



CONSULTA ONLINE

PERIODICO TELEMATICO ISSN 1971-9892



2024 FASCICOLO I

Giuseppina Barcellona

Delega fiscale e riserva di legge: prime note

13 marzo 2024

IDEATORE E DIRETTORE: PASQUALE COSTANZO

CONDIRETTRICE: LARA TRUCCO



Giuseppina Barcellona Delega fiscale e riserva di legge: prime note *


Sommario: 1. La legge delega 111/2023 e l'art. 23 della Costituzione. – 2. Riserva di legge e delega fiscale: una questione di confini. – 3. Conflitti irrisolti e bilanciamento: l'estensione necessaria della riserva di legge fiscale. – 4. La "riserva di bilanciamento" e la l. 111/2023.

ABSTRACT: Law No 111 of 2023 containing the delegation to the Government for tax reform offers an opportunity to return to the reservation of law provided for in art. 23 of the Constitution. Starting from the reconstruction of the ratio of the constitutional provision, the article identifies the "boundary" that distinguishes the "regulatory choices" reserved to the parliamentary legislator from those that, instead, can legitimately be the subject of a delegation. On the base of this "boundary" and of the perspective it offers, the 'guiding principles and criteria' of law No 111 are analysed and their limits are highlighted.

1. La legge delega 111/2023 e l'art. 23 della Costituzione

La recente legge delega n. 111/2023 in materia fiscale si segnala per l'ampiezza degli "oggetti" e delle "finalità" che si propone di raggiungere: il Governo vi è, infatti, chiamato ad operare una complessiva riforma del sistema tributario e, con specifico riferimento all'IRPEF, ad apportare le modifiche che renderanno possibile la "transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica".

Non è un caso, allora, che di questa delega si sia molto discusso¹: della sua ampiezza, delle sue carenze, delle sue possibili implementazioni, del suo eventuale impatto sulle finanze

*  Contributo scientifico sottoposto a referaggio ai sensi dell'art. 3, comma 11, del Regolamento della Rivista.

Giuseppina Barcellona è Professoressa associata in Diritto costituzionale presso l'Università degli Studi di Enna.

¹ Si rinvia, con nessuna pretesa d'essere esaustivi, a F. GALLO, *Alcune generali considerazioni riguardo alla legge delega sulla riforma fiscale*, in [Astrid](#), Rassegna n. 14/2023, 2 ottobre 2023; A. GIOVANNINI, *I "procedimenti" come aree di intervento della legge delega per la riforma fiscale*, *ibid.*; *Id.*, *Noterelle su deleghe "in bianco" e Costituzione*, in [Rivista di diritto tributario](#), 18 maggio 2023; M. BALDINI - S. PELLEGRINO, *La riforma dell'Irpef e la flat tax nella legge delega*, in [Astrid](#), Rassegna n. 14/2023, 2 ottobre 2023; A. MANZITTI, *Delega fiscale e reddito d'impresa dei soggetti IRES*, *ivi*; V. CERIANI S. GIANNINI, *La legge delega di riforma fiscale e i redditi finanziari*, *ibid.* V. anche M. BORDIGNON - A. CAPACCI - L. VIRDAGAMO, *La riforma (temporanea) dell'Irpef*, al sito [web](#) dell'Osservatorio conti pubblici italiani, 3 novembre 2023. M. BERTOLISSI, *Progressività, "flat tax" e tassazione del reddito incrementale in uno stato costituzionale in crisi*, in [Il Sole-24 Ore - Rassegna tributaria](#), n.



statali e, non da ultimo, del virtuale contrasto con il principio della progressività del sistema tributario enunciato all'art. 53, comma 2, Cost.

Queste brevi riflessioni, tuttavia, non intendono investire il merito della riforma fiscale, ma soffermarsi sul “metodo” della stessa, provando ad esaminare la l. 111/2023 a partire dalla prospettiva offerta dall'art. 23 Cost. e dalla riserva di legge che vi è custodita.

Più precisamente, la questione che esse intendono approfondire attiene all'idoneità delle determinazioni contenute nella l. 111/2023 a soddisfare la riserva di legge fiscale prevista in Costituzione.

Ed è un problema, questo, che viene reso più complesso dal ricorso allo strumento della delega legislativa, e dunque dalla circostanza che ai limiti posti al legislatore parlamentare dall'art. 23 Cost. abbiano finito con il sovrapporsi quelli derivanti dall'art. 76 Cost.

Qualche breve cenno ai due istituti della riserva di legge e della delegazione legislativa servirà a mostrare i problemi che il loro concorso solleva ed i termini in cui essi si prospettano.

Sin dalle sue prime pronunce, la Corte ha qualificato come “relativa” la riserva prevista all'art. 23 Cost. ed ha rappresentato nei termini che seguono gli obblighi di cui essa graverebbe il legislatore: la legge – proclama la [sentenza n. 152/1957](#) – deve «stabilis[ca]re criteri e limiti, che [...] siano, nel loro complesso, idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore».

Sulla scia della giurisprudenza costituzionale, la dottrina, seppur divisa, ha provato a formalizzare il concetto di riserva relativa², indicandone l'elemento distintivo in una sorta di «attenuazione del rigore dell'esclusione degli interventi non provenienti dalla fonte legislativa»³. Un'attenuazione – precisa, però, Sorrentino⁴ - che «non implicherebbe una diversa struttura od intensità della riserva, quanto piuttosto una diversa estensione della competenza assegnata al legislatore». In virtù di questa differenza “quantitativa”, la legge non sarebbe tenuta a disciplinare per intero la materia, ma potrebbe limitarsi ad indicarne i principi⁵, ammettendo, per il resto, l'intervento di fonti subordinate.

