

CAPITOLO I

DIRITTO ALL'IMPOSTA E FORMAZIONE DELLE LEGGI FINANZIARIE

§ I. — *Portata della Costituzione e norme finanziarie.*

Molti dei problemi che si pongono in relazione alla disciplina costituzionale della materia finanziaria dipendono nella loro soluzione dai principi che saranno scelti intorno alla portata ed alla efficacia della Carta costituzionale. È evidente che se prevarrà il criterio della costituzione rigida, cioè di una costituzione le cui norme hanno valore vincolante per il legislatore ordinario e sono fonte di diritti soggettivi giudizialmente esperibili per i cittadini, la valutazione di ogni regola di cui si propone l'accoglimento sulla Carta statutaria per ordinare l'attività finanziaria, deve essere fatta tenendo presente come criterio di giudizio non solo la opportunità tecnica della disposizione, ma anche i limiti che essa pone all'azione del legislatore ordinario e gli inconvenienti che di fronte al variare delle circostanze obiettive ed al modificarsi degli equilibri politici possono derivare dal racchiudere entro confini ristretti quella azione. Peraltro la natura di fonte di diritto soggettivo, che si attribuisce alla norma costituzionale nell'ipotesi in esame, esclude che la norma stessa possa esaurirsi nella formulazione di principi programmatici: ma esige che essa assuma la concretezza di una regola di condotta di cui sia chiaro e preciso l'ambito di applicazione.

Considerazioni diverse volgono sull'ipotesi che dovesse prevalere il sistema di una Carta di principi, di un documento, cioè che formula i criteri principali di un programma di organizzazione dello Stato da attuarsi in concreto mediante l'opera della legislazione ordinaria. Nelle formulazioni della Carta statutaria l'aspetto politico viene allora a prevalere sul contenuto normativo. In una costituzione flessibile tutte le dichiarazioni di principio possono essere proposte con la sola preoccupazione della chiarezza e del collegamento logico tra le varie parti della Carta. Il sindacato sulla rispondenza della legislazione ordinaria ai principi costituzionali, resta un mero sindacato politico. Questo significa che le leggi possono allontanarsi dal rispetto dei criteri programmatici accolti nella Costituzione qualora ne affiora l'opportunità in funzione del mutato equilibrio po-

litico e che non vi può essere un organo diviso da quelli che esercitano il controllo politico che abbia competenza per giudicare della conformità delle leggi alla costituzione e per richiamare il potere legislativo al rispetto dei principi costituzionali.

L'importanza della scelta preliminare tra costituzione rigida e costituzione flessibile è stata sottolineata in particolare nell'interrogatorio dell'on. Orlando. La Commissione, pur non prendendo posizione su un problema che esorbita dalla sua competenza specifica, ha tenuto conto della prevalenza di opinioni che pare si pronuncino nel nostro tempo tra i costituzionalisti in favore di forme rigide di costituzione: ed ha cercato di valutare le varie questioni che si sono proposte anche in relazione alle conseguenze che la disciplina costituzionale può avere sull'azione del legislatore ordinario in un tipo di costituzione vincolante.

§ 2. — *Tipi di disciplina costituzionale della materia finanziaria.*

Come opposti tipi dell'ampiezza che può assumere la regolamentazione costituzionale della materia finanziaria, possono essere considerati due schemi, il primo dei quali tende a fissare nella costituzione le regole principali che riguardano la finanza, spaziando dai criteri informativi dei tributi fino ai principi amministrativi dell'entrata e della spesa e dei relativi controlli, mentre il secondo parte dal concetto che poche sono le norme finanziarie che cadono in considerazione in sede di organizzazione costituzionale, e queste sono quelle che attengono all'essenza del principio stesso di libertà, e dei diritti fondamentali dei cittadini.

a) Come esempio del primo indirizzo possono essere ricordate le costituzioni di alcuni cantoni svizzeri. Nel cantone di Appenzel la costituzione fu per molto tempo la sola fonte di diritto in materia finanziaria e tributaria, perchè tutte le norme, anche quelle che riguardano l'amministrazione dei tributi, erano contenute nella carta statutaria. Ancora oggi nelle costituzioni di molti cantoni elvetici sono formulati i principi che interessano l'organizzazione del sistema tributario. Si arriva talora fino a circoscrivere e definire l'oggetto dell'imposta mentre in altri casi sono formulate delle regole sull'affissione periodica delle imposte, sulla delimitazione dei soggetti, sull'interesse delle aliquote, sull'applicazione delle imposte progressive e così via. Si giustifica questo modo di costruire la carta statutaria con la necessità di garantire la libertà patrimoniale del cittadino entro il potere del legislatore, il quale non può così di-

sporre dei tributi e variarne i caratteri essenziali se non nella forma prevista per le modificazioni della costituzione.

b) Come esempio del secondo e più aggiornato tipo di costituzione può richiamarsi lo Statuto di Weimar, sul quale, al di fuori delle norme che interessano la regolazione di competenza tra Reich e Länder, la materia finanziaria è toccata acclusivamente:

α) Per dettare la regola del bilancio preventivo e del bilancio consuntivo, cioè in sostanza per dare il fondamento della disciplina del controllo dell'amministrazione del pubblico demanio;

β) Per fissare il principio che il credito pubblico può essere impegnato solo per bisogni straordinari e di regola per spese produttive e che ad esso può farsi ricorso solo con una legge formalmente perfetta;

γ) Per enunciare il dovere dei cittadini di concorrere alle opere pubbliche. La formula dell'art. 134 merita di essere richiamata anche per le successive discussioni: « Tutti i cittadini contribuiscono senza distinzione ai carichi pubblici in rapporto ai loro mezzi secondo la misura fissata dalla legge ».

Per questo schema l'intervento della costituzione sulla materia finanziaria è limitato ad argomenti essenziali riguardanti il maneggio del pubblico denaro e la fissazione del dovere del cittadino a concorrere alle pubbliche spese: e non va oltre la enunciazione di pochi principi fondamentali, che spetta alla legislazione ordinaria di svolgere e di applicare in istituti specifici, modificandoli col variare delle opportunità concrete.

