

---

# Rivista di Dottrina Fiscale

---

**1/2022**

Editoriale Scientifica

## NO TAXATION WITHOUT REPRESENTATION. LA FORMAZIONE STORICA DEL PRINCIPIO DEL CONSEN- SO ALLA TASSAZIONE

di Pietro Boria

**SOMMARIO:** 1. No taxation without representation in Inghilterra nel XVII sec.. – 1.1. Le origini della riserva di legge: la Petition of rights del 1640. – 1.2. Segue: il Bill of rights del 1689. – 1.3. No taxation without representation nel costituzionalismo inglese. – 1.4. Il pensiero di Hobbes conferma la contrapposizione tra interessi individuali ed interesse pubblico alla percezione dei tributi. – 1.5. Il pensiero di Locke: il primato dell'individuo e la strumentalità del potere tributario alla sicurezza e al benessere individuale. – 1.6. Il passaggio dal potere del sovrano al potere dello Stato quale carattere qualificatorio del costituzionalismo inglese in materia fiscale. – 2. Il consenso alle imposte nella Rivoluzione americana. – 2.1. Il consenso alle imposte nella Rivoluzione americana. – 2.2. La vocazione democratica della dottrina americana. – 2.3. La rappresentanza democratica come elemento fondamentale della Rivoluzione americana. – 2.4. La teoria del consenso popolare rispetto alla legislazione fiscale negli Stati Uniti d'America (no taxation without representation). – 3. Il principio del consenso popolare nella Rivoluzione francese. – 3.1. La Rivoluzione francese e la Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino. – 3.2. Il consenso popolare del modello costituzionale dell'illuminismo francese. – 3.3. Segue. La tutela della sfera economica favorisce l'adesione a modelli di consenso popolare al tributo. – 3.4. Il pensiero di Montesquieu sulla funzione fiscale. – 4. Considerazioni generali sul processo evolutivo del principio del consenso alla tassazione. – 4.1. La trasformazione del potere tributario a seguito di eventi rivoluzionari e le prime carte costituzionali. – 4.2. Le linee di sviluppo del potere tributario fiscale nel costituzionalismo moderno. – 4.3. Distinzione della tradizione anglosassone, ispirata alla protezione dell'individuo, rispetto alla tradizione continentale, orientata alla tutela dello Stato. – 4.4. La connotazione del potere tributario a seguito delle rivoluzioni dello Stato moderno. – 4.5. L'emersione di un nucleo comune al costituzionalismo moderno: la spersonalizzazione del potere tributario. – 4.6. Si sviluppa l'idea di un diritto tributario come contenitore del potere tributario

**Abstract:** Con le rivoluzioni del XVII secolo e del XVIII secolo e con l'affermazione del costituzionalismo moderno cambia il modello di esercizio del potere tributario, imponendosi la contrattazione tra l'autorità del sovrano ed il consenso parlamentare (al posto della sola decisione autoritaria del sovrano). In ciascuno dei paesi coinvolti (Inghilterra, Stati Uniti d'America e Francia) si assiste ad una metamorfosi dell'ordine fiscale che vale a modificare la portata concettuale del codice sociale.

A partire dalle rivoluzioni dello Stato moderno, la funzione fiscale può essere identificata come un valore che permea intrinsecamente il sistema tributario.

\* Professore ordinario di *diritto tributario* presso l'Università Sapienza di Roma.

Il potere tributario viene così innervato dalla finalità collettiva di perseguire il bene comune, secondo la determinazione non più auto-referenziale del sovrano e dell'oligarchia dominante, bensì stabilita in base al consenso parlamentare rappresentativo di una volontà popolare diffusa.

**Abstract:** With the revolutions of the seventeenth and eighteenth centuries and the rise of modern constitutionalism, the model for the exercise of taxation power changes, imposing bargaining between the authority of the sovereign and parliamentary consensus (instead of the sovereign's authoritarian decision alone). In each of the countries involved (England, the United States of America and France), there is a metamorphosis of the fiscal order that is worth changing the conceptual scope of the social code.

Beginning with the revolutions of the modern state, the tax function can be identified as a value that intrinsically permeates the tax system.

Tributary power is thus innervated by the collective purpose of pursuing the common good, according to the determination no longer self-referential to the sovereign and the ruling oligarchy, but established on the basis of parliamentary consensus representative of a widespread popular will.

## 1. No taxation without representation in Inghilterra nel XVII sec.

### 1.1. Le origini della riserva di legge: la *Petition of rights* del 1640

Nell'ambito del confronto politico/istituzionale tra classi politiche (aristocrazia e borghesia) nella Inghilterra del XVII sec., il Parlamento provvide a redigere una dichiarazione dei propri diritti (*Petition of rights*)<sup>1</sup> in cui si stabilì che “*la nazione non doveva essere costretta a pagare prestiti forzosi o imposte che non fossero state votate dal Parlamento*”. Si trattava di un documento costituzionale di elevato valore simbolico che introduceva limitazioni significative al potere monarchico e che quindi costituiva il fondamento della funzione rappresentativa della nazione in capo al Parlamento<sup>2</sup>.

Successivamente, il principio della *Petition of rights* secondo cui era illegale stabilire tributi senza il consenso del Parlamento venne confermato con il Lungo Parlamento, che durò in carica per più di 11 anni (dal 3 novembre 1640)<sup>3</sup>. In tale

<sup>1</sup> Vedi in argomento, nella prospettiva fiscale, G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, 36 ss. Cfr. altresì H.M. GROVES, *La finanza di uno Stato moderno*, New York, 1950, trad. it., Milano 1953, 724 ss.

<sup>2</sup> È diffuso il convincimento che la *Petition of rights* costituisce il fondamento storico dell'istituto della riserva di legge. Cfr. P. BARILE, *Il soggetto privato nella costituzione italiana*, Padova, 1953, 232.

<sup>3</sup> Vedi H.A. FISCHER, *Storia d'europa*, II, trad. ital. Roma – Bari, 1961, 247 ss.

epoca il rapporto tra monarchia e borghesia rappresentata dal Parlamento si inaspri progressivamente e sfociò nella guerra civile del 1642 che durò alcuni anni e terminò con l'affermazione del partito popolare, guidato da Oliver Cromwell nel 1648, con conseguente espulsione di Carlo I dal regno (1649)<sup>4</sup>.

L'incapacità della nuova classe dirigente di interpretare le esigenze sociali e le preoccupazioni della borghesia, intimorita dal rischio di una ulteriore rivoluzione radicale, portarono ad una restaurazione monarchica. Così nel 1660 venne richiamato dall'esilio Carlo II in un contesto istituzionale comunque rinnovato rispetto alla tradizione assolutista: il re doveva rispettare i limiti costituzionali espressi dalla *Petition of Rights* e dagli Statuti, vincolandosi ad un esercizio del potere congiunto col Parlamento<sup>5</sup>. Era considerato così pacifico che il re non potesse introdurre imposte senza la previa autorizzazione espressa da una legge del Parlamento<sup>6</sup>.

## 1.2. Segue: il Bill of rights del 1689

Per un lungo tempo (1660-1678) la coesistenza tra le due istituzioni fu pacifica; anzi nel Parlamento si andò affermando una fazione filo-monarchica che sosteneva la politica del re rispetto ai bisogni della nazione<sup>7</sup>. In tale periodo si formò un duplice schieramento tra partiti (che fu alla base della successiva contrapposizione tra *Tories* e *Whigs*) intorno alla posizione di principio assunta: da un lato, stava il partito che difendeva gli interessi della Corona e l'autorità del re, attribuendo carattere strumentale al Parlamento come istituzione rappresentativa ma pur sempre riconducibile al potere unitario e assorbente del monarca; dall'altro lato, si poneva la parte che celebrava la funzione rappresentativa degli interessi popolari e dei diritti soggettivi in capo al Parlamento e che quindi sosteneva una contrapposizione col sovrano<sup>8</sup>. Proprio con riguardo a tale ultima impostazione ideologica, veniva espressa la necessità di una partecipazione dei cittadini, attraverso la legge del Parlamento, ad una compressione dei propri diritti di proprietà, che significavano altresì una riduzione di libertà; ne conseguì l'esaltazione del principio del consenso alla tassazione (*no taxation without representation*) già previsto dalla *Petition of Rights* del 1629 quale baluardo delle libertà inglesi<sup>9</sup>.

<sup>4</sup> Cfr. A. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, Bologna, 2001, 191 ss.; J.P. COOPER, *La caduta della monarchia Stuart*, in AA. VV., *Storia del mondo moderno. La decadenza della Spagna e la guerra dei trenta anni*, IV, Cambridge, 1970, 670 ss.

<sup>5</sup> Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, cit., 196 ss.

<sup>6</sup> Cfr. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 45.

<sup>7</sup> Cfr. E.S. DE BEER, *La rivoluzione inglese*, in AA. VV. *Storia del mondo moderno. L'ascesa della Gran Bretagna e della Russia*, VI, Cambridge, 1970, trad. it., Milano, 1971, 230 ss.

<sup>8</sup> Vedi G. REBUFFA, *Costituzione e costituzionalismi*, Torino, 1990.

<sup>9</sup> Cfr. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 49.

La tensione tra i due partiti sfociò nuovamente in una fase storica di forte contrasto, che determinò il continuo scioglimento del Parlamento ed il ripudio del re da parte di larga parte della nazione<sup>10</sup>. Si arrivò così alla “gloriosa rivoluzione” del 1688 che portò alla fuga del re – Giacomo II, figlio di Carlo II – ed all’avvio di una nuova fase di governo parlamentare<sup>11</sup>.

Nel 1689 venne promulgata la Dichiarazione dei diritti (*Bill of rights*) formulata dalle Camere del Parlamento e riconosciuta successivamente dal nuovo re che assunse la corona britannica – Guglielmo d’Orange. In tale provvedimento venne ribadito che il re era sottoposto alle leggi del Parlamento e che, con particolare riguardo alla materia fiscale, la legge di autorizzazione all’applicazione di tributi sarebbe stata votata anno per anno<sup>12</sup>. Il *Bill of Rights* del 1689, in cui è espressamente vietato al potere esecutivo di imporre tributi senza la previa autorizzazione parlamentare, viene comunemente considerato come la prima enunciazione formale del principio del “*no taxation without representation*”<sup>13</sup>.

Ne conseguì, pertanto, che l’esercizio della funzione fiscale, posta a fondamento dell’acquisizione di adeguate risorse finanziarie per lo sviluppo del paese, era rimessa ad una costante valutazione da parte del Parlamento da effettuare ciascun anno. La dottrina del potere personale del re (con particolare riguardo al potere tributario) si trasformò nella dottrina impersonale della sovranità del Parlamento<sup>14</sup>.

Tale approvazione dei tributi da parte dell’organo rappresentativo determinò peraltro una maggiore adesione popolare al prelievo fiscale, essendo stata rimossa la sfiducia verso l’arbitrio del monarca assoluto<sup>15</sup>. I nuovi tributi – in specie, l’imposta fondiaria (*land tax* istituita nel 1692) e alcune accise sulla produzione di generi di consumo – produssero un significativo incremento di gettito fiscale<sup>16</sup>. In specie, la *land tax* costituì la fonte primaria della tassazione inglese per tutto il Settecento<sup>17</sup>.

Il Parlamento – ed in specie la Camera dei Comuni – andò acquisendo un potere di controllo sul potere esecutivo del sovrano, esercitato attraverso il suo gabinetto di ministri<sup>18</sup>. A partire dal controllo finanziario, e quindi

<sup>10</sup> Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell’Europa moderna*, cit., 200 ss.

<sup>11</sup> Vedi G.M. TREVELYAN, *La rivoluzione inglese del 1688/89*, Milano, 1964. Cfr. DE BEER, *La rivoluzione inglese*, cit., 232 ss.

<sup>12</sup> Vedi G. ARANGIO RUIZ, *Istituzioni di diritto costituzionale italiano*, Torino, 1913, 134 s.

<sup>13</sup> Cfr. P. BORIA, *L’interesse fiscale*, Torino, 2002, 24 ss.

<sup>14</sup> Cfr. J.H. SHENNAN, *Le origini dello Stato moderno in Europa*, Bologna, 2000, 134.

<sup>15</sup> Cfr. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria*, cit., 54 ss.

<sup>16</sup> Cfr. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria*, cit., 56 s., in particolare nota 54.

<sup>17</sup> Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell’Europa moderna*, cit., 203.

<sup>18</sup> Cfr. N. MATTEUCCI, *Organizzazione del potere e libertà. Storia del costituzionalismo moderno*, Torino, 1976, 23 ss.

dalla funzione fiscale, l'istituzione parlamentare divenne sorgente di forza nazionale<sup>19</sup>.

Si andò così definendo un modello di gestione della finanza pubblica espresso dalla nota formula di Gladstone: “*la Corona chiede, i Comuni concedono, i Lords consentono*”<sup>20</sup>.

### 1.3. No taxation without representation nel costituzionalismo inglese

Nell'ambito della contrapposizione tra l'autoritarismo regio e le istanze del pluralismo borghese espresse dal Parlamento si va delineando l'antitesi tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e l'interesse dei singoli consociati ad una difesa dei diritti individuali di proprietà e libertà. Viene in altre parole enucleandosi una tensione dialettica tra valori che attingono alle sfere contrapposte della comunità pubblica e dell'individuo, nell'ambito della quale prende forma l'interesse fiscale come valore normativo protetto<sup>21</sup>.

Sembra peraltro che si possano distinguere due fasi distinte del conflitto tra il parlamento ed i sovrani Tudor con particolare riguardo alla funzione fiscale.

In un primo momento la contrapposizione tra i due organi costituzionali concerneva semplicemente l'identificazione dei diritti individuali di libertà e di proprietà quale limite al potere del sovrano di imporre tributi<sup>22</sup>. Non si poneva in discussione il diritto del sovrano di applicare tributi, ma si richiedeva un previo assenso da parte del parlamento in quanto organo rappresentativo degli interessi individuali presenti nella collettività. Le rivendicazioni formulate a più riprese dagli esponenti parlamentari erano dirette ad evidenziare l'esigenza di un confronto con la società civile e con le posizioni individuali in essa espresse, non anche a determinare una abolizione delle prerogative regio<sup>23</sup>.

