sostanzialmente concorde nel riconoscimento della finalità garantista⁴⁶ della norma, mentre mostra una notevole diversità di posizioni nell'individuazione del contenuto della garanzia.

Alcuni studiosi lo fanno risiedere nei caratteri di generalità ed astrattezza propri della legge, che sarebbero in grado di assicurare l'eguale trattamento giuridico del cittadino dinanzi all'imposizione tributaria. Due osservazioni, però, si fanno valere in contrario. In primo luogo, la generalità e l'astrattezza non possono qualificarsi come caratteri indefettibili della legge. La Costituzione, in considerazione anche dei fini di intervento dello Stato in economia e del compito posto alla Repubblica di eliminare situazioni di disparità sostanziale (art. 3, secondo comma), ammette ed anzi in taluni casi impone leggi a contenuto particolare e concreto⁴⁷: quelle di programmazione economica (art. 41, terzo comma), di nazionalizzazione di imprese o categorie di imprese (art.43), di incentivazione (artt. 44, 45 e 47).

Secondariamente, è opinione comunemente accolta che la presenza di una riserva di legge non crea per il legislatore un vincolo ad intervenire con norme generali ed astratte e dunque non garantisce in termini di eguaglianza formale⁴⁸.

Altra parte della dottrina⁴⁹ chiama allora in causa l'antico principio della autoimposizione. È diffusa però l'opinione che il vincolo che la riserva di cui all'art. 23 pone al legislatore

⁴⁵ Cfr. BERLIRI, *Appunti...cit.*, 151 ss. *Contra*: FEDELE, *Enc.giur....cit.*, 9, MICHELI, *op.cit.*, passim e FANTOZZI, *op.cit.*, 80 ss. La Corte costituzionale (sent. 81 del 1958), la quale esclude che nell'art. 2 Cost. sia possibile rinvenire "alcun riferimento né diretto né indiretto alla materia tributaria".

⁴⁶ FEDELE, *Art. 23...cit.*, 30, ha notato come la tesi tradizionale tendente a riconoscere una *ratio* garantista alla riserva in materia tributaria sia stata accettata come "dato incontestabile" da parte della dottrina e della giurisprudenza della Corte. A questo si deve, a giudizio dell'a., la "almeno apparente incongruenza fra i risultati dell'interpretazione dell'articolo in esame per ciò che attiene da un lato alla definizione delle ipotesi di imposizione cui deve applicarsi; dall'altro, all'individuazione della disciplina da esso posta (e cioè, in sostanza, dell'efficacia della riserva di legge)".

⁴⁷ Ad avviso di CERVATI, *Art. 70*, in *Comment. della Costituzione.*, 48, la stessa generica formulazione dell'art. 70 mostra che la Costituzione non individua un *minimum* di generalità e di astrattezza al di sotto del quale non sarebbe possibile considerare la legge come valida espressione della funzione legislativa; non limita, cioè, l'oggetto della legislazione parlamentare.

⁴⁸ La generalità della legge di imposta assicura il rispetto dell'eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge. Ma l'art. 3 cost., che quella eguaglianza solennemente proclama, non assicura la parità di trattamento sostanziale fra i soggetti destinatari della legge (v. per tutti ESPOSITO, *Eguaglianza e giustizia nell'art. 3 della costituzione*, in *La costituzione italiana*, Padova, 1954, 43 e ss.). La considerazione dell'art. 23 nei termini di una mera riserva di legge, che garantirebbe la libertà patrimoniale del privato per i caratteri di generalità e di astrattezza che alla legge sono connotati, non assicura dunque la parità di trattamento. Lucida l'analisi di BARTHOLINI, *Il principio...cit.*, 81, che rileva: "Se una legge può costituzionalmente rimettere agli organi esecutivi o giurisdizionali il potere di stabilire l'entità e i sacrifici che al singolo soldato o al singolo colpevole - rispettivamente - incomberanno, non si vede perché non potrebbe rimettere alla P.A. il potere di stabilire in via individuale l'entità della prestazione tributaria, e non mancherebbero neanche astratte ragioni al riguardo" e conclude che "è la speciale esigenza dell'autoimposizione che esclude alle leggi di imposta la possibilità testè accennata".

ordinario assuma intensità variabile, che cioè essa richieda una diversa puntualità della disciplina legislativa, a seconda della natura delle prestazioni imposte e dei relativi enti impositori⁵⁰. Si sostiene, in particolare, che la riserva dovrebbe operare con minore rigidità non solo nei confronti dei prelievi coattivi non tributari⁵¹, ma anche con riguardo ad alcuni tributi⁵². A tacere dei risvolti pratici che tale ricostruzione implica, l'affermata elasticità della riserva suggerisce riflessioni di estremo interesse sul piano teorico. Essa infatti non può essere accolta se non ammettendo che l'interesse del singolo a vedere integra la sua sfera di libertà concorra, nella *ratio* dell'art. 23, con interessi pubblici diversamente graduati e capaci di prevalere

⁴⁹ Per una ampia esposizione delle ragioni che inducono a ritenere che nell'art. 23 sia affermato il principio di autoimposizione cfr. BARTHOLINI, *op. cit.*, passim, RASTELLO, *op. cit.*, 216-217; FEDELE, *Art. 23...cit.*, FORTE, *Note...cit.*, MICHELI, *op. cit.*; fra i più recenti, si vedano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Utet giuridica, Milano, 2016, 13; D. MORANA, *Libertà costituzionali e prestazioni personali imposte. L'art. 23 Cost. come norma di chiusura*, Giuffrè, Milano, 2007, 2 ss.

Nel senso che il principio di autoimposizione nell'ordinamento italiano sia stato recepito in una forma "attenuata" rispetto a quella accolta nel sistema anglosassone cfr. L. ANTONINI, *Art. 23*, in R. BIFULCO - A. CELOTTO - M. OLIVETTI, *Commentario alla Costituzione*, I, Torino, Utet, 2006, 485: per l'A., in quest'ultimo "il consenso all'imposta non [è] meramente formale, includendo [...] tutta una serie di implicazioni in termini di concreta attuazione del principio di legalità in materia tributaria e di controllo parlamentare sull'utilizzo delle risorse fiscali".