Lo schema, se in astratto può apparire meno idoneo di quello prima considerato ai fini della difesa dei diritti dei cittadini, presenta però il pregio indiscutibile di non appesantire la Carta costituzionale con una serie di norme che debbono inevitabilmente contenere regole particolari, e rispondere quindi meglio alle necessità di una legislazione e di una amministrazione aderenti ai bisogni concreti. Per queste ragioni tutti coloro che hanno risposto all'inchiesta promossa dalla Commissione si sono pronunciati nel senso che le norme finanziarie suscettibili di essere accolte nella Costituzione sono molto limitate. D'altra parte la importanza delle norme in materia di finanza, il fatto che esse toccano interessi fondamentali dell'uomo, l'opportunità anche amministrativa di assicurare una certa permanenza nel tempo alla legislazione finanziaria, hanno indotto molti degli interrogati a suggerire la convenienza della formazione di leggi fondamentali finanziarie soggette per la loro approvazione e per la loro modificazione a particolari garanzie costituzio-

nali. Si ottiene così il risultato di snellire la costituzione, limitandone l'ambito ai principi essenziali: e di soddisfare alla esigenza della certezza e della permanenza delle norme fondamentali, finanziarie, esigenza che è largamente sentita e sulla quale si tornerà in seguito.

§ 3. — *Il diritto degli Enti pubblici al prelevamento delle imposte.*

Una interessante divergenza di opinioni si è rivelata nel corso dell'inchiesta intorno all'opportunità di enunciare della Carta costituzionale il diritto da parte degli enti pubblici al prelevamento delle imposte. L'opinione contraria alla inclusione di qualsiasi norma al riguardo è fondata sulla superfluità della enunciazione. A taluni il diritto al prelevamento dei tributi pare ovvio e non bisognevole di esplicite dichiarazioni legislative; altri lo considera come un aspetto della sovranità dello Stato e quindi implicitamente compreso nell'affermazione della supremazia; potere, altri pensa che, regolato il potere legislativo, l'applicazione di esso alla emanazione di leggi tributarie risolva il problema senza necessità di una dichiarazione costituzionale. L'on. Orlando sottolinea che la enunciazione è « non solo inutile, ma forse pericolosa, perchè presuppone un limite. Ora se noi abbiamo una organizzazione di Stato la quale ha un potere che può fare tutto, il dire che può fare una cosa determinata, può creare il dubbio che altre cose non le possa fare ».

Ma è appunto l'opportunità di porre un limite all'esercizio della potestà tributaria, che deve essere considerato. Acutamente la relazione della Corte di Cassazione chiarisce che la questione va riguardata sotto un punto di vista formale e sotto un punto di vista sostanziale. Quanto alla forma, importa stabilire come si attui la potestà tributaria, e cioè se il tributo debba essere imposto con una legge formale o se ne consenta l'imposizione per altre vie o per forme diverse e quali, e se ancora le leggi tributarie meritino una particolare garanzia costituzionale e quale. Sotto questo profilo la discussione sarà ripresa più avanti. Quanto alla sostanza, è viva in molti l'esigenza che la Carta costituzionale qualifichi la potestà di imporre tributi e qualificandola segni i confini della sua competenza. Unanime è l'opinione che in questa materia si deve procedere con estrema prudenza e delicatezza, per evitare che da formule eccessivamente crude e concrete derivi un irrigidimento ed una insostenibile limitazione all'opera del legislatore ordinario.

Per il prof. Borgatta, il diritto al prelevamento dei tributi dovrebbe essere enunciato parallelamente alla formulazione del concetto di proprietà privata e di limiti alla libertà patrimoniale, ed a questo studioso pare soddisfacente una disposizione dell'ordine di quella dell'art. 25 dello Statuto Albertino, pur consigliando di ricercare una formulazione più appropriata che consenta di esprimere anche una generale limitazione della concessione di esenzioni. Ad analoghe conclusioni arriva l'avv. Biamonti, il quale considera inoltre la possibilità di richiedere forme particolari per l'approvazione delle imposte extrafiscali, della imposte cioè che, prescindendo dalla ripartizione dei carichi pubblici tra i privati, si propongano come scopo immediato di agire determinandoli sull'azione economica o su altre attività dei singoli. L'esigenza di una limitazione quantitativa dell'esercizio della potestà tributaria è affermato dalla Corte di Cassazione la quale ritiene che « il limite sostanziale all'attività di imposizione tributaria, tenuto conto delle varie teorie che si contendono il campo in sede scientifica, deve essere dato da quella ormai maggiormente accreditata e che si riferisce alla capacità contributiva del contribuente » soddisfacendo così « alla fondamentale esigenza che il contribuente non sia gravato oltre il limite necessario alle possibilità di vita della sua economia individuale »: mentre il prof. Griziotti sottolinea che al fine di escludere la liceità dei tributi irrazionali bisogna affermare che ogni prelievo tributario deve essere giustificato da una ragione fondamentale, che egli ravvisa nella partecipazione effettiva o presunta ai vantaggi generali o particolari derivanti dall'appartenenza del contribuente all'ente che preleva il tributo.

La Commissione ritiene che si debba arrivare ad una qualificazione della potestà tributaria, e che a ciò si debba arrivare indipendentemente dalle opportunità tecniche e dalle opinioni che singoli studiosi e politici possono avere intorno ai limiti sostanziali di quella potestà, unicamente per la imprescindibile necessità di dichiarare uno dei fondamentali rapporti di diritto-dovere che presiedono all'organizzazione politica della società. La società che si organizza nello Stato e negli altri enti minori ha bisogno di mezzi economici per sostenere la propria organizzazione e questi mezzi economici gli enti pubblici si procurano attraverso una complessa azione, l'attività finanziaria, di cui l'esercizio del potere d'imposizione è parte.

Potrebbe parere necessario da un punto di vista razionale che si proceda anzitutto a definire la attività finanziaria in genere, e quindi l'azione con la quale l'ente pubblico raccoglie i mezzi di

cui ha bisogno, amministrando i beni patrimoniali, esercitando attività industriali e commerciali, prelevando i tributi, facendo pagare prezzi e diritti per servizi pubblici e prestazioni, contraendo prestiti e battendo moneta. Ma una così ampia definizione non risponde alla funzione della Carta costituzionale che non è quella di descrivere lo Stato e gli altri enti pubblici, ma piuttosto quella di definire i rapporti tra singoli ed ente pubblico e degli enti pubblici tra loro, con quel tanto di concretezza che è proprio della norma giuridica. Il fatto che le carte costituzionali si soffermino prevalentemente sul diritto di imporre, sulla emissione di debiti pubblici offerti alla generalità, sui canoni fondamentali della gestione del pubblico denaro, conferma che quello che interessa in sede costituzionale è da un lato il qualificare l'azione pubblica là dove invade e limita giuridicamente la posizione dei singoli, e dall'altro il garantire contro gli abusi e le dispersioni di beni pubblici da parte di coloro che li amministrano.

