

Maria Morello

**Etica del cittadino e obbligo tributario.
La dottrina della giusta contribuzione
da Tommaso d'Aquino alle prime costituzioni moderne**

*Citizen ethics and tax obligation.
The doctrine of the right contribution
from Thomas Aquinas to the first modern constitutions*

ABSTRACT: The present study aims to analyze the doctrine of the right contribution from the theory of Thomas Aquinas to the transformations of the French enlightenment system. The attention is then focused on the texts of the modern Italian constitutions, based on the French Constitution of the year III (1795).

KEYWORDS: Contribution - Declaration of Rights - Constitution

SOMMARIO: 1. I “limiti” alla potestà di imporre tributi e il principio della capacità contributiva nella dottrina giusnaturalistica del Medioevo – 2. La dottrina della causa. Il contributo di Tommaso d'Aquino – 3. Contrapposizione tra autoritarismo regio e pluralismo del parlamento come presupposto della trasformazione del fenomeno tributario nell'Inghilterra del XVII secolo – 4. La trasformazione avvenuta nel sistema francese di formazione illuministica – 5. Il principio di capacità contributiva e il suo innesto nei testi costituzionali – 6. A mo' di conclusione.

1. *I ‘limiti’ alla potestà di imporre tributi e il principio della capacità contributiva nella dottrina giusnaturalistica del Medioevo*

Nelle diverse epoche storiche, il fondamento del potere di imporre tributi ha avuto radici diverse.

È, tuttavia, necessaria una precisazione: pur essendo consapevole della tradizionale rilevanza della finanza pubblica nelle diverse esperienze esistenti, ovvero dell’effettiva diversificazione della fiscalità tra repubbliche (ordinamenti comunali) da una parte e principati, monarchie dall’altra, che implica anche una significativa differenziazione dei soggetti passivi coinvolti che intrattengono rapporti diversi con il potere pubblico (cittadini, nel primo caso, sudditi, nel secondo), il tema proposto in questa sede esige di focalizzare l’attenzione sulle tematiche tributarie relative alla struttura ordinamentale di tipo sovrano.

Invero, nei sistemi fiscali dell’antichità e del medioevo, nonostante ricorrano significativi tratti differenziali, può rilevarsi un comune denominatore identificabile nella posizione di preminenza del potere pubblico su coloro che saranno gravati dall’imposta, una preminenza che contribuisce a determinare alcuni contenuti non secondari del potere esercitato dal sovrano. In questo quadro il collegamento tra gli interessi individuali e quelli di rilievo pubblico, che tendono a strutturarsi in valori immanenti alla statualità appare labile se non proprio assente.

«È estraneo alla concezione che il cittadino dell’antichità ha dei suoi doveri verso lo Stato – secondo una riflessione di Vanoni¹ – il pensiero di dovere sopportare una contribuzione ordinaria per far fronte ai bisogni normali dello Stato»². Il tributo, come espressione di una situazione di soggezione politica, porta impresso un «marchio di servitù» che inibisce ogni teoria ricostruttiva suscettibile di valorizzare i profili partecipativi o semplicemente solidaristici connessi alla contribuzione pubblica³.

¹ Una lettura approfondita del pensiero giuridico di Ezio Vanoni sulla funzione del tributo richiederebbe un maggiore approfondimento e un più ampio spazio di quello che qui ci è consentito. Si rinvia pertanto alla sua bibliografia completa in A. Magliulo, *Ezio Vanoni, la giustizia sociale nell’economia di mercato*, Roma 1991. Ma non possiamo non ricordare le *Opere giuridiche*, 2 voll., a cura di F. Forte, C. Longobardi, Milano 1961. Per una sua biografia va segnalato G. Vigna, *Ezio Vanoni. Il sogno della giustizia fiscale*, Milano 1992.

² E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova 1932, ora in *Opere giuridiche*, I, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie. Altri studi di diritto finanziario*, cit., p. 7.

³ Così anche quando con l’editto di Caracalla si afferma una sostanziale parificazione tra cittadini e provinciali in ordine al pagamento dei tributi, non si modifica quella che è la peggiore connotazione della prestazione fiscale. Ed invero «la scomparsa dell’antico simbo-

In un sistema fiscale di questo tipo, la posizione soggettiva del sovrano relativamente all'applicazione dei tributi consisteva in un potere assoluto cui corrispondeva una situazione di completa soggezione dei "contribuenti". Il sovrano, pertanto, era titolare di un potere praticamente illimitato di richiedere i tributi ai sudditi, potere questo condizionato esclusivamente da possibili valutazioni di opportunità, concernenti gli effetti sia economici sia sociali dell'applicazione del tributo stesso. E la mancanza di limiti all'esercizio del potere impositivo si rivelava talmente forte che eventuali arbitri o abusi del sovrano, o di qualsiasi altro soggetto da lui delegato all'esercizio del potere impositivo, venivano percepiti dalla collettività come atti non censurabili quanto alla validità, ma solo contestabili nel caso in cui avessero determinato situazioni ritenute di intollerabilità sociale.

«Il cittadino – chiarisce Vanoni – non poteva vedere nei versamenti fatti al fisco un sacrificio sopportato per il bene dello Stato, ma soltanto un prelevamento operato dall'imperatore, in virtù del suo potere discrezionale»⁴. In un contesto simile, la potestà impositiva viene, in sostanza, considerata come una prerogativa del sovrano al pari di altri poteri quali, ad esempio, il comando militare o l'amministrazione della giustizia, rispetto ai quali i sudditi non si pongono alcun problema riguardante la sfera di legittimità e l'eventuale correttezza dei modi di esercizio, ma accettano come assioma il fatto che si tratti di corollari essenziali della funzione di comando del sovrano stesso⁵. Si viene a delineare così una posizione di dominio assoluto sia per quanto riguarda la potestà di stabilire sia di applicare i tributi, ovvero di «dominio fiscale» di un soggetto che, in quanto titolare della sovranità nei confronti della collettività, esercita il suo potere giuridico incontrastato⁶. La

lo della libertà non corrispose all'affermarsi nella coscienza comune del sentimento di un dovere del cittadino di offrire allo Stato i mezzi per far fronte alle spese pubbliche ordinarie, anzi venne a coincidere coll'imporsi della supremazia assoluta dell'imperatore, che non distingueva più tra popoli sovrani e popoli soggetti, li considerava tutti come sudditi e come ugualmente sottoposti alla sua sovranità»: così E. Vanoni, *Natura ed interpretazione*, cit., p. 12. Cfr. anche P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino 2002, p. 14; Id., *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino 2004, p. 9.

⁴ E. Vanoni, *Natura ed interpretazione*, cit., p. 12.

⁵ Cfr. P. Boria, *L'interesse*, cit., p. 16.

⁶ Indicativa del carattere personalistico che le entrate tributarie assumevano, rispetto alla figura del sovrano, appare la vicenda relativa all'introduzione del *fiscus* come cassa privata dell'imperatore. Già con Ottaviano Augusto, accanto alla cassa finanziaria tradizionale, ovvero all'*aerarium*, in cui convergevano le risorse di competenza del senato repubblicano, venne costituito il *fiscus*, che funzionava da cassa per i proventi dei possedimenti del *princeps*, o in ogni caso a lui spettanti. Assetto, questo, che avrebbe consentito la realizzazione di una sorta di compromesso a livello politico-istituzionale tra i due organi di governo, assegnando autonomia

potestà impositiva viene dunque ricompresa tra le facoltà insindacabili del sovrano, grazie alla quale si determinano i vari livelli del flusso finanziario richiesto ai soggetti subordinati, senza alcuna garanzia normativa o giurisdizionale diretta a proteggerli da eventuali vessazioni. Soltanto un paternalistico sentimento di benevolenza del sovrano avrebbe costituito un freno all'esercizio di un potere tributario incondizionato.

Ma questa "tradizione fiscale romana", pur continuando sia pure per poco tempo nelle popolazioni barbariche, subisce un'interruzione con i re carolingi e con la graduale diffusione del vassallaggio e dei rapporti di fedeltà nei confronti del re e dei suoi vassalli⁷. È a partire da questo periodo che la recessione del sistema economico e la delocalizzazione dei centri politici decisionali in ambito feudale conduce ad una rilevante regressione del sistema della finanza pubblica: le attività di interesse collettivo, quali appunto la difesa⁸ o l'amministrazione della giustizia vengono svolte, in sede periferica, dai singoli feudatari che si pongono, sostituendosi allo Stato, come punto di riferimento delle cosiddette funzioni di "utilità collettiva"⁹.

Va aggiunto, inoltre, che questo trasferimento di potestà impositiva non riduce affatto la pressione tributaria a carico dei consociati, anzi tutt'altro, poiché diminuisce ulteriormente i meccanismi di garanzia posti a protezione dell'arbitrio nell'esercizio del potere pubblico. Nei rapporti tra feudatario e soggetto a predominare era l'arbitrio e la forza per tutto ciò che riguardava non solo la fissazione della prestazione, ma anche le modalità di prelevamento: a giustificare l'imposizione era il diritto assoluto di disposizione in capo al feudatario su tutte le persone e le cose facenti parte

finanziaria ad entrambi. Questa distinzione, però, andrà scemando progressivamente fino a scomparire del tutto con l'inclusione dell'*aerarium* nell'ambito del *fiscus*.

⁷ V. F. Cavazzuti, *Fisco e sistemi fiscali. Economia*, in *Enciclopedia delle scienze sociali*, IV, Roma 1991, p. 139; M. Bloch, *La società feudale*, Torino 2000, p. 171 ss.; A. Padoa Schioppa, *Storia del diritto in Europa. Dal Medioevo all'età contemporanea*, Bologna 2007, p. 54 ss.; G.S. Pene Vidari, *Lineamenti di storia giuridica*, a cura di V. Gigliotti, Torino 2013, p. 42 ss.; M. Ascheri, *Introduzione storica al diritto medievale*, Torino 2007, p. 70 ss.

⁸ In questo contesto la protezione militare veniva garantita attraverso il diritto di banno, ovvero il potere di richiamare in armi, a loro spese, tutti gli uomini liberi. Sull'argomento cfr. F.L. Ganshof, *Che cos'è il feudalesimo?*, trad. it., Torino 2003, p. 57.

⁹ Va ricordato che la relazione feudatari-sudditi era fondata su forza e arbitrio, e l'imposizione dei tributi avveniva in modo non solo disomogeneo ma anche irregolare, secondo la contingenza delle esigenze e la valutazione del feudatario. Nello specifico, i feudatari imponevano prestazioni personali (*corvées*) e dazioni di prodotti in natura, ed inoltre richiedevano corrispettivi per la fruizione di territori e prodotti che venivano considerati di loro esclusiva spettanza, comportandosi secondo la logica della finanza propria.

del feudo¹⁰.

Nell'epoca dei Comuni cominciarono a farsi sentire nella finanza pubblica le esigenze di un più razionale sistema di imposizione. In questo periodo acquistarono grande valore i tributi diretti¹¹, personali o reali, riordinati su basi nuove e sicuramente più razionali. Ma il beneficio di una migliore organizzazione di queste imposizioni, di frequente veniva annullato dalla loro applicazione pratica, non sempre corrispondente all'equità dei principi che avevano ispirato gli ordinamenti. Nella ripartizione delle imposte la giustizia non veniva rispettata. Le classi più potenti, specie il clero e la nobiltà, arrivavano ad assicurarsi esenzioni e privilegi¹², mentre all'interno dei Comuni stessi, le varie fazioni in lotta tra di loro utilizzavano il tributo come strumento di persecuzione e di vendetta politica.

Ma, come è stato autorevolmente sostenuto, è in questo periodo che si viene ad affermare una nuova nozione di libertà, intesa nel senso di affrancamento dal carico fiscale, o per meglio dire come privilegio di sottrarsi all'imposizione arbitraria ed eccessiva¹³.

¹⁰ E. Vanoni, *Natura ed interpretazione*, cit., p. 16. Nonostante il dominante arbitrio dell'imposizione, va rilevato come in questa epoca si affermi il principio che il soggetto possa ottenere, mediante il pagamento di determinati tributi, che corrispondono al principio della tassa, la protezione del signore feudale, ed una garanzia per la libera esplicazione di determinate attività. Tipico, in questo senso, è il caso dei mercanti che pagando i dazi acquistavano non solo il diritto di essere protetti nell'esercizio del loro commercio, ma anche di essere indennizzati dal feudatario in caso di perdita, rapina o di impedimento.

¹¹ Il tema della fiscalità per l'età medievale è stato oggetto di una recente e sostanziale revisione, pertanto per un aggiornamento sul dibattito storiografico si vedano L. Pezzolo, E. Stumpo, *L'imposta diretta in Italia dal medioevo alla fine dell'ancien régime*, in «Le note di lavoro», n. 12 (2007); P. Mainoni, *A proposito della "rivoluzione fiscale" nell'Italia settentrionale del XII secolo*, in «Studi storici», n. 44 (2003), pp. 5-42; Id., *Finanza pubblica e fiscalità nell'Italia centro-settentrionale fra XIII e XV secolo*, in «Studi storici», n. 40 (1999), pp. 449-470; E. Cortese, *Intorno alla «causa impositionis» e a taluni aspetti privatistici delle finanze medievali*, in I. Birocchi, et al. (curr.), *A Ennio Cortese*, I, Roma 2001, pp. 155-232; A. Berliri, *L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV nell'opera di Bartolo da Sassoferrato*, Milano 1997; P. Cammarosano, *Le origini della fiscalità pubblica delle città italiane*, in «Revista d'Història Medieval» n. 7 (1996), pp. 39-52 (ora in P. Cammarosano, *Studi di storia medievale. Economia, territorio, società*, Trieste 2009); P.G. Nobili, *Alle origini della fiscalità comunale. Fodro, estimo e prestiti a Bergamo tra fine XII e metà XIII secolo*, in «Reti Medievali Rivista», XI (1/2010), <http://www.retimedievali.it>, pp. 45-78; L. Pezzolo, *Tassare e pagare le tasse tra medioevo e prima età moderna*, in C. Azzara, E. Orlando, M. Pozza, A. Rizzi (curr.), *Historiae. Scritti per Gherardo Ortalli*, Venezia 2013, pp. 237-251.

¹² S. Menzinger, «Una Scienza Arcana». *Res e persona nelle teorie fiscali basso-medievali*, in M. Vallerani (cur.), *Valore delle cose e valore delle persone. Dall'Antichità all'Età moderna*, Roma 2018, pp. 209-240, in part. p. 211 ss.

¹³ Per questo v. G. Duby, *Le origini dell'economia europea. Guerrieri e contadini nel medioevo*,

Sebbene esigenze di una vera e propria collocazione razionale dei tributi cominciano ad apparire sin dall'epoca dei Comuni¹⁴, è con la formazione dello Stato moderno e grazie all'elaborazione teorica della «ragion di Stato»¹⁵ che si dà vita con fermezza ad una nuova fase di sviluppo della finanza pubblica, mediante il ritorno ad una centralizzazione delle funzioni finanziarie in capo al sovrano ed il superamento dei numerosi localismi medievali. In particolar modo, verso la fine del XV secolo i sovrani delle maggiori potenze europee – intendo qui riferirmi ad Enrico VII Tudor in Inghilterra, Luigi XI in Francia e Ferdinando d'Aragona in Spagna –, procedendo alla fondazione giuridica ed istituzionale dello Stato moderno¹⁶ ribadirono tutta l'importanza che l'imposizione fiscale dovesse esercitare sia nella dimensione pubblica sia nella coscienza collettiva. Ma a questa forma di recupero, rilevante in specie sotto il profilo dell'aumento della pressione fiscale e della crescita

Roma-Bari 2004, p. 218.

