



6 APRILE 2022

Doveri inderogabili e diritti inviolabili.
Libera autodeterminazione e
partecipazione difensiva
all'accertamento tributario

di Cesare Borgia

Dottorando di ricerca in Diritto tributario
Sapienza - Università di Roma

e Luca Mariantoni

Dottoranda di ricerca in Diritto costituzionale e Diritto pubblico generale
Sapienza - Università di Roma



Doveri inderogabili e diritti inviolabili. Libera autodeterminazione e partecipazione difensiva all'accertamento tributario*

di Cesare Borgia

Dottorando di ricerca in Diritto tributario
Sapienza - Università di Roma

e Luca Mariantoni

Dottorando di ricerca in Diritto Costituzionale e Diritto pubblico generale
Sapienza - Università di Roma

Abstract [It]: Gli Autori affrontano l'annosa tematica della partecipazione difensiva del contribuente al procedimento amministrativo tributario. L'articolo prende le mosse dalle garanzie previste in sede europea in materia di tributi armonizzati per ricavarne induttivamente un principio generale di partecipazione, da calare nell'ordinamento interno attraverso l'articolo 2 della Costituzione in quanto garanzia della libera autodeterminazione del contribuente.

Title: Mandatory duties and inviolable rights. Free self-determination and defensive participation in tax assessment

Abstract [En]: The Authors address the long-standing issue of the taxpayer's defensive participation in the tax administrative procedure. The article is developed on the basis of the European guarantees for harmonised charges in order to obtain a general principle of participation, to fall into national law through Article 2 of the Constitution as a guarantee of the free self-determination of the taxpayer

Parole chiave: Libera autodeterminazione; buona amministrazione; partecipazione difensiva; dovere tributario; giusto procedimento

Keywords: Free self-determination; good administration; defensive participation; tax duty; fair process

Sommario: **1.** Lo Stato *nell'Unione*. Competenze indirette ed influenza diretta. **2.** Doveri tributario e principio di autodeterminazione. Buona amministrazione e giusto procedimento come diritti del singolo e non (solo) come vincoli nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione. **3.** Il nodo della partecipazione difensiva del privato al procedimento amministrativo tributario. **4.** Il *generale* diritto alla buona amministrazione contenuto nell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: la centralità dell'individuo nei confronti della pubblica amministrazione. **5.** Conclusioni.

1. Lo Stato *nell'Unione*. Competenze indirette ed influenza diretta

Non può la presente essere la sede per interrogarsi e cercare di offrire (s)punti di riflessione sullo stato (minuscolo) dell'Unione. Più concretamente, nell'attuale stadio della integrazione europea, chi intende ragionare su temi caratterizzati da un intreccio di livelli normativi non può esimersi dal considerare la situazione dello Stato (stavolta con la maiuscola) *nell'Unione* (Europea).

* Articolo sottoposto a referaggio. Il presente lavoro, ancorché frutto di una riflessione comune, è stato sviluppato secondo il seguente schema: i paragrafi 1-2 sono stato scritti da L. MARIANTONI, 3-4 da C. BORGIA. Il paragrafo 5 è da riferirsi ad entrambi gli Autori.

Ebbene, sin dai Trattati di Roma del 1957¹, il principio cardine dei rapporti fra Stati membri e Comunità – in seguito Unione – è stato quello della attribuzione di competenze.

Prima del Trattato di Lisbona non vi era una indicazione espressa delle materie di competenza europea. L'unico riferimento era, infatti, agli obiettivi da raggiungere, alle azioni da adottare ed alle funzioni da svolgere e pertanto «l'estensione e l'incisività delle competenze delle istituzioni risultavano variabili a seconda del campo d'azione e in funzione delle finalità perseguite (principio di *funzionalità*)»².

Con il Trattato di Maastricht ed il Trattato di Amsterdam, infatti, sebbene iniziassero a comparire espressioni riconducibili ai concetti di sussidiarietà nelle materie di competenza concorrente³ e di rispetto delle sfere di competenza esclusiva⁴, non era comunque rinvenibile una specificazione – e conseguente limitazione – del contenuto concreto delle attribuzioni.

È solo con il Trattato di Lisbona che si è avuta una razionalizzazione delle competenze dell'Unione europea.

Nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (d'ora in avanti TFUE), al titolo I, dedicato alle categorie ed ai settori di competenza dell'Unione, si rinviene all'articolo 2 la definizione dei concetti di competenza esclusiva e concorrente, all'articolo 3 l'indicazione – tassativa – delle materie di competenza esclusiva e all'articolo 4 una elencazione dei principali settori di competenza concorrente – evidentemente non in modo tassativo. All'articolo 6, inoltre, sono indicate materie nelle quali l'Unione assolve un compito di sostegno, coordinamento e completamento dell'azione degli Stati membri.

A completamento ed integrazione dell'elencazione – tassativa e non – delle competenze dell'Unione, nel Trattato sull'Unione europea (d'ora in avanti TUE) ripetutamente⁵ si afferma la regola aurea del principio

¹ Trattati firmati il 25 marzo 1957 con i quali vennero costituite la Comunità economica europea e la Comunità europea dell'energia atomica.

² G. STROZZI-R. MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione Europea. Parte istituzionale*, Giappichelli, Torino, 2006, p. 72. Ciò emerge in modo evidente da una lettura dell'articolo 1 del Trattato CEE «La Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune e il graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni fra gli Stati che ad essa partecipano» e dell'articolo 1 del Trattato EURATOM «La Comunità ha il compito di contribuire, creando le premesse necessarie per la formazione e il rapido incremento delle industrie nucleari, all'elevazione del tenore di vita negli Stati membri e allo sviluppo degli scambi con gli altri paesi».

³ Trattato di Maastricht, articolo G5, «La Comunità agisce nei limiti delle competenze che le sono conferite e degli obiettivi che le sono assegnati dal presente trattato. Nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la Comunità interviene, secondo il principio della sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario. L'azione della Comunità non va al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del presente trattato».

⁴ Si vedano gli articoli 40 e 43 del Trattato di Amsterdam in tema di instaurazione di una cooperazione rafforzata e le relative riserve a favore delle competenze dell'Unione.

⁵ Si vedano, nel TUE, l'articolo 3, par.6, l'articolo 4, parr. 1 e 2 e l'articolo 5, parr. 1 e 2.

di attribuzione in base a quale ogni competenza non espressamente attribuita all'Unione rimane nella disponibilità degli Stati membri⁶.

Il quadro sopra sommariamente delineato⁷ si riferisce, in ogni caso, al riparto di competenze fra Unione europea e Stati membri. In questa sede, non si intende focalizzare l'attenzione attorno alle problematiche relative al riparto in sé – anche perché ammesso e concesso che si ragionasse in termini *de iure condendo* ci si sposterebbe sul ripido versante della revisione dei Trattati – quanto piuttosto sui corollari legati all'esercizio delle competenze, sia dal punto di vista della influenza diretta in settori contigui a quelli attribuiti, sia dal punto di vista dei rapporti fra normazione astratta ed amministrazione concreta.

Va preliminarmente notato che tra le competenze attribuite secondo il riparto sopra esposto si possono distinguere funzioni riferibili alla normazione e funzioni riferibili all'applicazione della norma al caso concreto, ma una siffatta distinzione non corrisponde a quella tradizionale fra legislazione ed amministrazione poiché è ben possibile che l'attività amministrativa venga svolta attraverso atti normativi, siano essi generali ovvero vincoli rispetto all'adozione futura di provvedimenti o atti puntuali⁸. Nell'assetto istituzionale dell'Unione, infatti, manca un concetto quale quello di pubblica amministrazione nei termini in cui viene tradizionalmente inteso negli Stati nazionali. In ragione di ciò, nella funzione *lato sensu* esecutivo-amministrativa è «la natura dell'attività (i.e. la sua funzione oggettiva) ad assumere rilievo primario ai fini della disciplina giuridica applicabile, mentre sfumano i profili relativi alla natura del soggetto che la svolge»⁹.

In linea generale, nell'esercizio di potestà amministrativa riconducibile al diritto dell'Unione, è possibile distinguere fra amministrazione diretta, indiretta ed una terza forma riconducibile al modello della *Verflechtung*¹⁰, variamente declinata.

Si rientra nel modello di amministrazione diretta nei casi in cui «l'intera fattispecie si risolve sul piano del diritto europeo»¹¹ in quanto l'attività svolta persegue fini e cura interessi europei e la funzione è affidata

⁶ Di pronta evidenza la possibile frizione fra il rigore con il quale si afferma il principio di attribuzione e la non tassativa elencazione riportata all'articolo 4 del TFUE in tema di competenza concorrente risolta, in parte, dall'art. 5, par.3, del TFUE, il quale afferma che «nei settori che non sono di sua competenza esclusiva l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri [...]».

⁷ Per il cui approfondimento si rimanda *ex plurimis* a G. STROZZI-R. MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione Europea*, cit.; L. DANIELE, *Diritto dell'Unione europea: sistema istituzionale, ordinamento, tutela giurisdizionale, competenze*, Giuffrè, Milano, 2020; P. COSTANZO-L. MEZZETTI-A. RUGGERI, *Lineamenti di diritto costituzionale dell'Unione europea*, Torino, Giappichelli, 2014; M. PALMA, *Il riparto delle competenze: profili della sussidiarietà*, Bari, Cacucci, 2012; G. GAJA-A. ADINOLFI, *Introduzione al diritto dell'Unione europea*, Laterza, Roma-Bari, 2020; L. TESAURO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Editoriale scientifica, Napoli, 2020; R. ADAM-A. TIZZANO, *Lineamenti di diritto dell'Unione europea*, Giappichelli, Torino, 2019.

⁸ R. CARANTA, *Le competenze dell'amministrazione europea*, in L. DE LUCIA-B. MARCHETTI (a cura di), *L'amministrazione europea e le sue regole*, Il Mulino, Bologna, 2015, pp. 19-20.

⁹ S. MANGIAMELI, *L'amministrazione fra integrazione, unificazione e Verflechtung europea*, in *L'integrazione dei sistemi costituzionali europeo e nazionali*, CEDAM, Padova, 2005, p. 261

¹⁰ *Ibidem*, p. 275.

¹¹ *Ibidem*, p. 272.

ad un'istituzione dell'Unione. In simili ipotesi, il livello normativo ed il livello esecutivo – latamente inteso – tendono a coincidere poiché «la norma europea prevede la funzione e attribuisce il potere di esercitarla ad un'autorità europea»¹² e questa, nel rispetto del principio di legalità, trova nell'atto dell'Unione fondamento e limitazione del proprio operato. A titolo di esempio, si rinvia il modello dell'amministrazione diretta nelle attribuzioni della Commissione europea in materia di aiuti di stato e di concorrenza¹³.

Nei casi in cui l'operato dell'Unione si esplica secondo modalità di esecuzione diretta, la partecipazione delle amministrazioni nazionali viene assicurata attraverso la previsione di agenzie, autorità e comitati (c.d. *comitologia*), in modo tale da garantire che le procedure in oggetto abbiano una natura collaborativa¹⁴. Il secondo modello di azione è quello della c.d. esecuzione indiretta. In tale ipotesi, a differenza della precedente, non vi è coincidenza fra il livello normativo e quello esecutivo; il primo di afferenza europea ed il secondo di competenza statale. È questa la modalità tradizionale di integrazione attraverso l'amministrazione, in perfetta aderenza all'idea di Jean Monnet di una Europa che «*non fait, fait faire*».

All'interno dello schema dell'amministrazione indiretta è necessario distinguere le ipotesi in cui il livello normativo è caratterizzato da regolamenti o direttive sufficientemente dettagliate, nelle quali l'attività degli Stati membri risulta essere di diretta esecuzione, da quelle in cui è richiesto un intervento anche normativo a livello nazionale¹⁵. Ad un maggiore grado di autonomia lasciato all'amministrazione nazionale corrisponde, tendenzialmente, un minore rischio di lesione di interessi sensibili dell'Unione o degli altri Stati membri, in ragione del grado di armonizzazione delle discipline ovvero della natura degli interessi stessi¹⁶.

Il terzo modello di azione delineabile all'interno del diritto amministrativo europeo è di difficile qualificazione in termini positivi, mentre una ricostruzione fondata sulle specifiche peculiarità appare possibile.

Ciò comporta, però, differenze fra le ricostruzioni stesse, dettate dalle diverse sensibilità e dai diversi approcci degli interpreti.

Da un lato¹⁷ si qualificano come «altre forme di esecuzione» quelle attività che, per la componente collaborativa che le contraddistingue, difficilmente potrebbero essere ricomprese nel binomio esecuzione

¹² *Ibidem*.

¹³ Si vedano gli articoli 107 e 108 del TFUE (ex artt. 87-88 TCE) e L. BELLODI-G.L. TOSATO, *Il nuovo diritto europeo della concorrenza. Aspetti procedurali*, Giuffrè, Milano, 2004.

¹⁴ P. CHIRULLI, *Amministrazioni nazionali ed esecuzione del diritto europeo*, in L. DE LUCIA-B. MARCHETTI (a cura di), *L'amministrazione europea*, cit., p. 170; L. DE LUCIA, *Strumenti di cooperazione per l'esecuzione del diritto europeo*, in L. DE LUCIA-B. MARCHETTI (a cura di), *L'amministrazione europea*, cit., p. 174.

