INDICE

CAPITOLO 1. I DIRITTI FONDAMENTALI

1. Nozione di diritti fondamentali p. 3
2. Evoluzione storica p. 9
3. Carattere dinamico dei diritti fondamentali p. 22
4. Processo di specificazione dei diritti p. 25
5. Positivizzazione dei diritti fondamentali p. 26

CAPITOLO 2. I DIRITTI FONDAMENTALI NELL'ESPERIENZA COSITUZIONALE ITALIANA

1. Considerazioni introduttive p. 31
2. I diritti fondamentali nella Carta Costituzionale p. 41
3. La particolare posizione del diritto di proprietà e di libera Iniziativa economica p. 44
4. Il riconoscimento dei diritti delle formazioni sociali p. 53
5. Diritti inviolabili e doveri inderogabili p. 59

CAPITOLO 3. I DIRITTI FONDAMENTALI DEL CONTRIBUENTE NELLA CARTA COSTITUZIONALE

1. Interesse fiscale e tutela del contribuente p. 62
2. La c.d. "Costituzione fiscale" p. 68
3. Il principio di capacità contributiva p. 71
4. Il principio di uguaglianza p. 80
5. Il principio di legalità p. 86
6. Imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione p. 98

CAPITOLO 4: I DIRITTI FONDAMENTALI DEL CONTRIBUENTE NELLA LEGGE N. 212/2000.

A – <u>IN TERMINI DI LIMITI DELL'ATTIVITÁ LEGISLATIVA</u>

1. Lo Statuto dei diritti del contribuente quale espressione di "principi generali dell'ordinamento tributario" p. 103

2. La certezza del diritto quale precipua esigenza per la tutela dei diritti fondamentali del contribuente p. 110
2.1 Considerazioni di carattere generale p. 110
2.2 Il divieto di retroattivitá *in peius* p. 115
2.3 Le norme di interpretazione autentica p. 126
2.4 I limiti alla decretazione d'urgenza p. 132
3. diritto alla conoscenza effettiva della legge: valore costituzionale o diritto fondamentale? P. 138
4. Chiarezza e trasparenza della norma tributaria quali garanzie del rispetto del principio di uguaglianza in senso formale e sostanziale p. 143

B – <u>IN TERMINI DI LIMITI ALL'ATTIVITÁ AMMINISTRATIVA</u>

1. Il dovere di informazione da parte dell'Amministrazione finanziaria p. 147
2. Affidamento e buona fede nei rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria p. 155
3. La tutela dei diritti inviolabili nei rapporti tra Fisco e contribuente p. 168
4. Il contraddittorio anticipato con l'Amministrazione finanziaria p. 178
5. La motivazione degli atti e la loro conoscenza effettiva quali strumenti per assicurare l'esercizio del diritto di difesa e l'applicazione dell'art. 97 cost. p. 189

BIBLIOGRAFIA p. 200

Capitolo 1
I DIRITTI FONDAMENTALI

1. Nozione di diritti fondamentali.

L'espressione "diritti fondamentali" è, spesso, nel linguaggio corrente, utilizzata come sinonimo di "diritti umani", o, talvolta, di "diritti inviolabili", "diritti costituzionali", per indicare quei diritti che dovrebbero essere riconosciuti ad ogni individuo in quanto essere umano.

I maggiori teorici del diritto e della politica usano di rado l'espressione "diritti fondamentali". Alcuni parlano infatti di "libertà fondamentali"[1], altri utilizzano l'espressione come sostanzialmente equivalente a quella di "diritti dell'uomo"[2]. Lo stesso Noberto Bobbio, utilizza informalmente questa espressione, preferendo sistematicamente quella di "diritti dell'uomo"[3].

La nozione "Diritti fondamentali" è stata considerata da una parte della dottrina come un espressione metagiuridica[4] in quanto non appartenente al lessico normativo di alcun testo costituzionale né di alcuno ordinamento giuridico moderno. Tuttavia, sul punto si deve osservare che già la Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo del 1948, all'art. 8, contiene l'espressione "diritti fondamentali conferiti all'individuo dalla Costituzione o dalla legge".

---

[1] P. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali,* Bologna, Il Mulino, 1984.
[2] G. PECES-BARBA MARTINEZ, *Curso de derechos fundamentales. Teoría general,* Madrid, Eudema, 1991, trad. it. di Mancini L., *Teoria dei diritti fondamentali,* a cura di Ferrari V., Milano, Giuffrè, 1993.
[3] N. BOBBIO, *L'età dei diritti,* Torino, Einaudi, 1990.
[4] D. ZOLO, *Libertà, proprietà e uguaglianza nella teoria dei "diritti fondamentali",* in *Diritti fondamentali: un dibattito teorico,* a cura di Ferrajoli L., Bari, Laterza, 2008, 50.

È stato, altresì, sottolineato come la suddetta espressione, "diritti fondamentali", sia preferibile rispetto a quella di "diritti umani" in quanto più precisa ed in grado di "abbracciare le due dimensioni proprie dei diritti umani[5]", ossia il fondamento etico e la sua dimensione giuridica.

Come si può facilmente dedurre da questi brevi cenni, la tematica relativa ai diritti fondamentali ha animato ed anima tuttora un ampio dibattito giuridico, sia a livello filosofico che teorico-generale ovvero a livello dogmatico e giurisprudenziale, all'interno del quale emergono molti problemi e dissensi a causa soprattutto della diversità degli approcci e delle discipline interessate.

Da tale situazione deriva la varietà dei significati associati all'espressione "diritti fondamentali", talora individuati in relazione ai valori etico–politici che con essi vengono perseguiti ovvero ai bisogni concreti che attraverso di essi vengono tutelati, altre volte individuati sulla base del rango costituzionale o comunque sovraordinato delle loro fonti normative o del carattere universale dei principi da essi espressi.

Nell'ambito della teoria generale del diritto, Luigi Ferrajoli ha proposto una definizione di diritti fondamentali nella quale sono compresi "tutti quei diritti soggettivi che spettano universalmente a tutti gli esseri umani in quanto dotati dello *status* di persone, o di cittadini o di soggetti capaci di agire"[6]. Si tratta, come la definisce lo stesso autore, di una nozione *teorica*, in quanto prescinde dall'eventualità che essi siano previsti nel diritto

[5] G. PECES-BARBA MARTINEZ, *op. cit.,* p.23.

[6] L. FERRAJOLI, *Diritti fondamentali: un dibattito teorico,* Bari, Laterza, 2008, p. 5. Continua ancora l'autore sottolineando che per diritto soggettivo si intende "qualunque aspettativa positiva o negativa ascritta ad un soggetto da una norma giuridica, e per *status* la condizione di un soggetto prevista anch'essa da una norma giuridica positiva quale presupposto della sua idoneità ad essere titolare di situazioni giuridiche e/o autore degli atti che ne costituiscono esercizio".

positivo di un determinato ordinamento, e *formale*, in quanto non fornisce alcuna indicazione circa la natura degli interessi tutelati con il loro riconoscimento, basandosi unicamente sul carattere universale della loro imputazione. L'universalità si configura come un connotato strutturale dei suddetti diritti e comporta il carattere *inalienabile* e *indisponibile* degli interessi sostanziali in cui essi consistono.

Sulla base di questa definizione, all'interno della generale categoria dei diritti fondamentali è possibile fondare due grandi divisioni: quella tra diritti della personalità e diritti della cittadinanza, spettanti rispettivamente a tutti o ai soli cittadini, e quella tra diritti primari o sostanziali e diritti secondari o di autonomia, spettanti rispettivamente a tutti o alle sole persone capaci di agire. Dall'incrocio di queste categorie si ottengono quattro classi di diritti: *i diritti umani,* che sono i diritti primari delle persone spettanti a tutti gli esseri umani in quanto tali, ad esempio il diritto alla vita e la libertà personale; *i diritti pubblici,* ossia i diritti primari riconosciuti ai soli cittadini, quali, ad esempio, il diritto di residenza o quello di associazione; *i diritti civili,* che sono i diritti secondari ascritti alle persone che sono anche capaci di agire ma indipendentemente dalla loro cittadinanza, come la potestà negoziale e la libertà imprenditoriale; *i diritti politici* che sono i diritti secondari riservati ai soli cittadini capaci di agire, come, ad esempio, il diritto di voto e l'elettorato passivo[7].

Passando dalla teoria generale del diritto alla filosofia del diritto ed alla dogmatica giuridica è necessario menzionare le dottrine che hanno caratterizzato l'evoluzione dei diritti fondamentali. Da un lato il giusnaturalismo, ossia la dottrina sulla quale si fondano le prime

[7] L. FERRAJOLI, *op. cit.,* p. 8

dichiarazioni dei diritti dell'uomo (quella americana e quella francese), la quale poggia sull'idea che vi siano diritti naturali, anteriori ad ogni associazione e superiori ad ogni ordinamento positivo, che, come tali, essi siano fondamentali e che è compito degli Stati riconoscerli ed attuarli.

Dall'altro il giuspositivismo secondo il quale l'esistenza dei diritti dell'uomo (o diritti fondamentali) è subordinata all'esistenza di una norma positiva che ascrive all'uomo tale diritto. Secondo questa teoria sussiste, quindi, una netta separazione tra decisioni giuridicamente valide e criteri di natura morale.

Un tentativo di superare il riduzionismo giusnaturalistico e quello positivistico è implicito nella teoria esposta da Peces-Barba secondo cui sarebbero fondamentali quei diritti che storicamente appaiono sia dotati di una radice morale sia presenti nell'ordinamento giuridico positivo. Da ciò discende che diritti puramente morali, tecnicamente intraducibili in termini giuridici, non potrebbero essere diritti fondamentali perché non sono giuridicizzabili, mentre diritti, sia pur positivizzati, non sarebbero fondamentali se la pretesa in essi contenuta è priva di giustificazione morale e come tale non suscettibile di essere elevata a legge generale[8]. Per ritenersi tali, i diritti fondamentali devono avere sia una dimensione etica che una dimensione giuridica. La dimensione etica giustifica il loro carattere inviolabile; mentre la dimensione giuridica è necessaria per rendere esigibile la pretesa in essi contenuta e per individuare le necessarie forme di garanzia sul piano dei rapporti civili ed istituzionali.

[8] G. PECES-BARBA MARTINEZ, *op. cit.,*p. 85, il quale sostiene che "i diritti posseggono una radice morale che si esplica attraverso il fondamento, ma non sono tali se non fanno parte dell'ordinamento e non possono essere in tal modo efficaci nella vita sociale, realizzando la funzione che li giustifica".

Da tale definizione deriva il carattere storico dei diritti fondamentali, nonché il loro carattere potenziale e dinamico.

Infatti, secondo lo stesso Bobbio, "i diritti dell'uomo per fondamentali che essi siano, sono diritti storici, cioè nati in certe circostanze, contrassegnate da lotte per la difesa di nuove libertà contro vecchi poteri, gradualmente, non tutti in una volta e non una volta per sempre[9]": tali diritti hanno un'età.

Non costituiscono delle entità naturali ed eterne, bensì fenomeni che appartengono al mondo storico e in particolare ad una determinata epoca storica, quella che comunemente viene indicata come "età moderna".

Su queste stesse basi concettuali si fonda, altresì, la definizione rispettivamente dei "diritti umani" e dei "diritti fondamentali" come "pretese giustificate da ragioni particolarmente forti sotto il profilo morale e sostenute, all'interno di un ordinamento giuridico, da fonti di particolare livello gerarchico: La Costituzione o la legge, nella sua funzione attuativa di norme costituzionali, per quanto riguarda i diritti fondamentali, ed il diritto internazionale per quanto attiene ai diritti umani[10]".

In tale prospettiva teorica, le nozioni di diritti umani e diritti fondamentali non sono considerate come equipollenti, ma costituiscono entrambi sottoinsiemi della categoria dei diritti soggettivi e si distinguono in relazione ai due diversi livelli di ordinamenti giuridici ai quali rinviano e conseguentemente anche in relazione alla struttura della titolarità. Infatti, vengono definiti "diritti fondamentali" quei diritti soggettivi riconosciuti da

[9] N. BOBBIO, *op. cit.,* p. XIII.
[10] E. PARIOTTI, *I diritti umani,* Torino, UTET, 2008, p. 3 – 4.

fonti di rango costituzionale[11]. Il termine fondamentale, infatti, deriva dal fatto che essi "danno fondamento al sistema giuridico[12]".

I "diritti umani", sono, invece, quelli riconosciuti da fonti internazionali e che manifestano un legame con dimensioni essenziali dell'essere umano[13].

La concezione da ultimo analizzata si discosta dalla prospettiva teorica c.d. funzionale secondo la quale diritti umani e diritti fondamentali non possono considerarsi equivalenti e fungibili in quanto alla nozione di diritti umani si associa una funzione filosofica ideale e un carattere astratto, mentre ai diritti fondamentali una funzione giuridica e un carattere concreto. Pertanto, i diritti umani sono anche fondamentali se e nella misura in cui sono posti a fondamento della nostra vita comune e sono praticati come imprescindibili per l'individuo, non in astratto, bensì in un sistema sociale organizzato[14].

---

[11] E. PARIOTTI, *op. cit.,* p. 5. Secondo l'autrice, costituiscono esempi di diritti fondamentali, ma non necessariamente di diritti umani: il diritto di voto, di circolazione, la libertà di associazione in quanto tali diritti subiscono, all'interno delle singole carte costituzionali, una restrizione in relazione alla loro titolarità. Infatti, tali diritti valgono, non per la persona in quanto tale, ma possono subire delle limitazioni a seconda che il titolare goda o meno della condizione di cittadino.

[12] R. GUASTINI, *«Diritti»,* in Analisi e diritto, a cura di Comanducci P. e Guastini R., Torino, Giappichelli, 1994, p. 169.

[13] E. PARIOTTI, *op. cit.*, p. 5; esempi di diritti umani in senso stretto sono il diritto alla vita, la libertà di pensiero, di coscienza, di religione. La differenza rispetto ai diritti fondamentali attiene, quindi, sia al contesto normativo di riferimento, che all'estensione della titolarità coincidente con la persona per i diritti umani e tale, invece, da ammettere restrizioni nell'ipotesi di diritti fondamentali.

[14] G. PALOMBELLA, *Dopo la certezza: il diritto in equilibrio tra giustizia e democrazia,* Bari, Edizioni Dedalo, 2006, p. 26 -27; Id. *L'autorità dei diritti,* Roma, Laterza, 2002. V., anche, Id. *Diritti come norme e come fini,* in Ragion Pratica n. 20, 2003, p.84 nel quale si legge che i diritti fondamentali sono quelle norme (che in quanto tali tutelano un bene legato all'individuo) che si rivelano cardine delle scelte sostanziali, principali, su cui un ordinamento poggia e che l'autore considera impresse e correnti nella *norma di riconoscimento* di un ordinamento, e che i poteri pubblici, come i privati cittadini, nelle loro rispettive posizioni rispettano e confermano.

2. Evoluzione storica.

Da quanto detto nel paragrafo precedente emerge come sia complesso affrontare lo studio dei diritti fondamentali, in quanto in questo campo più che in altri esistono poche certezze e punti fermi.

Inoltre, i diritti non costituiscono mai "il risultato automatico dei meccanismi di garanzia formalmente previsti dall'ordinamento, anche quando questi sono fissati prescrittivamente al massimo livello, nella Costituzione. Ognuno di tali meccanismi (…) vive, infatti, in un determinato contesto storico sociale e storico politico"[15].

Ogni epoca storica produce la propria "cultura delle libertà".

Per questi motivi si ritiene di estrema importanza un'indagine storica volta a ricostruire i passaggi principali che hanno caratterizzato l'evoluzione del concetto di diritti fondamentali.

Si è soliti ricondurre l'origine storica dei c.d. "diritti fondamentali" alle grandi rivoluzioni borghesi del XVII e XVIII secolo, che, in Inghilterra, nell'America del Nord ed in Francia condussero all'affermazione di nuove concezioni dei rapporti tra l'individuo e il potere sovrano.

Indubbiamente l'idea dei diritti inviolabili dell'uomo, nella sua compiutezza, ha origini tutte moderne, affondando le proprie radici nell'ideologia individualistica che pervase i movimenti del rinascimento e della riforma protestante e che sarà, successivamente, approfondita nel corso del XVII e XVIII secolo.

Tuttavia, occorre sottolineare che, se la storia dei diritti fondamentali appare congiunta alla genesi del costituzionalismo moderno, molto più antica è la storia del rapporto tra la libertà dell'uomo e l'ordine sociale.

---

[15] M. FIORAVANTI, *Appunti di storia delle costituzioni moderne,* Torino, Giappichelli, 1995.

Infatti, sebbene la tradizione greco-romana e quella cristiana non siano approdate ad una compiuta affermazione dei diritti individuali, intesi come fondamento dell'ordine sociale e politico[16], tuttavia hanno esercitato una profonda influenza culturale nell'affermazione del valore della dignità umana e di diritti intangibili dell'individuo.

Di fondamentale importanza il contributo dello Stoicismo, che dalla riflessione aristotelica sul rapporto fra la conoscenza della natura umana e l'ordinamento della società, nella sua visione antropologica ed etica, fece derivare l'idea dell'uguaglianza degli uomini, basata sul presupposto del comune possesso della ragione (il *logos* universale, che costituisce la dotazione razionale di ogni uomo, indipendentemente dalla sua condizione sociale di libero o schiavo e dalla sua collocazione nella società).

Anche nel mondo romano, sebbene si assista ad una sottovalutazione dell'aspetto individuale dei diritti e ad una concezione aristocratica della cittadinanza, è possibile scorgere alcuni aspetti che hanno contribuito a plasmare il patrimonio costituzionale in tema di diritti soprattutto sul terreno delle istituzioni e dell'esperienza giuridica. Infatti, la ricerca storico-giuridica ha da tempo rivendicato la presenza di diritti dell'uomo nell'esperienza romana[17]: la cittadinanza, il diritto di asilo, l'inviolabilità della casa, il diritto alla vita ed al suicidio. Inoltre occorre sottolineare che con l'esperienza romana il tema della libertà ha acquistato una dimensione

---

[16] P. RIDOLA, *Diritti fondamentali: un'introduzione,* Torino, Giappichelli, 2006, l'autore sottolinea, infatti, come nell'esperienza della *polis* greca l'istituto della schiavitù era uno dei pilastri della costituzione della città stato e che l'idea della libertà e della dignità dell'uomo poteva essere riferita esclusivamente a colui che faceva parte a pieno titolo della comunità, ossia al cittadino.

[17] G. CRIFO', *Libertà e uguaglianza in Roma antica: l'emersione storica di una vicenda istituzionale,* Roma, Bulzoni, 1984.

giuridica: nel mondo romano, infatti, il godimento della libertà è solo uno dei benefici che derivano dal vivere sotto un governo ben ordinato.

Ma è proprio con l'affermarsi, nell'area mediterranea, della religione e della cultura cristiana che affiora per la prima volta nel corso della storia il concetto che l'uomo come individuo è portatore di alcuni fondamentali diritti che la collettività politica ed il suo ordinamento giuridico devono riconoscere e tutelare. Fu il Cristianesimo a far emergere con particolare intensità l'idea che ciascun uomo, senza distinzione di razza, sesso o condizione sociale, è dotato di un'intrinseca dignità, che discende dal suo essere ad immagine di Dio[18].

Nella ricostruzione storica dell'origine dei diritti fondamentali non si può, inoltre, prescindere dal riferimento all'età medievale durante la quale, secondo il pensiero storicista "si costruisce la *tradizione europea della necessaria limitazione del potere politico d'imperium"*[19].

Ancora non si assiste, in questo periodo storico, all'affermazione di diritti individuali universali a causa soprattutto del particolarismo degli ordinamenti giuridici in cui il potere è frammentato in una molteplicità di soggetti al vertice dei quali c'è il signore feudale. Di estrema importanza sono i c.d. *contratti di dominazione* che hanno lo scopo di rafforzare le sfere di dominio rispettivamente del signore e dei ceti. Tali contratti dispongono, spesso, la necessità del consenso delle assemblee rappresentative per l'imposizione di tributi straordinari, ovvero contengono disposizioni volte a garantire i diritti di possesso e di proprietà

---

[18] G. BOGNETTI, *Diritti dell'uomo,* voce del Digesto IV – discipline privatistiche, sez. civile, Torino, UTET, 1989, 383.

[19] M. FIORAVANTI, *op. cit.,* p. 19.

in capo ai ceti e alle città. Valore emblematico ha la *Magna Charta Libertatum* – solo in apparenza un comune contratto di dominazione – che sancisce il rispetto della libertà personale intesa non solo come sicurezza dei propri beni, ma anche come garanzia della propria persona contro l'arresto arbitrario.

Si tratta pur sempre di diritti privi di valore universale. Tuttavia, queste Carte medievali hanno il pregio di aver definito un primo nucleo di diritti che nell'età del costituzionalismo saranno ripresi e trasformati in diritti riconosciuti alla generalità degli individui.

Come già in precedenza sostenuto, non si può parlare propriamente di diritti fondamentali fino all'età moderna. Infatti nell'epoca medievale assistiamo solo alla "preistoria" dei diritti dell'uomo, in cui emerge l'elemento importantissimo del limite al potere politico, ma nella quale ci si muove ancora nell'ambito dei privilegi.

Il passaggio dal medioevo all'età moderna, a quella che con Bobbio si definisce "età dei diritti", fu il frutto di un lungo processo di evoluzione determinato da diversi fattori economici, politici e culturali.

In primo luogo ha assunto un ruolo rilevante il cambiamento della situazione economica e sociale, con l'apparizione del sistema economico che sfocerà nel capitalismo, caratterizzato dall'ascesa della borghesia.

I diritti costituzionali furono, infatti, in primo luogo, il prodotto della rivoluzione borghese.

Altro aspetto rilevante è costituito dal mutamento sul piano politico, con l'apparizione dello Stato, quale potere sovrano, centralizzatore e burocratico. Infatti, l'assolutismo monarchico, tendendo al livellamento dei sudditi nella soggezione al potere sovrano, si muoveva verso

l'universalizzazione delle situazioni soggettive e l'eguaglianza nell'assoggettamento al diritto statale.

Infine, non si può tralasciare il profondo mutamento culturale, stimolato dall'umanesimo e dalla Riforma, con la progressiva affermazione dell'individualismo, del razionalismo e del naturalismo[20]. In particolare, secondo la concezione individualistica, il punto di partenza per qualsiasi riflessione sui diritti è l'individuo, il quale ha valore per se stesso, poi viene lo Stato; da ciò consegue che lo Stato è fatto per l'individuo, non viceversa[21].

Decisivo per la comprensione di questa fase dell'evoluzione storica dei diritti fondamentali è il riferimento al costituzionalismo. Tale termine nella storiografia si riferisce a quella "dottrina politica e costituzionale che preparò e fece da sfondo alle grandi rivoluzioni borghesi fra il XVII ed il XVIII secolo, e che affermò la priorità dei diritti individuali ed i principi della limitazione e della divisione del potere come pilastri di radicali trasformazioni degli ordinamenti politici in Europa e nell'America del nord[22]".

Infatti, le rivoluzioni borghesi del XVII e XVIII secolo oltre ad avere, quale loro caratteristica, di derivazione giusnaturalistica, l'elaborazione di diritti radicati nella natura razionale dell'uomo, sono state caratterizzate dall'elaborazione di documenti costituzionali contenenti un'elencazione dei diritti intangibili degli individui, e costituiscono, pertanto, l'approdo alla c.d. costituzionalizzazione dei diritti.

---

[20] G. PECES-BARBA MARTINEZ, *Curso de derechos fundamentales. Teoría general,* Madrid, Eudema, 1991, trad. it. di Mancini L., *Teoria dei diritti fondamentali,* a cura di Ferrari V., Milano, Giuffrè, 1993, p. 96.
[21] N. BOBBIO, *L'età dei diritti,* Torino, Einaudi, 1990, p. 59.
[22] P. RIDOLA, *op. cit.,* p. 38 – 39.

Fondamentali da questo punto di vista sono l'esperienza statunitense e quella francese.

La rivoluzione americana, che nasce dalle lotte per l'indipendenza delle colonie britanniche dell'America del nord e culmina con l'adozione della Costituzione del 1787, si sviluppa sulla base della *Glorious Revolution* britannica del 1689 anche se in essa si ritrova un maggiore richiamo ai principi del giusnaturalismo. Infatti, (a differenza, come vedremo, della rivoluzione francese) i coloni americani, pur rivendicando la propria indipendenza dalla madre patria si sentivano, come *Englishmen,* portatori di una tradizione storico - culturale che aveva offerto grandi contributi alla causa dei diritti e delle libertà[23]ed in essa ritroviamo, infatti, la valorizzazione del passato e della tradizione di *Common Law.* In particolare è da sottolineare l'importanza attribuita al ruolo del giudice nella tutela dei diritti di libertà anche contro il legislatore. Elemento caratterizzante della suddetta esperienza è, infatti, la diffidenza verso il legislatore che deriva da una concezione del potere costituente strettamente collegata a quella di rigidità costituzionale. Al popolo viene riconosciuta un'autorità superiore al legislatore, per cui le sue leggi sono subordinate alla Costituzione, intesa come massima fonte del diritto. Prevale, dunque, una concezione che vede nella Costituzione la legge suprema del Paese come fonte e primo strumento di garanzia dei diritti di libertà (da ciò si evince il rifiuto della concezione britannica della supremazia del parlamento).

In tale esperienza si ritrova anche un richiamo accentuato ai principi del giusnaturalismo. Un esempio è costituito dall'affermazione, contenuta nella Dichiarazione di indipendenza del 1776, secondo cui è verità di per

[23] M. FIORAVANTI, *op. cit.,* p. 78.

sé evidente che “tutti gli uomini sono stati creati uguali e sono dotati dal loro Creatore di certi inalienabili diritti, fra i quali quello alla vita, alla libertà e al perseguimento della felicità; che per salvaguardarli gli uomini si sono dotati dei governi i quali derivano i propri giusti poteri dal consenso dei governati”.

Per quanto attiene al contenuto dei diritti accolti nei testi costituzionali si fa riferimento alla libertà di pensiero e di coscienza, alle garanzie processuali, alla sovranità del popolo e alla sua partecipazione, mentre tra i diritti fondamentali non è ricompreso il diritto di proprietà.

Passando all’analisi dell’esperienza che in quegli stessi anni maturò nel continente europeo, più precisamente in Francia, emergono immediatamente le profonde differenze rispetto a quella Americana.

Infatti, la cultura delle libertà formatasi durante la rivoluzione è frutto di una combinazione tra il modello individualistico, da una parte, e quello statalistico dall’altra, con un totale abbandono dell’approccio di tipo storicistico che aveva avuto un ruolo importante nell’esperienza americana.

Nella Dichiarazione dei diritti dell’89 è evidente la rottura con il passato dell’antico regime, una rottura che ha alla base una contestazione radicale del vecchio ordinamento ed il suo abbattimento cruento, frutto, appunto, di una situazione rivoluzionaria. Da ciò discende che il ruolo del nuovo Stato non è più quello di mero garante esterno dei diritti, bensì di soggetto che elabora un nuovo e diverso catalogo di diritti, non più dei ceti ma dei singoli individui, e che ne impone il rispetto sia ai pubblici poteri che alle diverse componenti sociali.

Secondo questa impostazione, "vi sono ormai solo due grandezze politico costituzionali: *l'individuo e la legge come espressione della sovranità della nazione"*[24]. La Costituzione assume il ruolo di atto che deve tracciare i nuovi indirizzi ed un nuovo programma politico, i quali dovranno poi essere attuati dai pubblici poteri ed in primo luogo dal legislatore, espressione della sovranità popolare.

Nonostante il ruolo centrale attribuito al legislatore, il modello francese dei diritti umani rappresenta "un esempio puro di formulazione razionalista e astratta dei diritti, intesi come diritti naturali, in rottura totale con la tradizione storica delle leggi fondamentali della monarchia francese"[25]. Nella Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, all'art. 2 si legge, infatti, che: "il fine di ogni associazione politica è la conservazione dei diritti naturali e imprescrittibili dell'uomo: (…) la proprietà, la sicurezza e la resistenza all'oppressione".

Di rilievo il riferimento al diritto di proprietà, considerata nell'ultimo articolo delle Dichiarazione "un diritto inviolabile e sacro" a differenza di quanto accadde nelle costituzioni d'oltreoceano. Infatti, l'affermazione di tale diritto discendeva da un'antica tradizione giuridica precedente all'affermarsi delle dottrine giusnaturalistiche, ossia dall'affermazione, nel diritto romano classico, dell'autonomia del diritto privato su quello pubblico. Del resto occorre sottolineare che "il diritto di proprietà fu considerato per secoli un argine, il più forte argine, al potere arbitrario del sovrano"[26].

---

[24] M. FIORAVANTI, *op. cit.,* p. 54.
[25] G. PECES-BARBA MARTINEZ, *op. cit.,* p. 133.
[26] N. BOBBIO, *op. cit.,* p. 105.

Occorre rilevare, inoltre, come il modello dei diritti francese riconosca uno stretto legame tra diritti e Costituzione. Ciò significa riconoscere la necessità della positivizzazione per la pienezza di alcuni diritti individuali che si presentano come diritti naturali.

Controverso risulta, invece, il rapporto tra potere costituente ed i poteri costituiti, data la supremazia riconosciuta alla legge ed al legislatore ed il conseguente rischio di abusi da parte di quest'ultimo. Questo problema, relativo al possibile abuso da parte del legislatore, viene affrontato in termini "fideistici" muovendo dall'assunto per cui la legge generale ed astratta in quanto espressione della volontà del popolo non può essere che giusta e, quindi, costituisce lo strumento più idoneo per assicurare la garanzia dei diritti contro ogni possibile arbitrio.

Pur con le sue contraddizioni, la rivoluzione francese segna l'inizio di una nuova epoca storica, costituisce una vera e propria "rivoluzione copernicana" nei rapporti tra stato e cittadini di cui è stata sottolineata da più parti l'estrema importanza.

Infatti, "dalla concezione individualistica della società nasce la democrazia moderna che deve essere correttamente definita (…) come il potere degli individui presi uno per uno, di tutti gli individui che compongono una società retta da alcune regole essenziali tra cui quella fondamentale che attribuisce a ciascuno, al pari tutti gli altri, il diritto a partecipare attivamente alla presa delle decisioni collettive, ovvero delle decisioni vincolanti per tutta la collettività"[27].

Non vi sono dubbi, del resto, sull'influenza determinante esercitata dalla rivoluzione francese, in particolare dalla Dichiarazione dell'89, sugli

[27] N. BOBBIO, *op. cit.,* p. 127.

ordinamenti di stampo liberale del XIX secolo, sia in relazione al riconoscimento, nella normativa Costituzionale, di un catalogo di diritti fondamentali che in ordine alla considerazione della legge parlamentare quale fulcro delle libertà da essa riconosciute.

Sono proprio questi i caratteri che si ritrovano, infatti , nelle Costituzioni degli Stati dell'Europa continentale nella metà dell'800, caratteri che, tuttavia, contengono in sé un'intrinseca debolezza che condurrà, attraverso la critica alla rivoluzione e l'accentuazione degli aspetti statalistici, alla crisi dei sistemi costituzionali del XIX secolo e all'ascesa, nei primi decenni del secolo successivo, dei regimi totalitari (fascismo in Italia, nazismo in Germania, franchismo in spagna).

Infatti, all'interno delle concezioni liberali emergono presto le critiche al modello rivoluzionario francese per l'eccessiva rilevanza attribuita da quest'ultima alla volontà politica del popolo sovrano che minaccia al tempo stesso l'autonomia della società civile e la stabilità dei pubblici poteri. Ciò comporterà l'accentuazione degli aspetti statalistici insiti nel modello elaborato dall'esperienza rivoluzionaria. Lo Stato trova in sé la propria legittimazione. È lo Stato, attraverso la legge, la fonte dei diritti di libertà e dei loro limiti.

Scompare gradualmente, nel corso dell'800, l'idea che la Costituzione e le istituzioni politiche derivino la loro origine da un potere costituente o, comunque, dalla volontà, contrattualisticamente determinata, degli individui. "Le istituzioni sono, al contrario, frutto della storia e della esperienza di una certa nazione"[28]. Da questo punto di vista il liberalismo europeo sembra avvicinarsi al modello storicistico britannico, che pure

[28] M. FIORAVANTI, *op. cit.,* p. 109.

abbiamo ritrovato nel costituzionalismo statunitense, lo storicismo liberale, tuttavia, in questo novo contesto, opera in senso anti individualistico e statualistico e contribuisce a rafforzare l'idea che i poteri pubblici non derivano dal basso ma esistono in modo naturale e necessario come prodotto organico della storia della nazione[29].

Da questa situazione deriva la piena discrezionalità attribuita alla legge di determinare i vincoli e i limiti all'esercizio dei diritti di libertà. Nello stato liberale di diritto non esiste più un contenuto necessario di libertà fissato in Costituzione e fondato su elementi che precedono lo Stato e si impongono su di esso, esiste solo un diritto fondamentale, quello di essere trattati conformemente alle leggi dello Stato.

Questa evoluzione spiega anche la degenerazione dell'esperienza liberale del XIX secolo in quella apertamente autoritaria dei regimi totalitari che si affermano in molti paesi europei tra le due guerre mondiali.

Tali regimi possono essere considerati come l'espressione estrema del modello statalistico affermatosi a causa delle forti tensioni sociali che segnano la fine dell'800 e l'inizio del nuovo secolo a causa dell'emersione di nuove classi sociali in un contesto istituzionale fortemente elitario. In tali contesti si afferma una concezione di tipo funzionalistico dei diritti il cui esercizio è concepito in funzione del perseguimento degli interessi generali dello Stato. I diritti, pertanto, saranno solo quelli che il partito (si fa riferimento al partito unico) ritiene che debbano essere tutelati in nome del superiore interesse dello Stato.

[29] M. FIORAVANTI, *op. cit.,* p. 110.

Alla luce dell'esperienza nefasta degli stati totalitari della prima metà del 900 e dei limiti ben presto emersi del liberalismo ottocentesco, le Costituzioni europee del secondo dopoguerra segnano una grande svolta nella disciplina dei diritti fondamentali.

La nuova cultura dei diritti e delle libertà è caratterizzata, infatti, da una netta contrapposizione con lo statalismo liberale del secolo precedente e, in particolare, da un nuovo tentativo di conciliazione delle due tradizioni costituzionali, rispettivamente, quella della Costituzione garanzia, tipica del modello americano, e quella della Costituzione indirizzo, esemplificativa del modello francese.

In questo momento storico viene nuovamente riscoperta la supremazia della Costituzione concepita sia come norma fondamentale di garanzia dei diritti e delle libertà che come indirizzo fondamentale da seguire per la realizzazione dei valori costituzionali.

Carattere precipuo di questa seconda fase del costituzionalismo moderno è, inoltre, la distinzione tra potere costituente e costituito e la conseguente affermazione della rigidità della Costituzione garantita attraverso un sistema di giustizia costituzionale.

Si assiste, quindi, al c.d. passaggio dallo stato liberale (detto anche stato legislativo o di diritto formale) allo stato democratico (detto anche stato costituzionale o stato di diritto materiale). Infatti, mentre nello stato liberale i diritti trovavano il loro fondamento nella legge, che poteva modificarli in qualsiasi momento, salvo il rispetto di procedure determinate, nello stato democratico rinvengono il loro fondamento nella Costituzione, la cui superiorità vien garantita attraverso il controllo di

costituzionalità e, pertanto, sono tutelati anche nei confronti della legge che deve rispettare i contenuti stabiliti nella Carta costituzionale.

In questo senso i diritti fondamentali costituiscono i principi supremi dell'ordinamento costituzionale e qualificano la forma di stato democratica che verrebbe sovvertita se essi fossero diminuiti o violati.

Si può parlare propriamente di democrazia costituzionale, la quale non consiste più nel potere illimitato del popolo e della maggioranza: "essa è bensì potere del popolo nei limiti e con i vincoli imposti dalle Costituzioni, e perciò soggezione al diritto, e precisamente, ai diritti fondamentali costituzionalmente stabiliti, di tutti i pubblici poteri incluso quello della maggioranza"[30].

Ne deriva un mutamento nel rapporto tra la politica e il diritto in quanto quest'ultima diventa strumento di attuazione del diritto. Infatti il potere politico risulta ora disciplinato non più soltanto in relazione alle forme di produzione, ma anche nei contenuti delle decisioni, vincolati ai principi costituzionali[31].

In questo nuovo assetto si assiste alla valorizzazione dei diritti fondamentali non solo come libertà "negative", ma anche come libertà "positive", attraverso la garanzia dei diritti sociali e di partecipazione

---

[30] L. FERRAJOLI, *Diritti fondamentali e democrazia costituzionale,* in Analisi e diritto 2002 -2003, a cura di Comanducci P. e Guastini R., Torino, Giappichelli, 2004.

[31] Tale subordinazione della politica al diritto, più precisamente il fatto che le scelte amministrative e di governo siano soggette alla legge e le scelte legislative lo siano alla Costituzione, non annulla gli spazi ed il ruolo della politica. Questi sono soltanto, per un verso, ristretti, in quanto il progetto costituzionale è vincolante per la politica. Ma, da un altro punto di vista, quello esterno dell'ordinamento, il ruolo della politica si è addirittura ampliato. Il paradigma costituzionale sposta lo spazio della politica fuori dal diritto, nelle lotte e nelle dinamiche sociali e culturali. Infatti, se la politica è subordinata al diritto, è pur vero che il diritto è il prodotto della politica e delle lotte sociali da essa mediate e rappresentate. Cfr. L. FERRAJOLI, *Diritti fondamentali: un dibattito teorico,* Bari, Laterza 2008, p. 8.

politica e, soprattutto, all'affermazione di un concetto di Costituzione come tavola di valori non più disponibili per il legislatore ordinario.

3. Carattere dinamico dei diritti fondamentali.

Da questa, sia pur, generica ricostruzione storica emergono diversi elementi che possono aiutarci a comprendere l'attuale sistema dei diritti fondamentali.

In primo luogo, ritengo si possa sostenere il carattere storico dei diritti fondamentali, i quali sono il prodotto non della natura, bensì della civiltà umana. Si tratta, infatti di diritti "che emergono gradualmente dalle lotte che l'uomo combatte per la propria emancipazione e dalle trasformazioni delle condizioni di vita che queste lotte producono"[32].

Dal carattere storico degli stessi, deriva, peraltro, la loro variabilità, ossia, il loro carattere dinamico.

La lista dei diritti si è, infatti, nel corso dei secoli allungata notevolmente, si è modificata e continuerà sicuramente a modificarsi con il mutare delle condizioni storiche e con l'emersione di sempre nuovi e diversi bisogni.

Infatti, quando si parla di evoluzione dei diritti si fa riferimento sia a fenomeni di trasformazione degli stessi in relazione alla titolarità che all'individuazione di nuovi diritti a partire dalla rielaborazione interpretativa dei diritti già espressamente riconosciuti e consolidati[33].

---

[32] N. BOBBIO, *L'età dei diritti,* Torino, Einaudi, 1990, p. 26.
[33] E. PARIOTTI, *I diritti umani,* Torino, UTET, 2008, p. 27.

Nello sviluppo storico dei diritti fondamentali è possibile individuare tre stadi che corrispondono ad altrettante generazioni di diritti.

Così, dapprima, nel contesto storico-ideologico delle grandi rivoluzioni borghesi del XVIII secolo, si sono affermate le c.d. libertà negative, ovvero "tutti quei diritti che tendono a limitare il potere dello stato e a riservare all'individuo o a gruppi particolari una sfera di libertà dallo stato[34]". Si tratta di diritti intesi come limite alle indebite ingerenze dei poteri pubblici nella sfera dell'autonomia privata. Tali diritti comprendono, oltre a fondamentali garanzie giurisdizionali, l'affermazione del diritto alla vita, alla libertà (intesa sia come libertà religiosa, di coscienza, che come libertà personale, di domicilio) e del diritto di proprietà.

In un secondo tempo alle libertà negative si sono aggiunte le prime libertà positive, ossia i diritti politici. Dalla libertà "dallo" stato si è passati alla libertà "nello" stato attraverso i diritti di partecipazione politica: il diritto di voto, il diritto di associarsi in partiti politici, il diritto di riunione, etc. In tal modo l'individuo viene considerato e garantito sia come singolo che come membro operante della collettività.

Accanto a questi sono stati proclamati i c.d. diritti sociali, che potrebbero definirsi anche come "libertà attraverso o per mezzo dello stato[35]", i quali hanno come obiettivo quello di garantire lo sviluppo della persona non solo sul piano politico ma anche su quello economico e che verranno attuati attraverso congegni di redistribuzione della ricchezza e di riequilibrio di disuguaglianze di fatto.

---

[34] N. BOBBIO, *Op. cit.,* p. 26. Si parla, in tal caso, dei c.d. diritti di "prima generazione", in quanto sono i primi ad essere riconosciuti nel contesto istituzionale creato con lo Stato di diritto.
[35] N. BOBBIO, *Op. cit.* p. 27.

Tali diritti sono anche conosciuti come i c.d. “diritti della seconda generazione” in quanto il loro riconoscimento è storicamente connesso alle rivendicazioni della classe operaia concomitanti alle trasformazioni sociali indotte dalla rivoluzione industriale e che accompagnarono il graduale sviluppo dello Stato sociale[36].

A partire dalla seconda metà del XX secolo, si è delineata una terza fase dell’evoluzione dei diritti umani. Infatti, lo sviluppo economico, culturale e, soprattutto, tecnologico ha comportato l’emersione di nuove domande di tutela che hanno condotto alla c.d. “terza generazione di diritti” nella quale si fanno rientrare: il diritto alla pace, il diritto alla privacy, il diritto all’ambiente, i diritti dei consumatori, i diritti alla qualità della vita, alla libertà informatica, etc.. Si tratta di quei diritti che si presentano come una risposta “all’erosione e alla degradazione che affligge i diritti fondamentali di fronte a determinati usi delle nuove tecnologie”.

Infine, recentemente fa capolino nella nostra società un’ultima categoria di diritti, qualificata come diritti della “quarta generazione”, che include i diritti inerenti la bioetica con i conseguenti divieti quali: il divieto di clonazione riproduttiva degli esseri umani e il divieto di pratiche genetiche.

Accanto all’introduzione di questi cospicui gruppi di “nuovi diritti”, la riscoperta del valore della “solidarietà” e dell’uguaglianza, intesa in senso sostanziale, ha condotto al progressivo depotenziamento di altri diritti, come ad esempio il diritto di proprietà e la altre libertà inerenti al settore economico.

---

[36] E. PARIOTTI, *Op. cit,* p. 8.

Indubbiamente, la proprietà privata dei mezzi di produzione e la libera iniziativa economica rappresentano tuttora pilastri portanti di tutte le economie occidentali; sono ancora menzionate in varie Costituzioni occidentali (ad. Esempio gli art. 41, 42 e 43 della Costituzione italiana), tuttavia, la loro statura etico politica si è abbassata, tanto che nel linguaggio corrente, così come in quello tecnico dei giuristi, non rientrano più nel novero dei diritti fondamentali[37].

4. Processo di specificazione dei diritti.

L'evoluzione dei diritti porta con sé un ulteriore fenomeno che è stato definito come processo di specificazione o di concretizzazione dei diritti, e che consiste "nel passaggio graduale ma sempre più accentuato verso un'ulteriore determinazione dei soggetti titolari di diritti[38]". Mediante questo processo i diritti dalla titolarità universale vengono espressamente riferiti e precisati in relazione a specifiche categorie di soggetti, individuati in base al genere, alle condizioni sociali, fisiche ovvero rispetto alla situazione nella quale si trovano le persone coinvolte in determinati rapporti sociali.

In questa prospettiva assumono rilevanza le condizioni sociali e culturali di soggetti che si trovano in condizioni di particolare inferiorità nei rapporti sociali e che, pertanto, necessitano di una speciale protezione per

---

[37] G. BOGNETTI, *Diritti dell'uomo,* voce del Digesto IV – discipline privatistiche, sez. civile, Torino, UTET, 1989p. 389; G. PECES-BARBA MARTINEZ, *Curso de derechos fundamentales. Teoría general,* Madrid, Eudema, 1991, trad. it. di Mancini L., *Teoria dei diritti fondamentali,* a cura di Ferrari V., Milano, Giuffrè, 1993, p. 152

[38] N. BOBBIO, *Op. cit*., p. 63; PECES BARBA MARTINEZ, *Op. cit.,* p. 159.

superare le situazioni di disuguaglianza e discriminazione che li riguardano: un esempio è costituito dai diritti delle donne o degli emigranti.

Altro fattore rilevante è costituito dalle condizioni fisiche di persone che trovandosi in particolari situazioni di vulnerabilità necessitano di una protezione particolare, in virtù dei valori della solidarietà e della fraternità. Ci si riferisce ai diritti del fanciullo, ovvero a quelli dell'anziano o, ancora, ai diritti degli invalidi.

Infine, altro elemento di "specificazione" fa riferimento agli uomini o ai cittadini generici qualora siano coinvolti in determinati rapporti sociali in cui l'altra parte abbia un ruolo di egemonia o superiorità, di tipo economico o istituzionale, che necessità di essere riequilibrato. Si tratta, ad esempio, dei diritti dei consumatori, o dei diritti degli utenti dei servizi pubblici statali.

In questa stessa prospettiva oggi possiamo parlare anche dei diritti dei contribuenti, quali soggetti che si trovano in una condizione di inferiorità rispetto all'amministrazione finanziaria, situazione che impone la necessità di un riequilibrio delle rispettive posizioni attraverso il rafforzamento della protezione di questi ultimi.

5. Positivizzazione dei diritti fondamentali.

Dall'analisi storica testé condotta e dalle riflessioni di teoria e filosofia del diritto sintetizzate nel primo paragrafo emerge come la dimensione giuridica dei diritti fondamentali sia essenzialmente legata alla loro positivizzazione.

Da un punto di vista storico "il riconoscimento normativo dei diritti è avvenuto prima all'interno di documenti privi di vincolatività giuridica e solo in seguito all'interno di Carte costituzionali e di atti internazionali[39]".

Il processo di positivizzazione ha comportato, infatti, la progressiva presa di coscienza della necessità di dotare l'idea dei diritti di uno statuto giuridico che avrebbe permesso la loro efficace applicazione e la concreta protezione dei soggetti che ne sono titolari.

Già nei testi delle Colonie inglesi del Nordamerica e nell'art. 16 della Dichiarazione francese del 1789 ritroviamo ben chiara quest'idea, quando si afferma, ad esempio, che " (…) tutta la società, nella quale la garanzia dei diritti non è assicurata e non è stabilita la separazione dei poteri, non possiede una costituzione (…)". Da tale espressione e da molte altre che troviamo in diversi testi dell'epoca e successivi emerge la strettissima connessione tra Costituzione o, per meglio dire, tra legge e diritti fondamentali[40].

Ebbene, a partire dal XIX secolo, tutti i testi costituzionali, espressione di un potere politico democratico che fa proprie le pretese giustificate

---

[39] E. PARIOTTI, *I diritti umani,* Torino, UTET, 2008, p. 27.

[40] G. PECES-BARBA MARTINEZ, *Curso de derechos fundamentales. Teoría general,* Madrid, Eudema, 1991, trad. it. di Mancini L., *Teoria dei diritti fondamentali,* a cura di Ferrari V., Milano, Giuffrè, 1993, p. 139 il quale ritiene che i diritti che conosciamo hanno sempre trovato complemento nell'applicazione di una norma positiva. Sostiene, infatti, l'autore che « sin dall'editto di Nantes del 1589, le Carte delle colonie inglesi, i "fundamental Orders of Connecticut" del gennaio 1639, o il "Body of Liberties of Massachusetts Bay" del dicembre 1641, i testi inglesi del secolo XVII ("petition of Rights", 1628; "Habeas Corpus Amendement Act", 1679; "Bill of rights", 1688), o la Dichiarazione del 1789, incorporata nella Costituzione francese del 1791 e oggi in vigore con la Costituzione del 1958 della Quinta Repubblica, tutte le formulazioni dei diritti il cui intento era quello di regolamentare la vita sociale, lo sono state come diritto positivo in senso stretto».

moralmente come valori, recepiscono come diritto positivo i diritti fondamentali[41].

Nel processo di positivizzazione cresce anche l'importanza del diritto giurisprudenziale. Infatti, i diritti fondamentali vengono espressi anche attraverso principi giuridici progressivamente concretizzati attraverso l'attività giurisdizionale.

Quando si parla, però, di positivizzazione dei diritti fondamentali si fa riferimento semplicemente al riconoscimento di detti diritti all'interno di una fonte giuridica, distinguendo questo aspetto da quello, ben diverso, della garanzia dei diritti.

Infatti, un diritto può ritenersi positivizzato nella misura in cui disponga di una copertura normativa al'interno di un ordinamento giuridico. La sua garanzia è, invece, una questione che attiene alla sua effettività, alla sua tutela, che potrebbe richiedere ulteriori passaggi e tempi di realizzazione più lunghi.

Orbene, una parte della teoria giuridica, soprattutto in riferimento ai diritti sociali, ritiene che in assenza di garanzia ed effettività non possa parlarsi di positivizzazione in quanto i diritti senza garanzie sarebbero null'altro che "diritti di carta[42]". In tale prospettiva la garanzia costituisce la condizione per la positività.

Tuttavia, aderendo a tale teoria le più importanti conquiste del costituzionalismo novecentesco, quali la costituzionalizzazione dei diritti sociali e l'internazionalizzazione dei diritti fondamentali, sarebbero ridotte

---

[41] G. PECES-BARBA MARTINEZ, *Curso de derechos fundamentales. Teoría general,* Eudema, Madrid, 1991, trad. it. di L. Mancini, *Teoria dei diritti fondamentali,* a cura di V. Ferrari, Giuffrè, Milano, 1993, p. 139.

[42] R. GUASTINI, *«Diritti»,* in Analisi e diritto, a cura di Comanducci P. e Guastini R., Torino, Giappichelli, 1994, p. 168, 170, 173.

a “semplici declamazioni retoriche o, al più, a vaghi programmi politici giuridicamente irrilevanti[43]”.

Con tale affermazione non si vuole attribuire alle garanzie una funzione meramente accessoria e trascurabile, quanto sottolineare come “l’idea dell’antecedenza della normatività sull’effettività meglio consenta di rapportarsi alla prassi relativa alla tutela dei diritti, la quale sistematicamente evidenzia che la garanzia di un diritto, peculiarmente quando implichi un dovere correlativo di tipo positivo, può richiedere tempo e, dunque, strutturarsi successivamente al darsi dell’esistenza normativa[44]”.

