



A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, Giuffrè, 2014, pp. 351.

Siccome ormai da alcuni anni la materia del diritto tributario è sempre più evidentemente uno dei punti nodali del nostro tempo, e uno dei settori della normazione positiva per i quali vi è maggiormente bisogno di un riordino, se si vuole davvero che l'Italia possa competere ad armi pari con i principali partner europei, non si può che essere lieti della pubblicazione del libro di Alessandro Giovannini "Il diritto tributario per principi". Esso verrà considerato, riguardato, nelle pagine seguenti, dapprima come libro giuridico, poi come libro di diritto tributario e infine come opera in cui si riflettono alcuni problemi della nostra epoca che assumono rilievo per il diritto.

Il contenuto del libro è esattamente descritto dal suo titolo: si tratta, cioè, di una trattazione tendenzialmente completa del diritto tributario, non di singole parti pur importanti o importantissime. Per questa ragione, il libro si configura come una premessa all'analisi delle norme di diritto tributario e agli orientamenti della giurisprudenza, a volte condivisi, a volte criticati dall'A. L'aver scelto l'angolo visuale dei principi consente, cioè, all'A. di illustrare le principali partizioni (nella prima parte, la capacità contributiva, la fattispecie e il presupposto impositivo, la soggettività tributaria all'obbligazione d'imposta, le sanzioni; nella seconda parte, la tassazione delle attività commerciali, dei proventi illeciti, dei costi), di esporre le varie teorie, di proporre soluzioni per una serie di questioni, vecchie e nuove.

Da quanto appena osservato si può agevolmente comprendere perché il libro di Giovannini non appartenga al genere letterario delle monografie. Non lo è per la vocazione generale di cui si è appena detto. Non lo è neppure per la genesi: come l'A. rivela nella prima pagina della Premessa: <<è un insieme di scritti monografici e appunti dalle lezioni su temi selezionati>>. Il libro non è neppure un manuale, per via del metodo seguito, che è più di tipo problematico che di tipo espositivo. Il genere letterario cui forse si approssima di più è quello del *précis*, cioè l'analisi di un insieme di istituti,

con esposizione obiettiva delle principali tesi, ciò che non è in contraddizione con l'indicazione delle posizioni personali dell'A.

Poiché, come l'A. ha sollecitudine di precisare nella Premessa, i temi prescelti sono <<analizzati con un metodo comune, che si rifà ai principi e in particolare a quelli di rango costituzionale ed a quelli generali dell'ordinamento>> (p. 1), ciò che spiega l'attenzione dedicata alla riflessione dei giuristi, soprattutto dei costituzionalisti, sui principi. Fare riferimento ai principi implica, però, aprire un primo ordine di questioni, vale a dire cosa l'A. intenda per "principi". Mi sembra utile, a tal fine, un confronto con due tra le opere più note nell'ambito del diritto amministrativo: i "Principi di diritto amministrativo" di Vittorio Emanuele Orlando e quelli di Giovanni Miele. I Principi di Orlando hanno una storia a sé: pubblicati alla fine del XIX secolo, hanno avuto un'edizione ("interamente rifatta") nel 1952; hanno, dunque, descritto il diritto amministrativo nel passaggio dallo Stato censitario a quello democratico, dal periodo fascista alla Costituzione del 1948; soprattutto, quei Principi sono valsi ad avviare e consolidare la costituzione, su più solide basi scientifiche, della scienza del diritto pubblico italiano. Lo scopo veniva raggiunto tramite la fissazione, "in un prospetto dogmaticamente sicuro della scienza anziché un insieme di controversie e di dubbi". Si trattava, quindi, di principi giuridici ordinati in un sistema. Come osservò Giannini nel recensire l'edizione del 1952, ognuno era libero di "ridiscutere l'esattezza della soluzione nel quadro dello stesso sistema" (Rivista trimestrale di diritto pubblico, 1953, p. 147). Era all'interno di quel sistema che vennero formulati i "Principi di diritto amministrativo" di Miele, la cui seconda edizione (la prima era del 1945) venne pubblicata nel 1953. Essa includeva non solo una parte sulle nozioni generali, ma anche una sulle fonti, di cui non vi è più traccia nei manuali editi nei decenni successivi. Seguiva la trattazione dell'attività e degli atti, esaminati in rapporto alla validità e all'efficacia. Mi sono dilungato nel dare conto di queste opere meno recenti, ma fondamentali per comprendere i percorsi della scienza del diritto pubblico italiano, per sottolineare che la prospettiva in cui si colloca Giannini è del tutto diversa: è quella dei principi di diritto positivo, "espressi o inespressi" (p. 5). Se ciò rifletta l'assai diversa fase della scienza o del diritto positivo, segnatamente nella materia del diritto tributario, è una questione su cui sarebbe interessante conoscere l'opinione degli specialisti.

