

queste istituzioni

**Principi costituzionali
per una fiscalità della montagna**

Francesco Cesare Palermo

Numero 1/2022

31 marzo 2022

Principi costituzionali per una fiscalità della montagna

di Francesco Cesare Palermo*

Sommario

1. Fiscalità delle zone montane: l'inquadramento a partire dai principi costituzionali. – 2. Dalla genesi dell'emendamento Gortani sino alla lezione di Ezio Vanoni: la necessità costituzionale di una fiscalità montana come via di restaurazione. – 3 . Il principio di «solidarietà contributiva» per le zone montane: il coordinato dei principi fissati dagli articoli 2, 3, 23 e 53 Cost. comunica direttamente con la previsione di principio e l'attuazione dell'art. 44, comma 2°, Cost. – 4. Fiscalità montana e ridefinizione degli obiettivi dell'azione dello Stato in favore dei territori montani in considerazione delle loro specificità. Misure fiscali di compensazione territoriale e ambientale.

Sintesi

Il fiume che sta a valle è forte e prospera solo se gli proviene l'acqua dalle montagne.

Il tema della fiscalità montana e della sua positiva affermazione risulta centrale nella strategia nazionale delle montagne italiane.

Dalla genesi dell'emendamento Gortani sino alla lezione di Luigi Sturzo e di Ezio Vanoni si coglie la necessità costituzionale di una fiscalità montana come via di restaurazione e di superamento delle disparità economiche e sociali tra persone, prima ancora che tra cittadini.

La fiscalità montana procede dall'attuazione del principio di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., in funzione di contrasto allo spopolamento, promozione di sviluppo delle attività commerciali, organizzazione e fruizione dei servizi essenziali, protezione civile e reti di comunicazione.

Si tratta delle premesse per un'idea della montagna come luogo di opportunità relazionale e di investimento, nel quale si realizzano equi rapporti sociali nel giusto equilibrio tra comunità solidale e libertà permissiva.

Il testo delinea i fondamenti costituzionali per l'inquadramento della fiscalità delle zone montane. L'obiettivo finale consiste nella piena uguaglianza delle persone su tutto il territorio nazionale.

Il presupposto fondamentale è dato dalla rete unitaria tra periferie e centri urbani, tra zone montane e città, per procedere dall'imposizione alla promozione, nel disegno accolto dall'art. 44 della Costituzione e radicato, anzitutto, nei doveri inderogabili di solidarietà economica e sociale (art. 2 Cost.) e nell'uguaglianza sostanziale (art. 3, comma 2°, Cost.).

L'equità si concretizza, certamente, anche attraverso lo strumento del vantaggio e dell'agevolazione strutturale, con misure generali nella fiscalità diretta e indiretta, e puntuale,

* Avvocato.

con l'istituzione di zone montane a fiscalità di vantaggio (ZMFV), zone franche montane (ZFM), zone economiche speciali montane (ZESM).

Tale strumento, correttamente inteso, è solo il medio logico-giuridico di una nuova effettività dell'espressione della persona stabilmente insediata nelle zone montane.

Il coordinato dei principi fissati dagli articoli 2, 3, 23 e 53 Cost. comunica direttamente con la previsione di principio e l'attuazione dell'art. 44, comma 2°, Cost.

La fiscalità montana ridefinisce gli obiettivi dell'azione dello Stato in favore dei territori montani in considerazione delle loro specificità, a partire dalle misure fiscali di compensazione territoriale e ambientale.

In quest'ottica, la gestione della risorsa acqua rappresenta uno degli snodi fondamentali della disciplina delle zone montane.

Abstract

The river downstream is strong and thrives only if water comes from the mountains.

The issue of mountain taxation and its positive affirmation is central to the national strategy of the Italian mountains.

The Gortani amendment and the lesson of Luigi Sturzo and Ezio Vanoni fix the constitutional need for mountain taxation, as a way of restoring and overcoming economic and social disparities between people.

The text outlines the constitutional foundations for the taxation framework for mountain areas. The final goal consists of the total equality of people throughout the national territory.

The basic condition is given by the unitary network between suburbs and urban centres, between mountain areas and cities, to proceed from tax imposition to human promotion, in the frame outlined in article 44 of the Constitution and rooted, first of all, in the mandatory duties of economic and social solidarity (Article 2 of the Constitution) and in the principle of equality (Article 3, paragraph 2, Constitution).

Mountain taxation proceeds from the implementation of the principle of solidarity referred to in article 2 of the Constitution, with the aim of counteract depopulation, promoting the development of commercial activities, organization and use of essential services, civil protection and communication networks.

These are the premises for an idea of the mountain as a place of relational and investment opportunities, in which equitable social relations are achieved in the right balance between solidarity community and freedom.

Equality is realized, indeed, also through the instrument of advantage and structural facilitation, with general measures in direct and indirect taxation, and specific measures with the establishment of mountain areas with advantageous taxation, mountain free zones, mountain special economic zones.

This tool is only the logical-legal mean of a new effectiveness of the expression of the person permanently established in mountain areas.

The set of principles fixed in articles 2, 3, 23 and 53 of the Constitution is connected with the provision of principle and the implementation of art. 44, paragraph 2, of our Constitution. Mountain taxation redefines the objectives of the State's action in favour of mountain territories in consideration of their specificities, starting with the tax measures of the territorial and environmental compensation.

According to this perspective, the management of water resources represents one of the fundamental point of the discipline of mountain areas.

Parole chiave

comunità solidale; principio di uguaglianza; specificità montana; compensazione territoriale, compensazione ambientale.

1. Fiscalità delle zone montane: l'inquadramento a partire dai principi costituzionali.

Enrico Allorio, nel 1950, nel delineare il senso del diritto e della certezza del diritto in Italia, ripeteva che le leggi sono espressione di esigenze politiche; in esse opera il genio del tempo, cui obbedisce la stessa classe politica che le ispira; mentre ai giuristi compete la formulazione tecnica. Il senso del diritto è, nella sua maggiore perfezione, *senso della certezza del diritto*¹. Il diritto tributario italiano, oggi, a distanza di oltre settant'anni dall'intervento di Allorio, nella sua mancanza di sistematicità, si pone assai lontano da questa perfezione². Si comprende, perciò, il ruolo cruciale della cultura giuridica che deve diventare parte integrante della cultura politica.

La certezza, come la controllabilità, è connaturata alla funzione del diritto come guida dei comportamenti ed è la proiezione epistemologica del principio di uguaglianza come giustizia formale. L'attuazione della norma e la sua immediata esecutività sono la premessa, d'altra parte, dell'uguaglianza sostanziale³.

Infatti, l'astratta certezza del diritto è direttamente collegata alla sicurezza economica, come concreta sicurezza *dal* bisogno; la ricerca dogmatica è radicata nella consapevolezza storica.

Il tema della fiscalità montana e della sua positiva affermazione risulta centrale nella strategia nazionale delle montagne italiane, occasione per la finalizzazione delle azioni positive, ossia normative, che procedono dall'*imposizione* alla *promozione*, nel disegno accolto dall'art. 44 della Costituzione.

Un nuovo progetto di legge della montagna deve indicare la costruzione di una "fiscalità di montagna" informata all'obiettivo extra-fiscale della realizzazione delle effettive condizioni di uguaglianza delle persone su tutto il territorio nazionale, ispirata dalla stretta connessione, alla

¹ E. ALLORIO, *La vita e la scienza del diritto in Italia e in Europa*, Milano, 1957, pag. 3 e ss. con riferimento alla pubblicazione dell'omaggio a Francesco Carnelutti, intitolato *La vita del diritto in Italia*, pubblicato in Jus, 1950. E. DE MITA, *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in *L'opera di Enrico Allorio tra teoria generale e sensibilità storica. Atti del Convegno Università di Padova, Sala dell'Archivio Antico, 12 novembre 1999*, raccolti a cura di Claudio Consolo, Padova, 2004, pagg. 131 e ss.

² Ad avviso di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 63, l'attività legislativa tributaria non ha avuto alcun carattere di organicità sia riguardo al diritto sostanziale che al diritto processuale; come è mancata una legge generale tributaria, così è mancata una legge generale del processo tributario. Sul tema nodale della semplificazione in diritto tributario, E. DE MITA, *La legalità tributaria: contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, Giuffrè, 1993.

³ C. LUZZATI, *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, Milano, Giuffrè, 1999, ad avviso del quale la certezza – controllabilità si presenta quando è possibile preventivamente, o anche successivamente, valutare la conformità delle scelte particolari a un criterio generale precostituito; se una norma è ambigua e poco chiara esaurisce la sua funzione di norma giuridica in senso proprio.

rete unitaria, tra periferie e centri urbani, tra città e zone montane che il semi-esodo pandemico ha reso destinazioni desiderate di una nuova ordinarietà.