Questa situazione è riscontrabile proprio nell’ambito dei diritti fondamentali in relazione ai quali l’esistenza delle relative garanzie non è affatto scontata, in quanto dipende spesso dalla loro espressa stipulazione ad opera di norme di diritto positivo distinte da quelle che attribuiscono diritti[45].

Dalle considerazioni svolte emerge, dunque, la duplice dimensione morale e giuridica dei diritti fondamentali. “Essi nascono da una esigenza morale, ma diventano diritto, nel senso proprio della parola, solo attraverso la loro positivizzazione ad opera del potere politico”[46].

---

[43] L. FERRAIOLI, *Diritti fondamentali: un dibattito teorico,* Bari, Laterza, 2008, p. 27.
[44] E. PARIOTTI, *Op. cit.,* p. 29.
[45] Si possono fare numerosi esempi al riguardo. Infatti, in assenza del diritto penale non esisterebbe, ad esempio, alcuna garanzia per molti diritti, tra i quali il diritto alla vita. Ancora, la libertà personale non sarebbe sorretta da alcuna garanzia in assenza delle disposizioni che prevedono il divieto di arresto senza mandato motivato dell’autorità giudiziaria.
[46] N. BOBBIO, introduzione a G. PECES-BARBA MARTINEZ, *Op. cit.*, p.VII.

Se il fondamento dei diritti appartiene alla sfera della moralità, la loro efficacia si realizza attraverso il diritto positivo che fa propri questi valori e li converte in valori giuridici.

La dimensione giuridica è un elemento inseparabile per l'esistenza stessa dei diritti che non sono pienamente tali finché non mettono radici nella realtà attraverso il loro inserimento in una dimensione normativa, condizione imprescindibile per la loro effettività, che potrà prevedere tempi di realizzazione piuttosto lunghi senza che per questo venga meno il carattere positivo dei diritti.

Per tali motivi ritengo si possa concordare con quegli autori che preferiscono l'utilizzo del termine diritti fondamentali, in quanto "espressione più precisa rispetto a quella di *diritti umani*" ed in grado di "abbracciare le due dimensioni proprie dei diritti umani". Infatti, tale termine può comprendere tanto le componenti etiche dei diritti quanto la loro componente giuridica.

Capitolo 2

I DIRITTI FONDAMENTALI NELL'ESPERIENZA COSITUZIONALE ITALIANA

1. Considerazioni introduttive.

Dopo la breve premessa relativa alla nozione di diritti fondamentali ed alle caratteristiche di questi ultimi, si può volgere la nostra attenzione all'analisi dello stato attuale della tutela dei diritti fondamentali nel nostro ordinamento giuridico, facendo riferimento all'attuale quadro costituzionale così come disegnato dalla Costituzione del 1948.

La Costituzione repubblicana, promulgata il 27 dicembre del 1947 ed entrata in vigore, ai sensi della XIII disposizione finale, il 1° gennaio del 1948[47], si presenta fin dal suo primo apparire come profondamente distante rispetto all'impianto che aveva caratterizzato lo Statuto albertino, ossia la prima Costituzione del Regno di Italia.

Vi è, infatti, un'abissale differenza tra le poche e disorganiche disposizioni che lo Statuto albertino dedicava ai diritti fondamentali e quelle, invece, contenute nella Costituzione del 1948.

---

[47] Per alcuni cenni di storia Costituzionale si v. F. TERESI, *Le istituzioni repubblicane,* Torino, Giappichelli, 2008, p. 55 ss. È possibile brevemente ripercorrere l'iter che ha preceduto l'approvazione del testo costituzionale. Il 2 giugno del 1946 si procede in Italia al referendum istituzionale, che segnerà la vittoria della Repubblica e alle contestuali elezioni per l'assemblea costituente. Quest'ultima si riunisce per la prima volta il 25 giugno del 1946 sotto la presidenza del deputato decano Vittorio Emanuele Orlando e nella stessa seduta viene eletto, quale suo presidente, il deputato Giuseppe Saragat. Per l'elaborazione del progetto di Costituzione, il 15 luglio del 1946, l'assemblea delibera la nomina di una Commissione composta da 75 deputati scelti dal presidente in modo proporzionale alla consistenza dei partiti presenti – la c.d. *commissione dei 75* - , della quale viene eletto presidente, nella seduta del 20 luglio successivo, l'on. Meuccio Ruini. Tale Commissione, ulteriormente suddivisa in sottocommissioni, presenta il progetto di Costituzione all'esame dell'assemblea il 4 marzo del 1947, e tale progetto rimarrà iscritto all'ordine del giorno fino al 22 dicembre dello stesso anno, giorno in cui verrà approvata, nella seduta pomeridiana, la Costituzione con 453 voti favorevoli e 62 contrari.

Nello Statuto si rinveniva una parte, intitolata *Dei diritti e dei doveri dei cittadini* composta da soli 9 articoli, nella quale alla solenne affermazione del principio di uguaglianza (art. 24)[48], nella sola accezione di uguaglianza di fronte alla legge, seguiva l'elencazione dei diritti fondamentali di cui lo Statuto intendeva assicurare protezione.

La struttura formale di tali articoli evidenziava immediatamente la massima valorizzazione, in tale sistema, del ruolo della legge. Infatti, l'affermazione del diritto era sempre seguita da un rinvio al legislatore affinché ne determinasse i limiti di esercizio. Ma nell'ambito di una Costituzione flessibile, quale, appunto, lo Statuto, la riserva di legge, concepita in origine in funzione di garanzia, "fini(va) in sostanza per coincidere col principio di *legalità formale*, il quale, in questo significato minimale, richiede solo una base legale per l'esercizio di un potere da parte del governo – amministrazione.[49]".

Inoltre, stante la flessibilità della Carta costituzionale, il problema del controllo di costituzionalità non veniva minimamente affrontato.

La scelta preliminare che sta alla base dell'odierna Costituzione è quella, invece, di configurare in termini sufficientemente analitici e rigidi i diritti ed i doveri individuali e collettivi, nonché le regole di funzionamento delle istituzioni.

L'elenco dei diritti fondamentali si amplia notevolmente rispetto alle antiche Costituzioni liberali, e conseguentemente allo Statuto. Compaiono accanto alle libertà individuali le libertà collettive e vengono garantiti

---

[48] Art. 24: *Tutti i regnicoli, qualunque sia il loro titolo o grado sono eguali dinanzi alla legge. Tutti godono egualmente i diritti civili e politici e sono ammessibili alle cariche civili e militari, salve le eccezioni determinate dalle leggi".*

[49] L. CARLASSARE, *Legge (riserva di),* voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XVIII, 1990, p. 2.

anche i diritti fondamentali delle formazioni sociali, a cui si riconosce un ruolo per molti aspetti incomprimibile[50].

Infatti, la valorizzazione dell'uomo che, per usare le parole dell'on. Moro in assemblea costituente, "non è soltanto singolo …, ma che è società nelle sue varie forme[51]", induce a considerare le situazioni giuridiche soggettive strettamente attinenti alla posizione che l'individuo occupa di volta in volta nella società, come lavoratore, componente del nucleo familiare o di un'organizzazione sociale etc..

Si ritrovano, così, accanto alle classiche «libertà liberali[52]», altri diritti, quali quelli previsti nei titoli II e III, rispettivamente dedicati ai rapporti etico -sociali ed economici, definiti diritti sociali[53].

Anche nell'attuale sistema costituzionale la definizione delle singole libertà, nonché dei limiti che legittimamente possono essere imposti al loro concreto esercizio, è riservata alla legge, ma la c.d. *riserva di legge* non è più intesa come in passato in quanto l'introduzione del principio della rigidità costituzionale ne muta profondamente il significato. Infatti, da strumento di esaltazione dell'autorità della legge e del parlamento, essa diventa strumento di applicazione necessariamente fedele di una disciplina

---

[50] Si pensi alla famiglia, alle comunità locali e linguistiche, ai partiti, ai sindacati, alle confessioni religiose ed, in genere ai diversi fenomeni associativi.

[51] A. MORO, *Intervento,* Atti A. C. I., I, p. 594, riportato anche in A. BALDASSARRE, *Diritti inviolabili,* voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XI, 1990, p. 16.

[52] Tra le tipiche «libertà liberali» ricordiamo la libertà personale, la libertà di domicilio, la libertà di manifestazione del pensiero e le altre riconosciute nel titolo I, parte I, della Costituzione.

[53] Il riferimento è alle disposizioni che tutelano la famiglia, la salute, la scienza, l'insegnamento e a quelle disposizioni che disegnano i principi della c.d. *Costituzione economica*, quali: da un lato, quelle che tutelano il lavoro, l'emigrazione, la retribuzione, il lavoro della donna e dei minori, il diritto di sciopero e, dall'altro quelle che attengono alla disciplina del diritto di proprietà, della libertà di iniziativa economica e che prevedono, altresì, l'intervento diretto nell'economia dei pubblici poteri.

costituzionale già così articolata e dettagliata da ridurre entro binari predeterminati l'opera del legislatore.

Inoltre, tutto il sistema costituzionale si regge sulla previsione del controllo di costituzionalità attribuito alla Corte costituzionale, organo dotato di autonomia ed indipendenza che garantisce il rispetto della legalità costituzionale anche in riferimento ad atti e comportamenti degli organi supremi dell'ordinamento statale[54].

Da quanto detto emerge come "la disciplina dei diritti di libertà costituisce uno degli aspetti caratterizzanti la forma di Stato. È in essa, infatti, che si riassumono, in forma giuridica, gli aspetti essenziali dei reciproci rapporti tra Stato e società civile"[55]. I diritti fondamentali incidono sulla forma di stato e la determinano e questa, a sua volta, incide sui diritti costituzionali dei quali condiziona l'effettività[56].

In questo nuovo assetto di rapporti lo Stato non è più considerato quale il titolare di una somma di poteri la cui legittimazione si lega alla sua mera esistenza, bensì assume una funzione strumentale di garanzia del pieno sviluppo dei valori personalistici e comunitari dei cittadini e, più in generale, degli uomini.

---

[54] P. CARETTI, *I diritti fondamentali,* Torino, Giappichelli, 2005, p. 87.

[55] P. CARETTI, *Op. cit.*, p. 89.

[56] L. CARLASSARE, *Forma di stato e diritti fondamentali,* in Quaderni costituzionali*,* 1, 1995, 33 ss. È noto che per forma di stato si intende il modo d'essere dello Stato complessivamente considerato, "risultante dalla sintesi di tre elementi costitutivi: un popolo, un territorio, un governo" (secondo la definizione data da L. PALADIN, *Diritto costituzionale,* Padova, Cedam, 1998, p. 27). La forma di Stato attiene, più in particolare, al modo in cui si atteggiano i rapporti che intercorrono tra governanti e governati, allo Stato considerato come tutto; mentre, invece, le forme di governo concernono i soli rapporti tra gli organi di governo o, detto altrimenti, lo Stato come parte o apparato. Pertanto, è nell'ambito delle riflessioni relative alla forma di Stato che si suole collocare l'analisi sul complesso dei diritti e dei doveri dei cittadini, e sull'insieme di compiti e di obblighi che spettano ai pubblici poteri. Per la tradizionale distinzione tra forme di Stato e di governo si v. F. TERESI, *Op. cit*. .

Espressione di questo nuovo ruolo dello Stato e della nuova forma di Stato tracciata dalla Costituzione è l'art. 2 secondo il quale: "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".

Infatti, la disposizione contenuta nell'art. 2 Cost., riconoscendo la centralità dei diritti dell'uomo nella concreta esperienza dell'ordinamento giuridico, segna il definitivo superamento della tesi "statocentrica" che affermava il fondamento dei diritti individuali in un'autolimitazione dello Stato[57] e di una tradizione che supponeva, quindi, la preesistenza o l'anteriorità logica dello Stato rispetto ai diritti fondamentali del cittadino.

I Costituenti, attraverso le suddetta formulazione, vollero affermare in primo luogo l'anteriorità dei diritti fondamentali dell'uomo rispetto ad ogni istituzione politica e ad ogni potere costituito.

Infatti, come affermò l'on. Moro in Assemblea Costituente, con questo articolo si è voluto riconoscere un fondamento umanistico ai diritti inviolabili e, nello stesso tempo, si è voluto porre "un coerente svolgimento democratico, poiché lo Stato assicura veramente la sua democraticità ponendo a base del suo ordinamento il rispetto dell'uomo guardato nella molteplicità delle sue espressioni[58]".

Era ben chiaro ai Costituenti che i diritti inviolabili costituiscono la base logica di un ordinamento ispirato ai principi della democrazia pluralistica.

---

[57] P. CARETTI, *Op. cit,* p. 136.
[58] A. MORO, *Op. cit.,* p. 593 ss., riportato anche in A. BALDASSARRE, *Op. cit.,* p. 10.

Anche la stessa Corte Costituzionale ha spesso rilevato la centralità riconosciuta alla persona umana precisando che "il principio personalista (…) ispira la Carta costituzionale (…)" e "pone come fine ultimo della organizzazione sociale lo sviluppo di ogni singola persona umana[59]".

Emblematica, al riguardo, è anche la collocazione del suddetto articolo. Infatti, il riconoscimento dei diritti inviolabili è posto subito dopo la solenne dichiarazione iniziale (art. 1 Cost.) che l'Italia è una democrazia ispirata al principio solidaristico e che la sovranità appartiene al popolo "che la esercita nelle forme e nei limiti della Costituzione", ed immediatamente prima dell'affermazione del principio di uguaglianza, inteso sia in senso formale che sostanziale (art. 3 Cost. Commi 1 e 2).

Passando all'analisi di tale disposizione, per una sua corretta interpretazione occorre, in primo luogo, chiedersi quale sia il significato dell'aggettivo "inviolabili".

Sul punto si può concordare con quell'autorevole dottrina che rileva come tale aggettivo, in riferimento ai diritti fondamentali, denoti "la loro indiscutibile superiorità assiologia e, conseguentemente, la loro intangibilità assoluta sia da parte dei poteri di modifica o di compressione propri del legislatore ordinario e costituzionale sia ad opera di eventuali interferenze da parte dei privati[60]".

---

[59] Corte Cost. sent. n. 167/1999.

[60] A. BALDASSARRE, *Op. cit.,* p. 28. L'autore ritiene, infatti, che la definizione di inviolabilità in riferimento a determinati diritti discende da un'antica tradizione, per la quale erano dichiarati inviolabili gli organi supremi dello Stato, al fine di porli giuridicamente fuori da ogni tipo di valutazione e discussione politica ed al di là di qualsiasi atto che fosse suscettibile di mettere in pericolo la loro superiorità e la loro posizione costituzionale. Ebbene, la tradizione liberal – democratica si è appropriata di questa terminologia propria degli Stati monarchici e l'ha applicata ai diritti dell'uomo, quali principi posti a fondamento della nuova forma di Stato.

Si tratta di valori originari, assolutamente primari e, perciò, intangibili nel loro nucleo essenziale sia da parte del soggetto privato sia da parte di qualsiasi potere costituito, compreso quello di revisione costituzionale.

Tale inviolabilità si traduce, pertanto, in primo luogo nella loro immodificabilità anche attraverso il potere di revisione costituzionale che, tuttavia, attiene solo al "nocciolo" dei diritti, al "nucleo essenziale di ciascuno di [essi], ben potendosi assoggettare a revisione le «modalità dell'esercizio dei diritti»[61]". Qualora venisse modificato il nucleo essenziale anche di uno solo di quei diritti, verrebbe turbato, infatti, quell'equilibrio nel rapporto tra gli stessi che costituisce la trama fondamentale della forma di Stato sancita della Costituzione.

Anche la corte Costituzionale ha riconosciuto l'esistenza nella Costituzione di «principi supremi» "che non possono essere sovvertiti o modificati nel loro contenuto essenziale neppure da leggi di revisione costituzionale o da altre leggi costituzionali[62]".

Tuttavia, l'inviolabilità non può ridursi alla sola irrivedibilità da parte del legislatore costituzionale ma si esplica in più direzioni e nei confronti di tutti i poteri costituiti in quanto con tale qualificazione il Costituente ha voluto conferire ai suddetti diritti un valore speciale. Pur non avendo predisposto nella Costituzione una vera e propria gerarchia , ha posto

[61] P. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali,* Bologna, Il Mulino, 1984, p. 53 ss.

[62] Corte Cost. sent. n. 1146/1988. La quale afferma altresì che tali principi non si identificano, solo con quelli che costituiscono limiti espressi alla revisione costituzionale, quali la forma repubblicana (art. 139 Cost.), ma anche con quelli che appartengono all'essenza dei valori supremi sui quali si fonda la Costituzione italiana.

alcuni valori o principi al di sopra di altri attribuendogli la funzione di costituire la misura di valore della democrazia[63].

Da quanto detto discende, pertanto, che non tutti i diritti cui si riferisce l'art. 2 sono egualmente inviolabili in concreto in quanto il significato dell'inviolabilità e le correlative garanzie variano in relazione alle diverse categorie di diritti. Ad esempio il diritto di proprietà e quello di iniziativa economica non sono tutelati dalle stesse forme di garanzia previste per i diritti nascenti dalla libertà personale[64].

Per quanto attiene, invece, l'individuazione dei diritti inviolabili occorre sottolineare la presenza di un duplice orientamento.

Da un lato, un'autorevole dottrina sostiene che l'art. 2 Cost. costituisce una norma c.d. "a fattispecie aperta" diretta a recepire nuovi diritti elaborati dalla "coscienza sociale"[65], ivi compresi "quelli veicolati attraverso le dichiarazioni internazionali dei diritti, con una funzione sussidiaria rispetto al catalogo dei diritti specificamente nominati dall'art. 13 in poi e non meramente riepilogativa o riassuntiva degli stessi[66]".

Tale tesi, tuttavia è stata efficacemente contrastata da altra parte della dottrina e anche dalla giurisprudenza della Corte costituzionale.

---

[63] A. BALDASSARRE, *Op. cit.,* p. 29 e ss. Si deve rilevare la presenza di altra dottrina che risolve il concetto di inviolabilità in quello di irrivedibilità costituzionale, nel senso che identifica il *proprium* dei diritti inviolabili nel loro porsi come un limite assoluto al potere di revisione costituzionale. Per es. P. BARILE, *Op. cit.,* p. 53 ss.; A. BARBERA, *Art. 2,* in Commentario della Costituzione. Principi fondamentali, art. 1 – 12, a cura di Branca G., Bologna, Zanichelli, 1975, p. 117. Nega, invece, questo requisito A. PACE, *Problematica delle libertà Costituzionali. Parte generale.* Padova, Cedam, 1990.

[64] P. BARILE, *Op. cit.*, p. 54.

[65] Tra I sostenitori di questa tesi si v.: A. BARBERA, *Op. cit.*; A. PIZZORUSSO, *Manuale di istituzioni di diritto pubblico,* Napoli, Jovene, 1997.

[66] A. BARBERA, *"Nuovi diritti": attenzione ai confini,* in Corte Costituzionale e diritti fondamentali, a cura di Califano L., Torino, Giappichelli, 2004, 19 ss..

Si è sostenuto, in primo luogo, che la stessa non appare sorretta da alcuna base testuale così come non si cura di ricercare il fondamento positivo dei presunti nuovi diritti.

In secondo luogo, si è sottolineato come le ipotesi di diritti non previsti dalla Costituzione siano più limitate di quanto tale tesi lasci intendere, in quanto molti di questi nuovi e ulteriori diritti "possono in realtà essere ricondotti ai diritti espressamente riconosciuti dalla stessa Costituzione, interpretata in senso estensivo[67]".

Infine, tale tesi non si ritiene convincente per i connotati labili e soggettivi assunti dagli istituti di libertà, qualora siano ancorati ad un diritto naturale estraneo all'esperienza giuridica contemporanea[68].

Del resto, da un'analisi delle disposizioni contenute nella nostra Carta costituzionale relative ai diritti fondamentali, emerge che le loro potenzialità interpretative sono tanto ampie ed elastiche da ricomprendere qualsiasi ulteriore ipotesi che lo sviluppo della coscienza sociale o della c.d. costituzione materiale propongano come nuovi diritti. Infatti, se si procede ad una puntuale verifica circa il riferimento di questi presunti nuovi diritti alle disposizioni costituzionali sulle libertà fondamentali, si ha la conferma che questi ultimi non costituiscono altro che aspetti di diritti già esistenti nella nostra Carta costituzionale. Si tratta quasi sempre di diritti "impliciti" o "trasversali", nel senso che possono ritenersi indirettamente riconosciuti e garantiti dalle norme relative ai diritti enumerati nella Costituzione.

---

[67] P. CARETTI, *Op. cit.,* p. 138.
[68] P. BARILE, *Op. cit.,* p. 55.

In questo senso si può affermare che ad ogni norma costituzionale relativa ai diritti fondamentali e, quindi, anche all'art. 2 Cost. deve essere riconosciuta la possibilità di essere assoggettata alla più ampia interpretazione estensiva.

Anche la Corte Costituzionale si è attestata su una posizione favorevole alla sola *interpretazione estensiva* delle norme costituzionali sui diritti inviolabili[69], interpretando l'espressione «diritti inviolabili» quale formulazione diretta a riconoscere un determinato statuto giuridico a diritti esplicitamente o implicitamente riconosciuti in altre norme costituzionali[70]. In particolare, occorre menzionare la sentenza n. 98 del 1979 nella quale la Corte afferma che "non esistono altri diritti fondamentali inviolabili che non siano necessariamente conseguenti a quelli costituzionalmente previsti[71]".

In definitiva, l'orientamento ormai consolidato della giurisprudenza costituzionale è quello secondo cui l'art. 2 ha la sola funzione di conferire il crisma dell'inviolabilità ai diritti esplicitamente o implicitamente riconducibili ad altre norme costituzionali. In tal senso, l'art. 2 non costituisce fonte di diritti nuovi e ulteriori rispetto a quelli contenuti nella Costituzione. Ciò, tuttavia, non esclude che lo stesso, in sede di interpretazione, "operi come principio espansivo, dotato di grande forza

[69] Non sono mancate nel tempo oscillazioni in senso contrario da parte della Corte Costituzionale. Si v. ad es. sentt. n. 27/1969; 38/1973; 561/1987; 252 e 310/1989; 139/1990; 419/1991; 50/1998.
[70] In questo senso si v. ad es.: Corte cost. sentt. n. 77/1972; 33/1974; 238/1975; 98 e 125/1979; 188/1980; 132/1985; 269/1986; 494/2002.
[71] Corte cost. sent. n. 98 del 1979.

maieutica, nell'opera di individuazione dei diritti conseguenti a quelli enumerati[72]".

2. I diritti fondamentali nella Carta Costituzionale.

Un'ulteriore questione è quella relativa all'individuazione dei diritti costituzionali inviolabili, ossia se considerare come inviolabili o fondamentali solo alcuni dei diritti costituzionalmente enumerati, impliciti o trasversali, ovvero se considerare inviolabili tutti diritti costituzionali.

Riguardo a questo dilemma la Corte Costituzionale ha decisamente optato per la tesi selettiva[73].

La stessa ritiene, infatti, che non tutti i diritti che in qualche modo si riconducono alle previsioni costituzionali sono inviolabili o fondamentali, ma procede alla loro individuazione attraverso un'interpretazione dinamica ed evolutiva del catalogo degli stessi.

In altri termini, all'interno della Costituzione sono rinvenibili alcune norme che esprimono *principi supremi* talmente fondamentali da definire la fisionomia dello stesso ordinamento costituzionale, tra tali principi supremi non possono non ricomprendersi i diritti inviolabili, intesi nella loro superiorità assiologia (e non nella loro configurazione e disciplina positiva come situazioni soggettive con le specifiche garanzie).

Questi diritti costituiscono i c.d. diritti fondamentali o inviolabili.

---

[72] A. BALDASSARRE, *Diritti inviolabili,* voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XI, 1990 p. 21, il quale interpreta in questo modo le parole usate dal presidente *pro tempore* della Corte Costituzionale La Pergola, laddove afferma che l'art. 2 è una «clausola aperta» utilizzata a sostegno di altri diritti contenuti in Costituzione. Si v. A. LA PERGOLA, *Relazione del presidente della Corte Costituzionale per l'anno 1987,* Roma, 1987.

[73] Si v. Corte Cost. sentt. n. 16/1968; 1/1969; 69/1976; 48/1967; 25/1975 e 12/1971; 17/1981; 559/1989.

Tuttavia la Corte, pur aderendo alla tesi per cui non tutti i diritti riconosciuti o garantiti dalla Costituzione possono essere considerati come inviolabili, non ha limitato l'elenco degli stessi alle classiche libertà ottocentesche di cui troviamo espressione del titolo primo della prima parte della Costituzione.

Infatti, ha esteso la qualificazione di cui all'art. 2 anche a numerosi diritti compresi nei titoli II e III della Costituzione, rispettivamente dedicati ai "rapporti etico-sociali" e ai "rapporti economici": si fa riferimento ai diritti della famiglia (181/1976 e 258/1982), al diritto alla salute, alla libertà di emigrazione, ai diritti di previdenza ed assistenza, ai diritti ad un equa retribuzione e riposo, alla libertà sindacale, alla libertà di insegnamento, al diritto all'abitazione, al diritto alla vita, etc..

Del resto l'equiparazione è dimostrata dalla stessa Corte Costituzionale laddove, ad esempio, ha espressamente attribuito al diritto fondamentale alla salute la garanzia dell'inviolabilità (sent. n. 319/1989).

L'evoluzione della giurisprudenza Costituzionale si è, però, arrestata a questo livello in quanto all'inclusione di questo o qual diritto tra quelli fondamentali non è seguita una loro suddivisione in categorie, quanto meno in relazione alla loro struttura o al loro fondamento.

Su questo punto, è stato rilevante, invece, il contributo della dottrina, in particolare di quella parte della dottrina che ha distinto tra diritti inviolabili in senso stretto (o originari) e diritti inviolabili in senso ampio (o derivati). Infatti, mentre i primi costituirebbero le condizioni minime di

esistenza della democrazia in generale, le altre sarebbero caratterizzanti la particolare fisionomia pluralistica e sociale della nostra forma di Stato[74].

Al primo gruppo, ossia ai diritti inviolabili in senso stretto appartengono in primo luogo le libertà personali (quali la libertà fisica e morale della persona, la libertà di domicilio, la libertà di comunicazione, la libertà di coscienza, i diritti di difesa etc.), le libertà collettive (quali la libertà di circolazione, di riunione, di associazione, di pensiero, di culto) e le libertà politiche (quali la libertà di voto, il libero accesso alle cariche politiche, la libera formazione ed azione dei partiti).

Alla categoria, invece, dei c.d. diritti inviolabili in senso lato appartengono quei diritti che non vengono riconosciuti all'uomo o al cittadino in quanto tale, ma che sono connessi al possesso di un particolari *status*, quale quello di genitore, figlio, docente, lavoratore dipendente, proprietario di beni, etc.. Si fa riferimento ai diritti della famiglia (artt.29 – 31), al diritto alla salute (art. 32), alla libertà di insegnamento (art. 33), al diritto all'istruzione (art. 34) e poi, ancora, al diritto al lavoro (art. 4), al diritto della donna ad un pari trattamento economico (art. 37), al diritto alla retribuzione (art. 36), al diritto di sciopero (art. 40), alla libertà sindacale (art. 39), al diritto all'assistenza e previdenza (art. 38), alla libertà di iniziativa economica (art. 41) ed alla proprietà privata (art. 42).

Questi ultimi diritti avrebbero, in particolare, il compito di "mediare le esigenze di libertà con quelle di eguaglianza, al fine di perseguire la realizzazione del principio supremo della « libertà uguale»[75]".

---

[74] A. BALDASSARRE, *Op. cit.,* p. 23; F. MODUGNO, *I «nuovi diritti» nella Giurisprudenza Costituzionale,* Torino, Giappichelli, 1995.
[75]A. BALDASSARRE, *Op. cit.,* p. 35.

Da questa classificazione discende che, mentre per i primi l'inviolabilità indica l'intangibilità del loro contenuto essenziale, per i c.d diritti fondamentali in senso lato il requisito dell'inviolabilità si sostanzia nella c.d «garanzia di istituto».

In tali casi la Costituzione pone i suddetti diritti o libertà individuali "in un rapporto di equiordinazione assiologica con valori esterni al soggetto titolare (es. la funzione sociale, l'utilità sociale, interessi collettivi, ecc.) e contrapposti ad essi, al fine di configurarli come principi ordinatori indipendenti di una comune struttura di valori[76]". A questa comune struttura è riferita la garanzia di inviolabilità che opera sia nei confronti del legislatore costituzionale che del legislatore ordinario. In particolare, nei confronti di quest'ultimo tale garanzia si traduce in un vincolo di proporzionalità dei mezzi impiegati in modo da garantire l'equilibrio dei principi che ispirano l'istituto.

3. La particolare posizione del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica.

Come sottolineato nel paragrafo precedente ed evidenziato da importante dottrina, "non tutti i diritti previsti in Costituzione sono egualmente inviolabili in concreto"[77]. Per alcuni di essi la garanzia costituzionale opera in modo più attenuato che per altri. Ciò si verifica, ad esempio, in relazione ai c.d. diritti economici e, in particolare, in riferimento alla libertà di iniziativa economica ed alla proprietà privata.

[76] A. BALDASSARRE, *Op. cit.,* p. 36.
[77] P. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali,* Bologna, il Mulino, 1984, p. 54.

Infatti, l'evoluzione dello Stato costituzionale ha, per un verso, determinato l'inclusione fra i diritti inviolabili di alcuni diritti che tradizionalmente venivano collocati fuori da questa categoria, per altro verso, ha comportato l'esclusione di altri che, invece, secondo la tradizione classica ne facevano parte.

Invero, nell'esperienza liberale, la proprietà così come la libertà di iniziativa economica, che si configurava come un aspetto di quest'ultima[78], venivano considerati come il fulcro del sistema dei diritti.

Secondo l'approccio giusnaturalistico, che ha caratterizzato gli albori dello stato moderno, la proprietà privata è, infatti, un diritto soggettivo «pre-statuale»: un «diritto naturale innato» riconosciuto a ciascun uomo come diritto della propria personalità ed elemento essenziale della dignità umana.

John Locke, fondatore del liberalismo classico, ricomprese tutti i diritti di libertà nella *property* sostenendo che "sebbene le cose di natura siano date in comune, tuttavia l'uomo in quanto padrone di sé stesso, e proprietario della propria persona, e degli atti e del lavoro di questa, ha sempre avuto in sé il primo fondamento della proprietà"[79].

---

[78]La libertà di iniziativa economica, è arrivata tardi, rispetto alle libertà classiche, ad ottenere un suo espresso riconoscimento a livello costituzionale e, peraltro, in concomitanza con il primo delinearsi dello *Stato sociale* (si v. G. GROTTARELLI DE' SANTI, *Alcune note in tema di iniziativa economica e di «utilità sociale europea»*, in Studi e informazione, Banca Toscana, 1998, p. 27 ss.). Sono rare le costituzioni ottocentesche che contengono, infatti, una peculiare ed espressa tutela dell'iniziativa economica distinta ed autonoma rispetto a quella prevista per la proprietà. Lo stesso Statuto Albertino, nell'art. 29, fa espresso riferimento solo al diritto di proprietà (v. R. NIRO, A*rt.41,* in Commentario alla costituzione, a cura di Bifulco R., Celotto A., Olivetti M., Torino, UTET, 2006, vol. I, p. 847).

[79] J. LOCKE, *Due trattati sul governo e altri scritti politici,* a cura di L. Pareyson, Torino, UTET, 1982, riportato da P. RIDOLA, *Diritti fondamentali: un introduzione,* Torino, Giappichelli, 2006, p. 102.

Nel sistema liberale, dunque, la proprietà e l'iniziativa economica sono stati concepiti come manifestazione, l'una in senso statico, l'altra dinamico, della libertà individuale e, pertanto, come espressione della personalità umana ovvero come presupposto necessario per lo sviluppo della stessa.

La proprietà ha costituito, così, nelle successive elaborazioni del liberalismo, il fulcro e la matrice di tutti i diritti individuali assumendo la connotazione di diritto fondamentale per eccellenza dal quale derivano tutti gli altri che ripetono la medesima struttura e modalità di esplicazione.

Tuttavia, le trasformazioni sociali e costituzionali che hanno condotto all'avvento dello «Stato sociale» e delle moderne democrazie pluralistiche hanno determinato notevoli conseguenze anche in relazione ai concetti di iniziativa economica e di proprietà ed al ruolo dagli stessi occupato nell'ambito della teoria dei diritti fondamentali.

Infatti, il graduale spostamento del sistema produttivo verso la grande impresa ha determinato, da un lato, il venir meno delle c. d. teorie del valore – lavoro, rilevando che la produzione economica non dipende da meri fattori soggettivi mentre, dall'altro, ha evidenziato la separazione tra proprietà e potere di gestione delle grandi imprese, affidato sempre più spesso a gruppi di dirigenti stipendiati. Da ciò deriva che non si può più parlare di iniziativa economica negli stessi termini del liberalismo ottocentesco, quantomeno con riferimento alle grandi imprese, che sono quelle più significative nell'attuale sistema economico.

Occorre, tuttavia, sottolineare che il fallimento del sistema liberale è derivato, principalmente dalla rottura del suo equilibrio di fondo che era basato sul pari sviluppo della libertà (proprietà) e dell'eguaglianza, o

meglio, dall'incapacità della prima di assicurare spontaneamente un sufficiente livello di eguaglianza sostanziale e di giustizia sociale.

Con il progressivo avvento dello *Stato sociale* la proprietà non è stata più qualificata dalle Costituzioni come un fine in sé ma è stata giustificata soltanto nei limiti in cui non contrastasse con gli interessi generali della società: si è inserito, quindi, nel concetto di proprietà il riferimento alla c.d. *funzione sociale*, così come, in relazione allo svolgimento dell'attività economica, si è posto il limite dell'*utilità sociale.*

Con il riferimento alla *funzione (o utilità) sociale*, tali libertà economiche non vengono negate bensì inserite in una visione comunitaria dell'ordinamento giuridico in cui diritti e doveri si integrano a vicenda. Infatti, La *funzione sociale* si collega direttamente agli inderogabili doveri di solidarietà che, ai sensi dell'art. 2, costituiscono il presupposto per la realizzazione dei diritti inviolabili dell'uomo, configurando un peculiare limite al diritto di proprietà[80].

Dalle considerazioni che precedono discende che la proprietà e l'iniziativa economica, per la nuova configurazione assunta nel nostro ordinamento costituzionale, cessano di essere attributi originari ed inviolabili della personalità dell'uomo, ossia diritti inviolabili "in senso stretto", benché non si neghi ad ogni modo la loro importanza per migliorare la qualità di vita personale, la dignità e la libertà delle persone.

---

[80] F. MANGANARO, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il diritto di proprietà,* in Diritto amministrativo, 2008, p. 384 ss. Si v. anche A BALDASSARRE, P*roprietà,* Voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XI, 1990, p. 5 Attraverso il filtro della *funzione sociale* si realizza un radicale rovesciamento di senso nel riconoscimento giuridico della proprietà privata: non è più questa a costituire il valore assoluto che fornisce il criterio di legittimazione del potere pubblico, ma sono i valori costituzionali posti a base di un determinato ordinamento a determinare la misura, il contenuto e il significato della proprietà privata.

Tale posizione è sostenuta sia dalla giurisprudenza costituzionale[81] che dalla prevalente dottrina[82] che tra le tante spiegazioni adduce, in primo luogo l'osservazione secondo cui, mentre caratteristica dei diritti fondamentali è l'universalità e la loro indisponibilità, i diritti patrimoniali, come la proprietà o l'iniziativa economica sono diritti singolari, nel senso che per ciascuno di essi esiste un solo titolare, e disponibili[83].

Inoltre, è stato osservato che, "mentre i diritti fondamentali costituiscono l'oggetto delle indicazioni di scopo dell'art.3, 2°co., la libertà di iniziativa economica si pone – rispetto a quelle indicazioni - sull'opposto versante degli (almeno potenziali) *ostacoli* al processo di trasformazione lì indicato. Essa non è altro che l'espressione giuridica di quelle posizioni di vantaggio economico che si frappongono all'ottenimento del fine posto dal secondo comma dell'art. 3"[84].

Tali considerazioni non escludono, tuttavia, che proprietà privata e libertà di iniziativa economica possano essere considerati come diritti

---

[81] Corte Cost. sent. n. 55/1968 e 22/1971 in *Giurisprudenza Costituzionale,* 1971, 135 ss.

[82] G. BOGNETTI, *Diritti dell'uomo,* voce del Digesto IV – discipline privatistiche, sez. civile, Torino, UTET, 1989, p. 389; M. LUCIANI, *La produzione economica privata nel sistema costituzionale,* Padova, Cedam, 1983, p. 39 ss.; si v. inoltre, F. GALGANO, *Art. 41,* in Commentario alla Costituzione: rapporti economici, a cura di Branca G., Bologna, Zanichelli, 1982, tomo II, p. 26 il quale afferma che "la libertà economica non riceve, dalla Costituzione repubblicana, quel carattere di «diritto inviolabile» che è, invece, attribuito alle libertà civili".

[83] L. FERRAJOLI, *Diritti fondamentali: un dibattito teorico,* Bari, Laterza, 2008, p. 13 ss il quale afferma peraltro che mentre i diritti fondamentali "sono inclusivi e formano la base dell'uguaglianza giuridica", i diritti patrimoniali "sono esclusivi, ossia *excludendi alios* e sono quindi alla base della disuguaglianza giuridica. V. anche G. PECES-BARBA MARTINEZ, *Curso de derechos fundamentales. Teoría general,* Madrid, Eudema, 1991, trad. it. di Mancini L., *Teoria dei diritti fondamentali,* a cura di Ferrari V., Milano, Giuffrè, 1993, p. 152, secondo cui "la proprietà non può essere una pretesa giustificata, una base etica di un diritto fondamentale, in quanto non può essere estesa universalmente; essa è dunque un privilegio e non, difettando di generalità, un diritto uguale di tutti gli esseri umani".

[84] M. LUCIANI, *Op. cit.,* p. 39 ss.. Dubbi sulla possibilità di utilizzare un collegamento così stretto fra art. 41 e art. 3, 2° co., Cost. quale quello appena illustrato, in L. PALADIN, *Eguaglianza, (diritto costituzionale),* voce dell'Enciclopedia del diritto, Milano, vol. XIV,1965, p. 549.

inviolabili "in senso ampio", così come specificato nel precedente paragrafo[85]. Infatti, non sussistono dubbi sul fatto che il legislatore costituzionale abbia voluto riconoscere le suddette libertà come valori storicamente caratterizzanti il pluralismo economico-sociale della nostra democrazia.

Inoltre, in relazione al diritto di proprietà occorre segnalare la presenza di una disciplina multilivello che determina rapporti di integrazione o differenziazione, nonché conflitti e aggiustamenti reciproci. Infatti, la tutela della proprietà è oggetto di disciplina nazionale, comunitaria e di altri organismi sovranazionali, quali, ad esempio, la CEDU.

In particolare, in riferimento alla CEDU, l'art. 1 del primo protocollo[86] contiene, secondo l'interpretazione che ne ha dato la Corte fin dalla sentenza *Sporrong e Lönnroth*[87]*,* tre distinte disposizioni:

la prima enuncia in generale il diritto al rispetto dei propri beni;

la seconda stabilisce le condizioni di legittimità delle espropriazioni per pubblica utilità;

la terza riconosce agli Stati il potere di disciplinare l'uso dei beni in conformità all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri tributi e ammende.

---

[85] A. BALDASSARRE, *Diritti inviolabili,* voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XI, 1990, p. 26.

[86] L'articolo 1 del primo Protocollo addizionale alla Convenzione prevede che: *"Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale.*
Le condizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento di imposte o di altri contributi o delle ammende".

[87]CEDU, sentenza *Sporrong e lönnroth contro Svezia* del 23 settembre 1982, serie A, n. 52.

L'introduzione di questa disposizione e, dunque, della tutela del diritto di proprietà a livello europeo, pose fin dall'inizio numerosi problemi. Infatti la controversa natura di tale diritto impedì che lo stesso venisse inserito nel corpo della Convenzione come un diritto inviolabile dell'uomo. Inoltre, proprio la scelta di lasciare fuori dalla Convenzione la sua tutela comportò l'eliminazione di ogni altro diritto sociale nell'originaria formulazione della Convenzione. In particolare, si deve rilevare che quella in esame è l'unica norma della Convenzione, seppur inserita in un suo protocollo addizionale[88], che faccia in maniera espressa riferimento ai diritti patrimoniali del singolo[89].

Dal testo della disposizione e dall'interpretazione che ne ha dato la Corte emerge come non vi sia un'identità concettuale tra l'art. 1 del primo Protocollo e l'art. 42 della Costituzione.

Infatti, l'art. 1 del protocollo addizionale pone in primo piano la tutela della proprietà, rispetto alla quale le acquisizioni per pubblica utilità costituiscono eccezioni rigorosamente vincolate.

Viceversa, nella nostra Costituzione le tutela della proprietà è palesemente recessiva rispetto alle esigenze solidaristiche, essendo esclusivamente finalizzata "allo scopo di assicurarne la funzione sociale e renderla accessibile a tutti"[90].

---

[88] L'inserimento della norma all'interno di un suo Protocollo Addizionale anziché nel corpo della Convenzione lasciava agli Stati la possibilità di ratificare la Convenzione senza necessariamente legarli ad obbligazioni di protezione della proprietà.

[89] F. MANGANARO, *Op. cit.,* p. 390; F. BUONOMO, *La tutela della proprietà dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo,* Milano, Giuffrè, 2005, p. 54.

[90] È Stato sottolineato dalla dottrina che "la garanzia costituzionale della proprietà (...) è espressione di un bilanciamento ispirato a principi completamente diversi da quelli che, invece, è dato cogliere nell'art. 1, Prot. 1, della Cedu e nella relativa giurisprudenza della Corte europea. Non solo il legame che l'art. 42 instaura con il principio di uguaglianza sostanziale, ma la sua generale conformazione di garanzia di istituto faticano a riscontrarsi nella norma convenzionale,

Inoltre la Corte, chiamata ad intervenire in tema di tutela della proprietà, ha, in diverse occasioni, in riferimento a quest'ultima, parlato di "diritto fondamentale".

Un esempio è costituito dalla sentenza *Scordino* del 2006 nella quale si afferma che "una misura che costituisce interferenza nel diritto al rispetto dei beni deve trovare il giusto equilibrio tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e le esigenze imperative di salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo".

La Corte, dunque, attraverso le creazione di un'autonoma nozione di bene e la valutazione circa la ragionevolezza dei parametri nazionali di regolazione della proprietà privata, ha maturato una sua idea di proprietà privata, ampliandone la tutela rispetto ai singoli ordinamenti nazionali. Del resto, è stato anche sottolineato (sempre in riferimento al diritto di proprietà) che "quello disciplinato dalla CEDU è molto simile ad un vero e proprio diritto inviolabile di quanto non lo sia la corrispondente garanzia contenuta nella Costituzione"[91].

La disciplina della CEDU in tema di diritto di proprietà non può non esercitare la sua influenza anche sul nostro ordinamento giuridico, ampliandone la tutela. Tale considerazione è vera soprattutto dopo le pronunce della Corte Costituzionale n. 348 e 349 del 2007 che hanno

---

orientata ad un assetto maggiormente oppositivo, di cui è infatti prova l'esiguità e l'eccezionalità dei limiti che la CEDU pone al suo godimento" cfr. G. REPETTO, *Diritti fondamentali e sovranità nello stato costituzionale chiuso. Prime osservazioni critiche sulla sentenza n. 349 del 2007 della Corte Cosituzionale,* in Giurisprudenza italiana, 2008, p.314.

[91] REPETTO, *Op. cit.,* p.314, il quale aggiunge che "una simile differenza risale non a differenti strategie di riconoscimento e tutela del diritto di proprietà, ma a diverse premesse di ordine storico-culturale, che affondano le loro radici nella profonda eterogeneità delle culture giuridiche europee e, in esse, alla assoluta peculiarità del caso italiano"

permesso alla stessa di fare ulteriore chiarezza sui rapporti fra la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e l'ordinamento italiano.

La Corte, infatti, ha analizzato la questione al luce del nuovo art. 117 Cost. sostenendo che gli obblighi derivanti da norme internazionali, costituendo, così come evocato dall'articolo 117, un limite all'attività normativa dello Stato, si pongono in una posizione intermedia tra le norme costituzionali e le norme ordinarie: "sono di rango subordinato alla Costituzione, ma intermedio tra questa e la legge ordinaria"[92].

Quindi, verificata la loro compatibilità rispetto all'ordinamento giuridico italiano, possono essere invocate come integrazione del parametro costituzionale.

Applicando quanto precede al caso di specie, e quindi all'art. 1 del primo Protocollo, così come interpretato dalla Corte europea, la Corte costituzionale conferma che questo rappresenta un limite per l'ordinamento italiano in quanto lo Stato italiano, pur potendolo fare, non ha formulato alcuna riserva al riguardo né tanto meno ha denunciato il Protocollo che rimane ovviamente vigente[93].

[92] Corte Cost. sent. n. 348 del 2007

[93] "Gli stessi Stati membri, peraltro, hanno significativamente mantenuto la possibilità di esercitare il diritto di riserva relativamente a questa o quella disposizione in occasione della ratifica, così come il diritto di denuncia successiva, sì che, in difetto dell'una e dell'altra, risulta palese la totale e consapevole accettazione del sistema e delle sue implicazioni." Corte Cost. sent. n. 349 del 2007, par. 6.2.

4. Il riconoscimento dei diritti delle formazioni sociali.

Dopo aver delineato nei caratteri generali le questioni relative al significato dell'inviolabilità di cui all'art. 2 Cost. ed aver cercato di individuare quali si possono considerare, nel disegno costituzionale, i diritti fondamentali, occorre spostare la nostra attenzione ad un altro aspetto emergente dal testo dell'art. 2 Cost..

Si tratta del riferimento in esso contenuto alle formazioni sociali.

Nell'art. 2 Cost. si legge che i diritti inviolabili sono riconosciuti e garantiti all'uomo "sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità".

Tale previsione costituisce la diretta conseguenza del principio personalistico accolto dai nostri padri costituenti.

Ed, infatti, il concetto di persona fatto proprio dalla nostra Costituzione non coincide con quello di individuo ma è inteso come centro di riferimento di relazioni sociali. Per usare le parole dell'on. Moro "l'uomo non è soltanto singolo (…), ma è società". In tale contesto appare chiaro che la tutela dell'individuo non può prescindere da quella dell'uomo in quanto parte di formazioni sociali.

Condizione necessaria per il riconoscimento al singolo di un diritto fondamentale il cui esercizio non può avvenire che in forma collettiva è l'imputazione del medesimo diritto alla formazione sociale mediante la quale è esercitato.

Le formazioni sociali, da tale punto di vista, vengono in riferimento come strumenti per il pieno sviluppo della personalità umana.

In tal senso l'art. 2 Cost., da un lato, tutela l'uomo quale membro delle formazioni sociali e, dall'altro, garantisce una piena tutela a queste ultime quali luoghi in cui si sviluppa la personalità umana.

Siamo di fronte ad una rilevante novità rispetto sia all'ordinamento statutario che a quello fascista, nei quali le formazioni intermedie erano trattate con estrema diffidenza. Si tratta della principale espressione del modello di democrazia pluralista sancito dalla nostra Carta costituzionale.

Tuttavia, l'interpretazione dell'art. 2, in particolare, in relazione al riferimento alle "formazioni sociali", ha destato e continua a destare molti problemi proprio in relazione alla chiarificazione del suddetto termine.

Infatti, il termine "formazioni sociali" è stato utilizzato, ed è utilizzato, con riferimento a fenomeni della realtà, spesso, tra loro estremamente lontani ed eterogenei.

Dagli stessi lavori preparatori dell'Assemblea Costituente e soprattutto dalla molteplicità di espressioni utilizzate prima di giungere al testo definitivo dell'art. 2 emerge la mancanza di chiarezza in relazione al concetto di "formazioni sociali" ed ai fenomeni in esso ricompresi.

Ad esempio, la relazione dell'on. La Pira faceva esplicito riferimento alle *comunità naturali* definendole come inevitabile e provvida mediazione tra lo Stato e i singoli attraverso le quali gradualmente si svolge la personalità umana. L'on. Dossetti parlava di *comunità intermedie.* Successivamente entrambi i termini vennero sostituiti con quello di *forme sociali* per arrivare poi al testo finale nel quale si parla di *formazioni sociali.* Tuttavia nell'intenzione dei Costituenti sembra che non dovesse esserci nessuna differenza rilevante tra le diverse espressioni utilizzate, in quanto tali mutamenti di termini non trovavano alcuna motivazione nel corso delle

discussioni, ma dalle stesse non si ricava neanche alcun elemento che permetta di capire a quali aggregazioni si intendeva far riferimento.

Questa incertezza in relazione alla formula utilizzata si evince anche dalle parole dell'on. Moro là dove disse che le formazioni sociali di cui si parla nell'articolo 2 come titolari di diritti che la Repubblica italiana riconosce e garantisce non sono facilmente individuabili.

Lo stesso cercò di dare una soluzione a questo problema di chiarificazione limitandosi, tuttavia, ad individuarle "come quelle nelle quali si esprime e si svolge la dignità e la libertà dell'uomo" sottolineandone, quindi, dal punto di vista dell'elemento teleologico, il carattere umanistico quale componente essenziale ai fini della tutela *ex* art. 2 Cost.

Il riferimento più sicuro nell'ambito dei lavori preparatori sembra emergere dalle parole dell'on. Dossetti che ricomprende nella nozione le "comunità familiari, territoriali, professionali e religiose".

Da quanto detto emerge come la categoria delle formazioni sociali appaia una categoria aperta, segnata dai caratteri della storicità e relatività, la cui identificazione risente, oltre che delle epoche e degli ambiti in cui viene operata, delle condizioni soggettive di chi la svolge. Infatti, nel corso degli anni si è assistito a progressivi allargamenti del concetto sulla base delle più diverse nozioni di formazioni sociali, tutte possibili a causa della genericità della formula costituzionale[94].

---

[94] E. ROSSI, *Le formazioni sociali nella Costituzione italiana*, Padova, Cedam, 1989, p. 125. V. anche M.V. DE GIORGI, *La tutela del singolo nelle formazioni sociali,* in L'informazione e i diritti della persona, a cura di Alpa G. – Bessone M. – Boneschi L. – Caiazza G., Napoli, Jovene, 1983, p. 197.