È dagli specialisti, parimenti, che si potrà avere un giudizio più sicuro circa l'apporto di Giannini all'esame del diritto tributario, inteso come "sistema" di diritto positivo. Ciò che spicca, per l'osservatore esterno, è una triplice caratteristica dell'approccio seguito dall'A. La prima è la rilevanza costantemente attribuita ai "valori" (non suscettibili di essere considerati come norme, ma tali da innervare l'assetto delle norme: p. 6-7, 9) sottostanti ai "principi". Diversamente da Carl Schmitt, il quale espresse l'opinione che i valori siano divisivi, perché attorno ad essi vi sono posizioni inconciliabili, l'A. è dell'avviso che una ricostruzione costituzionalmente orientata, come

suole dirsi, non possa che concludersi con il riconoscimento del fatto che al cuore del diritto tributario vi è l'adempimento di doveri di solidarietà essenziali per l'esistenza stessa di una comunità, prima ancora che per il buon funzionamento delle sue istituzioni. È un'opinione condivisa nella cultura giuridica del nostro tempo, pur se ci si dovrebbe chiedere quanto essa, a sua volta, corrisponda all'evolvere del comune sentire dei cittadini.

La seconda caratteristica degna di nota concerne il rapporto tra i principi generali o generalissimi dell'ordinamento e i principi del diritto tributario, cioè quelli "suoi propri o che gli appartengono in prima battuta" (p. 16). Nel novero di tali principi, secondo l'A., vi sono in particolare quelli stabiliti dagli articoli 23, 53 e 111 della Costituzione. Che la prima disposizione abbia sancito una riserva di legge di tipo relativo è pacifico tra i giuristi; tuttavia, si deve aggiungere che tale disposizione si differenzia dalla corrispondente disposizione della precedente costituzione in senso formale, lo Statuto Albertino, per l'assai maggiore grado di generalità. Essa non fa riferimento ai tributi, ma alle "prestazioni personali o patrimoniali". Questa disposizione va letta unitamente con l'articolo 53, troppo a lungo trascurato dai cultori del diritto amministrativo e costituzionale, ma fondamentale, come si avrà modo di notare meglio tra breve. Quanto all'ultima disposizione, integrata mediante il riferimento al "giusto processo", la rilevanza che l'A. gli attribuisce appare del tutto condivisibile (p. 105), così come sono condivisibili le soluzioni che vengono da ciò tratte per la risoluzione dei problemi del processo tributario.

La terza caratteristica del modo con cui il diritto tributario è preso in esame è, a mio avviso, lo sforzo di pervenire non solo a ipotesi di tipo ricostruttivo, ma a una impostazione di tipo sistematico nella quale si avverte una forte influenza della scienza del diritto privato. Essa si manifesta, in tutta evidenza, nella costruzione dell'obbligazione tributaria nel solco dell'obbligazione civilistica (p. 119). L'aver fatto riferimento in precedenza all'esplicito orientamento di Orlando e della sua Scuola consente di sgombrare subito il campo da un possibile equivoco, vale a dire che la scienza del diritto pubblico possa o debba aspirare a essere "avalutativa". A me pare che questo sia uno dei tratti più rilevanti del libro ed è molto interessante da un'altra prospettiva, quella della corrispondenza tra l'ordine degli eventi reali e l'ordine delle rappresentazioni teoriche di quegli eventi. Poiché tra i fatti salienti dei quali i teorici, segnatamente i giuristi, devono rendere conto vi sono l'alterità delle posizioni tra chi esercita il potere – o, più esattamente, la potestà – d'imporre prestazioni e chi lo subisce, l'assenza di beni e servizi erogati nell'ottica sinallagmatica che è tipica delle costruzioni dei civilisti e soprattutto l'interposizione dell'amministrazione tra i cittadini e i loro rappresentanti la questione del grado in cui fatti e teorie corrispondano mi sembra degna d'una attenta considerazione.

