

INTRODUZIONE ALLO STUDIO DEL DIRITTO TRIBUTARIO

1. Autonomia del diritto tributario

Lo studio del Diritto Tributario quale “autonoma materia giuridica”, profilo dibattuto **lungamente** in Italia, è da anni “legittimato” dall’esistenza di un proprio settore scientifico disciplinare.

L’autonomia (solo recente) del diritto tributario, dunque, non è certamente dovuta alla novità o minore importanza delle questioni da esso regolamentate, ma va piuttosto ricercata nella difficoltà di ricondurre, anche tali norme, ai **principi** ed ai **vincoli** di una interpretazione rigorosamente “**giuridica**”.

Il profilo economico del tributo e gli interessi pubblici ad esso correlati, cioè, si ritenevano prevalenti, non solo nella prospettiva degli studi economici sull’imposizione, ma anche nella applicazione concreta delle norme tributarie, prima ancora che nello studio universitario di esse.

2. Finalità economica e specialità giuridica del diritto tributario.

L’appartenenza delle norme tributarie all’ordinamento **giuridico** generale, tuttavia, non fa venir meno ogni legame di esse con l’anima economica del tributo. Oggi, come ieri, infatti, la norma tributaria, come già detto, riflette la propria, essenziale, finalità economico/pubblicistica.

Il perseguimento dello scopo economico del tributo, dunque, merita ancora oggi di essere realizzato favorendo una sostanziale primarietà degli studi economici nella progettazione della **tipologia astratta** di tributo e dei suoi effetti potenziali sul piano della politica economica.

Lo scopo economico del tributo, quindi, ove necessario, potrà certamente determinare una “**specialità giuridica**” del diritto tributario; ma ciò dovrà avvenire senza abbandonare, anche per tali norme, un rigoroso metodo giuridico di interpretazione nonché un’adeguata organizzazione di tipo sistematico, nell’ambito di una peculiare, ma purtuttavia inevitabilmente razionale, collocazione di esse nell’**ordinamento giuridico generale**.

3. Autonomia dal diritto amministrativo

Da un punto di vista generale, il diritto tributario è tradizionalmente inquadrato quale materia appartenente all’“area giuridico-pubblicistica” e, storicamente, quale ramo del diritto amministrativo.

Ciò è avvenuto, in particolare, ponendo al centro dell’elaborazione concettuale della materia la potestà d’imposizione, intesa quale finalità pubblico-amministrativa di reperimento delle entrate tributarie.

4. Autonomia del diritto tributario e concorso alle spese pubbliche

L’autonomia del diritto tributario risiede, nella peculiarità di un settore dell’ordinamento la cui produzione normativa è permeata da una assorbente e caratterizzante finalità di fondo: **l’attuazione concreta del dovere di concorrere alle spese pubbliche**. Questa è

la prospettiva costituzionalmente orientata in cui risiede il fondamento del rapporto tributario e, solo quale mera strumentalità ad essa, si pone la potestà d'imposizione (dello Stato) ed ancora più a valle l'azione dell'Amministrazione finanziaria; quest'ultima, peraltro, coerentemente espressione di un potere amministrativo "vincolato", essenzialmente rivolto, cioè, al "mero" controllo di un corretto assolvimento, da parte dei contribuenti, della fattispecie legale del tributo.

Ma se ciò è vero, il senso primario di una tale autonomia risiede indubbiamente nei principi che fanno da sistema alla istituzione e regolamentazione degli aspetti soggettivi ed oggettivi del tributo, e quindi alle c.dd. **norme tributarie sostanziali o impositrici**, prima ancora che in quelli sul procedimento di imposizione e sul processo tributario.

5. Interdisciplinarietà del diritto tributario

Va ora ricordato che, accanto alle cennate caratteristiche, alla disciplina tributaria è **associato** un **tratto di spiccata interdisciplinarietà**. Il senso dell'affermazione è abitualmente riferito ad un utilizzo diffuso, nella tecnica di redazione delle norme tributarie, di istituti e nozioni propri di altri settori dell'ordinamento.

6. Rapporti con il diritto amministrativo

In primo luogo vanno considerati i rapporti tra il diritto tributario ed il **diritto** amministrativo, come già detto, connotati, anche in chiave storica, in un senso ben preciso e di progressivo distacco del primo dal secondo.