Ora il diritto di prelevare tributi non pare possa essere qualificato in modo soddisfacente con la semplice affermazione che le imposte richiedono per essere applicate una legge, considerandosi implicitamente risolto col rinvio ai caratteri di generalità, e quindi di eguaglianza, propri della norma di legge, tutte le necessità di definizione della potestà tributaria. Il dovere dei singoli di contribuire ai carichi pubblici ed il diritto degli enti pubblici di chiamarli a contribuire, merita di essere affermato esplicitamente proprio per dichiarare che nello Stato democratico la cosa pubblica è la cosa di tutti e che tutti hanno l'obbligo di concorrere all'azione comune col proprio sacrificio personale.

§ 4. — *Limiti all'esercizio della potestà finanziaria.*

Altro problema è il decidere se, qualificandosi la potestà tributaria, si debbano contemporaneamente porre altri limiti oltre a quelli discendenti dalla affermazione dell'interesse dei singoli all'esistenza della organizzazione pubblica e del dovere di concorrere a sostenerne gli oneri.

Questi limiti sono stati prospettati in diverse direzioni:

a) Come s'è visto, alcuni richiedono che la potestà tributaria venga nettamente discriminata da altra forma di azione pubblica, la quale attraverso l'obbligo del pagamento di talune somme nelle casse pubbliche tende ad influire sulle determinazioni dei singoli nella vita economica o nella vita sociale. Si ripropone così il

problema della finanza extra-fiscale: e lo si ripropone sotto il profilo di escludere dal campo dei tributi e quindi dell'applicazione delle regole proprie a questo campo, i provvedimenti che hanno una giustificazione diversa dall'interesse dei singoli alla vita ed all'azione degli enti pubblici. Il problema, per quanto interessante dal punto di vista teorico, perde notevolmente di valore nei suoi termini concreti. Non vi è dubbio che ogni tributo opera nella vita economica e sociale, determinando una serie di azioni e reazioni, di modificazioni del modo di essere dei singoli, di variazioni nelle correnti di produzione e di consumo, che la scienza delle finanze ha analizzato e descritto nel capitolo della diffusione delle imposte. E poichè il legislatore nel disciplinare le imposte e le loro modalità, tiene conto necessariamente dei loro effetti immediati e remoti, è lecito assicurare che si passa gradatamente dalle imposte in cui prevale il criterio puro dell'imposizione ai provvedimenti ispirati prevalentemente da opportunità extra-fiscali, tanto che appare difficile in concreto identificare il punto in cui si degrada dall'uno all'altro ordine di fenomeni. La Commissione ritiene che qualsiasi tentativo di differenziare le due attività si risolverebbe in una complicazione della formula legislativa definente il dovere tributario ed agli inconvenienti di tale complicazione non corrispondono apprezzabili vantaggi pratici soprattutto se verranno prese in considerazione le proposte di cui si farà cenno innanzi (§ 10), sulla opportunità di richiedere forme rigorose e particolari cautele per la formazione e l'approvazione delle leggi di imposta. Pare allora preferibile lasciare alla dottrina di approfondire ulteriormente la natura della finanza extra-fiscale e di rimettersi alla elaborazione giurisprudenziale per la risoluzione dei problemi concreti che sorgono intorno alla applicazione delle regole proprie dei tributi ai provvedimenti che del tributo conservano unicamente la forma.

b) Si propone d'altra parte di delimitare il campo di azione della potestà tributaria quanto all'oggetto. Anche se si supera per le ragioni già accennate, l'istanza di fissare nella Carta costituzionale gli elementi fondamentali del sistema tributario, resta sempre viva la esigenza di non abbandonare il singolo all'indiscriminato esercizio del potere di imposizione. La formula dell'art. 25 dello Statuto Albertino che dichiara l'obbligo dei cittadini di contribuire « nella proporzione dei loro averi » costituisce un tentativo di porre un confine al potere di imposizione in conformità alla posizione prevalente tra gli studiosi ed i politici della prima metà del secolo XIX, i quali pensarono che il diritto di imposizione costituisse

un limite e venisse a sua volta limitato dal diritto di proprietà e che si dovesse esercitare senza incidere su quel diritto. La formula, è noto, fu sempre intesa in Italia come una indicazione programmatica sufficientemente vaga per non intralciare, neppure come indicazione politica, l'evoluzione del sistema di imposizione. Ma in altri ordinamenti, come ad esempio quello degli Stati Uniti, formule analoghe, furono intese in senso ben preciso e vincolante, nel senso cioè che l'imposizione dovesse essere in rapporto diretto con gli averi del soggetto: tanto che quando si volle introdurre l'imposta personale progressiva, si dovette modificare la costituzione. L'esperienza ha in tal modo reso evidente il difetto di formulazioni del genere. Esse rispondono al concetto intuitivo che esiste una relazione tra diritto di imposta e diritto di proprietà: ma i costituenti che le hanno accettate si sono spinti fino a dedurre da quella intuizione e quindi ad affermare nelle Carte costituzionali una correlazione anche quantitativa tra l'importo e la concreta consistenza patrimoniale del soggetto.

La dottrina più recente, attraverso una faticosa elaborazione, ha superato queste posizioni. Anzitutto pare chiaro ai più che la imposta non costituisce un limite del diritto di proprietà, se non nel senso vago e non tecnico nel quale si può assumere che le obbligazioni incidono su quel diritto. In secondo luogo i tentativi di creare nuovi fondamenti alla teoria politica ed economica dell'imposta condotti dalle varie scuole che si richiamano alle teorie del sacrificio o della capacità contributiva, hanno dimostrato che l'imposta nei suoi elementi costitutivi si fonda sì sulla ricchezza dei singoli, ma discrimina ed integra il dato quantitativo della ricchezza con altri fattori tratti dalla dinamica stessa della ricchezza (reddito, produzione, consumo, scambio, ecc.) o da condizioni personali del soggetto. Il semplice riferimento alla ricchezza, anche se si corregge il difetto di parlare solo di imposta *proporzionale* agli averi e si ammette esplicitamente la possibilità dell'imposta progressiva, non risponde alla essenza dell'imposizione: e l'accoglimento di una dichiarazione legislativa fondata su tale criterio, soprattutto se operante in una costituzione rigida, non può che risolversi in un grave ostacolo alla formazione di una legislazione rispondente alle esigenze di un moderno sistema tributario.

c) La costituzione di Weimar, che si è ricordata, parla di imposta raggugiata ai « mezzi » dei soggetti « secondo la misura fissata dalla legge ». Ma anche questa formula non soddisfa alla esigenza di tracciare un criterio che permetta di costruire un limite

alla potestà di imposizione. Il vago riferimento ai *mezzi* accompagnato dal rinvio alla legislazione ordinaria, non significa in sostanza altro che riaffermare la necessità di una legge formale per l'esposizione dei tributi: ma non dà nessun criterio rilevante neppure in senso politico, per indirizzare l'attività del legislatore ordinario.