Dubitativamente, invece, v. FANTOZZI, *op. cit.*, 80, dove, ad attenuare l'importanza del principio, l'a. osserva che esso, nell'epoca in cui fu enunciato, si riferiva a categorie individuate per censo alle quali era riservato l'elettorato attivo e, provocatoriamente conclude: «In un assetto statale in cui l'elettorato spetta a tutti i consociati, non può dirsi che la rappresentanza parlamentare esprima esclusivamente la tutela nei confronti dell'imposizione: potrebbe persino dirsi che essa tuteli invece l'interesse alla effettuazione delle spese pubbliche e dunque all'incremento dell'imposizione».

BERLIRI, *op. cit.*, 335 ss., ha rilevato la inconsistenza teorica e l'inutilità pratica del principio del consenso, individuando la *ratio* dell'art. 23 nella possibilità di sottoporre a sindacato di costituzionalità le norme tributarie, in quanto poste con legge. Ha osservato questo autore che «in un ordinamento giuridico, quale quello italiano - nel quale: da un canto il Presidente della Repubblica ha poteri molto limitati, dall'altro il Governo deve godere della fiducia delle due Camere non solo al momento della sua investitura, ma per tutto il periodo in cui resta al potere, di guisa che, nel preciso momento in cui tale fiducia cessa il governo deve automaticamente dimettersi - il principio dell'autoimposizione non può trovare cittadinanza...neppure se a tale principio non si dia il significato di difesa del popolo contro il sovrano ma quello di difesa del cittadino contro lo Stato» Inteso in questo senso, il principio dell'autoimposizione sarebbe rispettato tanto se le imposte sono deliberate dal Parlamento, quanto se lo sono dal Governo, perché il Governo, costantemente condizionato dalla fiducia delle Camere, finirebbe per rispecchiare la volontà del popolo. Le osservazioni del Berliri ci sembrano largamente condivisibili, ma la conclusione va riformulata: dalla osservazione secondo la quale anche il Governo può dirsi sensibilizzato alla esigenza della autoimposizione non sembra necessario far derivare la affermazione della inutilità del principio medesimo, ma piuttosto la necessità di riformularlo, rendendolo rispondente al mutare dell'assetto costituzionale nel quale esso va a collocarsi. Ma di questo si dirà infra, sub par. 4.

⁵⁰ Cfr. BERLIRI, *op. cit.*, 122 ss. e specialmente FORTE, *op. ult. cit.*, 273 ss.

⁵¹ Cfr. FORTE, *op. cit.*, p. 272, il quale ritiene che la minore rigidità della riserva con riguardo alle prestazioni non tributarie si giustifichi per il fatto che esse, «essendo sforbit(e) di carattere tributario sono anche sforbit(e) di certi elementi di coazione caratteristici del tributo e portano invece seco le esigenze del dinamismo proprie dei fenomeni economici nel controllo del mercato».

⁵² Secondo FORTE, *op. cit.*, p. 272 per alcuni tributi sussisterebbe la «esigenza giuridica di una definizione legale più minuta e per altri di una meno minuta». Segnatamente, per i tributi locali, la minore rigidità della riserva sarebbe determinata dal concorrere dell'art. 23 con il principio costituzionale di tutela delle autonomie locali. *Contra* BARTHOLINI, *Il principio...cit.*, 30 e BERLIRI, *Appunti ...cit.*, p. 363, nt. 71. Il primo osserva che, se l'elasticità della riserva deve desumersi e commisurarsi alle singole fattispecie concrete da riportare sotto l'art. 23, «si condanna questa norma a non dire niente di preciso al legislatore ordinario, a renderlo libero di regolare come vuole e quel che vuole delle prestazioni che intende istituire». Il secondo ritiene che né la lettera né la *ratio* dell'art. 23 giustifichino una simile discriminazione, la quale «può e deve invece compiersi sulla base dell'art. 53». Esclude che il grado di vincolo che la riserva pone al legislatore ordinario possa essere variabile, ma con riguardo alle sole prestazioni personali, FEDELE, *Art. 23...cit.*, 137.

sul primo, irrigidendo o elasticizzando l'applicazione della riserva, a seconda dei casi. In effetti l'interesse del privato all'integrità della sua sfera patrimoniale, si sottolinea in dottrina, «è uguale quale che sia il soggetto che impone la prestazione e quale che sia il tipo di prestazione imposta»⁵³; la differente determinatezza dell'intervento legislativo nella disciplina del tributo sarebbe dunque ingiustificata ed al limite discriminatoria se non vi fossero altri interessi, di natura pubblica, da far valere in concorrenza con l'interesse privato. Sono questi interessi (alla pubblicità del procedimento di formazione delle scelte tributarie, al coinvolgimento delle opposizioni, al controllo di legittimità costituzionale delle norme fiscali, alla conformità delle decisioni di politica tributaria agli indirizzi del corpo elettorale) che assumendo colorazione e rilievo diversi a seconda della diversa natura e del diverso soggetto attivo della prestazione, giustificano una variabile rigidità nell'interpretazione ed applicazione della riserva.

In tal modo, come ognuno vede, sono poste però le premesse per uno sfilacciamento della tessitura garantista del principio di autoimposizione. In parallelo, si assiste in dottrina al tentativo di recuperare a detto principio una funzione di tutela di interessi generali di natura pubblica (quelli soddisfatti dall'essere la scelta impositiva comunque demandata alla fonte legislativa) e di assegnargli un valore diverso da quello che si è venuto ricostruendo in chiave storica. In una simile prospettiva, la regola del consenso al tributo finisce per risolversi «piuttosto che nel richiamo della funzione rappresentativa degli organi che emanano le leggi, nel rispetto della disciplina procedimentale dell'attività legislativa»⁵⁴.

La riserva delle prestazioni imposte alla legge in senso formale, detto altrimenti, si giustificerebbe in ragione delle particolari garanzie offerte dalla disciplina del procedimento di formazione in termini di pubblicità, di trasparenza, di coinvolgimento delle opposizioni⁵⁵: essa esprimerebbe l'esigenza che le decisioni tributarie siano assunte nel contesto di un procedimento che attraverso la pubblicità dei dibattiti e l'articolazione dialettica del confronto politico favorisca in massimo grado la democraticità delle scelte ed il coinvolgimento delle forze politiche minoritarie⁵⁶.

È apprezzabile, nelle ricostruzioni teoriche appena ricordate, il tentativo di ricalibrare la portata del principio di autoimposizione attraverso una rivalutazione dei profili pubblicistici del medesimo, come del resto impone l'adeguamento di quella antica regola ad un contesto storico-costituzionale profondamente mutato. Non convince, al contrario, la sostanziale equiparazione che siffatte teorie finiscono per porre tra autoimposizione e riserva di legge, quasi che la più matura evoluzione in chiave garantista di quello storico principio si puntualizzi e si esaurisca nella regola della necessaria determinazione legislativa dei presupposti essenziali

⁵³ V. FANTOZZI, *op. cit.*, 81.

