

NOVA JURIS INTERPRETATIO
IN HODIERNA GENTIUM COMMUNIONE

Direttori

Augusto CERRI
Sapienza Università di Roma

Marco D'ALBERTI
Sapienza Università di Roma

Otto PFERSMANN
Université Paris 1 Panthéon Sorbonne

Pasquale POLICASTRO
Università di Szczecin, Polonia

Renato ROLLI
Università della Calabria

Comitato scientifico

Antonio Stefano AGRÒ
Presidente di Sezione di Cassazione

Carlo AMIRANTE
Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Giovanni BIANCO
Università di Sassari

Andrea BIXIO
Sapienza Università di Roma

Ermanno BOCCHINI
Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Angelo Antonio CERVATI
Sapienza Università di Roma

Achille DE NITTO
Università di Lecce

Gian Paolo DOLSO
Università di Trieste

Loris IANNUCILLI
Funzionario della Corte costituzionale

Ib Martin JARVAD
Università di Roskilde, Danimarca

Vincenzo MARINELLI
Sostituto Procuratore Generale Corte di Cassazione

Francesca MIGLIARESE
Università di Padova

Roberto NANIA
Sapienza Università di Roma

Joakim NERGELIUS
Università di Örebro, Svezia

Nicola OLIVA
Direttore ufficio ruolo Corte costituzionale

Cesare PINELLI
Sapienza Università di Roma

Salvatore PRISCO
Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Paolo RIDOLA
Sapienza Università di Roma

Marek Zirk SADOWSKI
Vicepresidente dell'IVR, Università di Łódź, Polonia

Djan SCHEFOLD
Università di Brema, Germania

Friedrich-Christian SCHROEDER
Università di Regensburg, Germania

Massimo SICLARI
Università degli Studi Roma Tre

Sergio STAMMATI
Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Paolo STANCATI
Università della Calabria

Luc J. WINTGENS
Università di Brussels, Belgio

Rapporti con l'estero: Irene SIGISMONDI

Comitato di redazione: Ernesto APA, Giancarlo CAPORALI, Linda CERASO, Ornella CORAZZA, Alessandro CORI, Tatiana GALLOZZI, Giuseppina INCALZA, Juan Carlos MEDINA

Coordinamento: Irene SIGISMONDI

NOVA JURIS INTERPRETATIO IN HODIERNA GENTIUM COMMUNIONE

Il compito del giurista è legato per ogni verso all'interpretazione: conoscenza del materiale normativo formulato in vario modo, giurisprudenza, *soft law*, percezione della coscienza sociale. Ogni decisione possibile va scelta e giustificata e queste complesse operazioni racchiudono l'oggetto di "Nova Juris Interpretatio": il suo ambito si estende dall'epistemologia del linguaggio alla teoria delle norme, alle teorie del ragionamento, nei vari campi del diritto ove i problemi dell'interpretazione aprono nuove prospettive. È una nuova riflessione sulle discipline giuridiche, ormai policentriche, che richiedono un approccio oltre i confini del diritto, ma senza prescindere: un esame comune di problemi di metodo e sostanza generali e differenziati per aree storiche e culturali. La collana ospita contributi sui temi più disparati e variegati, offrendo il terreno per confronti critici e spunti stimolanti nell'odierna società della globalizzazione (la *hodierna gentium communio*, appunto).

In "Nova Juris Interpretatio in hodierna gentium communione" sono pubblicate opere di alto livello scientifico, anche in lingua straniera per facilitarne la diffusione internazionale.

I direttori approvano le opere e le sottopongono a referaggio con il sistema del « doppio cieco » (« *double blind peer review process* ») nel rispetto dell'anonimato sia dell'autore, sia dei due revisori che scelgono: l'uno da un elenco deliberato dal comitato di direzione, l'altro dallo stesso comitato in funzione di revisore interno.

I revisori rivestono o devono aver rivestito la qualifica di professore universitario di prima fascia nelle università italiane o una qualifica equivalente nelle università straniere.