Si è passati così da una qualifica di formazioni sociali limitata ai gruppi "direttamente, organicamente e stabilmente inseriti nella società generale", con specifico riferimento soltanto alla categoria professionale e alla famiglia[95], all'estensione del concetto fino ad identificarlo con tutte le società intermedie.

In quest'ultimo significato la tutela riconosciuta dall'art. 2 è stata ricondotta, in primo luogo, alle c.d. formazioni sociali tipiche, cioè quelle espressamente riconosciute dalla Costituzione: rientrerebbero in tale categoria le comunità religiose (artt. 8 e 19 Cost.), la famiglia (art. 29), l'organizzazione sindacale (art. 39), il partito politico (art. 49) ed anche le associazioni in senso economico (artt. 41 e42 Cost.)[96]. A questo elenco sono state aggiunte tutte quelle altre forme di aggregazione non disciplinate specificamente dalla Costituzione ma assimilabili alle prime per comunanza di requisiti fondamentali.

In questa progressiva estensione è stata ricompresa nel concetto di formazione sociale anche l'impresa[97], con riguardo al profilo dell'utilità sociale e all'inserimento del lavoratore e, persino, la grande impresa.

Tuttavia sono da segnalare anche posizioni di segno opposto tendenti a restringere la suddetta categoria e ad escludere dalla stessa in primo luogo l'impresa.

Quest'ultima, infatti, secondo tale orientamento, non sarebbe regolata dai principi di cui agli articoli 2 e 3 della Costituzione e farebbe piuttosto riferimento a rapporti di natura economica, non rientrando, di

---

[95] F. SANTORO-PASSARELLI, *L'autonomia privata nel diritto dell'economia,* , in Diritto dell'economia, 1956, p. 121.

[96] P. RESCIGNO, *Formazioni sociali e terzi,* in quaderni del pluralismo, 1984, p. 9.

[97] U. NATOLI, *Limiti costituzionali all'autonomia privata nel rapporto di lavoro,* I, Milano, Giuffrè, 1955.

conseguenza, in quel settore fondamentale del diritto che ha riguardo alla "persona" sia come individuo sia come comunità che come Stato[98].

Sotto quest'ultimo aspetto, tuttavia, sembra rilevante segnalare un recente sentenza della Corte di Cassazione che ha esteso la risarcibilità del danno non patrimoniale derivante dalla lesione di diritti costituzionalmente rilevanti alle persone giuridiche e, nella specie, ad una società di capitali in forza del richiamo all'art.. 2 della Costituzione che "riconosce i diritti inviolabili dell'uomo, cioè della persona fisica anche alle formazioni sociali alle quali qualsiasi soggetto collettivo meritevole di tutela secondo l'ordinamento, sia esso dotato di personalità giuridica o di una meno formale soggettività, è riconducibile[99]".

Da tale pronuncia emerge, dunque, che il riconoscimento dei diritti inviolabili si estende a tutti gli enti collettivi indipendentemente dal fatto che questi perseguano o meno uno scopo di lucro ovvero siano dotati di finalità morali.

A questo proposito, sembra, tuttavia, opportuno fare una distinzione tra le diverse tipologie di enti in quanto per i primi acquisteranno rilevanza, in primo luogo i diritti attinenti le libertà economiche, mentre per i secondi entreranno in gioco, in modo prevalente, diritti attinenti allo sviluppo della personalità dei partecipanti[100].

---

[98] G. LEVI, *Le formazioni sociali*, Milano, Giuffrè, 1999, p. 6; v. anche M. SPINELLI, *I diritti dell'individuo nelle formazioni sociali dove si svolge la sua personalità,* in Rivista di diritto civile, 1987, p. 281 ss.

[99] Cass. Civ., sez. III, sent. 4 giugno 2007, n. 12929.

[100] A. BARBERA, *Art. 2,* in Commentario della Costituzione. Principi fondamentali, art. 1 – 12, a cura di Branca G., Bologna, Zanichelli, 1975, pp. 118 -120. In senso contrario v. A. PACE, *Problematica delle libertà Costituzionali. Parte generale.* Padova, Cedam, 1990, p. 18 ss. Quest'ultimo , infatti, sostiene che non sussiste differenza tra gli enti collettivi, in relazione alle finalità perseguite, sulla base del rilievo che l'art. 2 Cost. parla di «svolgimento» e non di «sviluppo» della personalità dell'uomo.

In ogni caso, resta fermo che, ai fini del riconoscimento dei diritti inviolabili alle formazioni sociali, non è necessaria la personalità giuridica, quanto la semplice soggettività, ossia la possibilità di individuare nel gruppo una soggettività separata rispetto a quella dei singoli componenti[101]. Infatti, può ritenersi superata la tendenza a distinguere tra persone giuridiche ed enti personificati in nome della caratteristica ispiratrice della soggettività giuridica. In tale prospettiva anche alla associazioni non riconosciute viene garantita una loro soggettività giuridica, configurandole come "soggetti non personificati[102]".

Data l'ampiezza della nozione di "formazioni sociali" che sembra comprendere "tutte quelle che si formano spontaneamente nella comunità: a base territoriale e no, create per il perseguimento di fini ideologici od economici, a carattere volontario e a carattere naturale[103]", appare evidente che non vi è un perfetto parallelismo tra l'individuazione dei diritti inviolabili dell'uomo inteso come singolo e quelli delle formazioni sociali.

Infatti, alcuni diritti sono propri degli individui come tali mentre alle formazioni sociali vengono riconosciuti tutti quei diritti funzionali al perseguimento delle finalità che le stesse si propongono di raggiungere.

---

[101] G. PINO, *Sul diritto all'identità personale degli enti collettivi,* in Il diritto dell'informazione e dell'informatica, 2001, p. 470 ss; nello stesso senso v. R. COSTI, *Il nome della società,* Padova, Cedam, 1964, p.11.

[102] In tal senso, M. BASILE, *Gli enti di fatto,* in Trattato di diritto privato, diretto da Rescigno P., vol. I, Torino, UTET, 1999, p. 477.

[103] P. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali,* Bologna, Il mulino, 1984.

5. Diritti inviolabili e doveri inderogabili.

proseguendo nell'interpretazione dell'art. 2 della Costituzione, emerge come, accanto al riconoscimento dei diritti inviolabili dell'uomo, la Repubblica richieda "l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale".

Come si evince dal testo della disposizione, tali doveri costituiscono un limite alle libertà costituzionali.

Inoltre, in riferimento agli stessi, l'aggettivo "inderogabili" assume un significato identico a quello di "inviolabili" attribuito ai diritti; infatti, come è stato sottolineato dal presidente della Sottocommissione on. Ruini, "in questo articolo [si mettono] insieme, come lati inscindibili, come due aspetti dei quali uno non può essere sceverato dall'altro, i diritti e i doveri".

Tuttavia, le due categorie: i diritti e i doveri, si distinguono profondamente in quanto, mentre la prima esige un'interpretazione estensiva; la seconda, come ogni disposizione imitatrice di un diritto, esige un'interpretazione rigorosamente restrittiva[104].

Infatti, una delle caratteristiche fondamentali della nostra Costituzione è quella di aver accolto il principio della tassatività dei limiti all'esercizio dei diritti di libertà, cui corrisponde il fondamentale principio ermeneutico della "*presunzione della massima espansione delle libertà costituzionali*[105]*".* Sulla base di questo principio è, dunque, possibile affermare che i diritti non nascono per loro natura limitati; "essi nascono

[104] P. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali,* Bologna, Il Mulino, 1984, p. 68.

[105] P. BARILE, *Op. cit.*, p. 41. Secondo l'autore tale principio significa "interpretazione estensiva delle norme relative, tendente ad affermare la massima ampiezza da riconoscere alla libera sfera di attività dell'individuo e del gruppo".

come li raffigura il diritto positivo, coi soli limiti che la stessa costituzione eventualmente pone[106]".

Tra questi limiti, indubbiamente un ruolo centrale occupano "i doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale" individuati nell'art. 2 Cost.: si tratta in particolare del dovere del lavoro (art. 4, c.2 Cost.), del dovere di assoggettarsi a prestazioni personali o patrimoniali (art.23 e 53 Cost.), del dovere di difesa della patria (art. 52 Cost.), del dovere di fedeltà (art. 54) etc..

Con la previsione di siffatti doveri "inderogabili" la Costituzione ha voluto affermare che non l'uomo è in funzione dello Stato ma quest'ultimo in funzione dell'uomo.

A base di tutto vi è il principio di "solidarietà" che va interpretato in termini di integrazione[107]. L'individuo non è considerato semplicemente come destinatario di vantaggi, ma anche come soggetto tenuto a dei doveri derivanti dal processo di integrazione e di partecipazione alla comunità sociale.

Tale principio, che costituisce la "clausola generale" del nostro ordinamento costituzionale, indirizza l'attività dello Stato verso un coordinamento dei diritti inviolabili dell'uomo con i suoi doveri inderogabili al fine di raggiungere il massimo livello di armonizzazione nella struttura sociale. I doveri inderogabili, infatti, trovano il loro punto di incontro con i diritti della persona umana vista come centro di interessi e valori attorno a cui ruota tutto il sistema delle garanzie costituzionali[108].

---

[106] P. BARILE, *Op. cit.*, p. 41.
[107] G.M. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali,* Milano, Giuffrè, 1967.
[108] E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente,* Milano, Giuffrè, 2006, p. 9.

Dal quadro così delineato emerge come anche il dovere fiscale vada inteso come uno dei doveri di solidarietà. Il sistema tributario, costituisce, infatti, la pietra angolare dello Stato democratico in quanto, come sosteneva Vanoni, in uno Stato che voglia ancora riposare sulla proprietà privata, sulla libera iniziativa economica, il problema fiscale consiste nel dare a ciascuno quello che gli spetta e nel creare le basi di una società onesta[109].

La "solidarietà", infatti, non è negazione dei diritti individuali in nome di un preminente interesse fiscale, ma esprime equilibrio; costituisce la sintesi di diritti inviolabili e doveri inderogabili volti alla realizzazione di fini comuni e "funzionalizzazione delle attitudini del singolo all'interesse collettivo"[110].

Da qui discende che il riferimento alla "solidarietà" esprime innanzi tutto la natura comunitaria del dovere di concorso ai carichi pubblici, necessariamente correlato alla partecipazione alla collettività, ossia il carattere intrinseco e proprio della fiscalità[111].

---

[109] E. DE MITA, *Op. cit.,*, p. 7, il quale riporta il pensiero di E. Vanoni.

[110] F. MOSCHETTI, *Per un superamento della specialità del diritto tributario,* in Quale democrazia fiscale?, atti del convegno di Treviso, 13 maggio 1994, in Il fisco, 1994, all. n. 42, p. 8.

[111] A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali,* in Ragion pratica, n. 18, 2002, p. 83.

Capitolo 3

I DIRITTI FONDAMENTALI DEL CONTRIBUENTE NELLA CARTA COSTITUZIONALE

1. Interesse fiscale e tutela del contribuente.

La regolamentazione dei rapporti tributari costituisce un elemento essenziale dei sistemi istituzionali in quanto vale a disciplinare un potere fondamentale ai fini della concreta attuazione delle funzioni statali. Infatti, solo l'effettiva disponibilità di risorse finanziarie può consentire la realizzazione degli obiettivi che lo Stato si prefigge.

In tale settore "emerge con chiarezza l'antinomia tra valori collettivi, che si riferiscono cioè ad esigenze di tutela e sviluppo della comunità generale, e valori individuali, riferiti alla difesa e promozione dei diritti e delle libertà dell'individuo[112]".

Infatti, l'interesse fiscale, inteso come interesse generale alla riscossione dei tributi, è un interesse vitale per la collettività in quanto rende possibile il regolare funzionamento dei servizi pubblici[113].

Il rapporto tributario, intorno ai primi decenni del XX secolo, in concomitanza all'emanazione dello Statuto albertino risultava fondato su un'ideologia costituzionale molto vicina alla tradizione giuridica tedesca dei così detti *diritti pubblici soggettivi.*

La suddetta teoria partiva dalla premessa che tutti gli interessi della società civile dovessero essere ricondotti integralmente ai bisogni dello Stato, per cui i valori individuali erano riconosciuti come del tutto subordinati ai valori della collettività.

---

[112] P. BORIA, *Diritto tributario europeo,* Milano, Il Sole 24ore, 2005, p. 1
[113] Corte Cost. sent. n. 45/1963; 91/1974; 50/1965; 164/1975.

In tale contesto, quindi, il dovere di partecipare alla contribuzione alle pubbliche spese veniva considerato come manifestazione del generale stato di soggezione giuridica del consociato rispetto allo Stato - persona e la contribuzione fiscale diventava valore fondamentale dell'ordinamento statuale[114].

Veniva, pertanto, riconosciuta una priorità assoluta all'interesse fiscale, inteso come interesse generale della collettività, rispetto agli interessi ed ai diritti individuali[115].

Il diritto tributario nasceva, quindi, anche nel nostro ordinamento giuridico, con una forte caratterizzazione in senso statalistico che emergeva anche in sede di lavori preparatori in seno alla costituente. Infatti, i giuristi dell'epoca ritenevano che il diritto al prelevamento dei tributi fosse cosa ovvia e quindi non necessitasse di alcuna esplicita dichiarazione legislativa.

Lo stesso on. V. E. Orlando, quando all'assemblea costituente l'on. Vanoni propose la formulazione dell'attuale art. 23, obiettò che ogni enunciazione in materia fosse inutile e pericolosa "perché presuppone un limite. Ora se noi abbiamo un'organizzazione di Stato che può fare tutto, il

---

[114] P. BORIA, *Op. cit.*, p. 8.

[115] Quello delineato è il modello di fiscalità tipico degli ordinamenti giuridici continentali del XX secolo nei quali lo Stato e l'interesse generale venivano considerati come valori supremi prevalenti rispetto ai diritti individuali e di conseguenza la potestà tributaria, espressione dell'interesse fiscale era destinata a dominare sugli interessi individuali. Di contro, nel mondo anglosassone si assisteva alla diffusione del modello di fiscalità teorizzato da Locke, orientato verso una concezione utilitaristica e pragmatica dei rapporti pubblici in cui veniva affermata la preminenza dell'individuo. In tale contesto anche la potestà impositiva era collocata in una posizione servente o comunque subordinata rispetto ai diritti individuali.

dire che può fare qualcosa determinata, può creare il dubbio che altre cose non le possa fare[116]".

Tuttavia, l'on. Vanoni insistette sulla necessità di porre un limite all'esercizio della potestà tributaria per "l'imprescindibile necessità di dichiarare uno dei fondamentali rapporti di diritto-dovere che presiedono alla organizzazione politica della società".

Sosteneva, peraltro, che "il dovere dei singoli di contribuire ai carichi pubblici e il diritto degli enti pubblici di chiamarli a contribuire, merita di essere affermato esplicitamente nella Carta Costituzionale, proprio per dichiarare che nello Stato democratico la cosa pubblica è la cosa di tutti e che tutti hanno l'obbligo di concorrere all'azione comune col proprio sacrificio personale[117]".

Il concetto di dovere tributario accolto dalla nostra Costituzione si distanzia nettamente dalla precedente teoria che faceva leva sull'originario potere di imposizione. Nell'attuale disegno costituzionale il dovere tributario si colloca tra i doveri inderogabili di solidarietà (art. 2 Cost.) a cui tutti sono tenuti sia pure non oltre la misura della propria capacità contributiva (art. 53 Cost.).

---

[116] Il discorso di V.E. Orlando è tratto dal Rapporto alla Commissione economica presentato all'assemblea costituente, redatto dall'on. Vanoni, pubblicato in E. VANONI, *Opere giuridiche,* Milano, Giuffrè, 1962, II, p. 475 ss.. ; tale discorso è riportato anche in E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente,* Giuffrè, Milano, 2006, p. 17.

[117] E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente,* Milano, Giuffrè, 2006, p. 17, il quale riporta il pensiero di Vanoni, secondo il quale il diritto tributario non è un diritto eccezionale, odioso, non costituisce la mera limitazione del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica, ma è disciplina del dovere di concorrere alle spese pubbliche, come dovere di solidarietà. Egli aveva una concezione del sistema fiscale tuttora attuale; riteneva, infatti, che l'imposta deve essere sopportabile, non opprimente, non deve scoraggiare la produzione del reddito e non deve diventare causa tecnica di evasione. "le leggi fiscali non solo devono essere giuste, generali ed uguali per tutti i cittadini, ma non devono avere come presupposto l'idea che le evasioni siano inevitabili, fissando aliquote più alte di quelle desiderate"

L'interesse fiscale, di conseguenza può essere letto alla luce dell'art. 3, comma 2, Cost., ossia quale "diritto sociale a vocazione progressista, funzionale a favorire un processo evolutivo dell'intera comunità[118]".

Da ciò consegue che lo stesso concetto di interesse fiscale, riconducibile ad una superiore esigenza redistributiva, non può più essere inteso come espressione della sovranità statale in diretto conflitto con i valori e gli interessi individuali. Esso piuttosto si innesta nel contesto della pluralità di valori della collettività dei quali si compone il tessuto costituzionale ed, in particolare, si integra con il principio di uguaglianza, con il principio di capacità contributiva e con le esigenze fondamentali di protezione e sviluppo della persona e della dignità individuale.

In tale nuova prospettiva l'interesse fiscale non può essere assimilato alla comodità del fisco, all'arbitrio, all'irragionevolezza.

Indubbiamente costituisce il valore costituzionale che legittima le norme a tutela del fisco, anche se si tratta di discipline che differiscono da quelle di diritto comune. Infatti, come ha sottolineato la stessa Corte costituzionale, "la materia tributaria, per la sua particolarità e per il rilievo che ha nella Costituzione l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, giustifica discipline differenziate[119]".

Tuttavia, la tutela costituzionale dell'interesse fiscale e la sua particolarità non devono essere tali da ledere i "diritti inviolabili", di cui all'art. 2 Cost.. Si pone, dunque, un problema di bilanciamento tra principi

---

[118] P. BORIA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale,* in Diritto tributario e Corte Costituzionale, a cura di Perrone L. – Berliri C., Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2006, p. 58.

[119] Corte Cost. Sent. n. 283/1987, in *Giurisprudenza Italiana,* 1988, I, p. 906.

costituzionali, ossia tra dovere di solidarietà e interesse fiscale, da un lato, e la tutela dei diritti inviolabili, dall'altro.

Importante è stato, a questo proposito, il contributo della giurisprudenza costituzionale che, "dando risalto all'interesse fiscale, (…) ne ha fatto lo spartiacque per legittimare o meno nell'ordinamento tributario tutte quelle deroghe al diritto comune che sono la particolarità di questa branca del diritto pubblico. Tali deroghe non sono poste per la comodità dell'amministrazione, ma per la tutela dei fini che persegue il diritto tributario (…) e si legittimano in quanto preordinate al corretto perseguimento di quei fini[120]".

Seguendo il filo conduttore delle pronunce della Corte costituzionale emerge come nei primi decenni della sua attività la stessa presenti l'interesse fiscale, in numerose decisioni, come valore fondamentale della collettività destinato a "garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato[121]", "protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale; tanto è vero che le sue esigenze vanno soddisfatte anche nel conflitto con quello dell'inviolabilità del domicilio[122]".

Nello stesso tempo sono, tuttavia, da segnalare giudizi di incostituzionalità relativi a regole che, pur volte a tutelare l'interesse fiscale, tuttavia configgevano con altri interessi di rilievo costituzionale.

Si pensi alla disposizione relativa al *solve et repete,* discriminatrice nei confronti di quei contribuenti che per essere privi dei mezzi sufficienti per effettuare il pagamento non potevano, senza aver prima pagato il tributo,

[120] E. DE MITA, *Op. cit.*, p. 49.
[121] Corte Cost., sent. n. 87/1962.
[122] Corte Cost., sent. n. 45/1963; in senso analogo Corte Cost., sent. n. 103/1964.

accedere alla tutela giurisdizionale[123]. Inoltre, venne dichiarata l'illegittimità di quelle regole che subordinavano l'esercizio dell'azione giudiziaria alla previa iscrizione a ruolo dell'imposta ed alla pubblicazione del ruolo[124]. Importante anche la sentenza che dichiarò incostituzionale la c.d. solidarietà tributaria[125].

Anche in tali sentenze, tuttavia, viene sempre sottolineata la natura essenziale dell'interesse fiscale e la sua astratta idoneità a fondare regole di protezione dell'interesse pubblico alla percezione dei tributi che comprimano interessi individuali.

Successivamente la Corte costituzionale, intorno agli anni ottanta attraversa una fase caratterizzata da maggiore garantismo nei confronti della tutela del contribuente focalizzando maggiormente l'attenzione sull'accettabilità e ragionevolezza delle compromissioni dei diritti individuali[126].

A partire dagli anni novanta, invece, si assiste ad un ritorno verso la prevalente valorizzazione dell'interesse della collettività. Emblematica è la sentenza che riconosce la legittimità delle deroghe legislative in materia di segreto bancario. Osserva, infatti, la Corte che la tutela offerta al segreto bancario non può in ogni caso costituire "ostacolo all'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, primo fra tutti quello di contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria capacità

---

[123] Corte Cost., sent. n. 21/1961.
[124] Corte cost., sent. n. 125/1969.
[125] Corte Cost., sent. n. 48/1968.
[126] Si pensi in particolare alla sentenza della Corte costituzionale n. 42/1980 (relativa all'estensione dell'area dei redditi esclusi dall'ILOR anche ai redditi di lavoro autonomo) nella quale viene espressamente affermato che il timore di evasione non può legittimare forme impositive maggiorative su intere categorie di contribuenti, costituendo ciò un atto di palese inciviltà giuridica.

contributiva[127]. Nello stessa direzione si muove la Corte quando invoca l'interesse fiscale per legittimare le "presunzioni che non siano gravi, precise e concordanti[128]".

Da queste brevi considerazione emerge, dunque, come l'equilibrio tra interesse fiscale e tutela del contribuente si muova su di una linea sottilissima in quanto, come sosteneva Vanoni, il problema fiscale, per uno Stato che voglia continuare a garantire la proprietà privata e la libertà economica, non è "né comodo né simpatico", non è solo tecnico ed economico, ma è un problema anche morale e politico[129].

2. La c.d. "Costituzione fiscale".

Come sottolineato in precedenza, l'assetto della fiscalità costituisce un profilo essenziale e qualificante della nostra forma di stato e, di conseguenza, della "costituzione materiale" della comunità.

Quindi, per poter correttamente intendere la nozione di interesse fiscale e le principali caratteristiche del diritto tributario occorre leggere tutti gli istituti che caratterizzano la materia e le disposizioni che la disciplinano alla luce dei principi costituzionali attinenti al fenomeno fiscale.

Infatti, accanto all'individuazione del dovere tributario tra i "doveri inderogabili di solidarietà", strettamente collegati al riconoscimento dei diritti inviolabili dei singoli, il quadro costituzionale è stato completato da

[127] Corte Cost. sent., n. 51/1992.
[128] Corte Cost. sent.283/1987.
[129] Il pensiero di E. Vanoni è riportato da E. DE MITA, *Op. cit.*, p. 13.

ulteriori disposizioni che manifestano uno stretto collegamento con il diritto tributario.

In particolare il riferimento è agli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. che sono stati definiti da autorevole dottrina col termine di "costituzione fiscale[130]".

Infatti, l'art. 23 Cost., il quale sancisce il principio della riserva di legge in materia tributaria, stabilendo che "nessuna prestazione (…) patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge", è stato introdotto nella Costituzione a seguito dell'invito contenuto nel rapporto della Commissione economica all'Assemblea costituente nel quale si leggeva che "secondo la Commissione è opportuno affermare nella Carta costituzionale il principio che l'introduzione dei tributi è materia di esclusiva competenza legislativa" e ciò e tanto più necessario in quanto "il tributo incide sull'esercizio di taluni dei diritti fondamentali della persona, per cui la competenza esclusiva del potere legislativo assume l'importanza di una garanzia di libertà".

Di fondamentale rilievo è, inoltre, l'art. 53 Cost. che, secondo un ormai consolidato orientamento della dottrina e della giurisprudenza, costituisce una vera e propria pietra angolare dell'ordinamento tributario in quanto contiene l'enunciazione dei due valori intorno ai quali si svolge e si sviluppa la dialettica normativa fiscale: da un lato, il dovere tributario di "tutti" di concorrere alle spese pubbliche; dall'altro, il criterio di riparto dei carichi fiscali individuato nella "capacità contributiva"[131].

---

[130] L'espressione è di L. FERLAZZO NATOLI, *Dai principi generali dell'ordinamento tributario alla codificazione,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2007, n. 3, p. 456.

[131] P. BORIA, *Art. 53,* in Commentario alla Costituzione, a cura di Bifulco R. – Celotto A. – Olivetti M., Torino, UTET, 2006, vol. I, p. 1055.

Tale ultimo principio, costituisce la regola di riparto dell'onere fiscale e conseguentemente un limite normativo e un criterio difensivo della sfera individuale rispetto al prelievo fiscale.

Il secondo comma del suddetto articolo disponendo, invece, che "il sistema tributario è informato a criteri di progressività" introduce un criterio di riparto dei carichi fiscali destinato a produrre risultati redistributivi tra i consociati avendo quale finalità la riduzione delle differenze tra i membri della società.

Tale principio si presenta strettamente connesso con quello di capacità contributiva espresso dal primo comma ed entrambi si legano all'art. 3 Cost., in particolare, al suo secondo comma.

Infatti, la capacità contributiva e il principio di progressività si pongono quali strumenti dello Stato per l'eliminazione degli ostacoli di fatto che impediscono il pieno sviluppo della personalità umana, ossia per l'attuazione del c.d. principio di uguaglianza sostanziale.

In tale prospettiva, dunque, anche il principio di uguaglianza, inteso sia nell'accezione di uguaglianza in senso formale che sostanziale, assume un' importanza notevole tra i principi informatori del diritto tributario.

Infatti, in primo luogo, nell'applicazione del diritto tributario si impone, quale imprescindibile esigenza, quella di assicurare a tutti i contribuenti un eguale trattamento senza discriminazioni; in secondo luogo, è necessario osservare come quello fiscale rappresenta lo strumento principale di cui l'ordinamento dispone per assicurare il raggiungimento degli obiettivi tipici dello Stato sociale.

Infine, occorre ricordare l'art. 97 Cost. il quale rappresenta l'esplicitazione, con riferimento all'attività di esecuzione del comando

legislativo da parte degli apparati pubblici, dell'art.3 Cost., cioè del principio di uguaglianza.

Infatti, una corretta gestione del tributo può essere affidata solo ad un'Amministrazione pubblica retta dai principi di "imparzialità e buon andamento.

3. Il principio di capacità contributiva.

Come sottolineato in precedenza, sussiste uno stretto collegamento tra diritto tributario e diritto costituzionale in quanto le norme costituzionali costituiscono, ad un tempo, i principi della legislazione tributaria e i parametri per la valutazione della legittimità costituzionale delle leggi fiscali.

Tra queste disposizioni costituzionali un ruolo di primo piano è ricoperto dall'art. 53 Cost., il quale affermando che "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" pone il fondamento e il limite all'attività di imposizione.

"La prestazione tributaria, non ha, dunque, come proprio *fondamento* un astratto potere di imperio, né un mero rapporto commutativo (…), bensì la «Capacità contributiva» cioè l'attitudine a concorrere alle spese pubbliche, manifestata *in primis* dalla forza economica del soggetto[132]".

Inoltre, tale principio, se da un lato impone un dovere ai contribuenti, espressione della fondamentale esigenza solidaristica di cui all'art. 2

[132] F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva, profili generali*, in Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci A., Padova, CEDAM, 1994, p. 225.

Cost.[133], dall'altro li garantisce da ogni arbitrio impositivo. Agisce, quindi, come limite laddove non rende possibile richiedere ad un soggetto un concorso alla spesa pubblica che vada al di là della sua effettiva ed attuale capacità contributiva.

L'art. 53 Cost. trova il suo necessario antecedente storico nell'art. 25 dello Statuto albertino che, riprendendo il testo della Cost. francese del 1814, prevedeva che "i regnicoli contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato".

Infatti, in tale disposizione si fa riferimento tanto all'esistenza di un obbligo di contribuire alle spese pubbliche a carico dei consociati, quanto alla fissazione di un limite al potere impositivo consistente nella proporzionalità agli "averi" (termine quest'ultimo che richiama il concetto di patrimonio del contribuente)[134]. Tuttavia, occorre sottolineare come, in ragione della sua natura di costituzione flessibile, sempre modificabile o derogabile da una legge ordinaria, lo Statuto non poneva alcun limite reale alla potestà del legislatore.

---

[133] Infatti, come sottolineato da F. MOSCHETTI, *Op. cit.*, p. 226, il dovere di tutti di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva costituisce espressione del dovere di solidarietà nel campo economico, politico e sociale, dovere che "vincola al bene comune le potenzialità di ogni soggetto che faccia parte di una comunità".

[134] Sono state da più parti sottolineate le differenze tra la disposizione contenuta nello Statuto e l'art. 53 Cost., in particolare in riferimento al profilo soggettivo (l'art. 25 parla di "regnicoli" da intendersi come i cittadini, mentre l'art. 53 Cost. estende l'obbligo di contribuzione a "tutti", includendovi, quindi, anche gli stranieri), alla scelta del criterio di riparto dei carichi fiscali (il principio di "proporzionalità" nello Statuto, quello della "progressività" nella Costituzione") e nell'individuazione del parametro in considerazione del quale i soggetti sono tenuti alla contribuzione (rispettivamente "gli averi" e "la capacità contributiva"). Si v. P. CARETTI, *I diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli, 2005, p. 468 e P. BORIA, *Art. 53,* in Commentario alla Costituzione, a cura di Bifulco R. – Celotto A. – Olivetti M., Torino, UTET, 2006, vol. I, p. 1056. Viceversa, altra parte della dottrina, si v. G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria,* in Rivista di diritto tributario, 2008, n. 2, p. 100 ss., cerca di rilevare lo stretto legame esistente tra le due disposizioni.

Con l'avvento della Costituzione del 1948 il quadro costituzionale di riferimento in materia fiscale venne sensibilmente modificato.

Tuttavia, occorre soffermarsi sull'iter che condusse all'approvazione dell'art. 53 Cost. in quanto fu molto travagliato ed evidenziò i contrasti tra le diverse forze politiche nonché le forti preoccupazioni che ne accompagnarono l'elaborazione.

Originariamente, il testo di Costituzione presentato all'assemblea costituente dalla Commissione dei 75 non conteneva nessun articolo dedicato alla materia tributaria in quanto, come sosteneva l'on. M. Ruini, la Commissione da lui presieduta "non aveva ritenuto opportuno ammettere norme speciali sui tributi in quanto aveva provveduto a ciò in vari punti della Costituzione[135]".

Infatti, non aveva avuto alcun riscontro il rapporto della Commissione economica, redatto dall'on. Vanoni, nel quale si faceva riferimento al parere reso dalla Corte di cassazione, che evidenziava la necessità di introdurre nel testo costituzionale un limite di carattere sostanziale all'imposizione tributaria, costituito dal collegamento con la capacità contributiva[136].

Successivamente, tuttavia, vennero presentate diverse proposte di articoli aggiuntivi col fine di colmare la lacuna creatasi in materia tributaria che, d'accordo tra i vari redattori vennero trasformate, infine, in un'unica

---

[135] Si v. *La Costituzione della repubblica nei lavori preparatori dell'assemblea costituente,* Camera dei deputati, segretariato generale, sedute dal 17 aprile 1947 al 19 maggio 1947, II, 1772.

[136] Rapporto della Commissione economica presentato all'assemblea costituente, redatto dall'on. Vanoni, pubblicato in E. VANONI, *Opere giuridiche,* Milano, Giuffrè, 1962, II, 475 ss. In tale rapporto, peraltro, venivano riportate anche le opinioni contrarie all'introduzione di disposizioni tributarie in Costituzione come quelle, già esposte, dell'on. E. Orlando.

formula, ossia quella corrispondente al testo attualmente vigente dell'art. 53 Cost.[137].

Come sottolineava il Presidente Ruini, la nostra Costituzione in tal modo accoglieva "la formula tecnicamente preferibile, di capacità contributiva" che contiene già in germe l'idea della non imponibilità del c.d. minimo vitale.

Nei primi anni dall'entrata in vigore della Costituzione la previsione di cui all'art. 53 Cost. venne ampiamente svalutata dalla dottrina sino ad essere considerata una "scatola vuota" suscettibile di essere riempita di qualsiasi contenuto[138]. Di conseguenza il principio di capacità contributiva veniva definito come un "concetto paragiuridico", rilevante più sotto il profilo economico che sotto quello giuridico.

Tuttavia, questi orientamenti non ebbero effettivo seguito soprattutto dopo le sentenze della Corte costituzionale che hanno affermato il principio per cui il carattere programmatico di una norma costituzionale

---

[137] La prima proposta fu quella presentata dagli on. E. Castelli e E. Vanoni che diceva: "tutti quanti partecipano alla vita economica o politica dello Stato sono tenuti al pagamento dei tributi in rapporto alla loro effettiva capacità contributiva, salvo le esenzioni e le prerogative previste dalle leggi". La seconda proposta era dell'on. S. Scoca e prevedeva che " Salve le esenzioni determinate dalla necessità di assicurare a ciascuno la soddisfazione dei bisogni indispensabili alla esistenza, tutti debbono concorrere alle spese pubbliche, in modo che il carico tributario individuale risulti applicato con criteri di progressività". La terza, di L. Meda affermava che "i tributi diretti saranno applicati con criterio di progressività". Infine, quella dell'on. Persico secondo la quale "nessun tributo può essere imposto e riscosso se non è stato consentito dal parlamento". La formulazione finale del testo è dovuta all'opera di coordinamento portata avanti sulla base della proposta dell'on. Castelli, il quale propose anche l'inserimento dell'articolo alla fine del titolo quarto relativo ai rapporti politici, per sottolineare il carattere al contempo economico e politico del tema dei tributi. Si v. *La costituzione della repubblica nei lavori preparatori dell'assemblea costituente,* Camera dei deputati, segretariato generale, III, p. 1925. La ricostruzione dei lavori preparatori dell'assembla costituente è tratta da G. FALSITTA, *Op. cit.*, p. 103 ss..

[138] Tale tesi, in particolare fu portata avanti da A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario,* I, Torino, UTET, 1956, p. 74 sulla base di due argomenti: il primo è che si tratta di una disposizione senza importanza in quanto afferma il principio, peraltro ovvio, della legittimità del prelievo fiscale; Il secondo, invece, è relativo alla natura meramente "programmatica" della disposizione.

non costituisce ostacolo alla dichiarazione di illegittimità di una previsione legislativa con essa contrastante[139].

Infatti, autorevoli esponenti della dottrina hanno rivendicato la giuridicità del concetto inquadrando la disposizione come norma dotata di reale portata precettiva.

In tal modo si è riportato il fondamento del principio di capacità contributiva alla c.d. "forza economica", intesa quale naturale presupposto per la contribuzione alla spesa pubblica[140].

Si è cercato di definire la relazione esistente tra forza o capacità economica e capacità contributiva, ponendo in evidenza come i due concetti non si identifichino se non nella misura in cui la capacità economica superi il c.d. minimo vitale[141].

Infine si è posta l'attenzione sull'aspetto garantistico del principio di capacità contributiva ponendovi a fondamento la tutela dell'integrità delle fonti produttive, giacché da questa dipende la sopravvivenza dell'economia privata che la Costituzione intende preservare[142].

La dottrina, quindi, nel tentativo di valorizzare il principio di capacità contributiva, è giunta per diverse vie a riconoscere che essa implica il necessario riferimento ad una capacità economica eccedente il minimo

---

[139] Corte Cost. Sent. n. 129 del 12 dicembre 1957, in *Foro italiano.,* 1957, I, 2099 nella quale la corte definì l'art. 53 Cost. come fondamento costituzionale dell'obbligo di concorso alle spese pubbliche.

[140] E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961: Il quale sostiene, quindi, che l'art. 53 Cost. pone l'obbligo a carico del legislatore ordinario di non esorbitare, nella scelta dei fatti ai quali collegare la nascita dell'obbligazione tributaria, dai limiti espressi dalle risorse economiche delle persone, e ciò anche se le sue valutazioni siano ispirate dalla considerazione di elementi di natura politica, sociale o tecnica.

[141] I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano,* Torino, Giuffrè, 1965. L'autore definisce minimo vitale quel minimo di capacità economica necessario a fronteggiare i bisogni primari ed essenziali dell'esistenza.

[142] F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione,* Milano, Giuffrè, 1965, I.

vitale propria del soggetto passivo[143] e neppure la Corte costituzionale si è sostanzialmente discostata da tali impostazioni[144]. Infatti, proprio sulla scorta dell'insegnamento della dottrina, ha sostenuto che "il principio della capacità contributiva, sul piano garantistico costituzionale, deve essere inteso come espressione dell'esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza[145]" di modo che, è da ritenersi incostituzionale, il prelievo di tributi che non si ricolleghino a manifestazioni di ricchezza del contribuente.

Sul finire degli anni ottanta, tuttavia, si sviluppa nuovamente una corrente di pensiero, c.d. "neo-svalutativa", che riporta la dimensione costituzionale della capacità contributiva al principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost., identificando il nucleo della norma di cui all'art. 53 Cost. nella fissazione di un criterio di razionalizzazione ai fini del riparto dei carichi fiscali[146].

Da queste ultime considerazioni discende che il principio di capacità contributiva impone al legislatore di scegliere criteri di riparto del carico impositivo che siano equi, coerenti, ragionevoli e consentano di comparare

---

[143] Una posizione del tutto peculiare, ma di cui è necessario dar conto, occupa, in questo stesso periodo la teoria di F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano,* Torino, Unione tipografica editrice, 1970. L'autore ritiene, infatti, che la disposizione di cui all'art. 53, correlando la capacità contributiva alle "spese pubbliche", mette in risalto, sia pure implicitamente, il necessario rapporto che deve sussistere tra vantaggi arrecati dalle spese pubbliche ai membri della collettività, da un lato, e le capacità economiche in tal modo incrementate, dall'altro. Da ciò deriva che il fondamento del sistema giuridico delle pubbliche entrate è dato dalla capacità economica, qualificata come manifestazione di godimento dei servizi pubblici.

[144] Si v. Corte cost., sent. n. 129 del 12 dicembre 1957 in *Foro italiano,* 1957, I, 2099; Corte cost., sent. n. 48 dell'11 luglio 1961, in Foro it., 1961, I, 1278; Corte cost., sent. n. 92 del 18 giugno 1963, in *Foro it*., 1963, I, 1531.

[145] Corte Cost. sentenza 10 luglio 1972, n. 120; Corte cost. sentenza 10 luglio 1975 n. 201.

[146] A. FEDELE, *Gli incrementi nominali di valore nell'INVIM e il principio di capacità contributiva,* in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 1981, I, 56 ss; ID., *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali,* in Ragion pratica, n. 18, 2002, 81 ss.

le posizioni dei singoli contribuenti sulla base di elementi economicamente valutabili, anche se privi di contenuto patrimoniale o non rappresentativi di un arricchimento del soggetto obbligato.

Quindi, sulla base di questa teoria, la persona può essere assunta dallo Stato a soggetto passivo di imposta in relazione anche a posizioni, valori, "capacitazioni" solo socialmente (e non anche patrimonialmente) rilevanti, purché economicamente misurabili e rispondenti al principio di uguaglianza tributaria[147].

Inoltre, partendo dal presupposto che la proprietà, sebbene prevista in Costituzione, è un diritto di rango inferiore, in quanto non classificabile tra i diritti fondamentali della persona, si ritiene che non sussistano "limiti massimi" all'imposizione tributaria[148].

Per quanto attiene, invece, al c.d. "limite minimo", tale dottrina ne riconosce l'intangibilità ma la deduce, non dall'art. 53 Cost., bensì dal principio di uguaglianza sostanziale e dal diritto inviolabile alla libera e dignitosa sussistenza, e a disporre dei bisogni elementari della vita[149].

Queste sono le teorie sostenute, come già detto, dalla dottrina, c.d. "neosvalutativa" alle quali, sulla scorta degli insegnamenti della dottrina e giurisprudenza, oggi maggioritarie, è possibile fare diverse osservazioni.

Innanzi tutto, dall'espressa formulazione nella Costituzione del principio di capacità contributiva discende in modo chiaro la valenza autonoma di tale criterio e di conseguenza la non riconducibilità di quest'ultimo ad una mera specificazione del principio di eguaglianza.

---

[147] F. GALLO, *Le ragioni del fisco,* Bologna, Il Mulino, 2007, p. 92.

[148] F. GALLO, *Op. cit.*, p. 106 – 108. La tesi in passato era stata esposta anche da L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali,* Milano, Giuffrè, 1996, p. 299.

[149] F. GALLO, *Op. cit.*, p. 106.

Infatti, la capacità contributiva, a prescindere dalla sua funzione di *tertium comparationis* nell'ambito di un giudizio di eguaglianza, costituisce un "principio costituzionale di giustizia fiscale, valido per ogni singolo «concorso alle spese pubbliche»" ed il "*presupposto,* il *limite* massimo, il *parametro* del prelievo[150]".

Come *presupposto* dell'imposizione tributaria, la capacità contributiva è costituita essenzialmente da due fattori: in primo luogo, la necessità che ogni imposta abbia come "fatto generatore" un indice di forza economica; in secondo luogo, l'ascrivibilità dell'indice al soggetto passivo del tributo, designato dalla legge[151].

A tale presupposto deve poi essere commisurato anche l'ammontare del prelievo, cosicché la capacità contributiva costituisca anche parametro dell'imposizione.

Inoltre, essa "condiziona" anche "la *misura massima* del tributo nel senso che questo non può essere fissato ad un livello superiore alla capacità dimostrata dall'atto o dal fatto[152]" assunti a presupposto.

La capacità contributiva costituisce, dunque, il *limite massimo* all'imposizione in quanto non è consentito richiedere ad un soggetto un concorso alle spese pubbliche maggiore della sua capacità contributiva giacché in tal caso verrebbe colpita una capacità contributiva inesistente. Da ciò deriva il divieto di prelievi così elevati da risolversi in espropriazione dell'oggetto dell'imposizione[153].

---

[150] F. MOSCHETTI, *Op. cit.*, p. 229.
[151] G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Padova, Cedam, 2008, I, p. 152.
[152] Corte Cost. sentenza 6 luglio 1966, n. 89 in F. MOSCHETTI, *Op. cit.*, p. 247.
[153] G. FALSITTA, *Op. ult. cit.*, 2008, I, p. 153. In questo senso si è espressa la Corte costituzionale tedesca del 18 gennaio 2006 (BvR2194/99), pubblicata in: BVerfGE 115, 97, riportata in G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria, cit.*, p. 112, sottolineando come le imposte con effetto di

Infatti, come ci ricorda la Cassazione, "il tributo (…) non importa mai avocazione totale allo Stato dei beni che colpisce[154]" ma, per sua natura, comporta sempre il prelevamento di una "porzione", di una quota, non della totalità della materia imponibile[155].

D'altra parte sostenere l'inesistenza di un *limite massimo* costituzionale alla potestà impositiva, comporta l'implicita ed automatica negazione dell'esistenza di un *limite minimo* all'imposizione tributaria che è, invece, pacificamente riconosciuta, come già sottolineato, da tutti.

Naturalmente, anche secondo questa teoria non viene del tutto meno la discrezionalità del legislatore, che si esplica, però, all'interno del limite massimo e degli ulteriori limiti posti da altre disposizioni costituzionali che tutelano la proprietà e l'economia privata (artt. 41; 42 Cost.) e che devono essere letti congiuntamente all'art. 53 Cost.[156].

Da ultimo, infine, occorre sottolineare come il principio di capacità contributiva, non influisce solo sulla disciplina sostanziale del tributo. Tale principio esercita una notevole influenza, come si vedrà nel proseguo della trattazione, anche sulla disciplina procedimentale relativa alla fase della dichiarazione, dell'istruttoria, dell'accertamento e della riscossione.

"strozzamento" che annientano la fonte stessa dell'imposizione sono di per se stesse, dal punto di vista concettuale, un non senso, una aberrazione giuridica.

[154] Corte Cassa. Sentenza 8 gennaio 1951 n. …, in *Foro it.* , 1951, I, 426 con nota di A. BERLIRI.

[155] Si v. sul punto l'affermazione di J. LOCKE, *Secondo trattato sul governo,* XI, par. 140, Roma, 1984, p. 155, il quale sottolinea l'imprescindibile necessità che il prelevamento abbia luogo mediante il versamento, da parte di ciascuno, "di una corrispondente quota dei suoi averi".

[156] F. MOSCHETTI, *Op. cit.,* p. 254. In relazione alla tutela del diritto di proprietà e della libertà di iniziativa economica alla luce della giurisprudenza della corte Europea dei Diritti dell'uomo si veda *retro cap.2.*

Infatti, "riconoscere o meno certi poteri, subordinarli o meno a certe condizioni, significa senza dubbio influire sull'effettività sia del dovere di concorrere alle spese pubbliche, sia del relativo limite di capacità contributiva[157]".

4. Il principio di uguaglianza.

Il principio di capacità contributiva costituisce un principio fondamentale nell'ambito del diritto tributario, tuttavia è inidoneo a risolvere tutti i problemi che lo stesso pone.

Accanto ad esso assume una notevole importanza il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost.

L'eguaglianza, come ha sottolineato la Corte costituzionale fin dalle sue prime pronunce, costituisce un "principio generale che condiziona tutto l'ordinamento nella sua obiettiva struttura[158]" ed influenza ed orienta l'interpretazione delle altre disposizioni costituzionali. Si tratta di una "supernorma, destinata ad operare come norma di chiusura dell'ordinamento[159]".

L'art. 3 Cost., infatti, affermando accanto al principio di *eguaglianza formale,* di cui al comma 1, il nuovo principio di *eguaglianza sostanziale,* di cui al comma 2, può essere considerato "il punto di riferimento primario

[157] F. MOSCHETTI, *Op. cit.,* p. 231 ss. Si v. in proposito la sentenza della Corte costituzionale n. 51 del 3 febbraio 1992, in *Riv. Dir. trib.,* 1992, II, p. 561 con nota di G. FALSITTA, relativa al segreto bancario in materia tributaria.
[158] Corte cost. sentenza n. 25/1966.
[159] MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico,* II, Padova, Cedam, 1976,p. 1023.

per cogliere, in tutte le sue implicazioni, il rapporto tra la nostra forma di Stato e la tutela dei diritti fondamentali[160]".

In questa prospettiva si esalta la figura del nostro ordinamento quale Stato sociale che non è più soltanto il garante della libertà e dell'autonomia privata, ma è chiamato a "rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del paese[161]".

L'eguaglianza, nella sua accezione formale, che si attua nel riconoscimento della "pari dignità sociale" e dell' eguaglianza davanti alla legge, "senza distinzioni di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali[162]", è stata considerata, fin dall'antica Grecia, come un principio giuridico essenziale della democrazia.

Tuttavia, per comprendere il significato assunto da tale principio nei moderni Stati dell'Europa continentale basta partire dalla rivoluzione francese nella quale viene affermato, con una connotazione politica prima che giuridica, quale strumento per abolire i privilegi di classe che caratterizzavano l'*Ancien Régime* attraverso il riconoscimento a tutti delle stesse libertà, la pari soggezione ad un'unica legge ed ai medesimi tribunali[163].

---

[160] P. CARETTI, *I diritti fondamentali,* Torino, Giappichelli, 2005, p. 155.
[161] Art. 3, 2° comma, Costituzione.
[162] Art. 3, 1° comma, Costituzione.
[163] Il testo dell'art. 6 della Dichiarazione francese dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1979 disponeva che "La legge (…) deve essere uguale per tutti, sia che protegga, sia che punisca. Tutti i cittadini, essendo uguali davanti ad essa, sono ugualmente ammissibili a tutte le dignità, posti e impieghi pubblici secondo le loro capacità e senza altra distinzione che quella delle loro virtù e dei loro talenti".

Anche il diritto tributario, fin dagli inizi del suo sviluppo scientifico, risulta notevolmente influenzato dal principio di *eguaglianza in senso formale,* infatti, dall'eguaglianza di tutti i cittadini davanti alla legge discende la parità di trattamento anche in campo tributario, ossia la loro soggezione al tributo senza eccezioni e discriminazioni in base alla nascita, alle classe, alla religione etc.[164].

In tale contesto il principio di eguaglianza risulta connesso in modo inscindibile con quello di capacità contributiva che ne costituisce il «*prius»* logico*,* in quanto "la soggezione di tutti i cittadini al tributo si può giustificare soltanto allorché essi evidenzino capacità contributiva[165]".

In particolare, nel nostro ordinamento giuridico, dal combinato disposto dell'art. 53 Cost. con l'art. 3, 1° comma, Cost. discende il principio di "eguaglianza tributaria" in base al quale "a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale[166]". Infatti, la maggior parte delle questioni di legittimità costituzionali vengono sollevate a causa della disparità di trattamento tra fatti che esprimono la medesima capacità contributiva o viceversa. Da ciò, quindi, l'elaborazione del principio secondo cui "la legge tributaria deve trattare in modo uguale i fatti economici che esprimono pari capacità contributiva; e deve trattare in modo diverso i fatti che esprimono capacità contributiva in misura diversa[167]".

---

[164] E. L. VALCÁRCEL, *L'eguaglianza,* in Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci A., Padova, Cedam, 1994, p. 383.
[165] E. L. VALCÁRCEL, *Op. cit.*, p. 383.
[166] Corte cost., 6 luglio 1972, n. 120, in *Bollettino Tributario,* 1972, p. 1452.
[167] F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario: Parte prima,* Torino, UTET, 2009, p. 74 ss.

Sulla base di tali considerazioni è, dunque, possibile affermare che il principio di capacità contributiva funge, in campo tributario, da elemento di completamento ed integrazione del principio di uguaglianza in quanto esprime il criterio con cui valutare se due situazioni meritino parità di trattamento o meno[168].

Il canone dell'eguaglianza tributaria costituisce, dunque, la concretizzazione delle esigenze di razionalità e coerenza nel riparto delle spese pubbliche fra i consociati[169], risolvendosi, in materia fiscale, in un divieto di irragionevoli discriminazioni soggettive ed oggettive. La ragionevolezza diventa la barriera invalicabile di ogni scelta legislativa che si estrinseca in un obbligo di coerenza e non contraddizione.