Qualora si accetti il concetto che la costituzione deve qualificare la potestà tributaria più in senso politico che non in senso rigorosamente tecnico e giuridico, il riferimento alla capacità di contribuire, suggerito dalla relazione della Corte di Cassazione, può forse essere preso in serio esame. Deve essere però chiaro che le più recenti costruzioni scientifiche tendono a dimostrare che la capacità contributiva non è una qualità obiettiva ed immutabile del soggetto, ma è il risultato di una valutazione, di un giudizio fatto dagli organi a ciò qualificati (il legislatore) intorno alla posizione del soggetto ed alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici. Nel giudizio importano quindi i criteri di valutazione, che sono inevitabilmente politici e quindi legati all'equilibrio politico che si determina nel Paese in un particolare momento e gli elementi oggettivi che identificano la situazione del singolo, quali sono la ricchezza posseduta, acquistata o consumata ed i relativi accidenti (natura della ricchezza, sua funzione sociale, condizioni del possesso, dello acquisto, del consumo), le condizioni di famiglia, di sesso, di età, di stato civile ed eventualmente di cittadinanza e così via.

Queste precisazioni confermano che il riferimento alla capacità contributiva ha prevalentemente un valore di orientamento della futura azione legislativa e dal punto di vista giuridico pone un solo limite a quell'azione: che a situazioni uguali corrispondano tributi uguali. Ma poichè è rimesso al legislatore ordinario di apprezzare e decidere quali siano gli elementi che sono rilevanti per caratterizzare o differenziare le posizioni individuali, anche questo limite è in sostanza influenzato dalla valutazione di quel legislatore, a meno che la Costituzione non chiarisca, almeno in senso negativo escludendo la possibilità di far valere taluni elementi, come la cittadinanza o la razza, la portata del concetto di capacità contributiva.

§ 5. — *I soggetti della potestà tributaria e l'imposizione degli stranieri.*

La qualificazione della potestà tributaria dal punto di vista dei soggetti ha provocato nell'inchiesta minore divergenza di opinioni. Prevale il concetto che l'affermazione dell'eguaglianza di

fronte all'imposta risolve gli aspetti essenziali del problema, sia che questa affermazione venga posta in modo esplicito attraverso la dichiarazione che ad uguale situazione deve corrispondere uguale imposizione, sia che il principio risulti contenuto implicitamente nel richiamo alla capacità contributiva o nel rinvio alla legge, come unico mezzo di esercizio di quella potestà.

Qualche maggiore considerazione merita peraltro l'imposizione degli stranieri. Nello Stato moderno nessuno dubita che lo straniero sia soggetto alle imposte al pari del cittadino: e può considerarsi ormai superata anche l'opinione che dà all'imposizione dello straniero un fondamento diverso dall'imposizione del cittadino. Dalla più lontana antichità fino al sorgere del diritto internazionale moderno, la posizione dello straniero è sempre stata considerata differente da quella del cittadino nei riguardi dell'imposta. Si è talora ritenuto che il cittadino in quanto libero non potesse essere assoggettato all'imposizione diretta, mentre lo straniero al pari del vinto in guerra fosse sottoposto al potere dello Stato ospitale o vincitore e potesse essere obbligato al pagamento del tributo: si è altra volta insegnato che lo straniero, non essendo portatore di un interesse all'esistenza dello Stato dovesse essere immune dall'imposizione o potesse essere assoggettato solo ai tributi giustificati dal godimento di particolari servizi.

Senza insistere oltre su questi richiami, è certo che le più recenti elaborazioni della dottrina hanno consolidato l'insegnamento che non vi può essere giustificazione diversa del dovere tributario del cittadino e di quello dello straniero. Peraltro alcuni punti devono essere considerati:

a) nella gran parte delle costituzioni anche recenti, quando si definisce il dovere tributario si parla sempre di un dovere del « cittadino ». L'articolo 25 dello Statuto Albertino si riferisce ai « re » gnicoli: l'art. 134 dello statuto di Weimar parla di « cittadini ».

Ciò ha - a parere della Commissione - un puro valore formale e dipende dalla circostanza che la potestà tributaria viene dichiarata in queste carte nel capitolo in cui si affermano i diritti e i doveri dei cittadini.

È una conseguenza questa della lunga tradizione, riaffermata con particolare vigore nella storia dai fermenti politici conseguenti alla Rivoluzione francese, per la quale il problema della costituzione è prevalentemente il problema di dichiarare e disciplinare i rapporti tra sovrano e suddito, tra Stato e cittadino e questi rapporti vengono esauriti e racchiusi nelle categorie dei diritti e dei doveri.

In realtà il particolare modo di definire l'obbligo tributario non ha conseguenze politiche di qualche rilievo. Negli Stati almeno che accolgono il criterio della territorialità dell'imposta nonostante la formula costituzionale, non vi è stata mai apprezzabile differenza nella costruzione concreta dell'obbligo dei cittadini e degli stranieri. Comunque è bene che la formula legislativa eviti di perpetuare il dubbio di un diverso fondamento dell'obbligazione tributaria per i cittadini e per gli stranieri. Il sistema seguito da qualche costituzione, come ad esempio da quella Cecoslovacca del 1920, di parificare quanto ai diritti ed ai doveri essenziali tutti gli abitanti della Repubblica, salvo le eccezioni previste dal diritto internazionale, non risolve interamente le difficoltà che sorgono per il rapporto tributario, perchè non occorre la presenza fisica del soggetto sul territorio per essere obbligato al tributo, ma è sufficiente che esso vi eserciti anche per interposta persona una delle attività considerate rilevanti dalla legge. Il criterio logico preferibile è di fare riferimento all'appartenenza del soggetto all'ente impositore, sia dichiarando questa appartenenza nei suoi tre aspetti, politico, (cittadinanza), economico (produzione, scambio o consumo di beni) e sociale (partecipazione alla vita della società nazionale): sia, il che concettualmente fa lo stesso, mettendo al centro della formula costituzionale l'interesse del soggetto alla esistenza ed all'attività dell'ente impositore.