I principi costituzionali fissati dagli artt. 2, 3, 44, comma 2°, e 53 Cost. innervano profondamente, sul piano etico – politico, il nuovo patto tra città e zone montane, tra aree rurali e aree interne: la fiscalità montana e i provvedimenti a favore delle zone montane assumono una funzione di giustizia sociale che li rende necessitati sul piano costituzionale medesimo, rimuovendone la genesi di provvedimento-di-favore in inveramento del principio solidaristico e di uguaglianza.

Il valore extra-fiscale del tributo spesso è stato invocato per correggere, o attenuare, ingiustificate disuguaglianze e, in positivo, per promuovere, più che per opprimere⁴.

Nella fiscalità montana, in termini positivi di individuazione dei vincoli sostanziali all'esercizio del potere di imposizione, i principi della giustizia sociale esigono che le energie individuali non rimangano puramente potenziali e vengano valorizzate nello sviluppo di aree strategiche nel territorio nazionale⁵.

Anche attraverso la disciplina fiscale relativa alle zone montane, si realizza il diritto di cittadinanza⁶, quell'auspicata attuazione effettiva e completa dei principi costituzionali che, a quasi ottant'anni della loro affermazione, ancora attendono quel disegno egualitario cui sono ispirati⁷ e che è sintetizzato nel principio di eguaglianza sostanziale (art. 3, comma 2°, Cost.).

Il ruolo rivestito dai territori montani, aree verdi per eccellenza, a presidio della biodiversità e a difesa delle risorse naturali rende particolarmente significativo valutare le difficoltà di percorso e le ambizioni per una ripresa efficace: negli spazi alpini e appenninici di ogni zona montana emergono puntualmente sia i disagi derivanti dall'essere "periferie", sia le disuguaglianze nell'accesso ai servizi pubblici essenziali, tali da evidenziare una vera e propria questione di garanzia di diritti di cittadinanza per gli abitanti di queste aree⁸.

⁴ F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973, pagg. 128 e ss., sul nesso tra principio di eguaglianza sostanziale, di fatto, ed extra-fiscalità, permette di individuare i fini costituzionali che presiedono all'attività tributaria e determinano contenutisticamente il suo aspetto extrafiscale.

⁵ G. CEPOLLARO, B. ZANON (a cura di), *Il governo del territorio montano nello spazio europeo. Innovare gli sguardi e gli strumenti per lo sviluppo sostenibile della montagna*, Trento, Trentino School of Management, 2020, insiste sulla rilevanza delle Alpi e degli Appennini come spazio naturale, culturale e strategico per l'Europa per collocazione geografica, qualità delle risorse, opportunità di sviluppo.

⁶ G. BERTI, *Interpretazione costituzionale*, Padova, 1987, spec. pagg. 299 con riguardo al rapporto tra cittadino e libertà, diritti economici e proprietà, evidenzia che l'espressione *cittadino* si coordina con la figura dello stato e dell'ente pubblico; è infatti una qualificazione del rapporto tra stato e individuo dalla parte di quest'ultimo. Sul dibattito attorno al cittadino, lavoratore e uomo nell'Assemblea Costituente, vedi M. CUNIBERTI, *La cittadinanza. Libertà dell'uomo e libertà del cittadino nella Costituzione italiana*, Padova, 1997, pag. 71 e ss.

⁷ P. MEROLA CHIERCHIA, *L'interpretazione sistematica della Costituzione*, con prefazione di Giuseppe Chiarelli, Padova, 1978, pag. 270: tale realizzazione passa necessariamente attraverso la via di un'interpretazione che guardi a tutto il contesto costituzionale, alla Costituzione nel suo insieme, come sistema unitario.

⁸ In questi termini l'intervento del Presidente della Repubblica Sergio Mattarella in occasione della cerimonia in occasione della Giornata nazionale della Montagna Palazzo del Quirinale, 9 dicembre 2021.

La Repubblica deve garantire i diritti di cittadinanza nelle aree cosiddette marginali. Questo obiettivo unisce periferie urbane e aree rurali e interne delle montagne.

Sia Gortani⁹ che Sturzo erano ben consapevoli della stretta connessione tra montagna, pianura e città, aprendo alla promozione di un rapporto solidale tra le montagne e le pianure, città e centri metropolitani, a partire dall'ambiente nel quale gli esseri umani si sono sviluppati. Il richiamo al fondamento costituzionale della disciplina delle montagne italiane era essenziale per introdurre quelle specialità di disciplina in grado di diventare disciplina *ordinaria*, perché preposta dall'ordinamento ad attuare il principio di uguaglianza sostanziale.

Il diritto tributario, con specifico riguardo alle montagne italiane, deve essere reimpiantato nella Costituzione, importando razionalità costituzionale nell'ambito fiscale, dove prevale ancora il segno di un imperio statale, che non accetta partecipazione o controllo, se non a cose fatte¹⁰.

Collocare il dovere tributario nel sistema costituzionale di oggi, significa recuperare dai principi costituzionali i principi generali dell'imposizione, nel rispetto dei quelli che Capaccioli chiamava gli «stampi» del diritto.

Nel contempo significa dare un nuovo statuto ontologico, a regime, ad un sistema fiscale improntato alla realizzazione di *equi rapporti sociali* nei territori montani, nel giusto equilibrio tra comunità solidale e libertà permissiva.

L'equità si concretizza, certamente, anche attraverso lo strumento del vantaggio e dell'agevolazione strutturale, con misure generali nella fiscalità diretta e indiretta, e puntuale, con l'istituzione di zone montane a fiscalità di vantaggio (ZMFV), zone franche montane (ZFM), zone economiche speciali montane (ZESM). Tale strumento, correttamente inteso, è solo il medio logico-giuridico di una nuova effettività dell'espressione della persona umana stabilmente insediata nelle zone montane.

Questa nuova effettività si afferma positivamente oltre il criterio di equilibrio di parti in conflitto cui spesso ha corrisposto la logica, in sé, dell'agevolazione disorganica e frammentaria; a favore – con le parole di Costantino Mortati – della «riunione della proprietà della terra con il lavoro che la feconda»¹¹.

⁹ MICHELE GORTANI (Lugo in Galizia 1883 - Tolmezzo 1966), geologo, formatosi all'Università di Bologna, dove si laureò in Scienze naturali nel 1904 e dove tornò, nel 1924, come ordinario di geologia fino al 1958, studioso del paleozoico carnico, senatore della Democrazia Cristiana, già deputato della XXIV legislatura del Regno d'Italia (1913 – 1919), presidente della Comunità carnica, del Consorzio del bacino imbrifero montano del Tagliamento, della Società alpina friulana e della Società filologica friulana; ambientalista dell'associazione *Pro-montibus et silvis*.

¹⁰ E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. Prefazione di Giorgio Berti, Milano, 2000, pag. X.

¹¹ C. MORTATI, *La Costituzione e la proprietà terriera*, in *Riv. Dir. Agr.*, 1944-1947, pag. 12.

La frammentarietà delle agevolazioni altro non è che l'indice dell'abbandono sistematico dello Stato, che, *nell'Italia che si rinnova*, può essere definitivamente superato con la restaurazione montana anzitutto normativa.

Significativamente, dal convegno sulla figura e sull'opera di Michele Gortani, promosso dal CAI nel 2016¹², emersero cinque indirizzi programmatici per la causa montana: 1) la specificità delle zone montane e la necessità di far derivare dall'art. 44, comma 2°, Cost., la previsione, in ogni legge, di specifiche norme per le zone montane; 2) la relazione tra i servizi eco-sistemici offerti dalle terre alte e i costi per vivere nelle terre alte da porre in capo agli utenti e alla fiscalità generale; 3) la valorizzazione, in forza dell'art. 45, comma 2°, Cost., di professionalità, competenze e tradizioni montane; 4) la diretta correlazione tra riconoscimento della specificità delle zone montane e crescita di pianura e aree urbane; 5) la necessità di garantire alle zone montane, attraverso scienza e ricerca, una rete tecnologica e culturale.

Anche per la fiscalità montana, ossia per quel corredo quanto più organico e immediatamente attuabile, di norme *correlate* alla specificità montana, il discorso deve procedere dall'art. 44 della Costituzione, che coinvolge l'intervento dei pubblici poteri in un deciso finalismo attuativo¹³.

Collocato nella Parte Prima ("Diritti e doveri dei cittadini"), Titolo terzo ("Rapporti Economici") della nostra Legge Fondamentale, come forse non abbastanza noto prevede, al suo comma secondo, che « la legge dispone provvedimenti a favore delle zone montane ».

Nella cosiddetta Costituzione economica, la nostra Carta fondamentale, in particolare, agli articoli 41 – 47, si occupa, più che del diritto *di* proprietà, in chiave privatistica, del diritto *alla* proprietà, il quale, anche se funzionalizzato in chiave pubblica di socialità, rimane come diritto alla libertà della proprietà e delle attività economiche¹⁴.