⁵⁴ Così A. FANTOZZI, *op. cit.*, 85. Rilievi largamente coincidenti, anche di recente, si trovano in P. BORIA, *Diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2016, 69 ss.

⁵⁵ Cfr. MICHELI, *op. cit.*, passim, FANTOZZI, *op. cit.*, 80 ss, FEDELE, *op. ult. cit.*, 135 ss. e, più in generale, FOIS, *Riserva di legge*, 294 ss.

⁵⁶ Spunti in tal senso anche in A. FEDELE, *La riserva di legge*, in A. AMATUCCI (dir.), *Trattato di diritto tributario*, I, Cedam, Padova, 1994, 175 ss.; ID, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2005, 52 ss., 95.

del tributo. In questo modo, infatti, il principio della autoimposizione non assume nessuna colorazione diversa dal generico richiamo a che la disciplina di un certo ambito materiale sia posta dalla fonte legislativa e rimane del tutto assorbito nella riserva di legge, sovrapponendosi ad essa.

Vedremo invece più oltre come l'istanza espressa dal principio del *consent* travalichi in qualche modo il significato politico della riserva. Il rilievo sembra trovare conferma nelle più recenti sentenze della Consulta, le quali, non si sa dire con quale grado di consapevolezza da parte dell'organo di giustizia costituzionale, segnano una parziale autonomizzazione del principio di autoimposizione rispetto alla riserva che formalmente lo enuncia. Così la Corte, quando l'esigenza della autoimposizione trovi appagamento nella rappresentatività dell'organo impositore, può considerare sostanzialmente soddisfatta la riserva di cui all'art. 23 anche quando essa apparirebbe formalmente violata, perché la legge tributaria non contiene nemmeno quel *minimum* di determinatezza precettiva che si richiede in una materia relativamente riservata alla legge.

Sul punto dovremo soffermarci più diffusamente nella parte conclusiva di queste note, quando si tenterà di ridefinire il significato politico della regola del consenso al tributo nella attuale realtà storico-costituzionale; ma conviene prima ripercorrere, per la loro decisiva importanza nella comprensione del problema, gli orientamenti della giurisprudenza costituzionale nella materia che ci occupa.

b) nella giurisprudenza della Corte costituzionale.

Pur non aderendo apertamente alle premesse teoriche dalle quali le ricostruzioni dottrinarie sopra ricordate prendono le mosse (ovvero l'interpretazione *elastica* della riserva di legge in materia tributaria), la Corte costituzionale ha adottato soluzioni pratiche che quella tecnica ermeneutica presuppongono. Non si giustificano altrimenti le non lievi oscillazioni che la sua giurisprudenza mostra ad un complessivo esame.

In talune sentenze (nn. 4, 30, 47/57, 51/60, 65/62) la Consulta afferma che l'espressione *in base alla legge* deve essere interpretata «nel senso che la legge che conferisce il potere di imposizione indichi i criteri idonei⁵⁷ a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore», ed esclude che, ai fini della determinazione quantitativa della prestazione, sia necessario indicare con legge il limite massimo della prestazione imposta, essendo questo solo uno dei possibili limiti che il legislatore può stabilire⁵⁸. Sembra in questo modo ammet-

⁵⁷ La formula è giudicata inopportuna da FEDELE, *Art. 23...cit.*, 106, in quanto non chiarisce se le facoltà di scelta lasciate dal legislatore alla p.a. ed all'ente impositore debbano essere minori di quelle proprie del titolare di poteri amministrativi discrezionali.

⁵⁸ Cfr. le sentt. nn. 4, 30, 47 del 1957 e la n. 88 del 1986. In dottrina vi è chi ritiene che non sia applicabile alle imposte il "ragionamento fatto dalla Corte per le altre prestazioni, per le quali occorrerebbe che la legge indichi il limite massimo" (DE MITA E., *op. cit.* p. 118). La discrezionalità dell'amministrazione, si sostiene, in materia di imposte non sarebbe determinabile altrimenti che attraverso la fissazione legislativa dell'aliquota massima, pur potendo la legge rimettere una certa elasticità di manovra all'ente impositore nella determinazione della stessa. Più elaborata la posizione di BARTHOLINI, *op.cit.*, 24-25 e 211 ss. L'a., coerentemente con

tersi che almeno una parte della disciplina degli elementi essenziali delle prestazioni imposte sia rimessa ad atti di integrazione non legislativi. La genericità della formula (*criteri idonei*), che avrebbe dato adito alla più ampia latitudine di apprezzamento in sede giudiziale, è temperata dalla ricerca di elementi in base ai quali valutare se la legge impositiva abbia sufficientemente delimitato la discrezionalità della p.a. e risulti perciò costituzionalmente legittima. Così, nella prima sentenza in materia (n. 4/1957), la previsione di idonei controlli per l'atto integrativo della disciplina di fonte legale è dalla Corte considerato elemento sufficiente a garantire il rispetto dei parametri fissati dalla legge⁵⁹. Altro criterio di valutazione della sufficiente delimitazione della discrezionalità dell'ente impositore è individuato nella partecipazione dei soggetti passivi della prestazione (dei loro rappresentanti) alla fase formativa dell'atto con cui viene concretamente determinato il *quantum* dell'imposta⁶⁰.

In successive pronunce, parzialmente irrigidendosi rispetto all'orientamento iniziale, la Corte richiede che, ai fini del rispetto della riserva, siano determinati dalla legge: il soggetto attivo (sent. 93/1963), il soggetto passivo (sentt. 36/1959 e 93/1963), il presupposto (sent. 51/1960), i criteri per quantificare la base imponibile (sentt. 51 e 70/1960, 48/1961, 16/1965), l'aliquota ed i criteri di determinazione del *quantum* (sent. 30/1957)⁶¹. Il vincolo al legislatore ordinario si fa dunque più stringente ed il giudizio di legittimità costituzionale delle leggi tributarie (o meglio il giudizio circa il rispetto della riserva legislativa in materia di tributi) è ancorato a parametri più rigidi rispetto a quelli precedentemente enunciati e riassumibili nella formula oltremodo vaga dei "criteri idonei".