<sup>19</sup> Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, cit., 203.

<sup>20</sup> Cfr. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 57.

<sup>21</sup> Sul *background* storico e politico sotteso alla contrapposizione tra Parlamento e sovrano nell'Inghilterra del XVII Sec, ed in particolare sul ruolo rivestito dalle corti giudiziarie rispetto all'affermazione del costituzionalismo inglese, si veda MATTEUCCI, *Organizzazione del potere e libertà. Storia del costituzionalismo moderno*, cit., in specie 59.

<sup>22</sup> Sulla vicenda storica e sul ruolo della dottrina inglese sul concetto di limitazione della sovranità, in specie di Edward Coke, cfr. P. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, Roma-Bari, 1999, I, 188 ss.

<sup>23</sup> Indicativa in tal senso è la *Petition of rights* (1628) in cui si avvertiva immediatamente che “*la nazione non doveva essere costretta a pagare prestiti forzosi e a pagare le imposte che non fossero state votate dal parlamento*”. Il testo del documento può essere esaminato in G. ANCARANI, *Dal costituzionalismo alle costituzioni*, Milano, 1979, 71 ss.

Sulla vicenda si vedano le ampie osservazioni di MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 35 ss.

Si riconosceva pertanto l'esistenza di una serie di valori normativi attinenti alla dimensione individuale (*liberty and property clause*) che si poneva in termini concorrenti con il valore normativo superindividuale e collettivo espresso dal potere impositivo del sovrano<sup>24</sup>.

Da questa contrapposizione conseguiva una sostanziale trasformazione concettuale del valore collegato alla potestà tributaria, in quanto la fissazione di un limite portava all'inevitabile abbandono della tradizionale connotazione del potere del sovrano come "dominio assoluto" cui corrispondeva una totale soggezione dei sudditi; così, in modo abbastanza naturale, si andava consolidando la convinzione che la potestà impositiva dovesse ricollegarsi ad un interesse generale della comunità, indubbiamente dotato di preminente forza assiologica in quanto rispondente a bisogni fondamentali per la sussistenza e lo sviluppo della collettività nazionale, che però non corrispondeva a esigenze privatistiche del patrimonio personale del sovrano e, soprattutto, non poteva essere attuato in maniera incondizionata<sup>25</sup>.

Oltre al superamento della nozione strettamente individualistica della persona del sovrano a favore di una nozione di potere pubblico considerata nella sua correlazione con le funzioni di utilità collettiva, il riconoscimento di una tensione dialettica tra valori contrapposti operava come fattore decisivo per lo spostamento del baricentro teorico della potestà tributaria dal "dominio assoluto" all'interesse fiscale della comunità<sup>26</sup>.

In un secondo momento storico – corrispondente in linea di massima alla rivoluzione del 1689 – il parlamento si pose su posizioni nettamente più sbilanciate verso un ribaltamento del rapporto tra i due valori normativi<sup>27</sup>.

Così fu dapprima contestata la validità giusnaturalistica del potere del sovrano di imporre i tributi, venendo sottolineata piuttosto la strumentalità delle prestazioni fiscali rispetto al bene collettivo al fine di promuovere le

---

È appena il caso di rilevare come alla *Petition of rights* sia fatta risalire l'origine della riserva di legge nei sistemi costituzionali, a conferma dell'importanza che tale documento ha ricoperto nel costituzionalismo europeo. Cfr. BARILE, *Il soggetto privato nella costituzione italiana*, cit., 232.

<sup>24</sup> È consolidato il convincimento che un significativo esito del costituzionalismo inglese sia rappresentato dal passaggio da una concezione tradizionale, di stampo medievale, in cui il popolo è concepito come *universitas* ad una concezione moderna nell'ambito della quale il popolo si presenta come una somma di individui titolari singolarmente di un patrimonio di diritti fondamentali di libertà e di proprietà. Cfr. E. CROSA, *Il principio della sovranità popolare dal medioevo alla Rivoluzione francese*, Torino, 1915, 157 ss.

<sup>25</sup> Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 24.

<sup>26</sup> Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 24 ss.

<sup>27</sup> Anche su tale complessa vicenda storica si vedano le osservazioni, peraltro condotte da una prospettiva particolarmente sensibile alle implicazioni fiscali, di MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 43 ss.

condizioni migliori possibili della vita in comune. Si rinforzava pertanto la dimensione comunitaria del valore sotteso alla potestà impositiva.

In secondo luogo si accentuò la priorità teorica e sostanziale dei valori di libertà e di proprietà riconosciuti quale patrimonio fondamentale di ciascun individuo, in quanto principi ineludibili per uno sviluppo effettivo e concreto della personalità umana. La posizione del parlamento quale garante della legittimità delle norme tributarie venne dunque considerata essenziale per la piena tutela dei valori di libertà e proprietà<sup>28</sup>, riconoscendosi al sovrano la funzione gestoria ed esecutiva in ordine alle scelte sui tributi da applicare in concreto in una data congiuntura.

Sulla premessa ideologica che il singolo doveva essere liberato dai vincoli prodotti da un potere pubblico invadente e da un diritto pubblico autoritario, si definisce il convincimento che il nocciolo duro dell'ordinamento giuridico è costituito dai valori fondamentali dell'individuo che garantiscono la protezione di uno spazio di azione nei confronti di ingerenze esterne (secondo il tradizionale modello delle libertà negative), rispetto ai quali l'imposizione tributaria stessa assume una posizione recessiva che impone una costante ricerca di soluzioni di mediazione e di bilanciamento.

Gli interessi individuali corrispondenti ai valori della libertà e della proprietà sono posti in contrapposizione dialettica con l'interesse della collettività ad acquisire le risorse finanziarie fondamentali per la propria sopravvivenza, venendo completamente rescisso il legame della potestà impositiva con le funzioni di comando o con le prerogative patrimoniali del sovrano-persona. Il declino della concezione tradizionale del dominio fiscale assoluto del sovrano sui consociati è completo<sup>29</sup>.

#### 1.4. Il pensiero di Hobbes conferma la contrapposizione tra interessi individuali ed interesse pubblico alla percezione dei tributi

Una conferma del quadro evolutivo indicato in precedenza può rintracciarsi sul piano ideale nel confronto tra l'impostazione di Thomas Hobbes e quella di John Locke.

Il punto centrale del pensiero di Hobbes può rinvenirsi – come noto –

---

<sup>28</sup> Il collegamento tra diritti individuali e poteri del parlamento è sviluppato particolarmente nella posizione di Shaftesbury. “*Al principio secondo il quale la fonte dell'autorità è il re, Shaftesbury opponeva la tesi secondo la quale il Parlamento rappresentava la nazione; il principio della responsabilità del governo di fronte al popolo anche se non compiutamente teorizzato si profilava tra le righe della lettera (A letter from a person of quality to his friend in the country) Al sovrano assoluto, impersonato da Luigi XIV, veniva contrapposto il sovrano costituzionale che trova nel popolo la garanzia della propria sicurezza, nella misura in cui i suoi interessi coincidono con gli interessi di ciascun suddito*”. C.A. VIANO, *John Locke. Dal razionalismo all'illuminismo*, Torino, 1960, 200 s.

<sup>29</sup> Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 25 ss.

nella convinzione della assoluta e dominante posizione dello Stato, forma unitaria e suprema di organizzazione sociale e di direzione giuridica economica e morale della collettività, incardinato intorno alla funzione regia, rispetto al quale l'individuo si viene a trovare in una situazione di totale dipendenza e soggezione<sup>30</sup>. Premessa di tale assunto è che il bene fondamentale che gli individui ricercano, vale a dire la pace e la sicurezza, possa essere raggiunto soltanto in un assetto organizzato della collettività che consenta di superare le debolezze del singolo atomisticamente considerato<sup>31</sup>.

Proprio nell'ambito della nota contrapposizione tra stato di natura e stato civile possono rintracciarsi i prodromi della antitesi tra interesse fiscale e interessi individuali. Nello stato di natura sono presenti libertà ed eguaglianza quali valori propri dell'individuo; si tratta peraltro di situazioni di fatto che esprimono l'isolamento e l'inettitudine sociale dell'individuo naturale e che, legittimando la libertà sfrenata ed il *jus in omnia*, sono destinate a risolversi nel conflitto universale "di tutti contro tutti". Soltanto quando subentra la regolamentazione pubblica degli interessi privati operata dal potere sovrano, e quindi laddove si realizza la rinuncia degli individui alla libertà ed alla eguaglianza, allora è possibile raggiungere i superiori obiettivi della pace, della sicurezza e della conservazione della vita. I diritti dell'individuo in questo contesto diventano dunque diritti di origine pubblica.

Senza entrare nel merito del rapporto tra legge naturale e legge positiva – che costituisce come noto uno dei punti più oscuri della teoria hobbesiana – si può rilevare come la conclusione che i comandi del sovrano siano sempre validi e giustificati vale a stabilire l'incondizionata sottomissione dei consociati rispetto al potere espresso dal sovrano medesimo<sup>32</sup>.

In questa prospettiva teorica dunque trovano conferma i tratti indicati in precedenza con riferimento a quella che si è indicata come la prima fase della evoluzione del sistema costituzionale inglese del XVII sec.<sup>33</sup>.

Innanzitutto è identificata la contrapposizione, latente anche se superata, tra interessi individuali ed interesse pubblico alla percezione dei tributi, nell'ambito della quale è riconosciuta la preminenza di quest'ultimo rispetto

<sup>30</sup> Sul pensiero politico e istituzionale di Hobbes vedi M. CATTANEO, *Il positivismo giuridico inglese: Hobbes, Bentham, Austin*, Milano, 1962; G.M. CHIODI, *Legge naturale e legge positiva nella filosofia politica di Tommaso Hobbes*, Milano, 1970; C.B. MACPHERSON, *Libertà e proprietà alle origini del pensiero borghese: la teoria dell'individualismo possessivo da Hobbes a Locke*, trad. ital. Milano, 1973; N. BOBBIO, *Da Hobbes a Marx: saggi di storia della filosofia*, Napoli, 1974; T. MAGRI, *Saggio su Thomas Hobbes: gli elementi della politica*, Milano, 1981; G. SORGI, *Quale Hobbes? Dalla paura alla rappresentanza*, Milano, 1989; F. SEMERARI, *Potenza come diritto: Hobbes, Locke, Pascal*, Bari, 1992; A. PACCHI, *Introduzione a Hobbes*, Roma – Bari, 1995; D. D'ANDREA, *Prometeo e Ulisse. Natura umana e ordine politico in Thomas Hobbes*, Firenze, 1997.

<sup>31</sup> Cfr. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, I, cit., 169 ss.

<sup>32</sup> Cfr. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, I, cit., 175 ss.

<sup>33</sup> Cfr. N. MATTEUCCI, *Alla ricerca dell'ordine politico*, Bologna, 1984, 114 ss.

ai valori individuali<sup>34</sup>. Coerentemente è definita sediziosa la teoria che, pur attribuendo al potere del sovrano alcune prerogative, tra cui quella di stabilire la pace o la guerra, al contempo assegna ad organi o soggetti diversi dal sovrano il diritto di imporre tributi: in tal caso lo Stato si avvierebbe sulla via della dissoluzione “*perchè non si può fare la guerra ... nè conservare la pubblica tranquillità senza denaro*”<sup>35</sup>.

Nell’ambito di questa contrapposizione assiologica viene poi puntualizzato che i carichi fiscali debbano essere ripartiti secondo eguaglianza, da rapportare peraltro non alle ricchezze bensì ai consumi, secondo una logica corrispettiva dei rapporti tra contribuzione fiscale e servizi ricevuti dallo Stato<sup>36</sup>. L’idea dell’eguaglianza si pone in correlazione con il riconoscimento della posizione individuale dei consociati da assumere quale valore-limite pur nella esplicazione di un potere assoluto.

È da notare come il richiamo ai consumi piuttosto che alle ricchezze (reddito o patrimonio) sia stato giustificato da Hobbes attraverso la tesi che i tributi debbono colpire le sole ricchezze consumate e quindi sottratte ad un impiego produttivo: secondo il colorito ragionamento di Hobbes “*per quale ragione infatti un uomo che lavora molto e risparmiando i frutti del suo lavoro consuma poco dovrebbe subire un carico di imposte maggiore di un altro che, vivendo nell’ozio, guadagna poco e spende tutto quello che guadagna, se lo stato non protegge più l’uno dell’altro?*”. La funzione sociale delle imposte appare un dato in linea con le virtù borghesi a conferma della tendenza profonda di Hobbes a valorizzare il quadro dei principi morali dell’individuo (piuttosto che ad annullarlo completamente facendolo rifluire nel coacervo dei valori della collettività).

In secondo luogo, in ordine alla matrice comunitaria dell’interesse fiscale, si può rilevare che Hobbes risolve la contrapposizione tra popolo e sovrano nella nota riduzione del *pactum unionis* al *pactum subiectionis* attraverso la quale i due corpi politici vengono ricondotti ad un unico soggetto istituzionale – connessione di unione e sottomissione, di comunità e sovranità che costituisce il cardine concettuale del contrattualismo hobbesiano – alla quale può riportarsi il potere assoluto del sovrano in cui è pacificamente inclusa la potestà tributaria<sup>37</sup>.

È peraltro vero che dietro tale identificazione di sovrano e popolo sussiste una profonda scissione tra le istanze individuali, che restano congelate nella sfera singolare, e la somma dei bisogni primari dei consociati che si

---

<sup>34</sup> Si è rilevato a tal proposito come la filosofia politica di Hobbes si mantenga sostanzialmente estranea al clima liberal-borghese della rivoluzione inglese, meglio rappresentata da Locke come si vedrà in seguito, e si ponga in una linea teoricamente ricollegabile al modello statualistico francese. Si veda T. MAGRI, *Prefazione* a Hobbes, *Leviatano*, 1651, trad. it., Roma, 1982, 11.