La tutela della proprietà, di una proprietà che obbliga, come aveva detto il Costituente di Weimar, è confermata negli articoli 44 e 47 Cost., difesi dalla Corte Costituzionale contro i tentativi di eccessiva compressione¹⁵.

La libertà di iniziativa economica (art. 41) precede e orienta la stessa proprietà (art. 42), perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali.

¹² Cfr. diffusamente "*La Causa montana*" a cura di O. Gaspari, *infra cit.*

¹³ M. D'ANTONIO (a cura di), *La Costituzione economica. Prospettive di riforma dell'ordinamento economico*, Milano, 1985, ricerca dell'ISLE, Istituto per la documentazione e gli studi legislativi, sotto la presidenza di Massimo Severo Giannini; v. spec. C. DESIDERI, *Costituzione economica e agricoltura*, pag. 167, a segnalare che l'art. 44 Cost. è rimasto, per molti versi, inattuato; C. A. GRAZIANI, *Sull'attualità dell'art. 44 della Costituzione*, pagg. 169 ss.

¹⁴ G. BERTI, *Manuale di interpretazione costituzionale*, Padova, 1994, p. 468. Dello stesso A., *Interpretazione costituzionale*, Padova, 1987, spec. pagg. 299 con riguardo al rapporto tra cittadino e libertà, diritti economici e proprietà.

¹⁵ F. SAJA, *Costituzione economica*, nella pubblicazione degli atti del Convegno del 6-7 maggio 1988, tenutosi all'Università Cattolica di Milano, *La Costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta Fondamentale*, Milano, 1990, pag. 3 ss.

Infatti, l'art. 42 Cost. chiarisce che la proprietà è pubblica o privata ed è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale sino all'espropriazione per motivi d'interesse generale e alla riserva di legge per i diritti dello Stato sulle eredità.

Il governo pubblico dell'economia è collegato ad ulteriori principi fondamentali della Costituzione che interessano specificamente l'indagine sulla norma di cui al comma 2° dell'art. 44 Cost., riguardata in una visuale tributaria.

A norma dell'art. 2 Cost., la Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale¹⁶.

Il principio posto dall'art. 2 della Costituzione, oltre che al generale riconoscimento e garanzia dei diritti inviolabili dell'uomo, si incentra sulla necessità dell'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale da parte dei cittadini.

Il principio di uguaglianza formale e sostanziale, di cui all'art. 3 Cost., si riflette immediatamente, come dovere obiettivo, su coloro che fanno le leggi. È canone della razionalità e della ragionevolezza della legge, dovere e obbligo del legislatore e misura della disciplina dei diritti di libertà, aderente alle condizioni effettive degli individui e dei gruppi¹⁷.

L'art. 3, comma 2°, Cost., in punto di eguaglianza sostanziale e ragionevolezza, prevede la rimozione da parte dei pubblici poteri degli ostacoli di ordine pubblico e sociale, a vincere quelle ineguaglianze immeritate ricevute in sorte, per esempio, per essere venuti al mondo in un determinato territorio. Il principio di uguaglianza e di ragionevolezza traduce il principio di libertà e, con esso, rende possibile la libertà di *scelta* che supera la necessità di un'imposizione.

Anche l'art. 4 e l'art. 5 Cost. concorrono a contestualizzare ulteriormente le disposizioni della cosiddetta Costituzione economica di interesse nella nostra indagine.

L'art. 4 stabilisce la promozione delle condizioni che rendono effettivo il diritto al lavoro impegnando in tal senso la politica economica: la Repubblica riconosce a tutti i cittadini il diritto al lavoro e promuove le condizioni che rendano effettivo questo diritto. Ogni cittadino ha il dovere di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, una attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società.

L'art. 1 e l'art. 5 Cost. ribadiscono l'imprescindibilità del principio democratico e autonomistico, pur nell'unitarietà e indivisibilità della Repubblica che, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più

¹⁶ A. BARBERA, *Art. 2 in Principi Fondamentali*, art. 1-12, Commentario della Costituzione a cura di G. Branca, Bologna, 1975, pagg. 50 e ss.

¹⁷ A. S. AGRÒ, *Art. 3, 1° comma*, e U. ROMAGNOLI, *Art. 3, 2° comma*, in *Principi Fondamentali*, art. 1-12, Commentario della Costituzione a cura di G. Branca, op. cit., rispettivamente pagg. 123 e ss. e 162 ss.

ampio decentramento amministrativo (art. 118); adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento (art. 114 e segg.)¹⁸.

Ancora l'art. 9 afferma il principio della tutela del paesaggio e del patrimonio storico artistico nazionale (e, da ultimo, tutela l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi), così come la promozione dello sviluppo della cultura e della ricerca scientifica e tecnica.

I principi costituzionali che delineano un modello di economia mista, tra libertà di iniziativa economica e solidarietà sociale, acquistano una nuova luce se riletti nella dimensione comunitaria.

A norma dell'art. 2 del Trattato che istituisce la Comunità europea, nella versione consolidata Nizza, «la Comunità ha il compito di promuovere nell'insieme della Comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni di cui agli articoli 3 e 4, uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, la parità tra uomini e donne, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un alto grado di competitività e di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento della qualità di quest'ultimo, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri».

Nell'affrontare i rapporti economici si entra in una sfera che, diversamente da quella dei rapporti civili ed etico-sociali, pone problemi di conformazione dei diritti ivi previsti per coglierne i contenuti effettivi, confrontandosi essi con l'azione pubblica in ambito economico.

Il tema è quello del rapporto tra diritti e doveri in una società ancorata alla proprietà privata e alla libertà di iniziativa economica.

In quest'ambito si colloca l'art. 44, comma 2°, Cost. che deve essere letto congiuntamente con i principi costituzionali sopra richiamati nonché, per la materia che ne occupa, soprattutto con il dovere inderogabile di solidarietà economica e sociale (art. 2 Cost.), con i principi di ragionevolezza e uguaglianza (art. 3 Cost.), di legalità (art. 23 Cost.) e di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

2. Dalla genesi dell'emendamento Gortani sino alla lezione di Ezio Vanoni: la necessità costituzionale di una fiscalità montana come via di restaurazione.

L'art. 44 Cost., nel testo coordinato dal Comitato di redazione prima della votazione finale in Assemblea e distribuito ai Deputati il 20 dicembre 1947, recitava testualmente: «al fine di

¹⁸ G. BERTI, *Art. 5*, in *Principi Fondamentali*, art. 1-12, Commentario della Costituzione a cura di G. Branca, op. cit., pagg. 277 e ss.

conseguire il razionale sfruttamento del suolo e di stabilire equi rapporti sociali, la legge impone obblighi e vincoli alla proprietà terriera privata, fissa limiti alla sua estensione secondo le regioni e le zone agrarie, promuove ed impone la bonifica delle terre, la trasformazione del latifondo e la ricostituzione delle unità produttive; aiuta la piccola e la media proprietà».

L'emendamento Gortani portò all'attuale e definitiva formulazione del comma 2° dell'art. 44: «la legge dispone provvedimenti a favore delle zone montane».

L'on.le Gortani, tra molti, illustrò l'emendamento durante la seduta pomeridiana del 13 maggio 1947, nella quale l'Assemblea Costituente proseguì l'esame degli emendamenti agli articoli del titolo terzo della parte prima del progetto di Costituzione, dedicato ai rapporti economici¹⁹.

Queste le parole di Gortani: «vi è in Italia una regione che comprende un quinto della sua popolazione, che si estende per un terzo della sua superficie e in cui la vita di tutti i ceti e categorie si svolge in condizioni di particolare durezza e di particolare disagio in confronto col rimanente del Paese. Questa regione, che non ha contorni geografici ben definiti, ma si estende ampiamente nella cerchia alpina, si allunga sulle dorsali appenniniche e si ritrova nelle isole maggiori, risulta dall'insieme delle nostre zone montane. È una regione abitata da gente laboriosa, parsimoniosa, paziente, tenace, che in silenzio lavora e in silenzio soffre tra avversità di suolo e di clima; che rifugge dal disordine, dai tumulti e dalle dimostrazioni di piazza, e ne è ripagata con l'abbandono sistematico da parte dello Stato. O meglio, della montagna e dei montanari lo Stato si ricorda, di regola, e si mostra presente, quando si tratta di imporre vincoli, di *esigere tributi* o di prelevare soldati. Matrigna la natura, al nostro montanaro, e matrigna la patria; e tuttavia è pronto, così per la patria, come per la nativa montagna, a sacrificare, ove occorra, anche se stesso. Perché la montagna è la sua vita, e la sua patria è la sua ragione di vivere. E in lei non ha ancora perduto la sua *fiducia*. Facciamo che non la perda. Ad ora ad ora voci si sono levate in favore della montagna voci altruiste reclamanti giustizia, e voci utilitarie reclamanti la restaurazione montana come fonte di pubblico bene. Ma le une e le altre sono cadute o nell'indifferenza o nell'oblio. Ed intanto le selve si diradano, inselvaticiscono i pascoli, cadono le pendici in crescente sfacelo; le acque sregolate rodono i monti ed alluvionano ed inondano le pianure e le valli; intristiscono i villaggi a cui non giungono le strade né i conforti del vivere civile; la robustezza della stirpe cede all'eccesso delle fatiche e delle restrizioni, e la montagna si isterilisce e si spopola. Ora è tempo che al montanaro si volga con amore questa Italia che si rinnova. Noi chiediamo che nella nuova Carta costituzionale, dove tante sono le norme ispirate all'amore e alla giustizia, ci sia anche una parola per lui. A tal fine abbiamo

