

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

Collana diretta da

F. Amatucci, M. Baslavecchia, R. Cordeiro Guerra, L. del Federico, E. della Valle, V. Ficari
M.C. Fregni, A. Giovannini, M. Logozzo, G. Marini, S. Muleo, F. Paparella, L. Salvini, L. Tosi

Sezione Studi ed attualità

**L'ATTUALITÀ DEL PENSIERO
DI FURIO BOSELLO
NEL DIRITTO TRIBUTARIO
CONTEMPORANEO
SCRITTI SCELTI (1959-2001)**

a cura di

**Andrea Carinci, Lorenzo del Federico, Marco Greggi
Francesco Montanari, Thomas Tassani**



G. Giappichelli Editore – Torino

INTRODUZIONE

Sono trascorsi venti anni dalla scomparsa del professor Furio Bosello.

Nel ricordare mestamente quel 31 dicembre del 2002 e nel ripensare alla figura e alle opere ora, con questa raccolta dei suoi scritti più significativi, si intende porre l'accento sul suo ruolo di studioso, sulla rilevanza dei contributi scientifici e sull'attualità del suo pensiero nel diritto tributario contemporaneo.

Non è questa la sede per analizzare il suo percorso politico, che lo ha portato, quale liberale, ad approdare in Alleanza Nazionale nel 1996, con la convinzione (e la speranza) di cogliere e promuovere gli spunti della trasformazione liberale di quel partito. Certo è che la sua esperienza parlamentare, come Senatore della Repubblica (XIII legislatura, 1996-2001), gli ha consentito di dar corpo a significative sinergie tra l'attività parlamentare e le sue competenze professionali e scientifiche, seppure non come avrebbe voluto e anzi con profonde delusioni (come dimostra l'interruzione del suo percorso nella politica attiva, nell'anno 2001). Spiccano nella sua azione parlamentare la partecipazione alla 6a Commissione permanente Finanze e Tesoro, alla Giunta per gli affari delle Comunità Europee, alla Commissione parlamentare consultiva in materia di riforma fiscale (di cui alla legge 23 dicembre 1996, n. 662) e alla Indagine conoscitiva parlamentare sul federalismo fiscale, ma soprattutto va ricordato il suo supporto allo Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212 (<https://www.senato.it/leg/13/BGT/Schede/Attsen/00003889.htm>). In particolare, il Prof. Bosello amava ricordare, con palese compiacimento, il suo determinante contributo – insieme all'allora Sottosegretario al Ministero delle finanze Prof. Gianni Marongiu – al definitivo superamento del principio di ultrattività delle norme penali tributarie (a margine del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) e all'approvazione dello Statuto del contribuente.

Tuttavia, chi lo ha conosciuto bene ricorda ancora l'ironia e il disincanto con cui in quegli stessi anni andava affermando che il suo impegno maggiore e più importante era quello di Presidente dell'Associazione dei Minghettiani (<http://www.minghettiani.com/>); l'aver fondato e presieduto quell'associazione lo proiettava nel mondo dei valori di quel liceo classico Marco Minghetti, che ancora riusciva ad entusiasmarlo (cosa non facile), tanto da indurlo a coniare il motto "minghettiani sempre", intorno al quale si è coagulata l'Associazione.

Anche in quell'esperienza, così come all'Università, in politica e nella professione, la sua signorilità e affabilità, non priva di una forte dose di ironia e umorismo, hanno affascinato chi ha avuto la fortuna di incontrarlo. Al notevole e inconsueto profilo umano, che spesso oscurava il suo ampio patrimonio culturale e scientifico, si è accompagnata una produzione scientifica, non vasta, ma particolarmente profonda e stimolante, che va doverosamente ricordata, con l'intento di sottolineare e valorizzare l'attualità del pensiero del prof. Furio Bosello nel diritto tributario contemporaneo.

Questo volume dedicato agli "scritti scelti", e quindi ai contributi più rilevanti, non ripropone le monografie (pur indicate nella bibliografia e documentate mediante la riproduzione dei rispettivi indici sommari), giacché tali opere sono agevolmente reperibili nelle più importanti biblioteche giuridiche e comunque i relativi filoni di ricerca sono stati spesso ripresi dall'autore in saggi, note e voci enciclopediche. Un piccolo rammarico riguarda la difficoltà di reperire, a tanti anni di distanza, i numerosi articoli pubblicati sul *Sole 24 ore* e sul *Resto del Carlino*, quand'anche, in qualche caso, alcuni dei temi sia stati ripresi in contributi pubblicati sulle riviste giuridiche, e quindi ora sono confluiti in questa raccolta.

Così come il percorso politico, anche la prestigiosa esperienza professionale di Furio Bosello resta a latere rispetto a questa iniziativa scientifico – editoriale, pur dovendosi ricordare lo spirito profondamente liberale che ha caratterizzato la sua visione dell'avvocatura, delle relazioni professionali, delle sue funzioni di revisore dei conti di importanti istituzioni bancarie, del suo ruolo di consulente della Repubblica di San Marino (che lo portò a contribuire in modo fattivo alla riforma societaria e a quella tributaria).

La riproposizione degli scritti scelti implica una riflessione che, coprendo oltre quaranta anni di studi e ricerche, e giungendo ora a venti anni dall'ultimo contributo, ci consente di cogliere e storicizzare i prologhi della europeizzazione del diritto tributario italiano, il pieno affrancamento del diritto tributario dalla scienza delle finanze, l'evoluzione dei metodi di ricerca e delle concezioni teoriche della fiscalità, la fluidità e la modernizzazione della materia negli anni '70 e '80 che hanno fortemente caratterizzato la struttura della finanza pubblica italiana. Soprattutto l'indagine retrospettiva ci offre spunti estremamente significativi sull'attualità del pensiero di Furio Bosello nel diritto tributario contemporaneo.