Conseguentemente, tale principio deve essere inteso anche come "divieto al legislatore di conferire alla pubblica amministrazione una *discrezionalità incondizionata*, ossia potenzialmente tale da esprimersi in provvedimenti *arbitrari* e, per ciò stesso, ingiustamente discriminatori[170]", divieto rafforzato, nel settore della legislazione tributaria, dal principio di legalità di cui all'art. 23 Cost..

Come già sottolineato, il legislatore costituzionale non si è limitato a riconoscere il principio di eguaglianza *in senso formale,* ma ha espresso,

---

[168] L. PALADIN, *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale,* in Rivista di diritto tributario, 1997, I, 305 il quale afferma che "trasferito in campo tributario il principio di eguaglianza ha inglobato – nella giurisprudenza della Corte – la capacità contributiva nel senso che le condizioni oggettive e soggettive da considerare per stabilire se vi sia o faccia difetto la parità di trattamento sono gli indici di capacità contributiva"; si v. anche G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Padova, Cedam, 2008, p. 157.

[169] A. FEDELE, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana,* in Diritto tributario e Corte costituzionale, a cura di Perrone L. – Berliri C., Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2006, p. 10.

[170] P. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna, Il Mulino, 1984, p. 175.

nel 2° comma dell'art. 3, il c.d. principio di eguaglianza *in senso sostanziale.*

In tale disposizione trova, dunque, espresso riconoscimento uno degli obiettivi fondamentali del diritto costituzionale del secondo dopoguerra. Viene, infatti, individuato quale compito fondamentale dello Stato quello di garantire ad ogni individuo le condizioni materiali e culturali per poter condurre un'esistenza libera e dignitosa, ossia le condizioni indispensabili per poter esercitare tutti quei diritti di libertà e partecipazione che gli sono riconosciuti dalla stessa Costituzione[171].

"Il costituente ha, in questo modo, riconosciuto la disuguaglianza sociale alla base della moderna società ed ha orientato il disegno costituzionale al superamento della concezione egualitaria formale accogliendo una diversa «legalità sociale»[172]".

Il punto di congiunzione tra i due principi espressi dall'art. 3 Cost., rispettivamente l'eguaglianza *formale* e *sostanziale,* è stato individuato nel concetto di "pari dignità sociale" da intendersi come "corollario della libertà e dell'uguaglianza di tutti, considerate come presupposti e strumenti per il pieno sviluppo della persona umana[173]" e, quindi, come "parità di situazioni di partenza[174]" che è compito dello Stato promuovere e mantenere.

---

[171] A. GIORGIS, *Art. 3, comma 2,* in Commentario alla Costituzione a cura di Bifulco R. – Celotto A. – Olivetti M., Torino, UTET, vol. I, 2006, p. 93.

[172] G. BIZIOLI - *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, Cedam, 2008, p. 116.

[173] G. FERRARA, *La pari dignità sociale (appunti per una ricostruzione),* in Studi in onore di G. Chiarelli,II, Milano, GIuffrè, 1974, p. 1104.

[174] F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento,* voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XXIV, 1991, p. 1.

In tale contesto, dunque, il diritto tributario non costituisce solo uno strumento "neutrale" di copertura delle spese pubbliche, ma appare piuttosto funzionale alla promozione della "pari dignità sociale" ed alla "creazione delle condizioni per un'effettiva partecipazione di tutti all'organizzazione politica, economica e sociale del paese[175]".

La Costituzione, infatti, accoglie un concetto di finanza pubblica di tipo "funzionale", individuando nel tributo un mezzo di attuazione del principio di solidarietà ed uno strumento per l'adempimento dei fini sociali che la Costituzione assegna alla Repubblica[176].

Da quanto premesso deriva la stretta correlazione tra la norma di cui all'art. 3, 2° comma e quella di cui all'art. 53, 2° comma, ossia tra il principio di eguaglianza *in senso sostanziale* e il principio di progressività. Quest'ultimo, infatti, costituisce "un meccanismo di riparto del carico fiscale chiaramente destinato a produrre risultati redistributivi tra i consociati, in quanto produce un depauperamento patrimoniale più che proporzionale nei soggetti dotati di maggiore capacità contributiva ed un depauperamento meno che proporzionale nei soggetti più poveri[177]".

Tale principio, dunque, non è altro che una conseguenza logica del principio di eguaglianza sostanziale.

Tuttavia è necessario sottolineare due aspetti. Innanzi tutto che la progressività nel nostro ordinamento giuridico non costituisce un requisito dei singoli tributi ma attiene all'intero sistema tributario.

---

[175] G. BIZIOLI – *Op. cit.*, p. 117; nello stesso senso anche L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali,* Milano, Giuffrè, 1996*,* p. 209.
[176] F. TESAURO, *Op. cit.*, p. 64.
[177] P. BORIA, *Art. 53,* in Commentario alla Costituzione, a cura di Bifulco R. – Celotto A. – Olivetti M., Torino, UTET, 2006, vol. I, p. 1070.

In secondo luogo, è importante evidenziare che "la progressività del sistema tributario si può garantire soltanto se esso è fondamentalmente integrato con il resto del sistema finanziario", ossia con il sistema delle spese pubbliche. Infatti la potenziale progressività del sistema tributario sarebbe totalmente vanificata qualora non fosse garantita nel momento delle spese la destinazione delle entrate a favorire le condizioni complessive delle classi economicamente più svantaggiate.

5. Il principio di legalità.

L'art. 23 della Costituzione attraverso la previsione che "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge" enuncia in forma moderna un antico principio costituzionale, ossia la necessità del consenso per le prestazioni reali e personali che i pubblici poteri possono imporre.

Secondo un'antica definizione, la riserva di legge deve intendersi come "una norma sulla normazione e sulla produzione normativa, la quale vincola il potere di disciplina normativa di una determinata materia all'uso di un solo tipo di atto normativo con esclusione degli atti normativi subordinati[178]".

Il principio di cui all'art. 23 Cost. può essere considerato come il punto di arrivo di una lunga evoluzione storica che tradizionalmente si fa risalire alle prime carte medievali le quali "imponevano al sovrano il consenso

[178] M. S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici e la riserva di legge,* in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 1957, I, p. 3; analoga definizione in G. GROSSO, *Dizionario finanziario,* Napoli, Esselibri, 1954, 467.

degli interessati o dei loro rappresentanti per ogni specie di limitazione alla sfera di libertà dei singoli[179]".

In particolare il riferimento è alla *Magna Carta* del 1215 che avrebbe, codificato la regola del "no taxation without representation[180]".

Quindi, il divieto di imporre tributi ed altre prestazioni senza il consenso del parlamento è stato riaffermato successivamente nel *Bill of Rights* del 1689 e la sua violazione fu alla base della rivolta dei coloni americani che culminò nella dichiarazione di indipendenza del 1776.

In realtà, il riferimento alla *Magna Carta* e alle altre carte medievali è stato svalutato dalla dottrina, che ha piuttosto evidenziato il loro ruolo di statuti confermativi di privilegi medievali, facendo risalire, invece, il principio di autoimposizione alla guerra civile del XVII e all'opera politico giuridica di sir Edward Coke[181].

In ogni caso si deve rilevare come l'evoluzione del principio di autoimposizione sia strettamente connesso allo sviluppo ed ai caratteri dell'ordinamento giuridico inglese.

---

[179] C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico,* II, Padova, Cedam, 1976, 341 – 342; L. CARLASSARE, *Legge (riserva di),* voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XVIII, 1990, 1.

[180] Nell'art. 12 della *Magna Carta* si sanciva che: "Nessun scudaggio o altro ausilio sia imposto nel nostro regno, se non per comune consiglio del regno nostro, a meno che non sia per pagare il riscatto della nostra persona, per far cavaliere il nostro primogenito o per far la dote una sola volta alla nostra primogenita, ed a questi fini sia da richiedere soltanto un ragionevole ausilio. Si agisca nella stessa maniera riguardo agli ausili della città di Londra". La traduzione italiana è di G. MUSCA, *La nascita del Parlamento nell'Inghilterra medievale,* Bari, ed. Dedalo, 1994, p. 70 – 83.

[181] Questa posizione è espressa da G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici,* Torino, Giappichelli, 1995, p. 28 ss. Il quale invita a "guardare con occhio critico ai miti creati intorno ai Parlamenti medievali (ed in particolare a quello inglese)". In proposito osserva G. MUSCA, *Op. cit.*, p. 82, citando Trevelyan che "il termine *parliamentum* fu applicato per la prima volta durante il regno di Enrico III alle assemblee ancora del tutto feudali dei vassalli di grado più elevato … e non conteneva ancora nessuna idea di elezioni o di rappresentanza e non voleva nemmeno significare un'assemblea con funzioni legislative o chiamata a votare misure fiscali. Era semplicemente la curia regia o consiglio del re", v. G.M. TREVELYAN, *Storia d'Inghilterra,* Milano, Garzanti, 1962, p. 199 – 202.

Tale sistema giuridico poggia, infatti, sulla coesistenza del principio della supremazia della legge *(rule of law)* con la sua limitazione ad opera dei diritti fondamentali degli individui enucleati dalle Corti inglesi sulla base di un'antica tradizione consuetudinaria. "Essi costituiscono il fondamento storico giuridico del sistema costituzionale inglese[182]" e sono, pertanto, considerati come un *prius* rispetto al potere dello Stato[183].

Per questo motivo l'obbligazione tributaria non può che nascere come effetto di un atto di autoimposizione da parte degli stessi titolari di quei diritti, ossia come un autolimitazione dell'individuo titolare dei diritti di libertà e di proprietà.

Ulteriore corollario è rappresentato, inoltre, dalla partecipazione dei contribuenti, per il tramite del Parlamento, alle decisioni in ordine alle spese pubbliche ed al successivo controllo sul rispetto del bilancio[184].

Anche nell'esperienza costituzionale tedesca la riserva di legge aveva originariamente la funzione di attribuire al Parlamento la competenza nelle materie che comportassero interventi pubblici limitativi della libertà e della proprietà. Essa si presentava quale strumento giuridico per la progressiva realizzazione del principio parlamentare, ossia del principio della sovranità popolare.

---

[182] G. BIZIOLI - *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale,* Padova, Cedam, 2008, p. 191.

[183] Questo aspetto è stato messo in evidenza da A. BALDASSARRE, *Diritti inviolabili,* voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XI, 1990, 2, il quale osserva che "le più importanti Carte dei diritti inglesi (…) non dichiararono di istituire nuovi diritti, ma, pur se in effetti questo era il loro scopo, nella forma espressiva si richiamarono sempre agli "antichi diritti e libertà" degli Inglesi, vale a dire a diritti radicati in norme (per lo più non scritte) preesistenti o anteriori alle stesse Carte, diritti che queste erano chiamate semplicemente a riconoscere o confermare". Si v. anche ID. *Libertà. I) Problemi generali,* voce dell' Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XIX*,* 1990, 11 – 12.

[184] In tal senso G. MARONGIU, *Op. cit.*, p. 52.

Tuttavia, nel contesto dell'evoluzione dell'ordinamento monarchico costituzionale tedesco, la riserva di legge perdette la sua originaria funzione garantista per trasformarsi in un "dogma giuridico" facilmente eludibile, soprattutto perché si esplicava in un mero principio di legalità formale risolventesi in una semplice autorizzazione legislativa che escludeva l'effettiva regolamentazione della materia oggetto di intervento[185].

Quindi, il principio della riserva tributaria, nato come limitazione al potere esecutivo, finì per affermare la piena "sovranità parlamentare" contestualmente allo sviluppo dell'idea "della legge come imperio di un'istanza legislativa sovrana, cioè svincolata da ogni contenuto[186]".

La sovranità assoluta delle assemblee legislative e la riduzione del diritto alla legge comportavano "un sostanziale annullamento della previsione costituzionale dei diritti di libertà e proprietà, tale da far apparire, soprattutto in materia tributaria, la posizione del singolo quale situazione di soggezione di fronte alla manifestazione del potere di imposizione[187]".

In tale contesto, dunque, l'intervento del Parlamento in materia tributaria, non si configura come autoimposizione, bensì come autolimitazione dei poteri dello Stato, titolare di un diritto naturale di imposizione[188].

---

[185] S. FOIS, *La "riserva di legge". Lineamenti storici e problemi attuali,* Milano, Giuffrè, 1963, p. 78 – 83.
[186] J. HABERMAS, *Morale, Diritto, Politica,* Torino, Einaudi, 1992, p. 70.
[187] G. BIZIOLI – *Op. cit.*, p. 191.
[188] L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali,*Milano, GIuffrè, 1996, p. 91 ss.

Nel nostro ordinamento giuridico, la riserva di legge in materia tributaria venne affermata dall'art. 30 dello Statuto albertino secondo cui "nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalla Camera e sanzionato dal Re".

Tale disposizione, che nella sua formulazione si ricollegava alle Costituzioni francesi del 1830 e del 1814, nella sostanza richiamava la tradizione costituzionale inglese dell'autoimposizione.

Infatti, con la peculiare previsione di una doppia deliberazione parlamentare, rispettivamente per l'imposizione del tributo e, periodicamente, per la riscossione, sembrava corrispondere ai canoni della *liberty and property clause* della tradizione anglosassone.

Tuttavia, nell'evoluzione concreta dell'ordinamento, la prevalenza dell'ideologia costituzionale dei diritti pubblici soggettivi di derivazione tedesca, unitamente alla natura flessibile dello Statuto comportarono la scomparsa del principio della riserva di legge che finì col coincidere con quello di legalità formale[189].

Il quadro teorico di riferimento si trasforma con l'entrata in vigore della Costituzione del 1948. Infatti con il passaggio da una Costituzione flessibile ad una rigida muta profondamente il valore della riserva di legge la quale "non si pone più esclusivamente come limite al solo potere esecutivo, ma diventa innanzitutto un'eterolimitazione, posta ad opera di una fonte normativa superiore, nei confronti del legislatore ordinario che da essa è condizionato, nel senso di essere obbligato a disciplinare una certa

[189] L. CARLASSARE, *Op. cit.*, 2; Si v. anche A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione,* in Studi in onore di A.D. Giannini*,* Milano, Giuffrè, 1961, p. 144; nello stesso senso G. MARONGIU, *Op. cit.*, p. 65.

materia, con un'intensità variabile, ma che non potrà mai essere una pura e semplice dismissione di competenza (…): il che, come è ovvio, finisce poi per costituire implicitamente anche un limite estrinseco per il potere esecutivo"[190].

Inoltre dalla formulazione dell'art. 23 si evince il superamento della teoria, di derivazione tedesca, secondo la quale l'unico fondamento dell'imposta sarebbe il potere d'imperio dello Stato, in quanto dall'espressione per cui "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge" discende che prima e al di fuori della legge, non vi è alcuna soggezione ad un presunto potere d'imperio dello Stato.

Le prime pronunce giurisprudenziali hanno, infatti, evidenziato la *ratio* garantistica dell'art. 23 Cost. sottolineando come il fine della riserva di legge sia quello "della protezione della libertà e della proprietà individuale[191]".

Tuttavia, non si deve perdere di vista la *ratio* democratica che ha assunto il suddetto principio nella sua nuova formulazione che sembra sottolineare l'esigenza che "le scelte fondamentali in materia di ripartizione dei carichi impositivi siano assunte tramite un processo politico ampio che, nel rispetto degli specifici principi costituzionali,

---

[190] A.D. GIOVINE, *Introduzione allo studio della riserva di legge nell'ordinamento costituzionale italiano,* Torino, Giappichelli, 1969, p. 68 – 71, riportato anche da G. MARONGIU, *Op. cit.*, p. 72.

[191] Corte Cost. sentenza n. 4/1957; n. 47/1957; n. 122/1957; n. 70/1060; n. 64/1965. Su questo punto è stato evidenziato, tuttavia, che nel nuovo assetto costituzionale i presupposti della *"liberty and property clause"* abbiano subito una notevole recessione come dimostrato dalla caduta fuori dall'ambito dei diritti fondamentali *in senso stretto* degli interessi patrimoniali sui quali la legge impositiva è destinata ad incidere cfr. L. ANTONINI, *Art. 23,* in Commentario alla Costituzione, a cura di Bifulco R.– Celotto A. – Olivetti M., Torino, UTET, 2006, Vol. I, p. 490 e BOGNETTI, *Diritti dell'uomo,* voce del Digesto IV – discipline privatistiche, sez. civile, Torino, UTET, 1989, 383 ss..

favorisca un adeguato consenso nella rilevazione dell'interesse pubblico e nella ponderazione di questo con quelli privati"[192]. Nel nostro ordinamento giuridico, infatti, la legge si manifesta come "il mezzo naturalmente più adatto (…) per fissare i canoni per il bilanciamento e la precisazione degli interessi costituzionalmente rilevanti, in vista dell'attuazione dei valori fondamentali"[193].

In realtà, l'esigenza garantistica e quella democratica "risultano in concreto storicamente inscindibili e assolutamente compenetrati come elementi essenziali della struttura dello Stato di diritto[194]".

Tra le tante differenze che la disposizione di cui all'art. 23 presenta rispetto all'omologa norma dello Statuto assume particolare rilevo il riferimento, quale oggetto della riserva di legge, alle "prestazioni personali o patrimoniali imposte", piuttosto che alla sola nozione di tributo.

È possibile formulare delle stesse una definizione unitaria identificandole con quei "comportamenti *positivi, intersoggettivi, traslativi,* aventi per oggetto *servizi* o *beni*"[195].

Tuttavia è opportuno distinguere tra le "prestazioni personali" che "si risolvono in attività comportanti l'esplicazione di energie fisiche ed intellettuali" e quelle "patrimoniali" che "rilevano, invece, per la loro attitudine a produrre una decurtazione del patrimonio del privato"[196].

---

[192] L. ANTONINI, *Op. ult. Cit.*, p. 490.

[193] L. MURCIANO, *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa dell'art. 23 Cost.,* in Rivista di diritto tributario, 2002, 9, p. 957. L'autore evidenzia come la riserva di legge svolga una funzione di garanzia politica, assicurando la partecipazione delle minoranze parlamentari al procedimento normativo e la possibilità che sugli esiti di quei procedimenti eserciti il proprio vaglio la Corte costituzionale. Si v. Anche S. FOIS, *Op. cit.*, e A. FEDELE, *Art. 23,* in Commentario alla Costituzione, a cura di Branca G., Bologna, Zanichelli, 1978, p. 43 ss..

[194] L. CARLASSARE, *Op. cit.*, 2.

[195] P. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali,* Bologna, Il Mulino, 1984, p. 278.

[196] A. FEDELE, *Op. cit.*, p. 43 ss.

In particolare, in relazione alle "prestazioni patrimoniali" l'evoluzione giurisprudenziale ha sottolineato l'irrilevanza del comportamento imposto al privato che può anche mancare, ossia avere un contenuto negativo[197]. Inoltre, non è stato ritenuto elemento indispensabile ai fini del carattere impositorio della prestazione l'assenza della volontà del privato[198].

Si è determinato in tal modo un notevole ampliamento dell'ambito concettuale della nozione di prestazione imposta che ha costretto la Corte ha rendere alquanto evanescente il vincolo derivante dalla riserva di legge[199].

Del resto, non sussistono dubbi circa la natura relativa della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.[200]. in linea generale, la Corte costituzionale

---

[197] Corte cost. sentenza n. 70 /1969 laddove, in relazione ad una fattispecie relativa allo «sconto» sul prezzo dei farmaci, in passato imposto ai produttori in favore degli enti pubblici assistenziali, la Corte ha sottolineato che il sacrificio pecuniario imposto può consistere sia nel pagamento di una somma di denaro, sia nella riduzione coattiva dell'entrata lorda. Infatti, il carattere particolare dello sconto, non concesso per prassi commerciale, ma stabilito autoritativamente, lo riconduce nell'alveo dell'art. 23 Cost. Nello stesso senso Corte Cost. sentenze n. 92/1972; 144/1972; 201/1975.

[198] La Corte costituzionale, mentre nelle prime decisioni definisce "imposta" la prestazione istituita autoritativamente "senza il concorso della volontà del soggetto passivo" (v. Corte Cost. sent. n. 4/1957), successivamente parla di irrilevanza di ogni manifestazione di volontà del contribuente (Sent. n. 2/1962) e ribadisce che "il carattere impositorio della prestazione non viene meno, neppure nel caso in cui la richiesta del pubblico servizio dipenda dalla volontà del privato" (Sent. n. 5571963). Per ulteriori riferimenti giurisprudenziali si v. S. CIPOLLINA, *la riserva di legge in materia fiscale,* in Diritto tributario e Corte costituzionale, a cura di Perrone L. – Berliri C., Ed. Scientifiche italiane, Napoli, 2006, p. 168 ss; L. ANTONINI, *Op. ult. cit.*, p. 492 ss.

[199] Si v. in proposito Corte Cost. sent. 31 maggio 1996 n. 180, in *Giurisprudenza Costituzionale,* 1996, p. 1664; sent. 5 maggio 1988 n. 507, in *Giurisprudenza Costituzionale* 1988, p. 2408. In dottrina si v. E. TOSATO, *Prestazioni patrimoniali imposte e riserva di legge,* in Scritti in onore di Gaspare Ambrosini, Milano, Giuffrè, 1970, 2117 il quale sottolinea che "quanto più si tende ad allargare l'ambito di applicazione della riserva di legge, tanto più si è portati ad attenuare le esigenze che essa comporta".

[200] La Corte costituzionale, per sostenere la relatività della riserva di cui all'art. 23 Cost., valorizza il dato testuale ("in base alla legge") frutto della variazione apportata durante i lavori preparatori (v. Corte cost. sent. n. 129/1969). Ma la dottrina (si v. L. CARLASSARE, *Op. cit.*, 5) considera questo argomento molto fragile. Sembra, invece avere maggior peso l'argomento storico-sistematico in base al quale il forte depotenziamento delle libertà economiche, che non rientrano

ritiene che tale riserva sia rispettata "allorché in via legislativa siano compiutamente identificati i soggetti tenuti alla prestazione, l'oggetto e lo scopo di essa, i criteri per la concreta individuazione dell'onere, nonché, anche implicitamente, i limiti ed i controlli idonei ad impedire che il potere impositivo sconfini nell'arbitrio[201]".

Tuttavia, la "relatività" della riserva opera in modo diverso in relazione alle diverse prestazioni personali o patrimoniali. In particolare, la Corte ritiene che le prestazioni patrimoniali siano sufficientemente determinate allorché la legge disciplini gli elementi base del tributo, ossia soggetti attivi, passivi, beni e rapporto da colpire, e i criteri per la determinazione degli altri, mentre non si ritiene necessaria l'espressa previsione del limite massimo della prestazione[202].

Tali considerazioni trovano la loro giustificazione in una tendenziale propensione da parte di quest'ultima a "svalutare la funzione di garanzia della libertà patrimoniale dei privati, in omaggio ad interessi pubblici ai quali sempre più dà prevalenza[203]".

Inoltre, va sottolineato che la riserva di legge non riguarda tutte le tipologie di norme tributarie ma soltanto quelle di diritto sostanziale. Infatti, l'oggetto della garanzia di cui all'art.23 Cost. è costituito dalla "limitazione dei cittadini che viene operata con la tassazione, sicché

---

più, come accadeva in epoca liberale, nel novero dei diritti fondamentali si riverbera nel rigore della riserva, attenuandolo. Cfr. S. CIPOLLINA, *Op. cit.*, p. 168 ss..

[201] Corte cost. sentt. nn. 180/1996 e 341/2000.

[202] Si v. in proposito le sentenze della Corte cost., nn. 4/1957; 30/1957; 47/1957. Ancora la Corte ha sottolineato che la disciplina della determinazione quantitativa della prestazione, dell'accertamento e della riscossione può essere rimessa ad atti diversi dalla legge purché siano con legge fissate le "misure e cautele per dare un indirizzo agli organi amministrativi e per delimitare la sfera del loro potere" cfr. Corte cost. sent. n. 65/1962 in *Giurisprudenza Costituzionale,* 1962, p. 678.

[203] P. BARILE, *Op. cit.*, p. 277.

rispetto a questa la discrezionalità dell'Amministrazione deve essere contenuta solo in ordine al *quantum* dell'imposta e non anche rispetto al *quomodo"*[204]. Quindi, l'art. 23 non riguarda le norme sull'accertamento e la riscossione, mentre comprende quelle relative alle esenzioni ed agevolazioni[205].

Per quanto riguarda, invece, il concetto di "legge", dottrina e giurisprudenza sembrano concordi nel ritenere che prestazioni personali o patrimoniali possono essere imposte, oltre che in base alle leggi in senso formale, anche tramite atti aventi forza di legge, ossia i decreti legge e i decreti legislativi, citando a sostegno di tale conclusione l'intervento parlamentare: preventivo nella delegazione, successivo nei decreti legge.

Tuttavia, in proposito, sorgono numerose preoccupazioni, soprattutto in relazione alla degenerazione nell'uso di questi strumenti legislativi, in particolare in relazione all'ampiezza delle deleghe legislative e all'abuso della decretazione d'urgenza[206].

È pacifico, invece, che la riserva di legge si estenda anche agli atti normativi primari delle Regioni. Infatti, come è stato sottolineato dalla dottrina "le leggi regionali, a parte il *nomen iuris,* sono provviste di tutti i requisiti" che normalmente soddisfano "la *ratio* democratica e garantista della riserva (…): il carattere rappresentativo dell'organo, la presenza delle minoranze, l'articolazione e la pubblicità del procedimento, la forza di legge e, quindi, la sindacabilità ad opera della Corte costituzionale"[207].

---

[204] E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente,* Milano, Giuffré, 2006, 199.
[205] F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario: parte prima*, Torino, UTET, 2009, p. 15.
[206] Questi temi saranno oggetto di approfondimento nel proseguo della trattazione.
[207] L. CARLASSARE, *Op. cit.*, 3.

Piuttosto è doveroso sottolineare come a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione che ha sviluppato il principio dell'autonomia regionale e locale è necessario interpretare la riserva di legge *ex* art. 23 Cost. alla luce degli artt. 114, 117 e 119 Cost. e del nuovo assetto creatosi, soprattutto in materia tributaria, in termini di ripartizione della competenza legislativa tra Stato e regioni e dell'autonomia finanziaria riconosciuta alle regioni e agli altri enti locali, questi ultimi dotati, tuttavia solo di potestà regolamentare[208].

In relazione agli aspetti di diritto sovranazionale, occorre fare riferimento ai rapporti tra la riserva di legge e il diritto comunitario. A proposito, la Corte Costituzionale ha ritenuto fina dalla sentenza n. 183 del 1973 che l'imposizione di prestazioni patrimoniali da parte di regolamenti comunitari, "non importa deroga alla riserva di legge sancita dall'art. 23 della Costituzione, poiché questa disposizione non è formalmente applicabile alle norme comunitarie, emanazione di una fonte di produzione

[208] Il cambiamento delineatosi con la riforma del Titolo V della Costituzione può essere schematizzata nei termini seguenti.
L'art. 114, c.1 Cost. sancisce la «equiordinazione» dei soggetti che compongono la Repubblica. Il sistema delle competenze legislative viene capovolto: lo Stato passa da una competenza legislativa generale ad una competenza per ambiti specifici, mentre le regioni acquisiscono una competenza residuale con riguardo "ad ogni altra materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato" (art. 117, c. 4 Cost.). in particolare, in materia tributaria, allo Stato è riservata una competenza esclusiva, *ex* art. 117, c. 2, l. e), relativamente al sistema tributario e contabile dello Stato", mentre il 3° comma attribuisce alla competenza concorrente la materia"armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". Da ciò dovrebbe conseguire la competenza residuale delle regioni in relazione ai tributi regionali e locali con il solo limite dei principi di coordinamento posti dalle leggi statali.
Inoltre l'art. 119 , 1° e 2° comma, dispone che gli enti sub-statali "hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa" e "risorse autonome", "stabiliscono e applicano tributi e entrate propri" e "dispongono di compartecipazione al gettito dei tributi erariali riferibile al loro territorio". Tale disposizione unitamente a ll'art. 117 sembrerebbe deporre a favore del riconoscimento alle regioni della possibilità di introdurre autonomamente nuovi tributi, mentre per quanto riguarda gli enti locali, essi non sono titolari del potere legislativo ma attuano la loro autonomia a livello regolamentare. Si v. S. CIPOLLINA, *Op. cit.*, p. 178 ss. e L. ANTONINI, *Op. ult. cit.*, p. 492 ss..

autonoma, propria di un ordinamento distinto da quello interno"[209]. Gli effetti del diritto comunitario nel nostro ordinamento giuridico si giustificano sulla base dell'art. 11 della Cost. e non importano alcuna violazione della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost..

Questo ampliamento della potestà normativa a livello sovranazionale, unitamente ai numerosi meccanismi di delegificazione hanno determinato negli ultimi anni la svalutazione della riserva di legge soprattutto in campo tributario.

Un tale fenomeno nasconde gravi insidie e potrebbe comportare una notevole distorsione nei giudizi di bilanciamento dei contrapposti interessi che entrano in gioco, laddove la suddetta valutazione sia affidata all'esecutivo. Invero, il dibattito parlamentare appare, nell'ambito di una democrazia pluralistica come "la forma più matura di definizione e ponderazione dei valori collettivi". In tale contesto, dunque, la riserva di legge assume una funzione sostanziale "collegandosi proprio alla dialettica tra interesse fiscale e capacità contributiva in quanto tecnica ineludibile di bilanciamento dei valori coinvolti". Per tale ragione sarebbe necessario stimolare un processo inverso di contenimento dell'erosione della riserva di legge per permettere che le decisioni in materia tributaria vengano ponderate nella sede appropriata, ossia il parlamento.

[209] Corte Cost. sentenza n. 183/1973. Si v. anche Corte cost. sent. n. 383/1998 e Cass. Sez. V, sent. n. 17564/2002.

6. Imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione.

Tra i principi costituzionali di notevole rilevanza per il diritto tributario si devono senz'altro menzionare quelli di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione, sanciti dall'art. 97 Cost., in quanto costituiscono i parametri che devono guidare l'attività di tutte le pubbliche amministrazioni e, quindi, anche dell'amministrazione finanziaria.

Dal primo comma dell'art. 97 Cost., secondo cui " i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione", si ricava, in primo luogo, l'esistenza di un'espressa riserva di legge in ordine all'organizzazione dell'amministrazione, in secondo luogo, che gli obiettivi fondamentali che attraverso la suddetta riserva si vogliono raggiungere sono due: il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione[210].

È stato sottolineato come "la presenza di questi principi (…) tende a configurare l'attività delle pubbliche Amministrazioni come sempre finalizzata alla cura di interessi della collettività"[211].

In particolare, l'imparzialità traduce sul piano amministrativo il generale principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost..

Il suddetto principio, come è stato autorevolmente sottolineato, "si pone come un autentico vincolo o limite generale al potere discrezionale in tutti i campi in cui tale potere è demandato alla pubblica amministrazione"[212]. Ciò non esclude, dunque, che la stessa possa esprimere valutazioni discrezionali, ma impone che le sue decisioni

---

[210] F. TERESI, *Le istituzioni repubblicane,* Torino, Giappichelli, 2008, p. 337 ss.

[211] V. CERULLI IRELLI, *Note critiche in tema di attività amministrativa secondo modelli negoziali,* in Diritto amministrativo, 2003, 244.

[212] P. BARILE, *Il dovere di imparzialità della pubblica amministrazione,* in Scritti giuridici in memoria di Piero Calamandrei, vol. IV, Padova, Cedam, 1958, 25 ss., p. 32.

vengano prese nell'osservanza della legge e senza alcuna arbitraria discriminazione tra i soggetti coinvolti.

Inoltre, dal punto di vista dei rapporti con i soggetti amministrati l'imparzialità si traduce nel dovere di adozione di criteri di equità, di buona fede, di parità di trattamento.

Per quanto riguarda il principio del "buon andamento", è necessario sottolineare come lo stesso, per lungo tempo, è stato svalutato sia nell' interpretazione della dottrina che della giurisprudenza la quale lo ha considerato semplicemente come un canone attinente alla tecnica di organizzazione degli uffici[213].

Infatti, si riteneva che non fosse configurabile l'esistenza di uno specifico dovere cui fossero tenuti gli enti pubblici ad amministrare bene; la stessa posizione fu sostenuta per lungo tempo anche dalla giurisprudenza costituzionale secondo la quale il c.d. principio del giusto procedimento, non essendo stato recepito in Costituzione, non è vincolante per il legislatore, il quale sarebbe libero di disciplinare il procedimento amministrativo senza prevedere alcuna forma di partecipazione dei privati alla decisione finale[214].

Tuttavia, tale situazione è cambiata a seguito delle riforme attuate intorno agli anni '90 sotto la spinta dell'integrazione giuridica ed economica a livello europeo.

In particolare, in relazione alla disciplina dell'azione amministrativa, è d'uopo ricordare la l. 241/1990, da ultimo modificata con la l. 15/2005,

---

[213] CASETTA, *Attività e atto amministrativo,* in Rivista trimestrale di diritto pubblico*,* 1957, p. 304.
[214] Si v. Corte Cost., sentenza n. 210/1995; n. 103/1993.

che, in attuazione dell'art. 97 Cost., individua i principi informatori dell'attività amministrativa.

Per cui, oggi, alla luce della suddetta disciplina, il principio del buon andamento si traduce nei criteri di economicità, efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa.

Strettamente connessi, all'imparzialità sono, invece, i principi di pubblicità e trasparenza, nonché gli istituti relativi alla partecipazione al procedimento e al diritto di accesso agli atti amministrativi.

I principi sanciti dall'art. 97 Cost. costituiscono, inoltre la fonte dell'obbligo di correttezza e buona fede della pubblica Amministrazione.

In particolare, attraverso gli istituti della partecipazione al procedimento amministrativo e del diritto di accesso ai documenti è stato finalmente recepito nel nostro ordinamento giuridico, sia pur a livello di legislazione ordinaria, il principio del *due process of law*, funzionale alla garanzia dell'imparzialità e del buon andamento[215].

D'altra parte la stessa giurisprudenza amministrativa ha sottolineato come "con la nuova legge avviene la "giurisdizionalizzazione" del procedimento amministrativo in quanto si introduce l'obbligatorietà del contraddittorio e si realizza quel principio del «giusto procedimento» desumibile dall'art. 97 Cost..

Il principio dell'intervento dei privati, quindi, viene a collegarsi a quello dell'imparzialità e della buona amministrazione previsti espressamente dal citato art. 97 Cost.. In definitiva il procedimento è pur sempre rivolto a soddisfare interessi pubblici, ma nella nuova ottica (…) [emerge] una

[215] Si v. R. CARANTA, L. FERRARIS, S. RODRIQUEZ, *La partecipazione al procedimento ammnistrativo,* 2°ed., Milano, GIuffrè, 2005.

gestione più razionale e democratica del potere, così da passare da un'amministrazione di tipo fonologico ad una di tipo dialogico"[216].

Tali principi, come sottolineato sopra, hanno una notevole applicazione nell'ambito del diritto tributario in riferimento alla tutela dei diritti del contribuente nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, soprattutto a seguito dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, che si pone come attuazione di principi costituzionali, tra cui l'art. 97 Cost..

Infine è necessario fare riferimento alla prospettiva europea, che ha sempre maggiore influenza nel nostro ordinamento giuridico ed, in particolare, ai principi di buona amministrazione sanciti dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Infatti, secondo tale disposizione "ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione. Tale diritto comprende in particolare – il diritto ad essere ascoltato prima che nei suoi confronti sia adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio, - il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale; - l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni (….)"[217].

Tale disposizione ha ripreso e consolidato, dunque, i principi del giusto procedimento elaborati dalla Corte di Giustizia, con particolare attenzione al principio dell'*audi altera partem* e al diritto di accesso, recependo a livello potenzialmente costituzionale quei principi che nel nostro

[216]TAR Catania, 31 gennaio 1994, n. 67, in *Foro italiano,* 1994, III, 448.

[217]BIFULCO, *Art. 41,* in L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, a cura di Bifulco R. – Cartabia M. – Celotto A., Bologna, Il Mulino, 2001, 285 ss.

ordinamento hanno trovato compiuta formulazione solo nella legislazione ordinaria.

Tuttavia, il problema, per lungo tempo è stato rappresentato dall'incertezza che ha contraddistinto il valore giuridico della Carta Europea dei Diritti, soprattutto dopo il fallimento del progetto di Costituzione europea ma oggi, a seguito dell'approvazione del Trattato di Lisbona, la situazione sembra essere mutata. Infatti, tale Trattato, entrato in vigore il 1° dicembre del 2009, nell'intento di attribuire nuova forza ai diritti fondamentali, riconosce alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea valore giuridicamente vincolante.

Capitolo 4

I DIRITTI FONDAMENTALI DEL CONTRIBUENTE NELLA L. N. 212 DEL 2000

A) In termini di limiti dell'attività legislativa

1. Lo Statuto dei diritti del contribuente quale espressione di "principi generali dell'ordinamento tributario".

Nell'ambito di uno studio, quale si prefigge il presente lavoro, volto ad individuare i diritti fondamentali del contribuente nel nostro ordinamento giuridico, non può non attribuirsi un ruolo centrale all'analisi della Legge n. 212 del 2000 nota come "Statuto del contribuente".

Tale testo, infatti, come autorevolmente sostenuto, anche nella sua qualificazione di legge ordinaria recante "principi", "si sta dimostrando, per la sua organicità e, se si vuole, per la sua solennità, un riferimento interpretativo importante nella prassi amministrativa e giurisprudenziale[218]".

Le ragioni che hanno condotto all'emanazione del suddetto provvedimento normativo possono senza dubbio essere ricondotte alla mancata elaborazione, all'interno del sistema tributario, di principi generali di fronte ad una normativa casistica ed in continua evoluzione tanto da rendere inefficace il ruolo nomofilattico della Corte di Cassazione, così come il controllo *ex post* della Corte Costituzionale[219].

Infatti, intorno agli anni '80 e '90, pur dopo la riforma del diritto tributario, il potere impositivo era concentrato nella mani di un solo soggetto: il governo, il quale, "scriveva la legge impositiva, nuotando

[218] In questo senso R. LUPI, *Diritto tributario, parte generale,* Milano, Giuffrè, 2005, p. 34.
[219] Si v. F. DE MITA, *Fisco e Costituzione,* 3 voll., Milano, Giuffrè, Vol. III, 2003, Premessa.

nell'abuso dei decreti-legge, la interpretava e la imponeva con le proprie circolari, la applicava con i propri atti di accertamento, la modificava continuamente, ancora per decreto legge, e, se su qualche grossa questione di principio si trovava soccombente, invocava ed otteneva una norma «interpretativa»[220]".

Da qui l'esigenza di realizzare una "Carta dei diritti del contribuente" al fine di "mettere ordine e restituire correttezza al rapporto tra cittadino e amministrazione tributaria[221]".

Infatti, come sottolineato nella relazione della VI Commissione permanente della Camera, presentata dal prof. Marongiu, l'approvazione dello Statuto è stata ispirata dall'obiettivo di "garantire una disciplina scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente, e perciò idonea ad agevolare, nella interpretazione, sia il contribuente sia l'amministrazione finanziaria e a diminuire gli alibi del primo nel tentare di realizzare un comportamento evasivo[222]".

Si tratta di una legge innovativa sia perché l'Italia non aveva mai avuto uno "Statuto dei diritti del contribuente" sia perché, rispetto alle esperienze degli altri Stati europei, che pure ne erano dotati, la legge n. 212 del 2000 presenta un contenuto molto più esteso[223].

---

[220] G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2005, I, p. 1008.

[221] In tal senso la relazione di accompagnamento al d.l. cost. 4 gennaio 1992, atto n. 322, primo firmatario il Sen. Prof. Vincenzo Visco, pubblicata, assieme al testo dell'articolato, in Diritto e pratica tributaria*,* 1993, I, p. 240 -254 con un'osservazione di G. Marongiu.

[222] Relazione della VI Commissione permanente della Camera presentata dal prof. Marongiu, in data 20-9-1999, riportata da A. URICCHIO, *Statuto del contribuente,* voce del Digesto IV – discipline privatistiche, sez. commerciale, aggiornamenti, Torino, UTET, 2003, p. 848.

[223] Fra le varie "Carte dei diritti del contribuente" si possono senz'altro ricordare quella adottata in Francia nel 1975, in Austria nel 1982, in Canada nel 1985 e in Gran Bretagna e negli Stati uniti nel 1988. Tuttavia è stato da più parti sottolineato come questa Carte hanno quale precipuo scopo quello di informare i contribuenti dei loro diritti nel procedimento amministrativo di

Il nostro "Statuto", infatti, non si limita ad individuare gli obblighi posti in capo all'amministrazione finanziaria, ma esprime i "principi generali dell'ordinamento tributario (art. 1)" attraverso norme che si autoqualificano come attuative di disposizioni costituzionali, in particolare degli artt. 3, 23, 53, 97 Cost..

Tuttavia, prima di effettuare qualsiasi considerazione in relazione all'efficacia delle norme dello Statuto ed alla loro natura, appare opportuno distinguere il testo legislativo in due blocchi: il primo, costituito dagli artt. da 1 a 4, relativo all'emanazione ed interpretazione delle norme tributarie, il secondo, costituito dagli artt. da 5 a 15, relativo al rapporto tra fisco e contribuente.

Infatti, mentre nel secondo gruppo di norme si possono più facilmente individuare disposizioni immediatamente vincolanti a garanzia dei diritti del contribuente, le disposizioni del primo blocco costituiscono le c.d. norme sula normazione, che rivestono un carattere strettamente strumentale rispetto all'organizzazione del sistema tributario ed in relazione alle quali si parla principalmente di "principi generali dell'ordinamento tributario"[224].

---

imposizione e garantirli (si v. F. D'AYALA VALVA, *Origini e prospettive dell'istituto del garante del contribuente. Riflessioni dopo il primo quinquennio,* in Rivista di diritto tributario*,* 2006, p. 9 – 12), mentre lo "Statuto" italiano va oltre in quanto disciplina "anche il modo di legiferare in materia tributaria, costituendo il primo passo verso la codificazione fiscale"(Relazione della VI Commissione permanente della Camera presentata dal prof. Marongiu, in data 20-9-1999, riportata in G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* Torino, Giappichelli, 2008, p. 51).

[224] Per la suddetta classificazione si v. L. PERRONE, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del Contribuente,* in Diritto tributario e Corte Costituzionale*,* a cura di Perrone L. – Berliri C., Napoli, ed. scientifiche italiane, 2006, p. 434; V. MASTROIACOVO, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del Contribuente,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.4 ss.

Infatti, lo Statuto del Contribuente si inserisce in quel modello di legislazione c.d. "per principi", mediante la quale il legislatore crea i principi e ne impone il contenuto e le funzioni[225].

Tuttavia, sembra corretto rilevare come la natura di "principi generali" delle norme statutarie non discenda direttamente dall'autoqualificazione normativa di cui all'art. 1, che costituisce al più un indizio della stessa, ma è confermata dal contenuto delle norme[226]. La stessa Corte di Cassazione, in riferimento alle disposizioni dello Statuto ha osservato che "l'autoqualificazione delle disposizioni della legge come "principi generali dell'ordinamento tributario" trova puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell'ordinamento tributario, nonché dei relativi rapporti[227]".

---

[225] Come esempi di questo tipo di legislazione possono ricordarsi: in primo luogo lo Statuto dei lavoratori "formidabile punto di riferimento, che ha fatto acquisire una portata inimmaginabile alle norme della Costituzione e che ha guidato gli interpreti nella costruzione di una disciplina che si caratterizza per la forte presenza di principi generali che consentono di risolvere i problemi con una visione più unitaria dei fenomeni" (G. FALCONE, *Il valore dello Statuto del contribuente,* Il fisco*,* 2000, p. 11039), ma si può anche citare il T.U. delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, il cui art. 1, primo comma, stabilisce che: "Il presente testo unico contiene i principi e le disposizioni in materia di ordinamenti degli enti locali".

[226] Si v. C. SCALINCI, *Verso una "nuova" codificazione: uno Statuto di principi tra ricognizione, determinazione e clausole in apicibus,* in Rassegna tributaria, 2003, p. 633 ss. Il quale supporta tale affermazione facendo riferimento *ex pluribus* alla sent. della Corte Cost. 22 febraio 1990, in *Giurisprudenza Costituzionale,* 1990, p. 380, secondo la quale "è affermazione costante di questa Corte (sentt. nn. 219/1984, 192/1987 e 1002/1988) che *la qualificazione di una legge o di alcune sue disposizioni come principi fondamentali* della legislazione statale (…) non può discendere soltanto da apodittiche affermazioni del legislatore stesso, *ma deve avere una puntuale rispondenza nella natura effettiva* delle disposizioni interessate, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo, e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme dell'ordinamento".

[227] Corte Cass., sez. civ. V trib., 10 dicembre 2002, n. 17576

I “principi generali” si presentano pur sempre come regole, norme che, tuttavia, si distinguono in quanto “sintetizzano gli elementi ispiranti ed immanenti sì da divenire utili, in applicazione del criterio interpretativo residuale di cui all’art. 12, 2° comma delle disposizioni premesse al Codice Civile, alla soluzione di casi di specie non decisi con una precisa disposizione[228]”.

Gli stessi, inoltre, essendo comuni a più norme particolari, hanno la capacità di determinare il contenuto delle norme ancora da emanarsi, ponendosi nei loro confronti in una posizione sovraordinata, non tanto dal punto di vista formale, trattandosi spesso di fonti pari ordinate, quanto in relazione alla loro funzione[229].

Infatti, i “principi generali” determinano la linea di sviluppo di un ordinamento, l’affermazione di un certo programma politico; essi, come è stato autorevolmente sostenuto, “pretendono non un’azione conforme alla fattispecie, come è per le regole, ma una «presa di posizione» conforme al proprio *ethos,* in tutte le non precisate né preventivamente precisabili evenienze concrete della vita in cui può essere sollevata, per l’appunto, una «questione di principio». I principi non esauriscono perciò

[228] D. IROLLO, *In tema di fissità dello Statuto del contribuente alla luce del sistema costituzionale delle fonti del diritto e del valore dei principi generali dell’ordinamento,* in in Giurisprudenza italiana, 2001, p. 1554.

[229] In relazione ai rapporti tra fonti dello stesso grado si v. E. RUSSO – G. DORIA – G. LENER, *Istituzioni delle leggi civili*, Padova, Cedam, 2004, secondo cui “è ravvisabile una gerarchia anche nell’ambito di una fonte di un certo grado. Ad es. nel Codice Civile esistono disposizioni che vengono ritenute fondamentali (c.d. *principi*) in ragione del loro livello elevato di generalità. Queste disposizioni informano del loro contenuto le disposizioni particolari ed attribuiscono ad esse un preciso significato. Sono, quindi, gerarchicamente superiori e le disposizioni particolari, se vogliono derogare ad esse, devono porsi esplicitamente come norme derogatrici di un principio”.

affatto la loro efficacia in direzione delle regole giuridiche ma hanno una loro autonoma ragion d'essere rispetto alla realtà[230]".

Secondo la predetta impostazione, dunque, la forza vincolante delle c.d. meta-norme dello Statuto si fonda sulla rilevanza del contenuto piuttosto che del contenente, ossia la legge ordinaria[231].

Da tale ricostruzione deriva: in primo luogo, che le disposizioni dello Statuto, in quanto principi generali di attuazione della Costituzione, esprimono un giudizio di valore che comporta la possibile censura sul piano della costituzionalità delle eventuali deroghe non giustificate; quindi, che il suo contenuto, in virtù della forza espansiva tipica dei principi, sarà riflesso in altre disposizioni normative; infine, che i suddetti principi rappresentano il parametro per l'interpretazione di altre norme[232].

Da tali considerazioni consegue che lo Statuto, esprimendo i valori fondanti dell'ordinamento tributario, direttamente derivanti da quelli sanciti nella Costituzione, costituisce uno strumento volto ad orientare sia l'attività interpretativa che la produzione normativa.

Tale ruolo è stato in diverse occasioni sottolineato dalla stessa Corte di Cassazione laddove ha affermato la "superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, (…) la loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete", di modo che qualsiasi "dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria che attenga ad ambiti

[230] G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite,* Torino, Einaudi, 1992, p. 160.
[231] G. MARONGIU, *Op. ult. cit.*, p. 53.
[232] Si v. M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria,* Milano, Giuffrè, 2002, p. 38.

materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000 deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari[233]".

Nello stesso senso si è espressa anche la Corte Costituzionale sottolineando come "le disposizioni della legge n. 212 del 2000, proprio in ragione della loro qualificazione in termini di principi generali dell'ordinamento, rappresentano (non già norme interposte ma) criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria anche antecedente[234]".

Dunque, il richiamo agli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. evidenzia "che le prescrizioni dello Statuto rappresentano, per espresso ed autorevole riconoscimento del legislatore ordinario, il necessario ed equilibrato contemperamento delle contrapposte esigenze di rango costituzionale che si fronteggiano in materia tributaria[235]".

La funzione delle norme dello Statuto quali "principi generali" volti ad indirizzare, oltre che l'attività dell'amministrazione finanziaria, l'attività normativa del legislatore futuro emerge anche dalla seconda parte del 1° comma dell'art. 1 dello Statuto, secondo il quale le norme statutarie "costituiscono principi generali dell'ordinamento e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali".

Si tratta della c.d. clausole di rafforzamento o di salvaguardia, mediante la quale il legislatore non mira tanto a rafforzare la fonte di produzione quanto ad evidenziarne il senso di generalità e la sua resistenza concettuale rispetto ad eventuali eccezioni, con la conseguenza che

---

[233] Così Corte Cass., sez., civ. V, trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Giurisprudenza Italiana,* 2003, I, p. 2194 e anche Cass., sez. trib., 30 marzo 2001, n. 4760, Cass. 12 dicembre 2003, n. 19062 e Cass. 6 maggio 2005, n. 9407.

[234] Così Corte Cost., ordinanza 6 luglio 2004, n. 216.

[235] P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario,* Milano, Giuffrè, 2002, p. 63.

eventuali deroghe delle suddette disposizioni si porranno rispetto alle stesse in un rapporto di specialità[236].