67, 2023, 709 ss.; M. C. GUERRA, *Una legge delega che amplia le criticità del nostro sistema fiscale*, in [Questione Giustizia](#), 13 novembre 2023.

² Sulla distinzione fra riserve assolute e relative si rinvia a V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale. L'ordinamento costituzionale italiano*, vol. II, 1984, 55 ss.; C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1969, 326 ss.; L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, in *Enc. giur. Treccani*, XVIII, Roma, 1990, 5 ss.; R. BALDUZZI - F. SORRENTINO, *Riserva di legge*, in *Enc. dir.*, XL, 1989, 1208 ss.; F. SORRENTINO, *Le fonti del diritto*, in *Manuale di diritto pubblico*, G. AMATO - A. BARBERA (curr.), 1984, Bologna, 144 ss.; R. BIN - G. PITRUZZELLA, *Le fonti del diritto*, Torino, 2023, 140 ss.

³ L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, cit., 5.

⁴ R. BALDUZZI - F. SORRENTINO, *Riserva di legge*, cit., 1209

⁵ R. BIN - G. PITRUZZELLA, *Le fonti del diritto*, cit., 140, dove si legge «la riserva relativa non esclude che alla disciplina della materia concorra anche il regolamento amministrativo, ma richiede che la legge disciplini preventivamente almeno i principi a cui il regolamento deve attenersi».



Stando a quel che solitamente si ritiene, una tale “disciplina fondamentale”, e cioè la determinazione di quelli che il giudice costituzionale definisce “criteri e limiti”, può essere contenuta tanto in una legge del Parlamento che in un atto con forza di legge del Governo⁶. La ragione di una tale “indifferenza” risiede nell’oramai consolidata «parificazione alle leggi formali degli atti “aventi forza di legge”», una parificazione che – si chiarisce nella [sentenza n. 507 del 1988](#)⁷ – «abilita tali atti a incidere validamente, al pari delle leggi, nelle materie a queste riservate».

Questa “indistinguibilità”⁸, che potrebbe sembrare quasi apoditticamente affermata dal giudice costituzionale, è stata spiegata dalla dottrina ricorrendo, essenzialmente, ad un duplice ordine di considerazioni: la “co-imputazione” al Parlamento dell’atto normativo del Governo⁹ e l’identità di “regime”¹⁰ che accomunerebbe la legge parlamentare, i decreti legislativi e i decreti legge, dal momento che tutte queste fonti sarebbero allo stesso modo suscettibili del giudizio di legittimità costituzionale.

Ma una tale asserita “indistinguibilità”¹¹ sembra, alla fine, retroagire sul carattere e sulla funzione stessa della riserva di legge.

Ed infatti, così ridefinito, un tale istituto finirebbe con l’assumere i tratti di una “riserva di livello”¹²: esso non riguarderebbe più il rapporto fra legislativo ed esecutivo, ma quello fra fonti di rango primario e atti deputati alla loro attuazione, divenendo, perciò, presidio della

⁶ Corte cost., [sentenza n. 115/2011](#), ove si legge: «l’imposizione coattiva di obblighi di non fare rientra ugualmente nel concetto di “prestazione”, in quanto, imponendo l’omissione di un comportamento altrimenti riconducibile alla sfera del legalmente lecito, è anch’essa restrittiva della libertà dei cittadini, suscettibile di essere incisa solo dalle determinazioni di un atto legislativo, *direttamente o indirettamente riconducibili al Parlamento*».

⁷ Ma vedi anche, Corte cost., [ordinanza n. 105/1971](#).

⁸ G. PICCIRILLI, *La “riserva di legge”. Evoluzioni costituzionali, influenze sovrastatali*, Torino, 2019, 50.

⁹ L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, cit., 3. Più di recente, v. A. ALBERTI, *Preminenza e riserva di legge nel sistema costituzionale delle fonti*, Napoli, 2023, 300-1 ss., che scrive: «nel contesto di un governo parlamentare, dove, per effetto del vincolo fiduciario, vige una sorta di *continuum* politico tra maggioranza parlamentare e governo [...] le riserve operano come “riserve di forza di legge”, con ciò volendo indicare il fatto che a beneficiare della riserva non è solo la legge ordinaria del Parlamento, ma anche tutti gli atti provvisti della medesima forza». Per un’attenta ricostruzione dell’evoluzione subita dal “mito della riserva di legge”, v. G. PICCIRILLI, *La “riserva di legge”*, cit., 3 ss.

¹⁰ Così, S. FOIS, *Legalità (principio di)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1973, 685, nota 142, dove si legge: «la riserva è soddisfatta anche dalla delegazione legislativa e dai corrispondenti decreti legislativi delegati, ma lo è anche e specialmente per il “regime” al quale tali atti sono sottoposti». Su posizioni, almeno parzialmente, distinte v. R. BALDUZZI - F. SORRENTINO, *Riserva di legge*, cit., 1214. A giudizio degli AA., infatti, la “parificazione” fra atti normativi del Governo e legge formale ordinaria discenderebbe dalla circostanza che il Testo costituzionale li «equipara ad essa (la legge), non solo nel regime giuridico, ma in primo luogo nella competenza».

¹¹ G. PICCIRILLI, *La “riserva di legge”. Evoluzioni costituzionali, influenze sovrastatali*, cit., 50.