La rigidità della riserva torna però ad attenuarsi in una successiva pronuncia (29/1969, ma v. anche in termini analoghi 67/1973), nella quale, sottolineato che l'art. 23 esprime una riserva "soltanto relativa"⁶², si sostiene che non contrasta con essa

l'affermazione del principio della autoimposizione come *ratio* della riserva in materia tributaria, avverte la necessità di una delimitazione legislativa della misura massima della prestazione solo quando essa venga imposta da un ente non rappresentativo.

⁵⁹ Cfr. oltre a quella citata nel testo, la sent. 30 del 1957, nella quale si è considerato elemento rilevante ai fini del rispetto della riserva e dunque della legittimità della legge di imposizione, la presenza di un collegio di revisori, con le funzioni proprie dei sindaci delle s.p.a.

⁶⁰ Il criterio si trova formulato fin dalle prime sentenze (cfr. 4 e 47 del 1957) e poi richiamato in quelle successive. Cfr. più ampiamente sul punto FEDELE, *Art. 23...cit.*, 109-110, il quale nega che il criterio della partecipazione possa da solo risultare idoneo a stabilire la ragionevole delimitazione dei poteri dell'organo competente in ordine alla determinazione quantitativa della prestazione. Di contrario avviso BARTHOLINI, *Il principio...cit.*, 110. Secondo l'a. il fatto che la Corte intenda la riserva con minore rigidità quando l'ente a cui è rimessa l'integrazione della disciplina legislativa abbia carattere rappresentativo, trova coerente spiegazione se si considera che la partecipazione dei soggetti interessati alla formazione dell'atto integrativo della disciplina legale soddisfa il principio della autoimposizione.

⁶¹ V. però la sent. n.52 del 1967, relativa agli ordini di comparizione da parte dell'autorità di p.s. ex art. 15,1 t.u. 18 giugno 1931, n.773, in cui la definizione legislativa dei casi in cui la prestazione può essere imposta e dei soggetti passivi dell'imposizione è del tutto insufficiente. In una precedente sentenza (93/63) si era comunque chiarito che la eventuale oscurità o lacunosità della formula usata dal legislatore per l'individuazione dei soggetti attivi e passivi e dei presupposti della imposizione non comporta l'implicita attribuzione all'autorità amministrativa di poteri di integrazione della disciplina relativa.

⁶² Già nella sent. 48/61 la Corte aveva affermato che «l'art. 23 non esige che la istituzione del tributo avvenga "per legge", cioè che tutti i presupposti e gli elementi della prestazione ricavino dalla legge la loro determinazione». Successivamente, nella sent. n. 159 del 1985, la relatività della riserva di cui all'art. 23 si fa derivare dall'interpretazione letterale della norma costituzionale, segnatamente dalla locuzione "in base alla legge" in essa

«l'assegnazione ad organi amministrativi di compiti non solo meramente esecutivi, ma anche volti alla determinazione di elementi, presupposti o limiti, variamente individuabili, di una prestazione imponibile, in base a dati ed apprezzamenti tecnici, a condizione che siano preventivamente indicati, ed in modo sufficiente, i criteri direttivi di base, o le linee generali da seguire per delimitare la discrezionalità nella produzione di fonti secondarie della disciplina».

La preoccupazione di circoscrivere la discrezionalità dell'amministrazione in sede di imposizione comincia ad essere bilanciata da interessi pubblici diversamente graduati, che consigliano, per esigenze di funzionalità e di efficienza, di non intendere in maniera eccessivamente rigida il richiamo alla definizione legislativa dei presupposti del tributo e di rimettere all'organo amministrativo non solo compiti meramente esecutivi, ma anche la concreta determinazione di elementi, presupposti o limiti di una prestazione imponibile. La garanzia del rispetto della riserva risiede, evidentemente, nella predeterminazione legislativa dei criteri direttivi di base atti a delimitare la discrezionalità delle fonti secondarie della disciplina. È aperto però un varco per l'ulteriore indebolimento della funzione di garanzia individuale-garantista della riserva. La Corte comincia, infatti, a riconoscere la legittimità costituzionale di prestazioni tributarie nelle quali la delimitazione a livello legislativo dei presupposti del tributo è assai blanda e la concreta determinazione del *quantum* e non solo del *quomodo* della prestazione è rimessa ad organi amministrativi senza una sufficiente definizione legislativa di criteri idonei ad evitare scelte arbitrarie in sede applicativa. Nelle sue prime sentenze il giudice costituzionale afferma che, quando non sia legislativamente indicato il limite massimo della prestazione, debbano applicarsi due criteri delimitativi. In base al primo, quando la prestazione patrimoniale è indirizzata al raggiungimento delle finalità dell'ente che la pone, la determinazione quantitativa della prestazione stessa è vincolata al fabbisogno finanziario dell'ente (v. sent. 4/1957). In base al secondo, la Corte ritiene sufficiente a circoscrivere la discrezionalità dell'ente impositore la circostanza che la determinazione del *quantum* debba avvenire attraverso l'applicazione di regole tecniche indicate dal legislatore. Istruttiva in tal senso la sent. 72 del 1969. In essa la Corte afferma che la stessa disciplina della composizione e del funzionamento di determinati organi (si trattava nella specie del Comitato interministeriale prezzi) è elemento sufficiente per considerare la determinazione quantitativa della prestazione come "collegata ad elementi di natura tecnica" tali da circoscrivere il potere rimesso alla p.a. Tali formulazioni - è stato correttamente osservato - se «applicate in tutto il loro valore semantico condurrebbero ad una pressoché totale vanificazione della riserva di legge ex art. in commento per quanto attiene alla determinazione quantitativa delle prestazioni», svuotando la riserva di ogni contenuto precettivo. Quando organi della p.a. determinano il *quantum* della prestazione, infatti, è estremamente agevole e quasi inevitabile individuare elementi di natura tecnica che concorrono alla definizione dell'entità della stessa⁶³.

utilizzata. In dottrina si concorda sul carattere relativo della riserva in materia di prestazioni imposte. V. per tutti CRISAFULLI, *Lezioni...cit.*, 53 e MORTATI, *Istituzioni...cit.*, 327 ss.

⁶³ Così, quasi testualmente FEDELE, *Art. 23...cit.*, 116. L'a. critica l'eccessiva ampiezza delle formule usate nella sent. 72/69, notando che esse, «applicate in tutto il loro valore semantico condurrebbero ad una pressoché totale vanificazione della riserva di legge ex art. in commento per quanto attiene alla determinazione quantitativa delle prestazioni».