¹⁴ A questo proposito non possiamo non citare l'importante, anche se non recentissimo, studio compiuto da Bowsky sull'ordinamento della finanza pubblica e nello specifico sul ruolo della materia tributaria nel Comune di Siena nel XIII e XIV secolo. Nell'ambito di un sistema fiscale molto complesso, il carico fiscale veniva ripartito tra i membri della collettività in relazione alle possibilità economiche individuali, per la valutazione delle quali era stata predisposta un'elaborata procedura amministrativa. Inoltre, assumeva un ruolo indiscutibilmente centrale l'obiettivo di limitare, se non di evitare perlomeno i fenomeni di evasione delle imposte, molto frequenti nei comportamenti dei cittadini, perseguibili anche mediante norme repressive molto consistenti. Entrambe queste esigenze venivano esplicitamente indirizzate alla ricerca di un sistema fiscale improntato a criteri di equità sostanziale: «l'accento sull'uguaglianza – non intesa nel senso che ciascuno dovesse contribuire con la medesima somma dei suoi concittadini, ma piuttosto che ciascuno dovesse sopportare la sua quota proporzionale del carico secondo i propri mezzi e il tenore di vita – è un tema tradizionale e ben noto nella legislazione fiscale senese e ricorre di frequente nei paragrafi d'apertura delle disposizioni fiscali». Cfr. W.M. Bowsky, *Le finanze del Comune di Siena 1287-1355*, Firenze 1976, p. 95 ss., *passim* ed in particolare p. 152. In argomento si vedano inoltre, i lavori (anch'essi non molto recenti) di B. Barbadoro, *Le finanze della repubblica fiorentina. Imposta diretta e debito pubblico fino all'istituzione del Monte*, Firenze 1929; E. Fiumi, *L'imposta diretta nei comuni medievali della Toscana*, in *Studi in onore di Armando Saporì*, I, Milano 1957, pp. 327-353; nonché le analisi di A. Grohmann, *La fiscalità nell'economia europea, sec. XIII-XVIII – Prolusione*, in S. Cavaciocchi (cur.), *La fiscalità nell'economia europea, sec. XIII-XVIII: atti della "Trentanovesima settimana di studi"*, 22-26 aprile 2007, Firenze 2008, pp. 5-40.

¹⁵ Sulla relazione molto stretta tra la c.d. «dottrina degli interessi» e la ragion di Stato, v. F. Meinecke, *Die Idee der Staatsräson in der neueren Geschichte*, München-Berlin, 1924, trad. it., *L'idea della ragion di Stato nella storia moderna*, Firenze 1977, p. 149 ss.

¹⁶ Utili spunti di analisi in E. Tavilla, *Sovranità e leggi fondamentali: alla ricerca di una dimensione costituzionale nell'Europa moderna*, in «Giornale di Storia Costituzionale», n. 25 (I/2013), pp. 161-180; I. Birocchi, *Alla ricerca dell'ordine. Fonti e cultura giuridica nell'età moderna*, Torino 2002.

dell'attività amministrativa pubblica, non corrispose tuttavia un particolare ed adeguato intervento sulla struttura dell'imposizione: l'imposta rimase uno strumento finanziario residuale di acquisizione delle risorse erariali, che continuava a mantenere il carattere deterioro che lo aveva caratterizzato nel periodo precedente, o per meglio dire la connotazione di odiosità¹⁷ nei confronti di soggetti completamente subordinati all'esercizio del potere impositivo da parte del sovrano. Dunque, la potestà impositiva, fondata su una posizione di dominio assoluto del sovrano, continuava a rimanere priva di qualsiasi relazione con altri valori di carattere costituzionale e suscettibile di essere attuata in maniera incondizionata: i tributi erano così ricondotti fondamentalmente all'esigenza dello Stato di "fare cassa", secondo quelle che erano le indicazioni formulate dal sovrano¹⁸.

Sarà solo successivamente che questa impostazione "minimale" della sovranità fiscale sarà interrotta mediante un evidente cambio di impostazione concettuale intorno al fenomeno tributario.

A questo proposito, se sul piano effettivo appare necessario fare riferimento al costituirsi di interessi diffusi intorno al fenomeno tributario, che scaturiscono dall'aggregazione, spesso spontanea, di comunità di soggetti aventi come fine comune la difesa e la tutela rispetto all'esercizio dei tributi da parte del potere sovrano, sul piano teorico non è sicuramente da sottovalutare la posizione assunta dalla Scolastica, secondo cui il tributo è rivolto al perseguimento del bene comune ed è incassato dal sovrano in quanto depositario terreno della funzione di ricerca dell'utilità collettiva.

Se da un lato si comincia ad evidenziare il rapporto tra tributo e funzione collettiva, dall'altro si ribalta la tradizionale impostazione che inquadrava la prestazione fiscale nell'ambito dei vantaggi patrimoniali del sovrano; l'imposta viene considerata come un fattore indubbiamente decisivo per la partecipazione dei consociati allo sviluppo della collettività. Così il tributo, oltre a non essere più considerato, secondo la concezione propria di un assetto di finanza pubblica fondato sulla fiscalità predatoria oltretutto su fiscalità propria del sovrano, mezzo di oppressione e di discriminazione tra i popoli, diventa uno strumento di partecipazione dell'individuo alla vita collettiva¹⁹, quasi a voler significare un passo avanti verso la liberazione

¹⁷ Il concetto di "odiositas" si era tramandato sia pure in varie accezioni e per considerazioni diverse e ribadiva la concezione dell'imposta come un male necessario, una limitazione del diritto per ragioni di forza, insomma, una eccezione «odiosa» appunto, perché «imposta». V. L.V. Berliri, *La giusta imposta. Appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione. Lineamenti di riforma organica della finanza ordinaria*, Milano 1975, p. 12.

¹⁸ Così P. Boria, *L'interesse*, cit., p. 20; Id., *L'anti-sovrano*, cit., p. 15.

¹⁹ Cfr. F. Santagata, *Etica Fiscale o Fiscalità Etica? Una questione ancora aperta*, Napoli 2009,

dei singoli dal potere totalitario del sovrano. Difatti, se l'individuo viene considerato come soggetto in grado di apportare utilità alla collettività di cui è membro, ne scaturisce la lacerazione del suo rapporto di dipendenza dal sovrano; per essere più precisi comincia ad allentarsi quel forte legame di soggezione che ha reso vitale la sottomissione del suddito al sovrano, e da cui deriva l'idea che il singolo nell'ambito di un'organizzazione collettiva può essere in grado di fornire apporti validi a garantire la sopravvivenza della stessa collettività, quindi l'individuo appare, almeno teoricamente, nella possibilità di affrancarsi dalla dipendenza altrui, ossia dal sovrano.

Comincia, nello specifico, a configurarsi l'idea di un confronto tra l'interesse della collettività, cui si correla funzionalmente il tributo, e l'interesse individuale, che deve trarre beneficio dalla partecipazione alla collettività, perlomeno in termini di tutela dei beni primari della vita²⁰.

2. *La dottrina della causa. Il contributo di Tommaso d'Aquino*

È quindi ben chiaro come la valutazione dei comportamenti pratici dei sudditi nell'osservanza o nella violazione dei doveri fiscali dipendesse dalla definizione del concetto di giusta imposta e di giustizia tributaria. Ma come si faceva a stabilire se un'imposta fosse giusta o meno? Vi era inoltre un'ulteriore ragione, e per questo non meno forte, che spingeva a porre dei limiti allo *ius impositionis* (o anche *ius exigendi* o *ius indictionis* o *ius condictionis*). Ragione, questa, che scaturiva dall'interconnessione e dal potenziale conflitto spesso esistente tra *ius impositionis* e diritto di proprietà dei singoli individui. Proprietà, nel diritto intermedio, concepita come una posizione universalmente riconosciuta e assoluta, ed allo stesso tempo un *diritto delle genti*²¹: opinione d'importanza fondamentale per

p. 64 s. Inoltre, F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna 2007.

²⁰ In questo senso P. Boria, *L'interesse*, cit., p. 22.

²¹ Bartolus a Saxoferrato, In primam digesti novi partem Commentaria, ed. Venetiis 1585, in D. 41.1.1. (De acquirendo rerum dominio), f. 70b; A. Bologneti De lege, iure et aequitate disputationes, ed. Romae 1570, arg. Quomodo nostri tempora, n. 1 ss., ff. 31v-32r. La proprietà è sempre *iuris gentium*, anche se il suo acquisto avveniva in base al diritto civile: v. in questo senso, J. Menochii De arbitrariis iudicium quaestionibus et causis, ed. Coloniae Agrippinae 1587, l. I, quaest. XLVIII, n. 6, p. 50; A. Barbosa Collectanea in Codicem, t. I, ed. Lugduni 1657, in C. 1.22.6 (Tit. Si contra ius; L. Omnes), n. 9, p. 155. L'affermazione è fatta al fine di precisare che ogni esproprio è lecito solo se *cum causa*. Non mancano però autori, come ad esempio Filippo Decio, che ammettono la possibilità dell'espropriazione *sine causa* della proprietà acquistata *de iure civili*, avendo il principe i più ampi poteri civili.

la considerazione dei rapporti tra proprietà e autorità sovrana, giacché si affermava che il principe non poteva disporre se non entro certi limiti del diritto delle genti. La proprietà, concepita sostanzialmente come libera ed assoluta, veniva ritenuta in effetti passibile di restrizioni, ad esempio dell'ampio divieto dell'esercizio emulativo del diritto, della costrizione a vendere la cosa propria per utilità pubblica, della coazione a fare allo Stato determinate prestazioni, a titolo di tributo e per il bene comune. Per essere più precisi, l'obbligo tributario veniva considerato come uno dei rapporti fra privati e principe, al quale si riconosceva la potestà di interferire nella proprietà privata e quindi di andare contro il diritto delle genti tutte le volte che la necessità e la pubblica utilità lo richiedessero²².

Nell'esercizio del potere tributario, dunque, il principe non poteva disporre di una posizione riconosciuta dal diritto delle genti, in assenza di una giusta causa. Da qui una ulteriore ragione che spiegava la ricerca della giusta causa nell'imposta, grazie alla quale si tendeva a definire i casi in cui, i tributi, che inevitabilmente vanno ad intaccare il diritto di proprietà, dovevano essere pagati e non potevano essere elusi, distinguendoli da quelli che in quanto ritenuti angheria potevano essere evasi²³.

Per i filosofi della Scolastica come Alberto Magno e Tommaso d'Aquino, l'imposta per essere "giusta" deve essere giustificata da una quadripartizione di elementi causali: in primo luogo la prestazione tributaria deve provenire dal potere sovrano (*causa efficiens*), deve correlarsi ad uno scopo di utilità generale (*causa finalis*), deve essere fondata su un giusto rapporto tra onere imposto al contribuente e risultato utile ottenuto dall'erario (*causa formalis*), ed inoltre su una equa scelta delle persone o beni su cui viene applicata (*causa materialis*)²⁴.

Cfr. P. Decii In Decretalia Commentaria diligentissime emendata, ed. Venetiis 1576, De constitutionibus, c. Quae in ecclesiarum (X.1.2.7.), f. 31rb, nn. 107-111.

²² V. R. Pomini, *La "causa impositionis" nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Milano 1972, pp. 7-8.

²³ Così come si afferma, a proposito dell'espropriazione, che il principe non può *auferre* le cose ai privati *sine causa*, si afferma anche che il principe non può procedere a prelievi tributari *sine causa*. Si indicano come nulli giuridicamente i comandi tributari destituiti di causa e quindi si giustifica nel foro esterno, oltre che nel foro interno, la frode fiscale, che, più che frode, è considerata mezzo legittimo per evitare un danno conseguente ad un arbitrio dell'autorità politica; si riconosce al privato la possibilità di opporre l'*exceptio indebiti*, se richiesto di pagare il tributo *sine causa* e di sperimentare la *condictio indebiti* quando lo abbia già pagato. Cfr. A. Thomati De Collectis, seu muneribus patrimonialibus, in Tractatus illustrium in utraque tum Pontificii, tum Caesarei iurisfacultate iurisconsultorum, De Fisco et eius Privilegiis, ed. Venetiis 1584, t. XII, f. 157a, n. 1.

²⁴ Cfr. I. Isenmann, *Medieval and Renaissance theories of state finance*, in R. Bonney (edit.),

Soffermiamoci un attimo a riflettere, sia pur brevemente, su queste due ultime cause. È dall'azione combinata della *causa formalis* con la *causa materialis* che il tributo acquista una consistenza individuale e si stabilisce su chi e in quale misura possa essere prelevato dal principe (*quantum debeatur*) e quando sussistono i fatti idonei a farlo nascere (*an debeatur*). Entrambe le cause emergono come elementi costitutivi di ogni obbligazione tributaria individuale e conferiscono un carattere di originalità alla dottrina tomistica sul tributo²⁵.

Alberto Magno che ha impostato su basi causali il problema della giustizia nel tributo ha scritto che il tributo per non essere considerato un'angheria ma un prelievo legittimo, deve consistere in una prestazione di cose materiali (*causa materialis*), comandata o disposta dall'autorità nei limiti del potere ad essa conferito (*causa efficiens*), imposta allo scopo di realizzare obiettivi costituenti bene comune²⁶ (*causa finalis*), e commisurata, ragguagliata o proporzionata, per ogni singolo contribuente, alle spese necessarie al principe per il raggiungimento degli obiettivi di bene comune (*causa formalis*)²⁷. È chiaro, sulla base di questa impostazione, come nella teoria del maestro dell'Aquinate, la *causa formalis* tenda a confondersi con quella *finalis* e venga a mancare ogni possibile riferimento alla forza economica del soggetto obbligato. Nonostante sia evidente un riferimento al principio di proporzionalità, questo non è riferito alla situazione economica del singolo contribuente, bensì alla spesa complessiva da sostenere per la realizzazione del bene comune. L'attitudine soggettiva viene ignorata ed ogni singolo prelievo è ritenuto legittimo se il suo ammontare sia destinato e proporzionato ad un obiettivo di interesse collettivo, qualunque sia il *quantum debeatur*²⁸.

Per riuscire a superare un concetto di tal fatta, e per compiere un

Economic system and state finance, Oxford 1995, p. 32 ss.; v. anche i saggi in Ph. Contamine, J. Kerhervé, A. Rigaudière (éds.), *L'impôt au Moyen Âge. I. Le droit d'imposer*, Paris 2002; V. Lavenia, *Dare a Cesare quel che è di Cesare? Fiscalità e Chiesa cattolica in epoca moderna*, in «Studi storici», n. 51 (2010), p. 140; Id., *Debito, restituzione e fiscalità dalla città agli imperi. Teologi e tasse nella prima età moderna*, in «Quaderni storici», XLIX, n. 3 (2014), p. 838.

²⁵ Su questo “nuovo” carattere della dottrina della giusta imposta in Tommaso d'Aquino insiste Pomini, il quale sostiene che prima dell'Aquinate i teologi e i filosofi o affermavano l'inesistenza di limiti all'imposizione fiscale oppure si limitavano a dare risalto essenzialmente alla così detta *causa finalis*. Cfr. R. Pomini, *La “causa impositionis”*, cit., p. 19 s.

²⁶ In questo caso si fa riferimento alla difesa del territorio da eventuali invasioni o alla costruzione di vie di comunicazione e alla loro sorveglianza per garantire la sicurezza dei traffici.

²⁷ D. Alberti Magni Commentarii in IV Sententiarum (Dist. I-XVII), in *Opera Omnia*, vol. XXIX, l. IV, art. XLVI, dist. XVI, Parisiis 1894, p. 637 s.

²⁸ Cfr. G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in «Rivista di diritto tributario» I (2013), p. 793.

ulteriore e decisivo passo avanti nella “scoperta” del principio della capacità contributiva bisognerà arrivare a San Tommaso d’Aquino²⁹ che elabora una nuova ed originale configurazione di *causa formalis* di qualsiasi prescrizione normativa conforme a giustizia (distributiva). Con Tommaso l’attenzione viene spostata dal fine al mezzo, ovvero allo strumento, che deve presentare una struttura che si riveli adeguata o per meglio dire appropriata al fine; ogni mezzo ordinato ad un fine deve avere una forma proporzionata a quel fine: «*Quod uniuscuiusque rei quae est propter finem, necesse est quod forma determinetur secundum proportionem ad finem*»³⁰.

L’inserimento della *causa formalis*, secondo la nuova configurazione che le viene data da San Tommaso, nella tetracotomia delle *causae impositionis*, segna una svolta necessaria nella formazione del concetto di capacità contributiva come attitudine soggettiva a concorrere alla copertura dei carichi necessari per finanziare opere di interesse generale, o per meglio dire, di bene comune³¹.

Analogamente la legge umana, la cui essenza consiste nel guidare le azioni umane, oltre ad altri caratteri riguardanti i suoi rapporti con il diritto divino e con il diritto naturale, per essere “giusta” deve essere conformata alle capacità dei soggetti («*quantum ad facultatem agentium*»). Sempre secondo l’Aquinata, la disciplina (legislativa) deve essere proporzionata, per ciascuno, secondo le sue possibilità («*Debet enim esse disciplina conveniens unicuique secundum suam possibilitatem*»); la disciplina deve essere proporzionata alle circostanze di luoghi e tempi e alla capacità della persona³².