¹² Così F. MODUGNO, *Fonti del diritto (gerarchia delle)*, in *Enc. dir.*, *Aggiornamento I*, Milano, 1997, 575 ss.



legalità del comando amministrativo e della stessa imparzialità della pubblica amministrazione¹³.

Su una tale rappresentazione della riserva di legge si dovrà ritornare allo scopo di comprendere se, a dispetto della “parificazione” declamata dalla Corte, si dia la possibilità di discernere “scelte” normative che devono necessariamente rimanere in capo alle due Camere e scelte che, invece, possono legittimamente formare l’oggetto di una delega.

È proprio in quest’ottica, e dunque con l’obiettivo di individuare le “scelte” alle quali il legislatore parlamentare non può abdicare, che si affronterà il problema dell’“estensione necessaria” della riserva fiscale e del suo rapporto con i “principi e criteri direttivi” cui l’art. 76 Cost. subordina il ricorso allo strumento della delega.

Di seguito, si proverà, perciò, a definire il «*minimum* di determinazioni»¹⁴ che la Costituzione impone alla legge di delega e gli “obblighi di normare” che dall’art. 23 Cost. discendono, onde verificarne l’eventuale sovrapposibilità o la differenza.

Solo dopo quest’analisi sarà possibile intraprendere l’esame della l. 111/2023 e accertarne la coerenza con i limiti cui la riserva di legge fiscale sottopone la discrezionalità del legislatore parlamentare.

2. Riserva di legge e delega fiscale: una questione di confini

L’idoneità dei decreti legislativi «a incidere validamente, al pari delle leggi, nelle materie a queste riservate»¹⁵ suppone, alla fine, che la delega e la riserva di legge fiscale gravino il

¹³ In questa prospettiva, si legga (v. R. BALDUZZI - F. SORRENTINO, *Riserva di legge*, cit. 1215): «la riserva di legge interessa non tanto il rapporto fra legislativo ed esecutivo, quanto piuttosto il rapporto tra il diverso regime degli atti (formalmente) legislativi rispetto a quelli di grado secondario e quindi il rapporto fra Governo e Parlamento da un lato, e pubblica amministrazione dall’altro». Questa ricostruzione della *ratio* della riserva di legge, invero, sembra muovere non da una lettura sistematica della Costituzione, ma dalla prassi e dalla dogmatica che, almeno in parte, ne hanno ridisegnato le geometrie e, con esse, i confini e i limiti posti a presidio di poteri e funzioni. Nella prospettiva della rigidità del testo del ‘48, invece, la riserva di legge era chiamata a limitare, se non ad escludere, l’eventualità che il Parlamento delegasse al Governo, e dunque ad una sola parte politica, la possibilità di comporre conflitti percepiti come sensibili e cruciali: questo istituto – com’è stato emblematicamente scritto (L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, cit., 2) - «prima che le relazioni tra atti, riguarda i rapporti fra gli organi da cui quegli atti emanano». La questione del contenimento della fonte regolamentare rimaneva, quindi, fuori dalla geografia dei problemi che avrebbero dovuto trovare risposta nelle disposizioni costituzionali; un’estromissione, questa, che – si è sostenuto (L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, cit., 3) - trova ragione nella subordinazione dei regolamenti governativi alla legge (e nella conseguente possibilità di sanzionarne l’eventuale illegittimità) e nel più grave *vulnus* che gli atti con forza di legge avrebbero potuto arrecare alle libertà fondamentali.

¹⁴ A. CERVATI, *La delega legislativa*, Milano, 1972, 131.

¹⁵ Corte cost., [sentenza n. 184/1974](#).



Parlamento di “obblighi di normare”¹⁶ pressoché coincidenti: le scelte normative trasfuse nei “principi e criteri direttivi” presenterebbero un grado di determinazione ed un’estensione, in sé, sufficienti a garantire il soddisfacimento della riserva di legge; dunque, ciò che l’art. 76 Cost. chiede alle Assemblee rappresentative corrisponde al *quantum* di disciplina preteso dall’art. 23 Cost.

Alla base di questa conclusione vi è, probabilmente, la rappresentazione dei decreti delegati come il “coerente sviluppo” e il “completamento” delle decisioni parlamentari¹⁷: i “principi e criteri direttivi” «circoscrivono il campo della delega sì da evitare che questa venga esercitata in modo divergente dalle finalità che l’hanno determinata»¹⁸, mantenendo, però, in capo al «potere delegato – come si preoccupa di precisare il giudice costituzionale – la possibilità di valutare le particolari situazioni giuridiche da regolamentare nella *fisiologica attività di riempimento* che lega i due livelli normativi»¹⁹. In questa sede, non vi è lo spazio per considerare più a fondo le condizioni perché si dia questo “nesso logico” e la conseguente riconducibilità delle decisioni governative agli indirizzi decisi dalle due Camere. Quello di cui si può dubitare, e che va qui approfondito, è, invece, la sufficienza di un tale legame a garantire il rispetto dei vincoli che dalla riserva di legge discendono. In fondo – può anche ragionarsi – questa prospettiva teorica potrebbe non aver considerato abbastanza né le *rationes* che conformano la delega legislativa e la riserva di legge (fiscale), né le differenze che segnano le specificità di questi due istituti.

Queste differenze e specificità sembra possano emergere ove si proceda ad una considerazione sistematica degli artt. 70, 76 e 23 Cost., che provi a ricostruire significato e relazioni di ciascuna di queste disposizioni a partire dall’ordine che insieme concorrono a definire.