Nella sent. 34/1986 il giudice costituzionale è ancora più esplicito: ammette infatti che il legislatore possa compiutamente indicare il solo soggetto e l'oggetto della prestazione, lasciando alla p.a. la specificazione quantitativa o qualitativa della prestazione medesima. La portata protettiva della riserva viene con ciò ulteriormente a ridursi, attraverso l'attribuzione alla pubblica amministrazione del potere di determinare in concreto il *quantum* della prestazione, ovvero l'aspetto che maggiormente incide sull'interesse del privato all'integrità della propria sfera patrimoniale⁶⁴.

Chiude idealmente l'altalenante percorso giurisprudenziale sin qui ricostruito la sentenza 236/1994 (confermata dalla sent. 180/1996), nella quale la Corte ritiene rispettato il principio espresso nell'art. 23 Cost. anche "in assenza di una espressa indicazione legislativa dei criteri, limiti e controlli sufficienti a delimitare l'ambito di discrezionalità dell'amministrazione, purché gli stessi siano in qualche modo desumibili (dalla composizione o funzionamento dell'autorità competente, dalla destinazione della prestazione, dal sistema procedimentale che prevede la collaborazione di più organi) al fine di evitare arbitrii dell'amministrazione".

Il riferimento costituzionale ad un vincolo positivo di contenuto per la legge tributaria (desumibile da una considerazione della riserva in termini non puramente formali), ovvero ad una sufficiente delimitazione a livello normativo primario della disciplina posta da fonti di rango secondario, è definitivamente superato. A soddisfare l'esigenza espressa nell'art. 23 si reputa infatti sufficiente la sussistenza di parametri esterni ed extralegislativi "oggettivamente" idonei a delimitare l'ambito di discrezionalità della amministrazione nell'imposizione del tributo, impedendo che essa trasmodi in arbitrio. La destinazione della prestazione, la previsione di un "modulo procedimentale, che renda possibile il controllo delle varie fasi del procedimento per verificare la ragionevolezza delle determinazioni adottate" (sent. 507/1988, nonché 182/1994), la presenza nell'organo competente all'imposizione del tributo di una rappresentanza dei soggetti che sopportano il sacrificio tributario permettono alla Corte di prescindere da un'analisi circa il grado di determinatezza precettiva della legge ai fini del rispetto della riserva costituzionalmente prevista.

Se bene intendiamo il senso delle affermazioni della Corte, la prestazione, in presenza di elementi oggettivamente idonei a delimitarne i confini e ad escludere così l'arbitrio dell'autorità amministrativa in sede applicativa, dovrebbe considerarsi legittimamente imposta anche quando la determinazione della stessa a livello legislativo sia incompleta o del tutto mancante. Ma, se così è, il principio della autoimposizione sembra autonomizzarsi rispetto alla riserva di legge che lo enuncia. Quest'ultima esige, infatti, che una delimitazione dei presupposti della prestazione sia compiuta a livello legislativo e che tale delimitazione, più o

⁶⁴ Si legge ancora nella sentenza citata: «se, per l'osservanza dell'art. 23 Costituzione non è sufficiente che la legge attribuisca la competenza alla imposizione ad un organo esecutivo, la delimitazione della potestà di tale organo non deve necessariamente risultare dalla formula della norma stessa, ma può ricavarsi da tutto il contesto della disciplina della materia di cui tale norma fa parte». La riserva, se bene intendiamo l'insegnamento della corte, dovrebbe considerarsi appagata anche quando la formula della legge di imposizione non contenga criteri idonei a delimitare ragionevolmente la discrezionalità dell'organo di imposizione, purché tale delimitazione possa evincersi dal complesso della disciplina della materia di cui la norma fa parte.

meno incisiva o pregnante a seconda dei casi, sia comunque sufficiente ad evitare l'arbitrio dell'organo di imposizione in sede applicativa. La regola del consenso al tributo invece non pone alcun vincolo di contenuto alla fonte normativa primaria: la garanzia alla quale essa corrisponde, infatti, può considerarsi realizzata, pure in assenza di una adeguata fissazione a livello legislativo dei presupposti della prestazione, quando i soggetti che si dispongono al sacrificio tributario siano rappresentati nell'organo di imposizione⁶⁵. Quando dunque la Consulta considera rispettata la riserva posta dall'art. 23 "anche *in assenza* (corsivo nostro) di un'espressa indicazione legislativa dei criteri, limiti e controlli sufficienti a delimitare l'ambito di discrezionalità dell'amministrazione", mostra di voler prescindere dalla garanzia formale rappresentata dalla necessaria determinazione legislativa dei presupposti della prestazione per fare appello a un criterio sostanziale, quale è il rispetto della regola autoimpositiva. L'interesse primario che l'art. 23 vuole assicurare sembra essere, dunque, non già quello soddisfatto dal particolare e garantito procedimento di formazione della legge o dal peculiare regime giuridico della stessa (e degli atti ad essa equiparati), ma piuttosto la diretta o mediata riferibilità delle scelte tributarie ad organi rappresentativi dei contribuenti. Non si spiegherebbe altrimenti come la Corte possa considerare legittima una prestazione patrimoniale anche quando la riserva non sia sostanzialmente rispettata, perché la legge di imposta non presenta nemmeno quel *minimum* di determinatezza precettiva che si richiede in una materia relativamente riservata alla legge.

La giurisprudenza successiva a quella brevemente passata in rassegna non si discosta apprezzabilmente dalle coordinate già tracciate, segnalandosi solo per alcune oscillazioni – in alcuni casi nella direzione di un maggior rigore, in altri di un qualche "lassismo" - intorno al *minimum* di densità prescrittiva dalla fonte legislativa, oltretutto per il contributo alla risoluzione di taluni dubbi non del tutto dissipati posti dalla clausola dell'art. 23 Cost.

Quanto al primo aspetto, trova larga conferma la formula secondo cui la riserva *de qua* impone necessariamente la preventiva determinazione di "sufficienti criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa" (sentt. nn. 105/2003, 350/2007, 83/2015). Infatti, "se è indubbio che la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, abbia carattere relativo, nel senso che lascia all'autorità amministrativa consistenti margini di regolazione delle fattispecie, va rilevato [...] che ciò «non relega tuttavia la legge sullo sfondo, né può costituire giustificazione sufficiente per un rapporto con gli atti amministrativi concreti ridotto al mero richiamo formale ad una prescrizione normativa "in bianco", genericamente orientata ad un principio-valore, senza una precisazione, anche non dettagliata, dei contenuti e modi dell'azione amministrativa limitativa della sfera generale di libertà dei cittadini»" (sent. 83/2015).