¹⁵ S. MANGIAMELI, *L'amministrazione fra integrazione, unificazione e Verflechtung europea*, cit., pp. 273-274.

¹⁶ P. CHIRULLI, *Amministrazioni nazionali ed esecuzione del diritto europeo*, cit., p. 170.

¹⁷ L. DE LUCIA, *Strumenti di cooperazione per l'esecuzione del diritto europeo*, cit., p. 176.

diretta/indiretta¹⁸. Si parla quindi di esecuzione congiunta in riferimento ad attività in cui in prima battuta il potere decisionale spetta all'amministrazione statale, la quale deve però ottenere il consenso delle altre amministrazioni interessate – fra cui la Commissione europea – per adottare un provvedimento favorevole; di esecuzione coordinata nei casi in cui l'operato di un'amministrazione deve confrontarsi con l'esigenza di coordinare e rendere efficiente l'attività di più amministrazioni nazionali le quali possiedono competenze parallele. Una particolare forma di quest'ultimo modello di azione, inoltre, è costituita dalla esecuzione collaborativa attuata attraverso la gestione e l'utilizzo di banche dati transnazionali.

Per altri¹⁹, accanto all'amministrazione diretta ed indiretta, si collocano i procedimenti compositi, distinguibili al proprio interno in tre categorie. Una prima in cui l'azione procede dall'alto, in cui l'ufficio comunitario svolge l'attività amministrativa generale e quello nazionale l'attività individuale; una seconda in cui l'azione procede dal basso per poi concludersi in sede europea ed una terza, intermedia, nella quale il procedimento risulta diviso in due fasi. Nella prima l'organo decidente è l'amministrazione nazionale e l'amministrazione europea svolge un ruolo interveniente; nella seconda i ruoli risultano, invece, invertiti. La complessità di tale procedura risiede nel fatto che non sempre le norme comunitarie indicano con precisione a quale autorità spetti il potere decisionale.

Ulteriore ricostruzione del *tertium genus* dell'agire amministrativo europeo è, come detto, rappresentato propriamente dal modello della *Verflechtung*. La peculiarità risiede nel fatto che, posta la disciplina a livello europeo, il momento dell'esecuzione si presenta come misto poiché coinvolge congiuntamente amministrazioni nazionali ed europee ovvero è affidato ad autorità nazionali che operano come fossero organi dell'Unione²⁰. In tale modello di azione si possono avere una co-amministrazione nel caso in cui la competenza è condivisa fra i due livelli e la gestione è contemporanea; una integrazione decentrata laddove oltre alla doppia titolarità vi è anche l'istituzione di un ente sovranazionale con la predisposizione di strumenti di raccordo e collaborazione ed un concerto di funzioni; una organizzazione composita che si realizza attraverso l'istituzione di autorità indipendenti e l'integrazione fra queste e gli organismi regolatori nazionali²¹.

Nell'agire normativo ed esecutivo dell'Unione non vi è uno stretto parallelismo fra competenza legislativa esclusiva e modello di amministrazione²². Così, in materie quali l'organizzazione ed il funzionamento delle istituzioni europee si rinviene una convergenza fra competenza esclusiva ed amministrazione diretta,

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ S. CASSESE, *Il diritto amministrativo europeo presenta caratteri originali?*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1/2003, p. 44-46.

²⁰ S. MANGIAMELI, *L'amministrazione fra integrazione, unificazione e Verflechtung europea*, cit., 276.

²¹ *Ibidem*.

²² P. CHIRULLI, *Amministrazioni nazionali ed esecuzione del diritto europeo*, cit., p. 164.

mentre in altre, quali la concorrenza, lo schema della competenza diretta risulta attenuato²³. In altre ancora, invece, come nel caso dell'unione doganale, il ruolo delle amministrazioni nazionali degli Stati membri risulta essere addirittura preponderante²⁴.

Indipendentemente dall'esercizio diretto della funzione – legislativa o amministrativa che sia – l'operato dell'Unione si esplica anche attraverso la enunciazione di principi generali, al cui rispetto le autorità nazionali sono senza dubbio tenute ogni qual volta diano attuazione al diritto comunitario²⁵.

Non solo, però.

L'ambito applicativo dei principi, infatti, non si limita all'attività strettamente «europea» degli Stati; questi permeano l'ordinamento in modo trasversale al punto da essere, ora, anche espressamente richiamati all'articolo 1 della legge n. 241 del 1990²⁶.

All'interno dei principi devono poi distinguersi i principi fondamentali – normalmente contenuti nei Trattati – dai principi generali di diritto amministrativo, le cui fonti possono essere costituite anche da norme di diritto derivato²⁷.

Non meno importante è, inoltre, l'operato della Corte di giustizia che già nella sentenza *Stauder*²⁸ del 1969 ha delineato la categoria dei «principi generali del diritto comunitario», facendosene garante.

Alla luce di ciò, a prescindere dal modello di azione amministrativa attraverso il quale concretamente opera l'amministrazione, vi sono principi e garanzie indefettibili, cui l'operato degli Stati membri si deve conformare. Nello specifico e con riferimento ai rapporti fra amministrazione e cittadino, va rilevato come l'ordinamento europeo si sia indirizzato verso «una formulazione in linea di principio avanzata delle garanzie individuali, quasi a creare le condizioni per una sorta di “diritto alla parità” del cittadino verso la pubblica amministrazione»²⁹.

Quanto sin qui detto è prodromico al ragionamento che si intende portare avanti in questa sede.

Si è ragionato in termini di competenza legislativa, esclusiva e concorrente, ed in termini di esecuzione, diretta, indiretta e di terza specie.

²³ R. CARANTA, *Le competenze dell'amministrazione europea*, cit., p. 25 parla di una tradizionale impostazione «scolorata».

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ A. MASSERA-M. SIMONCINI-F. SPAGNUOLO, *Note minime sul diritto amministrativo dell'integrazione europea*, in *Astrid-Rassegna*, 2009, p. 2.

²⁶ Si veda la modifica operata da parte della legge n. 15 del 2005 dell'art. 1 della legge n. 241 del 1990. Prima della novella era stato rilevato da S. CASSESE, *Il diritto amministrativo europeo*, cit., 49, come la componente comunitaria e quella nazionale dettassero entrambe discipline di dettaglio e di principio, ma ciascuna per sé. Di conseguenza, la tutela dei cittadini appariva (ed a nostro avviso, appare tuttora) imperfetta, poiché questi avrebbero potuto sperare solo nella commistione o nel contagio fra gli ordinamenti.

²⁷ A. MASSERA-M. SIMONCINI-F. SPAGNUOLO, *Note minime sul diritto amministrativo*, cit., p. 3.

²⁸ Cfr. Corte di giustizia, sentenza 12 novembre 1969, C-29/69.

²⁹ A. MASSERA-M. SIMONCINI-F. SPAGNUOLO, *Note minime sul diritto amministrativo*, cit., p. 4.

È ora opportuno focalizzarsi sull'ulteriore termine che da subito è stato posto in relazione alla competenza: l'influenza.

Quest'ultima non può non risentire della naturale *vis* espansiva dei principi elaborati in sede europea, in quanto l'influenza sovranazionale si pone in relazione non solo con le materie direttamente ricomprese nelle attribuzioni dell'Unione, ma si pone anche in relazione all'attività «che si limita a lambirle, che vi incide in modo collaterale o che non vi incide affatto, attraverso meccanismi codificati che, generando una osmosi costante, tendono a garantire l'uniformità del sistema»³⁰. Come detto, del resto, già con la sentenza *Stauder* la Corte di Giustizia ha individuato la categoria dei principi generali del diritto comunitario cui deve conformarsi l'operato degli Stati membri ed è nell'ambito dell'attività di influenza che tali principi generali dell'ordinamento spiegano il massimo delle proprie potenzialità. Ciò, si badi, tanto al livello della produzione normativa nelle materie non delegate quanto al livello della applicazione giudiziaria. In quest'ottica, la garanzia dell'ascolto endo-procedimentale del contribuente nell'ambito dei tributi non armonizzati è uno specifico campo elettivo – anche – della capacità d'influenza diretta dei principi generali sottostanti la normazione europea e, come si dirà più oltre, la riconduzione in tale alveo costituisce un ulteriore argomento a favore dell'estensione delle garanzie di partecipazione.

Su queste basi, si può quindi passare ora ad una concretizzazione della relazione fra competenza indiretta ed influenza diretta attraverso l'applicazione di quanto sin qui esposto al rapporto fra tributi armonizzati e tributi non armonizzati.

L'esazione dei primi, evidentemente, è da collocare fra i settori nei quali l'Unione detta una disciplina finalizzata, per l'appunto, all'armonizzazione delle legislazioni e lascia la concreta esecuzione della stessa agli Stati membri (amministrazione indiretta). Per quanto riguarda i secondi, invece, la normazione e la esecuzione sono di precipua pertinenza nazionale, non essendovi alcuna attribuzione di competenze all'Unione in materia.

Ebbene, è proprio questo il fulcro del ragionamento. Nell'attuale stadio dell'integrazione europea appare anacronistico immaginare che, pur senza competenza, non possa esservi un'influenza (diretta o indiretta che sia).

In astratto, può apparire coerente che a fronte di un differente livello di disciplina vi sia una diversa regolamentazione nonché un diverso trattamento della situazione di fatto alla stessa sottesa.

Ciò però, nei casi in cui le situazioni sottese siano fra loro sostanzialmente differenti. Eguaglianza, infatti, è anche trattare in modo dissimile, casi dissimili.

³⁰ A. SANDULLI, *Il ruolo della scienza giuridica nella costruzione del diritto amministrativo europeo*, in DE LUCIA-B. MARCHETTI (a cura di), *L'amministrazione europea*, cit., p. 271.

Nel caso dei tributi, invece, l'unica differenza non è a valle, bensì a monte. Le maggiori garanzie partecipative dei contribuenti sono determinate, esclusivamente, dalla armonizzazione o meno della disciplina sostanziale. Così, nel caso dei c.d. tributi armonizzati – e in ulteriori ipotesi espressamente previste dalla legge – vi è la garanzia di un contraddittorio endo-procedimentale che invece manca negli altri.

Una netta soluzione di continuità fra la disciplina dei tributi armonizzati e non potrebbe ritenersi coerente in un'ottica di stretta adesione al principio di attribuzione delle competenze che investe i rapporti fra Stati membri e Unione. Nella prassi, però, soprattutto la Corte di giustizia ha dimostrato di intendere in modo estensivo tale principio, sia al fine di estendere il proprio scrutinio alla materia dei diritti fondamentali³¹ – ancor prima della adozione della Carta di Nizza – sia al fine di sindacare diritti non rientranti nelle competenze dell'Unione, ma collegati a materie alla stessa delegate³². Anche con particolare riferimento al contraddittorio procedimentale, la Corte di giustizia ha da tempo affermato che va considerata illegittima una decisione adottata dalla Commissione senza che ai privati sia stata data la possibilità di presentare osservazioni scritte, documenti, accedere al fascicolo od essere sentiti personalmente ed oralmente³³. Siffatta decisione trae origine dal regolamento n. 99 del 1963 nel quale erano previste garanzie procedurali in una fase preventiva rispetto all'adozione di una decisione. In seguito, con specifico riferimento alla materia tributaria, la Corte ha affermato che i destinatari di decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi debbano essere messi in condizione di formulare utilmente le proprie osservazioni³⁴. Più di recente³⁵, la Corte di giustizia ha ricondotto il riconoscimento del diritto al contraddittorio in qualsivoglia procedimento sia agli articoli 47 e 48 che all'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Simili decisioni sono frutto della consapevolezza che l'amministrazione tributaria non possa isolarsi dal contribuente, ma anzi, è grazie alla partecipazione collaborativo-contraddittoria che si rende più efficace

³¹ Per una analisi della evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia sul punto, sia consentito rinviare a L. MARIANTONI, *Eguaglianza delle persone, diseguaglianze nei diritti ed egualità del bilanciamento. Il (multi)livello di tutela dei diritti sociali*, in *Rivista AIC*, 3/2021, pp. 51-72.

³² Ci si riferisce alla sentenza C-438/05, *Viking* ed alla sentenza C-341/05, *Laval*. Per un commento delle stesse si vedano G. AZZARITI, *Le garanzie del lavoro tra costituzioni nazionali, Carta dei diritti e Corte di Giustizia dell'Unione europea*, Relazione al Convegno "Diritto civile e principi costituzionali europei e italiani", Perugia, 25-26 marzo 2011; M. V. BALLESTRERO, *Le sentenze Viking e Laval: la Corte di Giustizia "bilancia" il diritto di sciopero*, in *Lavoro e diritto*, 2/2008; F. VECCHIO, *Dopo Viking, Laval e Rüffert: verso una nuova composizione tra libertà economiche europee e diritti sociali fondamentali?*, in www.europeanrights.eu.

³³ Si veda, Corte di giustizia, sentenza del 13 febbraio 1979, C-85/76.

³⁴ Si veda, Corte di giustizia, sentenza del 12 dicembre 2002, C-395/00, par. 51.