Ciascun revisore formulerà una delle seguenti valutazioni:

- a) pubblicabile senza modifiche;
- b) pubblicabile previo apporto di modifiche;
- c) da rivedere in maniera sostanziale;
- d) da rigettare;

tenendo conto della: a) significatività del tema nell'ambito disciplinare prescelto e originalità dell'opera; b) rilevanza scientifica nel panorama nazionale e internazionale; c) attenzione adeguata alla dottrina e all'apparato critico; d) adeguato aggiornamento normativo e giurisprudenziale; e) rigore metodologico; f) proprietà di linguaggio e fluidità del testo; g) uniformità dei criteri redazionali.

Nel caso di giudizio discordante fra i due revisori, la decisione finale sarà assunta da uno dei direttori, salvo casi particolari in cui i direttori provvederanno a nominare tempestivamente un terzo revisore a cui rimettere la valutazione dell'elaborato.

Il termine per la valutazione non deve superare i venti giorni, decorsi i quali i direttori della collana, in assenza di osservazioni negative, ritengono approvata la proposta.

Sono escluse dalla valutazione gli atti di convegno, le opere dei membri del comitato e le opere collettive di provenienza accademica. I direttori, su loro responsabilità, possono decidere di non assoggettare a revisione scritti pubblicati su invito o comunque di autori di particolare prestigio.

Patrizia Zitoli

**L'equilibrio del bilancio delineato
nella Costituzione**

Prefazione di
Aldo Carosi





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it

Copyright © MMXX
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-3966-0

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: dicembre 2020

*Alla mia Famiglia che
mi ha sempre incorag-
giata e sostenuta con
grande affetto*

*Al mio Maestro, Aldo
Carosi, per le conoscen-
ze trasmesse che hanno
accompagnato la mia
crescita professionale*

11 *Prefazione*
di Aldo Carosi

13 *Introduzione*

17 **Capitolo I**

Il bilancio e la progressiva evoluzione della sua disciplina

1.1. Definizione del bilancio e sue finalità, 17 – 1.2. Testimonianze storiche sulle prime forme di tassazione per la realizzazione dell’interesse pubblico, 19 – 1.3. Brevi cenni storici sul bilancio dello Stato italiano e sulla relativa disciplina giuridica, 22 – 1.4. Il diritto del bilancio pubblico in Costituzione, 26 – 1.5. Natura giuridica della legge di bilancio dello Stato, 32 – 1.6. Attuazione delle disposizioni costituzionali in materia di bilancio, 34 – 1.7. Bilancio di previsione dello Stato, 38 – 1.8. Rendiconto generale dello Stato, 40 – 1.9. Alcune peculiarità del bilancio pubblico e della contabilità economico-patrimoniale, 43 – 1.10. I bilanci delle Regioni e degli enti locali e le regole per l’armonizzazione, 45 – 1.11. Principi contabili generali e applicati, 51.

61 **Capitolo II**

Unione europea e finanza pubblica allargata

2.1. Le disposizioni del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea, il Patto di Stabilità e Crescita, il Meccanismo europeo di stabilità e il Fiscal Compact, 61 – 2.2. Impatto del diritto comunitario sulla disciplina dei bilanci pubblici, 67 – 2.3. Direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri e standard di redazione dei bilanci, 71 – 2.4. Covid-19 e influenza sul diritto del bilancio europeo e nazionale, 74.