b) Dal punto di vista sostanziale le qualità di cittadino e di straniero cadono in considerazione ed assumono particolare rilevanza in conseguenza del modo come viene costituito il rapporto tributario in relazione al territorio. È noto che i vari ordinamenti tributari possono al riguardo seguire il principio della *territorialità* o quello della *universalità*. Per il principio della *territorialità* il tributo viene applicato con riferimento a tutti i fatti imponibili che si verificano nel territorio dello Stato; per il principio dell'*universalità*, l'imposta colpisce il cittadino per tutti i fatti imponibili a lui riferibili ovunque si verificano, e lo straniero per i fatti che si presentano sul territorio dello Stato impositore. Dal punto di vista strettamente logico, poichè il criterio della universalità si riallaccia alla concezione dell'imposta come obbligo del suddito verso il sovrano, il principio della universalità porterebbe all'applicazione del tributo solo al cittadino ed al residente — *civibus et incolis tantum*, secondo la formula medioevale —, ma la intensità e la complessità dei rapporti economici internazionali del nostro tempo ha condotto perfino i paesi anglosassoni, che sono i maggiori assertori del principio, ad estendere l'imposizione

anche allo straniero non residente. Resta comunque evidente che la distinzione tra cittadino e straniero ha importanza per gli ordinamenti fondati sul criterio dell'universalità, mentre non ha rilievo per i sistemi, come il nostro, che applicano con conseguenza il principio della territorialità. Non pare alla Commissione che sia conveniente abbandonare il criterio tradizionale della territorialità: esso risponde ad una concezione più razionale e moderna dell'imposta, esso offre una guida sicura per la discussione delle doppie imposizioni, esso risponde alla opportunità della nostra economia, che è un'economia importatrice di capitali.

Resta da discutere la opportunità di sottolineare nella definizione della potestà tributaria il vincolo di territorialità che ne caratterizza l'esercizio nel nostro sistema. La Commissione propende per una risposta negativa. Invero il limite territoriale di tutte le potestà pubbliche risulta dal sistema del nostro diritto pubblico; ed in particolare quello della potestà tributaria dal sistema delle leggi d'imposta. D'altro lato l'affermazione esplicita del limite territoriale in una costituzione rigida potrebbe creare delle difficoltà nella futura legislazione. Bisogna tener presente che le doppie imposizioni internazionali sorgono in gran parte per la difformità dei principi e dei criteri tecnici che ispirano la legislazione tributaria dei vari paesi. I conflitti di imposizione si risolvono attraverso adattamenti generali (modificazioni della legislazione interna) o particolari (stipulazione di trattati contro la doppia imposizione) dei divergenti e contrastanti sistemi d'imposta. Questa opera di adattamento potrebbe essere intralciata dalla affermazione rigida del criterio territoriale posto nella Costituzione. Ivi forse è conveniente lasciare al legislatore ordinario la possibilità di introdurre norme di rappresaglia per l'ingiustificata od eccessiva imposizione che ordinamenti stranieri tentassero di operare nei confronti di cittadini italiani.

Il criterio della territorialità, come criterio fondamentale ed ispiratore dell'ordinamento tributario italiano, sembra alla Commissione meriti di essere affermato nella legge fondamentale tributaria che la Commissione stessa auspica; ma non pare debba essere codificato come rigido principio costituzionale.

c) È appena necessario ricordare che se è vero che secondo la concezione alla quale si ispira tutto il nostro diritto pubblico, la qualità di straniero o di cittadino non può essere assunta come criterio costituzionalmente rilevante per l'assoggettabilità all'imposizione, ciò non significa che quella qualificazione sia assolutamente irrilevante in sede di costituzione concreta del nostro sistema tributario.

L'essere cittadino o straniero, l'essere residente o non residente, si traduce talvolta in una concreta differenza di posizione, di cui la legge non può non tener conto. La cosiddetta tassa sul capitale delle società straniere (R. D. 30 dicembre 1923, n. 3280 tit. II) non è una imposta che aggravi in modo differenziale le società estere operanti in Italia, ma un tributo che ha la funzione di evitare che l'imposta di negoziazione sui titoli delle società discrimini contro le società italiane. Così talune norme accolte dalla legislazione in materia di pagamento o di esecuzione, che escludono lo straniero da benefici accordati al cittadino (ad es. rateazioni) o che richiedono particolari garanzie per ammetterlo a goderne, non sono giustificate da un diverso modo di considerare il fondamentale obbligo del cittadino e dello straniero, ma discendono dalla diversa posizione in cui si trovano gli individui appartenenti alle due categorie rispetto alla sicurezza di riscossione dell'imposta. Ancora: taluni tributi non possono che essere squisitamente tributi del cittadino o dello straniero, perchè rispondono a servizi od utilità che l'ente pubblico rende necessariamente soltanto all'una o all'altra categoria di soggetti, o perchè sono sostitutivi di prestazioni che possono essere chieste solo al cittadino (imposta militare, imposta sostitutiva di *corvées* ecc.); in sostanza, perchè rispondono a giustificazioni prossime che si danno solo nei confronti dell'uno o dell'altro gruppo di sottoposti alla potestà tributaria.

§ 6. — *Il divieto delle doppie imposizioni.*

Le risposte al quesito intorno alla convenienza di inserire nella Carta costituzionale il divieto delle doppie imposizioni sia interne che internazionali sono state tutte in senso negativo. La Commissione concorda in questa soluzione per quanto riguarda la doppia imposizione internazionale; e le ragioni sono state richiamate più sopra. Qualche considerazione ulteriore merita invece la doppia imposizione interna, la quale deve essere considerata soprattutto in rapporto ai problemi che potranno essere posti dall'accoglimento nel nuovo ordinamento dello Stato di larghe autonomie degli enti pubblici minori, in particolare degli enti pubblici territoriali.