³⁵ Si vedano Corte di giustizia, sentenza del 18 dicembre 2008, C-349/07 e sentenza del 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13.

l'azione dell'amministrazione, assicurando allo stesso tempo sia la rappresentanza degli interessi che il diritto di difesa³⁶.

Alla luce di ciò, non sembra irragionevole immaginare una influenza esterna dei principi eurounitari che informano la disciplina dei tributi armonizzati, in specie nei termini di cui si dirà appresso, poiché tali principi «non soltanto permeano il nostro ordinamento giuridico, ma possono essere considerati come «diritto vivente», e quindi criteri ermeneutici che consentono di attivare la potenzialità espansiva di norme dell'ordinamento domestico»³⁷.

È però necessario chiarire sin da subito come l'orientamento restrittivo, nonostante alterne vicende, appaia ora prevalente nella giurisprudenza di legittimità, suffragata, anche, da quella della Corte costituzionale.

L'andamento ondivago, per il vero, non caratterizza esclusivamente la giurisprudenza italiana. A livello europeo, infatti, nonostante le aperture manifestate con le sentenze poco sopra citate, si è anche affermato che in tema di tributi non armonizzati l'obbligo di partecipazione ha fonte legale per cui i principi emersi in seno ai tributi armonizzati operano nelle situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione e non si applicano al di fuori di esse³⁸.

Per quanto riguarda la Corte di cassazione, questa con la sentenza a sezioni unite n. 18184 del 2013 ha riconosciuto l'illegittimità dell'atto impositivo che sia stato adottato prima dello scadere del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento in quanto tale termine è posto a presidio della facoltà del contribuente di partecipare al procedimento, esprimendo le proprie osservazioni al fine di attivare e coltivare il contraddittorio procedimentale³⁹. Nella sentenza vengono richiamati, *ad adiuvandum*, sia le sentenze della Cassazione n. 26635 e 28049 del 2009 che la sentenza del 18 dicembre 2009 della Corte di giustizia di cui si è detto in precedenza.

L'arresto del 2013, però, faceva riferimento al diritto al contraddittorio previsto dall'articolo 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, per il contribuente che avesse subito un accertamento a seguito di accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita la sua attività imprenditoriale o professionale.

È con le sentenze numero 19667 e 19668 del 2014, invece, che è sembrato che la Corte intendesse sancire un principio generale del contraddittorio, affermando che l'atto è nullo se adottato in «violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il “contraddittorio endoprocedimentale”»,

³⁶ G. SORICELLI, *Corte costituzionale e contraddittorio endoprocedimentale tributario: è proprio un'occasione mancata?*, in *Gazzetta amministrativa*, 1/2018, p. 6.

³⁷ A. PERRONE, *La questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario innanzi alla Corte costituzionale: un'occasione mancata*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 4/2017, p. 1744.

³⁸ Si veda Corte di Giustizia (Grande Sezione), sentenza del 26 febbraio 2013, C-617/10.

³⁹ Corte di cassazione, sentenza n. 18184/2013, considerato in diritto, par. 3.4.

mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo»⁴⁰.

Tale orientamento, però, è stato poco dopo rivisto con la sentenza n. 24823/2015 con la quale le Sezioni Unite hanno riconosciuto la derivazione europea dell'obbligo di attivazione del contraddittorio endo-procedimentale e, di conseguenza, lo hanno limitato alle sole ipotesi di tributi armonizzati, negando così allo stesso la valenza di principio generale e, di conseguenza, la capacità dei principi europei di influire oltre le competenze attribuite. Più di recente, l'orientamento del 2015 è stato confermato dalle Sezioni Unite con le sentenze numero 20799 del 2017, 21071 del 2017 e con l'ordinanza numero 13490 del 2019. L'orientamento del 2015 della Cassazione è inoltre indirettamente suffragato dall'ordinanza numero 187 del 2017 della Corte costituzionale, con la quale il Giudice delle leggi – con una decisione definita «pilatesca»⁴¹ – ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità sollevata dalla Commissione tributaria regionale della Toscana in riferimento all'interpretazione dell'articolo 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 offerta dalla Cassazione nella sentenza n. 24823 del 2015, in quanto, a causa della «lacunosa descrizione della fattispecie»⁴², non è stato possibile determinare «le caratteristiche del procedimento che ha portato all'accertamento contestato e neppure l'effettiva natura di quest'ultimo»⁴³. Nello specifico, la Consulta non ha potuto valutare se il procedimento fosse fra quelli ricompresi nel citato articolo, per i quali la legge prevede una forma di contraddittorio procedimentale.

Siffatte decisioni, relative alla non estensibilità dei principi inerenti ai tributi armonizzati, ad avviso di chi scrive, sono state rese possibili dal fatto che le ricostruzioni attorno all'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea entrino nell'ordinamento italiano attraverso gli articoli 97, comma 2, e 117, comma 1, della Costituzione, i quali, rispettivamente, prevedono vincoli in capo alla pubblica amministrazione ed al Legislatore. Secondo questo punto di vista, anche alla luce di quanto detto in precedenza, appare coerente con la delega di competenze il fatto che i principi riguardanti materie di competenza europea rimangano ad esse relegati.

Diverso sarebbe il discorso laddove si intendesse la buona amministrazione non già come un vincolo nei confronti dello Stato, quanto piuttosto come un diritto soggettivo del cittadino⁴⁴, che ne è titolare indipendentemente dai rapporti con l'amministrazione, nazionale o europea che sia.

⁴⁰Corte di cassazione, sentenza n. 19667/2014, considerato in diritto, par. 18.

⁴¹ G. SORICELLI, *Corte costituzionale e contraddittorio endoprocedimentale tributario*, cit., p. 2.

⁴² Corte costituzionale, ordinanza n. 187/2017.

⁴³ Corte costituzionale, ordinanza n. 187/2017.

⁴⁴ Peraltro, tale accezione si giova anche del tenore testuale della rubrica dell'articolo 41 della Carta di Nizza «Diritto ad una buona amministrazione».

Così ragionando, anche in forza della natura partecipativa e non più autoritativa dei rapporti fra Stato e cittadino, il grimaldello di accesso, non per la disciplina dei tributi armonizzati bensì per i principi alla stessa sottostanti, sarebbe l'articolo 2 della Costituzione, in un'ottica di intangibilità del singolo legata al principio di autodeterminazione quale contro-altare del dovere tributario di cui all'articolo 53 della Carta. Per non apparire apodittici, qui appresso si cercherà di dimostrare quanto appena affermato.

2. Dovere tributario e principio di autodeterminazione. Buona amministrazione e giusto procedimento come diritti del singolo e non (solo) come vincoli nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione

Ragionare su giusto procedimento e buona amministrazione nei termini sopra accennati, con riferimento esclusivo agli articoli 97, II comma, e 117, I comma, della Costituzione potrebbe inevitabilmente condurre ad un'aporia. Entrambe le disposizioni, infatti, contengono vincoli. La prima nei confronti del potere amministrativo. La seconda nei confronti del potere legislativo.

Sulla scorta di ciò, intendere le garanzie previste in sede europea per i tributi armonizzati esclusivamente quali oneri procedurali sconterebbe una difficile (se non utopica) estensibilità delle stesse.

Seppur brevemente, si è dato conto dell'importanza della delega di competenze nei rapporti Stato-Unione. Ciò costituisce un principio cardine dell'integrazione europea, cui gli Stati non sembrano disposti a rinunciare.

Ora, però, l'integrazione passa (fortunatamente) anche attraverso i diritti e le libertà dei cittadini.

È a questi, quindi, che a nostro avviso andrebbero ricondotti i principi sovranazionali già abbondantemente richiamati di giusto procedimento e buona amministrazione.

Il percorso logico che si intende seguire assume dunque una struttura triadica, i cui elementi sono costituiti dai doveri, dai principi europei e dalla libera autodeterminazione, in una dinamica di reciproca interferenza.

Qui di seguito, procedendo in ordine, ci si occuperà del concetto di dovere (*sub specie* dovere tributario) e del legame di esso con l'autodeterminazione.

I principi europei, al fine di non risultare ripetitivi, saranno trattati incidentalmente per metterne in luce il coinvolgimento.

Il concetto di dovere cui ci si riferisce è quello esplicitato dall'articolo 2 della Costituzione italiana. Ai nostri fini, quindi, non è rilevante ogni posizione giuridica di svantaggio, bensì solo quelle che consistono «nella necessità di un comportamento (positivo o negativo) volto a soddisfare interessi di persone determinate o della collettività»⁴⁵.

⁴⁵ A. CERRI, *Doveri pubblici*, in *Enciclopedia giuridica*, Istituto della Enciclopedia italiana, Roma, 1988, p. 1.

Sono queste le situazioni da ricomprendere nel novero dei doveri inderogabili.

Di maggiore complessità è, invece, la individuazione concreta degli stessi⁴⁶, posto che, in forza della riserva prevista dall'articolo 23 della Costituzione «nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge». La *interpositio legislatoris* sarebbe necessaria per ogni posizione sfavorevole, indipendentemente dalla previsione costituzionale della stessa⁴⁷. Differente è il caso in cui il contenuto del dovere inderogabile consista nel rispetto di un altrui diritto costituzionale⁴⁸ poiché, in questo caso, la *interpositio* sarebbe esercitata direttamente dalla Carta. Oltre questi, sono da ritenere doveri inderogabili quelli il cui adempimento è indirettamente necessario al soddisfacimento di diritti inviolabili di altri o alla difesa dei principi supremi del sistema⁴⁹. Fra questi ultimi va collocato il dovere tributario⁵⁰, il quale è stato definito il «principale dovere di solidarietà economica»⁵¹ e che ora, dopo una iniziale esclusione⁵², viene ritenuto tale anche dalla Corte costituzionale⁵³.

⁴⁶ A. GUARINO, *Obiezione di coscienza e valori costituzionali*, Jovene Editore, Napoli, 1992, p. 43.

⁴⁷ G.M. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1987, pp. 92-93. Per A. BARBERA, *Art. 2*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Zanichelli Editore, Bologna, 1975, p. 99, «i doveri costituzionali, siano essi di solidarietà politica, economica e sociale, sono destinati a tradursi a livello delle posizioni giuridiche individuali tramite obblighi puntuali stabiliti, nel quadro del testo costituzionale, dal legislatore ordinario» poiché «i doveri fondamentali non possono esplicare la loro funzione tendenzialmente limitatrice dei diritti inviolabili se non in base ad una espressa previsione legislativa».

⁴⁸ A. CERRI, *Doveri pubblici*, cit., p. 2.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ P. STANCATI, *Dovere tributario, potestà impositiva e garanzie del soggetto passivo del tributo*, in C. AMIRANTE (a cura di), *La Costituzione italiana: riforme o stravolgimento?*, Giappichelli, Torino, 2016, pp. 67-69, ritiene che sia lecito dubitare della concreta possibilità per il dovere tributario di operare e manifestarsi come dovere inderogabile di solidarietà. L'A. successivamente afferma che difficilmente possa esser revocata in dubbio l'ascrivibilità dell'obbligo di concorrere alle spese pubbliche all'ambito dei doveri inderogabili, ma che le maggiori perplessità sorgono in riferimento agli effetti che la correlazione art. 2-art. 53 potrebbe produrre. In particolare, con riferimento alle pronunce sul tema della Corte costituzionale, l'A. ritiene che – una volta accolta la ricomprensibilità dell'art. 53 nell'art. 2 – non si chiarisce se la derivabilità «sia affermata in via logico-sistematica o sia, invece, espressa a fini meramente “espositivi”, se consista in una diretta attitudine alla produzione di effetti dell'una norma nei confronti dell'altra o in una vera e propria relazione (formulabile in sede di teoria generale) da “termine maggiore” a “termine minore”, ovvero, ancora, in un rapporto da norma-principio a norma esplicitativa e/o prosecutiva ed attuativa del principio medesimo». Per C. CARBONE, *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Giuffrè, Milano, 1968, p. 94, invece, il dovere tributario non sarebbe da annoverare fra i doveri inderogabili di solidarietà in quanto connotato ad ogni ordinamento e non solo a quello italiano, mentre invece andrebbero ritenuti tali i doveri che trascendono la conservazione della struttura organizzativa dello Stato.

⁵¹ A. MORELLI, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà*, in *forumcostituzionale.it*, 20 aprile 2015, p. 18.

⁵² Si veda Corte costituzionale, sentenza n. 81 del 1958, considerato in diritto, per la quale «deve essere anzitutto escluso ogni fondamento alla dedotta violazione dell'art. 2 della Costituzione, il quale concerne la enunciazione dei diritti inviolabili e fondamentali dell'uomo, [...], senza alcun riferimento né diretto né indiretto alla materia tributaria».

⁵³ Si veda Corte costituzionale, sentenza n. 51 del 1992, considerato in diritto, par. 4, per la quale l'evasione fiscale rappresenta «la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra di loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei “doveri inderogabili di solidarietà”, sui quali, ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale». Si vedano inoltre: Corte costituzionale, sentenza n. 107/2018, considerato in diritto, par. 3.3, per la quale il dovere tributario «è una manifestazione del dovere di solidarietà sociale»; Corte costituzionale, sentenza n. 288/2019, considerato in diritto, par. 6.2, per la quale il dovere tributario «è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà [...]»; Corte costituzionale, sentenza n. 262/2020; Corte costituzionale, sentenza n. 120/2021.