Come è evidente, nei passi appena citati, compare per la prima volta il termine “*facultas*”, destinato ad essere usato, per un lungo periodo, sia in ambito della letteratura filosofica successiva a Tommaso d’Aquino e dedicata alla giustizia dell’imposta, sia nei numerosi “documenti” costituzionali di fine Settecento³³. Il merito di Tommaso, pertanto, è stato quello di aver

²⁹ Cfr. G.C. Garfagnini, *Tommaso d’Aquino*, in *Il Contributo italiano alla storia del pensiero – Filosofia* – Treccani, Roma 2012, on-line; O. Bazzichi, *Tommaso d’Aquino*, in *Il Contributo italiano alla storia del pensiero – Economia* – Treccani, Roma 2012, on-line.

³⁰ Cfr. T. de Aquino, *Summa Theologiae*, Romae 1892, I^a-II^{ae}, q. 95, a. 3.

³¹ Cfr. M. Losana, *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, in M. Della Morte (cur.), *La diseguaglianza nello Stato costituzionale*, Atti del Convegno di Campobasso, 19-20 giugno 2015, Napoli 2016, pp. 117-118; A. Amatucci, *Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d’Aquino*, in M. d’Arienzo (cur.), *Il diritto come “Scienza di mezzo”*. Studi in onore di Mario Tedeschi, Cosenza 2018, pp. 23-40.

³² Cfr. O. Bazzichi, *Tommaso d’Aquino*, cit.

³³ Per l’utilizzo del vocabolo *facultas*, v. *ex multis* J. Medinae De poenitentia, Restitutione et contractibus, Ingolstadii 1581, t. II, q. XIII, De gabellis non defraudandis, p. 97. L’Autore

rinnovato in senso individualistico i concetti di forma e *causa formalis* e di aver dato grande risalto alle facultà ovvero alle capacità soggettive di coloro che devono sopportare gli oneri imposti e ordinati dalla pubblica autorità. Per indicare questo particolare profilo della *causa formalis* egli usa, senza distinzione alcuna, tre vocaboli di elevata incisività: *facultas*, *possibilitas*, *condicio*. E continua affermando con puntuale chiarezza che il prelievo deve essere proporzionato alla facultà di ciascuno, ossia alla possibilità di ciascuno, vale dire alla condizione di ciascuno: «[...] unde oportet quod etiam leges imponantur hominibus secundum eorum conditionem»³⁴.

Ma questo non basta. Nell'ambito della giustizia distributiva e delle leggi di ripartizione non è sufficiente che esista un rapporto di proporzionalità tra la facultà del soggetto passivo e l'ammontare dell'onere imposto, ma è necessario che ai sudditi siano imposti pesi, in ordine al bene comune e nel rispetto del principio di uguaglianza, in proporzione alle facultà di ciascuno³⁵. In un importante passo della *Summa theologica* si legge infatti: «Dicuntur autem leges iustae et ex fine, quando scilicet ordinantur ad bonum commune; et ex auctore, quando scilicet lex lata non excedit potestatem ferentis; et ex forma, quando scilicet secundum aequalitatem proportionis imponuntur subditis onera in ordine ad bonum commune»³⁶. Concetto che sarà ribadito subito dopo quando si affermerà che, se leggi giuste sono quelle che rispettano la *causa efficiens*, la *causa finalis* e la *causa formalis*, ingiuste sono le leggi che violano le prime due cause e, con riferimento al loro tenore o “*forma*”, distribuiscono i pesi in modo ineguale, sebbene si tratti di leggi ordinate al bene comune³⁷. Il fatto che siano indirizzate ad un fine di pubblico bene non esclude che le leggi di ripartizione sperequate siano “violenze” e non leggi e in tali casi l'uomo non è tenuto ad ubbidire ad esse³⁸.

San Tommaso chiarisce la ragione profonda per cui le leggi di ripartizione

dopo aver affermato che i tributi devono essere distribuiti «aequaliter, secundum proportionem geometricam [...] attenta scilicet subditorum facultate», aggiunge: «adde huic moderamen: nam non maiores praestationes debent imponi, quam causa, propter quam imponuntur, exigat».

³⁴ T. de Aquino, *Summa*, cit., I^a-II^{ae}, q. 96, a. 2.

³⁵ Cfr. G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 794; G. Faro, *Razionalità della legge e criteri dei principi contributivi in Tommaso d'Aquino*, in G. Castellani, V. Bassi (curr.), *Analisi delle cause della contribuzione e dei limiti al potere impositivo. Il pensiero medievale nella Costituzione repubblicana*, Atti del Convegno, Roma 22 maggio 2014, p. 34.

³⁶ T. de Aquino, *Summa*, cit., I^a-II^{ae}, q. 96, a. 4.

³⁷ «vel etiam ex forma, puta cum inaequaliter onera multitudini dispensantur, etiam si ordinentur ad bonum commune». *Ibid.*

³⁸ «Et huiusmodi magis sunt violentiae quam leges». *Ibid.*

“giuste”, ovvero quelle che distribuiscono i pesi proporzionalmente e perequativamente debbano essere osservate: «*Cum enim unus homo sit pars multitudinis, quilibet homo hoc ipsum quod est et quod habet, est multitudinis, sicut et quaelibet pars id quod est, est totius. Unde et natura aliquod detrimentum infert parti, ut salvet totum. Et secundum hoc, leges huiusmodi, onera proportionabiliter inferentes, iustae sunt, et obligant in foro conscientiae, et sunt leges legales*»³⁹.

La questione viene ripresa in un secondo momento per precisare che l’obbligo di pagare il tributo secondo giustizia deve essere considerato di diritto naturale, in quanto il tributo ha lo scopo di fornire a chi ha la cura della salute della società di disporre dei beni necessari per poter eseguire tutto ciò che concerne la salvaguardia della salute comune. Giustificazione che, secondo quanto scrive Tommaso, vale sia per la decima dovuta ai ministri del culto sia per il tributo dovuto al principe⁴⁰. Il sovrano, legittimamente investito del potere pubblico, ha il potere-dovere di promulgare⁴¹, «*pensatis opportunitatibus temporum et personarum*», appunto proprio come la Chiesa⁴², precetti tributari secondo la *vis directiva* della *causa finalis*. Il tributo, grazie al sovrano, diviene, come la decima, *praeceptum iudiciale*, essendo tali i precetti «*si statuatur auctoritate eorum quorum est condere legem*», che obbligano all’osservanza. La volontà sovrana, pertanto, è a sua volta concausa del tributo rispetto al fine, non essendo questo raggiunto se non con l’operazione di un agente: essa è dunque la *causa efficiens*⁴³; vale a dire che il tributo è prodotto di volontà in quanto è comandato, e di razionalità in quanto ha una causa finale: i due elementi costitutivi non possono essere considerati separatamente in quanto il secondo è la *vis directiva* della volontà, avente una natura oggettiva, in quanto normativizzata in una legge

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ «Quod enim eis qui divino cultui ministrabant ad salutem populi totius, populus necessaria victus ministraret, ratio naturalis dictat, sicut et his qui communi utilitati invigilant, scilicet principibus et militibus et aliis huiusmodi, stipendia victus debentur a populo». T. de Aquino, Summa, cit., II^a-II^{ae}, q. 87, a. 1.

⁴¹ Così R. Pomini, *La “causa impositionis”*, cit., p. 32. L’A. usa il termine promulgare poiché la promulgazione è richiesta da San Tommaso come condizione necessaria «ad hoc quod lex virtutem obligandi obtineat». T. de Aquino, Summa, cit., I^a-II^{ae}, q. 90, a. 4.

⁴² V. T. de Aquino, Summa, cit., II^a-II^{ae}, q. 87, a. 1.

⁴³ «Efficiens vero dicitur causa respectu finis, cum finis non sit in actu, nisi per operationem agentis. sed finis dicitur causa efficientis [...]». T. de Aquino, *De Principiis naturae libellis*, in *Id., In octo Physicorum Aristotelis libros commentaria*, Apud Hyeronimum Scotum, ed. Venetiis 1558, lib. unus, cap. secundum: Quorundam, que de causis dici solent redditur ratio, f. 160ra.

superiore, a cui la volontà del principe deve conformarsi perché si dia luogo ad una legge e non ad una *corruptio legis* o ad una violenza che, appunto, secondo San Tommaso, leggi non sono⁴⁴. Per ciò il vincolo giuridico è sempre allo stesso tempo anche un vincolo morale, che obbliga in coscienza; ed è da questa coesistenza fra obblighi di coscienza e obblighi giuridici, per essere comune ad entrambi l'idea della giustizia, che la causa del tributo ha, secondo l'Aquinate oltre ad un valore etico anche un valore giuridico.

Il tributo, pertanto, deve essere proporzionato sia al fine da raggiungere, sia alle condizioni economiche dei singoli contribuenti⁴⁵. Nel sistema tomistico, la forma dell'imposizione è, quindi, espressione di giustizia legale, ordinante in misura proporzionale le azioni degli uomini verso il bene comune, al quale, a loro volta gli uomini potranno partecipare proporzionalmente alle loro facoltà (giustizia distributiva). Qualora lo Stato prelevi il tributo in misura superiore rispetto al dovuto, è tenuto alla restituzione della parte eccedente (giustizia commutativa)⁴⁶. La *causa formalis* rispecchia, in questo modo, i suddetti postulati di giustizia, ovvero la determinazione della misura del tributo secondo le esigenze dello Stato per il conseguimento del *bonum commune* (limite soggettivo dell'imposizione) e secondo la capacità contributiva di ogni singolo contribuente commisurata al patrimonio (limite soggettivo).

I concetti delle due fattispecie di giustizia (distributiva e commutativa) risultano fondamentali in quanto evidenziano il collegamento esistente fra entrate tributarie e spese pubbliche: l'imposta va giustificata perché alimenta la spesa, che a sua volta è di utilità sia per la comunità sia per i singoli. Ed è in questo fondersi degli interessi individuali in quelli superiori dello Stato, inteso come complemento della vita umana, che sta la ragione profonda del *principium obligationis*, ovvero dell'obbligazione politica, che accomuna i singoli nel raggiungimento sia del fine generale dello Stato, che altro non è se non la perfezione (non il semplice vivere, ma il vivere bene, cioè il vivere secondo virtù), sia dei fini particolari, intesi come benessere materiale dei sudditi⁴⁷, a cui è riconosciuto valore autonomo, per quanto inquadrati nel fine generale.

⁴⁴ V. T. de Aquino, *Summa*, cit., I^a-II^{ac}, q. 95, a. 2. Sulla definizione del concetto di legge, v. G.C. Garfagnini, *Tommaso d'Aquino*, cit.

⁴⁵ Cfr. G. Faro, *Razionalità della legge*, cit., p. 33.

⁴⁶ «[...] dicendum quod restitutum nihil aliud esse videtur quam iterato aliquem statuere in possessionem vel dominium rei suae. Et ideo restitutio est actus commutativae iustitiae [...]». T. de Aquino, *Summa*, cit., II^a-II^{ac}, q. 62, a. 1.

⁴⁷ Benessere materiale dei sudditi, come fine particolare, che deve essere raggiunto promuovendo le virtù civili e la moralità pubblica, grazie allo sviluppo della cultura e incentivando il commercio e l'agricoltura. Così R. Pomini, *La "causa impositionis"*, cit., p. 36.

A questo punto occorre però chiedersi come, eventualmente, potrebbe essere giustificata la frode d'imposta. Nella dottrina tomistica si riconosce piena obbligatorietà al tributo fondato sulla causa, per cui nella fattispecie si attribuisce al principe la facoltà di ricorrere anche all'uso della forza nel caso in cui il tributo non venga pagato, dal momento che esso rappresenta il "giustamente" dovuto e non una rapina; diversamente, per il tributo ingiusto, occorre fare una distinzione tra i casi in cui a difettare è la *causa efficiens*, da quelli in cui a mancare sia la *causa finalis*: il problema pertanto deve essere inquadrato in un contesto sicuramente più ampio, ovvero quello dell'illegittimità dei comandi del sovrano nei casi di difetto d'autorità ed abuso di potere.

Nel primo caso, contro il sovrano regnante *ex defectu tituli*, San Tommaso riconosce ai sudditi una vera e propria *facultas repellendi dominium*, spingendola anche alle sue conseguenze più estreme; nel secondo, invece, ossia nel caso del potere ingiusto *ex parte exercitii* («*quia non ordinatur ad bonum commune, sed ad bonum privatum regentis*»), l'Aquinate lascia ai sudditi libertà di obbedienza o di disobbedienza, a meno che dalla «*perturbatio regiminis*» non derivi un danno maggiore.

Pertanto, in campo tributario, ne deriva che, mentre i tributi non imposti dall'autorità legittima non obbligano in ogni caso, quelli che pur essendo emanati dall'autorità legittima non sono invece diretti al bene comune, o per essere più precisi sono sprovvisti di *causa finalis*, sono lasciati alla libera osservanza dei sudditi, che possono frodarli, purché la disobbedienza, perturbando l'ordine sociale, non arrechi danni più gravi all'intera comunità, in quanto se l'ordine sociale rimane turbato, i cittadini devono sottostare al comando tributario⁴⁸.

⁴⁸ A questa parte dell'insegnamento tomistico si rifaranno alcuni scrittori posteriori a San Tommaso, i quali generalmente giustificheranno la frode d'imposta per i tributi imposti dal sovrano illegittimo. V. *ex multis* J. Bertachini De Gabellis, *tributis et vectigalibus*, in *Tractatus illustrium in utraque tum Pontificii*, cit., f. 73vb, n. 1 e 2. Per quelli *sine causa finalis* insegneranno, invece, a seconda dei casi, l'obbedienza o la disobbedienza. A proposito del pagamento dei tributi *sine causa* Rodobaldus Parinus sostiene: «[quia] ratione scandali evitandi multa permittuntur, quae alias non permetterentur». V. R. Parinus, *Tractatus de gabellis sive patrocini-um*, ed. Papiae 1613, n. 243, p. 57. Alfonso de Azevedo sostiene che i tributi privi di *causa finalis* non devono essere assolutamente pagati, in quanto in questo caso il comando tributario deve essere ritenuto assurdo. A. de Azevedo, *Commentariorum iuris civilis in Hispaniae Regias Constitutiones*, t. VI, ed. Salmanticae 1598, lib. IX, tit. XVII, l. XIX, f. 69ra, n. 1.

3. *Contrapposizione tra autoritarismo regio e pluralismo del parlamento come presupposto della trasformazione del fenomeno tributario nell'Inghilterra del XVII secolo*

Cambiamenti di una certa portata, rispetto alla linea evolutiva precedentemente indicata, sono riscontrabili nel contesto costituzionale inglese del XVII secolo. Nell'ambito della contrapposizione tra l'autoritarismo regio e le molteplici istanze del pluralismo borghese espresse dal parlamento si viene a delineare un'antinomia tra l'interesse pubblico a riscuotere i tributi e l'interesse di ogni consociato a difendere i propri diritti individuali di proprietà e di libertà, ovvero, per essere più precisi, si viene ad enucleare una evidente tensione dialettica tra valori che attingono alle due sfere contrapposte della comunità pubblica e dell'individuo, in cui si delinea l'interesse fiscale come valore normativo protetto⁴⁹.

Peraltro, con riguardo alla materia fiscale, sembra necessario sottolineare la distinzione in due distinte fasi del conflitto tra parlamento ed i sovrani di casa Tudor. In una prima fase la contrapposizione tra i due organi costituzionali riguardava esclusivamente l'identificazione dei diritti individuali di libertà e di proprietà come limite al potere sovrano di imporre i tributi. In verità, il diritto del sovrano di applicare le imposte non veniva affatto messo in discussione, ma si reclamava un previo assenso del parlamento in qualità di organo rappresentativo degli interessi individuali presenti nella collettività. Indicativa in questo senso appare la *Petition of right* (7 giugno 1628) in cui si avverte a chiare lettere che la nazione non doveva essere costretta a sopportare prestiti forzosi e a pagare imposte che non fossero state votate dal parlamento⁵⁰.

Gli esponenti parlamentari rivendicano, a più riprese, non un'abolizione delle prerogative regie, ma l'esigenza di un confronto sia con la società civile sia con le posizioni individuali espresse in essa⁵¹. Viene riconosciuta l'esistenza

⁴⁹ Su queste problematiche v. P. Boria, *L'interesse*, cit., p. 23 ss.; Id., *L'anti-sovrano*, cit., p. 15 ss. Sul *background* storico e politico che, nell'Inghilterra del XVII secolo, ha caratterizzato la contrapposizione tra Parlamento e sovrano, v. N. Matteucci, *Organizzazione del potere e libertà. Storia del costituzionalismo moderno*, Torino 2016, p. 89.