La Commissione ritiene, infatti, che la misura in cui l'attività finanziaria è autonoma, costituisce un elemento di valutazione della autonomia dell'ente. Se autonomia significa possibilità di determinare la propria azione e se l'azione degli enti pubblici si traduce in pubbliche spese, che le entrate sorreggono, è evidente che il limite entro il quale

l'ente pubblico può procurarsi liberamente le entrate costituisce uno dei limiti di quella azione. Non basta che l'ordinamento costituzionale affermi che l'ente territoriale minore può decidere intorno alla propria attività, perchè possa considerarsi attuata la autonomia dell'ente se l'ente deve poi rimanere soggetto al controllo dello Stato nel momento in cui chiede i mezzi per espletare le proprie funzioni.

È pertanto certo che, venendo in discussione in sede costituzionale il problema dell'autonomia, dovrà essere discusso anche il problema dell'autonomia finanziaria e quello coevo del contemperamento dei vari poteri tributari che si eserciteranno nella società organizzata dallo Stato. La Commissione non è chiamata a prendere posizione sulla convenienza o meno che la costituzione contenga essa stessa le regole essenziali del riordinamento autonomo o si limiti ad affermare l'autonomia degli enti minori rimandandone la più precisa delimitazione ad un'apposita legge di organizzazione. Ma qualunque sia la via che l'Assemblea Costituente riterrà opportuno di seguire, alcune precisazioni possono e debbono utilmente essere fatte.

a) Il primo profilo sotto il quale dev'essere considerato il problema della contemperazione delle diverse potestà tributarie, è quello formale. Per ovvie esigenze di garanzia costituzionale, l'esecuzione della potestà tributaria richiede una legge: e poichè negli Stati moderni lo Stato tende ad affermarsi come unico titolare del potere legislativo, deve essere esaminato se ed in quali limiti si concili questa necessità con le esigenze della autonomia. Le soluzioni astratte che si possono offrire sono: α) delega all'ente minore del potere legislativo in materia tributaria; β) emanazione di leggi statuali conformi alla volontà espressa dall'ente minore di esercitare la propria potestà tributaria in una certa direzione; γ) formazione di una legge statale di organizzazione del sistema tributario degli enti minori, con riconoscimento di una capacità più o meno ampia di applicare e di ordinare in concreto i tributi concessi attraverso regolamenti per l'emanazione dei quali viene riconosciuta la delega legislativa dello ente minore; δ) formazione di una legge statale di organizzazione del sistema tributario degli enti minori, vincolante per questi enti o con limitate facoltà di determinazione in ordine ad esempio alle aliquote da fissarsi entro massimi e minimi indicati od alla applicazione di imposte di secondaria importanza, come è nell'attuale ordinamento della finanza locale.

Nelle varie ipotesi riassunte, si passa da un massimo ad un minimo di autonomia, e la scelta appare già in questa prima indicazione dipendente dall'estensione che si vorrà dare all'autonomia.

b) Dal punto di vista sostanziale, deve essere tenuto presente che le varie potestà tributarie si esercitano nei confronti della stessa economia e degli stessi soggetti, per cui è necessaria una contemperazione di esse, se si vogliono evitare eccessi di imposizioni insostenibili o salti d'imposta inammissibili e fonte di sperequazioni e d'ingiustizie. L'esperienza degli Stati nei quali il problema si è presentato in forma più acuta ed evidente, quali appunto sono gli Stati confederali o federali, suggerisce che la contemperazione può essere ottenuta applicando separatamente o congiuntamente taluni criteri che attengono: α) alla natura od all'oggetto della imposta, ripartendosi tra i vari enti la capacità di imporre le imposte reali e le personali, le imposte sui consumi, le imposte di fabbricazione, i dazi di confine e così via; β) all'altezza delle aliquote nel senso che viene fissata l'aliquota massima applicabile da ciascun ente in relazione allo stesso oggetto imponibile, in modo che l'imposta massima risulti sostenibile; γ) alla sovrapposizione dell'imposta di un ente all'imposta accertata e prelevata da altro ente; δ) alla partecipazione di un ente al gettito dell'imposta amministrata da altro ente.

La portata ed il valore di questi criteri viene esaminato ampiamente nel capitolo di questa relazione dedicato alla finanza degli enti locali, al quale si fa senz'altro rinvio.

c) Infine in sede costituzionale deve essere sottolineato che nessuna legge di organizzazione e di contemperamento delle varie potestà tributarie, per quanto accuratamente studiata e formulata, può arrivare ad evitare che concreti conflitti di imposizione sorgano tra i diversi enti e minaccino di turbare l'ordinato svolgersi dei rapporti tributari. Sorge così la necessità di prevedere un procedimento e di indicare un organo competente per risolvere tali conflitti. Anche qui la soluzione dipende dalla organizzazione che si vorrà dare alle autonomie. Si può arrivare a considerare questi conflitti come conflitti costituzionali e riconoscere la competenza per risolverli alla corte delle garanzie costituzionali; oppure si possono ridurre a semplici questioni di duplicazione o di eccesso di imposta, la decisione delle quali si può attribuire agli stessi organi competenti per decidere sulle controversie di accertamenti, così come si possono studiare soluzioni intermedie diversamente graduate in relazione all'intensità dell'autonomia riconosciuta all'ente.

Nell'incertezza della costruzione che prevarrà in sede di Costituente pare alla Commissione sufficiente l'averne impostata la questione od averne chiarita la grande importanza per l'organizzazione delle autonomie locali.

d) Il problema delle esenzioni tributarie è stato ampiamente discusso da parte degli interrogati e la pubblicazione in appendice delle risposte più caratteristiche esonera dall'approfondirne l'esame in questa relazione. L'indagine ha chiarito e circoscritto il concetto di esenzione, nel senso di escludere da essa tutte le norme che dell'esenzione hanno la forma e non la sostanza, rispondendo alla funzione di meglio descrivere il fatto imponibile attraverso la esplicita esclusione dalla fattispecie dell'imposta di elementi oggettivi e che in essa non rientrano. L'indagine ha anche reso evidente il fastidio che è diffuso in molti per il gran numero di esenzioni, che si sono venute accavallando, e che complicano l'applicazione dei tributi nella nostra legislazione.

Peraltro è opinione prevalente che in sede costituzionale non si possa andare al di là dell'affermazione della generalità e dell'uguaglianza dell'imposta; che non si possa porre un divieto rigido delle esenzioni senza creare un impaccio insuperabile ed ingiustificato all'azione del legislatore ordinario; che allo stato di cose vigente si può e si deve provvedere in sede di legislazione ordinaria, rivedendo, coordinando, eliminando le esenzioni attualmente in vigore.