Una dettagliata analisi dell'articolo 53 della Costituzione e delle implicazioni riguardanti l'interesse fiscale, la capacità contributiva e la progressività delle imposte espanderebbe ben oltre il consentito il nostro discorso e, di conseguenza, non può che rinviarsi a più approfonditi studi sul tema⁵⁴.

In questa sede, invece, preme mettere in luce la differenza fra il dovere tributario repubblicano e quello statutario, in particolare dal punto di vista dei rapporti fra contribuente e Stato.

All'articolo 25 dello Statuto albertino si stabiliva che tutti i regnicoli contribuissero indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato. Le notazioni da compiere sul tenore testuale dell'articolo 25 dello Statuto e 53 della Costituzione sono due. *Prima facie* emerge lo scarto fra il criterio di proporzionalità agli averi, cui era improntato lo Statuto, ed il criterio di progressività della Carta repubblicana⁵⁵ quali parametri della contribuzione individuale. Secondariamente, va notato che nello Statuto, sebbene l'articolo 25 fosse nel titolo dedicato ai doveri ed ai diritti dei cittadini, si desse per scontata la contribuzione. L'articolo 53, invece, è collocato fra i rapporti politici ed espressamente riconosce la doverosità della prestazione tributaria (tutti sono *tenuti*). Ciò è coerente con quanto previsto dall'articolo 2 della Costituzione ed anche con il mutato rapporto fra Stato e cittadino.

È significativo, infatti, che la Carta preveda doveri accanto ai diritti⁵⁶ ed è significativo che un dovere inderogabile come quello tributario abbia una espressa affermazione proprio in termini di doverosità.

È la Carta fondamentale a riconoscere e garantire i diritti inviolabili dell'uomo ed a richiedere l'adempimento dei doveri inderogabili, e lo fa, peraltro, ponendo una riserva di legge a favore di questi ultimi. Legge, in questo caso, non solo sufficiente, ma anche necessaria⁵⁷.

⁵⁴ Si vedano sul punto G.M. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, cit., pp. 349 ss; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; F. BATISTONI FERRARA, *Art. 53*, in, G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, cit.; L. V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1975; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, Torino, 1987; ID., *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984; ID., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003; P. BORJA, *Art. 53*, in R. BIFULCO-A. CELOTTO (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE-C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006; R. SCHIAVOLIN, *Il principio di progressività del sistema fiscale*, in L. PERRONE-C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011; F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012.

⁵⁵ A. MORELLI, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà*, cit., pp. 18-19.

⁵⁶ La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, ad esempio, omette i primi.

⁵⁷ La riserva di legge in questione, peraltro, non autorizza il Legislatore ad esercitare una potestà generale ed assoluta poiché trova un limite nel caso in cui vi sia la presenza di un diritto costituzionalmente riconosciuto. Sul punto si veda C. ESPOSITO, *Libertà di manifestazione del pensiero*, in *Diritto costituzionale vivente, Capo dello Stato e altri saggi*, in D. NOCILLA (a cura di), Giuffrè, Milano, 1992, 131, nota 26; F. GRANDI, *Doveri costituzionali e obiezione di coscienza*, Editoriale scientifica, Napoli, 2014, p. 103.

È stato notato che l'articolo 23 non si preoccupa di prevedere una controprestazione a fronte della prestazione richiesta al singolo e ciò è stato ritenuto «pienamente logico»⁵⁸ poiché la garanzia della riserva va approntata indipendentemente dalla percezione di una utilità a fronte di un sacrificio, dato che la libertà è lesa per il solo fatto che qualcosa sia imposto coattivamente, pur se a fronte di un vantaggio⁵⁹. Rimane nella libertà del singolo, poi, decidere di comportarsi come ritiene più opportuno, anche, eventualmente, non adeguandosi all'imposizione.

Appare chiaro, quindi, che non sia la controprestazione statale ad essere dirimente, tanto perché la capacità contributiva ha segnato un abbandono della visione del tributo quale corrispettivo dei servizi pubblici⁶⁰, quanto perché, pur di fronte ad un vantaggio, i contribuenti potrebbero preferire impiegare diversamente il proprio denaro⁶¹.

Di conseguenza, è propriamente nel dovere di solidarietà nei confronti di società e Stato che deve essere individuato il fondamento dell'adempimento dell'obbligazione tributaria da parte del cittadino *uti socius*, ed è nel rispetto della libera autodeterminazione del singolo che deve essere individuato il contro-altare del dovere stesso⁶². Due facce della stessa medaglia, entrambe orientate – direttamente ed indirettamente – alla tutela della dignità umana⁶³.

Nel discorso che stiamo conducendo circa la garanzia della partecipazione del contribuente alla fase dell'accertamento tributario, è proprio l'autodeterminazione che, dal nostro punto di vista, svolge un ruolo fondamentale. È questa, infatti, la via attraverso la quale ipotizzare una estensione non già della disciplina prevista per i tributi armonizzati ai non armonizzati, quanto piuttosto una espansione della portata dei principi alla stessa sottesì, secondo il criterio del più ampio livello possibile di garanzia dei diritti previsto dall'articolo 53 della Carta di Nizza⁶⁴.

⁵⁸ A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *JUS: Rivista di scienze giuridiche*, 1/1958, p. 340.

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ F. BATISTONI FERRARA, cit., p. 3.

⁶¹ A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, cit., p. 341. In riferimento al dovere tributario, la controprestazione statale non può esser ritenuta elemento caratterizzante anche alla luce della distinzione concettuale fra dovere ed obbligo. Per F. GRANDI, *Doveri costituzionali e obiezione di coscienza*, cit., pp. 14-15, l'obbligo «si riferisce ad una situazione sinallagmatica – ossia di contestuale presenza all'interno dello stesso rapporto di situazioni attive e passive – l'impiego del termine “dovere” rinvia, invece, ad una situazione di svantaggio a sé stante che non si inserisce all'interno di un rapporto, né, tantomeno, si collega all'esercizio di un concomitante diritto. L'obbligo, dunque, inerisce una condizione di reciprocità tra situazioni attive e passive, più familiare al diritto dei privati, mentre il dovere si sostanzia in una situazione di svantaggio prevista dall'ordinamento in forza di un interesse oggettivo, non individuabile in una immediata e specifica situazione di vantaggio [...]». Proprio per tale ragione, per l'assenza di una diretta ed immediata posizione di vantaggio collegata, a nostro avviso, sarebbe necessario considerare l'esistenza di una sfera di intangibilità del singolo a fronte della richiesta di adempimento di un dovere.

⁶² Per A. MORELLI, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà*, cit., p. 5, il requisito della inderogabilità dei doveri di cui all'articolo 2 della Costituzione costituisce una sorta di contraltare della inviolabilità dei diritti.

⁶³ C. CARBONE, *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, cit., p. 56.

⁶⁴ Non vi sarebbe in questa prospettiva un contrasto fra ordinamento dell'Unione e ordinamento interno, ma anzi una convergenza. Nel momento in cui il diritto ad una buona amministrazione – e la sua espansione ad ambiti non ricompresi



La libera autodeterminazione, del resto, assume un significato peculiare proprio in relazione ai doveri, nello specifico in relazione al dovere (sacro) di difesa della Patria, previsto dall'articolo 52 della Costituzione⁶⁵.

Attraverso l'obiezione di coscienza, infatti, viene tutelato il cittadino che per convinzioni personali ritenga di non poter adempiere al dovere di prestare il servizio militare, ma allo stesso tempo rifiuti la renitenza alla leva. Ebbene, in simili ipotesi, l'ordinamento ha previsto in via legale⁶⁶ lo strumento attraverso il quale bilanciare la libera autodeterminazione con l'adempimento di un dovere costituzionale.

Chi scrive ritiene che in una analoga situazione si trovi il contribuente che pur non avendo adempiuto l'obbligazione tributaria – per le più svariate ragioni (magari una presunta erroneità della pretesa) – comunque intenda attenersi al dovere tributario che su di lui incombe. Un contribuente che spontaneamente, partecipando al procedimento di accertamento, verserebbe le somme frutto dell'ascolto (procedimentale e non giurisdizionale) delle proprie istanze. Solo in questo caso, la sua libera autodeterminazione troverebbe una diretta declinazione nella partecipazione.

Se si ragionasse diversamente e si escludesse un qualsivoglia coinvolgimento, nei suoi confronti l'attività di accertamento dell'amministrazione tributaria sarebbe caratterizzata dalla sola imperatività, senza alcuna partecipazione, con un regresso dei rapporti Stato-cittadino di non poco conto.

Non si tratterebbe di anticipare la tutela giurisdizionale o di applicare direttamente la disciplina prevista per l'IVA. Si tratterebbe, invece, di garantire la libera autodeterminazione del contribuente – che pare a noi essere l'oggetto finale tutelato dai principi europei (da intendersi come principi generali dell'ordinamento) –, la quale non viene compromessa solo con l'adozione del provvedimento conclusivo dell'accertamento, ma anche dall'intero procedimento in sé, in quanto, il rispetto del dovere tributario sottostante rimane, comunque, una scelta libera del singolo, soggetta a sanzioni in caso di violazione.

Nel caso del dovere tributario, a differenza del dovere di difesa della Patria, il collegamento con la libera autodeterminazione del singolo non sarebbe dato, chiaramente, da una improbabile obiezione di

fra le competenze delegate all'Unione – fa ingresso nell'ordinamento italiano attraverso l'articolo 2 della Costituzione e non (solo) attraverso gli articoli 97 e 117, allora non si realizza una indebita compressione di sovranità, ma piuttosto una dovuta estensione di garanzie di libertà.

⁶⁵ Si segnala, per completezza, che con il d.lgs. 215/2001 si è avuta la sospensione della leva obbligatoria a decorrere dalla fine del 2006. In seguito, con la legge 226/2004 tale termine è stato anticipato al 1 gennaio 2005. Infine, con il d.l. 115/2005 è stata riconosciuta la possibilità di cessazione anticipata a coloro che in quel momento stessero prestando il servizio militare obbligatorio. Da ultimo, il d.lgs. 66/2010 ha ribadito all'articolo 1929 che «le chiamate per lo svolgimento del servizio obbligatorio di leva sono sospese a decorrere dal 1 gennaio 2005».

⁶⁶ La prima legge a disciplinare l'obiezione di coscienza in relazione al dovere di difesa della Patria è stata la legge n. 772 del 1972. In seguito, incidentalmente, sono state introdotte ulteriori ipotesi di obiezione; all'articolo 9 della legge n. 194 del 1978 si prevede l'obiezione alle pratiche di interruzione volontaria della gravidanza; nella legge n. 413 del 1993 si prevede l'obiezione per gli operatori che si trovino a svolgere sperimentazione animale in vivo. Non vi è, invece, una espressa «clausola di coscienza» nella legge n. 219 del 2017 in materia di disposizioni anticipate di trattamento.

coscienza⁶⁷. Ai nostri fini, il parallelismo dovere/obiezione rileva a titolo argomentativo per mettere in luce l'esistenza di una sfera di intangibilità, protetta dall'articolo 2 della Costituzione, anche laddove vi sia un dovere costituzionale⁶⁸.

Il nesso fra dovere tributario e libera autodeterminazione, quindi, dovrebbe essere individuato nella esigenza di garantire la libertà del contribuente da ingerenze autoritarie dell'amministrazione (tributaria). Questi, altrimenti, sarebbe soggetto ad un agire amministrativo senza poter concorrere all'attività statale⁶⁹. Le garanzie di partecipazione previste nel caso dei tributi armonizzati, in base a quanto fin qui detto, non vanno intese come un mero onere procedimentale per l'amministrazione, legato ad un intendimento del giusto procedimento solo quale corollario necessario della buona amministrazione dell'articolo 97 della Costituzione. Queste sono piuttosto garanzie per la libera autodeterminazione del singolo, collegate all'articolo 2 della Costituzione⁷⁰. In base a ciò non si tratterebbe, come detto, di estendere vincoli, bensì

⁶⁷ Una ricostruzione, anche giurisprudenziale, della c.d. obiezione fiscale è offerta da P. TARDIOLI, *L'obiezione fiscale nell'evoluzione giurisprudenziale*, in *Rivista di diritto tributario*, 4/2000. Per R. VENDITTI, *L'obiezione di coscienza al servizio militare*, Giuffrè, Milano, 1999, pp. 6-7, all'interno del concetto di obiezione di coscienza è necessario distinguere fra obiezione in senso tecnico e obiezione in senso lato. Quest'ultima sarebbe da intendersi come espressione di contestazione di «situazioni, di scelte politiche, di comportamenti che il soggetto non condivide». Pare a noi che neanche in tale accezione si potrebbe far rientrare una forma di «obiezione tributaria» nella quale più che una vera e propria contestazione di scelte non condivise, viene affermata la pretesa di garanzie di libertà poste a presidio dell'autodeterminazione del singolo. A. GUARINO, *Obiezione di coscienza e valori costituzionali*, cit., pp. 80-82, parla di «obiezione fiscale» in riferimento al rifiuto di corrispondere allo Stato la percentuale di imposta destinata alle spese militari. Tale configurabilità dell'obiezione viene però rifiutata alla luce della impossibile individuazione esatta della somma *pro capite*. Sul punto si veda anche F. GRANDI, *Doveri costituzionali e obiezione di coscienza*, cit., pp. 111-117. In ogni caso è questa una accezione differente rispetto al ragionamento condotto in questa sede. Per chi scrive, come detto, l'obiezione costituisce solo uno strumento epistemologico utile al fine di ricercare una sfera di libertà intangibile di fronte al dovere tributario.