2. La certezza del diritto quale precipua esigenza per la tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

2.1. Considerazioni di carattere generale.

Come evidenziato nel precedente paragrafo, lo Statuto dei diritti del contribuente costituisce il risultato di un lungo processo che ha avuto come obiettivo il recupero, nel diritto tributario, di una disciplina scritta per principi al fine di garantire la certezza del diritto che "si persegue con definizioni semplici e chiare [in quanto] altrimenti il metodo legislativo seguito toglie alla legge ogni funzione di garanzia e le assegna solo il ruolo di consacrazione formale di quelle che saranno le valutazioni della finanza[237]".

Per questo motivo è opportuno soffermare la nostra attenzione sul concetto di certezza del diritto e sui suoi corollari, ossia la tutela dell'affidamento e la buona fede.

---

[236] V. MASTROIACOVO, *Op. cit.*, p.22 SS.. Tale considerazione, tuttavia, non impedisce di riconoscere nel divieto di deroga o modifica, anche espressa, ad opera di leggi speciali, "un modo per sovvertire i principi generali di risoluzione dei conflitti tra disposizioni di pari rango, relativamente alle materie regolate dallo Statuto. Infatti, in forza dell'art. 1, comma 1, la legge posteriore volta a derogare o modificare i principi dello Statuto dovrà essere non solo di pari rango, ma anche generale, cioè diretta a disciplinare in modo organico la fattispecie regolata dallo Statuto", Così L. PERRONE, *Op. cit.*, p. 439 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Padova, Cedam, 2008, p. 90.

[237] E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente,* Milano, Giuffrè, 2006, intr. XVIII.

Infatti, la certezza del diritto, intesa come condizione essenziale di esistenza di un ordinamento giuridico[238] ed attributo intrinseco del diritto il quale "o è certo o non è neppure diritto[239]", è un valore perseguito e riconosciuto all'interno del nostro ordinamento giuridico, come risulta anche dalla giurisprudenza della Corte costituzionale la quale, già negli anni '50, affermava che "sia nel diritto pubblico che in quello privato, la certezza dei rapporti [costituisce] uno dei cardini della tranquillità sociale e del vivere civile[240]".

Il principio di certezza del diritto si collega strettamente a quello di *sicurezza giuridica* considerato quale bene inestimabile, segno di civiltà al di sopra delle leggi[241], al quale fanno riferimento l'ordinamento francese e spagnolo, il diritto internazionale e che ha trovato un'esplicita consacrazione anche in ambito comunitario[242].

Invero, l'esigenza di certezza del diritto non si esaurisce esclusivamente nella prevedibilità delle conseguenze giuridiche o nella conoscibilità delle norme. Essa si identifica, piuttosto, "in un valore più ampio che è

---

[238] CORSALE, *Certezza del diritto e crisi di legittimità,* Milano, Giuffrè, 1979, intr. VII.

[239] N. BOBBIO, *La certezza del diritto è un mito? Recensione a Jerome Frank, Law and Modern Mind, New York, Cowasd-Mc Lann, VI ed., 1949,* in Rivista internazionale di filosofia del diritto, 1951, I, p. 151.

[240] Corte Cost., 8 luglio 1957, n. 118.

[241] BENTHAM, *Frangement on Government,* nel *Tratados de legislaciòn civil y penal,* traduzione spagnola di RAMON DE SLAS Y CORTES, Madrid, Editora Nacional, 1981.

[242] Corte di Giustizia Comunità Europee (CGCE), sent. dell'11 luglio 1991, causa C-368/89, in *Raccolta della Giurisprudenza della Corte di Giustizia Ce,* 1991, p. 3695. I principi di certezza del diritto e del legittimo affidamento impongono, anche nel diritto comunitario, che la norma comunitaria non trovi applicazione a rapporti giuridici definiti anteriormente alla sua entrata in vigore e che non abbia effetto retroattivo. L'efficacia retroattiva della norma comunitaria è ipotizzabile solo eccezionalmente ove sia salvaguardato il legittimo affidamento degli interessati (si v. F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, Giuffrè, 2005, p. 56, nota n. 81.)

rappresentato da una generale esigenza di sicurezza giuridica nei confronti del potere, del sistema giuridico e della società[243]".

In relazione al concetto di "certezza del diritto", sono stati rilevati una pluralità di significati.

In particolare, talvolta, con questa espressione si fa riferimento al concetto di "sicurezza giuridica derivante dalla stabilità e coerenza nel tempo della normazione di guisa che per i consociati sia prevedibile lo sviluppo dell'ordinamento giuridico"; invece, altre volte, ci si riferisce "alla conoscibilità e chiarezza degli enunciati normativi[244]".

Sotto entrambi i profili, non ci sono dubbi che il diritto tributario è un diritto estremamente incerto; ed, infatti, come è stato autorevolmente sottolineato, la legislazione tributaria si presenta "così farraginosa, per non dire caotica", da rendere spesso assai difficile l'individuazione e l'interpretazione della norma da applicare ad una data fattispecie[245]".

Le cause di tale incertezza vanno ricercate in diversi fattori tra i quali non si può non citare, il numero eccessivo delle leggi, volte a rincorrere sempre nuove fattispecie tassabili o ad espandere le basi imponibili, il ricorso frequente ed indiscriminato alla decretazione d'urgenza ed alla legislazione delegata, la mancanza di coordinamento tra i vari provvedimenti legislativi che hanno determinato una stratificazione

---

[243] F. VARAZZI, *Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.66, nota n. 3. In tema di sicurezza giuridica si v. anche G. PECES BARBA, *Curso de derechos fundamentales. Teoría general,* Madrid, Eudema, 1991, trad. it. di Mancini L., *Teoria dei diritti fondamentali,* a cura di Ferrari V., Milano, Giuffrè, 1993, 222 ss.

[244] E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario,* Milano, Giuffrè, 2001, p. 1, il quale parla nel primo caso di "certezza diacronica", mentre in relazione al secondo significato di "certezza sincronica".

[245] A. BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie,* in Diritto e pratica tributaria, 1979, I, p. 3 ss.

normativa, casuale e difficilmente decifrabile ed, infine, non si può non tenere conto dell'inefficienza dell'amministrazione finanziaria e dell'eccessivo numero di circolari ministeriali.

Questa situazione è tanto più grave in quanto coinvolge un settore dell'ordinamento giuridico nel quale, forse più che in altri, si avverte in modo impellente e forte l'esigenza di certezza, "non soltanto dei singoli enunciati normativi, ma (…) anche dei principi che governano il sistema[246]".

Infatti, come è stato sottolineato in riferimento al diritto comunitario, "la necessità di certezza del diritto s'impone con particolare rigore quando si tratta di una normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di riconoscere con esattezza l'estensione degli obblighi ch'essa impone[247]"

La prevedibilità in ordine alle conseguenze dell'agire umano costituisce una necessità che permea di sé ogni aspetto del diritto ma che è tanto più vera per il diritto dell'economia in quanto "non vi è piano economico, privato o pubblico, il quale possa formularsi in condizioni di instabilità del diritto, [che] non incorra, per il mutamento imprevisto della regola del diritto, nel pericolo del più disastroso insuccesso[248]".

Inoltre, l'incertezza nel diritto tributario comporta dei danni anche nei confronti dell'erario in quanto favorisce fenomeni evasivi ed elusivi del contribuente.

---

[246] M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria,* Milano, Giuffrè, 2002, p. 46.
[247] CGCE, 15 dicembre 1987, causa 325/85, Ireland/Commission, in MARINELLI, *I principi generali del diritto comunitario,* in Rivista italiana di diritto pubblico e comunitario*,* 1994, p. 973 – 974.
[248] ALLORIO, *La certezza del diritto dell'economia,* in Diritto dell'economia*,* 1956, 1212.

Dalle su esposte considerazioni emerge dunque come il principio dell'affidamento nella certezza del diritto possa essere inserito nel novero dei diritti fondamentali.

Infatti, la tutela dell'affidamento, esigenza connaturata al nostro sistema giuridico, trova il suo necessario fondamento nelle norme costituzionali che garantiscono la libertà individuale, intesa essenzialmente come «libertà positiva» "nel senso che è, prima di tutto, autorealizzazione dell'individuo nel complesso delle sue molteplici potenzialità d'espressione", civili, politiche ed anche economico-sociali.

Tale libertà diviene, dunque, la parte "più significativa del sistema (giuridico-positivo) dei valori supremi (Costituzione), che si impone come parametro universale dei vari atti dei poteri «costituiti» (compreso il legislatore)[249]".

Il principio dell'affidamento, inoltre, emerge implicitamente dagli artt. 2, 3, 13, comma 1 e 41, commi 1 e 2 della Costituzione nei quali si esprime il riferimento al valore della libertà e della dignità umana di cui è sancita l'inviolabilità e la supremazia[250].

Importante, proprio il riferimento all'art. 41 Cost, al quale la stessa Corte Costituzionale ricollega il principio di affidamento[251], anche se, preme sottolineare la superfluità di qualsiasi ricerca volta ad individuare il

---

[249] A BALDASSARE, *Libertà. I) Problemi generali,* voce dell' Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XIX, 1990, p.16.

[250] E. DELLA VALLE, *Op. cit.*, p. 93

[251] Corte Cost., sent. 4 aprile 1990, n. 155. Si v. sul punto G. FALSITTA, *Op. cit.*, p. 339, secondo il quale," l'imprenditore e chiunque intraprenda un affare avente rilevanza economica effettua le sue scelte basandosi anche sul quadro normativo esistente quale emerge tramite le informazioni dategli dall'autorità e calcolando i relativi costi. Sconfessare queste informazioni dopo che l'imprenditore le ha utilizzate per calcolare i costi delle sue scelte, significa tradire quella fiducia che il cittadino aveva il diritto di riporre sulle informazioni ricevute. Ciò non è conforme a Costituzione, perché vulnera quella libertà di iniziativa economica che l'art. 41 garantisce".

referente del principio di affidamento e certezza del diritto in questo o quell'articolo della Costituzione in quanto si tratta di un principio che, sebbene non scritto, "corre nelle viscere dell'intero ordinamento[252]".

Il principio di certezza del diritto e di affidamento del contribuente hanno trovato a partire dal 2000, come già sottolineato, una consacrazione nello Statuto dei diritto del contribuente in primo luogo in tema di efficacia nel tempo delle norme tributarie, quindi, in materia di interpretazione autentica e di utilizzo della decretazione d'urgenza.

2.2. Divieto di retroattività *in peius.*

La tutela dell'affidamento costituisce un limite all'azione del legislatore tributario e ciò rileva, in primo luogo, in riferimento alle problematiche attinenti l'efficacia della legge nel tempo.

A questo proposito, l'art. 25 della Costituzione sancisce inequivocabilmente il principio di irretroattività per la sola legge penale mentre nulla è previsto nel testo costituzionale in relazione agli altri rami del diritto ed, in particolare, con riferimento alla disciplina dei tributi. Tuttavia, occorre ricordare che, per almeno due secoli, la locuzione latina *"nulla pena sine lege praevia; nullum tributum sine lege praevia"* sia stata espressiva di un valore fondante della civiltà giuridica[253].

Peraltro, l'inesistenza di un tale precetto in Costituzione, identico a quello di cui all'art. 25 Cost., non rende, comunque, il legislatore libero di introdurre norme retroattive in materia fiscale.

---

[252] R. QUADRI, *Dell'applicazione della legge in generale,* Bologna, Zanichelli, 1974, 173.
[253] G. MARONGIU, *Lo statuto del contribuente: una disciplina di principi per principi* in Lo Statuto dei diritti del contribuente a cura di Marongiu G., Torino, Giappichelli, 2004, 76.

L'art. 11 delle preleggi, stabilendo che "la legge dispone solo per l'avvenire" e che essa non ha effetto retroattivo", afferma in via generale il principio di irretroattività, in forza del quale le nuove norme possono applicarsi solo a fattispecie verificatesi dopo la loro entrata in vigore. Tuttavia, non si tratta di un principio inderogabile in tema di efficacia delle leggi nel tempo - a differenza di quanto accade in materia penale in virtù del dettato costituzionale - ma "di un canone interpretativo nel senso della normale irretroattività, senza escludere che le legge possa aver efficacia retroattiva per sua stessa previsione esplicita o implicita, secondo un'indagine che è riservata al giudice di merito e che non può prescindere dall'intenzione del legislatore quale manifestata dai lavori preparatori"[254].

Su questo argomento la Corte Costituzionale, già a partire dagli anni sessanta, pur riconoscendo nel divieto di retroattività della legge un principio generale dell'ordinamento nonché un fondamentale valore di civiltà giuridica, affermò che "per le materie diverse da quella penale, l'osservanza del tradizionale principio -della irretroattività delle leggi – è dunque rimessa, così come in passato, alla prudente valutazione del legislatore il quale, peraltro, *salvo estrema necessità,* dovrebbe ad esso attenersi essendo, sia nel diritto pubblico che in quello privato, la certezza dei rapporti (anche se non definiti in via di giudicato, transazione, ecc.) uno dei cardini della tranquillità sociale e del vivere civile"[255].

Pertanto, secondo la Giurisprudenza costituzionale anche più recente, "il legislatore ordinario può, nel rispetto di tale limite, emanare norme retroattive, purché trovino adeguata giustificazione sul piano della

[254] Corte di Cass. 89/4334.
[255] Corte Cost. 8 luglio 1957, n. 118.

ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti, così da non incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere dalle leggi precedenti. Se queste condizioni sono osservate, la retroattività, di per se da sola, non può ritenersi elemento idoneo ad integrare un vizio della legge" [256].

Nello specifico settore del diritto tributario, la Corte ebbe modo di affrontare fin dal 1964 il problema relativo alla compatibilità delle norme tributarie retroattive con il principio costituzionale di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost.. A questo proposito affermò che, se una legge tributaria retroattiva non comporta in sé la violazione del principio di capacità contributiva, tuttavia " deve essere verificato di volta in volta, in relazione alla singola legge tributaria, se questa, con l'assumere a presupposto della prestazione un fatto o una situazione passata o con l'innovare, estendendo i sui effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i sui caratteri essenziali, abbia spezzato il rapporto che deve sussistere tra l'imposizione e la capacità contributiva e abbia così violato il precetto costituzionale"[257].

---

[256] Corte Cost. sent. N. 432 del 1997. In particolare i limiti posti dai giudici della Suprema Corte attengono, oltre che a principi costituzionalmente cristallizzati, ad altri fondamentali valori di civiltà giuridica posti a tutela dei destinatari della norma e dello stesso ordinamento, tra i quali vanno ricompresi: il rispetto del principio generale di ragionevolezza (che ridonda nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento); la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto; la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico; il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario (si v. in questo senso Corte Cost. n. 6 del 1994.

[257] Corte Cost. 26 giugno 1964, n. 45 Nello specifico, la Corte *"ha affermato ripetutamente che* ***una legge tributaria retroattiva non comporta di per sé violazione del principio della capacità contributiva,*** *occorrendo, invece, verificare, di volta in volta, se la legge stessa, nell'assumere a presupposto della prestazione un fatto o una situazione passati, abbia spezzato il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità stessa, violando così il precetto costituzionale sancito dall'art. 53."* (sent. n.315 del 1994, nello stesso senso v. sent. n.385 del 1994, recentemente v. anche sentt. nn.16 del 2002 e 291 del 2003). Sulla base di tale argomentazione la Corte pochi anni dopo (Corte cost. 23 maggio 1966, n. 44 in *Foro it.,* 1966, I, 1133) dichiarò l'incostituzionalità

Da quanto detto emerge come la Corte costituzionale, fin dalle sua prime pronunce, pur individuando quale unico limite alla retroattività il principio di capacità contributiva, riconosca un rilievo indiretto e strumentale all'affidamento del contribuente[258].

È solo con la sent. n. 155 del 1990 che la Giurisprudenza costituzionale segna un'inversione di tendenza, stabilendo "una generale presunzione di irragionevolezza delle leggi retroattive con conseguente onere per il legislatore di dimostrare la sussistenza di un'effettiva causa giustificatrice[259]".

Inoltre, la stessa individua le possibili cause giustificatrici di un'eventuale norma retroattiva, tenendo presente, come già sottolineato, che il principio di irretroattività ammette deroghe solo allorquando trovino giustificazione in valori costituzionalmente tutelati, che in un giudizio di

---

del secondo comma dell'art. 25 della legge 5 marzo 1963, n. 246 che consentiva ai comuni di applicare retroattivamente l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, tassando in tal modo plusvalori realizzati anche molti anni prima. Nella sua motivazione, infatti, richiamandosi alla precedente sentenza del 1964, n. 45, affermò che l'applicazione retroattiva dei tributi a rapporti esauriti, in mancanza di una razionale giustificazione, quale può essere la presunzione, nel caso di specie, che gli effetti economici dell'alienazione e del valore realizzato permangano nonostante il notevole intervallo di tempo intercorso, spezza quel rapporto necessario che deve sussistere tra l'imposizione e la capacità contributiva. Nel caso sottoposto alla sua attenzione, il presupposto dell'imposta poteva essersi verificato in data notevolmente anteriore rispetto all'introduzione della disciplina quando non era ancora neppure prevedibile l'istituzione del tributo. La Corte, quindi, richiamando il requisito della prevedibilità dell'imposizione tributaria si muove nel solco dei suoi precedenti insegnamenti e di quella dottrina che aveva più volte sottolineato l'imprescindibile esigenza di salvaguardia della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento e dell'aspettativa del contribuente. Sul punto si v. P. BARILE, *Note e pareri sulla irretroattività della norma tributaria,* in Diritto dell'economia, 1957, p. 45.

[258] F. MAFFEZZONI, *Capacità contributiva e retroattività delle norme tributarie,* in Bollettino tributario, 1972, p. 1133. Sul tema si v. anche A. MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività,* in Diritto e pratica tributaria, 2009, p. 443.

[259] Corte Cost., sent. n. 155 del 1990, in L. ANTONINI, *alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni,* in Rivista di diritto tributario, 2001,I, p. 626

bilanciamento si rivelino preminenti rispetto alla tutela dell'affidamento e della certezza del diritto.

Al riguardo merita di essere segnalata la sentenza della Corte Costituzionale n. 315 del 1994, secondo la quale elemento imprescindibile per giustificare l'applicazione retroattiva di una disposizione tributaria, ai fini dell'attualità del principio di capacità contributiva, è la prevedibilità, specificando che sono prevedibili quelle disposizioni che determinano una più compiuta e coerente disciplina della materia, anche con la previsione di nuove fattispecie che siano, tuttavia, riconducibili alla medesima *ratio* di quelle già disciplinate[260].

La Corte costituzionale, ancora una volta, richiama il concetto di prevedibilità della norma e con esso la tutela dell'affidamento e della certezza del diritto quale limite alla retroattività della normativa tributaria. Tuttavia, in altre occasioni puntualizza ulteriormente che, sebbene il linea di principio le leggi che retroattivamente istituiscono un tributo o ne accentuano l'incidenza sono illegittime, in quanto i contribuenti per pianificare i propri comportamenti devono confidare nella durata della

[260] Corte, cost., 20 luglio 1994, in *Corriere Tributario,* 1994, 2379 ss. i giudici furono chiamati in quell'occasione a giudicare della legittimità costituzionale dell'art. 11, comma 9, L. 30 dicembre 1991, n. 413, che estese le disposizioni sulla tassazione delle plusvalenze, conseguite in occasione di procedimenti ablatori ovvero a seguito di cessioni volontarie di aree nel corso di tali procedimenti, a fattispecie verificatisi anteriormente all'entrata in vigore della suddetta legge. Nel caso di specie la Corte ritenne, pertanto, legittima la norma impugnata in quanto "configura(va) in maniera più esauriente l'ambito della disciplina di cui trattasi, accogliendo (…) un orientamento (…) secondo il quale i trasferimenti onerosi coattivi all'esito di procedimenti posti in essere dalla pubblica amministrazione potevano già in passato farsi rientrare nella disciplina delle plusvalenze connesse alla cessione di immobili (…)". Sulla base di queste considerazioni, continua la Corte, "è dato rinvenire nella vicenda normativa in esame, un elemento di prevedibilità dell'imposta che questa Corte, altre volte, ha reputato significativo sotto il profilo della permanenza della capacità contributiva e che, pertanto, è da considerarsi rilevante per giudicare della conformità all'art. 53 Cost., della retroattività conferita dall'art. 11, 9° comma, l. n. 413 del 1991, alla norma sulla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione volontaria di terreni sottoposti ad espropriazione".

regola, il divieto di retroattività è superabile tutte le volte in cui la fiducia nella legge vigente non appaia degna di tutela.

Ciò può verificarsi:

1- tutte le volte in cui il legislatore avverta l'esigenza di evitare evasioni, frodi fiscali o abusi;

2- qualora la normativa non appaia più conforme ai precetti costituzionali e sia pertanto illegittima;

3- quando ci sia la necessità di rendere la norma più chiara (questo è il problema delle leggi interpretative);

4- tutte le volte in cui la modificazione sia richiesta da ragioni di benessere collettivo che possano essere considerate prevalenti sulla fiducia nella persistenza della legge vigente[261].

Infatti, la prevenzione di frodi, abusi ed evasioni fiscali è funzionale alla corretta applicazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., il quale, pertanto , prevale nel bilanciamento con i contrapposti valori di certezza ed affidabilità del diritto[262].

In ogni caso è d'obbligo evidenziare che la retroattività della norma tributaria costituisce pur sempre un'eccezione. Sulla base di questa

---

[261] K. TIPKE, *La retroattività nel diritto tributario,* in Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci A., Padova, Cedam, 1994, 439-441. In questo senso si v. Corte cost. 27 luglio 1982, n. 143. La sentenza riguarda la legittimità costituzionale del D.P.R. n. 114 del 13 aprile del 1977 che innovò in tema di disciplina degli interessi passivi, sancendo che la nuova norma era efficace retroattivamente già per il periodo d'imposta 1976. La Corte afferma che "spetta al legislatore, in relazione ai mezzi di cui dispone l'amministrazione finanziaria, predisporre gli opportuni accorgimenti per impedire la consumazione di frodi fiscali. Il suo potere discrezionale (…) può essere censurato soltanto ove trasmodi nell'arbitrarietà e nell'irrazionalità, il che, nella specie, va escluso, non potendosi ritenere arbitrario l'aver imposto, ai fini della deducibilità degli interessi passivi, due requisiti (che devono congiuntamente concorrere) relativi all'effettività ed alla serietà dell'operazione da cui gli interessi medesimi derivano, con la conseguente prevenzione di possibili frodi fiscali".

[262] Vedi G. MARONGIU, *Dubbi di legittimità costituzionale sulla nuova disciplina fiscale degli ammortamenti finanziari dei beni gratuitamente devolvibili,* Diritto e pratica Tributaria, 2000, I, 3.

premessa l'esigenza di cassa non costituisce una idonea causa giustificatrice della deroga alla retroattività. Infatti, le esigenze di cassa sono sottese a qualsiasi provvedimento fiscale e pertanto giustificherebbero sempre la retroattività, che diventerebbe in tal modo la prassi e non più l'eccezione[263].

Quella sin qui delineata è la posizione della Corte Costituzionale in merito alla retroattività delle norme tributarie. Occorre, adesso, porre l'attenzione sul contributo fornito in materia dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Ebbene, possiamo senz'altro sostenere che il precetto contenuto nell'art. 3 dello Statuto, laddove stabilisce che "salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 2 (per le norme interpretative), le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo" conforta ed irrobustisce, con riguardo alla disciplina dei tributi, l'insegnamento della Corte Costituzionale[264].

Bisogna allora interrogarsi su quale sia (e se ci sia) il *quid pluris* voluto dal legislatore dello Statuto.

Ebbene, dalla lettura del suddetto art. 3 e del 2° comma dell'art. 1, il quale prevede che le norme interpretative possono essere adottate soltanto "in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica", si evince come lo Statuto non escluda del tutto il ricorso alla retroattività in materia tributaria, in quanto ammette che possano essere emanate, in casi eccezionali, con legge ordinaria e qualificazione espressa, norme di interpretazione autentica.

---

[263] G. MARONGIU, *Retroattività, affidamento ed esigenze di cassa,* Diritto e pratica tributaria, 2001, 831 ss.
[264] G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* in Il fisco, 2006, 24.

Inoltre, in relazione ai tributi periodici, stabilisce che "le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono".

Quest'ultima norma sembra riguardare, più che la c.d. retroattività in senso proprio, le ipotesi di c.d. retroattività non autentica che si avrebbe allorquando la norma, emanata alla fine dell'anno produca i sui effetti, retroattivamente, ma all'interno del medesimo anno e riguardo a rapporti non ancora conclusi[265].

Anche in relazione a questo fenomeno lo Statuto interviene per attribuire al contribuente la garanzia di stabilità giuridica per una proficua pianificazione della propria attività, almeno relativamente all'arco temporale corrispondente al periodo d'imposta[266].

---

[265] Tale distinzione riguarda l'imposizione periodica e trova la sua *ratio* principalmente nel fatto che il reddito del periodo viene concepito come fattispecie complessa da cui non derivano diritti acquisiti prima del compiersi della stessa.
Va ricordato che la fattispecie impositiva, indubbiamente, si presenta complessa ed, infatti, nella stessa possiamo individuare diverse fasi: il momento in cui si manifesta il presupposto del tributo, quello di adempimento spontaneo della prestazione, quello dell'accertamento, ecc. Siamo in presenza di distinte fasi di una medesima fattispecie che non può considerarsi conclusa finché non siano state tutte effettuate.
Tuttavia è possibile considerare le singole fasi indipendenti ed autonome, ai fini dell'applicazione di una disciplina sopravvenuta. Questo è proprio ciò che ha fatto il legislatore dello Statuto, il quale ha individuato all'interno della fattispecie complessa l'autonoma rilevanza giuridica delle scelte poste in essere dal contribuente sulla base di una determinata disciplina. Statuisce, infatti, che i singoli atti restano disciplinati dalla norma vigente all'inizio del periodo d'imposta e non alla fine, nonostante la fattispecie possa considerarsi aperta fino al termine del periodo medesimo.

[266] Invero, per garantire la stabilità giuridica che permetta realmente il libero svolgimento dell'attività economica, la tutela del contribuente dovrebbe andare ben oltre il singolo periodo d'imposta. Infatti, anche le modificazioni non retroattive della disciplina con decorrenza dal periodo d'imposta successivo possono determinare una destabilizzazione dell'attività rispetto al programma imprenditoriale già pianificato.

Ai fini dell'interpretazione delle suddette disposizioni statutarie in materia di retroattività deve segnalarsi il ruolo di primo piano svolto dalla Corte di Cassazione.

Significativa è la sentenza del 2004 n. 7080 la quale, sulla scorta di quanto dalla stessa Corte in altra occasione precisato nella sentenza del 2002, n. 17576, in ordine alla superiorità assiologica dei principi dello Statuto, afferma che, in materia di efficacia delle leggi nel tempo, "ogniqualvolta una norma fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività ed una che la escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione, siccome conforme a criteri generali introdotti con lo Statuto dei diritti del contribuente e, attraverso di essa, ai valori costituzionali intesi in senso ampio ed interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto"[267].

La Corte, a sostegno dell'interpretazione non retroattiva della legge tributaria, invoca, tra l'altro, la tutela dell'affidamento riposto dai contribuenti nel sistema legislativo esistente.

Infatti fa riferimento, nella sua motivazione, ai principi di correttezza e buona fede nei confronti del contribuente, di cui l'art. 3 costituirebbe attuazione, osservando che una disposizione fiscale anche parzialmente

[267] Cass. 14 aprile 2004, n. 7080, *cit.,* la quale afferma in premessa che "qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla l. n. 212/2000, deve (…)essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello Statuto del contribuente cui la legislazione tributaria, anche antecedente, deve essere adeguata". Infatti, prosegue la Corte, "l'interpretazione conforme allo Statuto si risolve, in definitiva, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate" e "i principi posti dalla l. n. 212/2000 (…) debbono ritenersi «immanenti» nell'ordinamento stesso già prima dell'entrata in vigore dello Statuto e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico dell'«interpretazione adeguatrice» a Costituzione."

retroattiva è palesemente contraria ai principi di buona fede e correttezza. La retroattività della legge incontra, quindi, un limite nell'affidamento legittimamente riposto nella certezza dell'ordinamento giuridico.[268]

Inoltre, è stato diverse volte precisato dalla stessa Giurisprudenza che la tutela apprestata dallo Statuto è volta a precludere l'emanazione di norme tributarie retroattive *in malam partem,* cioè emanate in danno del contribuente, e non di quelle c.d. *in bonam partem*. Infatti, si è affermato che lo Statuto "è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto d'imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente"[269].

Dalle su esposte considerazioni emerge la notevole valorizzazione del ruolo dello Statuto all'interno del nostro ordinamento giuridico da parte della Corte di Cassazione.

Tuttavia, occorre anche sottolineare come, nell'attuale situazione, si assista a continue violazioni da parte del Parlamento dei principi contenuti nello Statuto, in particolare con riguardo alla retroattività. Infatti, il legislatore, se da un lato cerca di emanare disposizioni garantiste nei confronti del contribuente, dall'altro continua pur sempre a muoversi

[268] Tale principio, del resto ha trovato riconoscimento anche nella giurisprudenza della Corte Costituzionale (sent. n. 211/1997, 525/2000), della Corte di giustizia (Corte di giustizia CE, 24 settembre 2002, C- 255/2000 G. Italiana S.p.A. c. Ministero delle Finanze) e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Sent. 30 maggio 2000, C. e V. c. Italia).Inoltre, si v. Cass. 12 febbraio 2002, n. 17576 secondo la quale "il principio della tutela del legittimo affidamento deve essere applicato, ove ne sussistano i presupposti e secondo le circostanze del caso concreto, in tutti i rapporti tributari, anche se sorti, (…), in epoca anteriore all'entrata in vigore della l. 212 del 2000".

[269] Cass. 21 aprile 2001, n. 5931

secondo la prassi tradizionale delle modifiche ed alterazioni alle leggi tributarie per scopi di gettito.

Nonostante le diverse violazioni perpetrate dal legislatore, le numerose sentenze, cui abbiamo fatto cenno, dimostrano, però, che "la giurisprudenza ha colto in pieno la rilevanza che i principi dello Statuto assumono in ogni fase del rapporto tributario come strumento ispiratore, interpretativo ed integrativo della disciplina fiscale recante norme destinate a sopperire (…) all'assenza di un codice tributario (…)." Ebbene, "come affermato dalla Corte Costituzionale, la mancanza di limiti assoluti alla retroattività di leggi extrapenali non significa che il controllo del Giudice delle leggi sia escluso ed, in questo giudizio, lo Statuto ha il ruolo di esplicitazione dei principi costituzionali" e "di guida nella loro applicazione nel diritto tributario"[270].

Per quanto attiene all'art. 3 ed al divieto di retroattività nello stesso contenuto, sebbene questo possa essere considerato, come ha sostenuto la Cassazione, "un'ulteriore garanzia attribuita ai contribuenti piuttosto che l'esplicitazione di un principio già immanente nell'ordinamento"[271], tuttavia, tale divieto in quanto fondato sul principio del legittimo affidamento costituisce senza dubbio un principio immanente del nostro ordinamento giuridico di cui lo Statuto costituisce esplicitazione. La stessa Corte Costituzionale, infatti, ha affermato che i principi costituzionali impongono la "tutela dell'affidamento legittimo posto dalla certezza dell'ordinamento giuridico", non potendo essere frustrato "l'affidamento

[270] E. CELLENTANI – G. MAINO, *Statuto del contribuente e retroattività tributaria,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2007, I, p. 531.
[271] Cass. 14 aprile 2004, n. 7080, A proposito è da rilevare, infatti, che l'art. 25 Cost. contiene un divieto di retroattività solo per le leggi penali.

dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico"[272].

2.3. Le norme di interpretazione autentica.

Tra le varie ipotesi di atti legislativi che possono porsi come potenzialmente lesivi della tutela dell'affidamento del contribuente e della certezza del diritto si deve segnalare la categoria della norme c.d. di "interpretazione autentica".

Orbene, la nostra Carta costituzionale, a differenza del precedente Statuto albertino[273], non contiene alcun riferimento in ordine all'esercizio dell'interpretazione autentica, tuttavia nessuno dubita che al legislatore spetti, insieme al potere di emanare, modificare o abrogare norme giuridiche, anche quello di interpretarle con effetti vincolanti per tutti i consociati[274].

Per legge interpretativa deve intendersi, secondo la definizione fornita dalla stessa Corte costituzionale, quella legge che "fermo restando il testo della norma interpretata, ne chiarisca il significato normativo e privilegi una delle tante interpretazioni possibili, di guisa che il contenuto precettivo sia espresso dalla coesistenza di due norme, quella precedente e quella successiva, che ne esplicita il significato, e che rimangono entrambe in vigore. (…) Il legislatore, [dunque], con un'operazione

[272] Corte Cost. 22 novembre 2000, n. 525.
[273] L'art. 73 dello Statuto albertino disponeva infatti che "l'interpretazione delle leggi in modo per tutti obbligatorio spetta esclusivamente al potere legislativo".
[274] V. MASTROIACOVO, *La legge di interpretazione autentica: la particolare prospettiva dello Statuto dei diritti del contribuente rispetto alle posizioni della dottrina e della giurisprudenza,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.30.

ermeneutica introduce nell'ordinamento un *quid novi* che rende obbligatorio per tutti il significato da lui attribuito alla norma precedente che resta in vigore[275]".

Da tale definizione deriva dunque che la legge di interpretazione autentica presenta i seguenti caratteri[276]:

1 In primo luogo deve provenire dallo stesso autore del precetto che si intende interpretare[277];

2 deve avere quale presupposto un'effettiva incertezza sul significato normativo di una disposizione già vigente;

3 deve lasciare intatto il testo della legge interpretata;

4 il legislatore – interprete deve accogliere uno dei possibili significati attribuibili al testo della legge interpretata[278]

5 Infine, il *quid novi* introdotto dalla suddetta legge deve consistere nell'espulsione di tutti i possibili significati del testo interpretato diversi da quello prescelto.

Alla legge di interpretazione così intesa viene riconosciuta dalla prevalente dottrina un'efficacia naturalmente retroattiva[279].

Nello stresso senso si muove, nel settore del diritto tributario, lo Statuto dei diritti del contribuente laddove, nell'art. 3, sancendo il divieto

---

[275] Corte cost., sent. 17 novembre 1992, n. 455, in *Giurisprudenza Costituzionale,* 1992, 4129 ss.

[276] Si v. E. CELLENTANI – G. MAINO, *Statuto del contribuente e retroattività tributaria,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2007, I, p. 518

[277] Si fa riferimento all'identità in senso giuridico, intesa come organo cui è attribuito il potere di legiferare.

[278] A questo proposito ha sottolineato la Corte cost., sent. n. 480 del 1992, che è "necessario e sufficiente che la scelta ermeneutica imposta dalla legge interpretativa rientri tra le possibili varianti di senso del testo interpretato, cioè stabilisca un significato che ragionevolmente poteva essere ascritto alla legge anteriore".

[279] Si v. sul punto A PUGIOTTO, *La legge interpretativa e i suoi giudici: strategie argomentative e rimedi giurisdizionali,* Milano, Giuffrè, 2003 e MODUGNO, *Appunti di teoria dell'interpretazione,* Padova, Cedam, 1998, p. 29.

di retroattività delle disposizioni tributarie, fa salvi gli effetti retroattivi degli atti normativi di interpretazione autentica la cui emanazione è consentita entro i ristretti limiti indicati nel 2° comma dell'art. 1[280].

Nella suddetta disposizione è, infatti, stabilito che "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica". Si tratta di una norma dettata proprio al fine di frenare l'eccessivo ricorso alle norme interpretative spesso determinato più dall'esigenza di farne retroagire gli effetti a precedenti periodi d'imposta che da quella di chiarire il senso di norme preesistenti di incerto significato.

Infatti, nella materia tributaria, più che nelle altre, l'interpretazione autentica dovrebbe avere lo scopo di salvaguardare la certezza del diritto, in quanto "in *subiecta materia* il problema dell'intellegibilità del precetto normativo si sente di più basandosi, come si è detto, l'attuale sistema fiscale sulla fattiva partecipazione del contribuente, tenuto conto che questi ha bisogno di conoscere rapidamente l'esatta portata della normativa su cui si radicano i suoi obblighi strumentali e sostanziali[281]".

Tuttavia, di fatto, si è assistito ad un notevole abuso dell'interpretazione autentica. Infatti, come autorevolmente sottolineato, "l'*occasio legis* dell'intervento interpretativo in materia tributaria appare essere quasi sempre, (…), la necessità di reagire ad un orientamento

---

[280] Si v. S. LOMBARDI, *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti,* in Rivista di diritto tributario*,* 2005, I, p. 200, secondo cui la suddetta disposizione "è stata letta come una scelta in ordine alla *vexata quaestio* sull'efficacia dichiarativa o innovativa della legge interpretante nel senso che l'espressa statuizione di retroattività dovrebbe far deporre per una scelta in senso «innovativo»"

[281] E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario,* Milano, Giuffrè, 2001, p. 57- 58.

giurisprudenziale potenzialmente nocivo per gli interessi erariali e, dunque, di imporre *ex tunc* l'interpretazione ad essi maggiormente conforme[282]".

In queste ipotesi, invero, il legislatore sostituisce integralmente o parzialmente il testo della legge interpretata e crea una norma sostanzialmente nuova la cui adozione è motivata esclusivamente in base ad una valutazione di opportunità politica o economica. Si tratta delle c.d. norme «pseudo-interpretative» la cui legittimità costituzionale va verificata alla stessa stregua di qualsiasi altra disposizione con effetti retroattivi.

Infatti, lo Statuto fa salva esclusivamente la retroattività delle «vere» norme di interpretazione autentica ed in presenza, peraltro, dei presupposti ivi indicati, rafforzando, del resto, quanto affermato dalla Corte Costituzionale secondo cui "il ricorso da parte del legislatore a leggi di interpretazione autentica non può essere utilizzato per mascherare norme effettivamente innovative dotate di efficacia retroattiva, in quanto così facendo la legge interpretativa tradirebbe la funzione che le è propria[283]".

Il legislatore dello Statuto, dunque, facendosi portatore dei valori costituzionali di "certezza del diritto" ed "affidamento", nonché del principio di eguaglianza sostanziale, ha inteso sancire l'eccezionalità dell'interpretazione autentica, opponendosi, così, al suo abuso.

Al riguardo la stessa Giurisprudenza costituzionale, nella sentenza n. 525 del 2000, ha ribadito come "l'effettivo problema da affrontare (…) non

---

[282] PERRONE, *Certezza del diritto e leggi d'interpretazione autentica in materia tributaria,* in Rivista di diritto tributario, 2001, p. 1057.
[283] Corte cost., sent., 23 novembre 1994, n. 397, in *Giurisprudenza Costituzionale,* 1994, p. 3529.

è quello relativo alla natura di tali leggi, ma investa sostanzialmente i limiti che esse incontrano quanto alla loro portata retroattiva[284]" aggiungendo che i suddetti limiti vanno individuati, oltre che nella materia penale in quelli che attengono "alla salvaguardia di norme costituzionali tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, quello della tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico, e quello del rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario[285]".

Importantissima, inoltre, l'affermazione, contenuta nella medesima pronuncia, nella quale la Corte ha precisato la necessità di "soffermarsi sulla sicurezza giuridica; principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti (vd. Sentenze n. 416 del 1999 e n. 211 del 1997)".

Da quanto detto deriva, dunque, l'obbligo per il legislatore tributario di rispettare la fiducia dei consociati, salvo casi eccezionalissimi nei quali "il non retroagire comporterebbe dei rischi per l'esistenza stessa dello Stato

---

[284] Corte cost. sent. 22 novembre 2000, n. 525, in F. TESAURO, *Limiti costituzionali delle leggi tributarie interpretative,* in Corriere tributario, 2007, n. 24, p. 1968. Tale assunto è ribadito ancora nella sent. 3 novembre 2005, n. 409, in *Giurisprudenza Costituzionale,* 2005, p. 2543, con nota di G. MATUCCI, *Tutela dell'affidamento e retroattività ragionevole in un caso d interpretazione autentica.* In particolare la sent. n. 525 del 2000 riguarda una fattispecie relativa alla legittimità costituzionale di una norma che sanciva l'interpretazione autentica dell'art. 38, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Secondo tale disposizione (interpretativa) tale articolo andava interpretato nel senso che le sentenze delle commissioni tributarie regionali, ai fini del decorso del termine di 60 giorni per ricorrere in cassazione, vanno notificate all'amministrazione finanziaria presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato territorialmente competente. Ci troviamo, di fronte ad un'ipotesi nella quale, come è stato autorevolmente sostenuto, si ha l'interpretazione autentica di un testo legislativo che non c'è. Infatti, si introduce una norma sulla notifica delle sentenze in appello fingendo di interpretare una disposizione che nulla dice in tema di notifiche. Si v. al riguardo A PUGIOTTO, *Op. cit.*, p. 63.

[285] Corte cost. sent. 22 novembre 2000, n. 525, la quale riprende quanto in precedenza affermato. Si v. in proposito le sentenze nn. 311 del 1995 e 397 del 1994.

ovvero quando occorra tutelare valori dell'ordinamento altrettanto fondamentali[286]".

In tal modo l'interpretazione autentica dovrebbe risultare indispensabile soltanto nell'ipotesi di un contrasto interpretativo in grado di privare il contribuente della sicurezza circa la correttezza del proprio operato e di determinare obiettive condizioni di incertezza[287] e tale tutela si estende sia alle norme impositive che a quelle procedimentali e processuali, relativamente alle quali l'affidamento del contribuente non appare meno degno di protezione.

Lo Statuto del contribuente, come abbiamo visto, aderisce *in toto* ai citati orientamenti giurisprudenziali con una disciplina che da parte della dottrina è stata definita, per molti aspetti, eccessiva. Tuttavia, tale nuovo contesto normativo e giurisprudenziale non ha fatto venir meno gli abusi.

A proposito, merita di essere segnalata una pronuncia della Corte di Cassazione che ha rivolto al legislatore un severo monito in relazione all'utilizzo scorretto dell'interpretazione autentica. La stessa ha sottolineato come, nel caso di specie, il legislatore fosse intervenuto con una legge d'interpretazione "quando già le Sezioni Unite erano state investite del contrasto e, quindi, era imminente la rimozione del contrasto stesso da parte di un giudice terzo, nella specifica funzione istituzionale di garante dell'uniforme interpretazione della legge" e ha criticato, altresì, l'approvazione della norma interpretativa "con decreto-legge del governo, convertito in legge, la cui approvazione è stata condizionata dal voto di fiducia al Governo", sottolineando come tale ultima circostanza renda

[286] E. DELLA VALLE, *Op. cit.*, p. 99.
[287] F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, Giuffrè, 2005, p. 120.

difficile distinguere la volontà del legislatore da quella dell'Amministrazione finanziaria ed evidenzi come "in materia fiscale gli interventi interpretativi sono sempre *pro fisco,* in quanto dettati da ragioni di cassa" ed volti, quindi, "soltanto a garantire gli interessi di una delle parti in causa[288]".

2.4. I limiti alla decretazione d'urgenza.

Una della cause dell'instabilità del diritto tributario è stata da sempre rappresentata anche dall'eccessivo ricorso ai decreti leggi e dalla prassi della loro reiterazione[289].

Al riguardo, rilevante si presenta, proprio al fine di garantire la stabilità e la ponderatezza della legislazione fiscale, l'intervento dello Statuto dei diritti del contribuente, laddove, nell'art. 4, statuisce che "non si può disporre con decreto legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti".

I decreti legge, nel nostro ordinamento giuridico, trovano la loro norma di riferimento nell'art. 77 della Costituzione il quale prevede che il Governo adotti, "in casi straordinari di necessità e d'urgenza", provvedimenti provvisori con forza di legge, da presentarsi alle Camere il giorno stesso per la conversione e destinati a decadere con efficacia *ex tunc* nel caso di mancata conversione entro il termine di 60 giorni. Tuttavia

---

[288] Cass., sez. un., 30 novembre 2006 n. 2506, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, 2007, n. 2, p. 105, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Abuso di norme retroattive sulla nozione di aree edificabili e (mancate) reazioni interpretative.* Per un commento della sentenza si v. anche G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* Torino, Giappichelli, 2008, p. 96-97.

[289] In relazione alla reiterazione si v. l'intervento della Corte Cost. con la sent. 24 ottobre 1996, n. 360.

il Parlamento può regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti[290].

Orbene, non ci sono dubbi che anche in materia fiscale possano ricorrere delle situazioni di carattere eccezionale in presenza delle quali appaia non solo giustificato ma addirittura necessario il ricorso alla decretazione d'urgenza; si può far l'esempio degli aumenti relativi alle imposte sui consumi, ove lo strumento del decreto legge si legittima al fine di prevenire posizioni di rendita fiscale qualora le misure di aggravamento del tributo fossero prevedibili con largo anticipo[291].

Il riferimento è ai c.d. "decreti – catenaccio" cioè, come si legge nel Rapporto della Commissione economica all'assemblea costituente, quei "decreti che portano variazioni di tariffe che, se conosciute in precedenza, darebbero luogo a speculazioni private ingiustificate ed a forme intese ad evitare l'aggravio" i quali, continua ancora la relazione, "possono essere esplicitamente ammessi nella Costituzione e fatti oggetto di particolare

---

[290] In realtà, fin dall'epoca dello Statuto albertino, pur in assenza di disposizioni che regolassero espressamente il potere normativo del Governo, si assistette ad un frequente ricorso all'utilizzo dei decreti legge. Tale prassi ricevette una prima regolamentazione in epoca fascista, con la L. 31 gennaio 1926, n. 100 che provvide a disciplinarne l'emanazione e la conversione, stabilendo che:

- spettava alle camere qualsiasi giudizio sulla necessità ed urgenza dei decreti;
- ogni decreto doveva essere munito della clausola di presentazione al Parlamento per la conversione in legge;
- il decreto legge andava presentato ad una delle Camere non oltre la terza seduta successiva alla pubblicazione;
- la vigenza dell'atto cessava immediatamente (*ex nunc)* sia nel caso di esplicito diniego di conversione che nell'ipotesi di inutile decorso del termine di due anni.

Si v. per questa breve ricostruzione A. COTTO – M. MEOLI – G. VALENTE, *Lo statuto dei diritti del contribuente,* Milano, Il Sole 24ore, 2001, p. 28.

[291] Sul punto s v. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario: Parte prima,* Torino, UTET, 2009, p. 18 e G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Padova, Cedam, 2008, P. 49 il quale giustifica il vasto impiego di tale strumento normativo anche in relazione al disposto dell'art. 81 Cost., il quale esige che ogni legge che importi nuove spese indichi i mezzi per farvi fronte; "sicchè, per rispettare il precetto costituzionale citato, ogni qual volta si deve provvedere con urgenza ad una spesa, lo stesso decreto legge che prevede la spesa contempla altresì la misura (e la corrispondente normativa tributaria) che consenta di farvi fronte".

regolamento inteso ad assicurarne la sollecita presentazione e discussione in Parlamento[292]".

Tuttavia, il medesimo Rapporto evidenzia come "il sistema della legislazione per decreto abbia creato una situazione caotica, frammentaria, insostenibile nella legislazione tributaria" e conclude affermando che "il sistema tributario, per essere efficace e per essere sopportato con minori inconvenienti, deve avere un fondamentale carattere di permanenza nel tempo, in particolare nella sua struttura formale. Tale permanenza si pensa di realizzare richiedendo forme rigorose per l'approvazione delle leggi d'imposta[293]".

Dunque, la stessa Assemblea costituente sottolineava la necessità di un uso cauto e ponderato del decreto legge in materia fiscale per evitare la reiterazione di forme degenerative che già si aveva avuto modo di sperimentare ma, nonostante ciò, nella Costituzione non si è introdotta alcuna disposizione in relazione all'utilizzo del decreto legge in materia tributaria.

In questo contesto si è assistito, peraltro, ad un notevole abuso di tale strumento legislativo, utilizzato per lo più "come modalità di abbreviazione

---

[292] Rapporto della Commissione economica all'assemblea costituente, pubblicato in VANONI, *Opere giuridiche,* Milano, Giuffrè,1962, II, 473 ss.

[293] Si v. Rapporto della Commissione economica all'assemblea costituente, pubblicato in VANONI, *Op. cit.*, 473 ss. Nel quale tra le degenerazioni determinate dalla decretazione d'urgenza si evidenzia che "il normale cittadino con una normale diligenza non arriva a conoscere tutti gli obblighi e tutti gli adempimenti che gli sono richiesti dalle leggi d'imposta, per cui nella confusione e complicazione delle norme trova un facile alibi per violare anche gli obblighi essenziali per la buona amministrazione dei tributi; che gli stessi funzionari della pubblica amministrazione si orientano difficilmente nella selva selvaggia delle norme tributarie; che il troppo rapido variare delle regole dei tributi e l'incauta introduzione di nuove forme d'imposta rinnova continuamente gli attriti propri delle nuove imposte, irritando le economie, rendendo instabili gli accomodamenti e gli equilibri dei rapporti, creando e mantenendo nocive ragioni di incertezza nelle previsioni degli operatori".

del procedimento legislativo[294]" al fine di evitare gli intoppi e le lungaggini della procedura legislativa ordinaria.

Infatti, con decreto legge sono stati introdotte nuove imposte e persino riforme generali del sistema[295].

Naturalmente l'abuso della decretazione d'urgenza ha prodotto gravi conseguenze sulla certezza del diritto e sulla tutela del legittimo affidamento del contribuente.

Basti pensare, in primo luogo alla naturale precarietà del decreto legge e alla sua decadenza *ex tunc* in caso di mancata conversione, nonché all'ipotesi di conversione dello stesso con emendamenti, oltre che all'imperfezione della loro formulazione ed all'uso delle leggi di conversione per far approvare delle disposizioni che poco o nulla hanno a che vedere con le disposizioni del decreto legge[296].

Inoltre, l'uso distorto di questo strumento legislativo da parte del Governo "ha fatto sfumare le garanzie sottese al principio di separazione dei poteri[297]" e all'attribuzione al Parlamento del potere legislativo; situazione tanto più inaccettabile nel diritto tributario in cui opera la garanzia della riserva di legge.

---

[294] S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale,* in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 1995, I, 747.

[295] Si può citare il D.L. 10 luglio 1982 n. 429, con cui venne introdotta la previgente riforma del sistema penale tributario e venne introdotto il condono fiscale.

[296] Per un'analisi dettagliata degli inconvenienti determinati dall'abuso della decretazione d'urgenza si v. A. BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie,* in Diritto e pratica tributaria, 1979, I, p. 27 ss e ID, *Ancora sulle cause della mancanza di certezza nel diritto tributario,* in Giurisprudenza delle imposte, 1984, p. 417 ss.