79 **Capitolo III**

La Costituzione finanziaria alla luce della legge cost. n. 1 del 2012 e la giustiziabilità delle regole di bilancio

3.1. Le modifiche apportate alla Costituzione, 79 – 3.2. La regola dell’equilibrio di bilancio nel contesto nazionale, 83 – 3.3. Coordinamento della finanza pubblica ed equilibri di bilancio, 91 – 3.4. Attività di controllo sui bilanci. Il ruolo della Corte dei conti, 95 – 3.4.1. *La Corte dei conti dopo la Costituzione repubblicana*, 100 – 3.4.2. *Controllo-referto e controllo di legittimità-regolarità*, 102 – 3.4.2.1. *L’introduzione di controlli più incisivi del controllo collaborativo: il controllo di*

legittimità–regolarità sui bilanci degli enti territoriali e sulle aziende sanitarie, 107 – 3.4.2.2. Le due grandi categorie del controllo, 113 – 3.4.3. La giustiziabilità delle pronunce di controllo, 116 – 3.5. L'accesso alla Corte costituzionale del sindacato sulle regole finanziarie e sul bilancio, 117 – 3.5.1. Legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di legittimità costituzionale, 122 – 3.5.2. Giurisprudenza della Corte costituzionale in materia finanziaria, 127.

137 *Conclusioni*

141 *Bibliografia*

149 *Giurisprudenza costituzionale*

Prefazione

di Aldo Carosi¹

Il libro di Patrizia Zitoli è una sintesi appropriata ed equilibrata di una materia estremamente complessa.

Si manifesta, nella sua capacità di rendere semplici i concetti attraverso adeguati richiami alla storia della contabilità, alla legislazione, alla giurisprudenza, alle concrete vicende che le hanno ispirate, il bagaglio culturale integrato dell'economista e della giurista che consente di spaziare e selezionare nel vasto universo di riferimento.

Continuo è il richiamo al profilo teleologico della contabilità, servente al sistema di governo della realtà cui inerisce.

Altrettanto efficace — sempre sotto il profilo teleologico — la distinzione tra la contabilità privatistica e quella pubblica.

L'Autrice presuppone, ma chiarisce anche con puntuali riferimenti normativi e giurisprudenziali, che il vivace dibattito tra fautori della contabilità economica, della contabilità finanziaria tradizionale e di quella di cassa perde inevitabilmente rilevanza se rapportato al contesto finalistico delle molteplici disposizioni in materia.

Oggi nella contabilità pubblica sono due i profili antagonisti ma sinergici che emergono: la necessaria omogeneizzazione e armonizzazione utile soprattutto per elaborazioni macroeconomiche; l'altrettanto indefettibile strumentalità alla lealtà del mandato elettorale e all'onesto rendiconto. È in questa bipolarità, secondo l'Autrice, che si deve ricercare finalmente il punto di equilibrio. Ed è proprio il bilancio lo strumento in cui le risorse disponibili, l'equità fiscale, le spese costituzionalmente necessarie e l'efficienza dei servizi devono trovare una ponderazione sostenibile.

Una volta specificata la peculiarità della materia viene presentata una esauriente panoramica dell'evoluzione dei Trattati e della legisla-

¹ Vice Presidente emerito della Corte costituzionale, Direttore della Scuola di Alta formazione "F. Staderini" della Corte dei conti.

zione europea con particolare riguardo ai contenuti del Fiscal compact, del MES e delle procedure di infrazione.

Viene ricordato in proposito come la Corte costituzionale italiana abbia precisato che rimangono fermi — anche nei momenti di scarsità delle risorse disponibili — i principi stabiliti dalla Carta costituzionale e i livelli di welfare consolidatisi nell'ambito della nostra costituzione economica.

Queste riflessioni sono collegate dall'Autrice anche alla giurisprudenza della Consulta immediatamente antecedente e coeva al Covid-19. Nel paragrafo 4 del secondo capitolo vengono infatti sottolineati i mutamenti di orientamento dell'Unione europea, la valorizzazione della cura di interessi generali e sociali, il ridimensionamento di una visione puramente economicistica dell'Unione, il sostanziale sincretismo di tale evoluzione verso gli arresti della giurisprudenza più recente della Corte costituzionale in tema di diritti fondamentali e livelli essenziali delle prestazioni.