Il discorso si sposta, così, sui problemi della nostra epoca rilevanti per il diritto. Tre, in particolare, spiccano: il nesso tra prestazioni imposte e pubbliche spese; il grado in cui le une e le altre, complessivamente, sono suscettibili di subire incrementi senza mettere in discussione i capisaldi del tipo di Stato; la posizione dell'amministrazione. Quanto al primo, nell'instaurare una connessione tra l'adempimento delle obbligazioni tributarie e il concorso alle pubbliche spese, l'articolo 53 della Costituzione agisce come fatto di legittimazione. Legittima, cioè, l'esercizio della potestà impositiva, che non è prerogativa di ogni potere pubblico ma solo di alcune specie. Ma al tempo stesso subordina la legittimità del sacrificio imposto ai privati alla realizzazione di spese che siano "pubbliche" non solo perché stabilite dall'autorità a ciò preposta, ma nell'interesse del pubblico, anche, ma non solo, per ridurre le disuguaglianze (p. 32). Opinando diversamente, non vi sarebbe alcuna apprezzabile differenza tra i ministri del Re Sole e quelli del Presidente del Consiglio dei ministri d'una democrazia parlamentare.

L'aver impostato in questi termini l'esegesi dell'articolo 53 appare consono anche con il significato più profondo dell'articolo 2 della Costituzione, cui l'A. fa riferimento (p. 152). Contrariamente all'opinione di Massimo Severo Giannini, secondo cui Orlando avrebbe in fondo <<respinto quella problematica per antitesi che vedeva nello sviluppo dell'attività statale una compressione dell'individuo, e viceversa>> (Recensione, cit., p. 149), Orlando non mancò di censurare, nell'Introduzione al Primo trattato completo di diritto amministrativo, il continuo incremento di compiti da parte dei pubblici poteri, la sua incidenza negativa sulla sfera privata. La medesima preoccupazione venne espressa dall'altro grande Maestro del diritto pubblico di quella fortunata generazione, Maurice Hauriou. Nell'opera maggiore, significativamente intitolata *Principes de droit public* (1910, 303), Hauriou osservò che «la vraie question est celle-ci, la masse des services publics ne devient-elle pas trop considérable, si on la met en balance avec le volume des affaires du marché libre ? ... si cette proportion est dépassée, le marché libre languira, s'appauvrira». Se, allora, quella proporzione – che Giannini fa coincidere con la metà della ricchezza nazionale (p. 34) – è superata, non occorre seguire le orme dei monarcomachi, bensì tornare all'insegnamento di quanti – come Barbeyrac – hanno approfondito l'esame dei presupposti, dei contenuti e dei limiti del diritto di resistenza.

Il terzo problema è quello dell'amministrazione finanziaria. Questa non presenta soltanto un rilievo giuridico indiretto, per il suo esistere come complesso organizzato di uffici o per l'essere di gran lunga la principale artefice delle norme del diritto tributario, che sottopone al Parlamento affinché esso le emani come regole primarie. L'amministrazione finanziaria ha altresì un preciso rilievo di tipo diretto, come elaboratrice di innumerevoli precetti di tipo interpretativo o applicativo, mediante i quali condiziona, a volte in grado determinante, la determinazione degli assetti d'interessi. Il problema che si pone, quindi, non è soltanto se nell'esercizio di questo ruolo l'amministrazione finanziaria resti nei limiti fissati dall'ordinamento o li travalichi, ma,

prima ancora, se essa sia adeguatamente attrezzata sul piano culturale per svolgerlo. Anche da questo punto di vista, la pubblicazione di un volume come quello di Giovannini, che sollecita una riflessione dei cultori del diritto su questo ambito del nostro sistema amministrativo, è da salutare con favore.

Giacinto della Cananea