¹⁹ Gli onorevoli che presentarono l'emendamento erano, oltre a Gortani, Fantoni, Garlato, Del Curto, Micheli, Rivera, Schiratti, Valenti, Valmarana, Marconi, Balduzzi, Viale, Bubbio, Firrao, Bertola, Stella, Sullo Fiorentino, Pat, Salizzoni, Mannironi, Lizier, Murgia, Cappelletti, Conci Elisabetta, Bellato, Guariento, Franceschini, Carbonari.

presentato questo comma aggiuntivo all'articolo 41: «Nel medesimo intento» (cioè di conseguire il razionale sfruttamento del suolo e stabilire equi rapporti sociali) «la legge dispone provvedimenti in favore delle zone montane».

Giuseppe Ayroldi (del Fronte liberale democratico dell'Uomo Qualunque) proponeva anche l'aggiunta «e delle zone aride», la cui produzione dipendeva esclusivamente dalla pioggia. Antonio Segni, futuro ministro dell'agricoltura e delle foreste²⁰ dichiarò, per la Democrazia Cristiana, «di votare a favore dell'emendamento Gortani che riconosce le benemerienze e le necessità delle regioni montane che sono state finora abbandonate»²¹.

L'Assemblea accolse l'appello di Gortani che chiedeva di «non respingere l'invocazione di nove milioni d'italiani».

Avrebbe dovuto essere il primo passo per l'affermazione dell'esercizio della sovranità dello Stato in modo effettivo anche su tale ambito spaziale e comunitario.

In quest'opera Gortani si pose come un singolo “apripista”, segnalatore di un sentiero di montagna, già formato dal transito dei montanari, persone, all'epoca ancora quasi invisibili agli strumenti e alle autorità. Questi passaggi erano ben noti all'identità collettiva che li aveva già liberati dalle congetture quotidiane per renderli, concretamente, percorsi di chi ha in testa una mèta e vuole perseguire con tenacia un obiettivo, un'impresa comune che si forma, passaggio dopo passaggio, per l'azione dell'individuo come essere sociale necessariamente cooperativo²².

L'emendamento Gortani venne avvertito immediatamente come indicazione di obiettivo strettamente collettivo cui avrebbero potuto corrispondere benefici collettivi.

La fedeltà ai valori della democrazia fu vissuta da Gortani, alla stessa stregua del piacere del formidabile *Wanderer* e del geologo. L'espressione di tali valori si ritrova nei principi fondamentali della Costituzione e nell'impegno al loro sviluppo, mediante un'incessante promozione di libertà e di solidarietà, nella sintesi globale tra libertà classiche e libertà sociali.

Con l'art. 44, comma 2°, trovava prima cristallizzazione la tematica della *causa montana*, obiettivo della vita politica di Michele Gortani, perseguito come accademico, geologo, costituente democratico cristiano e parlamentare²³.

²⁰ Antonio Segni fu Ministro dell'agricoltura e delle foreste dal 31 maggio 1947 al 22 maggio 1948 (Governo De Gasperi-IV), dal 23 maggio 1948 al 26 gennaio 1950 (Governo De Gasperi-V) e dal 27 gennaio 1950 al 25 luglio 1951 (Governo De Gasperi-VI).

²¹ Anche Alberto Jacometti (Partito Socialista Italiano di Unità Proletaria) e Piemonte annunciarono il voto favorevole dei loro gruppi. Più significative le parole del repubblicano Ludovico Camangi: «voteremo a favore dell'emendamento Gortani, perché riteniamo che questo problema della montagna è forse il più importante ed il più decisivo per la situazione economica dell'Italia». L'emendamento passò.

²² A. MINGARDI, *Contro la tribù. Hayek. La giustizia sociale e i sentieri di montagna*, Marsilio Ancora, Venezia, 2020, p. 25, così gradualmente emergono percorsi dal tracciato sempre più netto, che finiscono con l'essere utilizzati in luogo di altri percorsi possibili e divengono l'espressione di un metodo sovraindividuale (p. 100).

²³ O. GASPARI (a cura di), *La Causa montana. Michele Gortani geologo, costituente, senatore*, Editore CAI, in collaborazione con Associazione ex Parlamentari della Repubblica, 2017; MICHELE GORTANI, *La difesa della montagna e del montanaro: discorso pronunciato al Senato della Repubblica nella seduta del 12 luglio 1949*, Roma,

Come senatore della Repubblica (1948-1953), fece approvare la prima legge per la montagna (1952), e pose le basi per quella sul sovraccanone idroelettrico del 1953, in un momento in cui, tra gli anni '50 e '60, al centro delle emergenze si poneva la tutela delle montagne e delle valli dalla costruzione di impianti idroelettrici.

Questo primo sentiero, formatosi in tempi lunghissimi, ha consentito di comprendere che la crescita deve fondarsi sugli investimenti e soprattutto sull'attuazione delle innovazioni.

All'esperienza di Gortani si relaziona, in modo unico, e non ancora indagato, l'esperienza politica e tributaria di Ezio Vanoni.

La lezione politica e giuridica del costituente Ezio Vanoni, valtelinese di Morbegno, è di grande attualità nella ricostruzione del contesto nel quale inserire la questione della fiscalità della montagna²⁴.

Vanoni nel giugno del 1948 diventò Ministro delle Finanze, per scelta di De Gasperi. Era stato eletto il 2 giugno 1946 nelle liste della Democrazia Cristiana all'Assemblea Costituente e chiamato a far parte della Commissione dei 75 con Ruini, Calamandrei, Dossetti, Einaudi, Moro, Leone. Il suo apporto alla Costituente riguardò i principi fondamentali che governano la materia tributaria: il principio di *capacità contributiva* e il principio di *legalità*, fondamento e limite del potere di imposizione.

L'infanzia di Vanoni venne contrassegnata dalla grande austerità eletta a stile di vita. Vedeva suo padre, il geometra Teobaldo Vanoni, ogni giorno alzarsi all'alba per raggiungere a piedi, a tre ore di cammino, il comune di San Martino in Val Masino, dov'era segretario comunale. San Martino era collegato a Morbegno da una mulattiera. Il piccolo Ezio accompagnava la madre Luisa Samaden, diplomata maestra elementare, nelle visite ai poveri

Tipografia del Senato, 1949, pp. 1-24; MICHELE GORTANI – GIACOMO PITTONI, *Lo spopolamento montano nella montagna friulana*, a cura di Alessio Fornasin e Claudio Lorenzini, Ristampa anastatica, Udine, Società filologica friulana, 2016, XXIII, 179 p., riproduzione anastatica dell'edizione di Roma, 1938, del contributo di Gortani e Pittoni all'inchiesta dell'istituto nazionale di economia sull'andamento demografico, riflessione assai attuale sulle fragilità e sulle ricchezze della montagna friulana.

Da ricordare che a Gortani si deve anche l'inserimento all'art. 45 che “*la legge provvede alla tutela e allo sviluppo dell'artigianato*”.

²⁴ *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni* è il titolo degli atti di un convegno pubblicato dalla Associazione Nazionale dei Tributaristi Italiani – Sezione Lombardia, Peschiera Borromeo, Milano, 2001, con contributi di Francesco Forte, Gianni Marongiu, Enrico De Mita, Augusto Fantozzi, Victor Uckmar e Giuseppe Morello. Per la biografia di E. Vanoni, G. VIGNA, *E. Vanoni, Il sogno della giustizia fiscale*, Milano, 1989, con prefazione di Angelo Caloia. Vanoni seguì la copertura delle leggi finanziarie; l'ordinamento regionale; la posizione del Presidente del Consiglio dei Ministri e la formulazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Per un contributo alla bibliografia di Ezio Vanoni v. A. MAGLIULO, *Ezio Vanoni, la giustizia sociale nell'economia di mercato*, Roma, 1991; P. DEL DEBBIO, *L'etica fiscale ed economica di Ezio Vanoni*, Milano, 2019; le *Opere giuridiche*, 2 voll., Milano 1962, e i *Discorsi parlamentari*, a cura di A. Tramontana, 2 voll., Roma 1978; cfr., anche, *Ezio Vanoni giurista ed economista*. Atti del convegno tenutosi presso l'Università degli Studi di Milano 16 giugno 2016, a cura di G. Ragucci, Milano, 2017, spec. pagg. 91 e ss. il contributo di Enrico De Mita sul fondamento etico-politico del tributo e la perequazione tributaria.

che compiva come dama della San Vincenzo, in quell'ambiente montano che viveva la sua povertà con decoro e dignità.