<sup>35</sup> T. HOBBS, *De cive*, XII, 5, 1642, trad. it., Roma, 1989, 186 ss.

<sup>36</sup> T. HOBBS, *Leviatano*, trad. it., Bari, 1972, 220.

<sup>37</sup> Cfr. BORIA, *L’interesse fiscale*, cit., 27.

polarizza intorno alla figura del sovrano. Le posizioni individuali non vengono annullate, bensì ne viene in sostanza riconosciuta la dipendenza dal bene pubblico, secondo uno schema di subordinazione logica e non anche di elisione per confusione<sup>38</sup>.

Lo Stato assoluto costituisce così il quadro di riferimento all'interno del quale si creano le condizioni per il dispiegarsi degli interessi privati<sup>39</sup>. Lo Stato assume una sovranità distributiva che consiste nel "dare a ciascuno il suo"<sup>40</sup>.

Così, i tributi vengono presentati come il salario che gli individui versano per perseguire obiettivi funzionali al bene collettivo (ad es. per assoldare milizie per la difesa della pace e della sicurezza) a dimostrazione della coincidenza degli interessi individuali con gli interessi pubblici<sup>41</sup>. E viene espressamente stigmatizzato il rifiuto degli individui di pagare tasse arbitrarie in quanto potenziale causa di rovina dello Stato<sup>42</sup>.

### 1.5. Il pensiero di Locke: il primato dell'individuo e la strumentalità del potere tributario alla sicurezza e al benessere individuale

Anche Locke esprime il carattere funzionale dello Stato rispetto alla società civile, in una prospettiva per molti versi speculare rispetto a quella di Hobbes<sup>43</sup>.

Il dato di partenza della teoria lockiana consiste infatti nella affermazione del primato dell'individuo e dei suoi valori, e conseguentemente nella identificazione della strumentalità del potere politico al fine di assicurare la sicurezza ed il benessere degli individui stessi<sup>44</sup>. La società civile assume perciò una posizione logicamente prevalente rispetto alla posizione del sovrano, così da operare un ribaltamento pressoché totale del rapporto tra i due termini configurato in Hobbes<sup>45</sup>.

<sup>38</sup> Si vedano in argomento le osservazioni acute di MAGRI, *Prefazione*, cit., 36 ss. anche per un interessante confronto con la filosofia di Rousseau.

<sup>39</sup> È questo un passaggio che segna una rilevante differenza rispetto alle impostazioni liberal-borghesi (come ad es quella di Locke): viene infatti negata la premessa essenziale dell'ideologia liberale, vale a dire la priorità logica (oltreché cronologica) della società civile rispetto allo Stato; i valori individuali presenti nella società civile traggono origine e si fondano in termini di razionalità e di "essenza sociale" sull'ordinamento dello Stato.

<sup>40</sup> Cfr. MATTEUCCI, *Alla ricerca dell'ordine politico*, cit., 136.

<sup>41</sup> HOBBS, *Leviatano*, cit., 219.

<sup>42</sup> HOBBS, *Leviatano*, cit., 200.

<sup>43</sup> In generale sul pensiero politico di Locke vedi VIANO, *John Locke. Dal razionalismo all'illuminismo*, cit.; ID. *Il pensiero politico di Locke*, Roma-Bari, 1997; MACPHERSON, *Libertà e proprietà alle origini del pensiero borghese: la teoria dell'individualismo possessivo da Hobbes a Locke*, cit.; W. EUCHNER, *La filosofia politica di Locke*, Roma-Bari, 1976; J.W. YOLTON, *John Locke*, Bologna, 1990; J. DUNN, *Il pensiero politico di John Locke*, Bologna, 1992.

<sup>44</sup> Cfr. P. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, I, cit., 276 ss.

<sup>45</sup> Sulle affinità e sulle differenze delle posizioni di partenza del pensiero di Locke rispetto

Il pensiero di Locke su questo punto appare assai complesso, denotato da una ambiguità di fondo tra il riconoscimento della concezione hobbesiana dello stato di natura e l'esigenza di superarlo attraverso l'affermazione dello stato civile. In specie il processo evolutivo, nel ragionamento di Locke, sembra potersi ricostruire secondo uno sviluppo triadico (e non diadico come in Hobbes): stato secondo natura, in cui si affermano i diritti fondamentali di libertà e proprietà; stato di natura reale (equiparato allo stato dispotico) in cui vi è un assetto di belligeranza e di incertezza circa l'integrità dei diritti fondamentali; stato civile in cui viene ripristinato lo stato di natura originario<sup>46</sup>.

In particolare, vengono enucleate le nozioni di interesse civile, identificato nel diritto alla vita, alla conservazione dell'integrità del corpo, alla libertà, alla proprietà, e di interesse pubblico, inteso quale valore strumentale al mantenimento ed al progresso dei valori individuali<sup>47</sup>. Il diritto di proprietà viene configurato come il caposaldo della costituzione economica della società civile: fondato sul concetto di lavoro e di fruizione dei beni, il diritto di proprietà presenta il carattere di un diritto assoluto ed originario, insuscettibile di limitazioni da parte dello Stato, anche sotto forma di provvedimenti ablatori<sup>48</sup>.

Lo Stato – e dunque il sovrano – non ha il potere di agire nella sfera individuale di proprietà richiamando semplicemente lo scopo di perseguire un interesse pubblico, in quanto gli è riconosciuta la facoltà di operare soltanto in presenza di un consenso espresso dagli individui con gli strumenti costituzionali della rappresentatività<sup>49</sup>.

Il riconoscimento di una tensione tra valori pubblici e valori individuali non vale peraltro ad escludere in linea generale la sussistenza di un obbligo tributario; anzi è espressamente richiamato quale principio di giustizia che i tributi vengano pagati dai consociati in relazione al beneficio ottenuto per la convivenza nella collettività organizzata<sup>50</sup>. *“È vero che il governo non può essere esercitato senza grandi spese ed è giusto che chiunque goda di questa protezione versi dei suoi averi una parte corrispondente. Ma anche questo deve avvenire col suo consenso, cioè col*

---

a quello di Hobbes cfr. l'analisi condotta da N. BOBBIO, *Locke e il diritto naturale*, Torino, 1963, 110 ss e 197 ss.

<sup>46</sup> Vedi su tale punto BOBBIO, *Locke e il diritto naturale*, cit., 204 ss.

<sup>47</sup> Cfr. MATTEUCCI, *Alla ricerca dell'ordine politico*, cit., 150 ss.

<sup>48</sup> Cfr. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, I, cit., 285 ss.

<sup>49</sup> *“La sfera della proprietà coincide con la sfera della libertà, perché entrambe sono definite dalla condizione per cui non si può entrare nel dominio, da esse definito, senza il consenso di chi ne dispone, consenso che deve essere chiesto anche dal sovrano. E poiché il sovrano non può essere tale senza in qualche modo chiedere qualche cosa alle proprietà dei sudditi, il consenso dei proprietari finisce per diventare la condizione essenziale per la stessa esistenza dello Stato. ... Il consenso alla tassazione della proprietà era appunto la funzione specifica di cui il Parlamento era l'organo e nel mantenimento e rafforzamento di quell'organo e della sua funzione si vedeva il baluardo delle libertà inglesi?”*; VIANO, *John Locke. Dal razionalismo all'illuminismo*, cit., 240 s.

<sup>50</sup> Cfr. MATTEUCCI, *Alla ricerca dell'ordine politico*, cit., 155 e 159.

*consenso della maggioranza che lo esprime direttamente o per mezzo di rappresentanti da essa eletti. Chiunque infatti pretenda di imporre o riscuotere tasse dal popolo, per autorità propria e senza il consenso popolare usurpa la legge fondamentale della proprietà e sovverte i fini del governo*<sup>51</sup>.

In sostanza, viene dunque riconosciuta la dicotomia tra interesse fiscale, di matrice comunitaria, ed interesse individuale, ricollegato alla sfera della libertà e della proprietà, avente un carattere prevalente nel sistema dei valori costituzionali, con un deciso capovolgimento di impostazione rispetto alla linea di sviluppo dei sistemi fiscali dell'epoca<sup>52</sup>.

### **1.6. Il passaggio dal potere del sovrano al potere dello Stato quale carattere qualificatorio del costituzionalismo inglese in materia fiscale**

Appare opportuno soffermarsi su questo passaggio storico, giustamente considerato uno snodo cruciale del percorso evolutivo dei sistemi tributari.

Il rapporto tra potestà di imposizione e situazioni soggettive dei consociati assume una consistenza giuridica fino ad allora sconosciuta, presentandosi la tassazione come una sorta di declinazione dei diritti di libertà e di proprietà riconosciuti come diritti fondamentali della sfera individuale<sup>53</sup>.

L'obbligazione tributaria, coerentemente con il modello giusnaturalistico<sup>54</sup>, viene a configurarsi come una sorta di auto-imposizione 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 tantomeno arbitrario) da parte del sovrano.

L'interesse della collettività con il quale si coordina il processo di auto-imposizione tende a trasformarsi da interesse espresso dalla valutazione individuale della persona del re-sovrano in interesse emergente nell'ambito della società civile quale aggregato degli interessi dei membri che compongono la collettività medesima. Comincia di conseguenza a consolidarsi la convinzione che l'interesse fiscale presenti una matrice comunitaria, rintracciandosi il sottofondo concettuale e la cornice logica del valore nei bisogni giuridicamente apprezzabili diffusi nella collettività.

Peraltro, questa trasformazione dell'interesse fiscale riguarda essenzial-

<sup>51</sup> J. LOCKE, *Secondo trattato sul governo*, XI, par. 140, ediz. it., Roma, 1984, 155.

<sup>52</sup> Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 30.

<sup>53</sup> Vedi P. BORIA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021, 241 ss.

<sup>54</sup> Occorre rilevare come il ruolo cruciale del consenso quale strumento essenziale di legittimazione della società politica costituisca uno dei tratti caratterizzanti del modello giusnaturalistico da Hobbes e Locke fino a Hegel. Per osservazioni sul punto rinvio a N. BOBBIO, *Il modello giusnaturalistico*, in *Riv. Int. Fil. Dir.*, 1973, 603 ss.

mente la fase normogenetica, e dunque il confronto costituzionale tra poteri pubblici (il parlamento e l'esecutivo monarchico), ed anche, almeno in parte, la fase procedimentale, con l'istituzione del “*due process*” e la conseguente tutela giurisdizionale del contribuente<sup>55</sup>. Nessuna interferenza si viene a realizzare con il sistema dei tributi che resta improntato al tradizionale impianto di derivazione feudale, caratterizzato da fiscalità selettiva ed uso congiunturale di imposte dirette<sup>56</sup>.

L'interesse fiscale viene dapprima enucleato e successivamente trasformato di contenuto, senza peraltro produrre un impatto sulla consistenza della struttura fiscale concretamente applicata, ma semmai incidendo sul piano delle garanzie degli individui rispetto alla attuazione dei poteri impositivi. Ciò sembra esprimere l'idea che il confronto tra istanze autoritarie e pluralismo parlamentare, pur ruotando costantemente intorno a problematiche tributarie, in realtà aveva assunto i connotati del patteggiamento tra poteri pubblici prima ancora che i tratti del processo di modificazione dell'ordinamento fiscale<sup>57</sup>.

Ad ogni modo l'interesse fiscale dello Stato, e non più della persona del sovrano, si presenta quale principio a contenuto essenzialmente politico prima ancora che normativo, diretto cioè principalmente a regolare l'equilibrio tra poteri costituzionali e non anche a condizionare le norme tributarie (e dunque le condotte fiscali dei consociati), idoneo come tale ad esprimere un plusvalore assiologico sconosciuto alla fiscalità delle epoche precedenti, e ad indicare con chiarezza la necessità di rapportare il fenomeno tributario ad esigenze generali della comunità da porre a raffronto, anche conflittuale, con le istanze difensionali della sfera individuale<sup>58</sup>.

## 2. Il consenso alle imposte nella Rivoluzione americana

### 2.1. Il consenso alle imposte nella rivoluzione americana

Dopo la Guerra dei sette anni (1756 – 1763) in cui i coloni avevano com-

<sup>55</sup> Sulla questione cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 37 ss.

<sup>56</sup> Si noti infatti che il contrasto sotteso al costituzionalismo inglese non riguardava la misura dei tributi, ma solo i modi di esercizio della potestà di imposizione. Per alcune considerazioni sul punto si veda P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. IV, sez. comm.*, XIV, Torino, 1997, 37 ss.

<sup>57</sup> Per una interessante analisi in tal senso, ove si rileva l'equilibrio tra poteri costituzionali e più ancora la contemperazione di libertà e interesse generale secondo la meccanica di contrappesi tra i vari organi costituzionali, si veda M.G. BARBERIS, *Costituzionalismo e modernità. Paradigmi teorici nel dibattito rivoluzionario sulla costituzione*, in *Annali della Facoltà di giurisprudenza di Genova*, 1988-89, fasc. 1-2, 188 ss.

<sup>58</sup> Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 31.

battuto contro la Francia accanto all'Inghilterra si rafforzò il senso di appartenenza britannica e l'aspirazione alla parità con la madre-patria. Il governo inglese, invece, intese aumentare la politica fiscale sulle colonie americane con provvedimenti unilaterali del re per risanare le casse pubbliche<sup>59</sup>.

Vennero così istituite una tassa sugli zuccheri (*Sugar Act* 1764) ed un'imposta di bollo (*Stamp Act* 1765) che generarono un vivo malcontento nelle colonie americane<sup>60</sup>. Con l'istituzione di questi tributi si pose il problema istituzionale della rappresentanza delle colonie americane rispetto al potere sovrano della tassazione atteso che le colonie erano prive di rappresentanza diretta nel Parlamento inglese<sup>61</sup>. Le colonie potevano ammettere strumenti doganali per regolare i traffici mercantili e la concorrenza, ma non erano disposti ad ammettere misure esclusivamente fiscali<sup>62</sup>. È proprio in tale contesto istituzionale che venne coniata la nota formula del principio del *no taxation without representation* (nel 1764), riprendendo la tradizione costituzionale della Gran Bretagna<sup>63</sup>. Tale formula divenne lo slogan iniziale della rivoluzione<sup>64</sup>.