Furio Bosello si è laureato presso l'Università di Bologna sotto la guida del suo Maestro, Antonio Berliri. Tutta la sua carriera accademica si è poi articolata nell'Alma Mater Studiorum e nella facoltà di giurisprudenza: prima come collaboratore e assistente di Antonio Berliri nella facoltà giuridica, poi, per un breve periodo anche di Walter Bigiavi e Guglielmo Gola ad economia e commercio ed a scienze politiche; libero docente nel 1968, poi assistente ordinario e dal 1970 professore incaricato; professore straordinario nel 1981 e infine ordinario di diritto

tributario, sino alla parentesi parlamentare degli anni 1996-2001; negli ultimi anni di vita è tornato ad insegnare nella sua amata facoltà giuridica bolognese.

Il percorso di studio e la produzione scientifica si articolano in lungo periodo di oltre 40 anni; dopo un esordio nel 1959 sulle classiche tematiche dell'imposta di registro (*Il vincolo pertinenziale e l'imposta di registro*, Riv. trim. dir. proc. civ., 1959) Bosello approda subito ad uno tema antesignano, oggi di grande attualità, *Costituzioni e tributi negli Stati della Comunità Economica Europea* (*ibidem*, 1959), cui risalgono le profonde radici della sua particolare considerazione per il diritto tributario europeo (che egli ha sempre stentato a qualificare come "comunitario").

Sono numerosi gli studi dedicati alle problematiche sostanziali della fiscalità; per il periodo anteriore alla riforma tributaria del 1972-1973 si ricordano tra i tanti: *Il regime fiscale dei trasferimenti e delle espropriazioni di quote di società a responsabilità limitata* (Riv. trim. dir. proc. civ., 1961); *Aspetti fiscali dell'emissione di azioni con sovrapprezzo e del conguaglio dividendo* (Riv. dir. fin., 1965); *Profili fiscali degli istituendi fondi di investimento* (Bancaria, 1971).

Ma soprattutto va evidenziato come in tale fase del suo percorso scientifico Bosello abbia saputo anticipare l'importanza delle ritenute d'acconto e più in generale del prelievo alla fonte con due monografie, nel 1967 (*La ritenuta d'acconto*) e nel 1972 (*Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*), ben prima che l'ampio e proficuo sviluppo applicativo di tali istituti ne sancisse l'indiscutibile successo; temi questi rivisitati nelle voci enciclopediche degli anni '90 (*Ritenuta diretta*, *Ritenute alla fonte e Rivalsa*, tutte in *Enc. giur.*, 1991).

Nel periodo successivo alla grande riforma tributaria degli anni '70 Bosello, sollecitato da alcuni studi di Antonio Berliri, volge la sua attenzione al nuovo tributo di matrice europea, quell'imposta sul valore aggiunto che costituisce oggetto di saggi (*Il procedimento di accertamento nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. fin., 1977; *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, *ibidem*, 1978) e di un'opera monografica, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici* (1979), ancora oggi costante punto di riferimento per tutti coloro che studiano questo complesso tributo.

Comunque, ben oltre gli evidenziati filoni di ricerca, anche negli anni '80 e '90, gli scritti di Bosello spaziano su campi variegati, pur esprimendo una predilezione per i temi del diritto tributario sostanziale, e soprattutto per la fiscalità dell'impresa e delle attività finanziarie, mentre emerge una ritrosia ad occuparsi dell'azione impositiva e del processo tributario. Si tratta di scelte che esprimono una marcata concezione sostanzialistica della materia, nel cui ambito vanno menzionati in particolare alcuni contributi: *I finanziamenti con emissione di titoli atipici: aspetti fiscali* (*Giur. comm.*, 1980); *Aspetti fiscali dei fondi comuni di investimento* (*Dir. prat. trib.*, 1984); *I titoli simili alle obbligazioni* (*Rass. trib.*, 1984); *Riserve e fondi nel bilancio di esercizio*, (*Giur. comm.*, 1986); *I componenti negativi*

del reddito d'impresa (Studi Allorio, 1988); *La valutazione degli immobili sotto il profilo fiscale* (Dir. prat. trib., 1993).

Alcuni saggi assumono un rilevante ruolo sistematico e di orientamento. Primo tra tutti, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche* (Dir. prat. trib., 1981), dal quale, ancora oggi, molti dei suoi allievi prendono spunto per l'inizio dei corsi universitari, grazie alle rigorose e pregevoli impostazioni concettuali e metodologiche in esso contenute.

Poi l'introduzione ad Antonio Berliri, *L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV*, nell'opera di Bartolo di Sassoferrato, che disvela le nostre radici, ben più risalenti rispetto all'esperienza germanica ottocentesca cui sbrigativamente taluni riconducono l'origine della materia (lettura sempre "consigliata" dal Prof. Bosello ai suoi studenti).

Due sono però i saggi che contengono i più profondi e al tempo stesso semplici e chiari messaggi di Bosello, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto* (Riv. dir. trib., 1998), e *L'insegnamento del Diritto Tributario e la crisi della fiscalità* (Giur. imp., 2000).