[297] A. CAZZATO, *L'uso del decreto legge in materia tributaria,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A – Fedele A, Milano, Giuffrè, 2005, p.138.

Infine, non si può non citare l'invalsa prassi della reiterazione dei decreti legge, fenomeno attenuatosi solo dopo la pronuncia della Corte Costituzionale del 1996[298].

Di fronte a questa situazione, che ha progressivamente snaturato il decreto e ne ha fatto uno strumento ordinario di legislazione privo però delle garanzie minime della legge ordinaria, l'art. 4 dello Statuto sembra segnare un'inversione di tendenza e ricondurre il decreto legge alla sua fisiologica utilizzazione, "quale strumento con il quale, in casi straordinari di necessità ed urgenza, si può modificare questa o quella norma, si possono, soprattutto, aumentare o diminuire aliquote di tributi già esistenti, ossia operare delle tipiche scelte di politica economica che non incidono sulla struttura dell'ordinamento tributario esistente[299]".

Emerge chiaramente l'aspetto garantista della disposizione che vuole proteggere il contribuente non solo dall'introduzione di nuovi tributi con uno strumento di carattere eccezionale ma, soprattutto, dall'onere di dover interpretare disposizioni nuove da solo senza l'ausilio delle relazioni delle Commissioni parlamentari e di tutto quanto possa emergere in sede di lavori preparatori e, peraltro, in tempi estremamente ravvicinati, con grave nocumento certezza e alla sicurezza giuridica.

La disposizione contenuta nello Statuto si pone del resto in linea con le pronunce della Corte Costituzionale la quale ha ribadito, in diverse occasioni, che possono costituire oggetto del suo scrutinio di costituzionalità tanto il decreto legge che la successiva legge di

---

[298] Corte Cost., sent. 24 ottobre 1996, n. 360, in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 1996, II, p. 33, con nota di S. CIPOLLINA, *La reiterazione dei decreti legge fra equilibri istituzionali e crisi della legge.*

[299] G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente: le sue «ragioni», le sue applicazioni,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2003, I, p. 1016.

conversione in ordine alla sussistenza dei presupposti di necessità ed urgenza la cui mancanza configura tanto un vizio di legittimità costituzionale del decreto quanto un vizio *in procedendo* della legge di conversione[300]. Inoltre, la stessa ha sottolineato come "l'utilizzazione del decreto legge non può essere sostenuta dall'apodittica esistenza delle ragioni di necessità e di urgenza, né può esaurirsi nella constatazione della ragionevolezza della disciplina che è stata introdotta[301]" mentre occorre riscontrare caso per caso se le affermate ragioni di necessità e di urgenza siano riferibili a tutte le norme contenute nel decreto legge.

Alla luce delle suesposte riflessioni sembra potersi concordare con quanti ritengono che la disciplina statutaria in materia di decretazione d'urgenza sia dotata di una sua autonoma valenza, integrando il disposto dell'art. 77 della Costituzione[302]. Tuttavia, la derogabilità dello Statuto fa sì che "il legislatore (…) possa istituire anche un tributo con decreto legge ma a condizione che la sua istituzione sia resa necessaria dalla riscontrata e

---

[300] Si v. in questo senso Corte Cost., sent. 27 gennaio 1995, n. 29; n. 341 del 2003 e 23 maggio 2007, n. 171

[301] Corte Cost., sent. 23 maggio 2007, n. 171.

[302] In questo senso G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* Torino, Giappichelli, 2008, p. 72; *contra* S. LOMBARDI, *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti,* in Rivista di diritto tributario*,* 2005, I, p. 211 ss., il quale sostiene che la disposizione di cui all'art. 4 "potrebbe essere lett(a) in senso palesemente lesivo dell'art. 77 proprio perché interverrebbe, *contra constitutionem*, nel porre ulteriori limiti alla decretazione d'urgenza, limite che dovrebbe certamente essere introdotto con modifica dello stesso art. 77 e quindi nel pieno rispetto dell'art. 38 della Carta; si v. anche A. CAZZATO, *Op. cit.*, p.125 ss, la quale, ritiene perfettamente legittimo l'art. 4 dello Statuto, riconoscendone, tuttavia una mera "valenza politica", come tale incapace di vincolare il futuro legislatore e tantomeno di orientare l'attività ermeneutica, in quanto non rientrerebbe tra i principi generali dell'ordinamento, mancando di questi ultimi i tratti salienti, ossia, "l'immanenza del principio nell'ordinamento preesistente allo Statuto" e "l'idoneità del principio a caratterizzare l'intero ordinamento tributario".

comprovata ricorrenza di una situazione eccezionale che consenta di derogare al principio generale contenuto nell'art. 4 dello Statuto[303]".

3. Diritto alla conoscenza effettiva della legge: valore costituzionale o diritto fondamentale?

Costituisce una considerazione indiscutibile che l'attuazione del diritto dipende dalla sua conoscenza, cui corrisponde specularmente la condizione di ignoranza che impedisce il prodursi degli effetti giuridici cui il diritto è preordinato[304].

Anche la certezza del diritto, del resto, può spiegare i sui effetti benefici nei confronti dei cittadini soltanto nella misura in cui questi ultimi possano avere un'effettiva conoscenza della legge[305].

Queste considerazioni assumono particolare rilevanza nel sistema del diritto tributario che può essere definito come "un sistema ad iniziativa del contribuente[306]". Infatti, soprattutto a seguito della riforma degli anni '70, "il vigente sistema fiscale incentra la fase di accertamento dei procedimenti tributari sull'attiva ed esclusiva collaborazione del cittadino contribuente[307]".

---

[303] G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2005, I, p. 1016.
[304] Si v. PUGLIATTI, *Conoscenza,* voce dell'Enciclopedia del diritto, Milano, vol. IX, 1961, p. 59.
[305] F. CARNELUTTI, *La certezza del diritto,* in Discorsi intorno al diritto*,* vol. II, Padova, Cedam, 1953.
[306] F. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2002, p. 32 ss.
[307] G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente e i vincoli al legislatore,* in Il fisco*,* 2008, p. 8272, il quale riporta il contenuto della relazione di accompagnamento al disegno di legge costituzionale del 4 gennaio 1992, atto n. 322, primo firmatario il sen. Prof. Vincenzo Visco, pubblicata, assieme al testo dell'articolato, in Diritto e pratica tributaria*,* 1993, I, p. 240 – 254.

Sono i privati, dunque, i primi interpreti della legge tributaria, in quanto chiamati ad applicare i tributi e, quindi, a risolvere le questioni giuridiche che tale applicazione comporta.

Su di essi, tuttavia, ricade l'onere di conoscere ed interpretare una normativa vasta, frammentaria e complessa, dalla quale derivano continuamente nuovi obblighi e vincoli di carattere, spesso, meramente formale.

La quantità di leggi tributarie è, infatti, incalcolabile: accanto alle leggi in senso formale, a carattere prettamente fiscale, troviamo le leggi regionali, quelle di fonte comunitaria e pattizia, migliaia di regolamenti concernenti tributi erariali e locali, per non dire del gran numero di disposizioni tributarie inserite in leggi aventi ad oggetto le fattispecie più disparate[308].

Ciò determina, come già abbiamo avuto modo di evidenziare, un enorme "caos normativo" accentuato da una formulazione delle disposizioni tributarie, affrettata, carente nella chiarezza e poco intellegibile; dall'uso frequente della tecnica del rinvio ad altre disposizioni legislative senza che sia riportato il testo ma con la sola indicazione degli estremi identificativi e, ancora, da una definizione estremamente analitica delle fattispecie[309].

Tutto ciò incide negativamente sia in ordine all'esegesi della norma che sull'individuazione delle fattispecie che la stessa disciplina, e "queste difficoltà di conoscenza e di intelligibilità normativa", come sottolineato nella relazione al disegno di legge Visco del 1992, " rappresentano la causa

---

[308] M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria,* Milano, Giuffrè, 2002, p. 4.

[309] F. VARAZZI, *Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.70.

prima della mancata conformazione dell'attività tributaria ai (…) canoni di economicità, efficacia e pubblicità, così come la frammentarietà costituisce una delle principali cause tecniche delle disuguaglianze fiscali[310]".

Dalle considerazioni effettuate emerge l'importanza del valore dell'effettiva conoscenza della legge applicabile in tutti i settori del diritto ed in particolare in quello tributario, in quanto soltanto ad un contribuente informato può chiedersi di collaborare per l'attuazione del diritto tributario.

A questo punto occorre chiedersi quale sia, (e se ci sia) il fondamento costituzionale di siffatto principio.

Orbene, nella Costituzione non c'è alcuna disposizione che fissi esplicitamente il canone della chiarezza, della non contraddittorietà delle leggi o che ne garantisca un'adeguata pubblicità e conoscenza.

Tuttavia, possiamo individuare un fondamento del dovere dello Stato di rendere effettiva la conoscenza delle legge e del conseguente diritto che ne deriva in capo ai consociati nell'art. 54 Cost. che impone ai cittadini "l'obbligo di osservanza della Costituzione e delle leggi", obbligo che non può non trovare il suo logico antecedente nel dovere dello Stato di rendere conoscibile la legge.

Infatti, "la «precettività» del dovere di osservanza delle leggi, costituendo il fondamento del potere sanzionatorio, richiede che lo Stato si adoperi per garantire la conoscenza delle legge. E ciò tanto più nella materia tributaria ove il dovere di contribuire alle pubbliche spese

[310] G. MARONGIU, *Op. cit.*, n. 46, p. 8272, il quale riporta il contenuto della relazione di accompagnamento al disegno di legge costituzionale del 4 gennaio 1992, atto n. 322, primo firmatario il sen. Prof. Vincenzo Visco, pubblicata, assieme al testo dell'articolato, in Diritto e pratica tributaria*,* 1993, I, p. 240 – 254.

presuppone l'effettiva conoscenza delle leggi che stabiliscono tale dovere[311]".

Inoltre, la tutela della certezza del diritto, intesa quale esigenza di determinatezza e conoscibilità dei doveri giuridici, presenta uno stretto collegamento con il principio di legalità di cui all'art. 23 della Costituzione.

L'istituto della riserva di legge svolge, infatti, da un lato una funzione di garanzia politica, assicurando la partecipazione della minoranza parlamentare al procedimento normativo e la possibilità del controllo di costituzionalità da parte della Corte Costituzionale[312]. Ma il suddetto principio opera anche su un piano prettamente sostanziale ed, in questo senso, la legge si configura come lo strumento naturalmente più adatto per effettuare il bilanciamento e la precisazione degli interessi costituzionalmente rilevanti, ai fini dell'attuazione dei valori fondamentali.

Ne consegue che, per garantire questa sua funzione, incombe in capo al titolare del potere legislativo "un onere all'adozione di tecniche di produzione normativa che assicurino la conoscibilità e l'omogeneità delle singole previsioni e dei principi ordinatori del sistema e garantiscano la chiarezza e la coerenza dell'ordinamento[313]".

---

[311] M. LOGOZZO, *Op. cit,* p. 15, il quale prosegue, individuando quale deve essere l'attività dello Stato, volta ad assicurare la conoscenza della legge e la individua in una duplice direzione: " a) nel corretto esercizio del potere legislativo, che vuol dire, per quanto qui interessa, dettare delle leggi che contengano norme intellegibili; b) nel dovere di garantire il diritto di informazione ai destinatari delle leggi, che si traduce nel dovere da parte della pubblica amministrazione di assicurare con ogni mezzo la conoscenza delle leggi."

[312] A. FEDELE, *La riserva di legge,* in Trattato di diritto tributario*,* diretto da Amatucci A., Padova, Cedam, 1994, p. 173 ss.; S. FOIS, *La riserva di legge. Lineamenti storici e problemi attuali,* Milano, Giuffrè, 1963.

[313] L. MURCIANO, *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa dell'art. 23 Cost.,* in Rivista di diritto tributario, 2002, 9,, p. 957.

La stessa Corte costituzionale ha esplicitamente ammesso che la riserva di legge comporta l'adempimento da parte dello Stato di diversi doveri costituzionali tra i quali "quelli attinenti alla formulazione, struttura e contenuto delle norme[314]".

La Giurisprudenza costituzionale afferma, quindi l'esistenza di un "valore costituzionale comportante la chiarezza normativa e la certezza nell'applicazione del diritto[315]"; certezza che "si persegue con definizioni semplici e chiare. Altrimenti il metodo legislativo seguito toglie alla legge ogni funzione di garanzia e le assegna solo un ruolo di consacrazione formale di quelle che saranno le valutazioni della finanza[316]".

Infine, occorre rilevare come un ulteriore fondamento del diritto alla conoscenza effettiva della legge, si possa rinvenire nel principio di uguaglianza sostanziale di cui all'art. 3, 2° comma, Cost., dal quale si desume "il dovere dello Stato di rendere concreta la conoscibilità della legge, rimuovendo quegli ostacoli di ordine economico e sociale, che, in relazione alla peculiare complessità delle norme tributarie in genere, limitano di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini davanti alla legge[317]".

Dalle considerazioni che precedono sembra potersi affermare che il diritto all'effettiva conoscenza della legge assume nel nostro ordinamento giuridico i connotati di un vero e proprio diritto costituzionalmente garantito, strumentale all'esercizio di ogni altra posizione giuridica

---

[314] Corte Cost. sent. 24 marzo 1988, n. 364
[315] Corte Cost., sent., 31 marzo 1995, n. 94, in *Giurisprudenza Costituzianale,* 1995, 778.
[316] F. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente,* Milano, Giuffrè, 2006, intr. P. XVIII.
[317] M. LOGOZZO, *Op. cit.*, 2002, p. 31.

soggettiva di livello costituzionale[318]. Esso, oggi, trova, peraltro, esplicita previsione nello Statuto dei diritti del contribuente, in particolare, nell'art. 2, relativo alla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, e nell'art. 5, che riguarda il dovere di informazione del contribuente da parte dell'amministrazione finanziaria.

4. Chiarezza e trasparenza della norma tributaria quali garanzie del rispetto del principio di uguaglianza in senso formale e sostanziale.

Come sottolineato nel precedente paragrafo, lo Statuto dei diritti del contribuente offre un grosso contributo al fine di garantire la chiarezza e la trasparenza delle disposizioni tributarie. Al riguardo fondamentale è la disposizione di cui all'art. 2, che detta precise disposizioni in tema di tecnica legislativa tributaria, prevedendo: la menzione, nel titolo della legge, dell'oggetto della stessa, e nella rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli, dell'oggetto delle singole prescrizioni; il divieto di inserire in leggi non aventi un contenuto tributario disposizioni di tenore tributario; l'indicazione, in caso di richiamo, del contenuto sintetico della norma di rinvio, nonché del testo novellato, in caso di sopravvenute modificazioni.

Dal contenuto della norma emerge chiaramente come il "bene" protetto sia costituito dalla conoscibilità effettiva delle norme tributarie. L'art. 2 ha, infatti, quale obiettivo quello di garantire non solo norme chiare ed intellegibili ma anche facilmente individuabili e reperibili da parte del contribuente che alle stesse è chiamato a dare applicazione[319]

[318] In questo senso si v. M. LOGOZZO, *Op. cit.*, p.34.
[319] G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* Torino, Giappichelli, 2008, p. 62.

per cercare di porre rimedio alla cronica incertezza che del nostro diritto tributario.

Orbene, numerosi sono i difetti della tecnica normativa nel settore tributario che determinano mancanza di chiarezza, comprensibilità, semplicità ed uniformità del linguaggio legislativo[320].

Innanzi tutto, viene in rilievo la deficitaria struttura degli atti legislativi costituiti da pochi articoli contenti decine di commi, a loro volta divisi in lettere e, quest'ultime, in numeri. A ciò deve aggiungersi la genericità del titolo della legge e la inadeguata, ed in alcuni casi assente, rubricazione delle partizioni interne e dei singoli articoli.

Inoltre, occorre considerare la "frantumazione" della norma tributaria dovuta alla "stratificazione normativa" nonché alla mancanza di una riformulazione delle disposizioni oggetto di continue modifiche.

Infine, non si possono non sottolineare le notevoli difficoltà che l'interprete incontra nel cogliere il significato della norma tributaria a causa del frequente utilizzo della tecnica del rinvio e delle modalità con le quali viene attuato. Infatti, spesso si tratta di un mero rinvio numerico, altre volte si assiste a "rinvii a catena", per non dire dei c.d. "rinvii innominati"[321].

Ebbene, il legislatore statutario ha cercato di porre rimedio a questa situazione con una disposizione, quella appunto dell'art. 2, che si dirige principalmente al legislatore del quale intende vincolare la discrezionalità normativa.

---

[320] A. BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie,* in Diritto e pratica tributaria, 1979, I, p. 3 ss.
[321] Per un' attenta analisi delle cause dell'incertezza dei testi normativi, in materia tributaria, si v. M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria,* Milano, Giuffrè, 2002, p. 81 ss.

A questo proposito, significativa è la direttiva del ministero delle finanze del 21 settembre 2000 la quale prevede che "d'ora in avanti particolare attenzione sia riservata alla qualità dei testi normativi perché è evidente che lo Statuto in questa parte si rivolge sia al Governo che al Parlamento"[322].

Tuttavia, si pone il problema del valore delle suddetta disposizione e delle conseguenze derivanti dalla sua violazione.

Parte della dottrina ha concluso che la violazione dell'art. 2 non costituisce una violazione della Costituzione ma che possa fornire elementi per effettuare una valutazione in ordine ad un eventuale violazione dell'art.3 della Costituzione e come tale possa essere causa di incostituzionalità della normativa tributaria[323].

Tuttavia, è doveroso segnalare come altra autorevole dottrina rinvenga nella violazione dell'art. 2 dello Statuto una possibile lesione, in primo luogo dell'art. 3, comma 2 della Costituzione, che impone alla Repubblica il compito di assicurare l'effettiva conoscibilità della legge, rimuovendo, in tal modo, quegli ostacoli che limitano la libertà e l'uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge, nonché una violazione dell'art. 23 della Costituzione.

Infatti, il rispetto del principio di legalità impone al legislatore di emanare leggi che chiare e trasparenti e facilmente conoscibili dal cittadino ed, in questo senso, l'art. 2 della Statuto, individua il *minimum* necessario per garantire la chiarezza e la trasparenza delle disposizioni tributarie.

---

[322] G. MARONGIU, *Op. cit.*, p. 63.

[323] F. VARAZZI, ., *Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.87.

Pertanto, "un precetto tributario che non rispetti lo stesso art. 2 può contrastare con l'art. 23 Cost. perché ogni prestazione personale e patrimoniale può essere imposta solo con una legge conoscibile[324]".

Del resto la stessa Corte di Cassazione ha sottolineato come "la correttezza e la buona fede nei confronti del contribuente debbono essere osservate non solo dall'amministrazione finanziaria in fase applicativa, ma anche dallo stesso legislatore tributario all'atto dell'emanazione delle fonti normative, come emerge in particolare dall'art. 2 che detta i criteri di chiarezza e trasparenza che debbono essere osservati nelle disposizioni tributarie"[325].

Nonostante l'art. 2 sia, dunque, considerata, norma generale sulla formulazione delle disposizioni tributarie, va comunque osservato che la sua introduzione non ha eliminato i difetti della tecnica normativa, come chiaramente emerge dalla legislazione degli ultimi dieci anni che non sempre si è attenuta alle indicazioni espressa dalla norma[326].

---

[324] G. MARONGIU, *Op. cit.*, p. 65.
[325] Corte Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080.
[326] A. URICCHIO, *Statuto del contribuente,* voce del Digesto IV – discipline privatistiche, sez. commerciale, aggiornamenti, Torino, UTET, 2003, p. 857.

B – In termini di limiti all'attività amministrativa

1. Il dovere di informazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La seconda parte dello Statuto dei diritti del contribuente, a partire dall'art. 5, abbandona le prescrizioni volte a disciplinare l'attività del legislatore e comincia ad occuparsi del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente secondo un'impostazione volta ad attribuire a quest'ultimo una posizione di centralità nei confronti dell'amministrazione finanziaria e a riportare il rapporto tra contribuente e fisco su un piano paritario e maggiormente garantista per il primo[327].

In particolare, lo Statuto ha posto in evidenza la necessità di garantire un'adeguata informazione al contribuente sia in ordine alle disposizioni fiscali vigenti che (*uti singuli)* in relazione alla propria posizione fiscale ed, in quest'ottica, ha imposto particolari doveri in capo all'Amministrazione finanziaria.

Le c.d. "garanzie d'informazione del contribuente"[328] apprestate dallo Statuto trovano la loro esplicazione in primo luogo nel dovere

[327] In questa direzione si muoveva già la direttiva ministeriale del 25 novembre 1996 pubblicata nella gazzetta ufficiale dell'11 marzo 1997 (in banca dati *"il fiscovideo")*. Pur trattandosi, infatti, di un'iniziativa con soli effetti interni all'amministrazione finanziaria, la stessa conteneva significativi segnali di cambiamento laddove riconosceva che "anche un'amministrazione finanziaria, gestita con moderne tecniche di programmazione e di controllo, non potesse operare, con la necessaria efficacia, se non ponendo al centro della propria considerazione i problemi del cittadino, nella duplice veste di contribuente e di utente. (…) In altri termini si iniziava a proporre, innovando radicalmente rispetto al passato, un modello basato (…) sulla cooperazione e sul rispetto reciproco, oltre che su criteri di trasparenza, di partecipazione, di certezza dei diritti, di snellezza delle procedure."Il contenuto di tale direttiva, è riportato da F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto,* in Rivista di diritto tributario*,* 2001, I, p. 988 ss..

[328] Sul punto si v. E. PACE, *Sistema di comunicazione fiscale,* Torino, Giappichelli, 2000, p. 87 ss.

dell'amministrazione finanziaria di rendere agevole la conoscenza delle disposizioni legislative ed amministrative in materia tributaria, come disposto dall'art. 5; quindi nel più specifico diritto del contribuente a ricevere informazioni dirette ed individuali in relazione agli atti a lui destinati ed alla sua posizione fiscale, come si ricava dall'art. 6; infine, nel diritto a conoscere le conseguenze fiscali delle proprie azioni mediante un dialogo preventivo con l'amministrazione finanziaria che si manifesta nell'istituto dell'interpello, di cui all'art. 11.

Infatti, come già sottolineato nella precedente sezione, la certezza del diritto, intesa come determinatezza e conoscibilità dei doveri giuridici, impone, non solo il corretto esercizio del potere legislativo, ma anche il dovere da parte della Pubblica Amministrazione di predisporre adeguati strumenti per assicurare ai destinatari la conoscenza delle leggi[329].

Orbene, con lo Statuto viene riconosciuto come principio generale dell'ordinamento tributario il dovere dell'Amministrazione finanziaria di "assumere idonee iniziative volte a consentire la completa ed agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria" (art. 5).

L'istituzionalizzazione di tale dovere d'informazione trova il suo fondamento costituzionale, oltre che nel principio della certezza del diritto, espressione degli articoli 54, 23 e 3 della Costituzione, anche nell'art. 97 che sancisce "il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione" dai quali discendono i principi di buona fede e correttezza nei rapporti tra Amministrazione e cittadino che determinano un "dovere di informazione del fisco – nei riguardi del contribuente – che

[329] M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria,* Milano, Giuffrè, 2002, p. 15.

va esercitato tenendo conto del divario di preparazione e di esperienza degli amministrati in modo da consentire a chiunque la puntuale osservanza della legge"[330].

In particolare, l'art. 5 appare come il necessario completamento dell'art. 10 dello Statuto che sancisce i principi della tutela della buona fede e dell'affidamento del contribuente.

Infatti, il suddetto articolo impone all'amministrazione finanziaria il compito di favorire la divulgazione e la migliore conoscenza da parte del contribuente, non solo delle disposizioni legislative ed amministrative, ma anche di "tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché di ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti"[331].

Si tratta di una disposizione di carattere generale che impone alla Pubblica Amministrazione un onere nei confronti della generalità dei contribuenti, facendo riferimento sia all'elaborazione di testi coordinati consultabili presso i locali degli uffici fiscali, sia alle iniziative d'informazione elettronica[332].

Lo scopo principale della norma è quello di realizzare un'informazione quanto più possibile completa, trasparente e fruibile per la collettività

---

[330] F. BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria,* in Bollettino tributario*,* 1986, p. 947 ss.

[331] Si v. M. V. SERRANÒ, *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano,* in Rivista di diritto tributario*,* 2001, I, p. 321 ss; N. CHIECHI, *Il diritto all'informazione nel rapporto giuridico d'imposta secondo lo Statuto del contribuente,* in Bollettino tributario, 2002, p. 645.

[332] Per quanto attiene l'utilizzo di strumenti d'informazione elettronica è necessario sottolineare come , nonostante i notevoli progressi si tratta pur sempre di un sistema di comunicazione che reca numerose difficoltà sul piano sia organizzativo che gestionale. Lo stesso, inoltre, seppur in notevole espansione, non risulta ancora fruibile da parte di tutti i contribuenti. Sul punto si v. V. GUZZANTI, *L'informazione del contribuente,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.157 ss.

anche al fine di ridurre il contenzioso. Infatti, l'attività informativa, collocandosi in una fase logicamente precedente quella impositiva e quindi quella contenziosa, "è diretta ad evitare che la causa della violazione delle disposizioni tributarie sia riconducibile alla mancanza di conoscenza delle norme o alla erronea interpretazione delle medesime"[333].

Corollario del più generale "diritto all'informazione" tutelato dall'art. 5 dello Statuto è il diritto alla conoscenza degli atti che riguardano personalmente il singolo contribuente .

Infatti, lo Statuto, in attuazione del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, che dovrebbe trovare applicazione in tutti i casi in cui vi sia un'attività di quest'ultima destinata a cooperare con il contribuente affinché questi possa più agevolmente adempiere al dovere sociale di partecipazione alle spese pubbliche e vedere tutelata la sua stessa posizione giuridica dinanzi alle pretese dell'amministrazione finanziaria, prevede, al 1° comma dell'art. 6, che "l'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati"[334].

Si fa riferimento, in questo caso a modalità d'informazione che differiscono profondamente da quelle di cui al precedente art. 5. Infatti, la conoscenza che l'Amministrazione finanziaria si prefigge di garantire attraverso il rispetto delle disposizioni di cui al 1° comma dell'art. 6, ha un contenuto circoscritto, avendo ad oggetto singoli atti e soggetti determinati.

---

[333] V. GUZZANTI, *Op. cit.*, p.156, nota 25.

[334] Per un'analisi dettagliata dell'art. 6, comma 1 si v. F. NICCOLINI, *Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.165 ss.

Tale disposizione costituisce, del resto, esplicazione del principio, più volte affermato dalla stessa Corte di Cassazione, secondo cui gli atti dell'Amministrazione finanziaria che incidono sul rapporto obbligatorio non possono produrre effetti prima che il contribuente ne abbia avuto effettiva conoscenza[335].

Con tale norma il legislatore non ha voluto garantire una conoscenza effettiva degli atti al contribuente, operazione oggettivamente impossibile per l'Amministrazione finanziaria[336], ma "ha inteso statuire che a tutti gli atti destinati al contribuente deve essere garantito un grado di conoscibilità il più elevato possibile con tutti gli strumenti idonei a tale scopo"[337].

In questo stesso senso si muove, del resto, la Corte Costituzionale che in due diverse occasioni ha sottolineato come "un limite inderogabile alla discrezionalità del legislatore nella disciplina delle notificazioni è rappresentato dall'esigenza di garantire al notificatario l'effettiva possibilità di una tempestiva conoscenza dell'atto notificato e, quindi, l'esercizio del suo diritto di difesa"[338].

---

[335] Si v. Cass., Sent. 7 dicembre 2000, n. 4769.

[336] F. NICCOLINI, *Op. cit.*, p.175 la quale sostiene che se si volesse attribuire alla espressione "effettiva conoscenza", utilizzata dallo Statuto, il significato di assoluta certezza della conoscenza, di conoscenza reale e concreta "dovremmo concludere nel senso che assicurare la conoscenza effettiva sia nella quasi totalità dei casi impossibile per l'amministrazione finanziaria". Infatti, intesa in questo senso, la conoscenza effettiva "sarebbe imprescindibilmente legata ad uno stato di apprendimento da parte dell'interessato destinatario dell'atto" e di conseguenza, l'eventuale mancato raggiungimento di detto livello di conoscenza, non potrebbe mai gravare in capo all'amministrazione , costituendo una sorta di *probatio diabolica.*

[337] G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 125.

[338] Corte Cost. , sent. 19 dicembre 2003, n. 360 e sent. 7 novembre 2007, n. 366. Nella prima sentenza la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 60, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui prevede che le variazioni e le modifiche di indirizzo, non risultanti dalla dichiarazione annuale, hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello di avvenuta variazione anagrafica. Ha sottolineato la Consulta che "il legislatore può, nell'esercizio della sua discrezionalità prevedere che le (suddette) variazioni di

Il diritto a conoscere è, inoltre, tutelato nella medesima disposizione attraverso la previsione, nel suo 2° comma, del dovere dell'Amministrazione finanziaria di "informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppur parziale di un credito" (art. 6, 2° comma).

Si tratta di una previsione che trova il suo fondamento, oltre che nell'esigenza di garantire la certezza dei rapporti giuridici ed assicurare il rispetto della buona fede nei rapporti con il contribuente, nella necessità di tutelare l'integrità patrimoniale di quest'ultimo.

Tale circostanza emerge fin dalla relazione al disegno di legge Visco nella quale si afferma come con la suddetta disciplina si intenda "assicurare al contribuente la più ampia conoscenza degli atti che lo riguardano, specie al fine di consentirgli di prevenire conseguenze patrimoniali pregiudizievoli derivanti dai suoi atti che, pur compiuti in buona fede, risultano tuttavia non conformi alla legge"[339].

---

indirizzo (…) non abbiano un effetto immediato (…). Tale differimento di efficacia (…) va, tuttavia, contenuto entro limiti tali da non pregiudicare, sacrificando l'effettiva possibilità di conoscenza dell'atto da parte del destinatario, l'esercizio del diritto di difesa". Nella seconda pronuncia, la Corte ha ritenuto fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 58, 1° comma e secondo periodo del 2° comma, e 60, 1° comma, lett. *c), e)* ed *f)*, del D.P.R. n. 600/1973 (quest'ultimo nel testo anteriore alle modifiche apportate dal d.l. 4 luglio 2006, n. 223), nella parte in cui , nel caso di notificazioni di atti tributari a un cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'Amministrazione finanziaria in base all'iscrizione all' AIRE, escludono "l'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 142 del codice di procedura civile". Infatti, sostiene la consulta che le modalità di notificazione previste in via generale dall'art. 142 cpc assicurerebbero al notificata rio l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati.

[339] Relazione al disegno di legge n. 1286, presentato alla Presidenza del Senato il 18 settembre 1996 dal Ministro delle Finanze, on. Visco, riportato in V. MESSINETTI, *Il diritto del contribuente ad essere informato. Dalla tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente alla partecipazione del privato al procedimento di irrogazione della sanzione tributaria,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005 , p.219.

La volontà del legislatore di collocare le relazioni tra fisco e contribuente in un ambiente trasparente e pienamente informato, in attuazione del principio di cooperazione, si manifesta ulteriormente nella previsione in capo all'Amministrazione finanziaria di una serie di adempimenti che hanno lo scopo di assicurare al contribuente la conoscenza di quei documenti, quali i modelli di dichiarazione, le istruzioni ed altre comunicazioni, che gli consentono di adempiere correttamente le obbligazioni tributarie, curando, altresì, che quest'ultimo possa far ciò "con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli"[340].

Infine, occorre porre l'attenzione all'istituto dell'interpello, disciplinato dall'art. 11 dello Statuto. Infatti, il diritto a conoscere le conseguenza fiscali delle proprie azioni costituisce una specificazione della norma che impegna l'amministrazione finanziaria ad "assumere idonee iniziative volte a consentire la completa ed agevole conoscenza delle disposizioni legislative ed amministrative vigenti in materia tributaria" (art. 5)[341].

L'istituto dell'interpello nasce dall'esigenza di garantire al contribuente il diritto di affidarsi, in situazioni di incertezza, alla preventiva conoscenza della posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria in ordine ad una determinata questione di carattere tributario.

---

[340] Art. 6, 3° comma dello Statuto.

[341] In questo senso si v. A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della L. n. 413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2001, I,, p. 629 e G. MARONGIU, *Contributo alla realizzazione dello «Statuto dei diritti del contribuente»,* in Tributi*,* 1999, p. 17.

L'orientamento prevalente individua ancora una volta la *ratio* dell'istituto nella necessità di garantire la certezza del diritto e la tutela della buona fede del contribuente[342].

Del resto, "anche in ambito comunitario la tutela del legittimo affidamento discende come corollario dal principio di certezza del diritto; principio che impone di evitare che i soggetti passivi non versino nell'incertezza incolpevole quanto all'individuazione dei loro obblighi"[343].

Dunque, sulla base di quanto disposto dall'art. 11, il contribuente, "qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni" tributarie applicabili a "casi concreti e personali", ha il potere di presentare all'Amministrazione finanziaria una circostanziata e specifica istanza di interpello avverso la quale quest'ultima è tenuta ad esprimersi entro un termine preciso (120 giorni). In mancanza di parere espresso si forma il silenzio – accoglimento che vincola l'amministrazione all'opzione interpretativa prospettata dal contribuente nell'istanza stessa.

Inoltre, qualora il contribuente si conformi alle indicazioni espresse o tacite rese dall'Amministrazione finanziaria, è precluso a quest'ultima l'esercizio della potestà impositiva e sanzionatoria.

In ciò si realizza la tutela dell'affidamento del contribuente: nel diritto di quest'ultimo a porre l'istanza di interpello e nella vincolatività per l'amministrazione del suo responso, che rendono certa tra le parti la qualificazione della fattispecie annullando, in relazione al caso in

---

[342] In questo senso G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, in Corriere tributario, 2002, p. 1408 ss.

[343] M. MICCINESI, *L'interpello,* in Lo Statuto dei diritti del contribuente, a cura di Marongiu G., Torino, Giappichelli, 2004, p. 92.

questione, “l’incertezza giuridica collegata alla realizzazione di conseguenze negative in sede di accertamento nei confronti del contribuente, il quale ha posto concretamente in essere quanto prospettato in modo circostanziato nell’istanza medesima”[344].

Emerge chiaramente come il legislatore dello Statuto, attraverso l’interpello, abbia inteso salvaguardare in primo luogo il valore del “legittimo affidamento del contribuente, nel pieno rispetto dei principi costituzionali di ragionevolezza, correttezza e buon andamento dell’attività amministrativa”, così come “la rilevanza che l’istituto assume nell’attuazione della funzione di accertamento”[345].

L’importanza di tale istituto si ricava anche dalle Direttiva del Ministero delle Finanze del 21 settembre 2000 secondo la quale “l’Amministrazione deve cogliere l’opportunità, rappresentata dal diritto di interpello, di migliorare i rapporti con i contribuenti per improntarli ai principi di correttezza e di buona fede”, ma anche dall’immediato decollo dell’istituto che, reso operativo con il d.m. del 26 aprile 2001, n. 209, ha trovato nel corso di questi dieci anni grandissima applicazione.

2. Affidamento e buona fede nei rapporti tra il contribuente e l’Amministrazione finanziaria.

Tra le disposizioni contenute nello Statuto, assume particolare rilevanza l’art. 10 il quale, nel suo 1° comma individua nella collaborazione e nella buona fede i principi che devono informare il rapporto tra amministrazione

[344] A. COMELLI, *Op. cit.*, p. 629.
[345] M. MICCINESI, *Op. cit.*, p. 95.

finanziaria e contribuente, mentre nel 2° comma attribuisce rilevanza giuridica ad una tipica situazione di affidamento.

Stabilisce, infatti, che "non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa".

Si tratta di una norma che è chiaramente inserita in quel complesso di disposizioni volte a disciplinare i criteri di individuazione e definizione dei diritti del contribuente nell'attuazione del rapporto tra questo e il fisco, rapporto non più configurato in termini conflittuali ed autoritativi.

Infatti, come si ricava da una pronuncia della Corte di Cassazione, dalla lettura congiunta degli artt. 5, 6, 10 e 12 dello Statuto emerge "un nuovo assetto dei rapporti tra Fisco e contribuente, ispirato essenzialmente a principi di collaborazione, di cooperazione e di buona fede, che permeano tutto il tessuto normativo dello Statuto e che (…) costituiscono (…) criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti"[346].

I concetti che vengono in rilievo nella trattazione dell'argomento sono principalmente quelli di buona fede e affidamento, concetti che non

[346] Corte Cass., sez. trib., sent. 2 maggio 2005, n. 9407. Si tratta di una sentenza con la quale la Corte ha stabilito che la richiesta di rimborso ad un organo incompetente non legittima l'emanazione di un provvedimento di diniego ma costituisce, in applicazione dei principi di cooperazione, collaborazione e buona fede, atto idoneo ad impedire la decadenza del diritto a rimborso. Si v. sul punto G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* Torino, Giappichelli, 2008, p. 115.

possono essere sovrapposti avendo ciascuno un proprio significato ed un preciso ambito di applicazione.

Infatti, il concetto di buona fede possiede due accezioni. Si parla di buona fede soggettiva per indicare lo stato psicologico di chi ritiene di avere agito *iure*, ossia nel rispetto di quanto prescritto dalla legge; si fa riferimento, invece, alla buona fede c.d. oggettiva per intendere "una regola di correttezza che impone atteggiamenti leali, non capziosi e vieta il c.d. *venire contra factum proprium* e cioè il tradire le legittime aspettative altrui originate da un proprio precedente comportamento"[347].

Quando si parla di affidamento si fa, invece, riferimento allo stato psicologico di chi ha riposto la sua fiducia in qualcosa o in qualcuno condizionando in conseguenza di ciò il suo comportamento e le sue scelte[348].

Il principio di buona nasce e si sviluppa inizialmente nell'ambito del diritto civile[349], mentre solo in tempi più recenti ha costituito oggetto di elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali nel settore giuspubblicistico. In particolare la dottrina amministrativista ha seguito due diversi

---

[347] E. DELLA VALLE, *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto,* in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2003, p. 356; ID, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in Rassegna tributaria*,* 2002, p. 459. Sul punto si v. anche A. MALONCELLI, *Affidamento e buona fede nei rapporti tributari,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.537, nota 11, il quale evidenzia come l'origine della nozione di *bona fides*, nella sua duplice accezione, è rintracciabile già in fonti romanistiche ove si distingueva tra la *fides* del *bonus vir*, quale regola di comportamento del soggetto nei rapporti contrattuali e la *fides* che tutelava il soggetto convinto della legittimità del proprio comportamento.

[348] E. DELLA VALLE, *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto, cit.*, p. 355.

[349] Infatti, nel codice civile è possibile rinvenire numerose disposizioni che si riferiscono alla buona fede quale regola di comportamento. Il riferimento è agli artt. 1175, 1337, 1358, 1375, 1460 comma 2 etc. del codice civile. Il fondamento di tale principio va rinvenuto nei doveri di solidarietà di cui all'art. 2 della Costituzione dal quale derivano le regole di correttezza e buona fede che pervadono l'intero ordinamento giuridico.

orientamenti i quali tuttavia sono giunti a conclusioni analoghe circa la presenza della buona fede nell'attività amministrativa.

Secondo il primo orientamento, la buona fede sarebbe inquadrabile all'interno del principio di imparzialità quale guida all'attività amministrativa, norma sul procedimento, ossia quale "contenuto di un fondamentale dovere giuridico, il dovere appunto di conformare il proprio comportamento a veridicità e fedeltà"[350].

Per il secondo orientamento, invece, il principio di buona fede costituirebbe non tanto una regola sul procedimento quanto sulla decisione che integra previsioni normative indeterminate o lacune dell'ordinamento giuridico[351]. Si tratterebbe di un principio che seppure non scritto nella Carta Costituzionale, tuttavia, è implicito in altri principi, quali quello della tutela dei diritti fondamentali di cui all'art. 2, nonché quelli di cui agli artt. 41, comma 3; 42, comma 2; 44, comma 2; 45, comma 2; 47 commi 1 e 2[352].

In ogni caso, i due orientamenti così come gli altri che hanno contribuito ad animare la discussione intorno alla suddetta clausola generale[353], conducono ad una comune conclusione, nel senso che la

---

[350] U. ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa,* Padova, Cedam, 1965, p. 275.

[351] F. MERUSI, *Il principio di buona fede nel diritto amministrativo,* in Scritti per Mario Nigro, II, Milano, Giuffrè, 1991, p.223 ss.

[352] F. MERUSI, *L'affidamento del cittadino,* Milano, Giuffrè, 1970, p. 46.

[353] Il riferimento è tra gli altri ai contributi di F. MANGANARO, *Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche,* Napoli, ESI, 1995, p. 121 ss. secondo cui la clausola generale di buona fede costituisce la regola principale del procedimento amministrativo; essa si ricaverebbe dall'obbligo di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. dal quale discende il dovere che fa capo a tutti i soggetti, ivi comprese le amministrazioni pubbliche, di comportarsi correttamente e cioè di agire, anche esercitando propri diritti, con il minor danno possibile per gli altri; A. MANTERO, *Le situazioni favorevoli del privato nel rapporto amministrativo,* Padova, Cedam, 1979, p. 139 ss il quale, ponendosi sulla scia di Merusi, riconduce la buona fede ad una mera valutazione discrezionale. Secondo l'autore, nei procedimenti di secondo grado o modificativi di scelte precedenti sarebbe garantita la conservazione delle posizioni acquisite dai privati, nel senso che

clausola generale di buona fede viene ritenuta anche nel diritto amministrativo, una regola di governo delle relazioni soggettive, non necessariamente paritarie, che impone atteggiamenti leali, solidali, non capziosi e non contraddittori[354].

In tale accezione, la regola di buona fede si sostanzia anche nell'obbligo di agire in modo da non frustrare le aspettative altrui, in questo senso tale principio si lega inscindibilmente con quello di affidamento.

Il principio di affidamento, come evidenziato nel capitolo precedente, viene ricondotto dalla Giurisprudenza costituzionale alla certezza del diritto principio, di rango costituzionale, caratterizzante lo Stato di diritto che si esplica nella prevedibilità delle conseguenze giuridiche derivanti dalle azioni del soggetto[355].

Dunque, "la tutela dell'affidamento riposto dal cittadino nelle conseguenze giuridiche prevedibilmente ricollegabili alle proprie azioni diventa lo strumento per rendere giustiziabile il diritto del singolo a programmare i propri comportamenti sulla base delle condizioni normative presenti in un dato periodo storico, diritto che traduce, sul piano soggettivo, il principio di certezza"[356].

Anche nell'ordinamento comunitario la tutela dell'affidamento, che è configurato dalla Corte di Giustizia come fondamentale e "costituzionale",

---

l'affidamento di questi ultimi dovrebbe essere sacrificato solo "mediante specifica, analitica e congrua motivazione".

[354] E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario,* Milano, Giuffrè, 2001, p. 147.

[355] Corte Cost., sent. n. 525/2000.

[356] C. MONACO, *I principi fondamentali dell'ordinamento tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuibile nel diritto tributario in una recente pronuncia della Cassazione,* in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 2003, I, p. 59.

ossia come "uno dei principi fondamentali della Comunità"[357], si pone come corollario della certezza del diritto[358]

Tale ultimo principio "assurge a regola costitutiva dell'ordinamento comunitario con il compito di garantire la prevedibilità delle conseguenze dell'agire umano, imponendo e assicurando che i soggetti dell'ordinamento comunitario non siano esposti ad una situazione di incertezza in relazione ai propri diritti e doveri"[359].

La Corte di Giustizia, in particolare, considerando la tutela dell'affidamento quale principio immanente all'ordinamento comunitario, si è preoccupata piuttosto che di ricercare un riferimento normativo, di definirne i contenuti precisandone natura e condizioni di applicabilità[360].

In questo modo è giunta al riconoscimento della legittimità dell'aspettativa al verificarsi di determinate condizioni di buona fede dell'individuo ed all'affermazione della sua tutelabilità, purché non incompatibile con principi e valori reputati superiori[361].

---

[357] Corte Giust., sent. 5 ottobre 1994, cause riunite 133/93, 300/93, 362/93 *Antonio Crispoltoni e altri/Fattoria autonoma Tabacchi e Donatab srl,* in *Racc.,* p. 4909, parr. 56 e 57. Fina dal 1977 la Corte di giustizia sent., 3 maggio 1978, causa 112/77, *Töpfer & Co./Commissione CE,* in *Racc.* p. 1019, ha affermato che "il motivo di gravame concernente il principio della tutela del legittimo affidamento è ammissibile nell'ambito di un ricorso *ex* art. 173 giacché il principio in questione fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario e la sua inosservanza costituirebbe ai sensi del predetto articolo una violazione del Trattato e di qualsiasi regola di diritto relativa alla sua applicazione"

[358] Corte Giust., 15 febbraio 1996, causa 63/93, *f. duff,* in *Racc.,* p. 5969.

[359] A. MALONCELLI, *Op. cit.*, p.545 nel quale si trovano numerosi riferimenti alla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

[360] L. LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, Giappichelli, 1998, p. 256.

[361] A. MALONCELLI, *Op. cit.*, p.545. Secondo la Corte di Giustizia, dunque, lo Stato di apparenza giuridica determinato dalla condotta di un'istituzione comunitaria non è sempre sufficiente a far sorgere un affidamento tutelabile, ma occorre verificare la sussistenza della buona fede in capo al soggetto, ossia all'operatore economico interessato. La Corte di giustizia, in altri termini, ha sempre operato un bilanciamento tra l'interesse del privato, sacrificato dalla modifica normativa o dal ritiro di un provvedimento amministrativo, e l'interesse pubblico che giustifica quella modifica o quell'intervento amministrativo. Sul punto si v. L. LORELLO, *Op. cit.*, p. 160 ss..

Nel diritto pubblico interno la tutela dell'affidamento viene, invece, principalmente ricondotta al principio di buona fede, che deve orientare i comportamenti dei soggetti coinvolti nel procedimento amministrativo e che comporta per l'Amministrazione il divieto di *venire contra factum proprium*[362] .

Il rispetto dell'affidamento costituisce un effetto dell'obbligo, gravante sull'amministrazione, di ponderare, prima dell'emanazione dell'atto, tutti gli interessi dei soggetti coinvolti nel procedimento, quindi non solo di quelli pubblici. L'affidamento richiede una caratterizzazione in termini partecipativi dell'agire della pubblica Amministrazione. Questa è la prospettiva che, infatti, ha connotato la Legge n. 241/1990 la quale ha cercato di radicare nell'azione amministrativa i criteri della speditezza, della trasparenza, della partecipazione e della semplificazione.

Tuttavia, come è stato autorevolmente sottolineato, la materia tributaria è rimasta estranea all'ambito della codificazione delle norme generali amministrative, in ragione della presunta peculiarità del sistema delineato dalle norme fiscali[363].

Nonostante l'atteggiamento conservatore del legislatore, la dottrina e la giurisprudenza, proprio a partire dagli anni '90, hanno iniziato ad applicare i principi di affidamento e buona fede anche nell'ambito del diritto tributario ed, in particolare, nei rapporti tra Fisco e contribuente.

---

[362] La tutela dell'affidamento viene in rilievo nell'ambito del diritto pubblico principalmente come limite all'autotutela, ossia al potere dell'amministrazione di ritirare i propri atti, perché inopportuni o perché illegittimi. Sul punto v. P. VIRGA, *Diritto amministrativo: atti e ricorsi.* Milano, Giuffrè, 2001, p.165 ss

[363] In tal senso L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Padova, Cedam, 1990, p. 28 – 29.

Tale mutamento di prospettiva ha preso le mosse dalle elaborazioni della più attenta dottrina privatistica e pubblicistica.

Basti pensare alle affermazioni secondo cui esiste nel nostro ordinamento un dovere generale di buona fede che impedisce a chiunque, e quindi anche alla Pubblica Amministrazione, di *venire contra factum proprium,* principio che rigorose ragioni di giustizia formale e sostanziale impongono di estendere anche al Fisco[364].

Non vi sono ragioni per riconoscere al Fisco una posizione di privilegio che gli consenta di non essere vincolato alle proprie direttive e di non rispettare gli affidamenti creati in capo al contribuente. In tal modo verrebbero violati, infatti, anche i nessi tra il dovere di buona fede della Pubblica Amministrazione e il principio di imparzialità costituzionalmente garantito[365].

Anche la giurisprudenza tributaria si è mossa sulla scia di tali insegnamenti e ben presto si è diffuso il convincimento che anche nel diritto tributario valgono il principio dell'affidamento e quello della buona fede[366].

---

[364] F. BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria,* in Bollettino tributario*,* 1986, p. 947.

[365] Così G. MARONGIU, *Op. cit.,* il quale riporta la tesi di F. BENVENUTI, *Per un diritto amministrativo paritario,* in Studi in memoria di Enrico Guicciardi, Padova, Cedam, 1975, p. 818 ss. secondo il quale "se è vero che l'imparzialità può essere vista sotto un profilo oggettivo come norma di comportamento dell'amministrazione e come tutela della stessa amministrazione, collegandosi così al principio di legalità e a quello di uguaglianza, non può nemmeno escludersi che essa debba essere vista sotto un profilo soggettivo che, in definitiva, significa non tanto che l'amministrazione debba proporsi il perseguimento di interessi obiettivi, quanto il dovere di adozione di criteri di equità, di buona fede, di parità di trattamento, ciò che qualifica la sua azione come quella di un soggetto teso alla soddisfazione di fini pubblici. L'imparzialità si risolve, dunque, in un dovere di buona fede oggettiva".

[366] Si v. Comm. Trib. I grado di Torino, 15 aprile 1991, n. 299, in Diritto e pratica tributaria*,* 1991, II, p. 1377, con nota di G. MARONGIU, la commissione , in relazione ad una fattispecie avente ad oggetto il ricorso di una compagnia assicuratrice, che si era attenuta nell'impostazione dei conti a quanto indicato in una circolare del Ministero delle finanze poi mutata così statuisce: "non vi è

Autorevole dottrina, inoltre, affrontando il problema in relazione alla fattispecie delle circolari interpretative, auspicava che "la legge recante lo Statuto dei diritti del contribuente, in atto all'attenzione del Parlamento, nel garantire il diritto all'informazione, disciplini espressamente l'emissione e gli effetti delle circolari interpretative"[367].