⁵⁰ «X. [...] that no man hereafter be compelled to make or yield any gift, loan, benevolence, tax, or such like charge, without common consent by act of parliament; [...]». Il testo del documento è tratto da W. Stubbs, *Select Charters and other illustrations of english constitutional history from the earliest times to the reign of Edward the First*, ed. At the Clarendon Press, Oxford 1876, Appendix, p. 517.

⁵¹ Per ulteriori approfondimenti si faccia riferimento, tra gli altri, alle attente ed ampie osservazioni di G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino

di una serie di valori normativi attinenti alla dimensione individuale (*liberty and property clause*) che si pongono in termini concorrenti con il valore normativo collettivo espresso dal potere impositivo del sovrano⁵². Ne scaturisce – come sostiene Boria – una sostanziale trasformazione dal punto di vista concettuale del valore collegato alla potestà tributaria, in quanto la fissazione di un limite conduce all'inevitabile abbandono della tradizionale connotazione del potere del sovrano come "dominio assoluto" cui corrisponde una totale soggezione dei sudditi; solo in questo modo, del tutto naturale, si viene ad enucleare la convinzione che la potestà impositiva debba essere strettamente collegata ad un interesse della comunità, dotato di forza assiologica preminente in quanto, non solo non attuabile in maniera incondizionata, ma necessariamente rispondente a bisogni fondamentali per la sussistenza e il progressivo sviluppo della collettività nazionale, e non ad esigenze privatistiche del patrimonio personale del sovrano⁵³.

Successivamente, e per la precisione, nel periodo corrispondente in linea di massima alla rivoluzione del 1689, il parlamento inglese si sposta su posizioni sicuramente più sbilanciate, indirizzandosi verso un'inversione del rapporto tra i due valori normativi⁵⁴. Inizialmente viene contestata la validità giusnaturalistica del potere del sovrano di imporre tributi, e si evidenzia preferibilmente la strumentalità delle prestazioni fiscali rispetto al bene collettivo, allo scopo di promuovere condizioni migliori della vita in comune. Comincia così ad essere rafforzata la dimensione comunitaria del valore sotteso alla potestà impositiva.

In secondo luogo si accentua la priorità dal punto di vista teorico e sostanziale dei valori di libertà e di proprietà riconosciuti come patrimonio fondamentale di ogni individuo, in quanto principi ineludibili per un effettivo e concreto sviluppo della personalità umana. Il parlamento diventa garante della legittimità delle norme tributarie e la sua posizione comincia ad essere considerata primaria per una completa tutela dei valori di libertà e proprietà, mentre al sovrano viene riconosciuta una semplice funzione esecutiva circa le scelte sui tributi da applicare in una particolare contingenza.

Gli interessi individuali relativi ai valori della libertà e della proprietà

1995, p. 28 ss.

⁵² Sulla tematica, S.A. Parente, *Lo ius impositionis tra potere autoritativo, solidarietà sociale e libertà personale*, in «Sistemi giuridici ed economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture», *Annali del Dipartimento Jonico*, in Università degli Studi di Bari "Aldo Moro", I (2013), p. 520.

⁵³ V. P. Boria, *L'anti-sovrano*, cit., p. 16; Id., *L'interesse*, cit., p. 24.

⁵⁴ Su questa particolare vicenda storica cfr. G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali*, cit., p. 43 ss.

vengono posti in contrapposizione dialettica con l'interesse della collettività intera ad acquisire le risorse finanziarie essenziali per la propria sopravvivenza, venendo meno il legame della potestà impositiva con le funzioni di comando o con le prerogative patrimoniali del sovrano-persona. In questo modo il declino della tradizionale concezione dell'assoluto dominio fiscale del sovrano sui consociati può dirsi compiuto.

L'obbligazione tributaria, coerentemente con il modello giusnaturalistico⁵⁵, viene a configurarsi come una sorta di autoimposizione da parte degli individui, per la quale lo strumento inevitabile di attuazione non può essere altro che la «*rule of law*», con esclusione di un potere discrezionale e a maggior ragione arbitrario da parte del sovrano. L'interesse collettivo mediante il quale si coordina il processo di autoimposizione si trasforma da interesse espresso dalla valutazione individuale della persona del sovrano in un interesse che emerge nell'ambito della società civile intesa come aggregato degli interessi dei singoli membri che la compongono.

4. *La trasformazione avvenuta nel sistema francese di formazione illuministica*

Chiaramente diversa appariva, rispetto a quella inglese, la situazione generale della Francia, in quanto contraddistinta da un rigoroso assolutismo monarchico distintosi per aver esautorato del tutto il Parlamento e le funzioni rappresentative.

Il sistema fiscale monarchico mostrava i tratti originari e peculiari della fiscalità antica e medievale, caratterizzato da tanti privilegi e da numerose arbitrarie, orientato verso una tassazione indiretta e allo stesso tempo verso l'utilizzo di strumenti di imposizione diretta approssimativi, quale ad esempio la *taille*⁵⁶, ovvero il tributo diretto non solo più datato, ma anche il

⁵⁵ Sembra opportuno rilevare come il ruolo fondamentale del consenso inteso come strumento di legittimazione della società politica costituisca uno dei tratti caratterizzanti il modello giusnaturalistico da Hobbes e Locke fino ad Hegel. Per osservazioni sull'argomento si rinvia a N. Bobbio, *Il modello giusnaturalistico*, in *La formazione storica del diritto moderno in Europa*, I, Firenze 1977, pp. 73-93.

⁵⁶ La *taille* nasce nel basso medioevo come prelievo a carattere essenzialmente arbitrario, che il signore effettua prelevandolo sugli averi dei propri sudditi. Già nel XII secolo essa non è più incassata come prelievo straordinario, ma comincia ad essere riscossa in danaro, quasi si trattasse di un abbonamento annuale. V. G. DUBY, *Le origini dell'economia europea*, cit., p. 289. Nel XVII secolo la *taille*, cui non erano assoggettati i membri della nobiltà e del clero subisce un forte aumento andando così a gravare in misura molto rilevante sul bilancio familiare della classe contadina. Per una forte critica di questa forma di prelievo, cfr. H.A.

più importante, poiché, da solo, procurava poco meno di un terzo di tutte le entrate tributarie del Regno di Francia. Comincia così a delinarsi nel pensiero illuministico, fortemente influenzato dall'ideologia borghese, la convinzione che, il carico fiscale debba seguire una linea di sviluppo rivolta a superare il sistema di tributi dell'*ancien régime*, grazie ad una trasformazione soprattutto concettuale dei criteri di tassazione. Basti ricordare a questo proposito che l'esigenza di superare il vecchio sistema era dovuta a fattori di politica economica e sociale, in quanto la crescita delle spese pubbliche richiesta dalle molteplici esigenze espansionistiche della monarchia, aveva imposto un incremento delle tendenze protezionistiche, accompagnato da un inasprimento della pressione fiscale, che non potevano essere facilmente accettati dalle classi sociali ed in particolare dalla borghesia⁵⁷.

Si avverte con particolare precisione che le problematiche relative all'equità e all'efficienza nella ripartizione del carico fiscale non potevano continuare ad essere risolte esclusivamente attraverso semplici controlli o verifiche del sistema vigente, ma che si rivelava opportuno introdurre nuove regole destinate ad eliminare i privilegi e le arbitrarie per lasciare spazio all'affermazione dell'eguaglianza tra i consociati.

Nello specifico è possibile evidenziare due aspetti di straordinaria portata simbolica rispetto al percorso evolutivo che ha caratterizzato i sistemi tributari moderni. In primo luogo bisogna chiarire che, secondo il pensiero illuministico, le imposte devono acquistare un ruolo positivo all'interno dell'organizzazione sociale e per poterlo fare devono, necessariamente, perdere gli elementi di avversione che ne hanno caratterizzato la loro esistenza. Il tributo, pertanto, non deve più essere considerato come il diritto spettante al sovrano in quanto proprietario della terra, o, peggio ancora, come l'effetto patrimoniale di una condizione sociale inferiore, ma piuttosto deve essere inteso come il corrispettivo dei diritti politici: il cittadino è chiamato a partecipare egualmente all'assetto politico del paese con il proprio suffragio, e al fabbisogno economico mediante la propria contribuzione⁵⁸.

Contribuzione tributaria che, come è ben noto, nei vari assetti costituzionali della Francia rivoluzionaria, è stata sempre presentata come

Taine, *Le origini della Francia contemporanea*, I, trad. it., Milano 1986, p. 31 ss. V. inoltre M. Touzery, *L'invention de l'impôt sur le revenu. La taille tarifée 1715-1789*, Paris 1994, p. 7 ss.; C. Belluzzi, *Il denaro del Re. Forme ed itinerari del potere impositivo. Dalle origini alla crisi dell'Antico Regime in Francia*, Padova 2013, p. 341 ss.

⁵⁷ Cfr. P. Boria, *L'interesse*, cit., p. 33.

⁵⁸ Cfr. l'ampia analisi condotta da A. Saitta, *Le costituenti francesi del periodo rivoluzionario (1789-1795)*, Roma 1989, passim.

elemento discriminante non solo per poter accedere alle cariche politiche, ma anche per l'attribuzione dell'elettorato attivo. Fin dal regolamento del 24 gennaio 1789 relativo alle assemblee delle parrocchie⁵⁹, destinato alla redazione dei *cabiers de doléances*⁶⁰, e, dopo la rivoluzione, dapprima con la costituente monarchica e poi con la costituente borghese del 1795, veniva stabilito il principio censitario del suffragio elettorale, in cui l'elemento fondamentale per definire la posizione soggettiva del cittadino e, dunque, il suo diritto elettorale, attivo e passivo, era per l'appunto costituito dal pagamento di un contributo tributario⁶¹.

Ne deriva così, secondo Vanoni, una concezione etica e politica dell'imposizione fiscale completamente rinnovata: «il pagamento del tributo è posto come uno dei più alti doveri del cittadino; si afferma l'uguaglianza di tutti i cittadini davanti al tributo; l'imposizione non è più guardata come l'attributo della sovranità, ma appare il mezzo necessario, perché lo Stato possa prestare i pubblici servizi»⁶². Il tributo, dunque, viene qualificato come un essenziale strumento di partecipazione del cittadino alla vita politica della nazione. L'interesse alla riscossione del tributo non viene più identificato come un valore che appartiene alla sfera del sovrano e posto, quindi, in netta contrapposizione con l'interesse dei singoli consociati alla difesa dei loro diritti individuali, e in specie quello di proprietà e di libertà, ma viene elevato al livello degli interessi pubblici fondamentali, indispensabili alla

⁵⁹ L'art. 25 del suddetto regolamento ammetteva alle assemblee di parrocchia «tutti gli abitanti componenti il Terzo stato, nati francesi o naturalizzati, in età di 25 anni, domiciliati e compresi nel ruolo delle imposte per concorrere alla redazione dei *cabiers* e alla nomina dei dipendenti»; ma, non essendo stato precisato un limite minimo al requisito dell'imposta, finì con il chiamare alle parrocchie il Terzo stato nella sua quasi totalità. Cfr. A. Saitta, *Costituenti e Costituzioni della Francia rivoluzionaria e liberale (1789-1875)*, Milano 1975, p. 18.

⁶⁰ Nei *Cabiers de doléances*, com'è noto, si annotavano le lamentele che il ceto voleva portare a conoscenza degli Stati Generali. Ma ben presto essi divennero manifesti di propaganda politica, e ad essi si collegavano i programmi dei vari candidati. Oltre alle richieste locali, in essi si insisteva sui problemi di libertà personale e sulla necessità del lavoro di istituzioni rappresentative. Cfr. M. Ascheri, *Introduzione storica al diritto moderno e contemporaneo*, Torino 2008, p. 322. Per ulteriori approfondimenti, v. A. Padoa Schioppa, *Storia del diritto*, cit., pp. 452-454.

⁶¹ Per il diritto di voto l'art. 8 della Costituzione dell'anno III ripropone il criterio larghissimo adottato da Necker nel Regolamento del 24 gennaio 1789 (voto ai contribuenti maschi venticinquenni), con l'innesto dell'abbassamento della maggiore età a ventuno anni, già disposto nell'agosto del 1792. Vale a dire che la Costituzione dell'anno III attribuisce i diritti politici a tutti i cittadini francesi maggiorenni maschi (21 anni) iscritti nei ruoli delle imposte per una tassa di importo qualunque, anche modico o insignificante. Cfr. R. Martucci, *L'ossessione costituente. Forma di governo e costituzione nella Rivoluzione francese (1789-1799)*, Bologna 2001, pp. 284-285.

⁶² Così E. Vanoni, *Natura ed interpretazione*, cit., p. 26.

conservazione e allo sviluppo della collettività, e rispetto al quale la posizione del singolo consociato si viene a trovare in posizione subalterna⁶³.

Secondo la nuova idea, l'interesse fiscale ha il suo presupposto su un concetto di sovranità completamente diverso rispetto a quella che era stata la sua nozione originaria: il potere sovrano non può più essere identificato con il potere regio o in ogni caso con il potere riconosciuto ad *elites* di governanti, ma, al contrario la sovranità viene attribuita alla volontà generale, individuata unitariamente e composta da tutte le singole volontà individuali⁶⁴. L'individuo pertanto partecipa, utilizzando gli strumenti propri della vita politica, alla formazione delle scelte generali in materia fiscale ed il suo interesse (individuale), non solo si forma e si sviluppa, ma si realizza anche nel contesto dell'interesse generale della collettività⁶⁵. Da questa accentuazione del carattere pubblicistico delle norme fiscali ne scaturisce la doverosità delle prestazioni tributarie, con un conseguente riconoscimento di una tendenziale posizione di soggezione dei consociati al potere pubblico⁶⁶.

In un secondo momento, quasi in controtendenza con la linea suindicata, la componente borghese presente nel pensiero illuministico arriva ad una valorizzazione degli interessi individuali. In specie, dal nesso tra modello giusnaturalistico e società borghese, comincia ad essere rivalutato lo stato di natura presentato come luogo dei rapporti elementari tra individui, intesi come rapporti di carattere economico tra uomini che perseguono il sostentamento mediante la lotta per il possesso dei beni primari della vita.

⁶³ Sotto questo profilo la vicenda dell'interesse fiscale si inserisce nel più generale filone degli interessi pubblici della collettività riguardo ai quali nella cultura giuridica illuministica era diffuso il convincimento di una preminenza decisa rispetto ai diritti individuali. Così, P. Boria, *L'interesse*, cit., p. 34.

⁶⁴ Rappresentativa di questa linea di pensiero è la teoria del contratto sociale di Rousseau, in cui si rileva come il singolo individuo raggiunga un punto particolare di identificazione nella collettività di cui entra a far parte, da annullare del tutto la propria volontà. Sovrano e sudditi diventano così la stessa cosa; «ciascuno di noi mette in comune la sua persona e tutto il suo potere, sotto la suprema direzione della volontà generale». Cfr. J.J. Rousseau, *Il contratto sociale*, Genova 1797, p. 25. Per ulteriori approfondimenti su tale impostazione v. G. Tarello, *Storia della cultura giuridica moderna. I. Assolutismo e codificazione del diritto*, Bologna 1976, pp. 323-330.

⁶⁵ Burdeau, nel suo *Traité de science politique*, rileva come la dottrina di Carré de Malberg identificasse nel cittadino due funzioni ossia quella di appartenere alla società e in quanto tale partecipe della sovranità e quella di individuo collocato in posizione di soggezione rispetto all'esercizio del potere pubblico. V. G. Burdeau, *Traité de science politique, L'État*, t. II, Paris 1967, p. 321.

⁶⁶ Per questo v. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano 1996, p. 40 ss.

Vengono, in questo modo, messe in evidenza le istanze produttivistiche e le aspirazioni commerciali dei singoli individui rispetto alle quali l'interesse pubblico deve fare un passo indietro, lasciando il posto all'iniziativa privata.

È in questo contesto che prende piede l'idea contrattualistica di una collettività statale incentrata sul consenso degli individui che ne fanno parte, unico e legittimo fondamento del potere pubblico esercitato dal sovrano e dallo Stato. Quindi, con preciso riferimento alla materia tributaria, si afferma la necessità di attuare il cosiddetto principio del consenso, e pertanto di effettuare un recupero delle funzioni rappresentative circa le decisioni riguardanti il livello d'imposizione con conseguente valorizzazione dello strumento legislativo⁶⁷.