Lo spirito di rivolta venne acceso da un ennesimo provvedimento fiscale: l'istituzione di una tassa sul té (*Tea act*) nel 1773 provocò una reazione in tutti i territori coloniali di inadempimento agli obblighi tributari (a partire dalla nota mossa di partenza della rivolta, il *Boston tea party*)<sup>65</sup>. Nel 1776 venne convocato a Filadelfia il primo Congresso delle colonie che pronunciò la famosa "Dichiarazione d'indipendenza" in cui, riprendendo chiaramente il pensiero di Locke, si affermava il principio della sovranità popolare e l'indipendenza dal regno d'Inghilterra<sup>66</sup>.

In tale documento, tra le varie doglianze, alcune riguardavano proprio le violazioni costituzionali in materia fiscale; in particolare era dichiarato che: "il re ha dato il suo assenso a pretesi atti legislativi per imporre tasse senza il consenso del popolo".

A seguito di tale dichiarazione prese le mosse la guerra di rivoluzione

<sup>59</sup> Cfr. G. VIDAL, *L'invenzione degli Stati Uniti*, 2003, trad. it., Roma, 2005.

<sup>60</sup> Cfr. G. ABBATISTA *La rivoluzione americana*, Roma-Bari, 1998, 34 ss.; M. BELOFF, *Aspetti costituzionali della rivoluzione americana*, in AA. VV. *Storia del mondo moderno. Le rivoluzioni d'America e di Francia*, VIII, Cambridge, 1965, trad. it., Milano, 1970, 585.

In argomento vedi altresì G. ARDANT, *Storia della finanza mondiale*, Paris, 1976, trad. it., Bologna, 1981, 192 ss.

<sup>61</sup> Cfr. ABBATISTA, *La rivoluzione americana*, cit., 35 ss.

<sup>62</sup> Cfr. BELOFF, *Aspetti costituzionali della rivoluzione americana*, cit., 585 ss.

<sup>63</sup> Cfr. ABBATISTA, *La rivoluzione americana*, cit., 39 ss.

<sup>64</sup> Cfr. H. ARENDT, *Sulla rivoluzione*, 1963, trad. it., Torino, 2009, 205 ss.

<sup>65</sup> Cfr. BELOFF, *Aspetti costituzionali della rivoluzione americana*, cit., 589 s.; GROVES, *La finanza di uno Stato moderno*, cit., 726 ss.

<sup>66</sup> Sul clima culturale e sul ruolo di Jefferson quale ideologo della Dichiarazione d'indipendenza vedi B. RUSSELL, *Storia delle idee del secolo XIX*, Londra, 1934, trad. it., Milano, 1969, 331 ss. Cfr. ABBATISTA, *La rivoluzione americana*, cit., 68 ss.

americana che si concluse con la vittoria delle colonie e il riconoscimento dell'indipendenza americana (1783)<sup>67</sup>.

In tale contesto le singole colonie formularono testi costituzionali che riprendevano l'impostazione ideologica della dichiarazione di indipendenza e la sviluppavano sul piano dei diritti di libertà<sup>68</sup>. Possono citarsi a tal riguardo:

- la Dichiarazione dei diritti della Virginia in cui si stabiliva espressamente che *“tutti gli uomini ... non possono essere tassati o privati della proprietà per usi pubblici senza il loro consenso o quello dei loro rappresentanti?”* (sezione 6);
- la Dichiarazione dei diritti del Massachusetts in cui veniva stabilito che: *“ogni individuo della società ha diritto di essere protetto nel godimento della vita, libertà e proprietà. Egli è obbligato, di conseguenza, a contribuire per la sua parte alla spesa di questa protezione ed a dare il suo servizio personale quando necessario”* (art. X); *“nessun sussidio, carico, tassa, imposta o gabella può essere imposta, fissata, stabilita, sotto un pretesto qualsiasi, senza il consenso del popolo o quello dei suoi rappresentanti nel Parlamento”* (art. XI).

Nel 1787 venne infine redatta la Costituzione degli Stati Uniti, sulla base del contributo dei maggiori riferimenti dottrinali in America (Jefferson, Madison, Hamilton, Adams)<sup>69</sup>. In tale carta costituzionale in particolare venne stabilito che:

- l'errore giuridico del sovrano inglese consisteva nell'aver imposto tasse senza il consenso popolare (*“for imposing taxes without our consent?”*);
- il congresso è titolare del potere di imporre e raccogliere tasse, diritti doganali, imposte indirette e accise; questi ultimi tributi (diritti doganali, imposte indirette e accise) dovranno essere uniformi nel territorio nazionale (Art. 1 sezione 8);
- nessuna imposta diretta o capitazione può essere imposta se non in proporzione alle stime demografiche del popolo (*“in proportion to the census or enumeration?”*) (Art. 1 sezione 9);
- le imposte dirette possono essere distribuite tra i vari Stati dell'Unione (Art. 1 sezione 2);
- nessuna tassa né diritto doganale potranno essere imposti sulle merci esportate da uno Stato (Art. 1 sezione 9);
- nessuno Stato imporrà imposte, diritti doganali su importazioni o esportazioni, senza il consenso del Congresso, salvo quanto necessario per le leggi sulle ispezioni (Art. 1 sezione 9).

<sup>67</sup> Sulla vicenda storica che portò alla Dichiarazione d'indipendenza vedi A. MAUROIS, *Storia degli Stati Uniti*, Paris, 1947, trad. it., Milano, 1966, 138 ss.

<sup>68</sup> In argomento cfr. G. JELLINEK, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, Leipzig, 1895, trad. it., Roma-Bari, 2002, 17 ss.

<sup>69</sup> Sulla vicenda storica vedi MAUROIS, *Storia degli Stati Uniti*, cit. 191 ss.; VIDAL, *L'invenzione degli Stati Uniti*, cit.; ABBATISTA, *La rivoluzione americana*, cit., 106 ss.

La Costituzione americana sancisce quindi il principio del consenso parlamentare per istituire ed attuare leggi fiscali e fissa una regola di federalismo accentrato, riducendo i poteri degli Stati in materia tributaria e attribuendo il potere tributario principale allo Stato federale.

Con la Rivoluzione americana venne così ripreso formalmente il principio del *no taxation without representation*, formulato già nella *Petition of Rights* del 1629, per rimarcare l'autonomia del potere popolare espresso dagli organi parlamentari. In sostanza, pur essendo stato pensato tale principio come tutela delle colonie rispetto al monarca inglese nel percorso rivoluzionario, si andò enucleando l'ulteriore convincimento che la tassazione dovesse trovare nella legge il suo fondamento come limite al potere assoluto del sovrano (o comunque del potere esecutivo)<sup>70</sup>.

## 2.2. La vocazione democratica della dottrina americana

Il tratto concettuale qualificante della Rivoluzione americana è certamente ravvisabile nella forte vocazione democratica che la connotò e che proviene in larga parte dal processo storico del colonialismo<sup>71</sup>.

Già nella seconda metà del XVII sec. emersero, infatti, vari documenti di carattere istituzionale elaborati nelle colonie americane in cui si esprimeva l'aspirazione ad una tutela dei diritti fondamentali dell'uomo rispetto all'incombenza del sovrano (e quindi del governo reale inglese)<sup>72</sup>. In questi documenti la libertà di religione, prima, e la libertà di coscienza, poi, mostravano una evidente attitudine a proteggere le specifiche posizioni assunte nei vari territori coloniali secondo le attitudini popolari<sup>73</sup>. Questa impostazione venne ampiamente richiamata dalla dottrina rivoluzionaria, elaborata nell'ambito del conflitto di indipendenza, che portò alla produzione dei documenti costituzionali della Rivoluzione americana<sup>74</sup>. Va segnalata a tal riguardo una tendenziale contrapposizione di due linee concettuali alla base del percorso rivoluzionario.

In primo luogo, deve rimarcarsi il pensiero di Thomas Jefferson, ispiratore e redattore della Dichiarazione di indipendenza del 1776, che prevedeva l'istituzione di un sistema di democrazia liberale fondato sulla autodecisione del popolo che risultasse funzionale a garantire i diritti fondamentali dell'uo-

<sup>70</sup> Cfr. MATTEUCCI, *Organizzazione del potere e libertà*, cit., 131.

<sup>71</sup> Cfr. MAUROIS, *Storia degli Stati Uniti*, cit., 105 ss.

<sup>72</sup> Vedi G. TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, Bologna, 1976, 559 ss.

<sup>73</sup> Cfr. *Patto del popolo per ottenere una pace sicura e sollecita fondata sui principi del diritto comune e della libertà*, 1647, ora in U. Bonanate (a cura di), *I puritani. I soldati della Bibbia*, Torino, 1975, 168 ss.

<sup>74</sup> Cfr. M. CARAVALE, *Storia del diritto nell'Europa moderna e contemporanea*, Roma-Bari, 2020, 196 ss.

mo. Esemplari in tal senso appaiono le considerazioni preliminari espresse nella “Dichiarazione di indipendenza” del 1776: “Noi sosteniamo che queste verità sono di per sé evidenti: che tutti gli uomini sono creati eguali; che sono dotati dal Creatore di certi diritti inalienabili, tra i quali vi sono la vita, la libertà e la ricerca della felicità; che per garantire questi diritti sono istituiti tra gli uomini i governi che derivano i loro giusti poteri dal consenso dei governati; che ogniqualvolta una forma di governo diventi pernicioso a questi fini è nel diritto del popolo di modificarla o di abolirla e di sostituirla con un altro governo”.

Tale filosofia politica mostrava due evidenti direttrici<sup>75</sup>:

- il governo della comunità doveva essere democratico e quindi fondato sul consenso che i governati esprimevano attraverso la rappresentanza dei delegati alle funzioni politiche;
- poiché ciascun cittadino doveva essere messo in condizione di godere pacificamente dei propri diritti fondamentali, il governo doveva governare il meno possibile, evitando interferenze rispetto al funzionamento della vita sociale ed economica<sup>76</sup>.

La base democratica del governo di una comunità comportava pertanto che, in caso di grave contrasto con il detentore del potere politico, i governati – e quindi la comunità espressa dal popolo – avessero la facoltà di resistere agli arbitri del sovrano e di sostituirlo con un diverso governo che fosse espressione del volere popolare<sup>77</sup>. La facoltà di autodecisione fondava così il diritto di perseguire un disegno rivoluzionario di trasformazione politica e sociale rispetto ad un sovrano dispotico e comunque lontano dalle decisioni democratiche.

Il punto focale di questa impostazione teorica consisteva quindi nella centralità del processo di formazione del governo dei territori americani e nella necessità di una indipendenza rispetto ai poteri esogeni (e cioè all’Inghilterra) che potevano impedire il pieno godimento dei diritti fondamentali dell’uomo<sup>78</sup>.

In secondo luogo, si andò definendo una concezione di chiara matrice liberale e liberista, riconducibile essenzialmente al pensiero di Alexander Hamilton e di James Madison e diffusa attraverso la pubblicazione di *The Federalist*, che individuava nella tutela dei diritti fondamentali il nucleo primario del progetto di comunità nazionale. Prima ancora dell’indipendenza, in qualche modo dato acquisito a seguito della Rivoluzione americana, tale impostazione perseguiva un disegno di promozione e sviluppo delle libertà

<sup>75</sup> Vedi RUSSELL, *Storia delle idee del secolo XIX*, cit., 335.

<sup>76</sup> Temi esposti in T. JEFFERSON, *Summary view of the rights of the British America*, 1774.

<sup>77</sup> Cfr. TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, cit., 602 s.

<sup>78</sup> Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 244 ss.

dell'uomo, a partire dalla proprietà e dal benessere economico<sup>79</sup>. Questo pensiero liberale, che trovò una sempre maggiore diffusione nei circoli elitari americani, rappresentò il fondamento teorico della Costituzione degli Stati Uniti del 1787 (che non era così riferibile alla dottrina di Jefferson, il quale peraltro era lontano in Francia in quell'epoca)<sup>80</sup>.

I membri della Convenzione di Filadelfia che elaborarono la Costituzione erano espressione di interessi di porzioni della società fortemente legati allo sviluppo industriale e commerciale del paese. *“La Costituzione fu essenzialmente un documento economico, basato sul concetto che i fondamentali diritti personali di proprietà sono anteriori al governo e moralmente al di fuori della sfera di azione delle maggioranze popolari”*<sup>81</sup>.

In specie, questa impostazione liberale sostenne una visione dei rapporti sociali fortemente connotata dalla tutela della proprietà e degli interessi economici rispetto ai quali lo Stato si doveva porre in posizione esclusivamente protettiva, astenendosi da ogni esercizio di redistribuzione e di interferenza. La componente democratica, che era dominante nel progetto indipendentista, pur mantenendo una sua centralità (ravvisabile in particolare nella previsione di istituzioni rappresentative nella formazione delle leggi e delle decisioni di sistema), cominciò a sfumare sensibilmente di fronte ai potenti centri economici dell'industria, della finanza e del commercio<sup>82</sup>.

### 2.3. La rappresentanza democratica come elemento fondamentale della Rivoluzione americana

La previsione di istituzioni rappresentative configura l'elemento comune, e dunque qualificante, del costituzionalismo americano del periodo rivoluzionario<sup>83</sup>. In entrambi i documenti menzionati – la Dichiarazione di indipendenza del 1776 e la Costituzione degli Stati Uniti del 1786 – il potere sovrano era affidato ad istituzioni che rappresentavano la volontà popolare (pur nella diversa impostazione assunta dalle due linee dottrinali sopra indicate).