Da una lettura comparata e complessiva di queste norme costituzionali sembra emergere un’alternativa radicale:

- o si assume l’art. 23 Cost. come un del tutto inutile duplicato del principio già sancito dall’art. 70 Cost., a misura che si limiterebbe a “ribadire”, anche con riferimento alla materia fiscale, la competenza delle Assemblee legislative²⁰;

¹⁶ I “principi e criteri direttivi”, indicati dall’art. 76 Cost. come un elemento essenziale della legge di delega, istituirebbero quella che, non a torto, è stata definita da A. CERVATI (*La delega legislativa*, cit., 129-30) una «riserva di competenza in favore del legislatore parlamentare». Da una tale “riserva” discenderebbe l’obbligo di adottare la «disciplina di fondo dell’insieme di “oggetti” cui la delega si riferisce», e dunque un obbligo di normare la cui estensione dipende dalla funzione che il Testo costituzionale assegna all’istituto previsto dall’art. 76 Cost.

¹⁷ *Ex multis*, Corte cost., [sentenza n. 426 del 2006](#) e [sentenza 341 del 2007](#).

¹⁸ Corte cost. [sentenza n. 198 del 1998](#), 2.1 del *considerato in diritto*.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ E questo implicherebbe che la “materia fiscale” può essere l’oggetto di una delega alla stregua di una qualsiasi altro ambito (non riservato) che ricade nella competenza generale del Parlamento ex art. 70 Cost.



- oppure, a voler “prendere sul serio” il testo costituzionale, si deve convenire che la riserva di legge ex art. 23 Cost. richieda un *quid pluris*: le materie riservate – si potrebbe ritenere – introducono obblighi di normare dei quali le due Camere non possono liberamente spogliarsi, e che, proprio per questo, eccedono il “regime generale” degli artt. 70 e 76 Cost.

Poiché non sembra plausibile che la riserva giunga ad introdurre, negli ambiti da essa coperti, un “divieto di delega”, appare gioco-forza ritenere che l’art. 23 Cost. determini, piuttosto, una maggiore estensione del “contenuto obbligatorio” della legge di delega, la quale dovrebbe spingersi fino ad includere, all’interno dei “principi e criteri direttivi”, le “scelte” normative che il testo costituzionale ha inteso attribuire all’esclusiva competenza del legislatore parlamentare. Queste considerazioni paiono suggerire, perciò, l’opportunità di rivedere la prospettiva a partire dalla quale si è, sino ad ora, affrontato il problema dell’ammissibilità delle deleghe in materie riservate. In discussione, infatti, non verrebbe più il legittimo insistere dei decreti governativi sugli ambiti coperti da riserva di legge, ma l’estensione degli obblighi di normare che da quest’istituto discendono, il posizionamento del *confine* deputato a definire lo “spazio” che il testo costituzionale ha voluto sottrarre alla disponibilità delle assemblee rappresentative.

3. *Conflitti irrisolti e bilanciamento: l’estensione necessaria della riserva di legge fiscale*

È, allora, con l’intento di procedere all’individuazione di questo confine, che si muoverà dalla considerazione della funzione e dell’oggetto della riserva di legge, seppur con i limiti imposti da una breve nota.

Secondo la dottrina tradizionale, la rigidità del Testo del ’48 avrebbe mutato il senso dell’istituto della riserva, che si darebbe, adesso, come «limite allo stesso legislatore, vincolato a porre direttamente e compiutamente la disciplina della materia riservata»²¹. Questa interpretazione della riserva di legge, per quanto apparentemente stemperata dalla giurisprudenza costituzionale, ne rappresenta ancora in maniera emblematica la *funzione*: il legislatore “non può non” disciplinare la materia.

L’estensione di un tale obbligo di normare, e dunque il “fin dove” debba spingersi la disciplina legislativa, richiede, però, che si operi un confinamento, che si precisi il *quantum* che si è inteso riservare alla deliberazione delle assemblee elettive, ciò su cui esse devono necessariamente decidere.

Nella nomenclatura consolidata, la rappresentazione dell’oggetto della riserva di legge è, di regola, affidata ai termini “materia” e “ambito”, che indicherebbero il “campo materiale”²²

²¹ L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, cit., 2.

²² G. AMATO, *Rapporti fra norme primarie e secondarie. Aspetti problematici*, Milano, 1962, 34-5 e 89 ss., che utilizza l’espressione “campo materiale” per indicare “gli oggetti disciplinabili” e che, di seguito, distinguerà le



o – meglio - l'insieme dei rapporti che devono trovare nella legge la propria disciplina. A partire da una tale descrizione, però, può sembrare difficile tracciare la linea di demarcazione che individui le scelte che devono rimanere in capo all'organo rappresentativo: l'obbligo di normare investe l'intera disciplina del "campo materiale"²³, escludendo, perciò, la possibilità stessa di una delega? E se così non fosse – come non sembra sia -, sulla base di quale criterio andrebbe suddiviso questo "ambito" fra Parlamento e potere esecutivo? Non solo. Il posizionamento di questo confine può sembrare ancora più difficile quando si guardi alle riserve cd. relative, che richiederebbero "la sufficiente completezza" della previa legge²⁴: in una disciplina che definisca solo le scelte normative di fondo, come si delimita lo spazio che il legislatore parlamentare deve necessariamente occupare, quando non voglia disattendere i vincoli posti dal testo costituzionale?