In questa prospettiva, alcune pronunce – rievocando l'indirizzo più restrittivo e risalente - hanno preteso che "la concreta entità della prestazione imposta sia desumibile chiara-

⁶⁵ Sviluppando coerentemente questa linea argomentativa si può arrivare a sostenere che anche l'assenza di rappresentatività dell'organo di imposizione non sia sufficiente a determinare la violazione della regola del consenso quando detto organo sia in rapporto di responsabilità con un altro organo nel quale siano rappresentati i soggetti onerati dal tributo.

mente dagli interventi legislativi che riguardano l'attività dell'amministrazione" (sentt. nn. 190/2007, 115/2011, 83/2015). Ciò ha portato alla declaratoria d'incostituzionalità di una base imponibile determinata solo tramite l'idoneità dei beni tassati a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati (sent. 83/2015); come pure di una legge regionale che demandava a un provvedimento della Giunta le prestazioni dovute a fronte del rilascio dell'autorizzazione unica, senza l'indicazione, a livello primario, di alcun criterio di determinazione degli oneri (sent. 307/2013; casi analoghi anche in sentt. 32/2012 e 22/2012).

Non priva di interesse è anche la sent. n. 115/2011, resa su una norma legislativa tributiva del potere di ordinanza dei sindaci, non limitato ai casi contingibili e urgenti: tale norma, pur non attribuendo il potere di derogare a norme primarie e secondarie vigenti, è stata ritenuta illegittima "in quanto non prevede una qualunque delimitazione della discrezionalità amministrativa in un ambito, quello della imposizione di comportamenti, che rientra nella generale sfera di libertà dei consociati. Questi ultimi sono tenuti, secondo un principio supremo dello Stato di diritto, a sottostare soltanto agli obblighi di fare, di non fare o di dare previsti in via generale dalla legge". Peraltro, la Corte ha precisato nell'occasione che la presenza di eventuali norme regolamentari, tese a riempire di contenuto la prescrizione primaria e a limitare la discrezionalità degli organi dell'applicazione, non vale a "compensare" l'indeterminatezza della legge. La natura amministrativa del potere regolamentare, ovviamente, "non può soddisfare la riserva di legge, in quanto si tratta di atto non idoneo a circoscrivere la discrezionalità amministrativa nei rapporti con i cittadini. Il [regolamento], infatti, si pone esso stesso come esercizio dell'indicata discrezionalità, che viene pertanto limitata solo nei rapporti interni tra Ministro e sindaco, quale ufficiale del Governo, senza trovare fondamento in un atto avente forza di legge. Solo se le limitazioni e gli indirizzi contenuti nel citato decreto ministeriale fossero stati inclusi in un atto di valore legislativo", aggiunge la Corte, sarebbe stato possibile "valutare la loro idoneità a circoscrivere la discrezionalità amministrativa dei sindaci. Nel caso di specie, al contrario, le determinazioni definitive, gli indirizzi e i campi di intervento non potrebbero essere ritenuti limiti validi alla suddetta discrezionalità, senza incorrere in un vizio logico di autoreferenzialità".

Altre pronunce hanno offerto una lettura assai più sfumata della garanzia costituzionale che ci occupa. Particolare interesse desta, sotto tale profilo, il filone giurisprudenziale che ritiene rispettata la riserva di legge dell'art. 23, là dove i criteri e i limiti "atti a vincolare la determinazione quantitativa dell'imposizione, si desumano dall'insieme della disciplina considerata" (sent. 435/2002), dal "sistema normativo [di volta in volta] in esame" (ancora sent. 435/2002) o "dagli interventi legislativi che riguardano l'attività dell'amministrazione" (sent. nn. 105/2003 e 190/2007): i tratti essenziali della prestazione imposta non devono necessariamente ricavarsi dalla legge che detta prestazione contempla, ma è sufficiente che siano deducibili – con operazione che potrebbe dirsi di interpretazione sistematica, e che, come tale, non è forse esigibile dal *quavis de populo* – dal complesso della normativa primaria vigente. Con la sentenza n. 303 del 2005, la Corte ha ritenuto legittima l'autorizzazione al Governo a riordinare la materia dei giochi e delle scommesse ippiche con regolamento delegificato, nonostante l'assenza di specifiche direttive in ordine ai soggetti passivi d'imposta: il silenzio sul punto è stato interpretato dal giudice costituzionale come espressivo della volontà

di “lascia[re] immutata la disciplina legislativa concernente gli elementi strutturali del suddetto tributo”. Con la duplice conseguenza di imporre “al regolamento di delegificazione di mantenere gli stessi soggetti passivi indicati dalla legislazione preesistente” e al giudice a quo – con operazione, ancora una volta, di interpretazione sistematica - “di individuare i soggetti passivi dell’imposta in base alle leggi vigenti in materia”.

Non certo stringente è stata poi l’applicazione dell’istituto della riserva nella sent. n. 350 del 2007, ove, nel giudicare sulla revisione dell’imposta sulle scommesse, si è ritenuta sufficientemente limitata la discrezionalità dell’amministrazione, in virtù del duplice vincolo al “mantenimento del livello complessivo del gettito” precedente e alla soddisfazione dell’“effettivo fabbisogno” del CONI, “quale risulta dai bilanci approvati e controllati”.

Da ultimo, mette conto evidenziare come la Corte abbia confermato – senza però, a quanto risulta, applicarlo quale unico criterio dirimente – il possibile valore “correttivo” dei moduli partecipativi, rispetto a indicazioni legislative eccessivamente scarse (sentt. 435/2002 e 83/2015): anche in questo caso, come in quelli sopra citati, l’indebolimento delle garanzie sostanziali connesse ai contenuti della fonte primaria può essere “compensato” a livello procedurale, mediante il coinvolgimento degli interessati nella fase di formazione dell’atto.

Come anticipato, le pronunce dell’ultimo quindicennio hanno contribuito a sciogliere alcuni nodi interpretativi ulteriori – alcuni di soluzione non scontata – e a eliminare perplessità residue riguardanti la riserva di cui all’art. 23 Cost.