⁶⁸ Anche in riferimento al dovere di difesa della patria, il diritto all'obiezione di coscienza, in assenza di una specifica previsione costituzionale, viene ricondotto all'articolo 2 della Costituzione. Si vedano, *ex plurimis*, G. DELLA TORRE, *Obiezione di coscienza e valori costituzionali*, in R. BOTTA (a cura di), *L'obiezione di coscienza tra tutela della libertà e disgregazione dello Stato democratico*, Giuffrè, Milano, 1991, pp. 24-30; L. VANNICELLI, *Obiezione di coscienza al servizio militare. Normativa: fondamenti e carenze. Analisi. Prospettive*, La Goliardica, Roma, 1988, pp. 34-38. Attraverso il collegamento con l'articolo 2 della Costituzione, peraltro, si andrebbe anche oltre – venga consentito il gioco di parole – l'obiezione all'obiezione di coscienza presente in alcune pronunce – Comm. Trib. I grado di Macerata, 31/03/1992; Comm. Trib. I grado di Treviso, 04/09/1985; Comm. Trib. I grado di Padova, 11/03/1986 – riportate da P. TARDIOLI, *L'obiezione fiscale*, cit. pp. 22-25, per le quali il dissenso da una politica non può esprimersi con la violazione di un obbligo costituzionale. Nella prospettiva da noi proposta non si tratterebbe di manifestare un dissenso quanto piuttosto di affermare l'intangibilità della libera autodeterminazione.

⁶⁹ Del resto, anche A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in *Rivista di Diritto tributario*, 11/2013, pp. 1035 ss. nota che vi siano due diverse concezioni della fiscalità. In base ad una prima prospettiva «i principi fondanti il diritto tributario si configurano essenzialmente come «garanzie» per i contribuenti» e, di conseguenza, detti principi assolvono il ruolo di limitare il potere tributario. In base ad altra prospettiva, invece, le garanzie dei privati non troverebbero immediata giustificazione nel rapporto diretto con il potere, ma esclusivamente nel raffronto con valori dei quali va dimostrata l'intangibilità. Ai nostri fini, la garanzia della libera autodeterminazione del singolo rilevarebbe alla luce di entrambe le prospettive, sia nell'ottica di limitare il potere, sia quale contro-altare di valori intangibili anche da parte del potere tributario.

⁷⁰ Garanzie collegate tanto nell'ottica della libera autodeterminazione quanto in quella dell'articolo 2 come «fattispecie a clausola aperta». Sul punto si veda A. BARBERA, *Art. 2*, cit., pp. 80 ss.

di espandere diritti, tutele, libertà, per i quali – in un’ottica che sia «pluri-livello» e non solo multilivello⁷¹ – dovrebbe valere il principio del più ampio grado di garanzia⁷².

Se il coinvolgimento del contribuente all’interno dell’*iter* dell’accertamento non fosse previsto in caso alcuno, ovvero se il processo di integrazione europea non passasse ormai in modo esplicito per i diritti, quanto sin qui detto rappresenterebbe un mero esercizio di speculazione intellettuale.

Così, però, non è.

Le garanzie di partecipazione previste per i tributi armonizzati – ed in alcuni specifici casi individuati dalla legge anche per i non armonizzati – costituiscono un patrimonio di libertà del singolo che trova il proprio campo elettivo nelle tutele sovranazionali. È questa, quindi, la principale (se non unica) differenza che si riscontra; il minore grado di tutela del contribuente deriva esclusivamente dal livello di produzione normativa.

Ciò appare a chi scrive foriero di una irragionevole sperequazione⁷³. Dietro le garanzie europee non si celano interessi di misteriosa natura, bensì vi sono i diritti di libertà del contribuente-cittadino, membro partecipe di una società e non solo destinatario di una disciplina legislativa.

Sulla base di ciò, di quanto detto e di quanto qui appresso si dirà non sembra possa più ritenersi coerente con le garanzie sovranazionali – ma anche interne in base a quanto affermato in riferimento all’articolo 2 della Costituzione – una differenziazione dettata esclusivamente dalla natura del tributo, senza che vi siano ulteriori elementi qualificanti⁷⁴.

L’autodeterminazione è un principio fondamentale dell’ordinamento e, se si consente il gioco di parole, non può essere tale se i suoi aspetti sono, in concreto, *indeterminabili*.

⁷¹ L. MARIANTONI, *Eguaglianza delle persone, disegualianze nei diritti ed egualità del bilanciamento. Il (multi)livello di tutela dei diritti sociali*, cit.

⁷² *Supra* nota n. 62.

⁷³ E, di conseguenza, incostituzionale per violazione dell’articolo 3.

⁷⁴ Sebbene determinata da una situazione di fatto differente, la *querelle* relativa al c.d. Caso Taricco dimostra che le garanzie del cittadino prescindono dal livello normativo che con le stesse interferisce. Con solo riferimento ai contributi sul tema riguardanti la materia, si segnalano *ex plurimis*: F. AMATUCCI, *I principi riconosciuti dalla sentenza Taricco II e l’effettività del sistema sanzionatorio tributario complessivo*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 1/2019; D. CONTI, *Il dialogo tra Corte di Giustizia e Corte dei Diritti dell’Uomo in materia tributaria: rapporto di convenienza con alcune eccezioni? I casi Taricco e Menci a confronto*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 4/2019; R. CORDEIRO GUERRA, *Crisi della fattispecie, fonti multilivello e ruolo del giudice: il caso del diritto tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2/2019; R. ALFANO, *La vicenda Taricco: controlimiti, principio di legalità ed effettività del sistema sanzionatorio tributario interno*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 4/2018; V. AZZONI, *In attesa del quinto set*, in *Bollettino tributario d’informazioni*, 12/2018; G. BORGIA, *Commercio illecito di tabacchi lavorati esteri e tutela degli interessi finanziari dell’Unione: spunti di riflessione a partire dalla vicenda “Taricco”*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 4/2018.

3. Il nodo della partecipazione difensiva del privato al procedimento amministrativo tributario

Ad onore del vero, come evidenziato da autorevole dottrina⁷⁵, di collaborazione del contribuente nell'accertamento e di attività amministrativa partecipata si parla nel diritto tributario italiano almeno fin dalle fondamentali opere di Ezio Vanoni, che teorizzò e introdusse con l'obbligo generalizzato di dichiarazione la prima ed essenziale forma di partecipazione del contribuente all'accertamento del tributo⁷⁶. Come è stato magistralmente notato in dottrina⁷⁷, alcuni autori, ragionando sul presupposto che la concreta applicazione del tributo sia espressione di una funzione pubblica che di necessità si traduce in un provvedimento di imposizione, assegnavano alla dichiarazione del contribuente nel sistema delle imposte sui redditi la funzione di portare a conoscenza dell'Amministrazione i dati e gli elementi necessari alla determinazione dell'imposta e coerentemente, quindi, lo definivano come l'atto iniziale di un procedimento di imposizione⁷⁸.

Le teorie costitutiviste concepiscono, infatti, il procedimento come l'unico mezzo atto a collegare situazioni soggettive non corrispondenti, quali gli obblighi del contribuente ed i poteri dell'Amministrazione finanziaria, in uno schema dinamico preordinato a fondare la pretesa impositiva⁷⁹. Le teorie dichiarativiste svalutano, invece, il procedimento intendendolo, in termini essenzialmente descrittivi, come modalità di svolgimento del rapporto obbligatorio⁸⁰.

Difatti, su questa concezione della collaborazione tra Stato e cittadino nell'attuazione del tributo, assai moderna per quei tempi, reagirono negativamente la dottrina e l'inefficienza dell'amministrazione. Ne derivò che il principio di legalità e la conseguente vincolatezza dell'agire amministrativo da un lato, la vischiosità dei metodi di accertamento legati al contingente, alle medie, alle tabelle dall'altro, ridussero la collaborazione auspicata da Vanoni a poco più di una regola formale del gioco⁸¹.

⁷⁵ A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in ID. (a cura di), *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 2012, p. 541.

⁷⁶ A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in *Riv. dir. tributario*, 2001, I, p. 609.

⁷⁷ A.F. BASCIU, *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1174.

⁷⁸ G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, UTET, Torino, 1970, pp. 174 ss. il quale, dopo avere affermato che lo schema classico del procedimento tributario è quello in cui un provvedimento amministrativo costituisce la fonte dell'obbligazione tributaria, aggiunge che il procedimento ha inizio con una denuncia del contribuente. Si veda anche G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, p. 620 e ora in G.A. MICHELI, *Opere minori di diritto tributario*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1982, pp. 145-176 ove Micheli ribadisce l'idea già delineata nel *Corso* (a pag. 170) secondo cui il procedimento è il modo di essere tipico della funzione pubblica.

⁷⁹ Oltre agli scritti di Micheli già citati, si vedano assolutamente F. MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Morano, Napoli, 1965; G.A. MICHELI (a cura di), *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Giuffrè, Milano, 1971; A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, n. 1, 1971, pp. 433 ss.; A.F. BASCIU, *Imposizione (procedimento di)*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, 1989; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

⁸⁰ E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, n. 1, 1966, pp. 10 ss.; P. RUSSO, *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, pp. 661 ss.

⁸¹ Si vedano sul punto S. LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, pp. 216 ss.; S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, pp. 558 ss.; A.

Dalla partecipazione del contribuente così intesa non si è allontanato neppure il legislatore della riforma degli anni '70⁸². Il sistema di deroghe alla efficacia pienprobante di dichiarazione e contabilità basato su presunzioni gravi, precise e concordanti e, in casi tassativamente determinati, anche su presunzioni prive di tali requisiti, conferma per altro verso un complesso rigido di regole per l'accertamento in cui l'intervento del privato ha poco spazio e nessuna immediata tutela⁸³.

Rispetto a una attuazione del prelievo ispirata ai principi di legalità, di stretta vincolatezza e di imparzialità e efficienza della pubblica amministrazione, le forme di partecipazione del privato si limitavano dunque a quelle rigorosamente consentite dalla legge: la dichiarazione, la tenuta delle scritture contabili, la soggezione all'esercizio dei poteri istruttori⁸⁴.

La partecipazione del privato era sostanzialmente in funzione di collaborazione all'esercizio dell'attività accertativa e ciò anche quando egli era ammesso a fornire la prova contraria rispetto alle presunzioni relative del fisco. Difatti, la casistica dimostra che si tratta di allegazioni che il contribuente ha la facoltà di proporre senza, però, che da esse derivino situazioni soggettive a suo favore come tali tutelabili e che il fisco liberamente valuta in funzione della migliore determinazione del presupposto. Per queste ragioni la dottrina è concorde nel ritenere che queste ipotesi di partecipazione del privato siano in funzione di collaborazione nell'interesse del fisco: esse sono disposte e apprezzate dalla legge che ne determina i contenuti e gli effetti⁸⁵.

Soltanto l'irrompere sulla scena, con la riforma degli anni '70, della fiscalità di massa crea le premesse per un nuovo ruolo del contribuente nell'attuazione del prelievo⁸⁶.

Per la verità, come è stato magistralmente sottolineato, la maggiore efficienza del privato e il risparmio di tempo e di costi che il suo inserimento comporta vengono colti dapprima sul versante della riscossione, lungo una linea di pensiero comune con le figure dell'esattore e del sostituto: negli anni '70 si generalizza così la riscossione per ritenute e si introduce e generalizza il ruolo degli intermediari finanziari e degli acconti d'imposta. Ma anche sul versante dell'accertamento, il ricorso a deroghe sempre più ampie

FANTOZZI, *I presupposti dell'accertamento sintetico e induttivo*, in *Riv. Notariato*, 1977, I, p. 887; A. FANTOZZI, *Prospettive dell'accertamento nella riforma tributaria*, in *Riv. Guardia di fin.*, 1981, p. 10.

⁸² Per approfondire si veda L. DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4/2013, pp. 858 ss.

⁸³ Si veda, anche per approfondire, S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Giappichelli, Torino, 2000, pp. 107 ss.

⁸⁴ A. FANTOZZI, *L'accertamento*, cit., p. 542.

⁸⁵ Sul punto si vedano per tutti, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, CEDAM, Padova, 1990; L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. tributario*, 2000, I, pp. 13 ss.; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Giappichelli, Torino, 2000; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Giuffrè, Milano, 2002, pp. 300 ss.

⁸⁶ A. FANTOZZI, *Prospettive dell'accertamento nella riforma tributaria*, cit., pp. 10 ss.; A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, cit., pp. 609 ss.

rispetto alle risultanze delle scritture contabili, rese necessarie dalla molteplicità dei contribuenti e dalla loro estrema frammentazione e articolazione e costituita dall'utilizzo di coefficienti, di parametri e criteri statistico-matematici, in grado di guidare e sorreggere l'*iter* argomentativo del fisco, ha giustificato una nuova forma di partecipazione del privato radicata appunto sull'esigenza che, in un meccanismo fortemente opinabile e che abbandonava le certezze dei dati contabili, fosse consentito anche all'interessato di concorrere in contraddittorio con l'amministrazione alla migliore determinazione del presupposto⁸⁷.