Forse, il superamento di questa *impasse* può venire, almeno in parte, dalla considerazione del dibattito che ha condotto all'attuale formulazione dell'art. 23 Cost. e dal rapporto presentato dalla Commissione finanze all'Assemblea costituente. In quella sede è risultata chiara l'importanza delle decisioni che avrebbero conformato il sistema fiscale, perché da esse dipendeva la composizione di un conflitto percepito come centrale e nevralgico: quello che contrappone ricchezza individuale e solidarietà sociale. «Le leggi tributarie si possono considerare fra le più importanti dal punto di vista dei rapporti fra lo Stato e il cittadino» – affermava Giannini²⁵ - perché incidono, in via immediata, su un diritto fondamentale come la proprietà privata. Ma non è solo questo. A partire dalla struttura del sistema fiscale si sarebbe misurato anche l'impegno dello stato in quell'opera di "redistribuzione" e "perequazione" – aggiungeva Scoca²⁶ - che si dava come necessaria premessa al "pieno

"riserve di campo materiale" da quelle di "modo di disciplina". Ma si v. anche A. ALBERTI, *Preminenza e riserva di legge nel sistema costituzionale delle fonti*, cit., 320 ss., che introduce il concetto di "riserva di funzione", qui intesa come attribuzione alla legge della «funzione di porre la disciplina sostanziale dell'oggetto, che può essere di vario tipo purché abbia carattere fondamentale ed essenziale rispetto a quella successiva regolamentare».

²³ Sul punto v. A. ALBERTI, *Preminenza e riserva di legge nel sistema costituzionale delle fonti*, cit., 343, che così delimita l'estensione necessaria della riserva di legge: «la riserva, assoluta o relativa, è perciò soddisfatta se l'intervento legislativo implica una compressione del diritto fondamentale che è oggetto dell'ambito riservato».

²⁴ L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, cit., 5.

²⁵ A. D. GIANNINI, *Interrogatorio*, in *Rapporto della Commissione economica. Finanza. Appendice alla relazione (interrogatori, questionari, monografie)*, V, Roma, 1946, 31. Ma v. anche V. E. ORLANDO, *Interrogatorio*, ivi, 61, per il quale la natura fondamentale della proprietà privata richiede il necessario intervento di una legge parlamentare per limitarla.

²⁶ Ad un tal proposito si legga l'intervento di S. SCOCA, *Interrogatorio*, in *Rapporto della Commissione economica*, cit., 113, dove si indica nell'imposta «lo strumento di attuazione di giustizia sociale o di una minore ingiustizia sociale». Dello stesso Autore si legga anche l'intervento presentato durante la seduta del 23 Maggio 1947 della Prima Sottocommissione: «La regola della progressività deve essere effettivamente operante; e perciò nella primitiva formulazione dell'articolo aggiuntivo da me proposto avevo detto che il concorso di tutti alle spese pubbliche deve avvenire in modo che l'onere tributario complessivo gravante su ciascuno risulti informato al criterio della progressività. Ciò significa che la progressione applicata ai tributi sul reddito globale o



sviluppo della persona umana e (all)'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese".

È, allora, dal carattere cruciale di un tale conflitto e della decisione chiamata a comporlo che procede la "riserva" in favore del legislatore parlamentare²⁷: «la materia è talmente importante – spiegava Tosato²⁸ – che una disposizione esplicita della necessità di una legge per la imposizione di nuovi tributi e per la modificazione di quelli esistenti, può essere e sarebbe opportuna, anche per evitare la possibilità di delegazioni in materia tributaria da parte del potere legislativo al potere esecutivo». Talmente importante – viene da aggiungere – che in quell'occasione si prospettò l'opportunità di sottoporre l'approvazione delle leggi fiscali a maggioranze qualificate²⁹, con lo scopo evidente di subordinare la soluzione di questa contrapposizione ad un accordo condiviso anche dalle parti politiche esterne alla maggioranza di Governo.

Viene, così, precisandosi l'oggetto della riserva prevista all'art. 23 Cost.: il "quid" rimesso alla decisione del legislatore parlamentare è il conflitto fra gli interessi antinomici che fanno capo rispettivamente all'individuo e alla *polis*; ed una tale "riserva di competenza" sembra possa ritenersi soddisfatta alla sola condizione che le assemblee rappresentative definiscano il "punto di equilibrio" chiamato a mediare tale conflitto, e cioè alla sola condizione che esse indichino l'entità del sacrificio che la collettività e i suoi interessi possono chiedere all'individuo e ai suoi diritti.

Prende, così, a profilarsi l'estensione dell'obbligo di normare che la riserva pone in capo al legislatore: la legge parlamentare deve determinare la "misura del bilanciamento", il che significa, essenzialmente, che deve definire il "grado di progressività" che si intende imprimere al sistema fiscale, indicando come dovranno essere ripartiti i costi sostenuti per il finanziamento dell'apparato statale e delle prestazioni pubbliche qualificate come essenziali.

Sono, allora, questa "misura" e le scelte che concorrono a definirla gli elementi a partire dai quali va circoscritto lo spazio che il legislatore parlamentare "non può non" occupare. Ed è sempre questa misura a istituire la possibilità teorica di uno scarto fra il regime generale

sul patrimonio dev'esser tale da correggere le iniquità derivanti dagli altri tributi, ed in particolare da quelli sui consumi». Analogamente, L. BIAMONTI, *Interrogatorio*, in *Rapporto della Commissione economica*, cit., 70-1.