La tipologia delle **norme procedurali tributarie**, cioè, in quanto inerente alle regole di azione di una pubblica amministrazione, è certamente ascrivibile al profilo di studio del diritto amministrativo; lo stesso dicasi per i riferimenti sistematici che hanno dato luogo alla produzione originaria di tali norme, anch'essi a suo tempo essenzialmente mutuati dal diritto amministrativo generale.

La tipologia delle **norme procedurali tributarie**, cioè, in quanto inerente alle regole di azione di una pubblica amministrazione, è certamente ascrivibile al profilo di studio del diritto amministrativo; lo stesso dicasi per i riferimenti sistematici che hanno dato luogo alla produzione originaria di tali norme, anch'essi a suo tempo essenzialmente mutuati dal diritto amministrativo generale.

7. Percorso di progressiva specializzazione delle norme procedurali tributarie

Il percorso di progressiva specializzazione delle norme procedurali tributarie è attualmente così avanzato che si dubita persino della perdurante utilizzabilità, nel procedimento tributario, dei principi generalissimi del diritto amministrativo; a tal fine, infatti, anche la giurisprudenza reputa oggi preferibile riferirsi alle disposizioni generali recate **dalla l. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente)**, oppure, ove rilevanti, ai principi dell'ordinamento europeo (si veda ad es. il **principio del contraddittorio endoprocedimentale, ovvero quello di proporzionalità**).

8. Rapporti con il diritto privato e commerciale

Riguardo, infine, alla disciplina **tributaria c.d. sostanziale**, la produzione normativa si **caratterizza** per un uso, ampio, mutevole e variegato, della tecnica del rinvio a nozioni ed istituti propri di altri settori dell'ordinamento, in particolare ritratti dal diritto privato e commerciale. Le norme tributarie sostanziali, sempre nell'ambito della propria finalità di definizione del tributo, mutuano altresì nozioni e concetti propri della **contabilità** aziendale.

9. Rapporti con le discipline contabili e rapporti con il diritto penale

Il carattere interdisciplinare delle norme tributarie può essere colto anche nella **disciplina sanzionatoria**. Al di là, in particolare, delle norme tributarie recanti sanzioni di tipo penale, ovviamente riconducibili alle regole ed ai principi vigenti in tale ambito, una simile ispirazione (di tipo penalistico), è ravvisabile anche in quelle norme tributarie che prevedono sanzioni di tipo amministrativo.

II – I FONDAMENTI GIURIDICI DEL TRIBUTO

1. Il dovere di concorrere alle spese pubbliche nell'art. 53 della Costituzione

L'art. 53 della Costituzione, al primo comma, così stabilisce: **“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”**.

L'adempimento del dovere di concorrere alle spese pubbliche, infatti, è **direttamente** riconducibile **all'art. 2 della Costituzione**, essendo espressione di uno dei doveri “inderogabili” di solidarietà politica, economica e sociale, ivi previsti.

Se il concorso alle spese pubbliche va inteso essenzialmente quale espressione di **solidarietà** (economica e sociale), ciò **esclude**, tendenzialmente, che la misura di partecipazione a tale concorso si possa definire in termini **commutativi**.

Il dovere del singolo di concorrere alle spese pubbliche, così come delineato nella Costituzione, non dipende cioè, in senso corrispettivo, dalla qualità e quantità dei servizi o vantaggi che costui riceve dallo Stato.

Il carattere solidaristico che la Costituzione ha impresso al dovere di concorrere alle spese pubbliche, può ravvisarsi anche **nel secondo comma dell'art. 53, ove è ribadito che “Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”**.

Un prelievo tributario che complessivamente deve tendere alla **progressività**, infatti, perseguendo un ideale di contribuzione alle spese pubbliche ripartito in modo più che proporzionale rispetto alla dimensione della ricchezza, **sottende indubbiamente una finalità solidaristica e redistributiva**.

Il concorso alle spese pubbliche è altresì sancito nell'art. 53 in termini di **generica universalità**. La parola “tutti” (sono tenuti), sta dunque ad intendere una vocazione del dovere di concorrere alle spese pubbliche idealmente e coattivamente estesa ad ogni soggetto cui è ragionevolmente riferibile l'esistenza dello Stato e la sovranità di esso.