Evidentemente, il percorso logico assunto nel pensiero rivoluzionario si articolava su alcuni passaggi principali<sup>84</sup>:

- esistevano diritti fondamentali e naturali dell'uomo che la comunità nazionale doveva proteggere;

<sup>79</sup> Cfr. CARVALE, *Storia del diritto nell'Europa moderna e contemporanea*, cit., 201 s.

<sup>80</sup> Cfr. VIDAL, *L'imvenzione degli Stati Uniti*, cit., 3 ss.

<sup>81</sup> C.A. BEARD, *An economic interpretation of the Constitution of the United States*, 1925, citato da RUSSELL, *Storia delle idee del secolo XIX*, cit., 344.

<sup>82</sup> Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 245.

<sup>83</sup> Cfr. H.F. PITKIN, *Il concetto di rappresentanza*, Berkeley-Los Angeles, 1972, trad. it., Soveria Mannelli, 2017, XXXVIII ss.

<sup>84</sup> Cfr. TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, cit., 609.

- il modo di organizzazione della comunità, e quindi l'istituzione dello Stato, era da intendere in rapporto di funzionalità con la tutela dei diritti naturali dell'uomo;
- in particolare, la tutela dei diritti naturali era assicurata a condizione che lo Stato rispettasse la volontà del popolo, senza soverchiarla in ragione di una pretesa autoritativa esogena;
- l'esercizio dei poteri da parte dello Stato poteva così essere ammesso solo se le istituzioni (e le autorità) chiamate ad effettuarlo fossero espressive della volontà popolare.

La rappresentanza democratica stava dunque ad indicare la forma tipica di esercizio del potere dello Stato nel rispetto della volontà popolare così da assicurare la tutela dei diritti naturali dell'uomo<sup>85</sup>.

Proprio in questa connessione logica tra rappresentanza, quale forma di esercizio del potere sovrano, e tutela dei diritti naturali si può cogliere il richiamo al pensiero di Locke che costituì, notoriamente, il fondamento teorico della dottrina rivoluzionaria americana<sup>86</sup>. Come noto, infatti, nella teoria lockiana i diritti fondamentali (vita, libertà, proprietà) potevano essere effettivamente garantiti soltanto attraverso la fissazione di limiti al potere assoluto del sovrano mediante la rappresentanza parlamentare<sup>87</sup>. La rappresentanza, peraltro, si andò configurando in modo diverso in relazione alla duplice corrente teorica summenzionata.

Nel pensiero di Jefferson e dei suoi seguaci si prefigurava una partecipazione popolare, se non unanimistica, comunque largamente maggioritaria, in cui la volontà del popolo potesse essere ricostruita in maniera puntuale. Le istituzioni rappresentative dovevano essere composte in base ad una selezione dei delegati suscettibile di corrispondere scrupolosamente alla base popolare dell'intera nazione; così l'assemblea legislativa “*dovrebbe essere un esatto ritratto in miniatura delle persone nel suo insieme, dovrebbe pensare, sentire, ragionare e agire come loro*”<sup>88</sup>; “*l'assemblea legislativa deve essere la migliore riproduzione dell'intera società ... l'eco fedele delle voci del popolo*”<sup>89</sup>. Si trattava dunque di una rappresentanza di persone definita secondo una formula descrittiva della volontà popolare, in cui l'istituzione rappresentativa si poneva come sostituto del raduno democratico dell'intera popolazione (c.d. rappresentanza “descrittiva”)<sup>90</sup>.

Nel pensiero di Hamilton e Madison (ed in genere degli autori che si

<sup>85</sup> Cfr. M. FRACANZANI, *Il problema della rappresentanza nella dottrina dello Stato*, Padova, 2000.

<sup>86</sup> Vedi JELLINEK, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, cit., 34.

<sup>87</sup> Cfr. J. LOCKE, *Due trattati sul governo*, vol. II, cap. IX, 1960, trad. it., Torino, 1960.

Su questo tema vedi VIANO, *John Locke. Dal razionalismo all'illuminismo*, cit., 200 s.

<sup>88</sup> J. ADAMS, *Letter to John Penn*, in *Works*, Boston, 1852/1865, IV, 205.

<sup>89</sup> J. WILSON, *Works*, Chicago, 1896, I, 391.

<sup>90</sup> Cfr. PITKIN, *Il concetto di rappresentanza*, cit., 91 ss.

espressero su *The Federalist*) la rappresentanza andava definita secondo meccanismi elitari, idonei ad assicurare “*la delega di governo ad un piccolo numero di cittadini eletti dal resto [del popolo]*”<sup>91</sup>; i delegati dal popolo erano da considerare figure “illuminata” chiamate a deliberare sul bene comune, attraverso una adeguata ponderazione degli interessi espressi dalle varie classi sociali. Proprio la capacità delle istituzioni rappresentative di mediare gli interessi frazionali della società indicava la capacità della rappresentanza di superare la stolidità integralità del popolo: “*può ben accadere che la voce pubblica, pronunciata dai rappresentanti del popolo, sia più conforme al bene pubblico che se pronunciata dal popolo stesso, riunito a tale scopo*”<sup>92</sup>. Le istituzioni politiche diventavano così strumenti per la rappresentanza degli interessi, prevalentemente economici, emergenti dalla comunità nazionale da mediare rispetto al “bene comune” della nazione (c.d. rappresentanza degli interessi)<sup>93</sup>. Quest’ultima impostazione è quella che si è andata progressivamente affermando nel costituzionalismo americano.

#### 2.4. La teoria del consenso popolare rispetto alla legislazione fiscale negli Stati Uniti d’America (no taxation without representation)

Come si è visto in precedenza, l’esercizio del potere tributario configurava uno degli elementi fondamentali del conflitto indipendentista, costituendo l’impulso decisivo all’avvio delle contese tra le colonie e la casa-madre.

Il tema della regolazione del potere tributario è stato affrontato nel percorso rivoluzionario americano essenzialmente nella prospettiva del consenso popolare, dando luogo ad una valorizzazione del principio della rappresentanza<sup>94</sup>.

In una prima fase, il consenso alla tassazione era espressione dell’idea di auto-decisione delle colonie rispetto alla volontà esogena formulata dalla casa-madre<sup>95</sup>. Il patto sociale originario era stato rotto a causa degli abusi del sovrano inglese e la sovranità, con tutti i poteri connessi (a cominciare proprio dalla fiscalità) era ritornata al popolo<sup>96</sup>. Si trattava quindi di un meccanismo istituzionale che valeva a preservare il popolo americano rispetto a decisioni sulla fiscalità che fossero state formulate in una dimensione territoriale e istituzionale sganciata da esso. In altre parole, le colonie americane non

<sup>91</sup> J. MADISON, *The Federalist*, New York, 1787-1788, n. 10, 45.

<sup>92</sup> MADISON, *The Federalist*, cit., n. 65, 324.

<sup>93</sup> Cfr. PITKIN, *Il concetto di rappresentanza*, cit., 281 ss.

<sup>94</sup> Vedi B. BAYLIN, *The ideological origins of the American revolution*, Harvard, 1967; J. MCBREWSTER-F.P. MILLER, *Virtual representation: American revolution, thirteen colonies, British constitution. No taxation without representation*, 2010.

<sup>95</sup> Cfr. M.C. FREGNI, *Legitimacy in decision making in tax law: some remarks on taxation representation and consent to imposition*, in *Riv. dir. fin.*, 2017, I, 412 ss.

<sup>96</sup> Cfr. TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, cit., 609 ss.

consentivano a subire scelte sulla fiscalità che fossero formulate al di fuori della nazione americana<sup>97</sup>.

A questa impostazione si ricollega il noto pensiero di James Otis sui diritti delle colonie che assegnava alla fiscalità una posizione centrale rispetto alle rivendicazioni di indipendenza, definendo come una necessità di diritto naturale (“delle leggi eterne di libertà”) il consenso alla tassazione espresso dai rappresentanti delle colonie<sup>98</sup>; è in tale prospettiva teorica che viene ripresa la tradizione costituzionale inglese della Magna Charta e degli altri documenti successivi per formulare per la prima volta il motto del “*no taxation without representation*”<sup>99</sup>.

In questo contesto, la teoria del consenso alla tassazione era quindi rivolta ad affermare l'autoreferenzialità della sovranità americana, in coerenza con la prima impostazione teorica (riconciliabile a Jefferson) ed al disegno di indipendenza e resistenza rispetto agli abusi del sovrano inglese<sup>100</sup>.

In una seconda fase, la questione del consenso si spostò sul versante degli interessi della nazione, quali emergenti dalle relazioni sociali e dal ruolo dei centri di potere che si agitavano dietro le istituzioni rappresentative. Il consenso alla tassazione diventa così una formula di sintesi del processo democratico che produce le mediazioni politiche occorrenti per una corretta decisione legislativa in materia di fiscalità.

Il tema del potere tributario si sposta così dall'ambito della sovranità internazionale – l'indipendenza dall'Inghilterra e il diritto del popolo americano all'autodecisione – al diverso ambito della politica interna e della espressione della volontà popolare richiesta per garantire l'interesse della nazione<sup>101</sup>.

In ogni caso, appare evidente la diversità della teoria del consenso alla tassazione emergente dalla Rivoluzione americana rispetto alle rivoluzioni inglesi. In Inghilterra il consenso venne utilizzato per regolare il patteggiamento istituzionale tra il sovrano-monarca (e aristocrazia e clero che lo sostenevano) e il popolo (identificato tipicamente nella borghesia e negli altri centri di potere)<sup>102</sup>; si trattava quindi di una soluzione costituzionale che si inseriva in un assetto bilaterale di poteri, al fine di individuare limiti all'eser-

---

<sup>97</sup> Cfr. VIDAL, *L'invenzione degli Stati Uniti*, cit., 33.

<sup>98</sup> Cfr. J. OTIS, *The rights of the colonies asserted and proved*, Boston, 1764.

<sup>99</sup> È noto che tale slogan venne formulato originariamente da Patrick Henry nell'assemblea della Virginia del 30.5.1765. Cfr. TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, cit., 594.

James Otis sostenne invece lo slogan “*taxation without representation is tyranny*”; cfr. FREGNI, *Legitimacy in decision making in tax law: some remarks on taxation representation and consent to imposition*, cit., 411.

<sup>100</sup> Vedi BORJA, *Il potere tributario*, cit., 246 ss.

<sup>101</sup> Cfr. BORJA, *Il potere tributario*, cit., 249.

<sup>102</sup> Vedi VIANO, *John Locke. Dal razionalismo all'illuminismo*, cit., 240 ss.

cizio del potere tributario da parte del sovrano<sup>103</sup>. In America il consenso alla tassazione era espressione di una sovranità attribuita direttamente al popolo; non esisteva la contrapposizione tra sovrano e popolo, ma veniva solo riconosciuta la diretta spettanza a quest'ultimo del potere tributario; entrava piuttosto in gioco la necessità di una procedura rappresentativa di formazione del consenso popolare al fine di tutelare i diritti naturali dell'uomo; la teoria del consenso valeva così quale criterio di regolazione costituzionale del potere tributario in un contesto di sovranità popolare<sup>104</sup>.

### 3. Il principio del consenso popolare nella Rivoluzione francese

#### 3.1. La Rivoluzione francese e la Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino

Anche nella vicenda storica della Rivoluzione francese un ruolo di primo piano può essere attribuito alla rivolta popolare contro l'esercizio antiquato e inefficiente della fiscalità.

Invero, la funzione fiscale era esercitata nell'*Ancien regime* secondo modelli tributari di derivazione feudale che garantivano considerevoli privilegi in favore degli aristocratici e degli ecclesiastici, finendo per fare gravare il prelievo fiscale su borghesia mercantile e piccoli agricoltori<sup>105</sup>. Sono così numerosi i *cahiers de doléances* in cui il popolo francese lamentava una pressione fiscale iniqua, inefficace, arbitraria e opprimente<sup>106</sup>.

Di fronte ad una profonda crisi economica, dapprima il re provò ad adottare la politica economica e fiscale dei fisiocratici con il governo di Turgot (1774/1776) e di Necker (1776/1881), nei quali venne previsto un prelievo fiscale "per quotità" predefinito sulla base del reddito di ciascun contribuente (con particolare riguardo alla rendita fondiaria)<sup>107</sup>. Questo sistema fiscale funzionò poco e non diede i risultati attesi<sup>108</sup>. In un documento istituzionale dell'epoca venne rilevato che la politica tributaria della scuola fisiocratica era iniqua e poco efficace, ma soprattutto era da considerare sbagliata l'idea di esercitare la funzione fiscale senza il preventivo consenso del Parlamento<sup>109</sup>.

<sup>103</sup> Cfr. JELLINEK, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, cit., 33 ss.

<sup>104</sup> Cfr. JELLINEK, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, cit., 35 ss.

<sup>105</sup> Cfr. D. DAKIN, *Il crollo del vecchio regime in Francia*, in AA. VV. *Storia del mondo moderno. Le rivoluzioni d'America e di Francia*, VIII, Cambridge, 1965, trad. it., Milano, 1970, 780 ss.

<sup>106</sup> Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, cit., 158 ss.

<sup>107</sup> Cfr. DAKIN, *Il crollo del vecchio regime in Francia*, cit., 792 ss. e 801 ss.

<sup>108</sup> Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, cit., 152 ss.

<sup>109</sup> *Remontrances relatives aux impôts*, 1774, a cura di Malesherbes, presidente della Corte des Aides; citato da DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, cit., 152.

Con la convocazione degli Stati generali da parte di Luigi XVI nel 1789 viene avviato il processo di rivolta che sfocerà con la deposizione del re e la costituzione della Repubblica<sup>110</sup>.

L'Assemblea nazionale costituente, in cui erano rappresentati i tre stati della nazione, adottò fin da subito (4 agosto 1789) provvedimenti che sopprimevano i privilegi fiscali dei nobili e liberavano i contadini dai vincoli feudali verso i signori (abolendo le principali *corvées* ancora esistenti)<sup>111</sup>.