In particolare, la Corte costituzionale ha avuto modo di ribadire e precisare che:

- a) la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte risulta soddisfatta anche da atti con forza di legge (sent. n. 10/2015) e – *a fortiori* dopo la riforma del Titolo V del 2001 - da leggi regionali (sentt. 435/2002);
- b) rientrano nella nozione di prestazione patrimoniale imposta, così applicandosi la garanzia ex art. 23, pure prestazioni di natura non tributaria e aventi funzione di corrispettivo, quando per i caratteri e il regime giuridico dell’attività resa, sia pure su richiesta del privato, a fronte della prestazione patrimoniale appare prevalente l’elemento della imposizione legale (sentt. nn. 435/2002 e 66/2005).
- c) le norme di agevolazione tributaria, al pari delle norme impositive, sono sottoposte alla riserva relativa di legge di cui all’art. 23 Cost., perché realizzano un’integrazione degli elementi essenziali del tributo (sent. 123 del 2010). Ne consegue che i profili fondamentali della disciplina agevolativa devono essere regolati direttamente dalla fonte legislativa: quest’ultima non deve limitarsi a fissare i tetti massimi dell’importo delle agevolazioni accordate, ma deve determinare in modo sufficiente anche le fattispecie di agevolazione, individuandone gli elementi fondamentali, quali i presupposti soggettivi e oggettivi per usufruire del beneficio, nonché i relativi tributi (sentt. n. 123/2010 e 60/2011).
- d) l’art. 23 non contiene, neppure implicitamente, un divieto di retroattività della legge tributaria (sent. 58/2009);
- e) le previsioni dettate dallo Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000) – segnatamente, quelle che riguardano l’interpretazione autentica, il *drafting*, l’omogeneità, l’irretroattività e l’uso del decreto legge - non hanno rango costituzionale, né pos-

sono assumere rilievo come norme interposte in sede di giudizio di legittimità costituzionale (ordd. nn. 428/2006, 180/2007, 41/2008; sent. n. 58/2009).

Dalla rassegna sopra compiuta può trarsi un'indicazione conclusiva: il principio della autoimposizione nell'attuale realtà storica non corrisponde più ad alcuna delle finalità che tradizionalmente sono state ad esso assegnate. Non alla funzione individuale garantista, che nella giurisprudenza costituzionale come nella comune opinione dottrinale tende sempre più ad essere svalutata, al di là delle affermazioni declamatorie. Non alla funzione politica di controllo dell'esecutivo posto che nel sistema costituzionale attuale anche gli atti del Governo possono dirsi "sensibilizzati"⁶⁶ all'esigenza dell'autoimposizione. La regola del *consent* si carica allora di un significato non riconducibile interamente all'istituto della riserva di legge, esprimendo l'esigenza che le decisioni fiscali siano sempre riferibili ad organi politicamente responsabili.

Il tema assume una particolare pregnanza nell'area di comunicazione fra diritto interno e diritto europeo.

3. Riserva di legge in materia di prestazioni imposte e diritto eurounitario.

L'analisi della garanzia di cui all'art. 23 Cost. non può non estendersi, a questo punto, al tema dell'idoneità delle fonti europee a soddisfare la riserva di legge in materia di prestazioni imposte.

La questione - come cercherà di illustrarsi - assume ovviamente contorni diversi a seconda della finalità politico-istituzionale che, pure alla luce dell'evoluzione della realtà ordinamentale, si assume prevalente, fra le molteplici individuabili alla base dell'istituto: quella garantista, quella democratico-partecipativa, quella connessa al regime di sindacabilità dell'atto.

L'attualità del problema è venuta da ultimo in rilievo in un caso di grande interesse pubblico, che mette conto riportare: la riforma delle banche popolari.

Sul punto, occorre premettere che l'art. 1 del d.l. n. 3 del 2015 ha novellato l'art. 28 TUB, il quale nella nuova formulazione prevede: «nelle banche popolari il diritto al rimborso delle azioni nel caso di recesso, anche a seguito di trasformazione o di esclusione del socio, è limitato secondo quanto previsto dalla Banca d'Italia, anche in deroga a norme di legge, là dove ciò è necessario ad assicurare la computabilità delle azioni nel patrimonio di vigilanza di qualità primaria della banca. Agli stessi fini, la Banca d'Italia può limitare il diritto al rimborso degli altri strumenti di capitale emessi».

La disposizione in commento conferisce alla Banca d'Italia una potestà regolamentare in bianco, e per di più potenzialmente derogatoria della legge, con un particolare oggetto: la limitazione del diritto al rimborso delle azioni e degli strumenti di partecipazione. Ebbene, questa limitazione rappresenta una prestazione patrimoniale imposta, come tale coperta dal-

⁶⁶ L'espressione è di BARTHOLINI, *op. cit.*, passim.

la riserva di legge relativa di cui all'art. 23 Cost.; proprio quest'ultima guarentigia, però, non pare rispettata appieno, dal momento che la norma attributiva della potestà regolamentare si limita a individuare il fine generico - «là dove ciò è necessario ad assicurare la computabilità delle azioni nel patrimonio di vigilanza di qualità primaria della banca» - in vista del quale il diritto al rimborso può essere escluso o compreso.

In realtà, la problematica è più complessa di quanto sembri: infatti, i limiti al rimborso degli strumenti di capitale delle cooperative sono previsti e in parte disciplinati in sede europea dal Regolamento (UE) n. 575/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 giugno 2013 nonché dal Regolamento delegato (UE) n. 241/2014 della Commissione del 7 gennaio 2014.

Dunque, la possibilità di superare l'eccessiva lacunosità del nuovo art. 28 TUB ruota tutta attorno alla idoneità della normativa europea ad assolvere alla riserva di legge relativa posta dalla Costituzione.

L'interrogativo è stato positivamente risolto dal TAR Lazio (sent. 6548/2016) nell'ambito di un giudizio promosso da alcuni soci delle banche popolari interessate dal d.l. n. 3 del 2015. Il giudice amministrativo, in particolare, ha ritenuto che alla Banca d'Italia è rimessa «unicamente la modalità della limitazione del rimborso di capitale, ove di essa ricorrono i presupposti. Tali modalità, tuttavia [...] non vengono lasciate alle libere determinazioni di quest'ultima, ma rispondono a specifici parametri desumibili dal diritto comunitario» dovendo farsi «riferimento, a questo fine, al regolamento UE/241/2014 della Commissione, che integra il regolamento UE/575/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in materia di norme tecniche di regolamentazione sui requisiti di fondi propri per gli enti».

Su analoga questione pende questione di legittimità dinanzi alla Corte costituzionale, promossa dalla Regione Lombardia con il ricorso n. 58 del 2015.