2. Unione Europea e materia fiscale

Non può essere negato, tuttavia, che con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, le finalità pubbliche enunciate, almeno negli obiettivi programmatici dell'Unione europea, sono certamente più ampie e non limitate al mero funzionamento del mercato comune.

Ciò nondimeno, pur mancando ancora un tale auspicabile intervento del legislatore europeo sui fondamenti generali dell'imposizione, l'integrazione nell'Unione ha prodotto innegabili ed importanti riflessi contribuendo a definire, per altri versi, alcuni **principi fondamentali** e di portata generale anche per la materia tributaria.

Basti pensare, tra i più rilevanti, al principio di **proporzionalità** dell'azione amministrativa (Corte giust. 12 novembre 1996, C-84/94, *Regno Unito c. Consiglio*), che vieta una compressione della sfera privata eccessiva ed irragionevole rispetto allo scopo pubblico perseguito (art. 5 del Trattato sull'Unione europea); ovvero al principio del **contraddittorio** endoprocedimentale (art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea), che impone la necessità, per l'amministrazione, di comunicare al destinatario l'imminente adozione di un atto amministrativo lesivo nei suoi confronti, al fine di ascoltare preventivamente le ragioni di quest'ultimo (Corte giust. 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropè*).

I principi suindicati, infatti, sono oggi applicabili ai procedimenti amministrativi tributari: il primo in modo netto e indiscutibile; il secondo, quale fondamentale linea di evoluzione e tendenza dell'ordinamento tributario nazionale.

3. Il dovere di concorrere alle spese pubbliche quale tratto fondamentale della nozione di tributo

La norma cardine di un tale processo di elaborazione sui tratti generalissimi del tributo, come già detto, va in ogni caso individuata **nell'art. 53 della Costituzione**; se ciò è vero, l'affermazione in termini ampi e **solidaristici** del dovere di concorrere alle spese pubbliche, esprime il primario e fondante profilo della nozione di tributo.

4. La nozione di tributo

Ciò premesso, possono oggi definirsi consolidati i seguenti aspetti caratterizzanti, sul **piano** giuridico, la nozione di tributo:

a) in primo luogo, esso consiste in una **prestazione patrimoniale strutturata quale obbligazione di pagamento**, tendenzialmente **di tipo pecuniario**. È peraltro concettualmente compatibile con la nozione di tributo che l'adempimento dell'obbligazione tributaria, solo ove specificamente previsto dalla legge, possa avvenire con mezzi diversi dal denaro.

b) In secondo luogo, il tributo esprime una **pretesa richiesta coattivamente ed a titolo definitivo**, senza che assuma rilievo giuridico una specifica volontarietà del soggetto obbligato al pagamento; la **coattività** della pretesa tributaria è il tratto distintivo più marcato delle entrate tributarie rispetto a quelle di tipo privatistico; la **definitività** del versamento, invece, le distingue dai prestiti forzosi.

c) L'obbligazione di pagamento del tributo trova poi il suo essenziale tratto **distintivo** nell'essere **causalmente correlata all'adempimento, solidaristico, del dovere di concorso alle spese pubbliche di cui all'art. 53** ed è, quindi, solo in tale specifico senso che essa esprime la sovranità dello Stato. Sul piano dei profili generalissimi che caratterizzano la nozione di tributo, non è invece necessario, come già detto, che l'entrata tributaria risponda, sempre e primariamente, alla finalità concreta di procurare un'entrata allo Stato; è infatti compatibile con la nozione di tributo che lo scopo "particolare" del prelievo sia in concreto principalmente riconducibile alla volontà pubblica di disincentivare determinati comportamenti (es. **tributi ambientali**) ovvero finalizzata a determinati obiettivi (es. **tributi di scopo**). È quindi sufficiente, per confermare la riconduzione alla nozione generale di tributo, che la destinazione del gettito sia riferibile al finanziamento dello Stato e degli altri enti pubblici, sempreché, però, **l'adempimento della prestazione coattivamente richiesta agli obbligati sia causalmente riconducibile**, almeno in senso lato, **all'attuazione del dovere di concorso alle spese pubbliche**.

d) È altresì oramai acquisito che l'esercizio di sovranità con cui è attuato il **concorso** debba avvenire non solo in modo solidaristico e redistributivo, ma pure imprescindibilmente **ragionevole sul piano economico**; da ciò discende la necessità di una coerente correlazione dell'obbligazione tributaria con **un fatto economicamente rilevante**.