Nasce da questa logica la richiesta di chiarimenti, obbligatoria a pena di nullità, prevista dall'articolo 2 della l. n. 17 del 1985 per procedere all'accertamento in base a coefficienti, che è all'unanimità riconosciuta dalla dottrina come il primo caso di partecipazione del privato non in funzione «collaborativa» bensì in funzione «difensiva», di contraddittorio, in difesa (azionabile) per l'appunto di propri diritti e interessi. La stessa terminologia «richiesta di chiarimenti» svela l'inserimento di un istituto partecipativo in un meccanismo di accertamento tuttora autoritativo⁸⁸.

Inizia anche nel nostro Paese verso la fine degli anni Ottanta l'attenzione alle esigenze di «civiltà» del fisco⁸⁹. Questa nuova fase è sicuramente indotta dai mutamenti economico-sociali, dalla decisione sulla moneta unica, dalle prime avvisaglie di globalizzazione dei mercati⁹⁰.

L'impatto sulle forme di accertamento e sulla partecipazione ad esso del privato è forte, al punto che questo profilo, secondo autorevole dottrina, costituisce il più rilevante elemento di novità del diritto tributario italiano, che ci riconduce alla irrealizzata aspirazione di Ezio Vanoni⁹¹.

Quello che preme mettere in evidenza è che la «civiltà» dei rapporti tra fisco e contribuente diviene un parametro di valutazione e di apprezzamento dell'attività legislativa.

In questa prospettiva si assiste a una generale rivalutazione della partecipazione del privato all'attuazione del tributo e al proliferare di strumenti diretti a consentirla e a trarne i benefici in termini di stabilità degli accertamenti e di riduzione del contenzioso.

Tuttavia, i diversi istituti in cui si articola la partecipazione del privato all'accertamento del tributo risentono, nonostante la mutata atmosfera, delle esigenze contingenti che ne hanno ispirato l'introduzione nonché della tradizionale concezione autoritativa basata sulla indisponibilità della posizione soggettiva dell'ente impositore.

⁸⁷ A. FANTOZZI, *L'accertamento*, cit., pp. 543.

⁸⁸ Sul punto si vedano L. SALVINI, *La "richiesta di chiarimenti", nella cosiddetta "Visentini ter"*, in *Rass. trib.*, 1987, p. 353; C. MAGNANI, *Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario*, in C. PREZIOSI, (a cura di) *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, E.T.I. -Il Fisco Roma-Milano, 1996, pp. 71 ss.

⁸⁹ A. FANTOZZI, *L'accertamento*, cit., p. 543.

⁹⁰ Un completo e aggiornato riesame della questione si veda in A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., p. 300.

⁹¹ A. FANTOZZI, *L'accertamento*, cit., p. 544.

Essi formano pertanto un sistema disorganico, che ha origini diverse nel tempo e rispetto al quale un'ottica unitaria e moderna, basata sulla rilevanza giuridica delle situazioni soggettive coinvolte, stenta ancora a farsi avanti⁹².

L'esercizio dei poteri istruttori in materia tributaria costituisce, sempre, una invasione della sfera giuridica privata del contribuente⁹³.

Tali poteri, infatti, nascono con l'obiettivo di acquisire dati, notizie e documenti relativi ai comportamenti fiscali, alle attività esercitate, alle operazioni economiche effettuate. Trattasi di elementi attinenti alla vita dei contribuenti ed in merito ai quali gli organi investigativi sono in una posizione esterna e di oggettiva inferiorità conoscitiva.

Tuttavia, se la possibilità di controllare il contribuente – invadendo la sua sfera giuridica attraverso l'esercizio di poteri autoritativi – trova una giustificazione nell'articolo 53 Cost., vale a dire nella necessità di attuare il dovere di concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, tale principio deve, però, essere bilanciato e temperato con altri fondamentali valori costituzionali o di rilievo generale del nostro ordinamento giuridico, che possono essere pregiudicati dall'esercizio dei poteri istruttori.

La potenzialità di espansione dei poteri istruttori deve essere circoscritta per garantire il rispetto delle libertà costituzionali. Allo stesso modo i diritti costituzionali, derivanti dalle libertà, devono subire delle limitazioni, in vista della necessità di realizzare i valori di cui all'articolo 53 Cost.

Tutto questo impone una delicata opera di temperamento, volta a rinvenire un punto di equilibrio, che deve essere compiuta principalmente in sede legislativa.

La chiave di tale ponderazione risiede nell'articolo 2 Cost., ove si afferma la correlazione fra il riconoscimento dei diritti inviolabili della persona e il rispetto dei doveri inderogabili di solidarietà nello stato democratico⁹⁴.

Si tratta, in particolare, delle inviolabilità della persona (la libertà personale, l'invulnerabilità del domicilio e la segretezza della corrispondenza), della libera esplicazione dell'individuo, della libera iniziativa economica, della tutela del risparmio, della garanzia dei segreti professionali, della proprietà privata.

La disciplina dei singoli poteri istruttori deve nascere, quindi, dal bilanciamento di tali valori, più concretamente dalla ponderazione autorità/libertà; deve essere improntata alla garanzia e protezione del contribuente, da un lato, e all'efficacia dell'azione amministrativa di indagine tributaria, dall'altro lato.

⁹² *Ibidem*.

⁹³ R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, cit., p. 625.

⁹⁴ Si veda sul punto, anche per approfondire, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., p. 32.

Ora, già nelle Norme generali del diritto tributario del 1942, quindi nel Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente del 1946, ed infine nel progetto di riforma tributaria del 1950 Ezio Vanoni individua nel dovere di solidarietà il criterio di partecipazione del privato, per mezzo del tributo, alla spesa pubblica⁹⁵.

Egli correla a questo dovere quello di imparzialità dell'amministrazione e pone nelle Norme generali la fase di attuazione del tributo quale momento essenziale della realizzazione di un prelievo «giusto» in quanto finalizzato a consentire quella partecipazione solidale che è espressa dalla effettiva tassazione in base alla capacità contributiva manifestata dal presupposto.

Invero, per molto tempo è stata assolutamente dominante l'idea per cui il tributo trovasse il suo fondamento nella sovranità dello Stato, ovvero che esso fosse un diritto dello Stato in quanto Stato-persona. Questa idea, di matrice germanica (Gerber, Jellinek) ed introdotta nella nostra cultura giuridica in particolare attraverso il recepimento della teoria dei diritti pubblici soggettivi ad opera di Orlando e Santi Romano, incide in modo significativo sulla definizione e caratterizzazione dell'attività amministrativa, in quanto essa presuppone che tale attività non abbia carattere meramente esecutivo, ovvero sia volta ad attuare un assetto di interessi già prefigurato, ma sia essa stessa momento di determinazione di quell'assetto⁹⁶.

Per Allorio il tributo non costituisce più momento di soddisfazione di un interesse specifico dello Stato-persona ma realizza un superiore fine di giustizia ed equità, tuttavia, questo fine non si trova completamente attuato e realizzato nella norma, ma impone e presuppone un intervento di matrice autoritativa della pubblica amministrazione⁹⁷. Nella teoria alloriana, quindi, il quadro muta sensibilmente ma non conduce ad una radicale revisione della concezione dell'attività amministrativa.

Anche in questa prospettiva non ci si discosta dall'idea che la supremazia dell'amministrazione rispetto agli individui è manifestazione della sovranità dello Stato.

La concezione del fenomeno tributario propria di Vanoni si colloca, invece, al di fuori di questa area, che si potrebbe definire «statalista», per porre in evidenza la matrice comunitaria del tributo⁹⁸.

Vanoni critica le tesi di Otto Mayer rilevando che la concezione per cui il tributo è manifestazione di sovranità non è idonea a giustificare l'imposizione a carico dei non cittadini, la quale deve invece essere spiegata alla luce della partecipazione alla vita di una data collettività statale.

⁹⁵ E. DE MITA, *Maestri del diritto tributario. Ezio Vanoni, Enrico Allorio, Antonio Berliri, Gian Antonio Micheli, Enzo Capaccioli*, Giuffrè, Milano, 2013, p. 10.

⁹⁶ A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, cit., pp. 610 ss.

⁹⁷ Per approfondire, si veda E. DE MITA, *Maestri del diritto tributario. Ezio Vanoni, Enrico Allorio, Antonio Berliri, Gian Antonio Micheli, Enzo Capaccioli*, cit., pp. 29 ss.

⁹⁸ A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, cit., p. 611.

Una visione non distante ed anticipatrice di quelle che configurano il dovere tributario come uno dei doveri inderogabili di solidarietà sociale previsti dall'articolo 2 Cost. i quali costituiscono, insieme ed in diretta correlazione ai diritti inviolabili, la complessiva posizione giuridica dei membri della comunità statale nella prospettiva della nostra Costituzione.

In realtà Vanoni già nel volume «Natura e Interpretazione delle leggi tributarie» del 1932 enuncia quello che poi sarà il nucleo del proprio pensiero: quello per cui la attività finanziaria dello Stato è sostanzialmente volta non a limitare i diritti della persona ma, al contrario, a garantirne la effettività, assicurando il loro effettivo esercizio e la loro espansione attraverso il sostegno delle istituzioni pubbliche⁹⁹. Un'idea per molti aspetti rivoluzionaria e soprattutto in grado di scardinare la considerazione del sistema fiscale come mera manifestazione del potere coercitivo dell'autorità.

La novità di Vanoni è rappresentata dal fatto di aver fondato il diritto tributario sulla fiducia nei rapporti tra cittadino e comunità. Partendo dalla sua fiducia verso il cittadino e al suo interesse a contribuire alle spese pubbliche, è stato possibile introdurre l'autoliquidazione del tributo attraverso la dichiarazione.

Egli affermava le seguenti parole: «Occorre rovesciare la posizione psicologica di molti dei nostri concittadini nei confronti del fisco e creare un clima nel quale si senta che, difendendo la razionale ed uguale applicazione dei tributi, si difende non una legge formale dello Stato, ma l'essenza stessa della vita dello Stato»¹⁰⁰.

Vanoni Ministro delle Finanze concretamente chiedeva strumenti per una costruzione del sistema fiscale in conformità del disegno che aveva come obiettivo la giustizia fiscale, che era a sua volta uno dei presupposti essenziali di una democrazia.

La prima fondamentale tappa della rivoluzione che meditava è sicuramente il disegno sulla perequazione tributaria presentato in Parlamento. La legge n. 25 del 1951 (detta di perequazione tributaria) fu approvata dal Senato all'unanimità e alla Camera a grande maggioranza.

Fu allora resa obbligatoria la dichiarazione annua dei redditi, pensando alla necessaria lealtà tra contribuenti ed amministrazione, come superamento di una diffidenza reciproca.

Con la riforma del 1951 veniva capovolta la posizione cementata nei secoli che vedeva il contribuente suddito del Fisco; con la dichiarazione dei redditi era il contribuente che si raccontava e le sue asserzioni facevano testo fino a prova contraria.

La dichiarazione si poneva, quindi, come cemento di un nuovo rapporto fondato sulla reciproca fiducia.

Vanoni poneva la persona del cittadino contribuente in posizione di parità e reciprocità con il fisco.

⁹⁹ E. VANONI, *Natura e Interpretazione delle leggi tributarie*, CEDAM, Padova, 1932 riedito in E. VANONI, *Opere Giuridiche. A cura di F. Forte e C. Longobardi*, Giuffrè, Milano, Vol. I, 1962.

¹⁰⁰ Parole pronunciate alla Camera il 21 ottobre 1948.

Tuttavia, come si anticipava, lo slancio riformatore di Vanoni non fu colto fino in fondo, soprattutto non venne colto il primo significato della legge di perequazione tributaria: il nuovo rapporto che si voleva instaurare fra fisco e contribuente. Ed è un problema ancora aperto, «perché concerne il problema dello Stato»¹⁰¹.

Il tratto culturalmente distintivo dell'opera riformatrice di Ezio Vanoni è stato quello di avviare un rinnovato rapporto tra contribuente e fisco. A Vanoni non sfugge la fragilità di un sistema precipuamente incardinato sull'intervento sistematico ed indefettibile dell'organo pubblico e, di conseguenza, la necessità di spostare il cardine della fase attuativa del rapporto di imposta dall'ufficio al contribuente¹⁰².

In un ordine politico totalmente ostile, Vanoni era riuscito a smantellare il mito ideologico «*in dubio pro fisco*». Negli anni '50 introdusse il tema della buona fede, dell'affidamento nei rapporti tra fisco e contribuente, affermando che era giusto che il primo sforzo, il primo passo lo facesse lo Stato.

Lo Stato legislatore-impositore non è infatti titolare di soli diritti, ma anche di doveri, perché il rapporto d'imposta deve essere improntato al principio dell'equità bilaterale¹⁰³.

Era l'avvio di un percorso che, negli anni, avrebbe portato una dottrina e una giurisprudenza, prima minoritarie, a ritenere che l'articolo 97 Cost. costituisse il cardine di un rapporto tra cittadino e amministrazione non improntato a criteri di alterità.