Poco dopo, l'Assemblea emanò la Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino (26 agosto 1789) che rappresentò il primo testo costituzionale prodotto dalla fase rivoluzionaria in cui vennero ripresi, anche testualmente, spunti dei documenti costituzionali della rivoluzione americana<sup>112</sup>. In tale documento una parte normativa importante venne riservata alla materia tributaria. In particolare:

- l'art. 13 stabiliva che: “*per il mantenimento della forza pubblica e per le spese di amministrazione, è indispensabile un contributo comune; esso deve essere ripartito tra tutti i cittadini in ragione delle loro facoltà*”;
- l'art. 14 disponeva che: “*Tutti i cittadini hanno il diritto di constatare da loro stessi o per mezzo di loro rappresentanti, la necessità del contributo pubblico, di consentirlo liberamente, di controllarne l'impiego e determinarne la quantità, la ripartizione, la riscossione e la durata*”.

La centralità della funzione fiscale come fattore decisivo per la riforma della società francese è un dato ricorrente nei molti documenti della fase rivoluzionaria<sup>113</sup>. Valga come esempio la dichiarazione del deputato Lavie resa nel 1791 all'Assemblea nazionale: “*noi abbiamo fatto la rivoluzione solo per essere padroni dell'imposta*”<sup>114</sup>.

Si andò così enucleando la convinzione che l'imposta fosse un contributo necessario al bene comune. Come rilevato dalla dottrina illuministica che supportava i testi costituzionali della Rivoluzione, chi rifiutava il pagamento del tributo non difendeva un suo diritto esclusivo di proprietà, ma commetteva un'ingiustizia perché faceva pagare ad altri il vantaggio che riceveva dalla comunità<sup>115</sup>.

<sup>110</sup> Cfr. G. RUDÉ, *Lo scoppio della rivoluzione francese*, in AA. VV. *Storia del mondo moderno. Le rivoluzioni d'America e di Francia*, VIII, Cambridge, 1965, trad. it., Milano, 1970, 845 ss.

<sup>111</sup> Cfr. ARDANT, *Storia della finanza mondiale*, cit., 194 ss.

<sup>112</sup> Su questo tema vedi JELLINEK, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, cit.

<sup>113</sup> Per un esame del ruolo della fiscalità nei vari assetti costituzionali della Francia rivoluzionaria come elemento discriminante per l'accesso alle cariche politiche e perfino per l'attribuzione dell'elettorato attivo, si veda l'ampia analisi condotta da A. SAIITA, *Le costituenti francesi del periodo rivoluzionario (1789/1795)*, Roma, 1989, *passim*.

<sup>114</sup> Cfr. P. LIBERATI, *Tributi (diritto intermedio)*, in *Enc. Dir.*, vol. XLV, Milano, 1992, 130.

<sup>115</sup> Vedi M.C. CONDORCET, *Dichiarare i diritti, costituire i poteri*, trad. it., Milano, 2011, 129 ss.

### 3.2. Il consenso popolare del modello costituzionale dell'illuminismo francese

La situazione generale della Francia era sensibilmente differente rispetto a quella dell'Inghilterra, in quanto caratterizzata da un assolutismo rigoroso del monarca che aveva esautorato in modo pressoché completo il parlamento e le funzioni rappresentative<sup>116</sup>. La difesa dello *status quo* e la impermeabilità del regime monarchico a riforme dell'assetto sociale economico e giuridico (percepita spesso come una ostinata conservazione dell'ordine assolutistico) indussero le istanze riformatrici ad assumere un carattere più radicale rispetto alla impostazione inglese<sup>117</sup>; così l'illuminismo francese apparve connotato da evidenti inclinazioni alle teorizzazioni ideologiche di opposizione, innovatrici e sovvertitrici al contempo<sup>118</sup>. Un tale clima è riscontrabile in particolare nella materia tributaria.

Nel pensiero illuministico, fortemente intriso di suggestioni provenienti dall'ideologia della classe borghese, si andò delineando la convinzione che il carico fiscale dovesse seguire un percorso di sviluppo diretto a superare il sistema di tributi dell'*Ancien régime* attraverso una trasformazione innanzitutto concettuale dei criteri di tassazione<sup>119</sup>. Si avvertì con chiarezza che i problemi di equità ed efficienza nella ripartizione del carico fiscale non potevano essere risolti semplicemente attraverso mere manutenzioni o revisioni del sistema vigente, ma che piuttosto occorreva introdurre regole nuove destinate ad eliminare le zone di privilegio e di arbitrarietà ed a portare alla affermazione dell'eguaglianza tra i consociati<sup>120</sup>.

Nel pensiero illuministico si pone in risalto come le imposte debbano acquistare un ruolo positivo all'interno dell'organizzazione sociale, perdendo quegli elementi di disfavore che ne avevano denotato la secolare storia: il tributo non deve essere più rappresentato come il diritto spettante al sovrano in quanto comproprietario della terra o peggio come l'effetto patrimoniale di una condizione sociale deteriore, ma piuttosto deve qualificarsi come il corrispettivo dei diritti politici; il cittadino è chiamato a partecipare egualmente all'assetto politico del paese con il proprio suffragio ed al fabbisogno economico mediante la propria contribuzione<sup>121</sup>.

È noto, infatti, che la contribuzione tributaria è stata ripetutamente

<sup>116</sup> Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 32 ss.

<sup>117</sup> Cfr. CARVALE, *Storia del diritto nell'Europa moderna e contemporanea*, cit., 202 ss.

<sup>118</sup> Vedi in argomento C. GHISALBERTI, *Dall'antico regime al 1848*, Roma-Bari, 1987, 31 ss.

<sup>119</sup> Vedi su tale argomento A. SOBOUL, *La rivoluzione francese*, Paris, 1962, trad. it., Roma, 1988, 60 ss.

<sup>120</sup> Su questo processo storico cfr. SOBOUL, *La rivoluzione francese*, cit., 82 ss. ed in specie 87.

<sup>121</sup> Cfr. CARVALE, *Storia del diritto nell'Europa moderna e contemporanea*, cit., 211.

presentata nei vari assetti costituzionali della Francia rivoluzionaria come elemento discriminante per l'accesso alle cariche politiche e perfino per l'attribuzione dell'elettorato attivo. Fin dal regolamento del 24 gennaio 1789 relativo alle assemblee delle parrocchie destinati alla redazione dei *cahiers de doléance*, per proseguire con la costituente monarchica e con la costituente borghese del 1795, veniva consacrato il principio censitario del suffragio elettorale, in cui l'elemento fondamentale per definire la posizione soggettiva del cittadino (e dunque i diritti elettorali, attivi e passivi) era per l'appunto costituito dal pagamento di un contributo tributario<sup>122</sup>. Si trattava di un meccanismo censitario in cui il cittadino veniva iscritto in una classe determinata in ragione della quantità di imposte pagate ciascun anno con conseguente attribuzione del diritto di voto<sup>123</sup>.

La concezione etica e politica dell'imposizione viene completamente rinnovata: *“il pagamento del tributo è posto come uno dei più alti doveri del cittadino; si afferma l'eguaglianza di tutti i cittadini davanti al tributo; l'imposizione non è più guardata come l'attributo della sovranità, ma appare il mezzo necessario perché lo Stato possa prestare i pubblici servizi”*<sup>124</sup>.

Il tributo viene dunque qualificato come un essenziale strumento di partecipazione del cittadino alla vita politica nazionale e quindi come *“un segno di libertà, una caratteristica della cittadinanza”*<sup>125</sup>. Nel famoso discorso alla Convenzione del 17 giugno 1793 Robespierre dichiarava che *“ben lungi dal considerarla una distinzione odiosa, si deve al contrario consacrare l'onorevole obbligazione di pagare le contribuzioni fiscali per tutti i cittadini”*<sup>126</sup>. Invero, nella percezione rivoluzionaria, il legame tra censo e rappresentanza non annulla la dimensione dell'impegno civico, ma piuttosto valorizza l'apporto del cittadino alla tutela del bene comune<sup>127</sup>.

Corollario naturale di questa impostazione ideologica è una trasformazione sensibile dei principi fondamentali della materia tributaria.

L'interesse alla percezione dei tributi non può essere più identificato come un valore appartenente alla sfera del sovrano che si pone in contrapposizione netta con l'interesse dei consociati alla difesa della sfera dei valori individuali (ed in specie dei diritti di proprietà e di libertà). L'interesse fiscale viene, invece, elevato al livello degli interessi pubblici fondamentali, essen-

<sup>122</sup> Sulla questione si veda l'ampia analisi condotta da SAITTA, *Le costituenti francesi del periodo rivoluzionario (1789/1795)*, cit.

<sup>123</sup> Cfr. SOBOUL, *La rivoluzione francese*, cit., 105 e 149.

<sup>124</sup> Così E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, 26.

<sup>125</sup> Vedi C. LARRERE, *L'égalité fiscale: une invention républicaine?*, in AA. VV., *Philosophie de l'impôt*, a cura di T. Burns-J. K. Dupont-M. Xifaras, Bruxelles, 2006, 89 ss.

<sup>126</sup> Dichiarazione citata da F.S. NITTI, *Scienza delle finanze*, Napoli, 1905, 358.

<sup>127</sup> In tal senso COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, cit., vol. II, 31, che cita la posizione di Sieyès.

ziali per la conservazione e lo sviluppo della collettività, rispetto al quale la posizione del singolo individuo non può che trovarsi in una posizione di subalternità.

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<sup>128</sup>.

Va delineandosi l'idea che la stessa contrapposizione tra interesse fiscale pubblico ed interesse individuale sfumi sostanzialmente quasi fino ad elidersi. L'interesse fiscale poggia infatti su un concetto di sovranità profondamente modificato rispetto alla nozione originaria: il potere sovrano non è più da identificare con il potere regio o comunque con il potere riconosciuto ad *elites* di governanti; al contrario la sovranità viene attribuita alla volontà generale, unitariamente individuata, in cui si raccolgono tutte le volontà individuali<sup>129</sup>. Il singolo dunque partecipa, con gli strumenti propri della vita politica, alla formazione delle scelte generali in materia fiscale ed il suo interesse individuale si forma, si sviluppa e si realizza nell'ambito dell'interesse generale della collettività<sup>130</sup>. Coerentemente, tale accentuazione del carattere pubblicistico

---

<sup>128</sup> Si può citare innanzitutto la nota posizione di MONTESQUIEU, *Esprit des lois*, 1743/1746, trad. it., Milano, 1989, che sulla premessa che il potere legislativo non è altro se non la “*volontà generale dello Stato*”, giunge a negare l'esistenza di una sfera individuale autonoma ed impermeabile all'incidenza della legge, riconoscendo che l'unico diritto di libertà del singolo consiste nel diritto di obbedire alla legge esistente.

In questo senso D. DIDEROT, *Observations sur l'instructions de Sa Majesté impériale aux députés pour la confection des lois*, che rileva esemplarmente come “*la sottomissione alla volontà generale è il vincolo di tutte le società*”, ed anche che “*non c'è altro vero sovrano che la nazione; non ci può essere altro vero legislatore che il popolo*”.

Cfr. altresì C.A. HELVETIUS, *De l'esprit*, 1758, trad. it., Roma, 1994, che rileva come l'interesse della società coincida con l'interesse singolare, lamentandosi della “*ignoranza dei legislatori che hanno sempre posto l'interesse degli individui in contrasto con l'interesse generale*”; P.H.T. D'HOLBACH, *Système de la nature*, 1770, che rileva come “*le leggi per essere giuste debbono avere come fine invariabile l'interesse generale della società*”.

<sup>129</sup> Esemplare di questa linea di ragionamento è la teoria del contratto sociale di J.J. ROUSSEAU, *Il contratto sociale*, 1762, trad. it., Torino, 1980, che rileva come l'individuo raggiunga un tale punto di identificazione nella collettività di cui entra a fare parte da annullare completamente la propria singolare volontà. Il sovrano e i sudditi sono così la stessa cosa; “*ciascuno di noi mette in comune la propria persona e tutta la propria forza sotto la direzione suprema della volontà generale*”. L'interesse identificabile nella “*volontà generale*”, cui si improntano tutte le scelte e le azioni della collettività, è un interesse di tutti, che non tollera interessi concorrenti.

Per alcune osservazioni su questa impostazione si veda TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, cit., 323 ss.

<sup>130</sup> Può richiamarsi a tal proposito la teoria di Carré di Malberg che identificava nel cittadino due funzioni: quella di appartenente alla società e come tale partecipe della sovranità e quella di individuo collocato in posizione di soggezione rispetto all'esercizio del potere pubblico. Per un esame di tale teoria si veda G. BURDEAU, *Traité de science de politique, L'Etat libéral et les techniques*

(e comunitario) delle norme fiscali porta a marcare i tratti di doverosità delle prestazioni tributarie, con conseguente riconoscimento di una posizione di tendenziale soggezione dei consociati rispetto al potere pubblico<sup>131</sup>.

### 3.3. Segue. La tutela della sfera economica favorisce l'adesione a modelli di consenso popolare al tributo

In secondo luogo, in apparente contro-direzione con la linea concettuale sopra indicata, la componente borghese presente nel pensiero illuministico conduce ad una valorizzazione degli interessi individuali.

In particolare, dal nesso tra modello giusnaturalistico e società borghese discende la rivalutazione dello stato di natura come luogo dei rapporti elementari tra individui, presentati perlopiù come rapporti di carattere economico tra uomini che perseguono il sostentamento attraverso la lotta per il possesso dei beni primari della vita; viene così disvelata la sfera economica in quanto distinta dalla sfera politica, anticipandosi in sostanza l'antitesi sfera privata – sfera pubblica, con una decisa presa di distanza dalla società feudale caratterizzata a sua volta dalla confusione tra potere economico e potere politico<sup>132</sup>.