III – LA CAPACITA' CONTRIBUTIVA QUALE PARAMETRO DI RAGIONEVOLEZZA E COERENZA DEL TRIBUTO E DEL SISTEMA TRIBUTARIO

1. Capacità contributiva

Il dovere di concorrere alle spese pubbliche sancito nell'art. 53 della Costituzione rappresenta, come già detto, il **primario fondamento giuridico dell'imposizione tributaria**. La disposizione costituzionale in questione, peraltro, nel disporre che *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche...”* conclude l'assunto aggiungendo *“...in ragione della loro capacità contributiva”*.

Se dunque il dovere di concorso alle spese pubbliche colloca l'art. 53 comma 1 alla base dell'ordinamento tributario, si dovrebbe giungere ad analoga conclusione per il principio di capacità contributiva, quale requisito costituzionale e generalissimo del medesimo concorso alle spese pubbliche.

Il contenuto giuridico del principio di capacità contributiva è stato così affermato, in primo luogo, quale espressione di **capacità economica, inteso cioè quale necessità (costituzionale) di ancorare il prelievo tributario a situazioni espressive, in concreto, di forza economica**.

Riflesso della effettività della capacità contributiva, è anche **l'esigenza di attualità** della medesima. Potrebbe infatti risultare privo del requisito di effettività e, quindi, incostituzionale, un tributo applicato **retroattivamente** ad una capacità economica realizzata nel passato.

Quanto appena detto, implica l'esistenza di un **limite costituzionale**, implicitamente ricavabile dall'art. 53, all'applicazione retroattiva delle **norme tributarie sostanziali o impositrici**.

È stato poi affermato, quale ulteriore specificazione della capacità contributiva in termini di capacità economica, l'intangibilità del **“minimo vitale”**, da **intendersi quali risorse minime per assicurare il soddisfacimento dei bisogni essenziali della persona**. La capacità economica, cioè, nella misura minima per garantire i bisogni essenziali, non può esprimere una capacità contributiva idonea ad essere incisa dal dovere di concorso alle spese pubbliche di cui all'art. 53. In tale specifico senso, e cioè quale intangibilità del minimo vitale rispetto al tributo, l'art. 53 esprime certamente un **limite assoluto** per il legislatore, oramai pacificamente condiviso.

Se tutto ciò è innegabile, la teoria del limite assoluto sconta peraltro la definizione di valori mutevoli e nient'affatto scontati, quali il ruolo del diritto di proprietà nell'ordinamento e la tutela di esso rispetto alla finalità, essenzialmente solidaristica, del dovere di concorrere alle spese pubbliche su cui è fondato il tributo.

La questione, quindi, è estremamente problematica e risente di scelte valoriali che vanno ben oltre il diritto tributario.

La teoria del limite assoluto è nata e si è sviluppata, infatti, per limitare, dal lato dei contribuenti, la supremazia dello Stato in materia tributaria.

2. Evoluzione attuale del principio di capacità contributiva

Come già accennato, sembra oggi preferibile l'inquadramento della **capacità contributiva** come **limite relativo**. Ed è in questa direzione che sembra orientata la giurisprudenza più recente della Corte Costituzionale (sent. n. 156 del 21 maggio 2001).

In tale accezione, taluni Autori enfatizzano i limiti della proprietà privata rispetto agli obiettivi solidaristici del concorso alle spese pubbliche ed alle esigenze di uguaglianza e di redistribuzione sancite nell'art. 3 della Costituzione.

La capacità contributiva (quale limite relativo) non si esprime dunque solo con i fatti e le situazioni cui è tradizionalmente associata la ricchezza (reddito, patrimonio, consumi), ma anche con elementi diversi, purché idonei a differenziare economicamente la posizione del consociato rispetto agli altri.

Basti pensare, ad es. ai **tributi ambientali**. Non può dirsi, infatti, in un'accezione tradizionale della capacità contributiva (limite assoluto) che l'impatto ambientale integri di per sé uno dei presupposti tradizionali della capacità economica su cui applicare il tributo.

È tuttavia vero, data anche l'importanza che la preservazione dell'ambiente assume oggi nella società umana, che l'uso e le modificazioni dell'ambiente (ad es. il danno ambientale) possono essere socialmente e ragionevolmente apprezzate in un'accezione economica (più ampia), idonea a giustificare e differenziare il prelievo tributario.