In questi luoghi montani polverizzati, non solo dal punto di vista fondiario, Vanoni maturò la sua prima educazione politica che portò con sé sino a ricordare, con la durezza della vita montanara, proprio il piccolo villaggio di montagna di Tartano, di milleduecento abitanti, nel suo ultimo discorso al Senato, poco prima di morire: «Ma io non posso mai dimenticare alcune esperienze della mia vita, quando opero sul terreno politico. Non posso dimenticare, ad esempio, senatore Condorelli, che vi è nella mia provincia un piccolo comune di 1.200 abitanti, il quale ancora oggi è collegato con la pianura per mezzo di una mulattiera, sicché occorrono cinque ore di cammino a piedi per raggiungerlo. E quando si sale lassù, come io qualche volta ho fatto prima e dopo la mia vocazione politica, e ci si accosta al palazzo municipale e si vede il ricordo dei caduti nelle due guerre e si nota che questo piccolo villaggio di montagna ha avuto nelle due guerre il maggior rapporto tra popolazione residente e caduti, si orienta necessariamente la propria opera, come credo di aver fatto sempre io nella mia vita politica, affinché questi 1.200 contadini montanari, cui non è possibile evitare la chiamata alle armi, né hanno tecniche speciali che li allontanino dalla prima linea perché sono solo pastori, contadini e boscaioli, abbiano una tranquillità economica ed una speranza in un avvenire migliore per sé e per i propri figli». Aggiungeva che la politica deve ricordarsi di questi uomini che «sacrificarono la loro vita ad un'Italia che tante volte si ricorda di loro solo per mandare la cartolina precetto e non per costruire strade ed altre opere che rendano più agevole la vita di queste contrade»²⁵.

Nei due discorsi pronunciati alla Consulta nazionale e all'Assemblea Costituente, nel gennaio e nel luglio del 1946, Vanoni impostava i temi dell'azione politica e finanziaria che avrebbe svolto nel decennio successivo. In una congiuntura segnata da una pesante crisi dei settori produttivi, secondo Vanoni la preoccupazione costante doveva essere quella di soddisfare l'esigenza indubbia del gettito fiscale con lo sviluppo delle imposte ordinarie, mediante un maggior controllo e un maggior rigore negli accertamenti e, correlativamente, attraverso una riduzione delle aliquote allo scopo di disincentivare l'evasione.

Come ben descritto da Allorio, tra aliquote esorbitanti e dichiarazioni inadeguate, sin dagli anni '40, si è creato un circolo vizioso che può essere rotto solo incoraggiando il contribuente con aliquote temperate a dichiarazioni più sincere, il tutto in una radicale riforma della condotta di

²⁵ E. VANONI, *Discorso al Senato della Repubblica del 16 febbraio 1956*, in *Discorsi parlamentari*, Senato della Repubblica, Roma, 1978, vol. II, pag. 1277. V. anche E. VANONI, *Discorsi sul programma di sviluppo economico*, Roma, 1956, pag. 273. Sul ruolo politico e sull'attenzione di Vanoni per il complessivo quadro fiscale, erariale e locale, G: MARONGIU, *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, Torino, 2016.

contribuenti e Amministrazione. La riforma avrebbe dovuto portare ad una trasformazione dei rapporti fra fisco e contribuenti, per stabilire *un clima di rispettiva fiducia*²⁶.

Vanoni ricordava che « l'imposta è il fondamento primo sul quale si regge l'organizzazione dello Stato moderno, libero e democratico, è l'espressione di quella solidarietà tra gli individui e le classi sociali, per instaurare e realizzare la quale siamo scesi nella vita politica: noi faremo tutto quello che è necessario perché questo ideale della nostra azione si concretizzi nelle forme tecniche più appropriate. Occorre rovesciare la posizione psicologica di molti dei nostri concittadini nei confronti del fisco e creare un clima nel quale si senta che, difendendo la razionale ed uguale applicazione dei tributi, si difende non una legge formale dello Stato, ma l'essenza stessa della vita dello Stato »²⁷, ponendo l'interesse fiscale, correttamente inteso, sullo stesso piano di ogni diritto individuale²⁸.

La lezione di Vanoni ci riporta ad un principio ineludibile: il successo di ogni riforma legislativa e amministrativa sui cittadini dipende dalla intima convinzione della necessità e dell'equità dell'imposizione fiscale.

Al concetto di equità, definitivamente sradicata dalla visione minimalista dell'agevolazione fiscale in sé, che poi è uno stato allotropico dell'ultramarginalità dei territori montani nazionali come zone svantaggiate (art. 119 Cost.), va riportata anche la tematica dei provvedimenti per le zone montane, attraverso la sussidiarietà territoriale e la condivisione strategica.

Dalla situazione di svantaggio delle montagne italiane, che anche la Corte Costituzionale ha considerato ancoraggio della politica di favore²⁹, si impone la costruzione di vantaggio competitivo e benessere economico e sociale, radicato nell'unicità delle zone montane che costituiscono circa il sessantadue per cento del territorio italiano, con una popolazione che è circa un quinto della popolazione nazionale.

Questa equità è attuazione del principio di uguaglianza e generalità, richiamato nel libro di Camaldoli, come uno dei due punti essenziali (cap. VI, art. 93, pag. 113):

²⁶ E. VANONI, *Discorsi parlamentari*, Senato della Repubblica, Roma, 1978, , con introduzione di Antonino Tramontana, pag. 98, discorso al Senato del 30 ottobre 1948: « quella situazione di inquisitore ed inquisito si deve tradurre in una situazione il più possibile di *collaborazione* tra chi cerca di realizzare l'interesse dello Stato e chi sente profondamente il proprio dovere nei confronti dello Stato e vuole adempierlo con equità, anche se non con entusiasmo, perché ricordo sempre un discorso dell'on. Corbino che in una discussione, svoltasi alcuni anni or sono ricordava di non aver mai visto i contribuenti incolonnarsi con la bandiera e la musica in testa per andare a pagare le imposte ».

²⁷ E: VANONI, *Discorsi parlamentari*, Senato della Repubblica, Roma, 1978, con introduzione di Antonino Tramontana, pag. 78, discorso alla Camera dei Deputati del 21 ottobre 1948.

²⁸ Nella giurisprudenza costituzionale (Corte Cost., sentenze n. 45 del 1963, n. 91 del 1964, n. 50 del 1965), l'interesse fiscale è qualificato come un interesse che attiene al regolare funzionamento dei servizi necessari della vita della comunità e ne condiziona l'esistenza.

²⁹ Corte Costituzionale, sent. n. 27 / 2010; sent. n. 451 / 2006; sent. n. 16 / 2004.

1) «la valutazione delle utilità sociali che si vogliono conseguire, sia fatta dalla legittima rappresentanza politica tenendo rigoroso conto delle necessità e condizioni delle singole forze sociali e del rispetto delle naturali libertà di esse, cioè della necessità del loro autonomo sviluppo secondo le leggi proprie alla loro natura»;

2) «nella determinazione del tributo, anche se diretto a fini extrafiscali, sia sempre salvo il principio dell'uguaglianza e della generalità, sia in senso assoluto, in quanto individui che si trovano in uguali condizioni, siano ugualmente soggetti all'imposizione, sia in senso relativo, in quanto l'imposizione di individui che si trovano in diverse condizioni sia graduata in ragione di tale diversità».

Tale principio di equità e di graduazione in base alla diversità e specificità, vale ancor più nella ricostruzione costituzionalmente orientata della fiscalità della montagna.

In essa si coglie in modo spiccato il rapporto tra finanza e giustizia sociale che è anzitutto un concetto morale: sorge e si appoggia al principio etico che ogni uomo assume come norma del proprio agire, accanto alla giustizia commutativa e a quella distributiva, chiedendo ai singoli tutto ciò che è necessario al bene comune³⁰.

L'esigenza morale assume specifico rilievo di fronte all'attività finanziaria, la quale si ispira alle regole dell'uguaglianza e della generalità.

Il principio di uguaglianza si attua quando ad identiche situazioni obiettive corrispondono identici sacrifici, ossia identico carico pubblico in rapporto alla propria capacità, ed identici godimenti, ossia utilità attribuite a ciascuno, in rapporto all'azione pubblica³¹.