In tutti i suoi studi Furio Bosello si è sempre collocato nel solco di Antonio Berliri, soprattutto dal punto di vista del metodo, ispirato da un approccio sobrio e pragmatico, con netto rifiuto dei condizionamenti ideologici o dogmatici; consapevole e dichiarata la sua avversione per il formalismo, ha poi di fatto oscillato tra la Scuola Storica del diritto ed una visione utilitaristica e disincantata del concettualismo giuridico. La materia tributaria è sempre stata affrontata con estremo rigore giuridico, particolarmente rilevante nei decenni che hanno segnato il definitivo affrancamento del diritto tributario dalla scienza delle finanze; è sempre stato costante e inequivocabile il riferimento alla matrice civilistica degli istituti assunti dalla norma tributaria come base della tassazione, così come è stato significativo il ruolo delle categorie generali del diritto nella ricostruzione e comprensione della fenomenologia impositiva. Era nota la sua passione per il diritto civile, tanto che fra le letture che suggeriva ai propri allievi spiccava il volume di Francesco Santoro Passarelli dedicato alle *Dottrine generali del diritto civile*.

Marcato il contrasto al particolarismo e ai cedimenti specialistico – settoriali, serventi alla giustificazione ad oltranza della ragion fiscale. Nei suoi molteplici contributi dedicati alla fiscalità delle imprese e delle attività finanziarie Furio Bosello si è sempre sforzato, riuscendovi, di salvaguardare il livello tecnico dell'analisi senza cadere nel bieco tecnicismo.

Questi scritti scelti vedono la luce dopo molti anni dalla scomparsa del professor Furio Bosello, essendo mancate iniziative editoriali in memoria, ma probabilmente lui stesso avrebbe gradito la sobrietà in luogo della celebrazione. Forse non a caso, Furio Bosello risulta accomunato, anche sul piano editoriale, ad una analoga vicenda che ha caratterizzato la pubblicazione degli scritti scelti del professor Antonio Berliri (curata dallo stesso Bosello nel 1990).

I contributi selezionati sono stati ordinati su base tematica in cinque parti: I. *La teoria generale, agli istituti e i principi del diritto tributario*; II. *L'azione impositiva, le procedure e il processo*; III. *Le imposte sui redditi*; IV. *L'imposta sul valore aggiunto*; V. *L'imposta di registro e gli altri tributi indiretti*. Ogni parte è preceduta da una breve nota illustrativa. Corredano il volume gli indici delle tre monografie, *La ritenuta d'acconto* (1966), *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta* (1972) e *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici* (1979), e infine la bibliografia completa del professor Furio Bosello.

I CURATORI

*Andrea Carinci, Lorenzo del Federico,
Marco Greggi, Francesco Montanari, Thomas Tassani*

LA TEORIA GENERALE, GLI ISTITUTI
E I PRINCIPI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

La raccolta degli scritti scelti si apre con il saggio di esordio di Furio Bosello, risalente al 1959 su *Costituzioni e tributi negli Stati della Comunità Economica Europea*, in cui è agevole rinvenire le radici della sua particolare considerazione per il diritto tributario europeo. L'indagine, su quello che viene sostanzialmente delineato come il patrimonio costituzionale comune degli Stati membri della CEE in materia tributaria, si chiude con la convinzione che "l'armonizzazione dei sistemi tributari... non troverà ostacoli di natura costituzionale"; infatti, puntualizza l'Autore, "se da un canto è vero che la diversità dei sistemi legislativi può incidere sul corretto funzionamento del mercato comune, dall'altro i principi costituzionali che ispirano la legislazione tributaria nei singoli Stati sono sostanzialmente i medesimi, e le differenze che abbiamo riscontrato, e che pur abbiamo sottolineato, non attengono tanto alla sostanza quanto alla forma degli istituti".

Il contributo si colloca agli albori degli studi sui principi comuni del diritto tributario europeo, sull'armonizzazione fiscale e sull'integrazione giuridica europea.

Nella nota a sentenza in tema di regolarità fiscale del processo (del 1966) viene affrontato il noto argomento dell'incubo fiscale del processo civile (per dirla con il Calamandrei del 1931), tratteggiando le questioni delle nullità e delle preclusioni derivanti dall'inosservanza delle norme tributarie, sino ad anticipare il tema delle c.d. sanzioni improprie, ripreso poi nel 1974 nell'ambito del saggio sul fallimento fiscale.

Ma è sui temi del prelievo alla fonte, delle ritenute e della rivalsa che Furio Bosello offre alcuni dei suoi contributi più rilevanti ed originali sul piano sistematico e teorico.

Alla monografia del 1967 sulla ritenuta d'acconto e quella del 1972 sul prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta, seguono alcune brillanti voci enciclopediche degli anni '90 (*Ritenuta diretta, Ritenute alla fonte e Rivalsa*, tutte del 1991).

Anticipatrici le considerazioni di Bosello sulla ratio e sulle potenzialità del prelievo alla fonte, avente l'obiettivo di assicurare celerità ed efficacia della riscossione, mediante meccanismi di matrice civilistica ma funzionali all'attuazione del tributo. In questi studi viene evidenziato come la ritenuta rappresenti uno strumento ottimale per favorire la spontaneità dell'adempimento, in quanto realizzata dal soggetto erogatore, che ha nella sua disponibilità le somme che invece il sostituto dovrebbe prima incassare e poi versare; ne consegue la virtuosa riduzione dei soggetti da sottoporre a controlli e l'effettuazione del prelievo da parte di soggetti che non hanno alcun interesse ad occultare la materia imponibile, secondo lo schema, ormai ben noto, del c.d. contrasto di interessi.

Dopo la grande riforma tributaria degli anni 71-73 il prelievo alla fonte, le rivalse, i fenomeni di anticipazione del prelievo ed autoliquidazione dei tributi si affermano e caratterizzano il nuovo sistema tributario, ma gli studi di Bosello hanno avuto il merito di aver aperto un percorso di ricerca su temi all'epoca alquanto inesplorati.