È evidente che in tale accezione l'art. 53, fermo l'imprescindibile tratto solidaristico, va oltre gli aspetti strettamente economici, per divenire parametro costituzionale di un riparto delle spese pubbliche tra i consociati, **equo e ragionevole**.

3. La ragionevolezza del tributo

Non pare azzardato affermare che in tale "moderna" accezione della capacità contributiva possa assumere rilievo anche una sorta di oggettiva **"meritevolezza sociale"** [ad es. chi inquina paga (più imposte), ovvero chi produce "innovando" paga meno imposte], non più esclusivamente limitata alla tutela della persona (come avvenuto in passato, ad es. per affermare l'intassabilità del minimo vitale), purché **razionalmente valutabile in termini economici**.

La **ragionevolezza** dell'imposizione, da apprezzare anche in termini di razionalità ed accettabilità socio-economica, diviene quindi il tratto generale e flessibile della capacità contributiva ex art. 53 e la violazione del **principio di uguaglianza** di cui all'art. 3 Cost., il **vero limite assoluto dell'imposizione** (ad es. è tuttora da ritenere sicuramente incostituzionale un tributo che discrimini in base al sesso ovvero alla religione).

IV - L'ART. 23 DELLA COSTITUZIONE E LA RISERVA DI LEGGE IN MATERIA TRIBUTARIA

1. Le "prestazioni patrimoniali imposte" di cui all'art. 23 Cost.

L'art. 23 Cost., come già accennato, sancisce testualmente che **“nessuna prestazione personale e patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”**.

È opinione consolidata che i tributi sono riconducibili alle **prestazioni patrimoniali imposte** di cui all'art. 23 Cost.

Più precisamente, può dirsi pacifico, sia la circostanza che **i tributi** siano inclusi nella categoria delle prestazioni patrimoniali imposte, rappresentandone **la fattispecie più importante**, sia l'affermazione che essi non esauriscano le ipotesi riconducibili a tale categoria.

Tutti i tributi, dunque, sono prestazioni patrimoniali imposte.

A questo punto è necessario indicare il ruolo originario della riserva di legge di cui all'art. 23 e le sue implicazioni attuali per la materia tributaria.

Il principio della riserva di legge in materia tributaria si è storicamente affermato quale limitazione al **potere assoluto** del “sovrano” rispetto alla proprietà privata, favorendo il controllo parlamentare sul potere di riscuotere tributi.

Con il passaggio agli Stati di diritto, è ovviamente venuta meno la contrapposizione fra sovrano e sudditi e la **garanzia della riserva di legge** è stata intesa essenzialmente quale espressione di democrazia parlamentare.

Attribuendo cioè la funzione impositiva, sul piano legislativo, al parlamento quale organo titolare della funzione di indirizzo politico, è consentita, in tal modo, una partecipazione nella formazione di tali leggi anche delle minoranze parlamentari e, soprattutto, è garantito il **controllo giurisdizionale di legittimità della Corte Costituzionale sui tributi**.

A tal proposito va chiarita, in primo luogo, la portata applicativa dell'assunto **“in base alla legge”** contenuto nell'art. 23.

Può dirsi assodato che tale inciso implica l'esistenza di una **riserva di legge “relativa”** e non **“assoluta”**. Differenza lessicale rispetto alla riserva (da ritenere assoluta) sancita nell'art. 25 Cost. per la materia penale, ove la norma utilizza l'espressione **“in forza di legge”**.

Se quella di cui all'art. 23 è una riserva di legge di tipo relativo, ciò implica che la materia ad essa devoluta non deve essere disciplinata “solo” dalla legge (come nell'ipotesi di riserva assoluta).

Non è dunque necessario che le prestazioni patrimoniali imposte, comprensive dei tributi, siano disciplinate interamente ed in modo esclusivo dalla legge. La riserva (relativa) può dirsi rispettata, infatti, come chiarito dalla giurisprudenza della Corte Cost., se la legge stabilisce (almeno) gli **elementi essenziali** del tributo (*ex multis*, sent. n. 51 del 6 luglio 1960; n. 93 del 18 giugno 1963); così che, da un lato, possano dirsi definiti per legge i criteri di riparto delle spese pubbliche di ciascun prelievo tributario, dall'altro, permanga su tali criteri il sindacato di costituzionalità esercitato dalla medesima Corte Costituzionale su tutti gli atti “aventi forza di legge”.