²⁷ Sull'opportunità che la Costituzione riservi esclusivamente alla legge parlamentare la materia tributaria si leggano: A. BERLIRI, *Interrogatorio*, in *Rapporto della Commissione economica*, cit., 11; V. E. ORLANDO, *Interrogatorio*, ivi, 58 e 61; G. Ingrosso, *Interrogatorio*, ivi, 53; G. BORGATTA, *Interrogatorio*, ivi, 136; L. BIAMONTI, *Interrogatorio*, ivi, 75, ove si ammette che si possa lasciare «al Governo in questa materia tutto quello che costituisce parte regolamentare [...]. Ma tutto quello che è il sistema tributario dovrebbe essere riservato al potere legislativo».

²⁸ V. E. TOSATO, *Interrogatorio*, in *Rapporto della Commissione economica*, cit., 131.

²⁹ V. A. BERLIRI, *Interrogatorio*, cit., 5; L. BIAMONTI, *Interrogatorio*, cit., 70-1; A. PESENTI, *Interrogatorio*, ivi, 79; E. TOSATO, *Interrogatorio*, ivi, 130 e 132, che prospetta la possibilità di elevare le leggi tributarie a fonti "paracostituzionali", la cui approvazione e modifica richiederebbe «maggioranze di tre quinti o due terzi».



definito dagli artt. 70 e 76 Cost. e gli obblighi di normare che dalla riserva di legge discendono.

In presenza di una delega che non investa una materia riservata, i “principi e criteri direttivi” – come ha ammesso la stessa Corte - possono presentare una “fenomenologia particolarmente articolata”³⁰, perché il loro grado di determinazione dipende – e non potrebbe essere altrimenti – dalla tipologia della delega e dalla materia che ne costituisce l’oggetto³¹. La “cornice” definita dalle decisioni delle assemblee legislative presenterebbe, perciò, un’ampiezza variabile, il cui grado minimo è stato così emblematicamente rappresentato: «quello che ci sembra [...] da escludere è che la legge possa attribuire al Governo o ad altri organi od enti la determinazione di ciò che l’art. 76 ha riservato al Parlamento»³².

Ora, non è solo che questa definizione dei “principi e criteri direttivi” esibisce un grado molto elevato di elasticità; ma è, anche e soprattutto, che il «*minimum* di determinazioni»³³ sufficiente ai fini della legittimità della legge di delega può, ed a ragione, sembrare inidoneo a garantire il soddisfacimento della riserva di legge.

L’art. 23 Cost., infatti, si può ritenere prescriva che le scelte delle due Camere definiscano sempre la misura del bilanciamento. È questa l’“estensione necessaria” imposta alla disciplina parlamentare dalla riserva di legge fiscale, ed è un’estensione che – giova ribadirlo - rimarrebbe invariata anche quando il legislatore decidesse di ricorrere allo strumento della delega. L’art. 23 Cost., allora, si può ritenere finisca con l’innalzare il «*minimum* di determinazioni»³⁴ richiesto dall’art. 76 Cost. alla legge di delega, esigendo dai “principi e criteri direttivi” un più elevato livello di precisazione: “principi e criteri direttivi” potranno considerarsi sufficienti a condizione che definiscano il “grado di progressività” del sistema fiscale e siano parimenti idonei a garantire la sostanziale irreversibilità della misura che, così, vi è definita.

Quest’assunto, naturalmente, non implica affatto che l’esecutivo nelle materie riservate venga, *a priori*, privato di ogni potere discrezionale. In tali ambiti, infatti, la maggiore determinazione richiesta a “principi e criteri direttivi” comporterebbe, solo, la necessaria

³⁰ R. BIN - G. PITRUZZELLA, *Fonti del diritto*, cit., 147.

³¹ Si legga A. CERVATI, *La delega legislativa*, cit., 130, ove precisa che «la valutazione della sufficiente determinazione delle norme principio presenta sempre un notevole margine di discrezionalità ed una giurisprudenza che si stabilisse su questi punti non potrebbe non tener conto sia delle diverse materie che dei diversi tipi di delega legislativa».

³² A. CERVATI, *La delega legislativa*, cit., 130-1.

³³ A. CERVATI, *La delega legislativa*, cit., 131.

³⁴ *Ibidem*.



estromissione del Governo da ogni scelta che possa incidere sul bilanciamento deciso dalle due Camere³⁵.

È, dunque, solo a partire dal “confine” che si è appena provato a delineare, e dalla conseguente individuazione delle scelte alle quali il legislatore parlamentare non può abdicare, che appare possibile superare la “confusione” di soggetti e funzioni indotta, almeno in parte, dalle formule utilizzate dalla giurisprudenza costituzionale. La “parificazione” fra legge formale ordinaria e decreti legislativi, ai fini del soddisfacimento della riserva, cesserebbe di essere “senza condizioni”: solo quando “principi e criteri direttivi” definiscano il bilanciamento e lo rendano in linea di massima resistente a sostanziali alterazioni indotte dall’esercizio della delega, la disciplina delegata sarà imputabile alla volontà delle assemblee legislative; solo in presenza di una tale premessa, quindi, i decreti governativi potranno considerarsi abilitati «a incidere validamente, al pari delle leggi, nelle materie a queste riservate»³⁶.

4. La “riserva di bilanciamento” e la l. 111/2023

È, allora, a partire da un tale “confine”, e dalla “estensione necessaria” della disciplina parlamentare che esso delimita, che va considerata la l. 111/2023.