§ 7. — *Competenza legislativa in materia tributaria.*

Dal punto di vista formale, tutti gli interrogati hanno confermato che la Costituzione deve esplicitamente od implicitamente porre il principio che l'applicazione dei tributi richiede una legge. È interessante peraltro notare che mentre tra gli interrogati coloro che hanno una preparazione prevalentemente giuridica (ad eccezione della sola risposta della Corte di Cassazione) hanno escluso recisamente che in materia di tributi si possa ammettere la facoltà del potere esecutivo di legiferare, gli economisti hanno sottolineato le ragioni che in casi eccezionali possono giustificare l'accoglimento di un principio diverso, pur aderendo in linea di principio alla esclusività del potere legislativo.

La Commissione ritiene che sia opportuno affermare nella Carta costituzionale il principio che l'introduzione dei tributi è materia di esclusiva competenza legislativa. È vero che la consuetudine costituzionale ha sempre ammesso la possibilità dei decreti catenaccio: e che nei momenti di gravi perturbamenti economici o di urgenti necessità, come nel caso di guerra, il procedimento della legislazione ordinaria appare eccessivamente lento ed inadeguato ai bisogni straordinari. Ma si deve considerare come una esigenza inderogabile, quella

di reagire in modo deciso ed evidente alla involuzione costituzionale che si è verificata sotto il fascismo, per la quale con la legge del 1939 la materia tributaria che la consuetudine costituzionale aveva sempre considerato come esclusiva riserva del potere legislativo, veniva invece riconosciuta di competenza del potere esecutivo. La gravità di tale involuzione appare solo se si consideri che l'origine del Parlamento quale ci pervenne attraverso l'evoluzione costituzionale inglese, si deve ravvisare proprio nella necessità del sovrano di riunire i rappresentanti del popolo per ottenere la concessione delle imposte; che l'approvazione delle leggi di imposta e la loro messa in riscossione fu sempre l'arma con la quale il Parlamento difese la propria esistenza e la propria autorità contro l'esecutivo; che il tributo incide sullo esercizio di taluni dei diritti fondamentali della persona, per cui la competenza esclusiva del potere legislativo assume l'importanza di una garanzia di libertà.

Il problema dell'urgenza è certamente un grave e serio problema; ma pare che alle maggiori necessità che esso affaccia può essere provveduto entro la linea delle esperienze fatte in tutti i paesi a regime parlamentare. I decreti catenaccio, cioè i decreti che portano variazioni di tariffe, che se conosciute in precedenza darebbero luogo a speculazioni private ingiustificate ed a forme intese ad evitare l'aggravio, possono essere esplicitamente ammessi nella Costituzione e fatti oggetto di particolare regolamento inteso ad assicurarne la sollecita presentazione e discussione al Parlamento. Invece per le altre ipotesi di urgenza, come nel caso di guerra o di crisi economica, soccorre la delega di poteri: essa, nel mentre fa salva la preventiva valutazione politica dell'urgenza da parte del Parlamento, assicura una sufficiente rapidità di adattamento della legislazione alle necessità insorgenti.

§ 8. — *Regole formali della legislazione tributaria.*

Una certa divergenza di opinioni si è manifestata intorno alle regole formali della legislazione tributaria. Molti ritengono che la particolare materia per la sua importanza e per la sua incidenza rispetto i diritti fondamentali dell'uomo, richieda particolari garanzie costituzionali, e cioè una maggioranza qualificata per l'approvazione delle relative leggi od un *quorum* speciale per la validità delle sedute nelle quali esse vengono discusse. Si può richiamare al riguardo il precedente di talune costituzioni straniere, le quali, come quella irlandese, prevedono un procedimento particolare per l'approvazione delle leggi di imposta.

In tempi nei quali l'intervento diretto dello Stato nell'economia si profila ben più energico e decisivo di quanto non sia quello attuato mediante l'imposizione, può parere ingenuo e fuori della storia insistere esclusivamente sull'interferenza dell'imposizione col diritto di proprietà privata. In realtà accanto ai motivi tradizionali, sono venuti affiorando a sostegno della richiesta di garanzie costituzionali per la legislazione tributaria altre esigenze vive, attuali e largamente sentite.

È universale il rilievo che il sistema della legislazione per decreto legge ha creato una situazione caotica, frammentaria, insostenibile nella legislazione tributaria; che il normale cittadino con una normale diligenza non arriva a conoscere tutti gli obblighi e tutti gli adempimenti che gli sono richiesti dalle leggi d'imposta, per cui nella confusione e complicazione delle norme trova un facile alibi per violare anche gli obblighi essenziali per la buona amministrazione dei tributi: che gli stessi funzionari della pubblica amministrazione si orientano difficilmente nella selva selvaggia delle norme tributarie; che il troppo rapido variare delle regole dei tributi e l'incauta introduzione di nuove forme d'imposta rinnova continuamente gli attriti propri delle nuove imposte, irritando le economie, rendendo instabili gli accomodamenti e gli equilibri dei rapporti, creando e mantenendo nocive ragioni di incertezza nelle previsioni degli operatori.

In sostanza questi rilievi si risolvono e si concludono nell'affermazione che il sistema tributario per essere efficace, e per essere sopportato coi minori inconvenienti, deve avere un fondamentale carattere di permanenza nel tempo, in particolare nella sua struttura formale; e tale permanenza si pensa di realizzare richiedendo forme rigorose per l'approvazione delle leggi d'imposta. Si aggiunge che i caratteri tecnici della legislazione tributaria sono complessi e richiedono per la loro disciplina, esperienza e competenza e non sempre le assemblee legislative per la loro origine politica e per il necessario modo della loro formazione, dimostrano di possedere. Si propone ancora da alcuno che l'opera del legislatore sia preceduta ed affiancata dall'opera di tecnici: e la Commissione ritiene degna della massima considerazione la proposta avanzata dal prof. Tosato nel suo interrogatorio, al quale si rinvia.

La Commissione pensa inoltre di dover segnalare un motivo che è affiorato in molte delle risposte raccolte. Nella legislazione tributaria, si possono nettamente distinguere tre ordini di norme:

- a) i principi generali dell'imposizione;
- b) il sistema formale dell'amministrazione dei tributi, com-

prendenti l'accertamento, la messa in riscossione, la percezione della imposta, la tutela dei diritti dei singoli nei confronti dei tributi, ivi compresa la repressione della violazione delle leggi finanziarie ;
c) le regole sostanziali dei singoli tributi.