Al maggior bisogno corrisponde una maggior prestazione di servizi pubblici.

Ogni ingiustificata differenza nella sopportazione di sacrifici e nel godimento dei vantaggi, se mantenuta, contrasta con il principio di ragionevolezza e di uguaglianza.

Nuovamente è di sostegno la lettura di Vanoni dei rapporti tra tecnica e politica. Il fatto finanziario è un fatto politico, ossia un fatto della società organizzata: la conoscenza scientifica serve alla politica aiutandola a risolvere le proprie scelte tra le varie possibilità di azione secondo la rispondenza dei mezzi alle condizioni esistenti.

La fiscalità montana è al centro della proposta di strumenti per la costruzione del sistema di giustizia fiscale che è presupposto essenziale della nostra democrazia, fondata sull'equità dell'imposizione fiscale e sull'inquadramento della politica come mediazione tra etica e scienza

³⁰ E. VANONI, *Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, a cura di Antonino Tramontana, Padova, 1976, pag. 108, richiamando l'insegnamento di Pio XI nell'Enciclica "*Divini Redentoris*", afferma che è debito di ogni uomo fare in modo che ogni consociato abbia i mezzi economici che sono necessari per assicurare l'esplicazione dei suoi diritti di persona e delle sue funzioni sociali.

³¹ E. VANONI, *Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, a cura di Antonino Tramontana, Padova, 1976, pag. 103 e ss., cit. pag. 133.

economica dei mezzi in grado di fornire all'economia una scala di fini sociali ordinata gerarchicamente³².

Ad avviso di Vanoni, la Costituzione doveva qualificare la potestà tributaria più in senso politico che rigorosamente tecnico e giuridico: da cui il riferimento ai doveri e alla capacità contributiva.

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.

3. Il principio di «solidarietà contributiva» per le zone montane: il coordinato dei principi fissati dagli articoli 2, 3, 23 e 53 Cost. comunica direttamente con la previsione di principio e l'attuazione dell'art. 44, comma 2°, Cost.

La Costituzione postula il superamento delle disparità economiche e sociali tra i cittadini, causa della disomogeneità dell'ordinamento.

Vi è una profonda corrispondenza tra principio di solidarietà e principio personalistico, tra art. 2 e art. 3, comma 2°, Cost., nell'ambito dell'ordinamento. Ancora vi è un profondo collegamento tra individuazione della misura degli obblighi tributari e garanzia di parità di trattamento tra le obbligazioni tributarie dei destinatari, da un lato, e i doveri di solidarietà economica e sociale, ossia tra principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e art. 2 Cost. L'attività dei poteri pubblici crea i presupposti di integrazione della comunità sociale nella sfera politica contro gli ostacoli alla realizzazione dell'uguaglianza.

La questione fiscale – ricordava Vanoni – consiste nel dare a ciascuno quello che gli spetta e nel creare le basi di una società onesta, ben organizzata, fondata sul merito e non sulla capacità di procurarsi una rendita fiscale. Perciò il sistema tributario è pietra angolare dello Stato democratico.

Con la formulazione dell'art. 53 Cost. proposta da Vanoni è stato superato il riferimento soggettivo ai soli cittadini: tutti, nel rispetto del principio di territorialità, sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, cittadini e non cittadini che siano³³.

³² E. DE MITA, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in *Jus*, 1, 1997, ora in ID., *Maestri del diritto tributario. Ezio Vanoni, Enrico Allorio, Antonio Berliri, Gian Antonio Micheli, Enzo Capaccioli*, Milano, 2013, pag. 5:

Vanoni ha sempre evidenziato l'opportunità di porre un limite all'esercizio della potestà tributaria, riteneva necessario che la Costituzione qualificasse la potestà di imporre tributi e segnasse i confini della sua competenza. L'insufficienza dello Statuto albertino, facendo riferimento alla « proporzione degli averi » sembrava individuare nella proprietà il limite al potere di imposizione. Al contrario, l'imposta si deve fondare sulla ricchezza dei singoli, ma deve discriminare il dato quantitativo della ricchezza con altri fattori tratti dalla dinamica stessa della ricchezza (reddito, produzione, scambio, consumo) o da condizioni personali del soggetto. Pareva non idonea a limitare la potestà di imposizione anche la formula della Costituzione di Weimar: «tutti i cittadini contribuiscono senza distinzione ai carichi pubblici in rapporto ai loro mezzi (*Mitteln*) secondo la misura fissata dalla legge».

La capacità contributiva era più che una qualità obiettiva ed immutabile, il risultato di una valutazione, un giudizio fatto dagli organi a ciò qualificati, come il legislatore, intorno alla posizione del soggetto e alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici: un giudizio che involge una valutazione sull'equilibrio politico del momento e sugli elementi oggettivi che qualificano la posizione del singolo, quali la ricchezza posseduta o consumata e i relativi elementi accidentali.

Tra gli altri articoli che prevedono doveri specifici, l'art. 53 dispone il concorso alle spese pubbliche in base alla propria ricchezza, come dovere pubblico primario, volto a realizzare un'unità politica e morale, al di sopra degli interessi particolari e individualistici. La giurisprudenza costituzionale tributaria insegna, dalla quantità di problemi risolti sulla base dell'art. 53, come anche l'art. 2 non può essere norma di mero indirizzo etico-filosofico³⁴.

In ordine al principio di legalità dell'art. 23, Vanoni ha contribuito alla fissazione di uno dei principi garantisti dell'ordinamento: nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge³⁵.

³³ Vanoni rilevava che negli Stati moderni non vi è mai stata differenza apprezzabile nella costruzione concreta dell'obbligo dei cittadini e degli stranieri nel contribuire alle spese pubbliche, una volta rispettato il principio di territorialità

³⁴ Per la giurisprudenza costituzionale v. E. DE MITA, *Fisco e Costituzione: questioni risolte e questioni aperte. 1: 1957-1983*. Prefazione di Leopoldo Elia, Milano, 1984; ID., *Fisco e Costituzione: questioni risolte e questioni aperte. 2: 1984 - 1992*. Prefazione di Leopoldo Elia, Milano (Giuffrè), 1993; ID., *Fisco e Costituzione: questioni risolte e questioni aperte. 3: 1993-2002*, Milano, 2003; ID., *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. Prefazione di Giorgio Berti, Milano (Giuffrè), 2006, 5^a ed. accresciuta; ID., *L'influsso della giurisprudenza della Corte costituzionale sul diritto tributario*, Milano, Ed. Vita e Pensiero, in *Jus*, A. 28 (1981), n. 2-3, pp. 174-192, Milano, Ed. Vita e Pensiero; ID., *Le basi costituzionali del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2009; ID., *Diritto tributario (giurisprudenza costituzionale)*, in *Enciclopedia del Diritto - Annali III (Abuso del Processo - tutela dell'ambiente)*, Milano, 2010.

Si veda L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996 con specifico riguardo alla metamorfosi del concetto di dovere tributario nella Costituzione da “*dovere di soggezione*” a “*dovere inderogabile di solidarietà*”, con un individuo considerato *uti socius* all'interno del contesto sociale, centro di imputazione di diritti inviolabili e di doveri inderogabili di solidarietà, concorrenti nella promozione della dignità umana in modo complementare. In tal senso, G. BERTI, *Manuale di interpretazione costituzionale*, Padova, 1994, 499 e ss.

³⁵ A. FEDELE, *Rapporti Civili. Art. 23*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA, Bologna - Roma, 1978, il quale analizza la genesi della norma dall'immediato precedente dell'art. 30 dello Statuto Albertino (“*nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re*”), per poi accedere alla considerazione della riserva di legge in funzione della tutela della sfera delle libertà individuali di ciascun consociato di fronte all'esercizio dei poteri sovrani dello Stato, esigenza di garanzia cui corrisponde la costruzione del rapporto di imposta come rapporto di credito-debito. Sull'art. 23 della Costituzione sulla riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte rinvio a G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991 pag. 29 e ss. Al riguardo si vedano M. S. GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione della legge tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, I^o, pag. 120 e ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, pag. 63 (con specifico riguardo alla irretroattività della legge tributaria); A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento ed il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Jus*, 1958, pag. 8-18; A. DI GIOVINE, *Introduzione allo studio della riserva di legge nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1969; F. MAFFEZZONI, *Valore positivo dei principi costituzionali in materia tributaria*, in *Jus*, 1956, pag. 316 e ss. L'art. 23 Cost., ad avviso della Corte Costituzionale, 2 febbraio 1990, n. 41, ha valore di principio fondamentale.

La competenza esclusiva deve spettare al potere legislativo, assumendo l'importanza di una garanzia di libertà, poiché il tributo incide su taluni dei diritti fondamentali della persona.