A leggere gli articoli che ne definiscono le finalità e ne individuano gli “oggetti” può – e non a torto – affermarsi che la delega fiscale si proponga il raggiungimento di un obiettivo ambizioso³⁷. Il Governo, infatti, è chiamato ad intervenire sui principali tributi, IRPEF, IRES e IRAP (artt. 5, 6 e 8), ma anche a riformare i procedimenti di accertamento e riscossione, il processo e il sistema sanzionatorio (ed altro ancora v. artt. 16 e ss.). A fronte di una delega di tale ampiezza stanno “principi e criteri direttivi” che si possono definire estremamente “elusivi, o vaghi”³⁸, quando non completamente assenti³⁹. Emblematiche, in tal senso,

³⁵ D’altro canto – si potrebbe aggiungere – il ricorso ad una normazione per principi – quale, almeno in teoria, dovrebbe essere quella della legge delega – determina, sempre e necessariamente, «lo spostamento ad altra sede di decisioni che, in astratto, sarebbero ricadute nell’ambito della [...] competenza» del delegante (Così S. BARTOLE, *Principi del diritto (dir. cost.)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 515). Solo che, in presenza di una materia riservata, la «possibilità di valutare le particolari situazioni giuridiche da regolamentare» (Corte cost. [sentenza n. 198 del 98](#)) e dunque il potere normativo dell’esecutivo incontrerebbe un limite più penetrante, che si è indicato nell’immodificabilità della misura del bilanciamento definita dal legislatore parlamentare.

³⁶ Corte cost., [sentenza n. 184 del 1974](#).

³⁷ A. GIOVANNINI, *Noterelle su deleghe “in bianco” e Costituzione*, cit.

³⁸ Sul ricorso a deleghe che presentano “principi e criteri direttivi” vieppiù generici e sulle conseguenze che da una tale prassi discendono si v., *ex multis*, G. TARLI BARBIERI, *La delega legislativa nei più recenti sviluppi*, in <https://www.astrid-online.it>, 20 ss.; ma si v. anche R. ZACCARIA - E. ALBANESI, *La delega legislativa tra teoria e prassi*, ivi, 7 ss.

³⁹ Così A. GIOVANNINI, *Noterelle su deleghe “in bianco” e Costituzione*, cit.



appaiono le indicazioni che dovrebbero guidare l'esecutivo nella "revisione e graduale riduzione dell'IRPEF"⁴⁰: questa - si legge all'art. 5, comma 1, lett. a) l. 111/2023 - deve avvenire «nel rispetto del principio di progressività e nella prospettiva della transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica»; segue, poi, l'enumerazione degli elementi dell'imposta sui quali il legislatore delegato potrà intervenire e gli obiettivi cui la sua azione riformatrice dovrà tendere. A mancare - come pure si è sottolineato - è l'enunciazione di un "criterio oggettivo" utile a definire la base imponibile, gli scaglioni di reddito e le relative aliquote⁴¹, la cui determinazione verrebbe, perciò, lasciata alla discrezionalità del destinatario della delega.

Questa formulazione dei "principi e criteri direttivi" può, e non a torto, suscitare il dubbio che essi non attingano al "*minimum* di determinazioni" che la delegazione legislativa richiede in presenza della riserva prevista all'art. 23 Cost. Né sembra che una tale genericità possa essere superata dal richiamo al principio di progressività o dall'enunciazione delle finalità da promuovere e delle esigenze da considerare: nessuna di queste indicazioni si mostra idonea a supplire all'assenza di una disciplina di fondo, che delimiti, ed in modo efficace, la discrezionalità del legislatore delegato, e cioè che indichi il bilanciamento del conflitto sotteso alla materia fiscale, escludendo il Governo dalla possibilità di operarlo in luogo del Parlamento.

Rimanendo ai termini consueti in cui il rapporto tra art. 76 ed art. 23 Cost. viene rappresentato, questa conclusione potrebbe non sembrare del tutto scontata. Vero è, infatti, che la Corte - ed a più riprese - ha sostenuto che l'assenza o la carente precisazione di "principi e criteri direttivi" determina una corrispondente riduzione della *vis* innovativa del Governo; ma è anche vero, però, che quest'affermazione non pare accompagnata dall'indicazione di criteri che consentano, seppur con una ragionevole approssimazione, di riconoscere una tale insufficienza⁴².

Alla conclusione prefigurata, invece, si giungerebbe con maggior sicurezza muovendo dalla prospettiva che si è provato a delineare, e cioè quando si considerasse la legittimità

⁴⁰ Ma analoghe riflessioni potrebbero farsi con riferimento alla disciplina degli altri tributi sui quali il Governo è chiamato ad intervenire, v. A. GIOVANNINI, *Noterelle su deleghe "in bianco" e Costituzione*, cit.

⁴¹ A. GIOVANNINI, *Noterelle su deleghe "in bianco" e Costituzione*, cit.

⁴² Non è questa la sede nella quale è possibile tentare una ricostruzione della giurisprudenza costituzionale in materia di delegazione legislativa. Preme, tuttavia, sottolineare che il "*minimum* di determinazioni" cui è subordinata la legittimità della legge di delega sembra reso ancora più incerto dalla "fenomenologia estremamente variegata" (Corte cost., [sentenza n. 224 del 1990](#)) che si è riconosciuta ai "principi e criteri direttivi". Una loro "estensione variabile" che ha portato ad ammettere tanto «"principi" a basso livello di astrattezza, finalità specifiche, indirizzi determinati [...] o, addirittura, principi inestricabilmente frammisti a norme di dettaglio», tanto - ed è proprio questo il punto - principi connotati da una «qualche genericità» e, che, perciò, conferiscono «maggiore ampiezza delle scelte strumentali affidate al legislatore delegato» (Corte cost., [sentenza n. 243 del 1982](#)).



della l. 111/2023 a partire dal “confine” che si è provato a tracciare, dallo “spazio” che esso delimita e dalle “scelte” che vi ricadono e che rappresentano l’estensione necessaria degli obblighi di normare che dall’art. 23 Cost. discendono.