Per di più comincia a delinearsi il principio che nel sistema tributario debbano essere applicati i criteri giuridici del rapporto obbligatorio⁶⁸. Nello specifico i tributi devono essere individuati come prestazioni rese dai singoli cittadini a corrispettivo del godimento dei servizi pubblici erogati dallo Stato; e sulla base di questa opinione, nel pensiero classico degli illuministi, si diffonde la convinzione che «*Les revenus de l'État sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre, ou pour en jouir agréablement*»⁶⁹. Ma sarà soprattutto il primo tra i due principi appena citati ad essere fortemente criticato da Ezio Vanoni secondo cui il tributo non è compenso dovuto dall'individuo allo Stato per la quantità dei servizi pubblici goduti, perché per la natura dei servizi pubblici non è possibile stabilire la quantità di essi goduta dal singolo. Questa teoria dello scambio, che è alla base dei numerosi e altrettanto goffi tentativi di teorizzazione, è confutata da Vanoni con estrema lucidità quando sostiene che non si tratta di vedere quanta parte dei servizi pubblici è consumata da ogni individuo,

⁶⁷ P. Boria, *L'interesse*, cit., p. 36.

⁶⁸ Sembra opportuno a questo proposito sottolineare come in questa circostanza sia stato determinante l'apporto teorico fornito dalla scuola degli «*économistes*» (o fisiocratici), secondo i quali il fine dell'entrata del singolo nella società può essere configurato come la tutela dei beni di ciascuno e pertanto in sostanza come l'appropriazione naturale originaria. La stessa forma di governo e l'assetto costituzionale di un sistema giuridico è riconosciuta dipendente dal dato economico, quasi a voler configurare l'ordine giuridico come una sovrastruttura dell'ordine economico. Sull'argomento v. G. Rebuffa, *Origine della ricchezza e diritto di proprietà. Quesnay e Turgot*, Milano 1974, p. 7 ss. La teoria della "scuola" si trova esposta nell'opera di V. Mirabeau, *Théorie de l'impôt pour servir de suite au traité intitulé L'ami des hommes*, che, apparsa nel 1760, ebbe un grande successo e fu pubblicata in ben diciotto edizioni. Per una rilevante indicazione delle posizioni dei fisiocratici si veda B. Miglio, *I fisiocratici*, Roma-Bari 2001; Id., *Ordine fisico e ordine sociale nel pensiero dei Fisiocratici*, in «*Rivista di filosofia*», LXXI, n. 2 (1980), pp. 169-197.

⁶⁹ C. de Montesquieu, *De l'esprit des lois*, ed. Paris 1871, l. XIII, c. I, p. 194.

per prelevarne il prezzo corrispondente, ma si tratta di determinare «quanta parte dello sforzo comune deve essere sopportato da ogni singolo, secondo i concetti politici, etici, giuridici, economici dominanti in un determinato Stato, in un determinato momento»⁷⁰.

Si fa strada, inoltre, l'elaborazione di un'idea di compromesso tra fruizione individuale ed utilità generale, tra i modi di appropriazione e trasmissione della proprietà e l'interesse che potremmo definire superindividuale della collettività, espresso da regole di chiara impronta pubblicistica. Il bilanciamento tra valori pubblici e valori privati, contrapposti tra loro, sembra manifestarsi nella ricerca di un limite ad un esercizio incondizionato del potere d'imposizione, rintracciabile nel principio di eguaglianza e nei valori borghesi di tutela della proprietà e della libertà di iniziativa economica, in forza dei quali la ripartizione del carico fiscale viene ricondotta all'idea del pari trattamento dei singoli consociati e dell'astenersi dal produrre un impoverimento a livello patrimoniale suscettibile di limitare, sia pure in maniera sensibile, la libera iniziativa del cittadino⁷¹.

Diversamente da quanto avvenuto in precedenza, le idee dell'illuminismo sul sistema fiscale sfociano in risultati concreti con la Rivoluzione francese, nel 1789: ad una modifica strutturale del sistema tributario si affiancano nuovi principi regolatori della materia tributaria, consacrati in norme di carattere costituzionale⁷². I tributi di formazione feudale vengono aboliti, prima fra tutti la «*taille*», e sostituiti da un complesso articolato di tributi diretti quali l'imposta fondiaria sui terreni, l'imposta sulle porte e finestre (fondata sulla presunta relazione tra il reddito del contribuente e il numero di porte e finestre della sua abitazione o del suo opificio), la tassa mobiliare e personale. Benché di breve durata e nonostante le tante difficoltà di applicazione, le modifiche apportate all'ordinamento tributario francese apparivano assai significative, dal momento che rappresentavano il "punto di svolta" nell'evoluzione storica dei sistemi fiscali: al posto di una serie disorganica di tributi, per lo più di natura estemporanea o semplicemente

⁷⁰ E. Vanoni, *Natura ed interpretazione*, cit., p. 67; E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano 2006, p. 12.

⁷¹ Va ricordato in proposito che, quando Proudhon presentò in seno all'Assemblea nazionale francese del 1848 la proposta di introdurre un'imposta progressiva sul reddito dei cittadini, questa venne respinta quasi all'unanimità. Secondo la dottrina più autorevole dell'epoca, l'imposta progressiva avrebbe rappresentato un inequivocabile attacco al principio della proprietà, rappresentando un aggravio ingiustificato della sfera di libertà e di ricchezza del cittadino. V. P. Boria, *L'interesse*, cit., p. 38.

⁷² Per tutte le norme apparse nelle varie costituzioni rivoluzionarie basti ricordare l'art. 13 della Dichiarazione dei diritti del 1789.

dettati dalla congiuntura economica, il prelievo fiscale veniva organizzato in una serie di imposte, di numero non elevato, che perlomeno nelle intenzioni del legislatore avrebbero dovuto garantire sia la stabilità del gettito sia un'equa ripartizione tra le varie categorie di contribuenti. A questo proposito va detto che, l'esigenza di perseguire l'eguaglianza di tutti i cittadini in maniera rigorosamente obiettiva avrebbe indotto ad optare per un insieme di imposte a struttura proporzionale, con precisa esclusione di elementi di personalità nella commisurazione del carico fiscale. Di conseguenza, i tributi non risultavano più come il corollario casuale di decisioni irrazionali ed arbitrarie, ma rappresentavano l'esito di un assetto coerentemente incentrato sui valori diffusi ed accettati dalla società civile.

Sul piano teorico appare significativo sottolineare come le scelte effettuate in sede di definizione concreta del sistema tributario portassero ad attribuire una rilevanza primaria alla componente statualistica rispetto a quella individualistica. Prima di tutto, il principio del consenso, e in particolar modo la partecipazione del parlamento alla fase formativa delle regole tributarie, perde vigore in conseguenza dell'attenuarsi del controllo sulla legislazione finanziaria. Di conseguenza i problemi relativi al bilancio vengono marginalizzati e non riescono a trovare, sia negli anni della rivoluzione sia nell'epoca napoleonica, alcuna concreta applicazione giuridica⁷³. Il declino del principio dell'autoimposizione – sostiene Boria – appariva così coerente con le premesse teoriche relative al carattere obbligatorio del dovere tributario, indicando la subalternità della posizione individuale rispetto alla volontà generale quale risultava espressa dagli atti legislativi assunti dai governanti⁷⁴. Cominciava ad emergere così nella costituzione materiale dell'ordinamento francese una priorità assiologica dell'interesse fiscale dello Stato comunità rispetto ai valori protettivi della sfera individuale ed alle libertà borghesi, ai quali era pure riconosciuto una protezione costituzionale a livello primario.

⁷³ Nel 1792, anno in cui si pose per la prima volta la questione del bilancio, l'Assemblea legislativa si limitò ad individuare provvisoriamente, per poi prorogarla *sine die*, una cifra globale delle spese pubbliche. Questa transitorietà, per il susseguirsi degli avvenimenti, si protrasse fino al 1814 quando con la restaurazione della monarchia venne approvato il bilancio. Nei vari sviluppi delle assemblee rivoluzionarie e durante il periodo napoleonico sia la valutazione delle spese pubbliche, sia le decisioni in ordine all'introduzione e alla regolazione di tributi, vennero affidate ad atti normativi estemporanei. Cfr. L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 46 ss.

⁷⁴ Per questo v. P. Boria, *L'interesse*, cit., pp. 39-40; inoltre, si vedano le puntuali osservazioni formulate da L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 47 ss.

5. *Il principio di capacità contributiva e il suo innesto nei testi costituzionali*

È noto che i filosofi e gli economisti inglesi (da Hobbes, a Locke, a Smith, a Stuart Mill, e via dicendo), con le rispettive specificità che caratterizzano il loro pensiero, hanno affrontato il problema della contribuzione fiscale mettendolo in stretta e organica correlazione con le relative teorie dello Stato; in altri termini, hanno tenuto presente quanto una determinata concezione dello Stato si inveri nella struttura dell'imposizione ovvero della contribuzione fiscale. Concezioni, queste, che sfociano nelle norme "fiscali" dei *Bills of rights* degli Stati americani del 1776, e che, come vedremo, troveranno, in un secondo momento, una più completa codificazione, grazie all'emersione del principio di capacità contributiva – ignoto ai *Bills of rights* –, nell'art. 13 della Dichiarazione francese del 1789⁷⁵, riguardante i diritti e i doveri fiscali⁷⁶, e da cui emerge una precisa nozione di cittadinanza fiscale, quando si stabilisce l'obbligo per tutti i cittadini di pagare le imposte: «*Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous le citoyens, en raison de leurs facultés*».

Infatti, è solo con questo testo che il principio della capacità contributiva entra per la prima volta in un documento costituzionale dello Stato moderno⁷⁷.

Diversamente da quanto sostenuto da Georg Jellinek⁷⁸, possiamo affermare che la disposizione di cui abbiamo riportato il testo poco sopra,

⁷⁵ Per il testo della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, come per il testo delle costituzioni francesi citate nel presente lavoro, v. tra gli altri, P. Alvazzi del Frate, *Testi di storia costituzionale. Raccolta di fonti legislative ad uso didattico*, Torino 2003.

⁷⁶ Così G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 799; M. Losana, *Diseguaglianze*, cit., p. 118.

⁷⁷ Solo questo articolo (il 13 della Dichiarazione francese) rispecchia fedelmente – secondo Falsitta – la prima delle quattro massime di Adam Smith e può così essere considerato frutto dell'influenza diretta del giusnaturalismo inglese. L'*incipit* della prima massima di Smith così recita: «I sudditi di ogni Stato dovrebbero contribuire a mantenere il governo nella misura più proporzionale possibile alle loro rispettive capacità». La capacità contributiva è per Smith, «*ability to pay*». Cfr. G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva*, cit., pp. 803-804. V. inoltre, A. Smith, *La ricchezza delle nazioni*, Torino 1975, trad. di A. e T. Bagjotti, p. 997. Ma il principio di capacità contributiva, reso celebre dall'ampia diffusione dell'opera di Adam Smith, è ben anteriore a quest'opera o a quelle di altri pensatori più o meno coevi: si deve infatti risalire al giusnaturalismo e a Tommaso d'Aquino per arrivare alla fonte primigenia della capacità contributiva come vincolo della potestà d'imposizione.

⁷⁸ G. Jellinek, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino: un contributo alla moderna storia costituzionale*, a cura di G. Bongiovanni, Roma-Bari 2002.

non deriva dal decimo articolo del *Bill of rights* del Massachusetts⁷⁹, nel quale si afferma che “ciascun membro della società ha diritto alla protezione del godimento (dei beni) della vita, della libertà, e della proprietà in conformità a quanto dispone la legge”. Egli è obbligato conseguentemente a contribuire “*his share*” (per la sua quota), alle spese della protezione e di dare la sua opera personale o l’equivalente, quando necessario⁸⁰. Come è ben evidente, nel suddetto enunciato non si fa alcun accenno al principio di “proporzionalità agli averi” di ciascun contribuente, ovvero alla capacità economica di ciascun singolo obbligato. Tutt’al più la prescrizione che ne deriva potrebbe evocare un principio distributivo dei carichi pubblici, diametralmente opposto a quello di capacità contributiva, e cioè il principio della commutatività e del beneficio: ogni singolo membro della società ha diritto alla protezione pubblica, ma per averla deve pagare, in cambio, la sua quota per il costo di essa.

Già nel 1791, il deputato dell’Assemblea nazionale Lavie formulava un’affermazione che costituisce un autentico programma politico: «Noi abbiamo fatto la rivoluzione solo per essere padroni dell’imposta»⁸¹.

Che tra l’obbligo alla contribuzione e il diritto di proprietà esista uno strettissimo nesso non è affermazione bisognosa di particolare dimostrazione; tale nesso, del resto, era stabilito nel progetto della *Dichiarazione dei diritti dell’uomo e del cittadino* del 19 agosto 1789, in un articolo che deve essere qui ricordato integralmente⁸²:

Art. L.- Poiché la contribuzione pubblica è una porzione detratta dalla proprietà di ciascun cittadino, questi ha il diritto di constatarne la necessità, di consentirvi liberamente, di seguirne l’impiego e di determinarne la

⁷⁹ Circa le numerose critiche rivolte a Jellinek per aver “ridotto” la Dichiarazione del 1789 a “copia” dei *Bill of Right* posti a preambolo delle principali Costituzioni redatte dalle colonie americane, v. *ex multis*, S. Lagi, *Georg Jellinek. Storico del pensiero politico (1883-1905)*, Firenze 2009, p. 29 ss.

⁸⁰ Si riproduce il testo dell’articolo decimo: «Each individual of the society has a right to be protected by it in the enjoyment of his life, liberty and property, according to standing laws. He is obliged, consequently, to contribute his share to the expense of this protection; to give his personal service, or an equivalent, when necessary [...]».

⁸¹ «Nous n’avons fait la Révolution que pour être les maîtres de l’impôt». Cfr. G. Bossenga, *Impôt*, in F. Fouret, M. Ozouf, *Dictionnaire critique de la Révolution Française*, Paris 1988, pp. 586-595, in part. p. 594; G. Liberati, *Tributi (dir. interm.)*, in *Enciclopedia del diritto*, XLV, Milano 1992, p. 130.

⁸² Article L. – «La contribution publique étant une portion retranchée de la propriété de chaque Citoyen, ils ont tous le droit d’en constater la nécessité, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée; [...]». Cfr. *Projet de Déclaration de droits*, Versailles 1789, p. 26.

ripartizione, l'imponibile, l'esazione e la durata.

Questa formulazione non approderà nel testo definitivo (approvato il successivo 26 agosto), che sarà significativamente più stringato⁸³:

Art. 14. -Tutti i cittadini hanno il diritto, esercitato direttamente o per mezzo dei propri rappresentanti, di constatare la necessità della contribuzione pubblica, di consentirvi liberamente, di seguirne l'impiego e di determinarne la ripartizione, l'imponibile, l'esazione e la durata.

Almeno due domande s'impongono dinanzi a queste formulazioni; la prima: perché quell'esplicito rapporto tra il diritto di proprietà e l'imposta scompare dal testo definitivo della *Dichiarazione dei diritti*⁸⁴, sicché risulterà assente da qualsiasi altro testo delle dichiarazioni che appartengono al ceppo che in quella del 1789 ha il suo capostipite? la seconda: quando questi testi nominano la *contribution publique* - espressione che rimarrà scolpita in modo definitivo nella nomenclatura delle dichiarazioni dei diritti dell'uomo e del cittadino e delle costituzioni moderne anche italiane che discendono da questa del 1789 - a quale imposizione tributaria fanno elettivamente riferimento?

In via di prima approssimazione si può ritenere che la costruzione della contribuzione come decurtazione della proprietà, che troviamo nell'art. L del testo provvisorio della Dichiarazione, instaurava un legame francamente funzionale tra la limitazione del diritto di proprietà e «il diritto di constatare la necessità [della contribuzione], di consentirvi liberamente, di controllarne l'impiego, di determinarne le quote, l'imponibile, le modalità di esazione e la durata».

È dalla scelta di non includere nel testo definitivo della *Dichiarazione*

⁸³ Article 14. – «Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs 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 et la durée».