Una parte importante del libro è dedicata all'Istituzione di provenienza dell'Autrice, la Corte dei conti. Viene ricordata la distinzione tra attività di referto e controllo di legittimità-regolarità sui conti degli enti locali, a suo tempo enunciata con chiarezza nelle due sentenze della Consulta n. 60 del 2013 e n. 40 del 2014.

Infine, vengono sinteticamente esaminate le tecniche processuali che hanno notevolmente caratterizzato la giustiziabilità delle norme finanziarie fino ad estenderle all'intero bilancio quando quest'ultimo comporti violazioni di principi costituzionali fondamentali.

Molto bella, per il valore intrinseco e per una visione meno pessimistica dell'attuale contesto storico, è la frase di Keynes con cui si conclude il volume: «Il nostro problema è quello di mettere in piedi un'organizzazione sociale che sia in sommo grado efficiente senza pregiudicare la nostra idea di uno stile di vita soddisfacente».

Introduzione

L'equilibrio è uno "status" cui ogni bilancio tende.

Nel tempo, all'originaria finalità del bilancio di rappresentare a consuntivo i risultati economico-finanziari di un determinato periodo temporale, se ne è aggiunta un'altra inerente agli aspetti programmatici e progettuali dell'attività di riferimento.

Man mano che la conoscenza della realtà economica e delle relative prassi è andata fornendo esperienze positive in termini di gestione del circuito obiettivi-risultati, il bilancio ha assunto l'ulteriore funzione di determinare, con un certo livello di attendibilità, le strategie e le modalità di perseguimento delle stesse in un ambito temporale futuro, convenzionalmente determinato nell'anno o, comunque, nel breve periodo, entro il quale gli obiettivi programmati possono essere proficuamente perseguiti.

Dal punto di vista tecnico probabilmente la prassi commerciale è stata sempre antesignana dello sviluppo di tecniche espressive efficaci e utili per le azioni da intraprendere. Tuttavia, le forme di governo che si sono succedute attraverso lunghissimi archi temporali, che rimontano alla preistoria, hanno sempre avuto come riferimento fondamentale la tenuta e la gestione della contabilità. Gestione e tenuta della contabilità sono state quasi sempre strumentali al tipo di governo e agli obiettivi inerenti alla sua peculiare organizzazione.

Nell'età moderna lo stretto collegamento tra bilancio e organizzazione dello Stato ha implementato la codificazione delle regole inerenti alla sua disciplina. E proprio in considerazione dello stretto legame con i fondamenti dello Stato, tale processo di codificazione ha riguardato anche i principi supremi dell'ordinamento, in particolare quelli contenuti nelle carte costituzionali.

La maggiore attenzione riservata alla rappresentazione contabile nell'organizzazione e nella vita pubblica dello Stato ha toccato probabilmente l'apice nelle democrazie a rappresentanza parlamentare, in

quelle situazioni cioè in cui il popolo esercita il potere legislativo e amministrativo attraverso i suoi rappresentanti appositamente eletti.

In questo tipo di mandato è racchiuso il succo delle democrazie rappresentative poiché il rappresentante democraticamente eletto deve assumersi la responsabilità del suo operato di fronte a chi ha partecipato alla sua nomina¹. Tale responsabilità investe sia il presente, sia il futuro poiché una cattiva gestione finanziaria può riverberare i suoi effetti nel lungo periodo, tradendo le legittime aspettative degli elettori contemporanei ma anche quelle delle generazioni che erediteranno le conseguenze della gestione, virtuosa o cattiva, di chi è stato eletto prima della loro “venuta alla luce”.

In tale prospettiva, il bilancio non può essere inteso solo come una semplice esposizione di dati numerici: esso rappresenta la sintesi delle scelte discrezionali operate in sede di definizione di obiettivi e programmi, secondo un sistema di valori che consente di coordinare le attività politiche e amministrative sulla base delle risorse disponibili e del necessario temperamento dei vari interessi coinvolti.