V – IL PRINCIPIO DI SOLIDARIETA' ART. 2 DELLA COSTITUZIONE

L'Art. 2 - “La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”.

L’art. 2 che afferma il principio di solidarietà che nel settore economico – finanziario si identifica con la gestione delle risorse per soddisfare le esigenze della spesa pubblica o del patrimonio dello Stato sociale ed è collegato strettamente con l’art. 23 che sancisce il principio della riserva di legge in materia tributaria accogliendo un principio tipico dello Stato di diritto che è quello della legalità delle imposte e che stabilisce categoricamente che nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge; entrambi i principi sono infine riferibili all’art. 53 secondo il quale tutti (cittadini e stranieri) sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva e il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Il dettato costituzione contiene pertanto i tre fondamentali principi dell’UNIVERSALITA’ dell’imposta, della **progressività** del sistema tributario e **dell’uguaglianza** del carico tributario per redditi simili.

Il principio di **eguaglianza** di cui all’art. 3 Cost è di difficile realizzazione dal punto di vista sostanziale: mentre tutti sono concordi nel ritenere che in base al principio democratico le imposte debbano essere distribuite equamente, nel senso che a parità di condizioni economiche i soggetti debbono sopportare parità di gravami tributari, si discute sul come attuare praticamente tale principio.

Da ciò discendono i due concetti dell’uguaglianza tra tutti i contribuenti:

- Eguaglianza verticale: cioè in relazione alla base economica di ciascun contribuente;
- Eguaglianza orizzontale: in relazione alla territorialità o provenienza dei soggetti (residenza) che è sancita spesso come **principio di non discriminazione**.

Differenza tra principio di eguaglianza e principio di non discriminazione.

VI – CENNI SUL CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE

1. Il contraddittorio

L’art. 7 della l. n. 241 del 1990 (Legge sul procedimento amministrativo) sancisce la fondamentale e generale applicazione, nei procedimenti amministrativi, del principio del contraddittorio procedimentale, sia quale garanzia del diritto di difesa del destinatario (art. 24 Cost.), sia in funzione dell’interesse pubblico al buon procedimento, quale espressione dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento dell’amministrazione (art. 97 Cost.).

La legge n. 241/1990, all’articolo 13, comma 2, tuttavia, esclude i procedimenti amministrativi tributari dall’applicazione degli istituti partecipativi previsti dall’articolo 7 della stessa legge; esclusione da intendersi, però, non già espressiva della volontà di svilire la rilevanza di un tale principio nei procedimenti tributari, quanto piuttosto della scelta legislativa di rinviare (anche) tale profilo alla specifica regolamentazione prevista dalle norme tributarie che disciplinano i medesimi; in ossequio, cioè, alla già accennata “specializzazione” della normativa sui procedimenti tributari (cfr. infra cap. 1, par. 2).

Ciò premesso, può affermarsi che nella normativa tributaria nazionale non vi è, attualmente, una disposizione che sancisce, in termini generali, un obbligo di

contraddittorio procedimentale tra amministrazione e contribuente. Sussistono invece particolari disposizioni che prevedono in determinate e specifiche circostanze un tale obbligo, dalla cui violazione la legge fa discendere automaticamente l'invalidità del procedimento tributario e degli atti amministrativi consequenziali (ad es. articolo 10-bis, comma 6, dello Statuto dei diritti del contribuente, nell'ambito della disciplina dell'abuso del diritto).

La disciplina europea

Il **principio del contraddittorio procedimentale** è invece attualmente codificato, in termini generali, nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (c.d. Carta di Nizza) che, nel garantire il diritto ad una buona amministrazione, sancisce espressamente **“il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio”**. Un tale principio è pacificamente applicabile, anche in ambito nazionale, sia pure limitatamente ai tributi armonizzati (ad es. Iva, tributi doganali, ecc. – cfr. *infra* cap. 2, par. 2).