La riserva di legge fiscale, infatti, imporrebbe al legislatore di definire il “punto di equilibrio” a partire dal quale è composto il conflitto fra “solidarietà sociale” e “proprietà privata”. Questo bilanciamento è, per l’appunto, proprio quello che manca nella generica enunciazione «del principio di progressività» e nella «prospettiva della transizione del sistema verso l’aliquota impositiva unica»: queste indicazioni non definiscono affatto la “misura” della progressività, non dicono, cioè, su quali fasce di reddito, ed in quale percentuale, graveranno i costi sostenuti per finanziare l’azione statale; esse nulla svelano dell’opera di “redistribuzione” e “perequazione” che al sistema fiscale è, essenzialmente, assegnata. Una tale “misura”, invero, potrebbe ritenersi sufficientemente determinata alla sola condizione che la legge di delega definisca la base imponibile, gli scaglioni di reddito e le rispettive aliquote (magari nella forma di “forchette” di valori). Non solo. La necessità – come pure ha avvertito il Consiglio costituzionale francese⁴³ - di preservare il bilanciamento così stabilito dalla eventualità che il Governo lo stravolga richiederebbe, inoltre, che la delega consideri anche i limiti di massima di tutti quegli ulteriori elementi del tributo - quali, ad es., la concessione di deduzioni e detrazioni fiscali – operando sui quali si possa alterare sostanzialmente l’equilibrio voluto dalle assemblee rappresentative.

Queste conclusioni paiono trovare conferma nelle leggi di delegazione che sono state alla base delle precedenti riforme fiscali e, in particolare, nella l. 825 del 1971.

La delega con la quale si conferiva al Governo il compito di realizzare la prima grande riforma tributaria dell’Italia repubblicana, infatti, individuava, all’art. 1, comma 1, un primo ordine di limiti nei «principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività». A differenza dell’attuale delega fiscale, che si limita all’enunciazione del solo principio di progressività (stemperato dall’idea della graduale transizione al sistema basato sull’aliquota unica), la l. 825/1971 affiancava a questa “cornice costituzionale” una serie di “principi e criteri direttivi” deputati a delineare le caratteristiche essenziali dei singoli tributi.

Le disposizioni della legge che dovevano fissare la fisionomia dell’imposta personale sul reddito⁴⁴ definivano – e con un notevole grado di precisione – tutte le voci che avrebbero concorso alla “formazione del reddito complessivo” della persona fisica (art. 2, nn. 3-5), nonché le singole deduzioni ed i rispettivi valori. Con analogo rigore venivano, poi,

⁴³ Conseil constitutionnel, [décision 84/184](#) del 29 dicembre 1984, dove, al punto 24 del considerato in diritto, si legge: «*n'appartient qu'à la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution, de déterminer le champ d'application de l'avantage fiscal dont il s'agit*».

⁴⁴ Ma analoga affermazione può ripetersi per i “principi e criteri direttivi” deputati a conformare tutte le imposte che avrebbero concorso a definire il nuovo sistema tributario.



determinati, alla tabella A allegata alla legge, gli scaglioni di reddito e le corrispondenti aliquote, mentre la tabella B era integralmente consacrata alla minuziosa quantificazione delle “detrazioni di imposta per carichi di famiglia”.

Questa “seconda cornice di principi” individuava le categorie di soggetti che avrebbero concorso al finanziamento dell’azione statale e l’esatta proporzione in cui sarebbero stati chiamati a farlo, e stabiliva, perciò, il “grado di progressività” dell’IRPEF. Le determinazioni trasfuse nella legge parlamentare finivano, così, con lo spingersi fino al “confine” che delimita l’estensione necessaria della riserva di legge: la “misura” del bilanciamento che vi veniva stabilita era sottratta a possibili interventi manipolativi dell’esecutivo, che veniva relegato alla mera “messa in opera” delle decisioni delle due Camere.

Il rigore con il quale è stata interpretata la riserva di legge fiscale dalla l. 825/1971 rappresenta, forse, un *unicum* nella storia delle istituzioni repubblicane, cionondimeno, preme sottolineare che anche la l. 662/1996 all’art. 1, commi 143, lett. b) e 145 individuava gli scaglioni e le relative aliquote, così come i criteri che avrebbero guidato il Governo nel disciplinare ogni forma di agevolazione fiscale⁴⁵. Dunque, le precedenti leggi di delega in materia tributaria, seppur con diversi gradi di approssimazione, non si sono mai esonerate dal fissare il bilanciamento fra interesse proprietario e solidarietà sociale, rendendolo, contestualmente, impermeabile all’azione dell’esecutivo.

Una tale determinazione e la misura che ne è il portato sono, invece, i “grandi assenti” della l. 111/2023, che ha preferito affidare questa decisione al Governo. L’insufficienza della disciplina parlamentare diviene, così, il grimaldello attraverso il quale è consumata l’ennesima violazione delle disposizioni costituzionali che delimitano le funzioni degli organi e gli spazi che ad esse corrispondono.

⁴⁵ Ed analoghe considerazioni potrebbero ripetersi con riferimento all’art. 3 della l. 80/2008.