L'equilibrio del bilancio non può essere concepito, quindi, come mero pareggio numerico dei valori delle poste attive e passive, ma deve essere apprezzato come armonica composizione degli interessi della collettività attraverso una adeguata ponderazione di molteplici potenziali alternative. Alternative in parte dipendenti dalla espressa volontà politica in sede decisionale, in parte dipendenti da potenziali contingenze di fatto che prescindono dalla volontà del decisore.

Ciò senza contare che i documenti di bilancio devono anche essere aggiornati tempestivamente in presenza di gravi eventi imprevedibili quali, a puro titolo esemplificativo, le calamità naturali, le emergenze sanitarie, come quella connessa all'infezione da Covid-19, i conflitti bellici e commerciali, le evoluzioni tecnologiche e sociali, come quelle che hanno contribuito al cosiddetto fenomeno della globalizzazione.

Dunque, la disciplina del bilancio è una materia particolarmente complessa che si intreccia alle tematiche inerenti allo sviluppo, alle prestazioni sociali, alla sostenibilità del debito e alle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni.

Alla poliedricità della materia si aggiunge il coinvolgimento delle composite attività attinenti all'organizzazione amministrativa,

¹ Cfr. G. Scaccia, *Il bilancio quale strumento di responsabilità democratica nella giurisprudenza costituzionale*, in «Bilancio comunità persona», 1/2020.

all'efficienza nell'erogazione dei servizi e delle prestazioni alla collettività, nel rispetto del principio del buon andamento della amministrazione pubblica.

Ulteriore elemento da tenere in debita considerazione è l'influenza esercitata dal diritto europeo e sovranazionale sul nostro ordinamento, in particolare in tema di vincoli finanziari, di limiti all'indebitamento e di equilibrio del bilancio.

In tale contesto, ruolo preminente è assunto dal sistema dei controlli, che non solo deve essere in grado di fornire gli elementi di valutazione agli organi politici che assumono le decisioni, ma deve poter offrire una chiave di lettura chiara e trasparente ai contribuenti, agli elettori e agli amministrati riguardo all'utilizzo delle tasse e delle contribuzioni per l'erogazione dei servizi, secondo i principi di equità fiscale e di rappresentanza democratica.

Alla luce di tale complesso scenario si è ritenuto di dividere il presente studio in tre capitoli: il primo riguardante in modo più analitico l'evoluzione del diritto del bilancio; il secondo, inerente agli effetti sulle regole di bilancio del processo federalista europeo e, più in generale, della globalizzazione; il terzo, sugli effetti della modifica della nostra Costituzione finanziaria, avvenuta nel 2012, e della più recente giurisprudenza della Corte costituzionale, che si è trovata a fronteggiare il copioso contenzioso avente ad oggetto la finanza pubblica in sé, la finanza pubblica allargata, la dialettica tra Stato e Regioni e tra Regioni ed enti locali.

Il bilancio e la progressiva evoluzione della sua disciplina

1.1. Definizione del bilancio e sue finalità

Bilancio è un termine indissolubilmente legato alla metaforica rappresentazione dei piatti della bilancia che si tengono in equilibrio secondo i pesi rispettivamente collocati sul piatto delle risorse e su quello delle spese. Pareggio si ha nel punto di equilibrio perfetto quando il peso della parte attiva corrisponde esattamente a quello della parte passiva.

Come vedremo in prosieguo, tale punto di equilibrio, piuttosto che costituire un fenomeno esattamente programmabile e stabile, rappresenta una ipotesi dinamica e tendenziale.

Attraverso il confronto di due serie numeriche contrapposte e proporzionate il bilancio consente di dimostrare la situazione esistente in un dato momento oppure ipotizzata in una prospettiva futura.