Con l'approvazione dello Statuto, ed, in particolare, con la previsione di cui all'art. 10, si è fornito fondamento normativo espresso al punto di vista secondo il quale "collaborazione" e "buona fede" costituiscono principi ispiratori dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente e si è attribuita anche conferma della piena operatività dell'art. 97 Cost. in materia fiscale[368].

Infatti, tale articolo può considerarsi esplicazione dei principi costituzionali di buon andamento ed imparzialità che impongono all'Amministrazione finanziaria non solo l'efficienza e l'economicità dell'agire ma anche la collaborazione con il contribuente al fine di tutelare l'interesse pubblico, interesse da contemperare con quello dei privati, che devono essere posti su un piano di parità[369]. Ciò vuol dire, in primo luogo,

---

chi non veda come la ricorrente, come del resto le altre compagnie di assicurazione (…) si sono attenute al comportamento loro indicato dall'amministrazione finanziaria per cui questa non può ora 'venire *contra factum proprium'*: l'averlo fatto, violando anche il disposto dell'art. 1175 del codice civile cui non si può certo disconoscere il carattere di norma fondamentale del nostro ordinamento per quanto riguarda la disciplina di tutti i rapporti intersoggettivi (e quindi anche quelli tra fisco e contribuente), costituisce palese illegittimità".

[367] S. SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria,* in Studi in onore di Victor Uckmar, Vol. II, Padova, Cedam, 1997, p. 1077 ss.

[368] D. STEVANATO, *Buona fede e collaborazione nei rapporti tra fisco e contribuente,* in Lo Statuto dei diritti del contribuente*,* a cura di Marongiu G., Torino, Giappichelli, 2004, p.149 ss.

[369] G. MARINO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione,* in Rassegna tributaria*,* 2006, p. 474. Sul tema si v. anche G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede,* in Rassegna tributaria, 2001, p. 1275; E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente, cit.,* p. 459; V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente,* in Rivista di diritto tributario, 2003, n. 3, p. 268.

rispettare il principio di capacità contributiva nell'applicazione dei singoli tributi ma anche non tradire la fiducia dei contribuenti nei confronti dell'Amministrazione, in quanto il mancato rispetto del loro affidamento può scoraggiare la loro collaborazione e determinare una cattiva amministrazione[370].

Inoltre, non può non evidenziarsi come il fondamento della tutela dell'affidamento rispetto all'azione degli Uffici finanziari venga ritenuto comune a quello visto in relazione all'attività del legislatore, ossia la tutela dei diritti inviolabili di cui all'art. 2 Cost. e la garanzia delle libertà economiche dell'individuo costituzionalmente presidiate.

"Tale garanzia impone che un soggetto possa conoscere anticipatamente le conseguenze tributarie dei propri atti o, quantomeno, che, se si ingenera una ragionevole apparenza circa (…) il regime tributario di tali atti, cui concorre il comportamento del fisco, tale apparenza non troverà successivamente smentita"[371].

Sulla base di queste considerazioni, la Cassazione fin dalla nota pronuncia del 2002, ha affermato che il potere dell'Amministrazione finanziaria di emanare atti volti alla rimozione di provvedimenti ritenuti illegittimi, incontra il limite del principio della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente[372].

---

[370] Si v. E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario, cit.*, p. 156. Fondano l'obbligo di correttezza sul principio del buon andamento tra gli altri, DE MITA, *La buona fede in diritto tributario (quando l'amministrazione cambia orientamento),* in Interesse fiscale e tutela del contribuente, Giuffrè, Milano, 2006, p. 337 e S. SAMMARTINO, *Op. cit.,* p. 1077 ss.

[371] A. MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2009, p. 452 il quale riporta il pensiero di E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario, cit.*, p. 127 ss.

[372] Cass. Sez. trib., sent. 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Rass. Trib.,* 2003, n. 3, p. 1043

Del resto, aggiunge la Corte in un'altra pronuncia, "l'Amministrazione finanziaria non è un qualsiasi soggetto giuridico, ma è una pubblica amministrazione. Tale veste, come le attribuisce speciali diritti funzionali che assicurino nella maniera più ampia e spedita il perseguimento delle sue finalità nell'interesse collettivo, così, per la stessa ragione, la obbliga all'osservanza di particolari doveri prima fra tutti quelli dell'imparzialità espressamente sancito dall'art. 97 Cost."[373].

L'affidamento del contribuente finisce, dunque, per costituire una situazione giuridica tutelabile allorquando la predetta azione sia caratterizzata da un'apparente legittimità e coerenza e vi sia, inoltre, la buona fede oggettiva del contribuente; in tali circostanze l'atto dell'Amministrazione, benché fondato, può rivelarsi illegittimo per violazione dei principi di affidamento e buona fede oggettiva[374].

Soffermandosi sull'analisi dell'art. 10 dello Statuto, occorre sottolineare come la formulazione di cui al 1° comma può essere rappresentata come espressione di un principio unitario che detta una regola di comportamento riferibile non solo all'Amministrazione finanziaria ma anche al contribuente.

---

[373] Così Cass. Sez. I, 29 marzo 1990, in *Dir. prat. Trib.,* 1990, II, p. 1230 e Cass. Sez. un., 30 novembre 2006, n. 26606.

[374] L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente,* in Rassegna tributaria, 2006, n. 2, p. 437. Importanti in argomento le pronunce della Corte di Giustizia in materia di Iva che ha deciso che la qualità di soggetto passivo, una volta riconosciuta, non può essere revocata con effetto retroattivo, al di fuori di situazioni fraudolente o abusive, senza violare i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, in quanto ciò priverebbe retroattivamente il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'imposta a monte sulle spese già effettuate. Si v. Corte Giust., sent. 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, in *Racc.,* 2004, p. 4243; Corte Giust., sent. 8 giugno 2000, causa C-400/98, in *Racc.,* 2000, p. 4321.

In particolare, i principi di collaborazione e buona fede, qualora sono riferiti al contribuente alludono ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, comportamenti capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da abuso del diritto o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria[375].

Inoltre, in riferimento alle situazioni di affidamento ingenerate da circolari interpretative dell'Amministrazione finanziaria successivamente modificate, la Suprema Corte ha in più occasioni affermato la non debenza del tributo ribadendo che "il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito dall'art. 10, 1° comma dello Statuto, trovando origine nella Costituzione, (…), è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto" e la sua previsione, dunque, "vincola l'interprete (…) nella sua applicazione non solo ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore ma anche ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni e interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal 2° comma del citato art. 10 riguardano situazioni meramente esemplificative"[376].

Infatti, come è stato sottolineato da autorevole dottrina, il legislatore dello Statuto con il 2° comma ha disciplinato espressamente solo alcuni casi in cui il legittimo affidamento può avere rilevanza scriminante, non potendosi escludere che la sua efficacia espansiva possa condurre anche all'inesigibilità della prestazione tributaria[377].

---

[375] Così Cass. Sez. trib., sent. 13 febbraio 2009, n. 3559. La nozione di abuso del diritto è stata utilizzata dalla Corte anche in riferimento all' attività dell'Amministrazione finanziaria che non abbia portato a conoscenza del contribuente atti di riorganizzazione dell'amministrazione tributaria, in tal modo impedendo l'esercizio del diritto di difesa da parte dell'amministrato.

[376] Corte Cass., sez. trib., sent. 29 agosto 2007, n. 18218.

[377] In tal senso DELLA VALLE, *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto, cit.*, p. 358; G. MARONGIU, *Op. cit.*, p. 149 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente,* in Rivista di

Il principio di collaborazione e buona fede ha manifestato nel corso di questi dieci anni dall'emanazione dello Statuto tutta la sua pervasività tanto da estendere notevolmente il suo ambito di applicazione e connotare anche il processo tributario.

Infatti, come evidenziato in una recente pronuncia della Cassazione, "la tutela fornita al contribuente dal principio di collaborazione e buona fede copre l'intero arco della vita di un rapporto giuridico tributario estendendosi fino alla sua definizione eventualmente in sede contenziosa giurisdizionale"[378].

Si tratta di principi immanenti nell'ordinamento tributario che trovano il loro radicamento, come si evince dalla già citata sentenza della Cassazione, "specie per quel che riguarda l'amministrazione tributaria, nella forma dello Stato italiano e nei due principi fondamentali nei quali essa si manifesta, che sono costituiti dal principio dello Stato di diritto e dello Stato sociale".

Dall'assunzione da parte del nostro Stato della forma dello Stato di diritto deriva che le intromissioni nella sfera del governato - riconducibili ai "doveri inderogabili di solidarietà politica economica e sociale", tra i quali rientrano anche i vincoli di natura tributaria - costituiscono delle eccezioni

---

diritto tributario, 2001, p. 492. *Contra* D. STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo,* in Rassegna tributaria, 2003, n. 2, p. 817 ss il quale sostiene alla tesi della Cassazione "è possibile obiettare che, seguendo questo ragionamento, l'effettiva possibilità di attuazione degli obblighi tributari (che non può essere vista solo nella prospettiva – garantistica – del singolo, ma anche in quella della collettività, interessata ad una giusta ripartizione dei carichi su tutti i consociati) finirebbe nei casi indicati per dipendere da un comportamento amministrativo, ed in specie da un comportamento amministrativo patologico, ovvero da una affrettata (ed erronea) affermazione di non debenza del tributo. Questa posizione appare però insostenibile nella sua assolutezza, contrastando con l'art. 23 della Costituzione e con la pacifica fonte legale dell'obbligazione tributaria".

[378] Cass. Sez. trib., sent. 13 febbraio 2009, n. 3559.

rispetto alla regola della sua intangibilità, espressa dall'Art. 2, 1° comma, Cost., e devono, pertanto, non solo essere ridotte al minimo indispensabile ma, essere anche "ispirate al principio di collaborazione e di lealtà e devono essere tali da non indurre in errore il governato".

Infine, "in quanto Stato sociale, lo Stato italiano è vincolato dal legislatore costituente a premunirsi di fornire, non solo le garanzie formali dei diritti del cittadino, ma a provvedere ai suoi bisogni sostanziali", pertanto, "i governanti sono tenuti ad operare, (…), come *'Helfer des Buerges',*" ossia "come assistenti del cittadino, come suoi aiutanti, se non addirittura come servitori"[379].

3. La tutela dei diritti inviolabili nei rapporti tra Fisco e contribuente.

Le esigenze di tutela dei diritti inviolabili del contribuente si manifestano in modo particolare nel corso dell'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Quando si parla di attività istruttoria si fa riferimento a tutti quegli atti con i quali l'Amministrazione finanziaria procede all'individuazione ed all'acquisizione di dati e notizie rilevanti ai fini dell'acclaramento di eventuali violazioni della normativa tributaria.

Infatti, l'emissione di un atto di accertamento o di irrogazione di sanzioni amministrative presuppone il conseguimento della prova circa la sussistenza di un inadempimento di obblighi sostanziali o formali insorgenti dalla predetta normativa[380].

---

[379] Corte Cass., sez. trib., sent., 13 febbraio 2009, n. 3559.
[380] G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Padova, Cedam, 2008, p. 465.

Orbene, la legge assume a presupposto dell'imposizione determinati fatti che si collocano nella sfera giuridica del contribuente e rispetto ai quali l'Amministrazione finanziaria si trova in una posizione di estraneità.

Pertanto, nell'esercizio della sua funzione di accertamento, in riferimento alla quale si manifesta la sua inferiorità conoscitiva, essa deve essere dotata di poteri autoritativi che le consentano di superare questo *deficit* conoscitivo e le garantiscano la piena conoscenza della situazione economica effettiva del contribuente, anche superando le barriere poste dall'ordinamento a garanzia delle libertà fondamentali[381].

Infatti, l'esercizio dei poteri istruttori incide necessariamente sulle situazioni soggettive del contribuente, restringendo diritti ed interessi dei soggetti sottoposti a controllo[382]. Il riferimento è, in particolare, ad alcuni diritti fondamentali quali: l'inviolabilità del domicilio, della libertà personale, della corrispondenza etc., diritti che possono essere legittimamente affievoliti e compressi dall'Amministrazione finanziaria per motivi fiscali attraverso un'attività che si svolga nel rispetto dei presupposti e delle regole procedimentali previste dalla legge[383].

Se si vuole individuare un fondamento costituzionale ai poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria il riferimento non può che andare, in primo luogo, all'art. 53 Cost..

Infatti, tale disposizione, nel sancire il dovere di concorrere alle spese pubbliche, valorizza la connotazione solidaristica del nostro ordinamento

---

[381] A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, Giuffrè, 2002, p. 5 -6.

[382] R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria,* voce del Digesto IV – discipline privatistiche, sez. commerciale, Torino, UTET, XI, 1995, p. 195.

[383] Infatti, la limitazione dei diritti inviolabili dell'uomo, come ha sottolineato la Corte Costituzionale (sent. 1 febbraio 1982, n. 15; sent. 28 luglio 1993, n. 349), ha carattere derogatorio rispetto ad una regola generale e si configura come un'eccezione.

giuridico e vincola il legislatore "imponendogli di prevedere poteri idonei ad obbligare «tutti» a partecipare ai bisogni collettivi, in modo da evitare che si creino aree di impenetrabilità al Fisco in cui possono proliferare comportamenti evasivi tali da compromettere l'interesse generale al reperimento delle entrate pubbliche"[384].

Inoltre, l'art. 53 Cost. va apprezzato nella sua dimensione garantistica nei confronti del contribuente in quanto, nello stabilire che il concorso alle spese pubbliche avvenga in ragione dell'effettiva capacità contributiva di ciascun contribuente, impone all'Amministrazione finanziaria di commisurare la base imponibile alla reale forza economica del contribuente e per far ciò sono indubbiamente preferibili delle modalità di ricostruzione dell'imponibile di tipo analitico-contabile.

Orbene, l'adozione di criteri di tassazione su base effettiva e la preferenza sul piano procedimentale del metodo ricostruttivo analitico-contabile hanno indotto il legislatore a perseguire il perfezionamento del sistema di accertamento e a dotare l'Amministrazione finanziaria di poteri d'indagine particolarmente penetranti[385].

---

[384] A. VIOTTO, *Op. cit.*, p. 17. In tal senso anche R. SCHIAVOLIN, *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni,* in Rivista di diritto tributario*,* 1996, II,, p. 918, il quale evidenzia come l'art. 53 si spinga fino a condizionare le scelte legislative circa la dotazione dei poteri da utilizzare per verificare l'adempimento del dovere di contribuzione alle spese pubbliche. In giurisprudenza si veda Corte Cost., sent. n. 51 del 1992, nella quale la Corte estende l'area di operatività dell'art. 53 anche nel settore dei poteri istruttori stabilendo che "le scelte discrezionali del legislatore, ove si orientino a favore della tutela del segreto bancario, non possono spingersi fino al punto di fare di quest'ultimo un ostacolo all'adempimento di doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 Cost.).

[385] L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale,* Milano, Giuffrè, 1999, p. 4. Si v. anche A. VIOTTO, *Op. cit.*, p. 23 secondo il quale "si potrebbe provocatoriamente sostenere che è nell'interesse dello stesso soggetto controllato che l'amministrazione sia dotata di poteri sufficienti, appunto per scongiurare il rischio che gli scarsi mezzi di indagine portino ad una ricostruzione eccessiva del suo reddito o del suo volume d'affari".

Individuato il fondamento costituzionale dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria nell'adempimento del dovere di solidarietà che si concretizza nel concorso alle spese pubbliche *ex* art. 53 Cost., occorre sottolineare come, da un lato, l'esercizio di siffatti poteri vada circoscritto per tener conto delle contrapposte esigenze di garanzia delle libertà costituzionali mentre dall'altro, la portata di tali diritti di libertà debba necessariamente subire delle limitazioni in vista della necessità di realizzare l'interesse generale del concorso di tutti alle spese pubbliche.

Questo bilanciamento di posizioni giuridiche costituzionalmente rilevanti deve essere effettuato in primo luogo dalla legge, essendo, appunto, la riserva di legge annoverata tra i meccanismi di garanzia delle libertà fondamentali. Infatti, come è stato già in precedenza ribadito, il Parlamento, in quanto massima espressione della sovranità popolare, viene considerata la sede più idonea ad effettuare il suddetto bilanciamento di posizioni giuridiche contrapposte, anche e soprattutto per gli stringenti vincoli costituzionali che in materia di libertà fondamentali limitano la discrezionalità del legislatore e rafforzano le garanzie connesse all'intervento parlamentare.

Il riferimento è, in particolare, all'art. 2, oltre che agli artt. 13, 14 e 15 della Costituzione. Infatti, come autorevolmente rilevato, è proprio l'art. 2 Cost., ponendo a base dello stato democratico l'inviolabilità dei diritti personali e l'inderogabilità dei doveri solidaristici, a contemplare "la

necessità di tutelare l'interesse fiscale (…) ma nei limiti dei diritti inviolabili"[386].

I diritti inviolabili su cui incidono principalmente i poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria sono: il diritto di libertà personale, di domicilio, di corrispondenza e, più in generale, di autodeterminazione degli individui; ma l'utilizzo di siffatti poteri può comportare anche una lesione della libertà di iniziativa economica, del diritto di proprietà ovvero della libertà di circolazione e soggiorno.

Orbene, le garanzie apprestate dalla Costituzione a tutela delle libertà economiche sono meno incisive rispetto a quelle che accompagnano i diritti di libertà personale, domiciliare etc. Tuttavia, è opportuno sottolineare come in linea di massima non sussista una limitazione dei primi senza una preventiva lesione dei diritti di libertà personale[387].

Il problema relativo all'eventuale lesione dei diritti di libertà costituzionalmente garantiti si pone, dunque, in modo particolare nel corso dello svolgimento dell'attività di controllo da parte del Fisco, ossia in sede di verifica fiscale.

La "verifica" costituisce, infatti, "la principale forma di controllo dei contribuenti, e consiste in una serie di operazioni che iniziano con l'accesso, seguito da ispezioni documentali e da altri controlli, e si concludono con la redazione di un «processo verbale di constatazione»"[388].

---

[386] F. MOSCHETTI, *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali.* Relazione al convegno internazionale su "L'accertamento tributario nella Comunità Europea", tenutosi presso l'Università di Bologna il 17- 18 settembre 1993, p. 7.

[387] A. VIOTTO, *Op. cit.*, p. 40.

[388] F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario: Parte prima,* Torino, UTET, 2009, 186. V. anche la Circolare del Comando generale della Guardia di finanza 20 ottobre 1998, n. 1/1998 – 360000

Orbene, il livello di penetrazione nella sfera soggettiva del contribuente destinatario della "verifica" è stato considerato "comparabile soltanto al comparto processuale penale"[389]. Tale circostanza "ha reso insopprimibile l'esigenza di una norma di pari rango in grado di delineare le prerogative riconosciute, di contro, al soggetto passivo d'imposta"[390].

A tal fine assume particolare importanza la disposizione di cui all'art. 12 dello Statuto del contribuente, rubricato, "diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali", con la quale il legislatore introduce una serie di prescrizioni di marcata connotazione garantistica, con lo scopo di fare da contrappeso all'aggressività dei poteri istruttori.

A proposito, la Suprema Corte, ha sottolineato come lo Statuto costituisca uno strumento di garanzia del contribuente volto "ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto d'imposta"[391].

Inoltre, in riferimento proprio all'art. 12, la giurisprudenza ne ha sottolineato il carattere innovativo sottolineando come almeno parte delle disposizioni contenute nel suddetto articolo non costituiscono "principi già immanenti del diritto o dell'ordinamento tributario" ma presentano "un contenuto totalmente o parzialmente innovativo rispetto allo stato della legislazione tributaria preesistente"[392].

---

che definisce l'attività di verifica come " (…) un'indagine di polizia amministrativa finalizzata a: prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie; qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto (…)".

[389] M. PISANI, *La disciplina del potere di accesso,* in Corriere Tributario, 2001, 2997.

[390] M. PISANI, *La tutela del contribuente sottoposto a verifica fiscale,* in Corriere Tributario, 2002, 2963.

[391] Corte Cass., sent., 21 aprile 2001, n. 5931.

[392] Corte Cass, sent. 10 dicembre 2002, n. 17576. In realtà alcune delle disposizioni in esame erano già contenute in precedenti disposizioni ministeriali. Si pensi alla Circolare del Comando generale della Guardia di finanza 20 ottobre 1998, n. 1/1998 – 360000. Tuttavia, è importante

Il contenuto della disposizione si presenta molto complesso, in quanto, come si evince dalla rubrica, esso fa espresso riferimento sia a «diritti» che a «garanzie» del contribuente. Attribuiscono diritti le disposizioni di cui ai commi 2, 3, 6 e 7, dovendosi ritenere che "sia attribuito un diritto tutte le volte in cui la norma attribuisce uno specifico potere al soggetto sottoposto a verifiche fiscali"[393]; mentre le garanzie, che trovano la loro disciplina nei commi 1, 4 e 5, "si esprimono in termini di restrizione all'esercizio dei poteri istruttori da parte degli organi di controllo"[394].

---

sottolineare come con le previsioni dello Statuto sia mutata la valenza delle suddette disposizioni che assumono adesso la connotazione di principi generali dell'ordinamento aventi rilevanza esterna come norme di rango primario. Per tale riflessione si v. I SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. - Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.649.

[393] S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali,* in Lo Statuto dei diritti del contribuente, a cura di Marongiu G., Torino, Giappichelli, 2004, 126. In particolare, al contribuente è riconosciuto: 1) il diritto di essere informato delle ragioni che hanno giustificato la verifica e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche (comma 2); 2) il diritto di chiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili sia effettuato negli uffici dei verificatori o presso lo studio del professionista (comma 3); 3) il diritto di rivolgersi al Garante del contribuente, nel caso in cui il contribuente ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge (comma 6); 4) il diritto di comunicare entro 60 giorni dal rilascio di copia del processo verbale osservazioni e richieste (comma 7).

[394] S. SAMMARTINO, *Op. cit.*, 127. Stabilisce, infatti, il comma 1 che "Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuate sulla base di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente". nel comma 4 è sancito l'obbligo dei verificatori di dare atto nel processo verbale delle operazioni di verifica delle eventuali osservazioni e dei rilievi del contribuente. Infine, il comma 5 stabilisce che " la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni".

Ponendo particolare attenzione al contenuto garantistico della disposizione in commento, emerge come la previsione circa l'obbligo di effettuare le verifiche solo in presenza di effettive esigenze di indagine, durante l'orario di lavoro e in modo da recare la minore turbativa possibile, così come la previsione di limiti temporali alla permanenza nei locali hanno come obiettivo l'attuazione di un "bilanciamento delle contrapposte posizioni secondo i criteri della necessarietà e della proporzionalità" che discendono direttamente dai precetti costituzionali di cui agli artt. 2, 13, 14 e 15 Cost., che sovrintendono alle libertà inviolabili"[395].

Inoltre, i limiti imposti all'attività degli organi amministrativi in sede di verifiche fiscali "costituiscono altrettante garanzie per il contribuente circa il rispetto del principio del buon andamento della pubblica Amministrazione di cui all'art. 97 Cost. e delle esigenze di equilibrio degli interessi dell'organo di controllo e del soggetto verificato nel contesto di un rapporto tra soggetto attivo e soggetto passivo dell'obbligazione tributaria improntato al principio della collaborazione e della buona fede"[396].

Indubbiamente non appare immediato il legame tra le disposizioni garantistiche di cui all'art. 12 dello Statuto e i principi di buon andamento ed imparzialità di cui all'art. 97 Cost..

Tuttavia, quest'ultimo va letto proprio alla luce dei principi desumibili dagli artt. 2, 13, 14 e 15 Cost. ed in tale ottica il principio del buon andamento non può essere inteso soltanto come efficienza dell'azione,

[395] A. VIOTTO, *Op. cit.*, p. 180.
[396] S. SAMMARTINO, *Op. cit.*, 127.

come ottimale gestione delle risorse e come adeguata proporzionalità degli strumenti rispetto ai fini[397], ma assume, unitamente al principio di imparzialità, il significato di minima compressione degli interessi dei soggetti coinvolti nell'esercizio dell'azione amministrativa nel rispetto dei principi di proporzionalità e necessarietà.

Da ciò discende che le restrizioni alle libertà inviolabili dei contribuenti "possano essere previste ed adottate solo se strettamente indispensabili al perseguimento di finalità costituzionalmente rilevanti e solo nella misura adeguata allo scopo"[398].

A proposito, a titolo puramente esemplificativo, si può prendere in considerazione la previsione del primo comma dell'art.12 il quale richiede che l'attività di verifica deve essere effettuata solo in presenza di "esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo".

Orbene, tale previsione evidenzia il carattere eccezionale e residuale di un mezzo istruttorio così invasivo, per cui "in assenza di tali ragioni, la verifica si pone come espressione di un abuso e viene effettuata in contrasto con l'art. 97 Cost. sia sotto il profilo del buon andamento che dell'imparzialità della pubblica Amministrazione"[399].

---

[397] In tal senso S. SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria,* in Studi in onore di Victor Uckmar, Vol. II, Padova, Cedam, 1997, 1088.

[398] A. VIOTTO, *Op. cit.*, p. 142. Sul punto si veda anche A. AMATUCCI, *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario,* in Rivista di diritto tributario *,* 716-717, il quale considera i principi di necessarietà e proporzionalità un vincolo per l'amministrazione finanziaria cui "è consentito incidere nella misura strettamente necessaria, in funzione della conoscenza del fatto, sulla sfera privata del contribuente e pertanto sul diritto del libero sviluppo della persona e della dignità umana".

[399] S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali, cit.*, 129 il quale sottolinea, infatti, come "la mancanza di valide ragioni evidenzia un inutile spreco di risorse ed esprime parzialità, potendo ipotizzarsi che il ricorso alla verifica nei confronti di altri contribuenti avvenga, invece, sempre in presenza di tali ragioni".

Particolare rilevanza assume, inoltre, la disposizione di cui al comma 5 relativa ai limiti temporali di permanenza degli operatori civili e militari dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente per il compimento della verifica fiscale.

Infatti, l'eventuale permanenza dei verificatori presso la sede del soggetto controllato protratta per un tempo indeterminato potrebbe compromettere o rendere comunque problematico il normale andamento dell'attività imprenditoriale del soggetto sottoposto a controllo. Da qui la necessità di evitare l'eccessivo prolungarsi della presenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede di attività del contribuente, perseguita dallo Statuto attraverso la predisposizione di un limite alla suddetta permanenza[400].

Tuttavia, tale disposizione ha destato numerosi contrasti in relazione alla natura e al computo del suddetto termine oltreché in relazione alle conseguenze derivanti da una sua eventuale violazione.

Per il Comando generale della Guardia di Finanza, il computo deve riguardare i soli giorni di effettiva permanenza in azienda e non quelli di complessiva durata della verifica[401]. Autorevole dottrina, viceversa, pur ribadendo che la permanenza non coincide con la verifica nel suo

---

[400] Infatti è stato rilevato come il danno effettivo subito dal soggetto verificato non sia tanto rappresentato dalla natura, dal tipo e dall'entità delle violazioni contestate quanto dalla caduta delle vendite, dalle maggiori garanzie richieste dai fornitori etc., tutte conseguenze direttamente connessa alla durata dell'incertezza dovuta alla presenza dei verificatori nella sede aziendale. Sul punto si v. V. CARLOMAGNO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* Napoli, Finanze e Lavoro, 2001., 76.

[401] Circolare n. 250400 del 17 agosto 2000 nella quale inoltre viene suggerita l'adozione di particolari accorgimenti per interrompere il computo del suddetto termine, ad esempio, non tenendo conto dei periodi in cui vengono eseguiti controlli incrociati presso altri contribuenti o lunghi accertamenti bancari presso gli uffici finanziari o, ancora, dei periodi di sospensione della verifica in concomitanza di indagini delegate dall'autorità giudiziaria su aspetti penalmente rilevanti.

complesso, sostiene che "i trenta giorni lavorativi non possono che essere consecutivi"[402].

Sul punto la giurisprudenza di merito si è recentemente espressa nel senso che i trenta giorni (prorogabili di ulteriori trenta) di durata del controllo fiscale devono essere intesi come giorni lavorativi consecutivi ed ha, peraltro, sancito l'illegittimità di un atto di accertamento che recepisca le risultanze di una verifica fiscale protrattasi oltre i termini di legge[403].

4. Il contraddittorio anticipato con l'Amministrazione finanziaria.

Tra le garanzie apprestate dal legislatore tributario a tutela delle posizioni giuridiche coinvolte nelle indagini dell'Amministrazione finanziaria merita di essere segnalato il principio del giusto procedimento, che si esprime nella regola del contraddittorio anticipato.

L'istituto, oggi disciplinato dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, prevede che, nel rispetto del principio di cooperazione con l'Amministrazione finanziaria, il contribuente, nei sessanta giorni successivi al rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da

---

[402] S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali, cit.,* 141 il quale fonda la sua asserzione su due ragioni: "la prima è costituita dalla circostanza che nel linguaggio comune l'espressione sta a indicare un tempo continuativo, interrotto soltanto dai giorni festivi, né esiste un diverso significato espressamente attribuito da una norma giuridica. La seconda ragione sta nel fatto che, ove non si richiedesse la continuità si finirebbe con l'interpretare la norma in un senso manifestamente contrastante con l'esigenza di arrecare la minore turbativa possibile espressa nel comma 1 dello stesso articolo".

[403] Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. I, 19 marzo 2008, n. 12. In senso contrario si era espressa la Corte di Cassazione , sent. n. 8344 del 19 giugno 2001, laddove affermava , in un caso nel quale, nel corso di una verifica fiscale, venivano acquisiti elementi determinanti ai fini dell'accertamento solo il trentunesimo giorno lavorativo dall'inizio della verifica, in violazione dell'art. 12, comma 5 della Statuto che "la violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria la inutilizzabilità degli elementi acquisiti". Sul punto si v. Inoltre S. CAPOLUPO, *Verifiche fiscali e termini di permanenza dei verificatori,* in Il fisco, 2010*,* 667 ss.

parte degli organi di controllo, può comunicare osservazioni e richieste che devono essere oggetto di valutazione da parte degli uffici finanziari.

Si tratta di una rilevante novità nell'ambito del sistema tributario[404] che trova rispondenza nelle esperienze legislative europee[405] nonché nella giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue che si è recentemente espressa riconoscendo la obbligatorietà del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario, come diritto fondamentale riconosciuto dal diritto comunitario. La Corte rileva, infatti, che mediante l'attuazione del contraddittorio, viene garantita la possibilità al contribuente di fare sentire le proprie ragioni prima della conclusione del procedimento e sottolinea che di tali osservazioni dovrà tenere adeguatamente conto l'Autorità amministrativa[406].

La *ratio* della norma, come è stato sottolineato, è quella di "sospendere l'attività di accertamento tributario in una fase introduttiva del rapporto, per consentire al contribuente di raccogliere elementi probatori a sostegno delle proprie ragioni o di riconoscere le proprie mancanze, ed all'Ufficio finanziario di valutare criticamente il verbale di contestazione ed

---

[404] Sul punto si v. L. SALVINI, *La nova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre),* in Rivista di diritto tributario, 2000, I, 37 ss; R. DOMINICI, *Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica,* in GT Rivista di Giurisprudenza tributaria, 2006, 797.

[405] C. PICCOLO, *Il contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee contemporanee,* in Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa, a cura di Tassani Th., Roma, ed. Aracne, 2009. Anche nella legislazione comunitaria si delineano "il giusto procedimento", il "diritto al contraddittorio", il "legittimo affidamento" quali principi in grado di affrancare il contribuente dalla tradizionale funzione servente rispetto al fine comunitario della piena affermazione del mercato.

[406] Corte di Giustizia Ue, sent. 18 dicembre 2008, causa C-349/2007, con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario,* in GT, Rivista di giurisprudenza tributaria, 2009, 203 ss.

integrare il relativo atto di accertamento in relazione agli elementi forniti dal soggetto accertato"[407].

Si tratta dell'introduzione nell'ambito del diritto tributario del principio del "giusto procedimento", di cui il "contraddittorio anticipato costituisce una specificazione.

Quanto al fondamento costituzionale del suddetto principio, fino ad un recente passato parte della dottrina lo ha rinvenuto nel diritto di difesa di cui all'art. 24, 2° comma Cost. secondo il quale "la difesa è un diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento", argomentando dall'analogia tra il procedimento penale, nel quale trova particolare tutela il principio del contraddittorio, e il procedimento di accertamento tributario che può sfociare, al pari del primo, in un provvedimento pregiudizievole per l'interessato[408]. Tuttavia la giurisprudenza era poco incline ad estendere tale disposizione anche in ambito extraprocessuale, come dimostrato anche da una recente ordinanza della Corte costituzionale[409].

---

[407] Comm. trib. prov. di Genova, sez. XI, 23 febbraio 2006, n. 15.

[408] L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale,* in Diritto e pratica tributaria, 2006, 582 ss. Sul punto si v. L. FERLAZZO NATOLI, *Contributo allo studio dell'intervento nel processo tributario,* Messina, Intilla, 1991, 21; sull'analogia tra diritto penale sostanziale e diritto tributario si rinvia a ID., *Capacità tributaria penale alla luce del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 sulle sanzioni amministrative tributarie,* in Rivista di diritto tributario, 1998, I, 927; ID., *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario,* in Rivista di diritto tributario, 1999, I, 769. Tuttavia è da segnalare come l'ancorare il diritto alla partecipazione all'art. 24 Cost. ha determinato in passato alcune pronunce della Corte Costituzionale molto restrittive e volte a circoscrivere l'applicazione di tali disposizioni all'ambito processuale. Si v. Corte Cost., sent. 22 marzo 1963, n. 13; sent. 20 marzo 1978, n. 23; sent. 25 ottobre 1985, n. 234.

[409] Si v. Corte cost., ord. 24 luglio 2009, n. 244 nella quale la Corte afferma l'inconferenza degli art. 24 e 111 Cost quali parametri di costituzionalità dell'art. 12, comma 7 della L. 212/2000 in quanto "la norma censurata, essendo diretta a regolare il procedimento di accertamento tributario, non ha natura processuale ed è, quindi, estranea all'ambito di applicazione dei suddetti parametri costituzionali". La stessa posizione è stata sostenuta da: Corte cost., sent. n.

Più proficuo è stato, invece, il tentativo della dottrina di ancorare il principio del contraddittorio anticipato all'art. 97 Cost.. Infatti, è stato sottolineato come "la possibilità di partecipazione sia essenziale ai fini della completezza dell'istruttoria" e possa, soprattutto nei procedimenti che presuppongono l'esercizio dei poteri autoritativi, "consentire l'acquisizione degli elementi rilevanti ai fini della determinazione amministrativa, arrecando alle posizioni dei singoli un sacrificio inferiore a quello che altrimenti essi dovrebbero subire"[410].

Questa interpretazione dell'art. 97 Cost. e la rilevanza attribuita alla partecipazione al procedimento amministrativo esprimono l'aspetto più rilevante del processo di democratizzazione che ha investito l'Amministrazione con l'avvento della Costituzione repubblicana. Si afferma dunque un concetto di Amministrazione intesa non più come un potere dello Stato, quanto piuttosto come uno spazio libero volto alla ricerca e al raggiungimento di obiettivi sociali e caratterizzato da specifici principi[411].

Le medesime conclusioni valgono anche per le indagini tributarie, in quanto anche in questo settore la partecipazione del contribuente al procedimento favorisce l'imparzialità e il buon andamento dell'azione amministrativa, consentendo un'obiettiva e, comunque, migliore conoscenza delle circostanze di fatto e di diritto da porre a base della

---

20 del 2009, ordinanze n. 211 e 13 del 2008, n. 180 del 2007; nonché, con particolare riferimento all'art. 24 Cost., ordinanze n. 940 e n. 21 del 1988, n. 324 del 1987.

[410] A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, Giuffrè, 2002, p. 145 - 146.

[411] R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p. 677 che fa riferimento a G. BERTI, *Amministrazione e Costituzione,* in Diritto Amministrativo, 1993, 459.

propria attività[412]. Il contraddittorio contribuisce al miglioramento della qualità degli accertamenti ed alla conseguente riduzione del contenzioso, ossia al miglioramento dell'efficienza complessiva dell'attività impositiva[413].

Inoltre, è da sottolineare lo stretto legame esistente tra il principio del contraddittorio e l'art. 3 Cost. Infatti, come rilevato da autorevole dottrina, la regola del contraddittorio tende a ridurre la fisiologica disuguaglianza tra Amministrazione e cittadino, ma risponde soprattutto all'esigenza di ragionevolezza del procedimento amministrativo[414].

Infine, occorre sottolineare come in campo tributario la regola del contraddittorio anticipato trovi il suo necessario fondamento nel principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost..

Infatti, il legislatore ha concepito l'accertamento tributario come uno strumento di determinazione del *quantum* d'imposta ed, in questo contesto, la partecipazione del contribuente può apportare un importante contributo ai fini dell'acquisizione delle conoscenze e della comprensione dei fatti necessari per il corretto esercizio del potere accertativo[415].

Dalle suddette considerazioni emerge, dunque, la *ratio* della previsione di cui all'art. 12, comma 7 dello Statuto, ossia quella di imporre all'ufficio una rilettura critica delle operazioni di verifica sulla base di precisi *imput*

---

[412] L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento,* Padova, Cedam, 1990, 82 e 123.
[413] F. GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma,* in Diritto e pratica tributaria, 1989, 150 ss.
[414] A. VIOTTO, *Op. cit.*, p. 147. Sul punto si G. ROEHRSSEN, *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali,* in Diritto amministrativo, 1987, 87. Anche la Corte Costituzionale ha ravvisato, sia pur nel settore relativo ai procedimenti disciplinari nei confronti di prestatori di lavoro, il fondamento del principio del giusto procedimento negli artt. 3 e 97 Cost.. Si v. Corte Cost. sent. 14 aprile 1995, n. 128 e Sent. 1 giugno 1995, n. 220.
[415] A. VIOTTO, *Op. cit.*, p. 24 ss.

forniti dal contribuente al quale è riconosciuto il diritto di partecipare attivamente al procedimento tributario[416]. Infatti, "tale forma di contraddittorio costituisce un'espressione del principio di cooperazione tra Fisco e contribuente, principio che si concretizza nell'opera prestata da entrambi per il conseguimento di un fine, che nella specie coincide con la corretta applicazione della norma fiscale"[417].

Del resto, il rispetto del principio del contraddittorio deriva in modo diretto dal recepimento della legge n. 241/1990 da parte dello Statuto dei diritti del contribuente e da tutta la struttura della disciplina statutaria che ha esplicitato i principi generali dell'ordinamento tributario: si pensi al riferimento ai principi di "cooperazione ", "collaborazione" e "buona fede" rispettivamente nell'art. 12, comma 7 e 10 dello Statuto[418].

Emerge chiaramente, dunque, come la disciplina in commento costituisca un'equilibrata sintesi dei diversi interessi coinvolti nell'esercizio del potere di accertamento, nella prospettiva di un rafforzamento delle istanze garantistiche che si esprimono nell'esigenza che la funzione impositiva si svolga in aderenza al principio di capacità contributiva, ai canoni dell'imparzialità e del buon andamento, al criterio di ragionevolezza e nel rispetto del diritto di difesa.

In particolare, la disposizione in commento impedisce all'ufficio di emanare l'atto di accertamento prima che siano decorsi sessanta giorni dalla data in cui il contribuente ha ricevuto copia del processo verbale di

---

[416] V. D'AGOSTINO, *L'insufficienza degli studi di settore a realizzare l'accertamento di un rapporto giuridico tributario e l'importanza del contraddittorio anticipato ex art. 12, 7° comma, l. n. 212/2000,* in Diritto e pratica tributaria, 2007, 811.

[417] S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali,* in Lo Statuto dei diritti del contribuente, a cura di Marongiu G., Torino, Giappichelli, 2004, 132.

[418] L. FERLAZZO NATOLI, *Le dichiarazioni del contribuente in sede di verifica tra confessione stragiudiziale e libero convincimento del giudice,* in Rivista di diritto tributari, 2009, 468.

chiusura delle operazioni da parte dell'organo di controllo, a meno che non si verifichino casi di particolare e motivata urgenza che spetta ovviamente all'ufficio indicare e documentare dettagliatamente.

Si ha, dunque, l'introduzione di "un periodo di autentica sospensione del potere impositivo, a tutela di una nuova forma di contraddittorio (necessario) inserito nella fase istruttoria del procedimento di accertamento"[419] attraverso la creazione di un arco temporale, tra la chiusura delle indagini e l'emissione dell'avviso di accertamento, all'interno del quale è assicurata al contribuente la possibilità di presentare osservazioni e richieste all'ufficio impositore[420].

Tuttavia, l'art. 12 non prevede nulla circa le conseguenze che potrebbero derivare qualora, in violazione dello stesso, l'atto impositivo fosse notificato al contribuente prima dei sessanta giorni, e tale circostanza ha destato un grande dibattito in dottrina e giurisprudenza.

Infatti, da una parte si è ritenuto che, nonostante la violazione del termine di cui all'art. 12, comma 7, l'atto impositivo fosse legittimo in quanto la legge non ne sancisce la nullità e neppure l'illegittimità. Infatti, si è affermato che non si può considerare *sic et simpliciter* nullo l'avviso di accertamento per il solo mancato rispetto del limite temporale[421].

---

[419] G. TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?,* in Bollettino Tributario, 2006, 1056 ss

[420] Si v. sul punto . D'AGOSTINO, *Op. cit.*, 812 il quale pone in rilievo il passo avanti compiuto dal legislatore dello Statuto che "valutata e premessa la posizione di inferiorità del contribuente a fronte della Amministrazione finanziaria e consapevole che durante lo svolgimento della verifica lo stesso non ha sempre la necessaria serenità e lucidità per valutare i rilievi mossi, impone una pausa di riflessione della durata di almeno sessanta giorni per consentire al contribuente di formulare con maggiore consapevolezza e lucidità rilievi, osservazioni e richieste, sancendo nel contempo il divieto per l'ufficio impositore di emettere, durante tale periodo di cristallizzazione del potere, l'avviso di accertamento".

[421] Si v. Comm. Trib. Prov. di Udine, sent. 26 settembre 2006, n. 75, Comm. Trib. Reg. di Roma, sent. 27 novembre 2006, n. 181 e Comm. Trib. Prov. di Ravenna , sez. III, 5 dicembre 2008 – 31

La prevalente dottrina, tuttavia, confortata anche da una parte della giurisprudenza ritiene che al pari di quanto avviene in ambito amministrativo, l'emissione di un atto in violazione dell'art. 12, comma 7, determina la nullità dello stesso, che deve essere fatta valere innanzi le Commissioni tributarie, che provvederanno ad annullarlo[422].

Sul punto afferma ancora la giurisprudenza che, sebbene dal punto di vista letterale la disposizione di cui all'art. 12 non prescrive espressamente la nullità del provvedimento emesso in sua violazione, quest'ultima comporta ugualmente tale sanzione poiché si tratta di una norma imperativa di legge e la sua inosservanza determina, quindi, automaticamente l'illegittimità di un qualsiasi atto riconducibile a tale violazione[423].

---

marzo 2008, n. 120 secondo la quale "La violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del Contribuente laddove l'atto impositivo sia stato emanato anteriormente allo spirare del termine di sessanta giorni dal rilascio del P.V.C. non è suscettibile di invalidare l'avviso di accertamento in quanto le nullità degli atti hanno natura sanzionatoria e devono essere tassativamente previste". Tale orientamento è stato confermato da Corte di Cassazione, ord. 18 luglio 2008, n. 19875.
In dottrina si v. DALLA VECCHIA, *Legittimo l'atto impositivo notificato prima dei 60 giorni prescritti dall'art. 12 della legge n. 212/2000,* in Fisco, 2009, 1406.

[422] R. MICELI, *Op. cit.*, p. 694. Nello stesso senso M. PISANI, *La tutela del contribuente sottoposto a verifica fiscale,* in Corriere Tributario, 2002, 2963; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* Torino, Giapichelli, 2010, p. 183.

[423] Comm. Trib. Reg. di Bari, sent. 11 luglio 2008, n. 67 secondo cui "La disposizione di cui all'art. 12 dello Statuto dei diritti del Contribuente – la quale stabilisce il termine iniziale per l'emissione e notificazione dell'avviso di accertamento in dipendenza del contenuto di un processo verbale di constatazione, salvo comprovate e motivate esigenze di urgenza – costituisce norma di carattere imperativo e non richiede, in virtù di detta natura, una comminatoria espressa di nullità del provvedimento. Conseguentemente, l'anticipata notificazione dell'avviso di accertamento conduce alla declaratoria di illegittimità dell'atto impositivo, essendo la norma in parola espressione di principi costituzionali, di cui lo Statuto è diretta attuazione, ed essendo leso il diritto del contribuente all'instaurazione di un contraddittorio amministrativo e pre-contenzioso volto a rendere edotta l'amministrazione finanziaria delle proprie doglianze, delle quali la Medesima è chiamata a dar conto *ex post* in sede di motivazione dell'avviso stesso, giusta il principio di cooperazione e di leale collaborazione". Si v., inoltre, Comm. Trib. Prov. di Brescia, sent. 7 marzo 2002, n. 12; Comm. Trib. Prov. di Treviso, sent. 28 febbraio 2005, n. 7; Comm. Trib. Reg. di Roma, sent. 13 settembre 2007, n. 197; Comm. Trib. Reg. Trieste, sent. 26 marzo 2008, n. 9.

Infatti, il suddetto articolo "impone un divieto espresso alla pubblica amministrazione, e il venir meno di tale obbligo va a stravolgere le finalità stesse della norma: il termine per la presentazione di memorie difensive deve essere inteso come uno *spatium deliberandi* , quale vera e propria condizione della procedibilità dell'azione posta in essere dall'Ufficio, la cui violazione non può che comportare la nullità dell'atto emanato"[424].

Questo prevalente orientamento della dottrina e della giurisprudenza è stato recentemente confermato dalla stessa Corte costituzionale che con Ordinanza n. 244 del 2009, respingendo la questione di legittimità costituzionale sollevata in riferimento all'art. 12, comma 7 della L. 212/2000, ha affermato che la "Commissione tributaria avrebbe dovuto saggiare la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di un'adeguata motivazione sulla sua «particolare … urgenza». Tale interpretazione sarebbe sostenuta dal combinato disposto dell'art. 12, comma 7 con l'art. 7, comma 1, dello Statuto e con gli artt. 3 e 21 *septies* della legge 241/1990[425].

Alla suddetta ordinanza si è conformata anche la Corte di Cassazione, statuendo, in una recentissima pronuncia, che "l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di 60 gg., decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, non è per ciò stesso nullo ma, atteso il generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi – ivi

[424] A. IORIO - S. SERENI, *Illegittimo l'avviso di accertamento notificato prima dei 60 giorni prescritti dall'art. 12 della L. n. 212/2000,* in Il Fisco, 2008, 8502. Si v. anche G. BELTRAMELLI, *Avviso di accertamento notificato prima del termine previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del Contribuente,* in Rivista di diritto tributario, 2009, II, 593 ss.
[425] Corte cost., ord. 24 luglio 2009, n. 244.

compresi quelli dell'A.F. -, tale è da considerarsi solamente laddove non rechi motivazione sull'urgenza che ne ha determinato una siffatta adozione"[426].

Infatti, l'unica eccezione all'utilizzo della procedura di cui al comma 7 è costituita dall'esistenza di casi di particolare e motivata urgenza adeguatamente motivati[427].

Come rilevato da attenta dottrina[428], deve trattarsi di situazioni imprevedibili ed eccezionali come ad esempio il caso di contribuenti particolarmente pericolosi o di grosse evasioni accompagnate da comportamenti fraudolenti. Non ricorre, viceversa, la situazione d'urgenza, come stabilito in diverse pronunce di merito, nel caso di prossimità del termine di decadenza per notificare l'accertamento. Infatti, il diritto del contribuente di comunicare "osservazioni e richieste", espressione dei principi di collaborazione, partecipazione e buona fede, non può essere compresso da una cattiva pianificazione dei tempi di intervento delle autorità amministrative[429].

Infine, appare opportuno sottolineare l'importanza che la Corte di Cassazione ha attribuito alla disposizione in commento desumendo dalla stessa il principio di carattere generale della partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento tributario e facendone specifica applicazione agli accertamenti basati sugli "studi di settore".

In particolare la Cassazione ha statuito l'illegittimità degli accertamenti basati su studi di settore emessi in carenza della possibilità per il

[426] Corte di Cassazione, sent. 3 novembre 2010, n. 22320.
[427] L'art. 12, comma 7 prevede espressamente che l'avviso di accertamento non possa essere notificato prima dei sessanta giorni "salvo casi di particolare e motivata urgenza".
[428] MARONGIU, *Op. cit.*, p. 182; G. BELTRAMELLI, *Op. cit.*, 597 -598; R. MICELI, *Op. cit.*, p. 694.
[429] Si v. *ex multis* Comm. Trib. Prov. di Milano, sez. XXXI, sent. 10 maggio 2010, n. 126.

contribuente di intervenire già in sede procedimentale e vincere la *praesumptio hominis* costituita dagli studi di settore[430].

In tal modo la Corte sottolinea l'importanza e la perentorietà della disposizione di cui all'art. 12, comma 7 tanto da subordinare alla corretta applicazione del contraddittorio anticipato la possibilità di emettere un avviso di accertamento basato sugli studi di settore.

Inoltre, sulla base delle medesime considerazioni trova spazio la possibilità di verificare la legittimità dell'accertamento, con riguardo al previo contraddittorio tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, anche con riguardo ad ulteriori e diverse ipotesi quali ad esempio quelle relative agli accertamenti bancari[431].

Del resto il principio del contraddittorio trova consacrazione anche in altre disposizioni statutarie - il riferimento è, in particolare, all'art. 6, commi 2 e 5 – ed acquista in tal modo valore di principio generale dell'ordinamento tributario direttamente collegato, come già ricordato, ai principi di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione sanciti dall'art. 97 Cost.

Esso è diventato un momento cardine nell'ordinamento tributario e, in particolare, nelle procedure di accertamento, anche par la notevole valorizzazione che ha ricevuto sia nell'ordinamento interno che

---

[430] Corte di Cassazione, sent. 28 luglio 2006, n. 17229 che espressamente statuisce che "in tema di accertamenti tributari, gli studi di settore, (…) costituiscono atti amministrativi generali di organizzazione che non sono sufficienti a realizzare l'accertamento di un rapporto giuridico tributario. Infatti, perché si pervenga a tale risultato occorre il completamento dell'attività istruttoria amministrativa, nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, consentendo al contribuente, che voglia vincere la presunzione posta dagli studi di settore, ai sensi dell'art. 12, 7°comma, della l. n. 212/2000, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di adire il giudice tributario.