Tra gli scritti post riforma spicca il noto saggio *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche* (1981), nel quale vengono analizzati i rapporti tra norme tributarie ed istituti civilistici, vagliate le relative categorie giuridiche, delineati i limiti intrinseci alla discrezionalità legislativa mediante la chiave di lettura della coerenza sistematica. Si tratta di un caposaldo teorico, nel quale troveranno ispirazione molti dei contributi della Scuola Bolognese del diritto tributario, soprattutto quelli che hanno profondamente indagato sui rapporti tra diritto civile e diritto tributario.

Curiosa la vicenda del saggio *Note sparse sull'identificazione dell'oggetto del diritto tributario* (1993), nel quale Bosello, per esigenze di rigore metodologico, giunge a delimitare il diritto tributario allo studio delle sole imposte, emarginando le tasse ed i contributi, laddove, viceversa Antonio Berliri giungeva a ricomprendere nella fiscalità anche i canoni. Per oltre un decennio si è giocato un difficile equilibrio tra il diritto delle imposte, propugnato da Furio Bosello (e da tanti altri autorevoli studiosi) ed il concetto unitario di tributo, posto in crisi dall'avvento dei c.d. prezzi pubblici, ma infine affermatosi (almeno per ora) soprattutto mediante i contributi della Scuola Romana del diritto tributario. Eco di tale dibattito si rinviene anche nell'Introduzione di Bosello al libro dedicato da Antonio Berliri, all'ordinamento tributario nell'opera di Bartolo di Sassoferrato, che disvela altresì le nostre radici, ben più risalenti rispetto all'esperienza germanica ottocentesca cui sbrigativamente taluni riconducono l'origine della materia.

Molti dei saggi più noti di Bosello tornano costantemente, sia pure da diversi punti di vista, sui temi della *certezza del diritto* (1988) e *della crisi del sistema tributario* (1998), per un verso riprendendo ed aggiornando noti studi Berliriani, per altro verso cogliendo l'incalzante patologia dei rapporti tra potere legislativo e potere esecutivo, ma soprattutto offrendo spunti determinanti per elaborare una concezione giuridica del sistema tributario, rilevante di per sé, basata sulla necessità di una sua intrinseca coerenza.

Il testamento culturale è affidato al suo penultimo saggio, del 2000, *L'insegnamento del diritto tributario e la crisi della fiscalità*.

COSTITUZIONI E TRIBUTI NEGLI STATI DELLA COMUNITÀ ECONOMICA EUROPEA *

1. La creazione della CEE e degli altri organismi tendenti all'integrazione europea, ha dato origine ad una sempre più intensa ricerca scientifica sui vari aspetti che tale integrazione comporta. Tuttavia, ancora di recente, è stato rilevato che proprio l'aspetto giuridico si presenta come il più trascurato¹, per un complesso di fattori che non è qui il caso di ricordare. Questa affermazione a nostro avviso contiene almeno una parte di verità: se infatti da un canto non si può dire che manchino gli studi di carattere giuridico aventi per oggetto i vari problemi sorti in conseguenza della creazione della CEE, dall'altro è necessario riconoscere che, almeno fino ad oggi, non v'è stata una elaborazione dottrinale, adeguata all'importanza dell'argomento, che abbia affrontato il tema con intenti sistematici. Non sono mancate, è vero, anche opere di tal fatta²; tuttavia, se si concede che la Comunità economica è, o dovrebbe essere, il primo passo verso una integrazione anche politica dell'Europa, occorrerebbe augurarsi un sempre maggior interesse da parte dei giuristi ai problemi europei, proprio in funzione di quello che sarà l'Europa di domani. La ricerca dei principi comuni, delle analogie o dei punti di contrasto per tutti i rami del diritto, potrebbe essere un giorno utile, se non indispensabile, alla formazione di un ordinamento giuridico *europeo*. D'altra parte, anche senza voler ipotizzare il futuro, è già stato, e giustamente, rilevato che "la diversità dei sistemi legislativi, per quanto concerne soprattutto la materia fiscale e sociale, può peraltro incidere, in maniera più o meno accentuata, sul corretto funzionamento del mercato comune"³ e, di conseguenza, già fin d'ora un'indagine sistematica e comparativa delle legislazioni e dei principi cui queste s'informano appare rivestita di una utilità pratica immediata.

* *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1959, pp. 1506-1513.

¹ Cfr. PESCATORE, *Les aspects fonctionnels de la CEE, notamment les sources du droit*, in *Les aspects juridiques du marché commun*, Liegi, 1958, p. 60.

² Cfr. per tutti CATALANO, *La Comunità europea e l'Euratom*, Milano, 1959, e la bibliografia ivi contenuta.

³ CATALANO, *op. cit.*, p. 158.

Sulla stregua di queste considerazioni, un più accurato ed insieme sintetico esame degli aspetti giuridici del MEC non può ritenersi superfluo. Certamente, benché non si possa pensare, per il momento, ad una unificazione dei vari ordinamenti né, peggio ancora, delle rispettive costituzioni⁴, non par dubbio che una conoscenza dei diritti europei sia oggi indispensabile non solo agli studiosi ma anche a tutti coloro, politici inclusi⁵, che per un verso o per l'altro sono a contatto con la nuova realtà europea. Tale esigenza è stata avvertita ora anche in Italia ed infatti, se non andiamo errati, proprio quest'anno l'Istituto di studi europei "Alcide De Gasperi" ha previsto tra i suoi corsi anche quello di Studi comparativi sulle costituzioni europee⁶.

È logico infatti che un qualsiasi studio sui diritti europei prenda le mosse da quelle che sono le primissime fonti del diritto, cioè dalle carte costituzionali.