L'illustrazione delle componenti economiche attive e passive riportata a un tempo convenzionale affonda le sue radici nella preistoria e ciò rende difficile una concettualizzazione completa di questo strumento di misurazione economica. Quel che si può affermare con un certo grado di attendibilità è che l'utilizzazione degli strumenti contabili è stata fortemente plasmata e condizionata dall'organizzazione sociale e dalle finalità perseguite dai detentori del potere e dall'apparato circostante. Ciò ha comportato che l'evoluzione funzionale delle tecniche contabili si sia sovente verificata in rapporto a quella dell'organizzazione¹, cosicché, quando il concetto di diritto si è affer-

¹ Nella storia è rinvenibile, quale costante, la necessità di soddisfare bisogni materiali e spirituali dell'uomo, alcuni dei quali possono essere appagati singolarmente, mentre altri, come, ad esempio, la gestione dei rapporti con altri gruppi, la difesa, la sicurezza interna e la

mato con nitidezza nell'ambito delle diverse partizioni del sapere economico e sociale, anche alcuni concetti tecnici della contabilità sono stati normati.

Essendo uno strumento strettamente collegato alla dinamica sociale, il bilancio si è evoluto nelle più diverse direzioni proprio in ragione degli specifici obiettivi di volta in volta perseguiti. In tale prospettiva di giudizio sono rilevanti i molteplici significati che derivano dalle forme nelle quali si raccolgono e si espongono i risultati delle sintesi contabili, le molteplici necessità in ordine alle quali i bilanci vengono redatti e le varie funzioni che ad essi vengono assegnate².

Il processo di attribuzione dei valori, sotteso alla valutazione delle operazioni di fine esercizio, corrisponde ai differenti criteri adottati in relazione alle finalità del bilancio. Possono esistere, infatti, una pluralità di bilanci, sia con riguardo ad un unico fine, sia con riguardo a fini diversi.

Man mano che l'organizzazione sociale è diventata più complessa, con l'ampliamento delle prospettive economiche e l'arricchirsi degli strumenti finalizzati a implementare tale sviluppo, la scienza contabile si è progressivamente differenziata con riguardo ai settori pubblici e privati di riferimento. Una forte accelerazione si è avuta, in particolare, nel settore aziendale, in cui sono state elaborate tecniche estimative sempre più raffinate³.

Con riguardo al bilancio delle imprese private, ma le stesse considerazioni valgono per i bilanci pubblici, Gino Zappa osservava che «quando si ammette che alla voce valore debba contabilmente attribuirsi significato diverso, secondo specialmente il mutare dello scopo che si vuol raggiungere con la determinazione dei componenti del capitale, non solo si riconosce che uno stesso insieme di elementi può razionalmente essere valutato in diverse misure ma anche che, col mutare dell'accennato scopo, mutano talora gli stessi componenti patrimoniali che costituiscono oggetto di valutazione»⁴.

giustizia, possono essere soddisfatti unicamente attraverso una organizzazione politica (Cfr. T. Martines, *Diritto costituzionale*, Giuffrè, 2017).

² A. Ceccherelli, *Il linguaggio dei bilanci*, Le Monnier, Firenze 1968.

³ V. Alfieri, *Ragioneria generale*, quarta edizione, Società Editrice Dante Alighieri, Città di Castello 1921.

⁴ G. Zappa, *Il reddito di impresa*, Giuffrè, Milano 1950.

Il bilancio dello Stato, rispetto al bilancio di una azienda privata, presenta, entro confini mutevoli nel tempo, profili comuni ma anche alcune fondamentali differenze.

Nelle democrazie parlamentari il tratto distintivo più importante del bilancio pubblico è quello della rendicontazione ai contribuenti, agli elettori e agli amministrati di come sono state utilizzate le tasse e i contributi per il pagamento dei servizi. Si tratta del famoso principio della accountability che si fa risalire ad un brocardo della Magna Charta “no taxation without representation”.

In sostanza, nei Paesi ove esiste la rappresentanza democratica, il bilancio si presenta come un complesso sistema di obiettivi e di risorse e di organizzazione di queste ultime per la realizzazione dell’interesse pubblico: chi governa deve dimostrare la correttezza del proprio operato.