Trovano così risalto le istanze produttivistiche e le aspirazioni commerciali degli individui rispetto alle quali l'interesse pubblico deve recedere, perlomeno in misura ragionevole, lasciando ampio spazio alla iniziativa privata. La scoperta della sfera economica rappresenta così il momento di emancipazione della classe borghese, dominante nel sistema produttivo, rispetto allo Stato esistente<sup>133</sup>.

In tale contesto si inserisce l'idea contrattualistica di una collettività statale imperniata sul consenso degli individui destinati a farne parte, unico legittimo fondamento del potere pubblico esercitato dal sovrano e dallo Stato. Così, con particolare riferimento alla materia tributaria, viene affermata la necessità di attuare il principio del consenso, e dunque di operarsi un recupero delle funzioni rappresentative in materia di decisioni sul livello di imposizione con conseguente valorizzazione dello strumento legislativo.

Viene peraltro sostenuto che l'imposizione va contenuta entro limiti significativi al fine di proteggere la proprietà privata da ablazioni pubbliche spesso inutili e controproducenti<sup>134</sup>.

*politiques de la démocratie gouvernée*, Paris, 1967, vol. II, 321, richiamato da ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 41.

<sup>131</sup> Sul punto si veda di ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 40 ss. ed in specie 48.

<sup>132</sup> Cfr. BORJA, *L'interesse fiscale*, cit., 35 ss.

<sup>133</sup> In tal senso si veda BOBBIO, *Il modello giusnaturalistico*, cit.

<sup>134</sup> In tal senso vedi B. CONSTANT, *Principi di politica*, 1815, trad. it., Roma, 2020, 176 ss., ove si afferma espressamente che “ogni imposta, di qualsiasi specie, ha sempre un'influenza incresciosa: è un male necessario, ma come tutti i mali necessari bisogna renderlo meno grane possibile”.

pubblici era stimato pari ad un terzo del prodotto netto ritratto dalla terra: ogni altro prelievo eccedente tale misura è da ritenere violatore dell'ordine naturale e dunque ingiustamente confiscatorio<sup>141</sup>.

### 3.4. Il pensiero di Montesquieu sulla funzione fiscale

Un contributo innovativo alla ricostruzione della funzione fiscale, da ricondurre tipicamente al clima ideologico dell'illuminismo, proviene dalla sofisticata analisi di Charles Louis de Montesquieu destinata ad influire in modo consistente sulla sua epoca<sup>142</sup>.

È noto che il tema fondamentale della teoria politica di Montesquieu consiste nella individuazione di un sistema di limiti nella distribuzione del potere da realizzare attraverso la tripartizione delle funzioni di governo di una comunità (in relazione al potere legislativo, esecutivo e giudiziario)<sup>143</sup>. In tale ambito si definisce il principio generale che la legge è la ragione umana che governa i popoli; le specifiche legislazioni civili e politiche delle varie nazioni sono casi peculiari che valgono quali corollari del principio generale<sup>144</sup>.

In particolare, Montesquieu inquadra il tema della funzione fiscale come espressione del patto sociale e formula un articolata serie di considerazioni sul rilievo dei tributi nella comunità politica<sup>145</sup>:

- in termini generali “*le entrate dello Stato sono la parte che ciascun cittadino dà di ciò che possiede per avere la sicurezza del restante, o per goderne piacevolmente*”; la nozione del tributo è definita secondo uno schema di corrispettività ponendo in relazione il pagamento delle prestazioni fiscali con la sicurezza del patrimonio derivante dall'ordine dello Stato;
- “*per fissare bene queste entrate bisogna avere riguardo alle necessità dello Stato e del cittadino; naturalmente non ha senso togliere al popolo quello di cui ha un reale bisogno per gli immaginari bisogni dello Stato... i bisogni immaginari sono quelli voluti dalle passioni e dalle debolezze di coloro che governano, dal fascino di un progetto*

---

anche autorevole dottrina di inizio del XX sec. sosteneva che l'imposta rappresenta il prezzo dei servizi che lo Stato rende ai cittadini; vedi P. LEROY BEAULIEU, *Traité de la Science des finances*, Paris, 1912, I, 151.

<sup>141</sup> Cfr. T. FANFANI, *Storia economica*, II, Torino, 1972, 78 ss.

<sup>142</sup> Nelle *Encyclopedie*, t. VIII, 1756, 601 ss., vengono ampiamente citati i passi dello *Spirito delle leggi*. Uno studioso dell'epoca, Destutt de Tracy *Commentaire sur l'esprit de lois*, 1819, 259 ss., dedica l'analisi più lunga del suo lavoro al cap. XIII del libro di Montesquieu.

<sup>143</sup> Su questo tema vedi S. LANDUCCI, *Montesquieu e l'origine della scienza sociale*, Firenze, 1973; G. BEDESCHI, *Storia del pensiero liberale*, Soveria Mannelli, 2015, 93 ss.

<sup>144</sup> Cfr. J. STAROBINSKY, *Montesquieu*, Paris, 1952, trad. it., Genova, 1989, 53.

<sup>145</sup> MONTESQUIEU, *Lo spirito delle leggi*, Genève, 1749, trad. it., Milano, 1989, I, 367 ss.; si tratta del cap. XIII interamente dedicato ai tributi ed al rapporto con la libertà dei cittadini.

*grandioso, dalla brama morbosa di una gloria vana, e da una certa impotenza dello spirito di fronte alle fantasie”;*

- quanto alla tipologia di prestazioni fiscali “*nello Stato ...si possono mettere imposte sulle persone, sulle terre o sulle merci*”;
- in specie, nell’imposta sulla persona va seguito il criterio della proporzionalità, anche se “*la proporzione ingiusta sarebbe quella che segue esattamente la proporzione dei beni*” dovendosi tassare diversamente la parte necessaria alla vita (da esentare), la parte utile (tassazione media), e la parte superflua (tassazione più elevata);
- la gravosità dei tributi dipende dalla natura del governo; infatti “*nel governo dispotico i tributi devono essere lievissimi... nello stato di stupefacente potere del principe e di strana debolezza del popolo i tributi devono essere facili da riscuotere e stabiliti con chiarezza...*”;
- “*si possono esigere tributi più forti in proporzione della libertà dei sudditi; e si è costretti a moderarli a misura che la servitù aumenta...è una regola tratta dalla natura che non varia mai ... un popolo dominatore come lo erano l’ateniese e il romano può liberarsi da qualunque imposta perché regna su nazioni assoggettate... negli Stati moderati vi è un compenso per la pesantezza del tributo: la libertà*”;
- “*si possono aumentare i tributi nella maggior parte delle repubbliche perché il cittadino che crede di pagarli a sé stesso ha volontà di pagarli ...nella monarchia si possono aumentare i tributi perché la moderazione del governo può procurare delle ricchezze; è come la ricompensa del principe a causa del rispetto che ha per le leggi... nello Stato dispotico non si può aumentarli, perché non si può aumentare la servitù estrema*”;
- “*questi grandi vantaggi della libertà hanno fatto sì che si sia abusato della libertà stessa... perché sono stati ricavati grandi tributi, se ne sono voluti ricavare di eccessivi ... la libertà ha prodotto l’eccesso dei tributi; ma l’effetto di questi tributi eccessivi è di produrre a loro volta la servitù, di produrre la diminuzione dei tributi*”;

Appare così evidente il nesso profondo tra libertà e imposizione fiscale che trapela dal pensiero di Montesquieu: il tributo che si presenta quale corrispettivo dei diritti politici, come avviene nella visione repubblicana (e che connota strutturalmente la visione politica dell’illuminismo), garantisce la libertà dei cittadini rispetto al potere invasivo ed ingombrante del sovrano, pur se impone un prelievo di ricchezza superiore; nei contesti monarchici la servitù politica esclude quantità rilevanti di prestazioni tributarie. La libertà civile e politica della comunità richiede pertanto un livello più elevato di imposizione fiscale<sup>146</sup>.

D’altro lato, il prelievo fiscale va comunque innestato in un contesto di libertà civili che contempla la proprietà quale fattore fondamentale dell’individuo (secondo il *background* concettuale dell’illuminismo francese). La

<sup>146</sup> Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 259 ss.

visione borghese (e capitalistica) dei rapporti sociali risulta evidente laddove si afferma “*che alcuni cittadini non paghino abbastanza non è un gran male; la loro agiatezza ridonda sempre a favore del pubblico*”.

#### 4. Considerazioni generali sul processo evolutivo del principio del consenso alla tassazione

##### 4.1. La trasformazione del potere tributario a seguito di eventi rivoluzionari e le prime carte costituzionali

L’assetto storicamente fondato del potere sovrano, e conseguentemente del potere tributario, si trasforma in modo radicale a seguito di una lunga fase rivoluzionaria che si avvia nella metà del XVII sec. e trova il suo culmine nella seconda metà del XVIII sec. coinvolgendo potenze vecchie (Inghilterra e Francia) e nuove (Stati Uniti d’America).

Le convulsioni rivoluzionarie hanno prodotto una metamorfosi completa della concezione del potere, modificando i rapporti tra sovrano e popolo e portando alla definizione di regole di carattere fondamentale della comunità, espresse in costituzioni che si atteggiavano a documenti rappresentativi del “patto sociale” di una nazione<sup>147</sup>.

Prima delle rivoluzioni democratiche del Settecento esistevano le leggi fondamentali dell’uomo e di Dio. Si trattava di un corpo di principi normativi di origine consuetudinaria che non era codificato ed era pertanto ricostruito su base dottrinale ed interpretativa<sup>148</sup>.

Le costituzioni scritte dell’epoca rivoluzionaria – in specie quella americana del 1776 e quella francese del 1789 – segnavano così una evidente cesura col passato ed avviavano una fase storica completamente innovativa nella declinazione della sovranità<sup>149</sup>.

La carta costituzionale era un documento di elevato valore simbolico e giuridico, poiché si poneva come guida dei rapporti sociali e politici tra Stato e cittadini ed assumeva un grado gerarchico più elevato rispetto alle leggi ordinarie. Caratteri presenti con evidenza nella struttura stessa della costituzione che prevedeva procedure rigide per la modifica delle regole ivi contenute, a conferma dell’idea della fissità e stabilità dei precetti costituzionali<sup>150</sup>.

Il fondamento del potere costituente era individuato nel popolo in

<sup>147</sup> Su questo tema vedi V. ONIDA, *La Costituzione*, Bologna, 2004, 9 s.; R. BIN, *Lo Stato di diritto*, Bologna, 2004, 35.

<sup>148</sup> Vedi N. MATTEUCCI, *Lo Stato moderno*, Bologna, 2000, 138 ss.

<sup>149</sup> Vedi ARENDT, *Sulla rivoluzione*, 1963, trad. it., Torino, 2009.

<sup>150</sup> Cfr. MATTEUCCI, *Lo Stato moderno*, cit., 140.

quanto portatore della volontà generale della comunità. Emblematica è la nota sentenza di Sieyes nel suo libro *Qu'est-ce que le Tiers Etat?*: “la nazione è preesistente a tutto, è l'origine di tutto”. Ed anche Paine negli Stati Uniti dichiarava: “alla volontà nazionale basta soltanto la propria realtà per essere legittima. Essa è la fonte di ogni legalità”<sup>151</sup>.

Evidentemente, anche il potere tributario era coinvolto da questo processo di trasformazione del patto sociale. Non più la determinazione univoca del sovrano assoluto, bensì la determinazione condivisa e patteggiata col popolo doveva costituire il fondamento delle norme tributarie. La costruzione (e la modificazione) del sistema fiscale doveva essere conforme al nuovo modello costituzionale di rapporti tra sovrano e popolo (e suoi organi rappresentativi)<sup>152</sup>.

#### 4.2. Le linee di sviluppo del potere tributario fiscale nel costituzionalismo moderno

Il costituzionalismo moderno avviato dal periodo rivoluzionario ha introdotto una fase nuova dei rapporti di potere, fissando la logica della limitazione esterna al potere del sovrano da parte del Parlamento<sup>153</sup>.

Il patto sociale emergente dall'adozione delle Costituzioni consiste essenzialmente nella definizione di una dialettica politica tra le istanze popolari, rappresentate nel Parlamento, e la visione autoritaria del sovrano. Questo bilanciamento di interessi si travasa nella declinazione del potere pubblico e richiede che l'autorità del sovrano si mantenga dentro i limiti del consenso parlamentare<sup>154</sup>.

Nella fase cruciale del costituzionalismo inglese nel XVII sec. si è registrata la maturazione di un duplice passaggio concettuale. Innanzitutto matura la tensione conflittuale tra l'interesse fiscale, inteso come interesse del sovrano rivolto al perseguimento del bene collettivo, e l'interesse individuale, concretantesi in sostanza nello sviluppo della sfera di libertà e di proprietà, ferma rimanendo la prevalenza netta del primo valore rispetto al secondo. Successivamente si è marcata l'inversione del rapporto di priorità assiologica, assumendo un carattere preponderante i diritti di libertà e di proprietà, come attributi naturali dell'individuo coesenziali per un pieno sviluppo della personalità umana, rispetto ai quali appare subalterna e strumentale la posizione degli interessi del potere monarchico.

<sup>151</sup> Richiamato da MATTEUCCI, *Lo Stato moderno*, cit., 141.

<sup>152</sup> Cfr. BORJA, *Il potere tributario*, cit., 503 ss.

<sup>153</sup> Vedi F.A. VON HAYEK, *Rules and order*, London, 1973, in *Legge, legislazione e libertà*, trad. it., Milano, 1994, 5 s.; C.H. MCILWAIN, *Constitutionalism: ancient and modern*, New York, 1958.

<sup>154</sup> Vedi in argomento GHISALBERTI, *Dall'antico regime al 1848*, cit., 33 e 61 ss.

Anche nell'esperienza americana la tassazione è vista evidentemente come un limite allo sviluppo dell'individuo, che costituisce il punto ineludibile di partenza dell'ordinamento giuridico. Il criterio dell'auto-imposizione, così sentito nella cultura statunitense, conferma infatti la centralità dell'individuo e la posizione subordinata dell'interesse fiscale della comunità.