Com'è ovvio un'indagine di tal fatta avrà natura essenzialmente comparatistica, per la necessità già da altri rilevata di "... prendre recours... aux règles du droit national des Etats membres dans la mesure ou ces droits nationaux donnent expression a des conceptions juridiques communes... notamment les sources de droit"⁷. Il processo d'integrazione europea viene dunque a rivestire d'un aspetto, per così dire, concreto, quanto affermava l'Amorth⁸ sull'indiscutibilità del valore strumentale della comparazione nel campo del diritto pubblico e sulla sua utilità, che l'Amorth stesso ricorda essere di primissimo piano.

2. Se quanto precede non è privo di fondamento occorre ora precisare ulteriormente l'oggetto delle righe che seguono.

In ogni costituzione la materia tributaria occupa un posto di indubbia rilevanza⁹ per i motivi da tutti conosciuti e che non è qui il caso nemmeno di ricordare: nello stesso tempo la comune origine ideale e storica delle carte costituzionali dei paesi aderenti al MEC rende legittima l'aspettativa di trovarvi dei principi tributari a tutte comuni; il che non toglie comunque che fra i vari ordinamenti fiscali

⁴ Cfr. TREMPANT, *L'unification de l'Europe*, Bruxelles, 1955, p. 353 ss.

⁵ Per gli stretti legami che intercorrono fra scienza politica e diritto costituzionale, cfr. DUVERGER, *Manuel de droit constitutionnel et science politique*, Parigi, 1948, p. 12 ss.; BURDEAU, *Traité de science politique*, Paris, 1948, pp. 8 e 9.

⁶ Il corso è tenuto dai proff. Mortati e La Pergola.

⁷ PESCATORE, *op. cit.*, p. 46.

⁸ AMORTH, *Corso di diritto costituzionale comparato*, Milano, 1947, p. 35.

⁹ Scrive l'UCKMAR V. che "un ramo del diritto costituzionale che indubbiamente merita una trattazione autonoma è quello che concerne il prelievo dei tributi" (*Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1956, p. 1). La monografia dell'Uckmar è l'unica opera che tratti *ex professo* ed in modo organico la comparazione delle norme di diritto tributario nelle costituzioni contemporanee. L'a. ha esteso la sua ampia indagine a tutte le carte fondamentali che gli "è stato possibile esaminare".

degli Stati suddetti vi siano delle diversità che a volte assumono il carattere di vere e proprie divergenze, determinate da fattori storici, economici, ambientali, ecc., che non è questa la sede per esaminare. La conoscenza dei principi e delle norme fondamentali in materia fiscale degli Stati della Comunità europea, non può per questo esser ritenuta superflua, anzi, al contrario, essa s'impone con maggior ragione.

Non che siano stati trascurati gli aspetti fiscali del MEC, tutt'altro¹⁰, ma, come si accennava sopra, la preoccupazione degli studiosi è stata finora rivolta maggiormente a finalità d'immediato interesse pratico ed è mancata un'indagine sistematica, almeno sotto il profilo teorico-giuridico. È anche chiaro che questa esigenza non può certo venir soddisfatta da una breve e sommaria comparazione delle norme costituzionali concernenti la materia dei tributi: ma se queste poche righe avessero il potere di indurre altri, *qui sint meliores*, ad occuparsi dell'argomento, esse avrebbero già raggiunto un risultato assai superiore ai loro meriti.

3. Il primo e fondamentale principio in materia tributaria enunciato nelle carte costituzionali di Francia, Germania, Italia, Belgio, Olanda e Lussemburgo, è quello di legalità¹¹: nessun tributo può essere imposto se non in virtù di una legge. A dire il vero, altro significa "in virtù di una legge", "per legge", altro "in base ad una legge", "da una legge". La diversità di contenuto di queste espressioni fu tenuta presente dal costituente italiano che, nella redazione dell'art. 23, sostituì con la locuzione "in base alla legge" quella "per legge" contenuta nel progetto.

¹⁰ Vi è già in argomento un'abbondante bibliografia; cfr., fra gli altri, COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958; STAMMATI, *Gli aspetti fiscali del MEC*, Roma, 1959; ID., *Prospettive tributarie in vista del mercato comune*, in *Mercato comune*, 1958, 1, p. 24; Dosi, *Unione doganale e politica tributaria del mercato comune*, Milano, 1958, nonché *Principi fiscali del mercato comune*, in *Riv. guardia fin.*, 1958, 1, n. 111; PALUMBO, *Prontuario del MEC*, Milano, 1959; ZAMPOGNARO, *L'armonizzazione dei sistemi tributari*, in *Mercato comune*, 1959, p. 41; STEFANI, *L'armonizzazione degli ordinamenti tributari e la Comunità economica europea*, in *Boll. trib.*, 1958, p. 1850, e *Unificazione dei Mercati Europei e ordinamenti tributari nazionali*, ivi, p. 395; FELIZIANI, *Provvedimenti fiscali in vista del Mercato Comune*, in *Rass. tasse*, 1959, p. 1; SCANDALE, *Mercato comune e fisco*, in *Giust. trib.*, 1959, p. 1; GIULIANI, *Imposte e mercato comune* in *Rass. mens. imp. dir.*, 1959, p. 153; GINDRE, *Il mercato comune europeo*, in *Nuova riv. trib.*, 1956, 1, p. 289; VACANTE, *Mercato comune e politica fiscale*, in *Rass. mens. imp. dir.*, 1958, p. 322. Per la letteratura straniera vedasi, fra tutti, CARTOU, *Le Marché commun et le droit public*, Tolosa, 1959; TREMPANT, *op. cit.*; VAN HOORN, *Gli aspetti fiscali della collaborazione economica europea*, in *Economia internazionale*, 1959, p. 298.