Preme in questa sede rilevare come già in passato il giudice costituzionale si sia espresso in senso positivo sull'idoneità della normativa europea ad assolvere la riserva di legge (anche con specifico riferimento all'art. 23 Cost.) facendo valere un triplice ordine di argomentazioni⁶⁷. Il primo è quello dell'attribuzione ai regolamenti europei - benché insindacabili dalla Corte, salvi i controlimiti - della forza e del valore di legge. Il secondo, anch'esso giocato sulla forza formale delle fonti, richiama la capacità delle norme dei Trattati di derogare anche alle norme costituzionali, ivi comprese quelle che pongono riserve di legge, fatto salvo il rispetto dei principi supremi. Il terzo, che potrebbe invece dirsi sostanzialistico, fa leva sulla «assonanza valoriale» che connota l'ordinamento italiano e quello europeo⁶⁸.

⁶⁷ Argomentazioni ricostruite, di recente, da D. DE LUNGO, *Il nuovo assetto delle banche popolari: appunti sui presupposti costituzionali del decreto-legge e sui poteri normativi della Banca d'Italia*, in corso di pubblicazione su federalismi.it, 9 ss. a partire dalle sentenze nn. 183 del 1973 (in cui era invocato fra l'altro proprio l'art. 23 Cost.), 170 del 1984 e 383 del 1998. In dottrina, fra i tanti, possono vedersi: F. SORRENTINO, *Regolamenti comunitari e riserva di legge*, in *Dir. prat. tribut.*, II, 1974, 250 ss.; R. BALDUZZI - F. SORRENTINO, *Riserva di legge*, in *Enc. dir.*, XL, Giuffrè, Milano, 1989, 1207 ss.

⁶⁸ Cfr. Corte cost., sent. n. 183 del 1973.

Alla luce di ciò, la disciplina europea dovrebbe essere sufficiente a compensare l'indeterminatezza della norma legislativa, delineando così il perimetro dell'intervento della Banca d'Italia.

Questa sembra, del resto, la soluzione verso cui propende il TAR Lazio nella propria sentenza, facendo così salvo il potere regolamentare attribuito alla Banca d'Italia.

Essa, tuttavia, non è completamente appagante. Infatti, come è stato recentemente osservato a commento della vicenda qui riportata a titolo di esempio, riprendendo un più risalente spunto dottrinario, "ove vengano in rilievo i diritti fondamentali, non sembra che la questione della fungibilità tra leggi/atti aventi forza di legge nazionali e atti europei in materie riservate possa essere risolta solo come questione di rapporto tra fonti; al contrario, essa va tematizzata pure come questione di teoria dei diritti" nello specifico senso che "l'indiscussa primazia della normativa europea rispetto a quella nazionale non costituisce elemento sufficiente per affermare che ogni spazio riservato dalla Costituzione alla legge possa essere automaticamente coperto anche da fonti euro-unitarie"⁶⁹. In effetti la *ratio* della riserva di legge in materia di diritti non si esaurisce nella finalità garantista di limitare la discrezionalità degli organi dell'applicazione, ma esprime anche un'istanza democratico-partecipativa⁷⁰, la quale richiede che gli interessati siano posti nelle condizioni di prender parte alle decisioni destinate a incidere sulla loro sfera giuridica; senza dire della ulteriore giustificazione della riserva, che si sostanzia nell'assicurare il controllo del giudice costituzionale sull'atto limitativo della sfera individuale⁷¹.

Di qui la conclusione⁷², in tutto da condividere, che l'effettiva idoneità della normativa europea a soddisfare le esigenze sottese alla riserva di legge (in ambito tributario, e in ogni altro) dovrebbe essere valutata materia per materia, in ragione del differente "peso" che nello specifico settore considerato assumono le *rationes* fondative dell'istituto. Una valutazione che non necessariamente si sovrappone allo scrutinio costituzionale dei "controlimiti" interni alla integrazione comunitaria.

Non sembra infatti possibile revocare in dubbio che il deficit democratico delle istituzioni sovranazionali sia stato solo in parte superato dal Trattato di Lisbona, così lasciando sguarnito un fronte particolarmente delicato ove si discorra di prestazioni patrimoniali imposte, subordinate sin dagli albori del costituzionalismo al principio del *no taxation without representation*⁷³.

⁶⁹ D. DE LUNGO, *Il nuovo assetto*, cit., 10, che sviluppa una riflessione di G. SCACCIA, *La riserva di legge. L'esperienza tedesca*, Roma, 2002, 138 ss.

⁷⁰ S. FOIS, *La riserva di legge. Lineamenti storici e problemi attuali*, Giuffrè, Milano, 1963, *passim*.

⁷¹ Secondo l'insegnamento di C. MEZZANOTTE, *Interrogativi in tema di delegazione legislativa in materia riservata alla legge*, in *Giur.cost.*, 1969, 1749 ss.

⁷² Tracciata da D. DE LUNGO, *Il nuovo assetto*, cit., 12, e già prefigurata da G. SCACCIA, *La riserva di legge*, cit., 138 ss.

⁷³ Cfr., anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 13; D. MORANA, *Libertà costituzionali*, cit., 2 ss. nonché A. FEDELE, *Art. 23*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Zanichelli, Bologna-Roma, 1978, 21 ss.

Così come non pare dubbio - inquadrando il tema nella prospettiva del regime di sindacabilità - che le possibilità di tutela giurisdizionale del singolo avverso gli atti di derivazione eurounitaria, e dunque avverso le prestazioni patrimoniali da essi imposte, siano assai più circoscritte rispetto a quelle assicurate nei confronti delle leggi nazionali⁷⁴. Sotto tale profilo è appena il caso di ricordare che, per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia⁷⁵, i privati possono impugnare solo atti europei che li riguardino individualmente e producano un effetto diretto nella loro sfera giuridica: atti, cioè, a portata provvedimentale. Al contrario, l'accesso alla Corte costituzionale per far valere l'illegittimità delle leggi e degli atti equiparati, pur dovendo agganciarsi necessariamente a un giudizio avente ad oggetto un diverso bene della vita, è subordinato ai soli requisiti della rilevanza e della non manifesta infondatezza della questione.

Proprio gli elementi appena evidenziati, riepilogando, suggeriscono che la valutazione di fungibilità fra norme nazionali e norme europee non può effettuarsi solo alla luce di asettici elementi di teoria delle fonti o di presunzioni astratte di consonanza valoriale.

⁷⁴ Cfr. sul punto D. DE LUNGO, *Il nuovo assetto*, cit., 11 ss.

⁷⁵ Orientata nel senso di cui al testo, senza sostanziali oscillazioni, fin dalla sentenza C-25/62, *Plaumann c. Commissione*.