⁸⁴ La Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino, emanata dalla costituente il 26 agosto 1789, rappresenta indubbiamente uno degli atti più rilevanti di tutto il costituzionalismo europeo. Ispirata ai principi del giusnaturalismo e del contrattualismo, la Dichiarazione costituì per il legislatore una sorta di manifesto programmatico. Cfr. P. Alvazzi del Frate, *Il costituzionalismo moderno*, in M. Ascheri (cur.), *Costituzioni e Codici moderni*, Torino 2007, p. 36; inoltre, P. Alvazzi del Frate, *Il costituzionalismo moderno. Appunti e fonti di storia del diritto pubblico*, Torino 2007; A. Padoa Schioppa, *Storia del diritto*, cit., pp. 454-457; M. Caravale, *Storia del diritto nell'Europa moderna e contemporanea*, Roma-Bari 2012, pp. 203-205. Circa il dibattito sulla Dichiarazione dei diritti, cfr. N. Matteucci, *Organizzazione del potere*, cit., p. 255 ss. La Dichiarazione del 1789 si avvale di un lessico tipicamente giusnaturalistico: i diritti fondamentali non si 'creano', ma si 'dichiarano', perché i diritti esistono da sempre come connotato ineliminabile della natura umana e compito dell'assemblea rivoluzionaria è solo quello di sottrarli all'avvilimento e all'oblio cui nel passato il dispotismo li aveva condannati. V. P. Costa, *Diritti*, in M. Fioravanti (cur.), *Lo Stato moderno in Europa. Istituzioni e diritto*, Roma-Bari 2002, p. 45.

ogni relazione tra imposta e proprietà, che si commisura una diversa concezione della natura della contribuzione pubblica; l'esclusione di un nesso funzionale di questa con il diritto di proprietà fa emergere un'etica del cittadino, che si estrinseca concretamente nel momento in cui questi si trova ad essere soggetto d'imposta. Visto secondo l'angolo visuale della Dichiarazione del 1789, nella sua formulazione definitiva, l'obbligo alla contribuzione altro non è che uno degli aspetti del rapporto che intercorre tra la persona e la società, rapporto che fa di quella persona un cittadino in un ordinamento costituzionale, nel quale *la garantie des droits est assurée, la separation des pouvoirs déterminée*⁸⁵, diremo parafrasando il testo del sedicesimo, e forse il più noto, articolo della Dichiarazione del 1789⁸⁶. Del resto il diritto di proprietà, già ricordato come uno dei diritti inalienabili è dichiarato inviolabile e addirittura sacro, l'unico limite essendo costituito dall'espropriazione, ammessa unicamente «quando la necessità pubblica lo esiga in modo evidente, e previa giusta indennità» (art. 17)⁸⁷.

Quel che il progetto di dichiarazione aveva denominato come *retranchement* – forse si potrebbe tradurre 'decurtazione' – che la proprietà subirebbe per effetto dell'obbligo alla contribuzione pubblica e comune,

⁸⁵ Sul principio della separazione dei poteri v. tra gli altri, N. Matteucci, *Lo Stato moderno. Lessico e percorsi*, Bologna 1997, p. 147 ss.; Id., *Breve storia del costituzionalismo*, Brescia 2010, p. 23 ss.

⁸⁶ Con l'art. 16 della Dichiarazione del 1789, il legislatore rivoluzionario forniva un'interessante definizione valutativa del termine 'costituzione', tendente a identificare 'costituzione' con 'costituzione liberale'. Si stabiliva infatti che solo l'effettiva garanzia dei diritti civili e la separazione dei poteri potessero qualificare l'ordinamento in senso costituzionale: «ogni società nella quale la garanzia dei diritti non è assicurata, né la separazione dei poteri determinata, non ha costituzione». Così P. Alvazzi del Frate, *Il costituzionalismo moderno*, cit., pp. 37-38; Id., *Gli ordinamenti costituzionali*, in *Tempi del diritto. Età medievale, moderna, contemporanea*, Torino 2018, p. 298. V. anche M. Fioravanti, *Stato e costituzione*, in Id. (cur.), *Lo stato moderno*, cit., p. 27; A. Padoa Schioppa, *Storia del diritto*, cit., p. 455. A proposito delle letture in ordine a questo articolo si vedano le due rassegne di M. Troper, *Sull'attualità della separazione dei poteri e l'interpretazione della Dichiarazione dei diritti. L'esempio dell'art. 16*, in M. Troper, *Per una teoria giuridica dello Stato*, a cura di A. Carrino, Napoli 1998, p. 215 ss. la prima e p. 247 ss. la successiva.

⁸⁷ Art. 17: «La proprietà essendo un diritto inviolabile e sacro, nessuno può esserne privato, salvo quando la necessità pubblica, legalmente constatata, lo esiga in maniera evidente, e previo un giusto e preventivo indennizzo». Quasi a testimonianza di un certo significato "borghese", l'ultimo articolo della Dichiarazione (art. 17), non soddisfatto di quanto affermato all'art. 2, insiste sulle caratteristiche della proprietà. Esso è una risposta all'arbitrio dell'*ancien régime*, ma pure un corollario per gli ordinamenti successivi. Cfr. G.S. Pene Vidari, *Storia del diritto. L'età contemporanea*, Torino 2014, p. 34; Id., *Lineamenti di storia*, cit., p. 237; Id., *Lezioni e documenti su Costituzioni e Codici*, a cura di C. De Benedetti, Torino 2007, pp. 36-37; A. Padoa Schioppa, *Storia del diritto*, cit., p. 456.

implicherebbe una diminuzione della possibilità del soggetto di disporre complessivamente di tutto il suo patrimonio, dovendo egli rinunciare alla quota che deve destinare al tributo. Ma il tributo ha la sua causa nel mantenimento di quella *force publique*, istituita a garanzia dei diritti di tutti e non per l'utilità particolare di coloro ai quali essa è affidata (art. 12 della *Dichiarazione*)⁸⁸ e per le spese dell'amministrazione (art. 13 della *Dichiarazione*)⁸⁹, che, in quanto tali, essendo costituite al servizio di tutti, posseggono un valore economico: la quota destinata al tributo si trasforma in un bene collettivo, di cui tutti i cittadini sono titolari, in quanto vi provvedono con una "contribuzione comune", ripartita fra loro "in ragione delle loro sostanze", e per la spesa della quale deve esistere un loro controllo (art.14 della *Dichiarazione*), così come dell'attività degli amministratori pubblici (art. 15 della *Dichiarazione*)⁹⁰.

In tal modo il tributo cessa di costituire un *retranchement* - termine che nel contesto nel quale era inserito arrecava una nota di grande ambiguità a carico della contribuzione pubblica – cessa di essere una decurtazione della proprietà individuale, e assume la forma di una sua diversa destinazione, cui *tous le citoyen* hanno *librement consenti par eux-même ou par leur représentants*, secondo la formulazione del sopra citato art. 14 del testo definitivo della *Dichiarazione dei diritti*. Con una simile configurazione delle cose non c'è spazio per parlare di diminuzione della proprietà.

Pertanto il nesso tra tributo e proprietà individuale si trasforma e lo stesso tributo ne risulta definitivamente liberato da ogni rapporto di scambio, se mai lo abbia avuto. Esso non è più il corrispettivo di un servizio che il sovrano s'impegna a prestare, ma costituisce propriamente uno dei modi di essere della cittadinanza⁹¹: il cittadino, in tanto è parte necessaria

⁸⁸ Art. 12: «La garanzia dei diritti dell'uomo e del cittadino ha bisogno di una forza pubblica; questa forza è dunque istituita per il vantaggio di tutti e non per l'utilità particolare di coloro ai quali essa è affidata». Per approfondimenti v. A. Cassese, *I diritti umani nel mondo contemporaneo*, Roma-Bari 2002, p. 22. Inoltre, G. Palombella, *L'autorità dei diritti. I diritti fondamentali tra istituzioni e norme*, Roma-Bari 2002.

⁸⁹ Art. 13: «Per il mantenimento della forza pubblica, e per le spese d'amministrazione, è indispensabile un contributo comune: esso deve essere ugualmente ripartito fra tutti i cittadini in ragione delle loro capacità».

⁹⁰ Cfr. G.S. Pene Vidari, *Storia del diritto*, cit., p. 33; Id., *Lineamenti di storia*, cit., pp. 236-237; Id., *Lezioni e documenti*, cit., p. 36.

⁹¹ Sulle riflessioni in materia di cittadinanza, si rinvia a E. Grosso, *Le vie della cittadinanza. Le grandi radici. I modelli storici di riferimento*, Padova 1997; P. Costa, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa. 2. L'età delle rivoluzioni (1789-1848)*, Roma-Bari 2000; Id., *Cittadinanza*, Roma-Bari 2009. Relativamente alle teorie e alle riflessioni sulla cittadinanza avanzate nell'Italia dei comuni del XII e XIII secolo, v. S. Menzinger, *Fisco, giurisdizione e*

della società organizzata in ordinamento, in quanto ha fatto dell'imposta una contribuzione comune (art. 13 della *Dichiarazione*), uno strumento indispensabile per il funzionamento del *suo* ordinamento, ne stabilisce, per mezzo dei suoi rappresentanti, la necessità, ne segue l'impiego, ne determina le quote, l'imponibile, l'esazione e la durata. In una parola, se ne è appropriato. Tanto che le costituzioni sette-ottocentesche subordineranno l'acquisto della cittadinanza e la titolarità nonché l'esercizio dei diritti politici all'iscrizione ai ruoli contributivi.

La Costituzione termidoriana del 1795, infatti, all'art. 8 del Titolo II individuava proprio nel pagamento della contribuzione diretta un elemento di qualificazione della cittadinanza: «*tout homme né et résidant en France, qui, âgé de vingt et un ans accomplis, s'est fait inscrire sur le registre civique de son canton, qui a demeuré depuis pendant une année sur le territoire de la République, et qui paie une contribution directe, foncière ou personnelle, est citoyen français*». Non solo dunque era sancito l'obbligo per tutti i cittadini di pagare le imposte per contribuire alle necessità della nazione, ma proprio il pagamento delle imposte dirette veniva a configurarsi non solo come elemento di qualificazione, ma anche di determinazione e di definizione della cittadinanza, ovvero per essere più precisi il pagamento dell'imposta elevava l'individuo al rango di cittadino⁹².

Questa impostazione denuncia la consapevolezza dei costituenti, secondo la quale la contribuzione non possiede più la caratteristica formale di detrazione – *retranchement* – della proprietà, poiché, tutt'al contrario, essa ha acquisito la natura di un conferimento in comune, come comune è la partecipazione alla vita politica e amministrativa del cittadino. Ciò risulta dalle istanze che furono accolte nel *Progetto di dichiarazione dei diritti della donna e della cittadina*, elaborato da Olimpia de Gouges nel settembre 1791,

cittadinanza nel pensiero dei giuristi comunali italiani tra la fine del XII e l'inizio del XIII secolo, in «Quellen und Forschungen aus italienischen Archiven und Bibliotheken», 85 (2005), pp. 36-73; Ead., *Diritti di cittadinanza nelle quaestiones giuridiche duecentesche e inizio-trecentesche* (I), *Cittadinanza e disegualianze economiche: le origini storiche di un problema europeo (XIII-XVI secolo)*, in «Mélanges de l'École française de Rome – Moyen Âge», 125/2 (2013), online <https://journals.openedition.org/mefrm/1468>; Ead., *Verso la costruzione di un diritto pubblico cittadino*, in E. Conte, S. Menzinger (curr.), *La Summa Trium Librorum di Rolando da Lucca (1195-1234). Fisco, politica*, scientia iuris, Roma 2012, pp. CXXV-CCXVIII; M. Vallerani, *Diritti di cittadinanza nelle quaestiones giuridiche duecentesche* (II), *Limiti all'appartenenza e forme di esclusione*, in «Mélanges de l'École française de Rome – Moyen Âge», 125/2 (2013), online <https://journals.openedition.org/mefrm/1446>.

⁹² V. C. Carnino, «Necessità», «comodo» e «superfluo» nella fiscalità del Triennio rivoluzionario. *Capacità economica, contribuzione e appartenenza politica*, in M. Vallerani (cur.), *Valore delle cose e valore delle persone*, cit., pp. 316-317.

che meriterebbe però un discorso a parte; qui basterà dire che la partecipazione alla contribuzione comune delle cittadine, prevista nell'art. XIV di questo progetto, è in certo senso condizionata all'ammissione alla condivisione eguale, paritaria della responsabilità dell'amministrazione pubblica⁹³.

In piena coerenza con questa idea della nazione come entità comune che implica la condivisione del relativo patrimonio comune troviamo, del resto, il principio confermato nelle disposizioni fondamentali contenute nella Costituzione del 1791, che all'art. 3, tra l'altro, sancisce: «*Les biens destinés [...] à tous services d'utilité publique, appartient à la Nation, et sont dans tous les temps à sa disposition*».

L'incremento del bilancio pubblico dell'esperienza statale moderna e contemporanea sicuramente costituisce una conseguenza dell'aumento della spesa pubblica, che va di pari passo con la crescita dell'imposizione tributaria. Ma tra questi due aspetti dell'esperienza amministrativa dello Stato contemporaneo non è lecito stabilire un mero rapporto di causa e di effetto di natura deterministica. Spesa pubblica ed entrate tributarie evidentemente interagiscono in conseguenza di una diversa concezione di ciò che è una nazione comune. Appropriarsi dell'imposta, secondo l'icastica espressione del Lavie, non significa solo appropriarsi dell'entrata e della sua disciplina, ma appropriarsi bensì e per così dire contestualmente della spesa pubblica anche dal punto di vista dei suoi obiettivi. Si viene, infatti, delineando tutto un vasto campo operativo, nel quale la nazione, costituita in Stato, si ritiene debba intervenire in prima persona, assicurando una serie di servizi, che comportano l'assunzione di quelle *dépenses d'administration*, cui esplicitamente faceva riferimento l'articolo 13 della Dichiarazione del 1789. E ciò si deve anche per una diversa determinazione della base imponibile che si ritiene debba essere generalizzata e dunque quantitativamente più ricca e debba essere composta da nuovi cespiti, da assoggettare al tributo in modo radicalmente nuovo.

In particolare il testo della *Dichiarazione dei diritti e dei doveri dell'uomo e del cittadino* premissa alla Costituzione del 5 fruttidoro dell'anno III⁹⁴, vale

⁹³ «[...] Les citoyennes ne peuvent y adhérer [alla contribution publique] que par l'admission d'un partage égal, non seulement dans la fortune, mais encore dans l'administration publique [...]».

⁹⁴ Si trattava di una costituzione rigida, particolarmente lunga in quanto composta da ben 377 articoli, raggruppati a loro volta in 14 titoli, e preceduta da una Dichiarazione dei diritti, meno lunga, ed accompagnata da una Dichiarazione dei doveri (31 articoli in totale), composta da massime di ordine morale più che giuridico (essere buon padre, buon marito, etc.). La Costituzione del 1795, che restò in vigore fino al colpo di stato napoleonico del 18 brumaio anno VIII (9 novembre 1799), ebbe il più lungo periodo di vigenza dei testi costituzionali rivoluzionari. Per approfondimenti, cfr. P. Grossi, *Mitologie*

a dire del 22 agosto 1795 (art. 16) sancisce che: *Toute contribution est établie pour l'utilité générale*; esso costituisce davvero l'archetipo delle dichiarazioni dei diritti italiane⁹⁵.

Ora, se si esaminano questi testi costituzionali si vede come la materia della contribuzione pubblica sia disciplinata nella parte intitolata ai diritti. Così accade nella prima delle costituzioni italiane, ovvero in quella della Repubblica di Bologna⁹⁶ del 4 dicembre 1796, in cui all'art. XVI della Dichiarazione dei diritti e dei doveri dell'uomo e del cittadino⁹⁷, in base al principio della proporzione delle facoltà dei contribuenti, si stabilisce che «L'oggetto di qualunque imposizione è il pubblico bene. Il riparto fra i contribuenti dee regolarsi in proporzione delle loro facoltà»⁹⁸; in quella

giuridiche della modernità, Milano 2007, p. 186 ss.; Id., *L'Europa del diritto*, Roma-Bari 2007, p. 115 ss.; M. Ascheri, *Introduzione storica al diritto moderno*, cit., p. 329 ss.; R. Martucci, *L'ossessione costituente*, cit., pp. 283-284.

⁹⁵ È opportuno ricordare che la Costituzione dell'anno III fu il primo testo costituzionale – modernamente inteso – ad essere adottato in Italia. In seguito all'occupazione militare francese iniziata nel 1796, sorsero alcune Repubbliche formalmente indipendenti, conosciute come 'Repubbliche sorelle', ovvero la Repubblica cisalpina, la cispadana, la romana, la napoletana, che predisposero testi costituzionali che riprendevano, sia pure con alcuni adattamenti, la Costituzione del 5 fruttidoro dell'anno III (1795). V. P. Alvazzi del Frate, *Il Costituzionalismo moderno*, cit., p. 45; M. Caravale, *Storia del diritto*, cit., p. 214; inoltre, C. Ghisalberti, *Dall'antico regime al 1848. Le origini costituzionali dell'Italia moderna*, Roma-Bari 2001, pp. 61-85.