¹¹ Cfr. V. UCKMAR, *op. cit.*, p. 7 ss., con ampi richiami storici sull'origine e sviluppo di questo principio; inoltre BERMI, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952, p. 29; ID., *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della costituzione*, in *Jus*, 1958, pp. 327 ss. e 465 ss.; BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957, con un'accurata delimitazione della materia tributaria ai fini delle norme costituzionali che vi si riferiscono (p. 8, nota 5 ss.).

Ma il discorso ci porterebbe troppo lontano: né d'altra parte, in un caso o nell'altro, è il principio di legalità in sé a essere posto in discussione, ma soltanto il suo concreto contenuto e il suo ambito¹².

Il diritto all'autoimposizione, che ha informato tutte le costituzioni democratiche moderne, dalla *Dichiarazione dei diritti* ad oggi, è affermato dunque esplicitamente dalla costituzione italiana all'art. 23: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base a una legge". Tale enunciato, semplice in apparenza, nasconde in realtà dei problemi di non piccola portata, sui quali non è qui il caso di soffermarsi¹³. Viceversa il costituente francese ha eliminato il dubbio relativo al contenuto minimo delle leggi d'imposta (innovando anche rispetto alla carta precedente che non conteneva alcuna espressa menzione in merito) con lo stabilire (art. 34) che "La loi fixe les règles concernantes... l'assiette, le taux, et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures...", fissando così un principio di stretta legalità per le leggi d'imposta. Infatti dovendo la legge istitutiva del tributo prevedere *l'assiette* (cioè la base imponibile), *le taux* (cioè l'aliquota) e per di più anche le modalità di riscossione, non potrebbe verificarsi il dubbio che viceversa è sorto a proposito dell'interpretazione dell'art. 23 della costituzione italiana, dubbio che è stato risolto in modo assai discorde dalla dottrina¹⁴.

La costituzione belga invece contiene un dettato in parte simile a quello della costituzione italiana ("Nessuna imposta a favore dello Stato può essere stabilita se non in virtù di una legge", art. 110)¹⁵, anche se in apparenza di contenuto più ristretto, giacché si riferisce non a qualunque prestazione patrimoniale ma alle sole imposte: peraltro è pacifico che il principio del consenso "énoncé par les articles 110 et 111 s'applique aux taxes et redevances"¹⁶. Similmente recita l'art. 181 della costituzione olandese ("Nessuna imposta può essere riscossa a favore del tesoro dello Stato se non in base a una legge") il quale estende poi tale regolamentazione anche alle tasse.

Lo stesso principio è affermato dalla costituzione del Lussemburgo (art. 99): "Nessuna imposta a favore dello Stato può essere introdotta se non da una legge"; e in senso sostanzialmente analogo suonano gli artt. 80 e 105 della costitu-

¹² In argomento vedasi BERLIRI, *Appunti ecc.*, cit., pp. 348 ss., 475 ss., ivi ampia bibliografia.

¹³ Cfr. comunque in proposito BERLIRI, *Appunti*, ecc., cit.; BARTHOLINI, *op. cit.*, p. 28; FORTE, *Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento tributario italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1956, I, p. 271 ss.; AMORTH, *Fondamento costituzionale delle prestazioni pecuniarie ad enti pubblici*, in *Dir. econ.*, 1956, p. 13 ss., ecc.

¹⁴ V. gli autori citati alla nota precedente.

¹⁵ Costituzione belga, tratta da MIRKINE GUETZEVICH, *Le costituzioni europee*, Milano, 1956, p. 206 (trad. di Sergio Cotta). Tutte le citazioni di costituzioni straniere sono riprese da questo volume, con la sola eccezione di quella francese del 1958, i cui passi sono stati tratti dal testo contenuto in CHATELAIN, *La nouvelle constitution et le régime politique de la France*, Liege, 1959.

¹⁶ WIGNY, *Droit constitutionnel*, II, Bruxelles, 1952, p. 842.

zione germanica: “È necessario l’assenso del Consiglio federale... per le ordinanze legislative del governo federale... concernenti i principi generali e le tariffe...” (il che implica, sia pure indirettamente, il principio del consenso per quel che riguarda le tasse); “La Federazione ha competenza *legislativa* esclusiva per i dazi doganali e i monopoli fiscali...”. Va peraltro rilevato che la legge fondamentale della Repubblica federale conferisce una ampia potestà legislativa, concorrente con quella federale o esclusiva, ai singoli *Länder*, in materia di tributi. Di conseguenza il principio di legalità lo troviamo riaffermato anche nelle costituzioni dei *Under*: si veda ad esempio l’art. 83 della costituzione di Sassonia (“Le tasse e le imposte potranno essere riscosse soltanto in virtù delle leggi”).

In ultima analisi il principio di legalità dei tributi appare saldamente affermato in tutte le carte costituzionali della a piccola Europa”, almeno per quel che concerne le imposte. Per le tasse invece il discorso è un altro: la costituzione olandese accomuna imposte e tasse sotto la medesima disciplina, ed altrettanto può desumersi dal dettato dell’art. 80 della costituzione federale germanica (confortato dall’esplicito disposto dell’art. 83 della costituzione sassone), mentre manca nelle altre carte una specifica previsione costituzionale relativa alle tasse. Tuttavia, s’è visto, la dottrina belga non sembra avere dubbi in proposito, nel senso di richiedere il consenso¹⁷ del potere legislativo anche per le tasse: per quel che riguarda l’Italia il problema è, almeno dottrinalmente, ancora insoluto. Infine in Francia la nuova costituzione non ha affermato alcun principio nuovo, per cui, in questo campo, le cose sono rimaste immutate. D’altra parte la categoria delle tasse non è nemmeno di facile individuazione e una difficoltà di tal fatta, particolarmente nel campo del diritto comparato, può portare a degli inconvenienti tali (facilmente comprensibili del resto) per cui, accennato al problema, sembra più opportuno lasciarlo cadere.