La nozione di «buon andamento» non si sarebbe più ridotta solo alla rapidità, alla semplicità, all'efficacia dell'attività amministrativa ma avrebbe comportato: il necessario contraddittorio con i destinatari nella ipotesi di provvedimenti ablatori; la previa ricerca del consenso del destinatario dell'atto; la conoscibilità del procedimento di formazione del provvedimento; il perseguimento della parità di trattamento degli amministrati.

Nonostante lo straordinario impulso di Vanoni per un rinnovato rapporto tra contribuente e fisco e l'esigenza sempre più sentita della previsione generale di una fase di partecipazione difensiva¹⁰⁴, anche e soprattutto alla luce delle istanze europee e in virtù della inclusione del principio del contraddittorio tra i principi generali del procedimento amministrativo in ambito comunitario, ancora oggi ci si imbatte in un

¹⁰¹ E. DE MITA, *Maestri del diritto tributario. Ezio Vanoni, Enrico Allorio, Antonio Berliri, Gian Antonio Micheli, Enzo Capaccioli*, cit., p. 20.

¹⁰² G. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, CEDAM, Padova, 2000, pp. 91 ss.

¹⁰³ S. CIPOLLINA, *Leggendo il libro di Francesco Forte su "Ezio Vanoni economista pubblico"*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, p. 150.

¹⁰⁴ La dottrina tributaria, in prevalenza schierata per l'affermazione dell'esistenza di un principio generale ed immanente secondo cui il contraddittorio preventivo sarebbe in ogni caso obbligatorio, ritiene di poter giungere a tale conclusione valorizzando l'interpretazione del dato positivo, oltre che in senso costituzionalmente orientato, anche in senso comunitariamente orientato. Sul punto, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *La lotta per il diritto al contraddittorio in materia tributaria: una via interpretativa per giungere al riconoscimento del principio del giusto procedimento*, in *Diritto e pratica tributaria*, 3/2020, pp. 845 ss.

quadro normativo che è in ogni caso quello di previsioni episodiche¹⁰⁵ e apparentemente non estensibili in via interpretativa.

Per quanto concerne l'attività ermeneutica della giurisprudenza di legittimità, i risvolti più recenti hanno finito per attribuire preminenza alla tesi svalutativa del diritto al contraddittorio all'interno del sistema tributario nazionale, non riconoscendovi una maturazione – in termini generali – analoga a quella che si è registrata in ambito comunitario¹⁰⁶.

Recentemente, in tema di contraddittorio procedimentale è stata chiamata a pronunciarsi anche la Corte costituzionale¹⁰⁷, la quale però si è limitata a «non decidere», dichiarando la questione sollevata come manifestamente inammissibile.

Infine, il legislatore ha ultimamente introdotto una disciplina che, tradendo le aspettative, appare riduttiva – anziché rafforzativa – della tutela del contribuente nella fase precedente all'emanazione dell'atto autoritativo dell'Amministrazione finanziaria¹⁰⁸.

Il risultato è l'affermazione di una valenza del diritto al contraddittorio procedimentale in materia tributaria limitata entro i confini delle poche disposizioni che lo prevedono espressamente.

Eppure davvero le asimmetrie che caratterizzano il rapporto tra contribuente e fisco possono essere corrette attraverso la valorizzazione del contraddittorio endoprocedimentale che, a sua volta, costituisce uno dei caratteri del giusto procedimento¹⁰⁹, il cui fine ultimo, al pari di quello che dovrebbe orientare il giusto processo, è quello di pervenire alla attuazione della giusta imposta.

Oltretutto, come è stato notato magistralmente in dottrina, tanto più intenso è il carattere autoritativo della pretesa, nonché incisiva la riqualificazione della rappresentazione dell'obbligazione tributaria originariamente offerta dal contribuente, e tanto più deve essere assicurato al destinatario dell'atto della finanza prospettare, anzitutto, all'interno del procedimento, le sue ragioni¹¹⁰. E ciò, non tanto (e comunque non solo) in una prospettiva difensiva degli interessi del contribuente, quanto, piuttosto, nell'interesse stesso dell'amministrazione finanziaria dal momento che una pretesa frutto di un effettivo

¹⁰⁵ A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio ed invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 137.

¹⁰⁶ Per approfondire, si veda M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Giuffrè, Milano, 2019, ove gli Autori verificano se le tutele e le garanzie riconosciute al contribuente dall'ordinamento tributario italiano possano essere potenziate dal diritto ad una buona amministrazione di matrice europea.

¹⁰⁷ La Commissione tributaria provinciale di Siracusa, Sez. V, con ordinanza n. 170 del 26 marzo 2018 ha posto ancora una volta all'attenzione della Corte costituzionale l'esigenza di tutela – per mezzo del contraddittorio endoprocedimentale – del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Sull'ordinanza di remissione si veda S. F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, in *Rassegna tributaria*, 3/2019, pp. 532 ss.

¹⁰⁸ A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative "pro fisco"*, in *Diritto e processo tributario*, 2/2020, pp. 211 ss.

¹⁰⁹ Sul punto, sia nuovamente consentito rinviare a C. BORGIA, *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 3/2021, pp. 1065 ss.

¹¹⁰ S. F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedro della volpe e della maschera da tragedia*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, p. 114.

confronto tra le parti è tendenzialmente dotata di un più elevato grado di verosimiglianza rispetto a quanto non lo sia una pretesa che di tale confronto non abbia potuto giovare.

Per tutte le ragioni evidenziate, garantire il contraddittorio soltanto quando previsto non sembra accettabile. La rafforzata partecipazione del privato al procedimento applicativo del tributo deriva da esigenze di civiltà giuridica indotte dalla internazionalizzazione dei rapporti e dalla globalizzazione dei mercati¹¹¹.

4. Il generale diritto alla buona amministrazione contenuto nell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: la centralità dell'individuo nei confronti della pubblica amministrazione

L'articolo 6 TUE stabilisce espressamente che l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati¹¹².

Con la sottoscrizione del Trattato di Lisbona nel 2009 finalmente i diritti garantiti all'interno della Carta assumono valore cogente e diventano parte integrante del diritto della Comunità europea dando luogo a principi generali direttamente applicabili all'interno degli Stati membri.

Nella Carta un ruolo importante ha il generale diritto alla buona amministrazione¹¹³ contenuto nell'articolo 41. Difatti, per la prima volta si conferisce rilevanza alle pretese che il cittadino può vantare nei confronti della pubblica amministrazione in tema di trattamento imparziale ed equo, da assicurare entro un termine ragionevole. Inoltre, si garantiscono il diritto ad essere ascoltati prima che nei propri confronti venga adottato un provvedimento individuale che possa arrecare pregiudizio; il diritto di accesso agli atti; e l'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi.

Quello che bisogna assolutamente evidenziare è l'affermazione, ad opera della Carta, della centralità dell'individuo nei confronti della pubblica amministrazione, nel senso che è il contenuto delle sue pretese a riverberarsi sulle modalità di svolgimento della funzione amministrativa e non il contrario¹¹⁴.

¹¹¹ C. BORGIA, *La lotta per il diritto al contraddittorio in materia tributaria: una via interpretativa per giungere al riconoscimento del principio del giusto procedimento*, cit., p. 873.

¹¹² D.U. GALETTA, *La tutela dei diritti fondamentali (in generale, e dei diritti sociali in particolare) nel diritto Ue dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 2013, pp. 1175 ss.; L. SERAFINELLI, *Brevi cenni sulla evoluzione dei diritti fondamentali in Europa*, in *Sapienza Legal Papers*, 2014, vol. II, Parte I, p. 51.

¹¹³ Sul tema, per approfondire, si vedano F. TRIMARCHI BANFI, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in M. CHITTI, G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Giuffrè, Milano, 2007, pp. 50 ss.; D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della Pubblica Amministrazione*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2005, pp. 819 ss.; A. SERIO, *Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2008, pp. 237 ss.

¹¹⁴ A. ZITO, *Il "diritto ad una buona amministrazione" nella carta dei diritti fondamentali dell'unione europea e nell'ordinamento interno*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2002, pp. 425 ss.

Come è stato precisato in dottrina, col termine «buona amministrazione» si intende l'attività che garantisce l'applicazione dei principi del giusto procedimento, nei suoi corollari dell'equità, dell'imparzialità, della tempestività, dell'obbligo di motivazione, della possibilità di chiedere il risarcimento del danno alla pubblica amministrazione che abbia cagionato un danno nell'esercizio delle proprie funzioni, e così via¹¹⁵.

Questo nuovo corso, inaugurato dal Trattato di Lisbona, ha determinato la creazione di nuovi principi generali di diritto procedimentale europeo alla formazione dei quali ha certamente contribuito l'elaborazione giurisprudenziale delle Corti comunitarie che, oggi, operano tenendo conto delle regole fissate nei Trattati e dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali e dalla Cedu.

Di questi principi generali il legislatore nazionale e gli organi giurisdizionali sono tenuti a garantire il rispetto posto che, al di là dei fenomeni c.d. di *spillover*, sono state fatte scelte normative che ne rendono lineare l'applicabilità nel nostro ordinamento e l'estensione, quindi, anche alla materia tributaria. Si ritiene, cioè, che la maturazione e il consolidamento di alcuni principi all'interno dell'ordinamento comunitario indirizzino verso una loro applicazione non solo a fattispecie che soggiacciono al diritto europeo ma, anche, a quelle analoghe regolate dal diritto interno.

Come è stato sottolineato in dottrina, il legislatore domestico ha scelto di nazionalizzare i principi comunitari e nel farlo – tramite l'articolo 1 della l. n. 241 del 1990 – ha generalizzato la loro applicazione estendendola a tutta l'attività amministrativa¹¹⁶. La disposizione, infatti, stabilisce che l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e trasparenza, secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario. Trattasi di un passante legislativo per l'ingresso nel nostro ordinamento dei predetti principi¹¹⁷.

Tanto detto, occorre rilevare che – conseguentemente all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, che attribuisce alla Carta lo stesso valore giuridico dei Trattati e in ragione del principio della gerarchia delle fonti che caratterizza il nostro ordinamento – il diritto al contraddittorio, contenuto in una Carta riconosciuta come fonte comunitaria, assume a dimensione superlegislativa.

Sarebbe irragionevole ritenere che la Carta, la quale definisce l'*ethos* costituzionale dell'Unione europea, il compendio dei diritti fondamentali dei cittadini europei, sancisca un diritto azionabile solamente nei confronti di quella che per i cittadini europei è tutt'ora una frazione ridotta dei pubblici poteri con i quali

¹¹⁵ C. NAPOLITANO, *Verso la codificazione del procedimento amministrativo dell'Unione Europea: problemi e prospettive*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2015, pp. 295 ss.

¹¹⁶ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2016, I, pp. 193 ss.

¹¹⁷ Per approfondire, si veda assolutamente L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 233.

vengono in contatto o nei confronti dell'amministrazione nazionale solo quando agisca in esecuzione del diritto comunitario¹¹⁸.

Ciò comporta che sia abbastanza complicato negarne la dimensione di principio generale e l'efficacia all'interno del nostro ordinamento, a tutti i livelli e, pertanto, avendo riguardo anche alle fattispecie che soggiacciono al diritto interno, a prescindere da una espressa previsione legislativa interna di carattere generale. Come è stato rilevato in dottrina, alla garanzia del contraddittorio confluita nell'articolo 41 è riconosciuta la qualità di «principio generale del diritto», capace di travalicare i limiti applicativi che il contraddittorio incontra nel diritto nazionale¹¹⁹.

Come è stato messo in evidenza da autorevole dottrina, è solo con la Carta dei diritti fondamentali che si giunge a un saldo riferimento normativo e a una prima consacrazione formale di un principio generale che era già operante nell'ordinamento comunitario e in molti ordinamenti degli Stati membri in quanto già elaborato dalle due Corti comunitarie¹²⁰.

Infatti, è possibile affermare che essa ha contribuito a completare il percorso evolutivo nella definizione del diritto al contraddittorio nel procedimento, in ambito comunitario.

Gli articoli 47 e 48 della Carta assicurano: il primo il diritto a un processo corretto e trasparente (*fair*) e a un giudice imparziale; il secondo la presunzione di innocenza e i diritti della difesa.

Per la prima volta il legislatore comunitario sancisce normativamente in modo specifico che il diritto alla parità delle armi nell'ambito procedimentale e processuale deve essere considerato diritto inviolabile garantito a tutti i cittadini dell'Unione¹²¹.

Il contraddittorio nel processo è, quindi, implicito nell'articolo 47, mentre la codificazione del *right to be heard* prima che si giunga alla fase giurisdizionale si deve all'articolo 41. Per quanto concerne quest'ultimo, autorevole dottrina chiarisce che si tratta del principio dell'*audi alteram partem*, o del *right to be heard*, che nella tradizione britannica è ricondotto, assieme all'altro principio del *nemo iudex in causa sua*, alla *natural justice*, cioè all'idea di una serie di garanzie che vanno comunque assicurate all'amministrato, indipendentemente da quel che sia detto nelle leggi¹²².

Ora, premesso che il diritto ad una buona amministrazione, cui si riferisce l'articolo 41, riguarda anche il rapporto tra cittadini italiani e istituzioni nazionali, anche perché, come magistralmente rilevato in

¹¹⁸ M. TRIMARCHI, *L'art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali e la disciplina dell'attività amministrativa in Italia*, in *Dir. amm.*, 2011, pp. 537 ss.