A questa visione del bilancio pubblico si lega la cosiddetta “equità fiscale”, ossia il “giusto prelievo” proporzionato ai costi di un’efficiente rete di servizi sociali.

Nel settore privato il bilancio è invece, di regola, legato alla finalità di lucro ed è profondamente influenzato dalle opportunità e dalle strategie di mercato.

Questa differenza teleologica si riverbera inevitabilmente su diversi aspetti come, ad esempio, le regole dell’indebitamento, i criteri di stima delle poste di bilancio, le modalità di gestione delle risorse, la valutazione dei risultati di fine esercizio.

1.2. Testimonianze storiche sulle prime forme di tassazione per la realizzazione dell’interesse pubblico

In origine il bilancio è nato per scopi puramente contabili al fine di dimostrare, a consuntivo, la corretta tenuta della contabilità e il bilanciamento dei valori di conto. Nella sua evoluzione tecnica il bilancio ha assunto, rispetto alla mera veste di “procedimento di valutazione del saldo”, il significato più ampio di “determinazione del risultato”. In questa prospettiva, il bilancio si presenta come un sistema di valori economici, nel quale la determinazione di questi ultimi e i criteri adottati per la loro definizione assumono un ruolo decisivo nell’esprimere la sintesi quantitativo–monetaria delle operazioni eseguite nell’esercizio.

Nel corso del tempo, man mano che le relazioni sociali ed economiche divenivano più complesse, l'apparato politico necessitava di sempre maggiori risorse per il suo funzionamento e per la realizzazione dei bisogni di natura collettiva. E, per concretizzare gli interessi pubblici, le risorse finanziarie indispensabili erano reperite in larga misura attraverso la tassazione.

Le prime forme di tassazione riguardavano i raccolti della terra e tutto quello che veniva prodotto dal bestiame. Si trattava di misure che spesso finivano per aggravare le già difficili condizioni in cui versavano gli abitanti delle campagne ed erano destinate ad amplificare le differenze economiche e sociali della popolazione.

Già al tempo degli Egiziani il fisco era presente ovunque. Ogni due anni veniva eseguito un censimento, i cui rilevamenti servivano come base per l'imposizione delle imposte che venivano calcolate in funzione delle risorse dei contribuenti. Queste ultime erano stabilite sul livello del Nilo in piena, in previsione, cioè, dell'esito dei raccolti che dipendevano dall'inondazione dei terreni. Il censimento aveva un netto carattere fiscale; ogni capo famiglia doveva dichiarare personalmente la propria situazione con riguardo al bestiame, ai campi e agli alberi in essi radicati. Le imposte venivano pagate in natura e costituivano la base della monarchia faraonica: le riscossioni permettevano di costruire opere pubbliche ed edifici sacri, consentivano di pagare in natura i funzionari e di ammassare nei magazzini le scorte per gli eventuali periodi di carestia.

Negli stati aristocratici e oligarchici delle polis greche, invece, era essenzialmente la classe superiore a pagare con i propri mezzi i costi per i culti e per le feste. Le cariche erano onorifiche e non retribuite.

Le tasse esistevano anche al tempo della prima repubblica romana: agli esattori era affidata la custodia dell'erario, la riscossione delle entrate, delle ammende giudiziali, l'amministrazione e l'impiego del denaro pubblico per vari usi. Pure il successivo Impero romano necessitava di risorse in misura sempre maggiore per poter mantenere le legioni e conquistare nuovi territori. Le tasse, in questo periodo, raggiunsero oneri tali che molte terre furono abbandonate.

Nel Medio Evo, fino alla rivoluzione francese, il sistema tributario riconosceva l'immunità di alcune classi privilegiate. Tale immunità rendeva necessaria una maggiore imposizione a carico delle classi medie e inferiori, e soprattutto della popolazione rurale, per la quale l'imposizione risultava eccessivamente gravosa. In seguito alla Rivo-