⁹⁶ Il testo di questa Costituzione ricalca per larga parte il testo francese discostandosi tuttavia in vari punti più di quanto non faranno le Costituzioni Cispadana e Cisalpina, la cui redazione fu seguita direttamente dal Bonaparte. Va ricordato infine che, la Costituzione bolognese, benché regolarmente approvata nelle forme di un ordinamento democratico, non fu mai applicata, in quanto ai congressi svoltisi a Modena e Reggio tra l'autunno 1796 e il marzo 1797 per decidere la creazione e lo schema istituzionale della Repubblica cispadana nella quale vennero collegati i territori di Bologna, Ferrara, Modena, Reggio, Massa e Carrara, i deputati bolognesi non riuscirono ad imporre alla nuova formazione lo statuto approvato dai comizi della loro città (ritenuto angustamente municipale nei suoi contenuti) e fu invece un apposito comitato, dopo un intenso dibattito, a varare una costituzione comune (19 marzo 1797). Per approfondimenti si veda M.R. Di Simone, *Istituzioni e fonti normative in Italia dall'antico regime al fascismo*, Torino 2007, p. 108. Per una puntuale disamina sul testo costituzionale v. A. Barbera, *La prima costituzione italiana: la Costituzione di Bologna del 1796*, in «Clio», XXXIV, n. 2 (1998), pp. 279-296.

⁹⁷ Pressoché identica la Dichiarazione dei diritti e dei doveri dell'uomo e del cittadino, essendo stata rifiutata dal Senato (in cui sul punto prevalse la "corrente francese") la proposta della Giunta di inserire nella stessa Costituzione (e non nel preambolo) alcuni principi generali. Cfr. A. Barbera, *La prima costituzione italiana*, cit., p. 288.

⁹⁸ Questo testo costituzionale, come quelli a seguire, possono leggersi *ex multis* nella raccolta – che rimane una pietra miliare – di A. Aquarone, M. D'Addio, G. Negri (curr.), *Le costituzioni italiane*, Milano 1958, e in M. D'Addio (cur.), *Le costituzioni italiane 1796-*

della Repubblica cispadana del 19 marzo 1797 in cui si sancisce che «Ogni contribuzione è stabilita a norma dei pubblici bisogni ed interessi. Ogni contribuzione diretta viene ripartita fra i contribuenti in proporzione delle loro facoltà» (art. X); in quella della Repubblica cisalpina⁹⁹ dell'8 luglio 1797¹⁰⁰, in cui l'art. 16 dichiara che «Tutte le contribuzioni sono stabilite per l'utile generale, e debbono esser ripartite tra i contribuenti in ragione delle loro facoltà»; in quella successiva della stessa Repubblica cisalpina del 1 settembre 1798, il cui art. 16 afferma che «Tutte le contribuzioni sono stabilite per l'utilità generale: esse devon essere ripartite tra i contribuenti in proporzione delle loro facoltà». La stessa identica disposizione si rinviene infine nella Costituzione della Repubblica romana del 20 marzo 1798¹⁰¹

1799, Roma 1993. Come ci riferiscono i suddetti AA., proprio la Costituzione di Bologna non fu modellata *sic et simpliciter* su quella francese, ma, prima di essere approvata nella sua forma definitiva, dette luogo a lunghe discussioni e a numerose polemiche, in cui il costituente italiano si impose in modo autonomo rispetto al modello ispiratore, e che «ci fanno vedere come la società italiana intendeva darsi un nuovo ordinamento che rispecchiasse le sue tradizioni e rispettasse i valori sui quali riposa l'ordine profondo della società». Cfr. Ivi, p. VII. Come ha sottolineato in particolare Carlo Ghisalberty, che pure esprime considerazioni critiche sui caratteri di questa costituzione, essa ha «una importanza enorme, in quanto rappresentava la prima carta costituzionale italiana, il documento giuridico che sanciva la prima vittoria della Rivoluzione nella Penisola». Per questo v., C. Ghisalberty, *Le Costituzioni giacobine (1796-1799)*, Milano 1957, una monografia che, assieme all'altra *Dall'antico regime al 1848*, già citata, e al volume *Stato e Costituzione nel risorgimento*, Milano 1973, rappresenta un imprescindibile riferimento per la ricostruzione dei movimenti riformatori e rivoluzionari a cavallo fra Sette e Ottocento.

⁹⁹ La creazione della Repubblica cisalpina fu annunciata da Bonaparte con un proclama in cui dichiarava che la Francia rinunciava al suo diritto di conquista su di essa, trasferendo alla nuova repubblica la sovranità che fino a quel momento spettava alla casa d'Austria. Cfr. C. Zaghi, *Cispadana, Cisalpina e Repubblica italiana*, in *La grande storia di Milano*, III, *L'Italia di Napoleone*, Torino 2010.

¹⁰⁰ Questo testo costituzionale derivò dalla sola volontà di Bonaparte, senza alcun vero intervento degli elementi dirigenti della Repubblica e senza alcuna accettazione da parte del popolo, e non fu che la semplice traduzione letterale, con poche e insignificanti varianti della Costituzione francese. Così G. De Vergottini, *Appendice. Cenni sulle Costituzioni italiane dal 1797 al 1821*, in G. De Vergottini, *Scritti di Storia del diritto italiano*, II, Milano 1977, p. 1016. Inoltre, R. Ferrari Zumbini, *Nella Repubblica cisalpina fra aprile 1797 e settembre 1798: un inatteso esempio di costituzionalismo a geometria variabile*, in «Giornale di Storia Costituzionale», n. 27 (I/2014), pp. 11-29.

¹⁰¹ La storiografia sulla Repubblica romana è molto ricca. Si vedano soprattutto M. Battaglini, *Le istituzioni di Roma giacobina (1798-1799). Studi e appunti*, Milano 1971; M. Formica, *La città e la rivoluzione. Roma 1798-1799*, Roma 1994. Per una valutazione dell'influenza della dominazione francese sulla cultura giuridica negli Stati della Chiesa, v. P. Alvazzi del Frate, *Cultura giuridica e dominazione francese nello Stato Pontificio (1798-1814)*, in P. Boutry, F. Pitocco, C.M. Travaglini (curr.), *Roma negli anni di influenza e dominio francese 1798-1814. Rotture, continuità, innovazioni tra fine Settecento e inizi Ottocento*,

(art. 16), con la quale furono stabiliti per la prima volta nei domini della Chiesa gli ordinamenti dello ‘Stato costituzionale di diritto’, fondati sulla separazione dei poteri e sulla garanzia dei diritti dei cittadini¹⁰².

Soltanto la *Costituzione del popolo ligure*¹⁰³ (2 dicembre 1797), include tra i *Doveri dell'uomo in società* (art. 2)¹⁰⁴ «[...] la contribuzione alle spese pubbliche [...]»; non solo, ma questo testo costituzionale sancisce tra i Doveri del corpo sociale (art. 3) questo precetto, che introduce un elemento di solidarietà, che ci dice quanto siano composite le radici del nuovo pensiero riformatore: «La società deve i mezzi per sussistere agl'indigenti e l'istruzione a tutti i cittadini»¹⁰⁵.

Napoli 2000, pp. 339-348.

¹⁰² La Costituzione della Repubblica romana fu redatta in poche settimane da una specifica commissione inviata dal governo francese, nell'ambito della quale assunse un ruolo di particolare rilievo lo storico e giurista François Daunou. Il testo si rifaceva alle istituzioni francesi della Costituzione del 5 fruttidoro anno III, mutandone la denominazione con una terminologia di ispirazione classica. L'ordinamento costituzionale della Repubblica introduceva nei territori ex-pontifici radicali innovazioni: al “particolarismo giuridico” subentrava l'uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge e al tradizionale sistema dello *ius commune*, un nuovo ordinamento basato sulla ‘legge’ quale unica fonte normativa. V. P. Alvazzi del Frate, *Costituzione e giurisdizione nella Repubblica romana del 1798-1799*, in I. Birocchi, et al. (curr.), *A Ennio Cortese*, cit., pp. 1-14, in particolare pp. 1-3.

¹⁰³ A Genova, dove il processo di democratizzazione avvenne senza l'ausilio dell'esercito francese, il neo governo provvisorio della Repubblica ligure diede l'incarico ad una commissione legislativa di redigere una costituzione il cui testo, soggetto a modifiche suggerite dallo stesso Napoleone che lo resero molto simile a quello francese dell'anno III, fu approvato dal popolo quasi all'unanimità. Per approfondimenti v. M. Lamponi, *La meravigliosa storia di Genova dal 1797 ai giorni nostri*, I, *Genova nell'impero francese*, Genova 1986. Questo testo costituzionale deriva da un precedente progetto in cui gli spunti originali rispetto alla Costituzione francese del 1795 erano certamente in misura maggiore che non nella versione definitiva. V. M. Da Passano, *La questione costituzionale nella Repubblica ligure (1800-1802)*, in *La formazione storica del diritto moderno in Europa*, III, Firenze 1977, p. 1373.

¹⁰⁴ Nella Repubblica ligure anche l'elaborazione sul tema dei diritti e dei doveri dell'uomo e del cittadino si rifà alle definizioni cui si è giunti in Francia con la Costituzione del '95, che rappresentano un ritorno ai principi dell'89, pur con alcune variazioni, dopo quelle più radicali della Costituzione giacobina del '93; nelle altre repubbliche italiane, invece, particolarmente a Napoli e nella Cispadana, vengono introdotti elementi di novità, frutto di approfonditi dibattiti. Quindi la dichiarazione dei diritti e dei doveri, premessa alla Costituzione vera e propria, che passa indenne dal progetto originario alla redazione definitiva, non si discosta molto dal modello francese. L'enunciazione dei principi, sostanzialmente identica, assume soltanto un carattere più chiaramente programmatico, senza scendere a specificazioni particolari di tali diritti e doveri fondamentali. V. M. Da Passano, *Il processo di costituzionalizzazione nella Repubblica Ligure (1797-1799)*, in *Materiali per una storia della cultura giuridica*, raccolti da G. Tarello, III, 1/1973, pp. 94-95.

¹⁰⁵ Secondo il Ghisalberti questo articolo è chiaramente ispirato alla Costituzione francese

Più analitico appare invece il testo della *Dichiarazione dei diritti e doveri dell'uomo, del popolo e de' suoi rappresentanti*¹⁰⁶, che introduce la notevolissima Costituzione napoletana del 1799, realizzata sul progetto¹⁰⁷ predisposto

del 1793. Cfr. C. Ghisalberti, *Le costituzioni giacobine*, cit., p. 250. In maniera più realistica, come sostiene Da Passano, il suddetto art. 3 può essere ricollegato alla paternalistica, ma efficiente, organizzazione dell'assistenza pubblica già attuata nella repubblica aristocratica: non quindi «accoglimento di certe istanze in favore di una maggiore socialità del diritto positivo», ma continuazione della vecchia politica assistenziale, sostanzialmente conservatrice. Così M. Da Passano, *Il processo di costituzionalizzazione*, cit., p. 95.

¹⁰⁶ «Diritti dell'uomo, del cittadino e del popolo cui corrispondono doveri dell'uomo, del cittadino e dei pubblici funzionari, tutti fondati sul principio di uguaglianza e collocati in cima al progetto costituzionale. Tuttavia su questo aspetto va colta una differenza importante in confronto a tutte le costituzioni francesi. Il progetto di costituzione di Pagano distingue i diritti dell'uomo da quelli del cittadino e del popolo e distingue i doveri dell'uomo da quelli del cittadino e da quelli dei pubblici funzionari. Le dichiarazioni francesi si riferivano ai diritti e ai doveri dell'uomo e del cittadino, specificando nelle singole norme quando diritti e doveri si riferissero all'uomo o al cittadino. Il cittadino, ovvero l'uomo munito di cittadinanza, può essere considerato come una *species* del *genus* uomo: individuare i diritti che spettano all'uomo in quanto tale e differenziarli da quelli che spettano al cittadino rappresenta un avanzamento in chiave garantistica e un'assoluta affermazione dell'ideologia giusnaturalistica. I diritti dell'uomo, per Pagano e per i costituenti napoletani, non possono essere confusi con i diritti del cittadino poiché preesistono alla società politica e devono essere riconosciuti a tutti, cittadini e non». Così F. Mastroberti (cur.), *Progetto di Costituzione della Repubblica Napoletana [1799]*, Macerata 2012, p. XXXIII. A differenza delle altre dichiarazioni premesse alle costituzioni italiane, Pagano apre una sezione apposita dedicata ai diritti del cittadino. Si tratta di un'importante novità perché, mentre gli altri testi, seguendo l'esempio francese, tendono ad assorbire i diritti del cittadino fra quelli dell'uomo, Pagano sembra voler riproporre uno schema evolutivo che distingue fra diritti dell'uomo in quanto individuo e diritti dell'uomo in quanto membro della società. Manca peraltro una definizione esplicita della qualità del cittadino, che può però essere desunta dall'art. 6 del testo della costituzione, laddove vengono elencate le condizioni per godere dello stato di cittadinanza. Cfr. F. Morelli, A. Trampus, *Progetto di Costituzione della Repubblica Napoletana presentato al Governo provvisorio dal Comitato di legislazione*, Venezia 2008, p. 67.

¹⁰⁷ L'aver preso a modello e quindi adattato la Costituzione francese dell'anno III rappresentava, per il Comitato di legislazione, una precisa scelta politica che diventava ancora più netta se consideriamo che quella costituzione veniva privata della Dichiarazione dei diritti francese, sostituita invece da una nuova elaborata dal suo presidente Pagano. In altre parole, la scelta di adottare la Costituzione francese del 1795, accostandola ad una nuova dichiarazione dei diritti, poteva rappresentare una soluzione di compromesso fra le due anime del repubblicanesimo democratico, l'una più convinta e l'altra più tiepida nell'aderire pedissequamente al modello termidoriano e, allo stesso tempo, un elemento di discontinuità rispetto a quanto era avvenuto nel resto della penisola italiana. Così, F. Morelli, A. Trampus, *Progetto di Costituzione*, cit., p. 48. V. anche M.R. Di Simone, *Istituzioni e fonti normative*, cit., p. 109. Sul progetto di Costituzione della Repubblica del 1799, oltre agli Autori precedentemente citati v. anche C. Amirante, *La Costituzione paganiiana del 1799: l'eredità illuministica napoletana e il costituzionalismo italiano del secolo XVIII*, in «Critica del diritto», nn. 1/3 (2004), pp. 272-301; V. Ferrari, «Troppo francese e

per iniziativa del riformatore e giurista Francesco Mario Pagano¹⁰⁸, e che rappresenta il più originale e allo stesso tempo il più criticato¹⁰⁹ tra i testi elaborati nel nostro Paese, durante il triennio giacobino, finito nel sangue della repressione borbonica, e condannato dalla storia a rimanere, come gli altri, in buona sostanza una “costituzione di carta”.

Ricalcata sull’esempio francese del 1798¹¹⁰, se pur con qualche variazione

troppo poco napoletano? Il progetto costituzionale della Repubblica Napoletana del 1799 e la sua fortuna storiografica, in «Giornale di Storia costituzionale», n. 27 (I/2014), pp. 31-47; D. Ippolito, *La Costituzione napoletana del 1799 e la dimensione etica della cittadinanza repubblicana*, in «Clio», XLVI, n. 4 (2010), pp. 629-648.

¹⁰⁸ Secondo Solari il progetto può essere considerato «opera personale se non esclusiva del Pagano», al quale spetta la piena paternità del testo in cui trasfuse i principi maturati attraverso la sua formazione culturale illuminista. Cfr. G. Solari, *Studi su Francesco Mario Pagano*, a cura di L. Firpo, Torino 1963, p. 292. V. anche S. Vinci, *Da Philadelphia a Napoli. Il costituzionalismo moderno dalle Constitutions dei primi stati nordamericani alle Carte dei diritti italiane del triennio giacobino*, in P. Maffei, G.M. Varanini (curr.), *Honos alit artes. Studi per il settantesimo compleanno di Mario Ascheri, L'età moderna e contemporanea. Giuristi e istituzioni tra Europa e America*, Firenze 2014 (Reti Medievali. E-Book, 19/IV).