4. Altrettanto espressamente sancito negli ordinamenti costituzionali degli Stati aderenti alla comunità, è l’altro principio, complementare del precedente, cosiddetto dell’eguaglianza¹⁸ di tutti i soggetti di fronte all’imposizione. La necessità di questa affermazione specifica si spiega solo storicamente, altro non essendo che una applicazione di quello che è il fondamento del moderno Stato democratico e di diritto, cioè l’eguaglianza di tutti i cittadini innanzi alla legge. Ma d’altro canto le ragioni storiche che hanno indotto i costituenti d’ogni tempo a questa precisazione sono troppo note perché valga la pena di ricordarle. Esso è

¹⁷Principio di legalità dei tributi, consenso del Parlamento, autoimposizione: nonostante l’uso promiscuo che ne abbiamo fatto, è bene avvertire che si tratta di concetti diversi da un punto di vista strettamente giuridico; tuttavia, grosso modo, stanno ad indicare la medesima realtà di fatto in uno Stato parlamentare e democratico, quale è indubbiamente ciascuno di quelli facenti parte della Comunità.

¹⁸Cfr. V. UCKMAR, *op. cit.*, p. 46.

enunciato espressamente nelle costituzioni del Belgio (art. 112), del Lussemburgo (art. 101) e dei Paesi Bassi (art. 182).

Logico corollario del principio dell'eguaglianza fiscale di tutti i soggetti sarebbe la sottoposizione al diritto fiscale comune delle imprese pubbliche. L'importanza e la delicatezza di questo problema non hanno bisogno d'essere illustrate: è tuttavia opportuno ricordare che una uniformità di trattamento tributario degli "établissements d'utilité publique" è, nell'ambito del mercato comune, quanto meno auspicabile. Che ci consti, solo il legislatore francese, come ricorda l'Uckmar plaudendo a questo indirizzo, ha espressamente statuito il principio dell'eguaglianza fra imprese pubbliche e private¹⁹: in Belgio il punto è controbatuto dalla dottrina²⁰.

5. In ordine alla diversa competenza dei due rami del Parlamento e al potere d'iniziativa in tema di leggi fiscali, la costituzione italiana non contiene alcuna norma specifica: viceversa quella francese prescrive (art. 39) che "les projets des loies de finances sont soumis en premier lieu à l'Assemblée nationale...", non innovando dunque rispetto a quella del 1946.

Per i Paesi Bassi, le leggi tributarie non richiedono una speciale procedura e pertanto anche per esse è prevista l'iniziativa esclusiva della seconda Camera, *ex* art. 120, mentre in Belgio, dopo la riforma del Senato, i due rami del Parlamento si trovano su di un piede di perfetta parità (come del resto anche in Italia). L'originaria posizione di preminenza della Camera bassa, d'origine inglese dall'Inghilterra era trasmigrata nelle carte degli Stati continentali (v. l'art. 10 dello statuto albertino); la sua giustificazione risiedeva nella diversa natura rappresentativa delle due Camere²¹.

La costituzione italiana prevede infine (art. 53), fra i principi che debbono ispirare la legislazione tributaria, quelli della *capacità contributiva* e della *progressività*. Benché la nostra carta sia la sola a richiamarli espressamente, tali principi sono accolti quale logica conseguenza del principio dell'eguaglianza davanti alla legge²²: ma, avverte la dottrina costituzionale belga, una progressività troppo rapida potrebbe costituire in effetti una vera e propria confisca, contraria di conseguenza allo spirito della costituzione²³.

¹⁹V. UCKMAR, *op. cit.*, pp. 51-52.

²⁰WIGNY, *op. cit.*, II, p. 838: "cela est particulièrement nécessaire à une époque où le secteur public s'étend toujours davantage et vient faire aux entreprises privées une concurrence qui serait déloyale s'il bénéficiait d'un régime fiscal privilégié".

²¹V. su questo punto INGROSSO, *I tributi nella nuova costituzione italiana*, in *Arch. fin.*, 1950, p. 164 ss.

²²DUGUIT, *Traité ecc.*, cit., III, p. 589.

²³WIGNY, *Droit constitutionnel*, cit., I, p. 300.

Ancora in tema d'iniziativa, si ritiene che nulla impedisca, ad es. in Italia, che possa aversi una iniziativa popolare ai sensi dell'art. 71 Cost. per istituire una legge d'imposta²⁴, mentre questa è espressamente esclusa dalla costituzione della Renania-Palatinato per le leggi fiscali. Il costituente italiano si è però preoccupato di vietare il *referendum* in materia tributaria, per la ragione che "... probabilmente il sistema tributario non sopravviverebbe a lungo, giacché tutti i tributi verrebbero eliminati con una commovente unanimità di consensi"²⁵. Altrettanto può ricavarsi dall'art. 11 della costituzione francese, mentre le carte degli altri paesi non prevedono questo istituto nemmeno per le leggi ordinarie (con una eccezione per il Lussemburgo, art. 51 Cost.)²⁶. Constate dunque queste diversità per quel che concerne la procedura in materia di leggi tributarie, resta ora da vedere la forma di cui queste debbono essere rivestite. In altri termini, sulla scorta del principio di legalità, deve ritenersi comunque esclusa ogni potestà normativa da parte dell'esecutivo, ovvero questa può essere ammessa? Una rigida (e storicistica) interpretazione porterebbe alla negativa, ma non sempre ciò è praticamente possibile. In Italia è ammessa senz'altro tale potestà per i casi delle leggi delegate e dei decreti legge, nei modi previsti per le leggi ordinarie: per quel che concerne il Belgio, l'Uckmar sulla scorta di autori citati in nota, sembra ammetterla²⁷; epperò il Wigny esclude, stante la competenza inderogabile delle Camere *ex* art. 110 Cost., ogni possibilità di delegazione e ricorda che in virtù di questo principio è stata considerata incostituzionale la legge del 1934 che dava al Governo la competenza necessaria per modificare il regime della contribuzione nazionale di crisi²⁸. D'altra parte, se si ammette che al Parlamento spetti comunque una riserva di ratifica, verrebbe a trattarsi di una delegazione *sui generis*, che non derogherebbe sostanzialmente alla competenza esclusiva parlamentare. La costituzione germanica invece prevede, con limitazioni varie, che il Governo o un ministro (o i governi dei *Länder*) siano autorizzati per legge a emanare ordinanze legislative (art. 80, commi 1° e 2°) anche in materia fiscale²⁹. Infine, a questo proposito è opportuno notare che l'art. 47, comma 2°, della nuova costituzione francese, dispone che nel caso di progetti di legge in materia tributaria, l'iniziativa dei quali