L'interesse fiscale si presenta dunque come un valore appartenente alla sfera collettiva, anche se più propriamente identificato come connotato della potestà pubblica del sovrano, subordinato ai valori propri dell'individuo, i quali assurgono perciò a punto cardinale di riferimento dello sviluppo del diritto fiscale<sup>155</sup>.

È netto il ribaltamento concettuale che si realizza in Francia sul presupposto delle teorie illuministiche. L'interesse fiscale, pur mantenendosi collegato al concetto di sovranità, all'interno di un diverso contesto ideologico viene ricostruito in relazione ad un valore superiore della collettività e non anche ad un valore del potere monarchico. Parallelamente l'interesse individuale perde di notevole consistenza, sfumandosi sensibilmente i valori della libertà e della proprietà perlomeno nel confronto con i valori fondamentali della collettività, a differenza della "*liberty and property clause*" che si è visto costituire uno dei cardini concettuali intorno al quale si sviluppava il dibattito sulla potestà di imposizione in Inghilterra.

È stato a tal proposito suggerito che le libertà della tradizione anglosassone si caratterizzassero come diritti concreti ed efficaci a differenza delle libertà francesi che si presentavano come situazioni soggettive astratte<sup>156</sup>. Ciò, come visto, porta in Francia ad un superamento della contrapposizione tra interesse individuale ed interesse fiscale, che invece permane forte nella cultura inglese. L'interesse fiscale torna ad essere, pur se in termini completamente differenti rispetto alla tradizione feudale e dell'antichità, il punto di riferimento del sistema tributario e dei poteri di imposizione, venendo i diritti individuali ricondotti a posizioni marginali e subalterne rispetto ad esso<sup>157</sup>.

#### **4.3. Distinzione della tradizione anglosassone, ispirata alla protezione dell'individuo, rispetto alla tradizione continentale, orientata alla tutela dello Stato**

A seguito del percorso di sviluppo dei sistemi fiscali dello Stato moderno, sono enucleabili due direttrici evolutive differenti e contrapposte: una prima che si collega all'idea della prevalenza dei diritti individuali sul potere

<sup>155</sup> Cfr. BORJA, *Il potere tributario*, cit., 268.

<sup>156</sup> Cfr. BURDEAU, *Traité de science politique, L'Etat liberal et les techniques politique de la démocratie gouvernée*, cit., VI, 173.

<sup>157</sup> Cfr. BORJA, *L'interesse fiscale*, cit., 46 ss.

di imposizione ed una seconda che, al contrario, pone in risalto il convincimento della priorità del potere pubblico e dell'interesse fiscale rispetto alla sfera individuale<sup>158</sup>.

La prima direttrice, il cui modello si è visto essere prefigurato nel pensiero di Locke, appartiene tipicamente al mondo anglosassone (Inghilterra e Stati Uniti d'America), orientato con decisione verso una concezione utilitarista e pragmatica dei rapporti pubblici in cui è affermata la preminenza logica dell'individuo. La tradizione anglosassone, incline a riconoscere le capacità di autoregolazione della società civile, si è sempre mostrata attenta ad evitare impostazioni moniste e centraliste, assumendo a nucleo forte dell'ordinamento giuridico le libertà individuali intese quali valori al cui servizio ed alla cui tutela sono poste le varie norme. Così anche la potestà di imposizione è intesa quale declinazione della clausola essenziale che riconosce e garantisce la libertà e la proprietà dell'individuo, e pertanto è collocata in una posizione servente o comunque concettualmente subordinata rispetto ai diritti individuali<sup>159</sup>.

La seconda direttrice denota invece gli ordinamenti giuridici continentali, nei quali in una dimensione etica e spesso trascendente lo Stato e l'interesse generale della collettività sono identificati come valori supremi totalmente prevalenti, se non addirittura assorbenti rispetto ai diritti dell'individuo<sup>160</sup>. I poteri pubblici in particolare, in quanto strumentario logico e giuridico della volontà generale, sono destinati naturalmente a perseguire interessi fondamentali della collettività e prevalgono sui diritti dell'individuo. La potestà tributaria, inserita in tale contesto statualista, si fonda sull'interesse fiscale ed è destinata a dominare sugli interessi individuali<sup>161</sup>. Nella cultura dei paesi europei sono state frequentemente accolte le impostazioni teoriche ispirate al modello illuministico-francese, come risulta evidente fin dall'esame delle varie regole costituzionali<sup>162</sup>.

<sup>158</sup> Riconosce due grandi filoni culturali nel costituzionalismo moderno, identificabili per l'appunto nel modello anglosassone e nel modello illuministico (icasticamente definito "giacobino"), A. BARBERA, *Le basi filosofiche del costituzionalismo*, Roma-Bari, 1997, 5 ss.

<sup>159</sup> Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 48.

<sup>160</sup> Sulla affinità concettuale tra il modello illuministico francese ed il modello idealistico tedesco, almeno quanto ai presupposti teorici, cfr. A. BALDASSARRE, *Libertà – problemi generali*, in *Enc. Giur., Treccani*, 14.

<sup>161</sup> Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 48.

<sup>162</sup> Per alcuni rilievi in argomento cfr. V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999.

#### 4.4. La connotazione del potere tributario a seguito delle rivoluzioni dello Stato moderno

Alla luce dell'analisi condotta in precedenza la funzione fiscale può essere identificata come un valore che, a partire dalle rivoluzioni dello Stato moderno, permea intrinsecamente il sistema tributario<sup>163</sup>.

Si tratta in particolare di una macro-struttura assiologica che trae dalla matrice comunitaria l'impulso ad affermarsi quale regola di conformazione del sistema dei tributi, legittimante prescrizioni normative invasive o comunque fortemente riduttive della sfera di autonomia patrimoniale e di libertà dei singoli consociati<sup>164</sup>.

Il potere tributario viene così profondamente innervato dalla finalità collettiva di perseguire il bene comune, secondo la determinazione non più auto-referenziale del sovrano e dell'oligarchia dominante, bensì stabilita in base al consenso parlamentare rappresentativo di una volontà popolare diffusa<sup>165</sup>.

Al contempo, tale potere si pone in relazione dialettica con i valori fondamentali di libertà e proprietà degli individui, assumendo una dimensione costituzionale variabile in riferimento alla trasformazione dei rapporti tra governanti e governati, ed in specie al grado di contrapposizione tra sfera individuale e sfera statale, così da risultare un tipico corollario dei rapporti generali giuspubblicistici<sup>166</sup>.

In controluce si comincia a delineare la funzione di un principio di distribuzione del carico fiscale che impone di assumere parametri di riferimento di portata oggettiva, coerenti con i valori liberali e borghesi dello Stato ottocentesco, il quale, oltre a misurare la posizione dell'individuo all'interno della collettività rispetto alle esigenze di ripartizione delle prestazioni tributarie, consenta soprattutto di proteggere il nucleo minimale di ricchezza e di libertà di ciascun cittadino<sup>167</sup>.

La matrice comunitaria e la tensione dialettica con altri valori costituzionali valgono così a delineare il carattere del potere tributario quale elemento del patto sociale protetto della comunità generale che, pur non essendo espresso in norme costituzionali specifiche, rappresenta un indeclinabile fondamento giuridico degli ordinamenti tributari<sup>168</sup>.

---

<sup>163</sup> Vedi BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 45 ss.

<sup>164</sup> Cfr. R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, 119 ss.

<sup>165</sup> Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 513 ss.

<sup>166</sup> *Ex multis* vedi B. DE JOUVENEL, *La sovranità*, Paris, 1955, trad. it., Milano, 1971, 212 ss.

<sup>167</sup> Vedi in argomento M. INGROSSO, *Tributo e sovranità*, in AA. VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 137 ss.

<sup>168</sup> Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 501 ss.

#### 4.5. L'emersione di un nucleo comune al costituzionalismo moderno: la spersonalizzazione del potere tributario

L'epoca rivoluzionaria produsse un evidente risultato nella metamorfosi dei rapporti sociali e politici all'interno della comunità nazionale, determinando una radicale trasformazione della relazione tra sovrano e cittadinanza<sup>169</sup>.

La sovranità non era più da considerare un mero attributo, assoluto ed insindacabile (o comunque incoercibile e limitabile in misura ridotta) di un sovrano sostenuto dalla sua oligarchia dominante, bensì era il nucleo fondante di una comunità, la risultante del patto sociale che i membri di una comunità stringevano tra loro e con il monarca<sup>170</sup>.

Il patto sociale che sosteneva la nuova sovranità era definito nelle costituzioni, in cui si dichiaravano i principi fondamentali della relazione sociale e politica<sup>171</sup>.

Coerentemente, il potere tributario perdeva la sua correlazione con la sovranità del monarca-principe, secondo la concezione risalente accolta dallo Stato assoluto, e si poneva in relazione funzionale col patto sociale e con il bene comune.

Il fondamento assiologico del potere tributario era da ricercare così nel bene comune – e nello Stato-comunità – entità ideale e valore astratto che si distaccavano dalle persone del sovrano e della sua oligarchia prossima<sup>172</sup>.

Il potere tributario, pertanto, veniva spersonalizzato, in quanto non più collegato al potere assoluto del sovrano-persona, ma considerato come potere generale dello Stato al servizio del bene comune e da esercitare nel rispetto dei limiti e delle regole stabiliti nella costituzione<sup>173</sup>.

#### 4.6. Si sviluppa l'idea di un diritto tributario come contenitore del potere tributario

Uno dei principali caratteri dei processi rivoluzionari del XVII e del XVIII sec. riguarda la diversa connotazione giuridica del potere tributario: pur rimanendo un attributo fondamentale della sovranità, il potere tributario perde la sua dimensione "assoluta", solo parzialmente contrastata dal patteggiamento con le istituzioni rappresentative del popolo (secondo la tradizione medievale, poi consolidata nell'*Ancien regime*), per trasformarsi in un fattore strutturalmente coordinato e correlato all'interesse comune della nazione<sup>174</sup>.

<sup>169</sup> Cfr. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, II, cit., XIII.

<sup>170</sup> Su questi temi vedi M. PROSPERO, *La rappresentanza tra critica della politica e garantismo*, in CONSTANT, *Principi di politica*, 1815, trad. it., Roma, 2020, CII ss.

<sup>171</sup> Cfr. L. FERRAJOLI, *Principia juris*, II, Roma-Bari, 2007, 117.

<sup>172</sup> Vedi ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 11 ss.

<sup>173</sup> Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 512 s.

<sup>174</sup> Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 270 ss.

Come accennato in precedenza, il potere tributario viene qualificato in base alla finalità collettiva di perseguire il bene comune, secondo la determinazione non più auto-referenziale del sovrano, bensì stabilita in base al consenso parlamentare rappresentativo di una volontà popolare diffusa; coerentemente, tale potere si pone in relazione dialettica con i diritti fondamentali di libertà e proprietà dei cittadini, imponendo mediazioni normative e limitazioni all'esercizio irregolare o arbitrario della funzione fiscale.

Questa profonda trasformazione del potere tributario può essere individuata secondo due direttrici di fondo<sup>175</sup>:

- la fase ascendente del diritto fiscale, in cui la formazione della norma tributaria non è più riconducibile alla volontà esclusiva o prevalente del sovrano (e della oligarchia dominante), bensì è decisa attraverso una procedura concordata con le istituzioni rappresentative della volontà popolare; ne consegue che l'autorità del sovrano in materia di decisioni fiscali si deve mantenere dentro i limiti del consenso parlamentare;
- la fase discendente della esazione tributaria, rispetto alla quale gli atti autoritativi riconducibili al sovrano, affidati ai funzionari ed ai delegati ammessi all'esercizio del potere amministrativo, devono essere compiuti nel rispetto delle norme di legge per garantire la tutela dei diritti di libertà e di proprietà riconosciuti ai cittadini.

L'effetto rilevante di questa trasformazione si avverte nella valorizzazione del sindacato giudiziario degli atti autoritativi riferiti alla potestà tributaria; l'accertamento del debito fiscale e la riscossione delle prestazioni tributarie non possono essere più qualificati come l'attuazione di un valore dello Stato assoluto destinato a "schiacciare" e "dominare" il contribuente, che si trova in posizione di totale soggezione al potere tributario; la difesa dei diritti fondamentali di libertà e proprietà dei cittadini impone di porre limiti alla potestà amministrativa, riconducendola al rispetto delle regole di legge secondo procedure definite<sup>176</sup>. Ne consegue che la tutela giudiziaria del cittadino assume non più il connotato di un richiamo paternalistico ad un organo dello Stato assoluto per postulare una difesa rispetto agli arbitri più evidenti ed insopportabili (magari secondo prospettive giusnaturalistiche); tale tutela diventa invece il meccanismo tipico e normale per garantire l'effettiva attuazione del diritto fiscale stabilito nella legge (secondo la *Rule of law*) e realizzare in concreto le mediazioni giuridiche stabilite attraverso la procedura parlamentare<sup>177</sup>.

Il diritto tributario, determinato nella fase ascendente mediante il con-

<sup>175</sup> BORIA, *Il potere tributario*, cit., 271.

<sup>176</sup> Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2019, 330 ss.

<sup>177</sup> Vedi A. FANTOZZI, *Introduzione*, in AA. VV. *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, 1 ss.

senso rappresentativo, diventa così un contenitore che ingloba il potere tributario nella fase discendente e lo riconduce al rispetto delle disposizioni di legge. Il potere tributario non è più auto-referenziale e slegato dalle situazioni giuridiche dei destinatari/contribuenti, ma piuttosto si correla in modo necessario ai valori collettivi espressi e tutelati dall'ordinamento giuridico<sup>178</sup>.

Dai processi rivoluzionari comincia così ad emergere chiaramente il bisogno di definire un ordinamento giuridico della funzione fiscale – il diritto tributario – che valga quale spazio superiore idoneo a contenere e qualificare il potere tributario<sup>179</sup>.

---

<sup>178</sup> Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 271.

<sup>179</sup> Vedi VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, cit., 25 ss.