¹⁰⁹ Il Pagano nel Proemio della Costituzione scrive che il Comitato di legislazione «aveva adottato la Costituzione della madre Repubblica francese, poiché era ben giusto che da quella mano stessa da cui aveva ricevuto la libertà, ricevesse eziandio la legge, custode e conservatrice di quella». Ma, entro le forme obbligate della Costituzione francese rispondenti a esigenze universali, il Pagano riconosce l’opportunità e la necessità di modificazioni suggerite dalle diversità fisiche, morali e politiche della nazione. G. Solari, *Studi su Francesco Mario Pagano*, cit., p. 297. Sul Progetto grava il pesante giudizio di astrattezza che Vincenzo Cuoco gli riserva nel *Saggio storico* dedicato a questa esperienza, convinto com’era che le Costituzioni devono adattarsi alla struttura sociale dei popoli che le esprimono, come gli abiti al corpo. Quindi, secondo lui, i giacobini napoletani avevano commesso un gravissimo errore, ossia quello di importare dalla Francia un “vestito” di principi e forme organizzative non adatto a rivestire il corpo (la cultura tradizionale) del popolo di quello Stato meridionale. V. tra gli altri, S. Prisco, *Le costituzioni prima della costituzione*, in «Rivista AIC», n. 1 (2012), pp. 2-3; V. Ferrari, *“Troppo francese e troppo poco napoletano?”*, cit., pp. 31-32; L. Lacchè, *Le costituzioni sono come le vesti? Introduzione*, in «Giornale di Storia costituzionale», n. 27 (I/2014), pp. 5-8.

¹¹⁰ Nonostante Pagano, nel suo progetto per la Costituzione della Repubblica napoletana avesse affermato di essersi limitato a ricalcare la costituzione della “madre repubblica francese”, in realtà i “pochi cambiamenti”, le “alcune modificazioni o aggiunzioni” apportate alla Costituzione dell’anno III sembrano tutt’altro che irrilevanti: esse sono invece tali da stabilire profonde differenze dal modello adottato. Così F. Mazzanti Pepe, *La circolazione di culture costituzionali estere nel triennio “Giacobino” in Italia*, in «Historia Constitucional» (revista electrónica), n. 7 (2006), p. 306, <http://hc.rediris.es/07/index.html>. Sul tema v. anche Ead., *F.M. Pagano dai Saggi politici al progetto costituzionale del 1799: modelli culturali e costituzionali*, in «Il Pensiero politico», XXIV, n. 2 (2001), pp. 226-237. Laddove le Costituzioni delle altre Repubbliche della penisola ricalcano pressoché pedissequamente il modello francese dell’anno III, il progetto di Costituzione presentato nell’aprile del 1799 dal Comitato di legislazione (e mai approvato dal Governo provvisorio napoletano)

riguardante la giustapposizione dei diritti dell'uomo rispetto a quelli del cittadino e del popolo e dei doveri dell'uomo rispetto a quelli del cittadino e dei pubblici funzionari¹¹¹, nella parte intitolata ai *Diritti del popolo*¹¹², la Dichiarazione all'art. 16, sancisce: «Ha [il popolo] il dritto d'imporre le contribuzioni necessarie alle pubbliche spese. Gli uomini unendosi in società siccome hanno ceduto l'esercizio delle loro forze fisiche per la conservazione della medesima, così hanno ipotecata quella parte dei loro beni, che è necessaria al mantenimento dell'ordine, che la fa sussistere». Qui emerge il nuovo rapporto che s'instaura costituzionalmente tra il diritto di proprietà (che è riconosciuto fra i *Diritti dell'uomo*, all'art. 8)¹¹³ e la

se ne discosta sotto numerosi profili, introducendo variazioni normative e innovazioni istituzionali, rivelatrici di una cultura politica tanto aperta e ricettiva nei confronti delle esperienze rivoluzionarie tardo-settecentesche quanto radicata nell'illuminismo giuspolitico meridionale. Per questo v. D. Ippolito, *I diritti politici nella costituzione della Repubblica napoletana (1799)*, in «Historia Constitucional», n. 12 (2011), pp. 99-100; <http://www.historiaconstitucional.com>.

¹¹¹ Per la prima volta, i diritti dell'uomo, del cittadino, del popolo e del magistrato, sono, non solo nominalmente, ma sostanzialmente, divisi ed enucleati in modo tale che ad ogni categoria di soggetti corrisponda l'insieme dei diritti e dei doveri di essa, per cui i diritti del cittadino non saranno quelli dell'uomo e i doveri dell'uomo non saranno quelli del magistrato. Anche nella Costituzione ligure del 1797 si era tentata una distinzione simile, parlando di diritti e doveri dell'uomo in società e di doveri del corpo sociale, ma una distinzione di tal fatta rimase puramente classificatoria in quanto non fece, in sostanza, che raggruppare in tre categorie quelli che erano i diritti e i doveri (indifferenziati, quanto al soggetto), della Dichiarazione del 1795. Così M. Battaglini, *Mario Pagano e il progetto di costituzione della repubblica napoletana*, Roma 1994, p. 51. Questa impostazione, con le innovazioni imposte dal tempo, sarà ripresa dalla Costituzione repubblicana del 1948, di cui rappresenta anche uno degli elementi di maggiore originalità, quale fondamento del giuspersonalismo, dell'uguaglianza in senso sostanziale e della sua dimensione solidaristica. Così C. Amirante, *La Costituzione paganiana*, cit., p. 291.

¹¹² In questa parte la Dichiarazione prevedeva una terza categoria di diritti che in nessuna delle Costituzioni rivoluzionarie francesi era mai stata trattata in un capo *ad hoc*. I diritti del popolo erano individuati da Pagano nel diritto di darsi una costituzione (art. 13) e di modificarla (art. 14), di legiferare (art. 14), di fare la guerra (art. 15) e di imporre tributi (art. 16).

¹¹³ Art. 8: «Nasce benanche dal sesto dritto quello della proprietà. L'uomo che impiega le sue facoltà nella terra, la rende propria. Perciocché il prodotto delle facoltà è così proprio di ciascuno, come le facoltà medesime». A differenza delle altre costituzioni italiane, che traggono la loro definizione del diritto di proprietà sostanzialmente dall'art. 5 della dichiarazione dell'anno III, e a differenza pure del progetto di Costituzione ligure (preceduto in ciò dal *Piano di costituzione per la Repubblica cispadana*), che all'art. 5 considerava anche la persona come una forma di «proprietà inalienabile», Pagano sembra preferire un approccio diverso. Anziché soffermarsi sui contenuti del diritto di proprietà, offre una spiegazione delle sue origini, che probabilmente deriva dal concetto lockiano della proprietà come prodotto e frutto del lavoro. Così, F. Morelli, A. Trampus, *Progetto di Costituzione*, cit., p. 65. Sui continui riferimenti e richiami di Pagano a Locke, cfr. M.

contribuzione; e emerge in un modo appunto analitico, perché correla esso diritto con il debito d'imposta in un modo che sembra del tutto conforme ai presupposti che stanno alla base del testo dell'art. 14 della Dichiarazione del 1789, che abbiamo sopra commentato.

Secondo la dottrina¹¹⁴ la prima parte dell'articolo affermerebbe il diritto dei rappresentanti o del parlamento, in quanto esercente la sovranità in nome del popolo, a imporre il pagamento delle imposte, ma in realtà, dalla lettera della norma in esame, non si ricava nulla di tutto ciò, anche perché l'articolo 14 aveva stabilito che le leggi – e pertanto anche quelle sulle imposte – possono essere fatte dal popolo «o da per se, o per mezzo de' suoi rappresentanti». Alla base del principio individuato nell'art. 16 si pone dunque il principio contrattualistico secondo cui le contribuzioni altro non sono se non una conseguenza della sovranità che ha origine dal conferimento delle libertà individuali, diversamente dalle dichiarazioni francesi che non si soffermano sulla fonte di questo diritto, ma insistono sull'utilità pubblica delle contribuzioni¹¹⁵.

Sicché, sebbene si tratti di un obbligo, esso è anche parte di un diritto; obbligo alla contribuzione come correlato del diritto di partecipare alla vita della nuova società organizzata, di determinarne le spese, di indirizzarne la destinazione. La contribuzione, insomma, altro non è che il lato passivo – più propriamente, l'onere – del diritto a partecipare in modo concreto alla vita della nazione e in questo senso la formulazione della Costituzione della Repubblica ligure non è che un'apparente eccezione, essendo, esso obbligo alla contribuzione, qualificato come dovere dell'uomo in società. È primario diritto di ogni uomo riunirsi in corpo sociale organizzato e la società così intesa non è più quella stabilita dai sovrani secondo una concezione patrimoniale dello Stato. In tal modo il diritto del sovrano a tenere sotto di sé i suoi sudditi è negato nella sua stessa essenza, poiché non più i sudditi, ma i cittadini si riconoscono come appartenenti ad un corpo sociale per un atto di volontà che costituisce un loro diritto inalienabile e originario, cui è strutturalmente connesso l'obbligo alla contribuzione, che così si configura concettualmente piuttosto come un onere: accettando il patto con il quale l'uomo diviene cittadino, che è esercizio di un diritto originario, questo cittadino per ciò stesso contrae un obbligo – si assume l'onere – a destinare – a conferire – una giusta parte dei suoi beni alle spese necessarie per l'utilità pubblica.

Battaglini, *Mario Pagano e il progetto*, cit., pp. 36-37.

¹¹⁴ Ivi, pp. 125-126.

¹¹⁵ F. Morelli, A. Trampus, *Progetto di Costituzione*, cit., p. 76.

6. *A mo' di conclusione*

Ma a questo punto dobbiamo ritornare ai due quesiti formulati all'inizio e passare a dare risposta al secondo di essi: quando questi testi nominano la *contribution publique*, a quale imposizione tributaria fanno elettivamente riferimento?

La risposta a tale quesito è scritta nella già citata norma dell'articolo X della *Dichiarazione dei diritti e dei doveri dell'uomo e del cittadino* della Repubblica cispadana del 1797: «Ogni contribuzione è stabilita a norma dei pubblici bisogni e interessi. Ogni contribuzione diretta viene ripartita fra i contribuenti in proporzione delle loro facoltà».

L'etica del cittadino, si traduce con rigorosa coerenza in un'organica concezione della contribuzione, qual è quella che si è tentato di delineare rapidamente sopra. Non c'è dubbio che la nuova concezione tributaria sia indirizzata alla trasformazione della struttura della finanza pubblica da finanza incentrata su risorse derivanti dall'imposizione indiretta e da quelle che nella nomenclatura d'oggi si designano come tasse, a sistema finanziario complesso, nel quale il punto di riferimento costante diviene l'imposizione diretta. Questa, sebbene sia incentrata sul tributo dovuto per la proprietà fondiaria e accertato per mezzo dello strumento catastale, si apre a nuove concezioni finanziarie e introduce un elemento dinamico: la ricchezza mobiliare. È la struttura impositiva, che nasce dall'innesto di queste concezioni a mettere in gioco il soggetto visto non solo come titolare statico di un patrimonio, ma come soggetto attivo, economicamente produttivo e in quanto tale, partecipe della vita socioeconomica della nazione e quindi fa emergere la necessità di commisurarne l'onere impositivo alla sua capacità di produrre reddito.

Ed invero, se si esce dall'ambito necessariamente generale, ma tutt'altro che generico delle dichiarazioni dei diritti e si passa a esaminare la parte più specificamente dispositiva di questi primi testi costituzionali moderni, si vede che, a partire per lo meno da quello del 1797 della Repubblica cispadana, uno dei compiti che si dispone debba annualmente assolvere il corpo legislativo è quello di stabilire «la misura delle contribuzioni dirette». Ma non è tutto. A dimostrazione che con i nuovi principi si procede ad un'autentica rivoluzione nella struttura della finanza pubblica, il testo costituzionale della Repubblica cisalpina del 1798, dopo aver distinto, all'art. 297 (Titolo XI – Finanze) tra imposte indirette e dirette, sancirà, con l'art. 298 che «I consigli legislativi possono creare quel genere di contribuzioni, che crederanno necessario; ma essi devono stabilire ogni anno

un'imposizione prediale, ed un'imposizione mobiliare». L'art. 301 fissava infine il principio della proporzionalità nel riparto delle imposte.

Ecco dunque delineato il nuovo sistema tributario. Invero, un'analogia insistenza sulla contribuzione diretta si trova nei testi costituzionali: figure del 1797 (art. 284), che prevede oltre ad una «imposizione personale in ragione delle finestre», anche la statuizione, con cadenza annuale, di un'imposizione personale sul reddito (art. 285)¹¹⁶; quello della Repubblica romana del 1798, che fa esplicito riferimento, nell'art. 296, ad una imposta personale, come contrapposta a quella fondiaria; il testo, infine, per chiudere questa esemplificazione, della Costituzione della Repubblica napoletana del 1799 che prevede, annualmente, un'imposizione prediale e un'imposizione personale (art. 320).

L'imposizione diretta e, in particolare, l'imposta personale su base mobiliare diviene il perno sul quale ruota l'intero sistema finanziario del nuovo Stato che si viene formando, a conferma che non solo l'assolvimento dell'onere della contribuzione in sé costituisce uno dei tratti propriamente costitutivi della cittadinanza, ma che ciò che qualifica questo onere è l'assoggettamento a quel tributo che assume come imponibile il complesso di beni imputabili al soggetto, o, ancor più precisamente, il soggetto come produttore di reddito¹¹⁷. Anzi, con ulteriore specificazione, questo tipo di imposta o riguarda i beni di cui il cittadino è titolare e i redditi da lui prodotti, visti nella loro consistenza reale – e si avrà un'imposizione su base reale; o riguarda il cittadino come produttore di redditi, assumendo come base imponibile il complesso dei beni visti nella loro attitudine a produrre reddito e i redditi mobiliari frutto dell'attività lavorativa o professionale del cittadino – e si avrà allora un'imposizione su base personale. In particolare, ciò che emerge con grande evidenza all'osservatore attento è che non soltanto si insiste sulla bipartizione del tributo in imposizione prediale o fondiaria e in imposizione personale; ma che, come già sopra anticipato, prende specifica

¹¹⁶ Art. 285: «Il Corpo legislativo stabilisce ogni anno una imposizione personale; essa non deve cadere, sopra quelli, che non possedano se non il necessario; gli altri devono portarla in proporzione delle loro facoltà». Va sottolineato che le aliquote di queste imposte sono progressive, nonostante il testo costituzionale stabilisse esplicitamente, almeno per l'imposizione personale, il criterio della proporzionalità. V. M. Da Passano, *Il processo di costituzionalizzazione*, cit., p. 182.

¹¹⁷ Così si viene a delineare chiaramente la figura del cittadino contribuente, che superava quella del cittadino proprietario e che, nella prospettiva dell'appartenenza alla nazione legava strettamente diritti e doveri. Il valore politico delle persone, e cioè l'attribuzione della cittadinanza attiva e quindi del potere di concorrere direttamente alle decisioni relative alla nazione, veniva modulato e definito sulla base del pagamento dell'imposta e dunque in ultima istanza sul reddito. Per questo v. C. Carnino, *"Necessità", "comodo" e "superfluo"*, cit., p. 321.

consistenza la rilevanza mobiliare della ricchezza, come base imponibile in quanto frutto dell'attività produttiva del soggetto. Prende dunque corpo una vera e propria imposta diretta e personale di natura mobiliare che costituisce l'archetipo, ma anche il prototipo dell'imposizione sul reddito dell'esperienza finanziaria a noi più prossima; e si comprende come questa imposizione sul reddito sia indissolubilmente legata all'esperienza statutale contemporanea, la caratterizzi rispetto a quella premoderna e ne costituisca il supporto finanziario, cui il nuovo cittadino si impegna, poiché è strettamente legato allo stesso essere appunto cittadino – o cittadina, secondo le istanze di M.me de Gouges –; questa imposizione costituisce uno dei tratti della cittadinanza, la quale, a sua volta, circolarmente, è la condizione necessaria e sufficiente per il godimento dei diritti politici. È questo l'autentico significato del processo di appropriazione dell'imposta ed è solo per mezzo di questo fondamentale strumento, nuovo se non per la sua concezione, sicuramente per il peso che assume nella struttura della finanza pubblica, che lo Stato potrà assumere su di sé quei compiti di promozione sociale ed economica che noi tutti conosciamo.

In questo senso si può affermare che le più moderne concezioni finanziarie circolanti nella società civile precedente alla rivoluzione francese, anche in ambienti certamente non rivoluzionari, ma schiettamente riformatori riusciranno a farsi strada e a tradursi in realtà solo dopo che si sarà ridisegnato il rapporto tra l'ordinamento pubblico e il soggetto fattosi cittadino; ossia dopo che questo rapporto avrà ritrovato il suo fondamento su di una diversa partecipazione del cittadino alla vita dell'ordinamento. Solo l'appropriazione dell'imposta che costituisce, secondo le parole del deputato Lavie¹¹⁸, uno degli obiettivi conseguiti con la rivoluzione del 1789 potrà permettere di iscrivere la contribuzione in una nuova etica del cittadino e di costituirla come onere che le sia intrinsecamente connesso.

¹¹⁸ V. *supra*, nota 81.