È importante notare, peraltro, che la giurisprudenza europea ha condivisibilmente delineato una rilevanza del contraddittorio procedimentale **in termini sostanzialistici e non meramente formali**. In particolare, la Corte di Giustizia ha chiarito, in primo luogo, che l'obbligo di contraddittorio non riguarda l'attività amministrativa di indagine e di acquisizione di elementi probatori, laddove tale fase, non implicando già l'adozione di un provvedimento di contestazione, può validamente svolgersi anche senza informare il contribuente.

L'obbligo di instaurare preventivamente il contraddittorio, in capo all'amministrazione, concerne quindi propriamente la fase accertativo liquidatoria e sanzionatoria.

Precisamente, secondo il diritto europeo, l'amministrazione finanziaria ha sempre l'obbligo di invitare al contraddittorio il contribuente, prima di emettere un atto tributario di imposizione o sanzionatorio nei suoi confronti.

Nel caso in cui l'amministrazione non assolva all'obbligo di contraddittorio preventivo, peraltro, il contribuente non potrà chiedere, automaticamente per tale violazione formale, l'annullamento dell'atto di imposizione (o sanzionatorio). L'invalidità dell'atto di imposizione non preceduto dal contraddittorio potrà essere richiesta, infatti, soltanto se il contribuente eccepisce concretamente che, ove fosse stato preventivamente invitato al contraddittorio, avrebbe potuto addurre ragioni rilevanti e, quindi, la conclusione del procedimento di imposizione sarebbe potuta essere diversa.

Nella prospettiva europea, quindi, ferma la valenza generale del contraddittorio nella fase di imposizione, il contribuente non potrà avvalersi di tale eventuale vizio per eccepire l'invalidità dell'atto di imposizione o sanzionatorio lamentandosi genericamente (e “formalisticamente”) della mancata attivazione del contraddittorio da parte dell'ufficio, ma dovrà indicare le ragioni ed i fatti concreti che, ove esposti nel preventivo contraddittorio procedimentale (mancato), avrebbero potuto modificare le valutazioni e quindi gli esiti della decisione amministrativa sul piano della contestazione fiscale (in tal senso Corte di giust., sent. Sopropè, del 18 dicembre 2008, cit.; 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV).

VII – CENNI LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Lo Statuto dei diritti del contribuente è stato approvato con L. n. 212/2000 impronta i rapporti tra cittadino e fisco ai principi di **collaborazione e buona fede**.

Gli obiettivi primari sono da un lato stabilire regole precise che vincolino il legislatore fiscale riducendo il caotico e disordinato flusso di disposizioni tributarie per dare maggiore stabilità e chiarezza alle norme tributarie.

Dall'altro tutelare il contribuente contro disposizioni che talora appaiono inique e vessatorie o predisposte unicamente a vantaggio dello Stato – persona senza tenere conto dei diritti dello Stato comunità che riflettono più da vicino i diritti dei cittadini.

L'art. 10 dello Statuto sancisce la regola fondamentale della materia secondo la quale i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della **collaborazione e della buona fede** e non sono applicabili sanzioni al contribuente che si sia attenuto ad indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria o a seguito di ritardi, omissioni ed errori della stessa. Non vanno applicate inoltre sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sull'applicazione della norma tributaria.

Da tale articolo discendono due principi fondamentali: la tutela della **buona fede** e del **legittimo affidamento**.

La **buona fede** riguarda numerose norme di comportamento cui è tenuta l'amministrazione improntate a principi di correttezza quali ad esempio:

- Correggere errori macroscopici in cui è incorso il contribuente;
- Ritirare atti ritenuti illegittimi;

In base a tale principio l'amministrazione è tenuta a:

- Informare correttamente i contribuenti di ogni atto o fatto da cui possa derivare il mancato riconoscimento di un credito;
- Fornire i modelli di dichiarazione e le relative istruzioni;
- Motivare i propri atti;
- Garantire al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati.

Con lo statuto si è inteso tutelare il contribuente che comportandosi in buona fede faccia **affidamento** sulle indicazioni fornite dall'amministrazione tramite ad es. le circolari.

Altri articoli di interesse sono:

art. 10 bis l'abuso del diritto;

art. 11 – diritto di interpello;

art. 12 – diritti e garanzie del contribuente che viene sottoposto a verifiche fiscali.

Salerno, Università degli Studi

Lezione del 17.03.2021.

Avv. Stefano Grisolia LL.M.

Cultore della Materia

avv.stefanogrisolia@gmail.com