²⁴ Cfr. INGROSSO, *I tributi ecc.*, cit., in *Arch. fin.*, 1950, p. 165, 11 quale critica aspramente e, a nostro modesto avviso, con ragione, tale facoltà rapportata al disposto dell'art. 75, rilevando il contrasto "illogico" fra le due norme.

²⁵ BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 30. Questa pessimistica previsione del Berliri soffre però di una smentita da parte della costituzione del Liechtenstein, che prevede il *referendum* proprio per le leggi tributarie (art. 30): smentita dovuta alla particolare piccolezza di questo Stato e alla maturità politica dei suoi cittadini.

²⁶ Esclude il *referendum* per le leggi fiscali anche la costituzione della Sassonia (art. 59, comma 5°).

²⁷ *Op. cit.*, p. 26.

²⁸ WIGNY, *op. cit.*, II, p. 830.

²⁹ Cfr. *amplius* in argomento UCKMAR V., *op. cit.*, p. 28.

spetta al Governo e sottoposti all'approvazione del Parlamento, possono essere messi in vigore mediante un'ordinanza qualora il Parlamento non si sia ancora pronunciato dopo settanta giorni.

6. Un altro principio, che non ha trovato però accoglimento da parte del costituente italiano, è quello dell'annualità della legge d'imposta. Esso deriva storicamente "dall'originaria necessità per il sovrano di ottenere il consenso dei corpi rappresentativi per ciascuna richiesta di aiuti e contribuzioni"³⁰ e si poneva come difesa dei contribuenti alle *tailles perpétuelles*. Infatti, in Francia, il potere esecutivo, una volta procuratosi le risorse necessarie, non convocò più gli stati generali sino alla vigilia della rivoluzione; per premunirsi da questo inconveniente si pensò, o di limitare a un anno l'efficacia della legge tributaria, ovvero di subordinarla annualmente al consenso del Parlamento. In quest'ultimo caso le leggi d'imposta sono sì permanenti ma non danno immediatamente un diritto al fisco: esse sono, per così dire, sottoposte a condizione. Tale è il regime vigente in Belgio (art. 111), e in Lussemburgo (art. 100), ove è affermato che le leggi d'imposta hanno vigore soltanto per un anno, se non vengono rinnovate. In Francia la nuova costituzione non vi fa cenno, così come quella del 1946, ma è consuetudine farvi menzione nell'ultimo articolo della legge di bilancio³¹.

Tuttavia, venute a cessare le ragioni che determinarono l'annualità, la sua conservazione si riduce ad una *fictio iuris*, non più giustificata dall'antitesi sovrano-popolo, talché la sua scomparsa non provocherebbe gravi danni³².

7. Sulla scorta di queste brevi considerazioni, si può senz'altro affermare che l'armonizzazione dei sistemi tributari degli Stati aderenti alla Comunità non troverà ostacoli di natura costituzionale.

Infatti, se da un canto è vero che la diversità dei sistemi legislativi può incidere sul corretto funzionamento del mercato comune, dall'altro i principi costituzionali che ispirano la legislazione tributaria nei singoli Stati sono sostanzialmente i medesimi, e le differenze che abbiamo riscontrato, e che pur abbiamo sottolineato, non attengono tanto alla sostanza quanto alla forma degli istituti (annualità della legge d'imposta etc.).

L'orientamento costituzionale in materia di tributi fa sì che debba escludersi la possibilità che l'opera svolta dai Governi e dai Parlamenti in questo campo venga intralciata da ostacoli di natura costituzionale, meno agevolmente superabili di altri d'altro genere, ed in tal senso potranno senz'altro trovare applicazione

³⁰ WIGNY, *op. cit.*, II, p. 835.

³¹ UCKMAR V., *op. cit.*, p. 37.

³² Assai interessanti le considerazioni d'ordine generale che il WIGNY, *op. cit.*, II, p. 835, fa sull'istituto dell'annualità, che egli considera tuttavia valido ed attuale.

gli artt. 99 e 100 del trattato istitutivo della Comunità economica europea. Le difficoltà, naturalmente, sorgono su di un altro piano, e non sono tanto giuridiche quanto economiche e finanziarie.

Per concludere, e per restare nel campo del diritto tributario, non resta che augurarsi una sempre maggiore attività di comparazione anche per questa disciplina, per una miglior comprensione dei suoi istituti: e non è escluso che sia proprio questa la chiave per far luce su tanti problemi che non hanno ancora trovato un'adeguata o soddisfacente risoluzione.