È evidente che le norme appartenenti ai primi due ordini hanno la possibilità di una maggiore permanenza nel tempo che non le regole dell'ultimo ordine. Quando le necessità del bilancio o l'opportunità politica consigliano l'introduzione di un nuovo tributo, quello che importa è la descrizione dell'oggetto imponibile e la fissazione della aliquota. Le forme dell'accertamento e della messa in riscossione vengono in genere indicate mediante il rinvio a sistemi di altre imposte già in vigore.

Pare ancora alla Commissione che le necessità e le opportunità politiche e tecniche della legislazione in materia di tributi e quella convenienza di semplificazione e di uniformità che si è più volte ricordata, potrebbero essere risolte da un sistema per il quale :

a) nella *Costituzione* si contenesse solo la dichiarazione dello obbligo tributario e la indicazione di eventuali regole particolari sulla formazione delle leggi d'imposta e sulla esclusione o limitazione di forme di legislazione tributaria diverse dalla legge formale ;

b) si formulasse un *codice o legge fondamentale* dei tributi contenente le regole sui principi generali sulla dichiarazione e sull'accertamento, sulla messa in riscossione, sulla esazione, sui privilegi, sul rimborso dei tributi, sulla giurisdizione e sul procedimento tributario, sulle penalità in materia d'imposta. A questa legge fondamentale si dovrebbe assicurare una certa permanenza nel tempo, sia dandole il carattere di legge costituzionale o fondamentale, se una gerarchia di leggi dovesse essere accolta nella Costituzione, sia richiedendo particolari forme e garanzie per la sua modificazione, sia semplicemente affidandone la difesa contro troppo facili rimaneggiamenti all'autorità che promana da un sistema armonicamente studiato e costituito ;

c) si procedesse ad una revisione organica delle troppo numerose e contrastanti *leggi d'imposta* per un più razionale coordinamento dei fatti imponibili e delle regole prossime proprie dei singoli tributi, rimettendo invece alla legge del bilancio la determinazione e le modificazioni delle varie aliquote d'imposta (v. § II), più facilmente mutevoli nel tempo, a seconda del variare delle necessità.

La gerarchia che viene così automaticamente a stabilirsi tra i vari ordini di norme, garantisce, secondo il pensiero della Commissione la chiarezza e la semplicità nell'applicazione dei tributi e nell'inter-

pretazione amministrativa e giurisdizionale delle leggi che li reggono, con grande vantaggio per i cittadini, per lo Stato e per l'educazione civica al rispetto dell'obbligo tributario.

§ 9. — *L'approvazione delle aliquote delle imposte.*

Una questione particolare, ma di notevole rilievo, è quella di decidere se le aliquote debbano essere contenute, come ora avviene, nelle singole leggi d'imposta o se non sia preferibile, almeno per i tributi fondamentali, che esse vengano approvate anno per anno, come allegato della legge di bilancio, così come avviene in Inghilterra.

A molti membri della Commissione pare che il secondo metodo meriti particolare considerazione. Esso presenta il grande vantaggio politico di rendere plastico ed evidente ad ogni cittadino, il rapporto che passa tra un determinato tipo di politica della spesa e l'aggravio tributario; e ciò ha un notevole valore di educazione politica perchè importa un incitamento concreto ai singoli a partecipare attivamente all'azione politica nella società. In secondo luogo l'approvazione delle aliquote in uno con l'approvazione del bilancio, assicura il cittadino contro gli inconvenienti derivanti dalla possibilità che il peso delle imposte venga modificato in qualsiasi momento, il che perpetua uno stato di incertezza presso i singoli operatori economici.

Ma è soprattutto sul primo aspetto che la Commissione insiste, considerando il metodo suggerito come un efficace strumento di discussione dell'interesse alla politica e quindi di educazione alla democrazia (su questo punto si veda anche ampiamente il cap. II par. 7 di questo stesso volume).

§ 10. — *L'iniziativa in materia di leggi finanziarie.*

L'iniziativa in materia di leggi finanziarie è regolata o dall'art. 10 dello Statuto albertino nel senso che ogni legge d'imposizione dei tributi o di approvazione dei bilanci e dei conti dello Stato deve essere presentata prima alla Camera dei deputati e poi al Senato. L'origine storica delle norme è nota. Essa si riallaccia ad una norma della consuetudine costituzionale inglese, la cui giustificazione è incerta nella stessa dottrina costituzionale di quel paese.

Il principio affermatosi agli inizi del secolo XV si ricollega ai contrasti tra Corona, Camera dei Pari e Camera dei Comuni, che erano contrasti sul terreno politico, quando ognuno di questi istituti

tentava di affermare la propria supremazia. La spiegazione più largamente accolta tra i nostri costituzionalisti, è che costituendo la discussione e l'approvazione delle leggi tributarie e del bilancio uno dei mezzi più efficaci di controllo dell'azione del potere esecutivo, l'art. 10 tende a riservare il primato di tale controllo alla Camera elettiva considerata come diretta emanazione del popolo.

In verità l'attenuarsi della concezione meccanica ed esterna della rappresentanza del popolo ha tolto ogni valore attuale alla giustificazione; mentre sono apparsi evidenti gli inconvenienti pratici del principio. Molti ricordano che il ritardo nella approvazione delle leggi di bilancio da parte della Camera dei Deputati obbligava spesso il Senato ad una troppo rapida discussione di essa, sotto l'assillo della necessità di arrivare alla sua approvazione entro il termine prescritto.

La Commissione non sa quale decisione sarà assunta intorno al problema della bicameralità, nè come sarà regolata la formazione della eventuale seconda Camera nè infine come saranno costituiti i rapporti tra le due Camere. In questa incertezza la Commissione non ritiene di poter utilmente approfondire l'indagine sul problema particolare considerando soluzioni concrete. Essa osserva però:

a) che se dovesse prevalere il principio di una più ristretta competenza della seconda Camera rispetto alla prima, non vi è dubbio che la materia finanziaria, in particolare per quanto attiene all'approvazione delle leggi d'imposta e delle leggi di bilancio, è materia tanto delicata e grave da imporre l'esame da parte di entrambi i consessi legislativi;

b) che è indifferente l'ordine con cui l'esame viene effettuato. Non pare conveniente che vengano introdotte per l'ordine dell'esame delle leggi di finanza norme diverse da quelle che si dovessero fissare per l'esame di tutte le altre leggi.