¹¹⁹ Sul punto, si vedano G. RAGUCCI, *Il "doppio vincolo" sul contraddittorio: nuove riflessioni sull'avviso di accertamento "ante tempus"*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2014, pp. 661 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'"idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, pp. 21 ss.

¹²⁰ M. CARTABIA, *Art. 41 Diritto ad una buona amministrazione*, in R. BIFULCO, M. CARTABIA, A. CELOTTO (a cura di), *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, Il Mulino, Bologna, 2001, pp. 289 ss.

¹²¹ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Giuffrè, Milano, 2018, p. 64.

¹²² M. D'ALBERTI, *La "visione" e la "voce": le garanzie di partecipazione ai procedimenti amministrativi*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2000, pp. 1 ss.

dottrina, l'articolo 3 della Costituzione si oppone ad una discriminazione fra cittadini basata unicamente sul fatto che si sia o meno in presenza di attività amministrativa delle PA nazionali intesa ad attuare il diritto UE¹²³, bisogna aggiungere che il dovere dell'Amministrazione finanziaria di informare il contribuente prima che venga adottato un provvedimento lesivo, oltre ad essere attuazione del principio di imparzialità e di buon andamento (articolo 97 della Costituzione), è certamente una declinazione del principio e del diritto europeo ad una buona amministrazione¹²⁴. Anche perché come si detto – ma è opportuno ribadire – la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea è stata introdotta allo scopo di innalzare il livello di tutela degli individui¹²⁵.

L'articolo 41 della Carta costituisce lo statuto di garanzie delle «persone» che si relazionano con il potere pubblico, ed è canone di condotta che vincola l'Amministrazione¹²⁶.

La stessa Carta Costituzionale, ai sensi degli articoli 97 e 117, garantisce l'applicazione delle regole del giusto procedimento e della buona amministrazione anche all'attività dell'Amministrazione finanziaria. A tal proposito, si ritiene che debba condividersi la tesi sostenuta in dottrina secondo la quale le esigenze del giusto procedimento dovrebbero prevalere sulla specialità e sugli interessi fondamentali di cui è espressione la materia tributaria¹²⁷. Questa – al pari di quella prevista dalla l. n. 241 del 1990 – deve essere espressione, ai sensi dell'articolo 1 dello Statuto dei diritti del contribuente, non solo dell'articolo 97 della Costituzione, il quale si ritiene non possa assumere significati e portata diversa a seconda della materia da regolamentare, ma anche dell'articolo 117 della Costituzione, il quale obbliga, nell'esercizio della funzione legislativa domestica *tout court* e senza distinzione di sorta, al rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario.

Con l'adozione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea ci si era posti chiaramente l'obiettivo di garantire un miglioramento nello *standard* comunitario di tutela dei diritti riconosciuti dalla Carta¹²⁸. E, per quanto concerne nello specifico l'articolo 41, l'obiettivo preciso era di elevare il livello di tutela riconosciuto alle garanzie procedurali dei privati nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione.

¹²³ D.U. GALETTA, *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Dir. amm.*, 2010, p. 637.

¹²⁴ M. PIERRO, *I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la "nuova" trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., pp. 76 ss.

¹²⁵ D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della Pubblica Amministrazione*, cit., pp. 819 ss.

¹²⁶ M. PIERRO, *ult. op. cit.*, p. 78.

¹²⁷ M. PIERRO, *ult. op. cit.*, p. 92.

¹²⁸ Si veda, anche per i riferimenti nelle note, D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., p. 31.

Si tratta di quel fenomeno che è talora descritto in dottrina come di «costituzionalizzazione della pubblica amministrazione»¹²⁹.

Ancora oggi, quando si utilizza il termine «amministrato», si associa allo stesso una connotazione di passività rispetto alla pubblica amministrazione, che, però, può essere suggerita soltanto dalla grammatica, mentre sul piano giuridico il rapporto tra amministrato e amministrazione «può ben essere regolato in modo tale da assicurare al primo solide situazioni attive nei confronti della seconda»¹³⁰.

L'autentico potenziamento della partecipazione procedimentale sarebbe idoneo a condurre gradualmente ad un momento ancor più alto rispetto alla democrazia, per l'appunto la *demarchia*, caratterizzata dalla libertà attiva del cittadino, come singolo e come associato, di prendere parte direttamente all'esercizio di funzioni dei pubblici poteri¹³¹.

Attualmente si può affermare che nel sistema costituzionale, corroborato sul punto dal diritto europeo, emerge una concezione dell'amministrazione paritaria; cioè una amministrazione nella quale l'esercizio dei poteri autoritativi è l'eccezione e non la regola¹³².

Per quanto concerne la stessa materia tributaria, come è stato autorevolmente evidenziato in dottrina, bisogna dare atto che – a seguito dell'evoluzione della nozione e del contenuto del potere di imposizione – la posizione soggettiva dell'amministrazione finanziaria tende a catalogarsi non come potere di imperio e di supremazia, ma come mero potere vincolato a imperatività depotenziata. Il che dovrebbe imporre al legislatore di passare dal procedimento amministrativo di tipo inquisitorio a quello del «giusto procedimento»¹³³.

A seguito di tale evoluzione può ben dirsi che la posizione soggettiva del contribuente dinanzi all'ente impositore tende ad essere non più di mera soggezione al potere da quest'ultimo esercitato.

Come è stato sottolineato, propria della attuale fase di riflessione sistematica è quella linea di tendenza diretta a dare una solida base procedimentale all'essenziale funzione distributiva dell'imposizione, a sostituire la radicale contrapposizione tra contribuente ed ente impositore con la pariteticità delle loro posizioni, la coercizione con la collaborazione e a privilegiare, in definitiva, il dialogo con il contribuente¹³⁴.

¹²⁹ Sul tema, si veda assolutamente V. CERULLI IRELLI, *L'amministrazione costituzionalizzata*, Giappichelli, Torino, 2019.

¹³⁰ M. D'ALBERTI, *La "visione" e la "voce": le garanzie di partecipazione ai procedimenti amministrativi*, cit., p. 1.

¹³¹ Si tratta della ricostruzione di F. BENVENUTI, *Il nuovo cittadino*, Marsilio, Venezia, 1994. Sull'esigenza del buon andamento, che necessita piuttosto della partecipazione e del consenso che dell'autorità (c.d. demarchia) si veda anche F. BENVENUTI, *Per un diritto amministrativo paritario*, in AA. VV., *Studi in memoria di Enrico Guicciardi*, CEDAM, Padova, 1975.

¹³² V. CERULLI IRELLI, *Diritto pubblico e privato nella pubblica amministrazione (profili generali e costituzionali)*, in *Riv. it. per le scienze giuridiche*, 7/2016, p. 268.

¹³³ F. GALLO, *La verifica fiscale tra poteri autoritativi e diritti di partecipazione*, in *Rass. trib.*, 3/2019, p. 465.

¹³⁴ *Ibid.*, p. 466.

Lo sbocco naturale dell'evoluzione legislativa in materia di controlli, verifiche e accertamenti tributari è ormai il rafforzamento della dialettica tra contribuente e Amministrazione finanziaria e una certa ragionevole deformalizzazione della funzione impositiva; il risultato, allora, dovrebbe essere il definitivo superamento della ricostruzione del fenomeno tributario in termini strettamente coercitivi e il porre al centro dell'attività amministrativa il diritto del contribuente alla giusta imposizione¹³⁵.

I contribuenti devono vedere tutelata la propria sfera di libertà e dignità, soprattutto rispetto ai diritti inviolabili della persona ed agli altri valori di libertà riconosciuti e garantiti dalla Costituzione¹³⁶.

L'interesse dello Stato non si riferisce soltanto alla tutela della pretesa fiscale dell'ente impositore, e quindi all'interesse fiscale dello Stato comunità, ma anche al riconoscimento del rilievo della capacità contributiva quale limite all'esercizio del potere tributario, nonché alla protezione della sfera dei diritti di libertà dell'individuo quali garantiti dalle norme fiscali¹³⁷.

In generale, comunque, ancora oggi il problema centrale della materia tributaria è quello «dell'equilibrio tra autoritatività del prelievo e dell'azione impositiva e pariteticità del rapporto obbligatorio»¹³⁸. Come se non bastasse, in materia tributaria la dottrina e la giurisprudenza risultano spesso condizionate da logiche «particolaristiche» e da approcci settoriali, per cui si tende a svalutare il riferimento dell'azione impositiva all'azione amministrativa e del procedimento tributario al procedimento amministrativo.

Dal canto suo, lo stesso diritto amministrativo sta vivendo una profonda trasformazione, che vede ritrarsi sempre più l'autoritatività sotto la spinta di concezioni consensualistiche, che tendono a valorizzare gli assetti paritetici nell'attività amministrativa.

Chi scrive condivide la tesi, autorevolmente espressa in dottrina¹³⁹, secondo la quale si deve prendere atto che nel diritto tributario – così come nel diritto amministrativo – il procedimento rappresenta il naturale ambito di emersione degli interessi, pubblici e privati, investiti dalla decisione dell'autorità.

In tale ottica non può essere sottovalutato il fatto che il ricorso alla nozione di procedimento ha permesso di evidenziare, accanto alle situazioni soggettive del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria direttamente collegate all'attuazione del prelievo, numerose altre situazioni di carattere strumentale, che si attuano in procedimenti collegati, consentendo altresì di dare a tali situazioni il giusto risalto ed una organica collocazione¹⁴⁰.

¹³⁵ *Ibid.*, p. 467.

¹³⁶ P. BORIA, *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, Bologna, 2021, pp. 576 ss.

¹³⁷ I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente: nelle imposte dirette e nell'IVA*, Giuffrè, Milano, 1993.

¹³⁸ L. DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, cit., p. 858.

¹³⁹ L. DEL FEDERICO, *ult. op. cit.*, pp. 851 ss.

¹⁴⁰ In tal senso L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Giuffrè, Milano, 2006, pp. 4532 ss.



A conferma della stretta vicinanza tra diritto amministrativo e diritto tributario, in base all'emanazione della legge generale sul procedimento amministrativo (l. n. 241 del 1990) l'attenzione per i profili procedurali dell'attuazione del tributo ha trovato nuovi e significativi spunti¹⁴¹.

Sembra allora giunto il momento di cogliere tutti gli impulsi che vengono dall'evoluzione in atto nel diritto amministrativo, andando oltre una sovraesposizione del particolarismo tributario¹⁴².

5. Conclusioni

Una nota conclusiva si rende necessaria. Le considerazioni svolte in questa sede muovono dalla consapevolezza condivisa di una insufficienza nelle tutele e nelle garanzie che l'ordinamento prevede per il contribuente nell'ambito dei tributi non armonizzati. Insufficienza che, come detto, potrebbe anche ritenersi una scelta politica fondata su di uno specifico intendimento dei rapporti fra fisco e cittadino ma che, alla luce dell'attuale stadio dell'integrazione europea, non appare percorribile oltre.

Come si è cercato di mettere in luce, il diritto ad una buona amministrazione, oramai solennemente ed esplicitamente affermato nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, innalza fuor di dubbio il livello di tutela dei diritti dei cittadini nei confronti della pubblica amministrazione.

Ciò, però, non pare possa essere più ritenuto sufficiente.

Del resto, anche a livello nazionale, all'articolo 97 della Costituzione italiana è possibile rinvenire una embrionale affermazione di quelle garanzie riconducibili al diritto ad una buona amministrazione successivamente maggiormente declinate a livello sovranazionale.

Di conseguenza, ora, parrebbe necessario integrare i livelli di tutela secondo una logica includente e non conflittuale.

A nostro avviso, la via da seguire non dovrebbe più essere binaria, quanto piuttosto ternaria ed anzi circolare.

In un'ottica pluri-livello di tutela dei diritti, ritenere che la via d'accesso all'ordinamento interno per l'articolo 41 della Carta di Nizza sia esclusivamente l'articolo 97 della Costituzione condurrebbe ad un'aporia.

Si ritiene che a queste due disposizioni sia oramai necessario aggiungere le tutele per il singolo garantite dall'articolo 2 della nostra Carta.

¹⁴¹ Per approfondire, si vedano P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2001, pp. 269 ss.; L. DEL FEDERICO, *ult. op. cit.*, p. 863 ove l'Autore afferma testualmente che la legge generale sull'azione amministrativa si pone come pilastro di tutta l'attività delle pubbliche amministrazioni, ed anche dell'attività amministrativa in materia tributaria.

¹⁴² Una parte autorevole della dottrina e la giurisprudenza prevalente ha continuato a svalutare il procedimento tributario, basandosi su asserite peculiarità delle procedure tributarie, tali da distaccarle dal modello del procedimento amministrativo. Si vedano i seguenti contributi di L. PERRONE: *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, pp. 52 ss. ed in AA. VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Jovene, Napoli, 2010, p. 81.



Solo così, dalla reciproca integrazione fra le tre disposizioni, potrebbe essere corretto in termini più garantistici il rapporto fra Stato e contribuente, riconoscendo a quest'ultimo la possibilità di esercitare il proprio *diritto* a partecipare in via generale al procedimento amministrativo tributario.