Tra i «principi fondamentali» su cui si fonda lo Stato repubblicano, l'art. 2 Cost. prevede che la Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

Lo Stato si pone in funzione dell'uomo: nel testo costituzionale il contenuto dei doveri inderogabili di solidarietà è normativamente precisato dall'articolo 2 in termini di solidarietà politica, economica e sociale. Riportato all'articolo 2 il tema fiscale, come affermava Vanoni, delinea un terreno specifico, ancorché dominato dalla tecnica, dove si rapportano Stato e cittadini, cittadini e cittadini e si realizza l'unità civile e morale.

La «clausola generale» posta dall'art. 2 permea il sistema dei rapporti autorità-libertà che si svolge sul piano del solidarismo³⁶. Coinvolge tutti i cittadini, parte di una comunità, nella realizzazione del bene comune, attraverso quel grado di elasticità e fluidità tipici dei doveri costituzionali che canalizzano le esigenze emergenti a livello della società civile.

Questo principio vale come nucleo fondamentale per ricomporre la cesura tra centri urbani e zone montane, esprime la concezione personalista e solidarista dello Stato che è in funzione della persona, soggetto di diritti e di obblighi, secondo l'insegnamento di Dossetti e La Pira.

Nella valorizzazione delle zone montane la norma dell'art. 2 apre alla maggiore affermazione delle libertà che, nell'attuazione della Costituzione, deve corrispondere ad una maggiore dose di solidarietà.

Il principio di solidarietà esprime il punto d'incontro fra posizioni soggettive in contrasto e rappresenta il principio “chiave” del nostro ordinamento costituzionale in quanto indirizza l'attività dello Stato verso un coordinamento dei diritti inviolabili dell'uomo con i suoi doveri inderogabili al fine «di raggiungere il massimo di armonizzazione nella struttura sociale» (Mortati).

Come riaffermato dalla Corte Costituzionale, lo stesso dovere fiscale va inteso come uno dei doveri di solidarietà.

Dai doveri costituzionali disciplinati dalla Carta costituzionale³⁷ risultano quelle caratteristiche peculiari che possono essere individuate nella portata prettamente giuridica, al

³⁶ E. DE MITA, *Vita e Pensiero*, 1986, pagg. 618 ss.

³⁷ Pensiamo ai seguenti doveri: il dovere civico di voto (art. 48), il dovere di difesa della Patria (art. 52), il dovere genitoriale di mantenere, istruire ed educare i figli (art. 30), il dovere dei cittadini cui sono affidate funzioni pubbliche, di adempierle con disciplina e onore prestando giuramento nei casi stabiliti dalla legge (art. 52), il dovere del lavoro (art. 4) per il progresso materiale o spirituale della società; al già richiamato art. 53, si aggiungono i doveri derivanti dagli artt. 42 e 43 Cost., affievolimento dei diritti giustificati da motivi di solidarietà economica. Tra i doveri negativi, la fedeltà alla Repubblica (art. 54), l'osservanza della Costituzione e delle leggi (art. 54),

pari di qualsiasi altra norma costituzionale, e nel carattere autonomo, rispetto ad altre norme costituzionali o ordinarie. Il supporto di tutta la categoria dei doveri pubblici o costituzionali è dato dal principio di solidarietà che traduce l'intento di portare i rapporti Stato / individui su di un piano di socialità.

Sicché l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà, tema poco trattato in dottrina³⁸, è stata definita, da Mortati, come una norma chiave per affermare che lo Stato è in funzione dell'uomo e non il contrario, in una concezione cristiana e sociale, prevalente su quella liberale dei diritti e delle libertà dei singoli.

Il processo di integrazione, inteso in termini di solidarietà, spiega non soltanto i doveri pubblici costituzionalizzati, ma anche quei doveri pubblici stabiliti dal legislatore ordinario per far fronte a situazioni particolari.

L'individuo non è semplicemente destinatario di vantaggi derivanti «sia dall'astensione sia dall'attivarsi dei pubblici poteri», ma anche come soggetto tenuto a doveri derivanti dal processo di integrazione, di partecipazione alla comunità sociale.

I *doveri inderogabili* di solidarietà politica, economica e sociale si incontrano con i diritti nella persona umana. Questa diventa il centro d'interessi e valori attorno a cui ruota tutto il sistema delle garanzie costituzionali: nella luce del principio di solidarietà le libertà dei singoli trovano una loro naturale limitazione nei doveri pubblici ad essi collegati.

Nel rapporto dell'uomo con lo Stato³⁹ accanto ai diritti *inviolabili*, vi sono i doveri *inderogabili*, rappresentazione della coesione collettiva, dello spirito nazionale, nella compenetrazione fra interesse pubblico e privato⁴⁰.

4. Fiscalità montana e ridefinizione degli obiettivi dell'azione dello Stato in favore dei territori montani in considerazione delle loro specificità. Misure fiscali di compensazione territoriale e ambientale.

La fiscalità montana procede dall'attuazione del principio di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., in funzione di contrasto allo spopolamento, promozione di sviluppo delle attività commerciali, organizzazione e fruizione dei servizi essenziali, protezione civile e reti di comunicazione. Si

l'esplicazione della libertà di iniziativa economica privata in maniera che non sia in contrasto con l'utilità sociale e non arrechi danno alla sicurezza, alla libertà e alla dignità umana (art. 41).

³⁸ G.M. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano 1967, pag. 40, il quale precisa che i doveri inderogabili dell'art. 2 non sono altro che quelli espressi analiticamente dalle altre norme costituzionali riferibili alla categoria; C. CARBONE, *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Milano 1968; A. BARBERA, Art. 2 in *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna 1975, p. 97; L. VENTURA, *La fedeltà alla Repubblica*, Milano, 1984.

³⁹ J. MARITAIN, *L'uomo e lo Stato*, Genova-Milano, 2003.

⁴⁰ E. ALLORIO, *Diritto Processuale Civile*, nella prolusione all'edizione del 1951, poteva affermare che «nessun fatto o aspetto della vita italiana si può comprendere senza ricordare che l'individualismo è la nota dominante del carattere della nostra nazione».

tratta delle premesse fisiche per un'idea della montagna come luogo di opportunità relazionale e di investimento.

Una nuova legge quadro delle montagne italiane, dovrebbe dettare la linea di semplificazione e superamento della disciplina esistente⁴¹ in materia propriamente tributaria.

Si avverte chiaramente l'esigenza di una definizione della montagna, in funzione della diretta attuazione delle norme che alla montagna si riferiscono, e ciò non solo in termini di determinazione dei costi e di copertura finanziaria.

L'art. 44, comma 2°, e l'art. 119, comma 5°, Cost., richiamano espressamente provvedimenti in favore delle zone montane.

L'articolo 119, quinto comma, Cost. prevede che lo Stato può effettuare interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, rimuovere gli squilibri economici e sociali, favorire l'esercizio dei diritti della persona o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni.

Il montanaro è tale a prescindere dalla sussistenza o meno di una definizione normativa unitaria di comune montano⁴²: la centralità è riconosciuta alla persona umana – e, con essa, al principio di sussidiarietà – rispetto alla definizione.

D'altra parte, il riferimento ad una mera classificazione può essere solo transitorio. La definizione è strumento di programmazione per l'applicabilità di ogni provvedimento⁴³.

L'esigenza condivisa attiene all'evoluzione dalla mera classificazione tipologica alla definizione, livello prioritario per la gestione univoca e concreta del territorio montano per

⁴¹ Legge cosiddetta Fanfani del 25 luglio 1952, n. 991 (“Provvedimenti in favore dei territori montani”); Legge 3 dicembre 1971, n. 1102, “Nuove norme per lo sviluppo della montagna”; Legge 31 gennaio 1994, n. 97, “Nuove disposizioni per le zone montane”.

⁴² Per tutti si veda M. CARRER, *Percorsi costituzionali per le zone montane*, Milano, FrancoAngeli, 2021, pagg.50 e ss. sulle definizioni strutturali e circostanziate, la montagna legale, la definizione statistica, la definizione secondo il diritto UE, la regionalizzazione della definizione, le definizioni circostanziate. Sul vuoto legislativo presente nell'ordinamento l'art. 1 della Legge 991/1952, rubricato “determinazione dei territori montani”, venne prima sostituito dall'articolo unico della Legge 30 luglio 1957, n. 657 e successivamente abrogato dall'art. 29 della Legge 8 giugno 1990, n. 142 (Testo Unico degli Enti Locali), il quale si è limitato a disciplinare le “comunità montane”, senza alcuna definizione di “territori montani”. Sempre di M. CARRER, *Diritto e montagna. Elementi per un'indagine costituzionale*, Presentazione di Anna Giorgi –Direttore Scientifico del centro di ricerca coordinato GESDIMONT presso l'Università degli Studi di Milano, Sede Unimont, Università della Montagna di Edolo (Brescia), Aracne Editrice, Roma, 2021.