[431] MARONGIU, *Op. cit.*, p. 180.

internazionale, vendendo inteso contemporaneamente come mezzo di tutela delle ragioni del contribuente e come strumento per la migliore istruttoria da parte dell'amministrazione finanziaria[432].

5. La motivazione degli atti e la loro conoscenza effettiva quali strumenti per assicurare l'esercizio del diritto di difesa e l'applicazione dell'art. 97 Cost..

Come più volte sottolineato nel corso della trattazione, l'approvazione dello Statuto dei diritti del Contribuente ha segnato un notevole passo avanti nell'evoluzione dei rapporti tra fisco e contribuente, in quanto costituisce l'attuazione di un progetto finalizzato a dare attuazione ai diritti fondamentali di quest'ultimo.

Esso costituisce l'espressione dell'esigenza, avvertita anche dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, che l'amministrazione finanziaria nella sua attività sia ispirata dalla costante ricerca "del giusto equilibrio tra le esigenze dell'interesse generale della collettività e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali degli individui (…)"[433] e cerchi di trovare un punto d'incontro tra la doverosità dell'azione amministrativa e le garanzie che debbono essere accordate ai singoli individui.

---

[432] A. MARCHESELLI, *L'indefettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari,* in Corriere tributario, 2010, 1776 ss il quale fa riferimento alla , già citata, sentenza della Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, «Sopropè» e alle sentenze delle SS.UU. della Corte di Cassazione, 18 dicembre 2009, nn. 26638, 26637, 26636 e 26635 che, in parziale attuazione dell'orientamento dei giudici comunitari, hanno affermato l'esistenza del valore del giusto procedimento tributario e che il contraddittorio è strumento irrinunciabile rispetto alle ipotesi di accertamento fondato su dati «standard».

[433] Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. II, 16 aprile 2002, ricorso n. 36677/1997 e sez. I, 3 luglio 2003, ricorso n. 38746/1997.

In questo contesto, notevole importanza riveste il tema relativo alla motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria.

Infatti, la motivazione costituisce una sorta di "contrappeso" del potere riconosciuto al Fisco di incidere nella sfera giuridica del contribuente attraverso la notifica di atti impositivi[434], in quanto consente a quest'ultimo di conoscere le ragioni dell'atto e quindi di valutarne la fondatezza anche al fine di poter esercitare il proprio diritto di difesa.

In questo contesto si colloca, dunque, l'art. 7 dello Statuto il quale stabilisce, nel suo 1° comma, che "gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione".

Tale previsione, ha elevato, dunque, la motivazione a dignità di requisito essenziale per la validità dell'avviso di accertamento, integrando e rafforzando le disposizioni riguardanti la motivazione degli atti di accertamento dei vari tributi[435].

Inoltre, la suddetta disposizione costituisce la prima previsione normativa generale di un obbligo di motivazione riguardante in modo specifico gli atti dell'Amministrazione finanziaria.

La motivazione degli atti impositivi costituisce, quindi, l'esplicazione dell'iter logico giuridico percorso dall'ufficio nella soluzione delle diverse

---

[434] M BEGHIN, *La motivazione dell'avviso di accertamento,* in Lo Statuto dei diritti del contribuente a cura di Marongiu G., Torino, Giappichelli, 2004, 9 ss.

[435] G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* in Il Fisco, 2006, 31. Tra le disposizioni relative alle singole imposte che prevedevano già prima dello Statuto l'obbligo di motivazione si v. art. 42, comma 3, del d.p.r. n. 600 del 1973, in materia di imposte sui redditi, e art. 56 del d.p.r. n. 633 del 1972, in materia di Iva.

questioni di fatto e di diritto e deve consentire al contribuente di individuare la portata argomentativa relativa alla determinazione del presupposto, dell'imponibile e dell'imposta, rendendolo edotto delle ragioni di un provvedimento autoritativo, suscettibile di incidere unilateralmente nella sfera giuridica del destinatario[436].

La motivazione dell'accertamento tributario assume, dunque, una funzione di garanzia nei confronti del destinatario dell'atto in quanto costituisce il naturale presupposto giuridico del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost.. Infatti, come autorevolmente sottolineato, "tale diritto (…) non può prescindere dalla piena conoscenza della pretesa erariale e di tutti gli elementi che la compongono, solo così potendosi valutare le ragioni e le eventuali rappresentazioni difensive apportabili in sede contenziosa"[437].

In altri termini, la motivazione pone il destinatario nella condizione di decidere se esercitare il diritto di agire giudizialmente e, quindi, di apprestare e svolgere efficacemente la tutela dei propri diritti anche in sede contenziosa[438].

---

[436] Si v. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario,* Torino, UTET, 2003, 487 e G. ANTICO, *La motivazione per relationem. Il vaglio della Cassazione,* in Il Fisco, 2008, 1197.

[437] A. RUSSO, *L'obbligo di motivazione dell'atto impositivo,* in Il Fisco, 2010, 976.

[438] Rilevante è, a questo proposito, l'utilizzo da parte del legislatore dello Statuto del termine atto anziché provvedimento come nell'art. 3 della L. 241/1990. Infatti, attraverso questa locuzione si fa riferimento a tutti gli atti tributari, anche diversi da quelli impugnabili davanti alle commissioni tributarie, che incidono sulla sfera giuridica del contribuente. Tale interpretazione, del resto è confermata dal comma 4 del medesimo articolo secondo il quale "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa qualora ne ricorrano i presupposti. Si v. sul punto M. BEGHIN, *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, d.p.r. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello "Statuto dei diritti del contribuente",* in Rivista di diritto tributario, 2004, I, 711; A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria,* Milano, Giuffrè, 2002, 289; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo,* Milano, Giuffrè, 2001, 262. Inoltre, il termine atto permette di superare tutte le resistenza relative all'applicazione dell'obbligo di motivazione anche agli atti vincolati. Si v. R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di

Inoltre, l'obbligo di motivazione svolge, nell'ambito del sistema tributario un'ulteriore funzione: giustifica l'esercizio, in materia fiscale, del potere autoritativo dell'Amministrazione finanziaria" e "costituisce elemento di valutazione dello svolgimento di tale esercizio nel rispetto dei precetti costituzionali della uniformità e della coerenza"[439].

In questo senso la motivazione diviene attuazione dei principi contenuti nell'art. 97 Cost, ossia dei doveri di imparzialità efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa, nella considerazione che i rapporti tra fisco e contribuente devono essere improntati alla trasparenza e alla collaborazione.

La motivazione, dunque, oltre che un mezzo attraverso il quale il contribuente può esercitare, *causa cognita,* la sua difesa di fronte all'Amministrazione, costituisce uno strumento di controllo della legalità dell'azione amministrativa. Essa, quindi, deve essere tale da esternare la ragioni del provvedimento, in modo da consentire al destinatario di svolgere la propria difesa attraverso la tempestiva impugnazione dell'atto e al giudice di valutare gli aspetti materiali e giuridici della pretesa fiscale.

Infatti, come sottolineato più volte dalla Corte di Cassazione, "in tema di accertamento tributario, il carattere di *provocatio ad opponendum* dell'avviso notificato consente di ritenere soddisfatto l'obbligo di motivazione ogni qualvolta l'ufficio abbia posto il contribuente nella

---

Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005p. 298, secondo cui "Il termine atto indica, in modo inequivocabile, la portata omnicomprensiva della disposizione, superando anche le censure provenienti da quella parte della dottrina amministrativa che reputa la nozione di provvedimento coincidente con quella di atto discrezionale.

[439] A. RUSSO, *Op. cit.*, 976.

condizione di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di contestarne la fondatezza, sotto il profilo dell'*an* e del *quantum*"[440].

Quanto alla portata dell'obbligo di motivazione sancito dall'art. 7 dello Statuto, occorre innanzi tutto sottolineare che esso va esteso anche alle cartelle di pagamento. Tale principio lo si desume sia dalla stessa formulazione del 1° comma dell'art. 7 che dal successivo art. 17 il quale precisa che le prescrizioni imposte dallo Statuto si applicano anche agli agenti della riscossione.

Infatti, come recentemente ribadito dalla Corte di Cassazione, la cartella di pagamento, in quanto atto impositivo, deve essere adeguatamente motivata, in ossequio al disposto di cui all'art. 7 della L. n. 212/2000. La stessa, inoltre, chiarisce come il difetto di chiare indicazioni circa la maggiore pretesa fiscale conduce alla nullità dell'atto per difetto di motivazione, difetto che non può essere sanato nel corso del giudizio[441].

Del resto, in altre occasioni è stato rilevato che l'atto deve contenere i motivi dell'iscrizione a ruolo "proprio per consentire all'interessato di verificare se sussistono i presupposti per tale iscrizione e di difendersi in giudizio"[442].

Naturalmente per le cartelle relative ad attività di liquidazione e controllo formale la motivazione acquista una rilevanza maggiore, in quanto le stesse non sono precedute da alcun provvedimento impositivo o sanzionatorio, mentre, qualora la cartella sia emessa a seguito di un avviso di accertamento o di un provvedimento giudiziale, sarà richiesto un minor

---

[440] Corte di Cassazione, sent. 19 dicembre 2003, n. 19515; Cass., sent. 27 ottobre 2000, n. 14200.
[441] Corte di Cassazione, sent. 16 dicembre 2009, n. 26330. Sul punto si v. A. CISSELLO, *Motivazione della cartella di pagamento,* in Il fisco, 2010, 275 ss.
[442] Corte di Cassazione, sent. 12 agosto 2004, n. 15638.

rigore nella motivazione trattandosi di un atto meramente conseguente alla notifica di un atto impositivo non impugnato o al pagamento di un tributo in pendenza di processo *ex* art. 68 del D.Lgs. 546/1992.

Profili di peculiarità si rinvengono, inoltre, nella motivazione degli atti di accertamento che rettificano la dichiarazione tributaria per effetto dell'applicazione degli studi di settore. Infatti, la natura presuntiva del metodo di accertamento e l'obbligatorietà del contraddittorio fanno sì che la motivazione dei suddetti avvisi debba contenere, quale requisito essenziale, gli esiti del contraddittorio e le ragioni delle conclusioni determinate dall'Agenzia[443].

Un ulteriore problematica che ha trovato la sua regolamentazione nell'art. 7 dello Statuto è quella relativa alla motivazione *per relationem.*

Afferma, infatti, la disposizione che "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto questo deve essere allegato all'atto che lo richiama". In tal modo si legittima la tecnica del rinvio nell'ordinamento tributario e si stabiliscono le condizioni del suo utilizzo, tra le quali, in primo luogo, la necessaria allegazione dell'atto richiamato.

---

[443] Corte di Cassazione, sent. 18 giugno 2009, n. 14122; sent. 22 febbraio 2008, n. 4624. Inoltre, secondo costante Giurisprudenza, il difetto di motivazione derivante da omessa rappresentazione delle ragioni conclusive del contraddittorio è causa di nullità dell'avviso di accertamento (si v. Corte di Cassazione, sent. 28 luglio 2006, n. 17229). Anche l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008, ha rammentato la necessità di non esercitare, nelle attività di accertamento mediante studi di settore, rinvii automatici basati sulla mera risultanza degli stessi. È da segnalare, tuttavia, l'opinione di parte della dottrina la quale ritiene che, nell'ipotesi in cui il contraddittorio sia stato regolarmente instaurato ma il contribuente non abbia presentato alcuna osservazione o documentazione, l'eventuale inadeguatezza della motivazione dell'atto di accertamento non assurgerebbe a vizio sostanziale in quanto l'amministrazione provvederà all'emissione dell'avviso di accertamento esclusivamente sulla base dello studio di settore senza alcuna valutazione tecnico discrezionale. Si v. sul punto A. BUSCEMA – D. D'ANGELO, *Analisi e prospettive della motivazione degli accertamenti basati sugli studi di settore,* in Il Fisco, 2007, 4254.

In sostanza, come sostenuto dalla dottrina, "la legittimità della motivazione *per relationem* può affermarsi solo qualora l'atto cui si fa rinvio contenga le necessarie informazioni integrative e sia effettivamente conosciuto dal contribuente[444]. Si tratta, come ribadito dalla Corte di Cassazione, dell'applicazione del principio dell'effettività del contraddittorio"[445].

Tuttavia, nel D. Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, emanato a norma dell'art. 16 dello Statuto[446], in tema di motivazione *per relationem* si è previsto che "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale". Tale disposizione normativa ha comportato numerosi problemi interpretativi in quanto l'art. 7 impone l'obbligatoria allegazione dell'atto richiamato, mentre l'integrazione operata con il D.Lgs. 32/2001, prevede la possibilità della mera riproduzione, nell'avviso di accertamento, degli elementi essenziali dell'atto richiamato.

Orbene, tale problematica è stata risolta dalla giurisprudenza nel senso che la possibilità di riprodurre il contenuto essenziale dell'atto non costituisce violazione di quanto disposto nell'art. 7, ma una alternativa all'allegazione dell'atto. Quindi, "se la motivazione del provvedimento amministrativo d'imposizione tributaria è redatta con rinvio ad un'altra

---

[444] A. MODOLO, *Procedimenti attuativi dei tributi e Statuto dei diritti del contribuente. Questioni attuali in tema di motivazione degli atti impositivi,* in Rivista di diritto tributario, 2007, 304

[445] Corte di Cassazione, sez. trib. 22 marzo 2005, n. 6201.

[446] Tale articolo prevede che "Il Governo è delegato ad emanare, entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantire la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge".

dichiarazione amministrativa: a) questa deve essere allegata, oppure b) della dichiarazione richiamata e non allegata si devono riprodurre gli elementi – oggetto, contenuto e destinatari – necessari e sufficienti per la motivazione del provvedimento rinviante"[447].

Infine, occorre dar conto di un ulteriore problematica scaturente dall'art. 7 dello Statuto, quella relativa all'indicazione del responsabile del procedimento negli atti emanati dal concessionario della riscossione.

Infatti, proprio al fine di meglio garantire la trasparenza dell' *agere* della pubblica amministrazione, l'art. 7, 2° comma, elenca una serie di indicazioni che devono essere contenute negli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione ed, in particolare, quella relativa al nominativo del responsabile del procedimento[448].

---

[447] Corte di Cassazione, sent. 29 gennaio 2008, n. 1906. A commento della sentenza si v.G. ANTICO, *Op. cit.*, 1196. Nello stesso senso si v. M BEGHIN, *La motivazione dell'avviso di accertamento, cit.*, 9 ss. secondo cui, "nel concedere la possibilità di motivare attraverso la riproduzione del contenuto essenziale" non si rinviene da parte del legislatore "nessuna concessione (…) rispetto al principio generale di cui all'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente; nessuna deroga rispetto al dovere di giustificazione dell'esercizio del potere, ma soltanto la convenienza di scegliere, nonostante l'utilizzo di atti estranei alla sfera giuridica del destinatario, di informare ilo contribuente attraverso l'ordinario percorso motivazionale". In senso contrario si v. Comm. Trib. Prov. di Trento, sez. I, sent. 19 settembre 2006, n. 55 la quale ha statuito che in caso di avviso di rettifica motivato *per relationem*, l'amministrazione ha l'obbligo di allegare l'atto richiamato, ai sensi dell'art. 7 dello Statuto, e non può limitarsi a riprodurne il contenuto essenziale, ai sensi dell'art. 52, comma 2*bis*, introdotto con il D.Lgs. 31/2001. Infatti, "le norme dello Statuto hanno una rilevanza particolare e una sostanziale permanenza rispetto a tutte le altre norme vigenti in materia tributaria onde prevalgono anche sulle norme speciali successive e si applicano anche ai rapporti tributari sorti anteriormente alla sua entrata in vigore".

[448] Stabilisce il 2° comma dell'art. 7 che "Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

Tuttavia, non sempre gli uffici tributari e, soprattutto i concessionari hanno dato attuazione alla prescrizione statutaria, anzi è stata sollevata sul punto questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, 2°comma.

Quindi, è intervenuta la Corte Costituzionale, che, dichiarando infondata la questione, ha affermato che "l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento (…) ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (…) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, comma 1, Cost."[449].

Questa pronuncia ha provocato l'intervento del legislatore, che con l'art. 36, comma 4 *ter*, del D.L. 248/2007, ha disposto che "La cartella di pagamento (…) contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella" e ne ha previsto, tuttavia, l'applicabilità ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008, introducendo in tal modo una sanatoria in relazione ai vizi perpetrati prima del suddetto periodo.

Le reazioni della dottrina e della giurisprudenza sono state immediate[450] ed è stata sollevata una nuova questione di legittimità

---

[449] Corte Costituzionale, ord. 9 novembre 2007, n. 377.

[450] Nonostante l'introduzione di questa normativa, molte commissioni tributarie hanno continuato a ritenere nulle le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento, ritenendo irragionevole, ingiusta e affetta da incostituzionalità la disposizione di cui all'art. 36, comma 4 *ter* del D. L. 248/2007. Si v. Comm. Trib. Prov. di Torino, sez. XXVI, sent. 3 marzo 2008, n. 23; Comm. Trib. Prov. di Bari, sez. IX, sent. 14 maggio 2008, n. 101; Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, sez. I, 29 maggio 2008, n. 137; Comm. Trib. Prov. di Messina, sez. VIII, sent.11 giugno 2008, n. 255. Tuttavia, altri giudici tributari hanno affermato la validità delle

costituzionale dell'art. 36 comma 4 *ter*, ma la Corte, con una decisione, che "sembra si sia posta l'obiettivo di tutelare l'interesse fiscale dello Stato piuttosto che la legalità e l'imparzialità dell'azione amministrativa ed i diritti dei contribuenti affermati dallo Statuto"[451], ha rigettato la questione evidenziando come la l'art. 7, comma 2, non commina la nullità per la violazione della citata disposizione, né questa può dedursi, in mancanza di espressa previsione normativa, dai principi di cui all'art. 97 Cost.. Di conseguenza, si afferma che deve escludersi la nullità delle cartelle di pagamento emesse anteriormente alla disposizione impugnata[452].

Ebbene, la Cassazione in diverse sentenze si è conformata alla suddetta pronuncia della Consulta[453], tuttavia attenta dottrina evidenzia come, se è vero che lo Statuto non commina la nullità per la violazione dell'art. 7, comma 2, è altrettanto vero che solo la nullità deve essere espressamente prevista dalla legge, ma non esaurisce i vizi degli atti che possono essere annullabili per violazione di legge[454].

---

cartelle emesse sulla base dei ruoli consegnati al concessionario della riscossione anteriormente al 1° giugno 2008: si v. Comm. Trib. Prov. di Lecce, sez. IX, sent. 4 marzo 2008, n. 56; Comm. Trib. I grado di Bolzano, sez. I, sent. 31 marzo 2008, n. 73. In dottrina, in senso contrario alla sanatoria operata dal legislatore del 2007 si v. V. D'AGOSTINO, *Sono nulle le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento emesse prima del 2008,* in Bollettino tributario, 2009, 135 ss; *contra* C. GLENDI, *Cartelle di pagamento tra Statuto, Corte costituzionale e decreto mille proroghe,* in Corriere tributario, 2008, 1149 ss.

[451] F. CERIONI, *Restano annullabili le cartelle "mute" basate sui ruoli consegnati all'agente della riscossione anteriormente al 1° giugno 2008,* in Bollettino tributario, 2009, 762 ed E. DE MITA, *Diritto tributario e Corte Costituzionale: un giurisprudenza necessitata,* in Bollettino tributario, 2008, 1045 ss.

[452] Corte Costituzionale, sent. 27 febbraio 2009, n. 58.

[453] Si v. Corte di Cassazione, sent. 27 aprile 2010, n. 11767 e sent. 19 gennaio 2010, n. 10805.

[454] MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2010, p. 208 ss; F. CERIONI, *Op. cit.*, 763.

Ne discende che le c.d. “cartelle mute” emesse antecedentemente al 1° giugno 2008, qualora tempestivamente impugnate, possono essere annullabili perché emesse in palese violazione di legge[455].

[455] In questi termini G. MARONGIU, *Le cartelle mute: una querelle infinita,* in Corriere tributario, 2009, 1104 ss e F. CERIONI, *Contributo sul tema dell’invalidità delle cartelle di pagamento prive dell’indicazione del responsabile del procedimento,* Bollettino tributario, 2008, 1066 ss.

BIBLIOGRAFIA

ALLEGRETTI U., *L'imparzialità amministrativa,* Padova, Cedam, 1965.

ALLORIO E., *La certezza del diritto dell'economia,* in Diritto dell'economia*,* 1956, 1212 ss.

AMATACCI F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, Giuffrè, 2005.

AMATUCCI A., *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario,* in Rivista di diritto tributario, 703 ss.

ANTICO G., *La motivazione per relationem. Il vaglio della Cassazione,* in Il fisco, 2008, 1196 ss.

ANTONINI L., *Art. 23,* in Commentario alla Costituzione, a cura di Bifulco R.– Celotto A. – Olivetti M., Torino, UTET, 2006, Vol. I, 484 ss.

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali,* Milano, Giuffrè, 1996.

ANTONINI L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni,* in Rivista di diritto tributario*,* 2001,I, 619 ss.

BALDASSARRE A., *Diritti inviolabili,* voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XI, 1990.

BALDASSARRE Alessia, *Le obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione normativa tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2009, II, 367 ss.

BALDASSARRE A., *Libertà. I) Problemi generali,* voce dell' Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XIX*,* 1990.

BALDASSARRE A., P*roprietà,* Voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XI, 1990.

BARBERA A., *"Nuovi diritti": attenzione ai confini,* in Corte Costituzionale e diritti fondamentali, a cura di Califano L., Torino, Giappichelli, 2004, 19 ss..

BARBERA A., *Art. 2,* in Commentario della Costituzione. Principi fondamentali, art. 1 – 12, a cura di Branca G., Bologna, Zanichelli, 1975, 118 ss.

BARILE P., *Note e pareri sulla irretroattività della norma tributaria,* in Diritto dell'economia, 1957, 41 ss.

BARILE P*., Diritti dell'uomo e libertà fondamentali,* Bologna, Il Mulino, 1984.

BARILE P., *Il dovere di imparzialità della pubblica amministrazione,* in Scritti giuridici in memoria di Piero Calamandrei, vol. IV, Padova, Cedam, 1958, 25 ss.

BASILAVECCHIA M., *Abuso di norme retroattive sulla nozione di aree edificabili e (mancate) reazioni interpretative,* in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, 2007, n. 2, 105 ss.

BASILE M., *Gli enti di fatto,* in Trattato di diritto privato, diretto da Rescigno P., vol. I, Torino, UTET, 1999, 477 ss.

BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva,* in Rivista di diritto tributario*,* 2008, I, 477 ss.

BEGHIN M., *La motivazione dell'avviso di accertamento,* in Lo Statuto dei diritti del contribuente a cura di Marongiu G*.,* Torino, Giappichelli, 2004, 9 ss.

BEGHIN M., *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, d.p.r. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello "Statuto dei diritti del contribuente",* in Rivista di diritto tributario, 2004, I, 711 ss.

BELTRAMELLI G., *Avviso di accertamento notificato prima del termine previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del Contribuente,* in Rivista di diritto tributario, 2009, II, 593 ss.

BENATTI F., *Principio di buona fede e obbligazione tributaria,* in Bollettino tributario, 1986, 947 ss.

BENVENUTI F., *Per un diritto amministrativo paritario,* in Studi in memoria di Enrico Guicciardi, Padova, Cedam, 1975, 845 ss.

BERLIRI A., *Ancora sulle cause della mancanza di certezza nel diritto tributario,* in Giurisprudenza delle imposte, 1984, 417 ss.

BERLIRI A., *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione,* in Studi in onore di A.D. Giannini, Milano, Giuffrè, 1961, 144 ss.

BERLIRI A., *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie,* in Diritto e pratica tributaria, 1979, I, 3 ss.

BERTI G., *Amministrazione e Costituzione,* in Diritto Amministrativo, 1993, 455 ss.

BIFULCO R., *Art. 41,* in L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, a cura di Bifulco R. – Cartabia M. – Celotto A., Bologna, Il Mulino, 2001, 285 ss.

BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale,* Padova, Cedam, 2008.

BOBBIO N., *L'età dei diritti*, Torino, Einaudi, 1990.

BOBBIO N., *La certezza del diritto è un mito? Recensione a Jerome Frank, Law and Modern Mind, New York, Cowasd-Mc Lann, VI ed., 1949,* in Rivista internazionale di filosofia del diritto, 1951, I, 151 ss.

BOGNETTI G., *Diritti dell'uomo,* voce del Digesto IV – discipline privatistiche, sez. civile, Torino, UTET, 1989, 383 ss.

BORIA P., *Art. 53,* in Commentario alla Costituzione, a cura di Bifulco R. – Celotto A. – Olivetti M., Torino, UTET, 2006, vol. I, 1055 ss.

BORIA P., *Diritto tributario europeo,* Milano, il Sole 24ore, 2005.

BORIA P., *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale,* in Diritto tributario e Corte Costituzionale, a cura di Perrone L. – Berliri C., Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2006, 57 ss.

BUONOMO F., *La tutela della proprietà dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo,* Milano, Giuffrè, 2005.

BUSCEMA A. – D'ANGELO D., *Analisi e prospettive della motivazione degli accertamenti basati sugli studi di settore,* in Il fisco, 2007, 4248 ss.

CAPOLUPO S., *Verifiche fiscali e termini di permanenza dei verificatori,* in Il fisco, 2010, 667 ss.

CARANTA R., *Art. 97,* in Commentario alla Costituzione, a cura di Bifulco R., Celotto A., Olivetti M., Torino, UTET, 2006, vol. II, 1889 ss.

CARANTA R., FERRARIS L., RODRIQUEZ S., *La partecipazione al procedimento ammnistrativo,* 2°ed., Milano, GIuffrè, 2005.

CARETTI P., *I diritti fondamentali,* Torino, Giappichelli, 2005.

CARLASSARE L., *Forma di stato e diritti fondamentali,* in Quaderni costituzionali, 1, 1995, 33 SS.

CARLASSARE L., *Legge (riserva di),* voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XVIII, 1990.

CARLOMAGNO V., *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* Napoli, Finanze e Lavoro, 2001.

CARNELUTTI F., *La certezza del diritto,* in Discorsi intorno al diritto*,* vol. II, Padova, Cedam, 1953.

CASETTA E., *Attività e atto amministrativo,* in Rivista trimestrale di diritto pubblico*,* 1957, 293 ss.

CAZZATO A., *L'uso del decreto legge in materia tributaria,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A – Fedele A, Milano, Giuffrè, 2005, 125 ss.

CELLENTANI E. – MAINO G., *Statuto del contribuente e retroattività tributaria,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2007, I, 499 ss.

CELOTTO A., *Art. 3, 1°comma,* in Commentario alla Costituzione, a cura di Bifulco R. – Cartabia M. – Celotto A., Torino, UTET, 2006, vol. I, 65 ss.

CERIONI F., *Contributo sul tema dell'invalidità delle cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento,* Bollettino tributario, 2008, 1066 ss.

CERIONI F., *Restano annullabili le cartelle "mute" basate sui ruoli consegnati all'agente della riscossione anteriormente al 1° giugno 2008,* in Bollettino tributario, 2009, 760 ss.

CERULLI IRELLI V., *Note critiche in tema di attività amministrativa secondo modelli negoziali,* in Diritto amministrativo*,* 2003, 244 ss.

CHIECHI N., *Il diritto all'informazione nel rapporto giuridico d'imposta secondo lo Statuto del contribuente,* in Bollettino tributario, 2002, 645 ss.

CIPOLLINA S., *La reiterazione dei decreti legge fra equilibri istituzionali e crisi della legge,* in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 1996, II, 33 ss.

CIPOLLINA S., *la riserva di legge in materia fiscale,* in Diritto tributario e Corte costituzionale, a cura di Perrone L. – Berliri C., Ed. Scientifiche italiane, Napoli, 2006, p. 163 ss.

CIPOLLINA S., *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale,* in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 1995, I, 747 ss.

CISSELLO A., *Motivazione della cartella di pagamento,* in Il fisco, 2010, 275 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente,* in Rivista di diritto tributario*,* 2001, 492 ss.

COMELLI A., *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della L. n. 413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2001, I, p. 605 ss.

CORSALE, *Certezza del diritto e crisi di legittimità,* Milano, Giuffrè, 1979.

COSTI R., *Il nome della società,* Padova, Cedam, 1964.

COTTO A. – MEOLI M.– VALENTE G., *Lo statuto dei diritti del contribuente,* Milano, Il Sole 24ore, 2001.

CRIFÒ G., *Libertà e uguaglianza in Roma antica: l'emersione storica di una vicenda istituzionale,* Roma, Bulzoni, 1984.

D'AGOSTINO V., *L'insufficienza degli studi di settore a realizzare l'accertamento di un rapporto giuridico tributario e l'importanza del contraddittorio anticipato ex art. 12, 7° comma, l. n. 212/2000,* in Diritto e pratica tributaria, 2007, II, 793 ss.

D'AGOSTINO V., *Sono nulle le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento emesse prima del 2008,* in Bollettino tributario, 2009, 135 ss.

D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto,* in Rivista di diritto tributario, 2001, I,915 ss.

D'AYALA VALVA F., *Origini e prospettive dell'istituto del garante del contribuente. Riflessioni dopo il primo quinquennio,* in Rivista di diritto tributario, 2006, 9 ss.

DALLA VECCHIA, *Legittimo l'atto impositivo notificato prima dei 60 giorni prescritti dall'art. 12 della legge n. 212/2000,* in Il fisco, 2009, 1406 ss.

DE GIORGI M. V., *La tutela del singolo nelle formazioni sociali,* in L'informazione e i diritti della persona, a cura di Alpa G. – Bessone M. – Boneschi L. – Caiazza G., Napoli, Jovene, 1983, 197 ss.

DE MITA E., *Diritto tributario e Corte Costituzionale: un giurisprudenza necessitata,* in Bollettino tributario, 2008, 1045 ss.

DE MITA E., *Fisco e Costituzione,* Milano, Giuffrè, Vol. III, 2003.

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2006.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2002.

DE MITA E., *Lo statuto dei diritti del contribuente tra la valorizzazione che ne fa la Cassazione e le violazioni del parlamento,* in Bollettino tributario, 2008, 1639 ss.

DE MITA E., *Lo Statuto del contribuente attende la svolta,* in Diritto e pratica tributaria, 2009, 1321 ss.

DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza nel diritto tributario,* Milano, Giuffrè, 2001.

DELLA VALLE E., *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto,* in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2003, 355 ss.

DELLA VALLE E., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in Rassegna tributaria*,* 2002, 459 ss.

DOMINICI R., *Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica,* in GT Rivista di Giurisprudenza tributaria, 2006, 797 ss.

FALCONE G., *Il valore dello Statuto del contribuente,* in Il fisco*,* 2000, 11039 ss.

FALCONE G., *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria,* in Il fisco*,* 2003, 2221 ss.

FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria,* in Rivista di diritto tributario, 2008, I, 89 ss.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Padova, Cedam, 2008.

FALSITTA G., *La evanescente consistenza del principio di eguaglianza in una sentenza della Consulta di salvataggio della legislazione condonistica,* in Rivista di diritto tributario*,* 2009, II, 191 ss.

FALSITTA G., *Vicende , problemi e prospettive delle codificazioni tributarie in Italia,* in Rivista di diritto tributario*,* 2002, I, 195 ss.

FANTOZZI A., *Il diritto tributario,* Torino, UTET, 2003.

FEDELE A*., Art. 23,* in Commentario alla Costituzione, a cura di Branca G., Bologna, Zanichelli, 1978, 43 ss.

FEDELE A., *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali,* in Ragion pratica, n. 18, 2002, 81 ss.

FEDELE A., *Gli incrementi nominali di valore nell'INVIM e il principio di capacità contributiva,* in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 1981, I, 56 ss.

FEDELE A., *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana,* in Diritto tributario e Corte costituzionale, a cura di Perrone L. – Berliri C., Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2006, p. 1 ss.

FEDELE A., *La riserva di legge,* in Trattato di diritto tributario*,* diretto da Amatucci A., Padova, Cedam, 1994, p. 173 ss

FERLAZZO NATOLI L., *Capacità tributaria penale alla luce del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 sulle sanzioni amministrative tributarie,* in Rivista di diritto tributario, 1998, I, 927 ss.

FERLAZZO NATOLI L., *Contributo allo studio dell'intervento nel processo tributario,* Messina, Intilla, 1991.

FERLAZZO NATOLI L., *Dai principi generali dell'ordinamento tributario alla codificazione,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2007, p. 455 ss.

FERLAZZO NATOLI L., *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale,* in Diritto e pratica tributaria, 2006, 577 ss.

FERLAZZO NATOLI L., *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario,* in Rivista di diritto tributario, 1999, I, 769 ss.

FERLAZZO NATOLI L., *Le dichiarazioni del contribuente in sede di verifica tra confessione stragiudiziale e libero convincimento del giudice,* in Rivista di diritto tributario, 2009, I, 467 ss.

FERRAJOLI L., *Diritti fondamentali e democrazia costituzionale,* in Analisi e diritto 2002 -2003, a cura di Comanducci P. e Guastini R., Torino, Giappichelli, 2004.

FERRAJOLI L., *Diritti fondamentali: un dibattito teorico,* Bari, Laterza, 2008.

FERRARA G., *La pari dignità sociale (appunti per una ricostruzione),* in Studi in onore di G. Chiarelli,II, Milano, GIuffrè, 1974, p. 1104 ss.

FIORAVANTI M., *Appunti di storia delle costituzioni moderne,* Torino, Giappichelli, 1995.

FOIS S., *La "riserva di legge". Lineamenti storici e problemi attuali,* Milano, GIuffrè, 1963.

GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione,* Milano, Giuffrè,1969.

GALGANO F., *Art. 41,* in Commentario alla Costituzione: rapporti economici, a cura di Branca G., Bologna, Zanichelli, 1982, tomo II, 1 ss.

GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma,* in Diritto e pratica tributaria, 1989, 150 ss.

GALLO F., *Le ragioni del fisco,* Bologna, Il Mulino, 2007.

GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario,* I, Torino, UTET, 1956.

GIANNINI M., *I proventi degli enti pubblici e la riserva di legge,* in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 1957, I, 3 ss.

GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961.

GIORGIS A., *Art. 3, comma 2,* in Commentario alla Costituzione a cura di Bifulco R. – Celotto A. – Olivetti M., Torino, UTET, vol. I, 2006, 88 ss.

GIOVINE A. D., *Introduzione allo studio della riserva di legge nell'ordinamento costituzionale italiano,* Torino, Giappichelli, 1969.

GLENDI C., *Cartelle di pagamento tra Statuto, Corte costituzionale e decreto mille proroghe,* in Corriere tributario, 2008, 1149 ss.

GROSSO G., *Dizionario finanziario,* Napoli, Esselibri, 1954.

GROTTARELLI DE' SANTI G., *Alcune note in tema di iniziativa economica e di «utilità sociale europea»*, in Studi e informazione*,* Banca Toscana, 1998, 9 ss.

GUASTINI R., *«Diritti»,* in Analisi e diritto, a cura di Comanducci P. e Guastini R., Torino, Giappichelli, 1994, p. 168 ss.

GUZZANTI V., *L'informazione del contribuente,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.145 ss.

HABERMAS J., *Morale, Diritto, Politica,* Torino, Einaudi, 1992.

IORIO A. – SERENI S., *Illegittimo l'avviso di accertamento notificato prima dei 60 giorni prescritti dall'art. 12 della L. n. 212/2000,* in Il fisco, 2008, 8498 ss.

IROLLO D., *In tema di fissità dello Statuto del contribuente alla luce del sistema costituzionale delle fonti del diritto e del valore dei principi generali dell'ordinamento,* in Giurisprudenza italiana, 2001, p. 1552 ss.

LA PERGOLA A., *Relazione del presidente della Corte Costituzionale per l'anno 1987,* Roma, 1987.

LEVI G., *Le formazioni sociali*, Milano, Giuffrè, 1999.

LOCKE J., *Due trattati sul governo e altri scritti politici,* a cura di L. Pareyson, Torino, UTET, 1982.

LOGOZZO M., *Il valore dello Statuto del contribuente:irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento,* in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria,2004, 955 ss.

LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria,* Milano, Giuffrè, 2002.

LOMBARDI G. M., *Contributo allo studio dei doveri costituzionali,* Milano, Giuffrè, 1967.

LOMBARDI S., *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti,* in Rivista di diritto tributario*,* 2005,165 ss.

LORELLO L., *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, Giappichelli, 1998.

LUCIANI M., *La produzione economica privata nel sistema costituzionale,* Padova, Cedam, 1983.

LUPI R., *Diritto tributario, parte generale*, Milano, Giuffrè, 2005.

MAFFEZZONI F., *Capacità contributiva e retroattività delle norme tributarie,* in Bollettino tributario*,* 1972, 1133 ss.

MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano,* Torino, Unione tipografica editrice, 1970.

MALONCELLI A., *Affidamento e buona fede nei rapporti tributari,*in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.537 ss.

MANGANARO F., *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il diritto di proprietà,* in Diritto amministrativo, 2008, 379 ss.

MANGANARO F., *Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche,* Napoli, ESI, 1995.

MANTERO A., *Le situazioni favorevoli del privato nel rapporto amministrativo,* Padova, Cedam, 1979.

MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano,* Torino, Giuffrè, 1965.

MARCHESELLI A., *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2009, I, 439 ss.

MARCHESELLI A., *L'indefettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari,* in Corriere tributario, 2010, 1776 ss.

MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario,* in GT, Rivista di giurisprudenza tributaria, 2009, 203 ss.

MARINELLI, *I principi generali del diritto comunitario,* in Rivista italiana di diritto pubblico e comunitario, 1994, p. 973 ss.

MARINO G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione,* in Rassegna tributaria, 2006, 460 ss.

MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione dello «Statuto dei diritti del contribuente»,* in Tributi, 1999, 17 ss.

MARONGIU G., *Dubbi di legittimità costituzionale sulla nuova disciplina fiscale degli ammortamenti finanziari dei beni gratuitamente devolvibili,* Diritto e pratica Tributaria, 2000, I, 3 ss.

MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici,* Torino, Giappichelli, 1995.

MARONGIU G., *Le cartelle mute: una querelle infinita,* in Corriere tributario, 2009, 1104 ss.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale,* in Diritto e pratica tributaria, 2005, I, 1005 ss.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* Torino, Giappichelli, 2008.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* Torino, Giappichelli, 2010.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* in Il fisco, 2006, 20 ss.

MARONGIU G., *Lo Statuto del contribuente e i vincoli al legislatore,* in Il fisco, 2008, 8271 ss.

MARONGIU G., *Lo Statuto del contribuente: le sue «ragioni», le sue applicazioni,* in Diritto e pratica tributaria*,* 2003, I, 1007 ss.

MARONGIU G., *Lo statuto del contribuente: una disciplina di principi per principi* in Lo Statuto dei diritti del contribuente a cura di Marongiu G., Torino, Giappichelli, 2004, 59 ss.

MARONGIU G., *Retroattività, affidamento ed esigenze di cassa,* Diritto e pratica tributaria, 2001, 831 ss.

MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede,* in Rassegna tributaria, 2001, 1275 ss.

MARONGIU G., *Riflessioni sul diritto di interpello*, in Corriere tributario, 2002, 1408 ss.

MASTROIACOVO V., *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente,* in Rivista di diritto tributario, 2003, 268 ss.

MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, Giuffrè, 2005.

MASTROIACOVO V., *La legge di interpretazione autentica: la particolare prospettiva dello Statuto dei diritti del contribuente rispetto alle posizioni della dottrina e della giurisprudenza,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, 29 ss.

MASTROIACOVO V., *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del Contribuente,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, 1 ss.

MATUCCI G., *Tutela dell'affidamento e retroattività ragionevole in un caso d interpretazione autentica,* in Giurisprudenza costituzionale, 2005, 2543 ss.

MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nei rapporti tributari,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, 531 ss.

MERUSI F., *Il principio di buona fede nel diritto amministrativo,* in Scritti per Mario Nigro, II, Milano, Giuffrè, 1991, 223 ss.

MERUSI F., *L'affidamento del cittadino,* Milano, Giuffrè, 1970.

MESSINETTI V., *Il diritto del contribuente ad essere informato. Dalla tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente alla partecipazione del privato al procedimento di irrogazione della sanzione tributaria,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, 217 ss.

MICCINESI M., *L'interpello,* in Lo Statuto dei diritti del contribuente, a cura di Marongiu G., Torino, Giappichelli, 2004, 91 ss.

MICELI R., *La motivazione degli atti tributari,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, 281 ss.

MICELI R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, 673 ss.

MODOLO A., *Procedimenti attuativi dei tributi e Statuto dei diritti del contribuente. Questioni attuali in tema di motivazione degli atti impositivi,* in Rivista di Diritto tributario, 2007,289 ss.

MODUGNO F., *Appunti di teoria dell'interpretazione,* Padova, Cedam, 1998.

MODUGNO F., *I «nuovi diritti» nella Giurisprudenza Costituzionale*, Torino, Giappichelli, 1995.

MODUGNO F., *Principi generali dell'ordinamento,* voce dell'Enciclopedia giuridica, Roma, Treccani, vol. XXIV, 1991.

MONACO C., *I principi fondamentali dell'ordinamento tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuibile nel diritto tributario in una recente pronuncia della Cassazione,* in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 2003, I, 51 ss.

MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico,* II, Padova, Cedam, 1976.

MOSCHETTI F., *Capacità contributiva, profili generali*, in Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci A., Padova, CEDAM, 1994, 225 ss.

MOSCHETTI F., *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali.* Relazione al convegno internazionale su "L'accertamento tributario nella Comunità Europea", tenutosi presso l'Università di Bologna il 17- 18 settembre 1993.

MOSCHETTI F., *Per un superamento della specialità del diritto tributario,* in Quale democrazia fiscale?, atti del convegno di Treviso, 13 maggio 1994, in Il fisco, 1994, all. n. 42, 7 ss.

MURCIANO L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa dell'art. 23 Cost.,* in Rivista di diritto tributario, 2002, 9, 921 ss.

MUSCA G., *La nascita del Parlamento nell'Inghilterra medievale,* Bari, ed. Dedalo, 1994.

NATOLI U., *Limiti costituzionali all'autonomia privata nel rapporto di lavoro,* I, Milano, Giuffrè, 1955.

NICCOLINI F., *Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, 164 ss.

NIRO R., A*rt.41,* in Commentario alla costituzione*,* a cura di Bifulco R., Celotto A., Olivetti M., Torino, UTET, 2006, vol. I, 847 ss.

NUSSI M., *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente,* in Rassegna tributaria, 2007, 1379 ss.

PACE A., *Problematica delle libertà Costituzionali. Parte generale.* Padova, Cedam, 1990.

PACE E., *Sistema di comunicazione fiscale,* Torino, Giappichelli, 2000.

PALADIN L., *Diritto costituzionale,* Padova, Cedam, 1998.

PALADIN L., *Eguaglianza, (diritto costituzionale),* voce dell'Enciclopedia del diritto*,* Milano, vol. XIV,1965, 549 ss.

PALADIN L., *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale,* in Rivista di diritto tributario, 1997, I, 305.

PALOMBELLA G., *Diritti come norme e come fini,* in Ragion Pratica, 2003, n. 20, 73 ss.

PALOMBELLA G., *Dopo la certezza: il diritto in equilibrio tra giustizia e democrazia,* Bari, Edizioni Dedalo, 2006.

PALOMBELLA G., *L'autorità dei diritti,* Roma, Laterza, 2002.

PARIOTTI E., *I diritti umani,* Torino, UTET, 2008.

PECES-BARBA MARTINEZ G., *Curso de derechos fundamentales. Teoría general,* Madrid, Eudema, 1991, trad. it. di Mancini L., *Teoria dei diritti fondamentali,* a cura di Ferrari V., Milano, Giuffrè, 1993.

PERRONE L., *Certezza del diritto e leggi d'interpretazione autentica in materia tributaria,* in Rivista di diritto tributario, 2001, 1057 ss.

PERRONE L., *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente,* in Rassegna tributaria, 2006, 423 ss.

PERRONE L., *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del Contribuente,* in Diritto tributario e Corte Costituzionale, a cura di Perrone L. – Berliri C., Napoli, ed. scientifiche italiane, 2006, 433 ss.

PICCOLO C., *Il contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee contemporanee,* in Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa, a cura di Tassani Th., Roma, ed. Aracne , 2009.

PINO G., *Sul diritto all'identità personale degli enti collettivi,* in Il diritto dell'informazione e dell'informatica, 2001, 470 ss.

PISANI M., *La disciplina del potere di accesso,* in Corriere Tributario, 2001, 2997 ss.

PISANI M., *La tutela del contribuente sottoposto a verifica fiscale,* in Corriere Tributario, 2002, 2963 ss.

PIZZORUSSO A., *Manuale di istituzioni di diritto pubblico,* Napoli, Jovene, 1997.

PUGIOTTO A., *La legge interpretativa e i suoi giudici: strategie argomentative e rimedi giurisdizionali,* Milano, Giuffrè, 2003.

PUGLIATTI, *Conoscenza,* voce dell'Enciclopedia del diritto, Milano, vol. IX, 1961, 59 ss.

QUADRI R., *Dell'applicazione della legge in generale,* Bologna, Zanichelli, 1974.

REPETTO G., *Diritti fondamentali e sovranità nello stato costituzionale chiuso. Prime osservazioni critiche sulla sentenza n. 349 del 2007 della Corte Cosituzionale,* in Giurisprudenza italiana, 2008, 314 ss.

RESCIGNO P., *Formazioni sociali e terzi,* in Quaderni del pluralismo, 1984, 9 ss.

RIDOLA P., *Diritti fondamentali: un'introduzione,* Torino, Giappichelli, 2006.

ROEHRSSEN G., *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali,* in Diritto amministrativo, 1987, 47 ss.

ROSSI E., *Le formazioni sociali nella Costituzione italiana*, Padova, Cedam, 1989.

RUSSO A., *L'obbligo di motivazione dell'atto impositivo,* in Il fisco, 2010, 975 ss.

RUSSO E. – DORIA G. – LENER G., *Istituzioni delle leggi civili,* Padova, Cedam, 2004.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario,* Milano, Giuffrè, 2002.

SALVINI L., *La nova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre),* in Rivista di diritto tributario, 2000, I, 37 ss.

SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva),* Padova, Cedam, 1990.

SAMMARTINO S., *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali,* in Lo Statuto dei diritti del contribuente, a cura di Marongiu G., Torino, Giappichelli, 2004, 125 ss.

SAMMARTINO S., *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria,* in Studi in onore di Victor Uckmar, Vol. II, Padova, Cedam, 1997, 1077 ss.

SANTORO-PASSARELLI F., *L'autonomia privata nel diritto dell'economia,* in Diritto dell'economia, 1956, 121 ss.

SCALINCI C., *Verso una "nuova" codificazione: uno Statuto di principi tra ricognizione, determinazione e clausole in apicibus,* in Rassegna tributaria, 2003, 619 ss.

SCHIAVOLIN R, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria,* voce del Digesto IV – discipline privatistiche, sez. commerciale, Torino, UTET, XI, 1995, 195 SS.

SCHIAVOLIN R., *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni,* in Rivista di diritto tributario, 1996, II, 918 ss.

SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo,* Milano, Giuffrè, 2001.

SERRANÒ M. V., *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano,* in Rivista di diritto tributario, 2001, I, 321 ss.

SPINELLI M., *I diritti dell'individuo nelle formazioni sociali dove si svolge la sua personalità,* in Rivista di diritto civile, 1987, 281 ss.

STEVANATO D., *Buona fede e collaborazione nei rapporti tra fisco e contribuente,* in Lo Statuto dei diritti del contribuente, a cura di Marongiu G., Torino, Giappichelli, 2004, 149 ss.

STEVANATO D., *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo,* in Rassegna tributaria, 2003, n. 2, p. 815 ss.

SUSANNA I., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali,* in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. - Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, 648 ss.

TABET G., *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?,* in Bollettino Tributario, 2006, 1056 ss.

TERESI F., *Le istituzioni repubblicane*, Torino, Giappichelli, 2008.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario: Parte prima,* Torino, UTET, 2009.

TESAURO F., *Limiti costituzionali delle leggi tributarie interpretative,* in Corriere tributario, 2007, 1967 ss.

TIPKE K., *La retroattività nel diritto tributario,* in Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci A., Padova, Cedam, 1994, 437 ss.

TOSATO E., *Prestazioni patrimoniali imposte e riserva di legge,* in Scritti in onore di Gaspare Ambrosini, Milano, Giuffrè, 1970, 2117 ss.

TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale,* Milano, Giuffrè, 1999.

TRIVELLIN M., *Un'altra pronuncia della Cassazione esclude il recupero del tributo per violazione del principio di tutela dell'affidamento:alcune note sulle ragioni della soluzione adottata,* in Rivista di diritto tributario, 2007, II, 276 ss.

URICCHIO A., *Statuto del contribuente,* voce del Digesto IV – discipline privatistiche, sez. commerciale, aggiornamenti, Torino, UTET, 2003, 845 ss.

VALCÁRCEL E. L., *L'eguaglianza,* in Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci A., Padova, Cedam, 1994, 379 ss.

VANONI E., *Opere giuridiche,* Milano, Giuffrè, 1962, II, 475 ss.

VARAZZI F., *Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie*, in Statuto dei diritti del Contribuente, a cura di Fantozzi A. – Fedele A., Milano, Giuffrè, 2005, p.65 ss.

VILLANI M., *Principio dell'affidamento: tra normativa tributaria e normativa comunitaria,* in Diritto e pratica tributaria, 2010, I, 1 ss.

VIOTTO A., *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, Giuffrè, 2002.

VIRGA P., *Diritto amministrativo: atti e ricorsi.* Milano, Giuffrè, 2001.

ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite,* Torino, Einaudi, 1992.

ZOLO D., *libertà, proprietà e uguaglianza nella teoria dei "diritti fondamentali",* in *Diritti fondamentali: un dibattito teorico,* a cura di Ferrajoli L., Bari, Laterza, 2008, 50 ss.