⁴³ La Corte, con sentenza 30 dicembre 1985, n. 370, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, L. n. 991/1952, in tema di agevolazioni fiscali, nelle parti in cui non prevedeva l'esenzione dal pagamento dei contributi unificati in agricoltura anche per i terreni compresi in territori montani ubicati ad altitudine inferiore ai 700 metri slm. *Recentius*, la Corte Costituzionale, 26 gennaio 2007, n. 11, ha ritenuto l'illegittimità costituzionale della previsione del raddoppio del punteggio per il servizio prestato nelle scuole di ogni ordine e grado situate nei comuni di montagna, anziché limitarlo al servizio prestato nelle scuole elementari di montagna di cui alla L. 90/1957, affermando che il riconoscimento del meccanismo premiale sulla base del solo criterio altimetrico contrasta con gli artt. 3 e 97 Cost.: tale criterio non basta per differenziare la posizione di chi insegna in scuole di montagna rispetto alla generalità degli insegnanti: il mero dato orografico non è in grado, se non ancorato alle condizioni dell'insegnamento, di fondare un diverso criterio di valutazione dei titoli di servizio.

essere uno strumento specifico di determinazione del perimetro oggettivo e soggettivo di una disposizione normativa e dei suoi effetti finanziari, a partire dai costi.

I Comuni montani, al di là del criterio altimetrico, sono intrinsecamente differenziati dai Comuni non montani.

Secondo la Corte il solo criterio altimetrico è inidoneo, perché è “casuale”, ai fini dell’attribuzione di benefici⁴⁴: il sistema territoriale montano è identificato, oltre che all’altimetria, dalla appartenenza del Comune ad un’area caratterizzata da una spiccata diversificazione per particolari situazioni sociali ed economiche per fragilità per il contesto fisiografico, marginalità, rarefazione insediativa, difficoltà di accesso, scarsa capacità produttiva del ciclo agricolo.

A tali criteri di definizione pure si ispira l’art. 174 del Trattato di funzionamento dell’Unione Europea che ha il limite, tuttavia, di “islandizzare” le montagne italiane nel senso di concepirle più come lande ultramarginali e svantaggiate, ormai spopolate, più che come aree attrattive da ripopolare o preservare e promuovere strutturalmente.

Nell’ambito della fiscalità montana assume un rilievo fondamentale la previsione di misure fiscali di compensazione ambientale e territoriale.

La manutenzione del patrimonio, il suo presidio e la tutela quali servizi erogati a vantaggio dell’intera collettività e dello stesso interesse fiscale trovano nelle misure di compensazione il corretto riconoscimento, parimenti a carico dell’intera collettività.

L’ipotesi di una previsione di misure di compensazione ambientale e territoriale appare da rimarcare come primo riconoscimento dei servizi eco-sistemici ai territori montani a fronte dello sfruttamento della risorsa naturale acqua e delle risorse ambientali dei territori montani.

Come osservato recentemente da assai autorevole Dottrina (Enrico De Mita⁴⁵), si ipotizza che il gettito IMU, generato dagli immobili ad uso produttivo e relative pertinenze costituenti centrali idroelettriche ed eoliche (in generale da tutti gli immobili, accatastati in categoria “D”), sia attribuito, a titolo di compensazione ambientale e territoriale, ai Comuni montani su cui insistono i suddetti immobili e relative pertinenze, procedendosi alla ripartizione annuale, previo accordo in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali e previo parere tecnico della Commissione tecnica per i fabbisogni standard (come previsto dall’articolo 57-quinquies, comma 2, del D.L. n. 124/2019), del fondo di solidarietà comunale, tenuto conto della destinazione ai Comuni montani del gettito dell’Imu generato dai citati immobili.

⁴⁴ La giurisprudenza costituzionale (sent. 27/2010) allude al criterio altimetrico come espressione ampia e di massima. Cfr. anche Corte Cost. sent. n. 370 del 1985; sent. n. 254 del 1989.

⁴⁵ E. DE MITA, *Centrali Idroelettriche: l’IMU deve restare ai Comuni Montani*, in *Il Sole 24Ore*, martedì 23 marzo 2021. E. DE MITA, *Per attuare il PNRR meno deleghe e più decreti legge*, in *Il Sole 24Ore*, martedì 27 aprile 2021, pag. 1, 29 e 35.

Nell'applicazione dell'IMU, la Corte Costituzionale ha richiamato la necessità di salvaguardare, accanto all'*interesse fiscale*, la *tutela del contribuente*, entrambi coinvolti dalle garanzie costituzionali. In tale ottica, si pone la previsione predetta – ed è un primo esempio – di attribuzione del gettito IMU, generato dagli immobili produttivi e relative pertinenze, costituenti impianti idroelettrici ed eolici, ai Comuni montani interessati dai pesanti interventi di modifica del territorio per via della costruzione di tali impianti.

Con una diversa attribuzione Stato / Comuni – rileva Enrico De Mita – è possibile ricompensare la funzione di salvaguardia degli equilibri e la funzione di gestione del territorio da parte dei comuni montani sui quali insistono gli impianti idroelettrici ed eolici in categoria catastale “D”, impegnati nella prevenzione del dissesto idrogeologico, nella manutenzione del patrimonio, nel presidio e nella tutela dell'ambiente a vantaggio dell'intera collettività.

Il Comune territorialmente inciso è interessato dal ripristino ambientale, tramite interventi a favore dell'ecosistema del bacino idrografico, di tutela dell'ambiente e dei siti naturali, di riassetto territoriale e viabilistico e del paesaggio; alla conservazione delle specie e dei tipi di habitat nella regione biogeografica interessata.

Tale compensazione si realizza rideterminando l'attribuzione tra lo Stato e i Comuni dell'Imu pagata dai produttori di energia con riguardo agli impianti e manufatti delle centrali insistenti sui territori dei Comuni montani. Si coglie la necessità di prevedere una forma di compensazione fiscale allo sfruttamento delle risorse ambientali da parte dei produttori di energia.

Alla luce della lettura sistematica dell'imposta municipale propria offerta dalla sentenza 262 del 2020 della Corte Costituzionale, tale previsione di compensazione richiama al rispetto dei vincoli imposti dalle finalità intrinseche del prelievo.

L'Imu pagata sugli immobili strumentali è un costo fiscale inerente deducibile dal reddito d'impresa, secondo il criterio della tassazione del reddito netto. Così, per vincolo di coerenza interna, si prevede la corretta applicazione del prelievo fiscale. Alla stessa stregua i Comuni, territorialmente interessati dalla trasformazione ambientale, per essere incisi dallo sfruttamento della risorsa idrica, devono essere destinatari del gettito Imu generato da tali beni produttivi.

Il fatto che rimanga ai Comuni montani l'Imu sugli impianti idroelettrici / eolici, pagata dai produttori di energia, valorizza i beni immateriali del territorio e dell'ambiente: il collegamento necessario tra prelievo e uso del territorio e dell'ambiente montano si traduce in una diversa ripartizione finale dell'attribuzione dell'Imu.

Si tratta di un caso paradigmatico di riconoscimento concreto al Comune montano e ai suoi abitanti del ruolo strategico svolto nel presidio del territorio, esponenziale di un interesse

pubblico generale afferente all'ambiente, al finanziamento di spese pubbliche ambientali, con una chiara connotazione funzionale⁴⁶.

La Corte Costituzionale ravvisa nell'ambiente un diritto fondamentale dell'individuo e, ad un tempo, un interesse della collettività. I referenti costituzionali sono plurimi: l'art. 9, comma 2° Cost., per la tutela del paesaggio e del patrimonio storico e artistico della Nazione; l'art. 32, comma 1°, Cost., per la tutela della salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività; l'art. 41, comma 2°, Cost., in punto di divieto di iniziativa economica in contrasto con l'utilità sociale o in danno alla sicurezza, alla libertà e alla dignità umana; l'art. 44, Cost. che, da ultimo, al comma primo, prevede la finalità del conseguimento del razionale sfruttamento del suolo.

In chiave costituzionale, la diversa attribuzione dell'Imu rappresenta un primo passaggio cogente nella rigenerazione di tali specifici comuni montani, costituendo applicazione del disposto di cui agli artt. 174 del Trattato di Lisbona nonché dei principi di cui agli artt. 44, comma 2°, e 119, comma 5°, Cost., unitamente ai principi degli articoli 2, 3 e 53 Cost.

La gestione della risorsa acqua rappresenta uno degli snodi fondamentali della disciplina delle zone montane, essendo ben noto che il fiume che sta a valle è forte e prospera solo se gli proviene l'acqua dalle montagne.

⁴⁶ Già la delega – inattuata ad oggi – contenuta nella l. n. 221/2015, “*Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di green economy e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali*”, definiva, in linea di principio, il concetto di pagamento dei servizi ecosistemici-ambientali, come incentivo alla gestione sostenibile della montagna e delle aree rurali.