



30 GIUGNO 2021

Lo spazio per la consensualità
nell'attuazione del tributo negli artt. 23,
53 e 97 Cost.: dall'autorità alla
collaborazione nel rapporto d'imposta

di Luca Palombini

Dottorando di ricerca in Diritto dei mercati europei e globali. Crisi, diritti e regolazione
Università degli Studi della Tuscia

Lo spazio per la consensualità nell'attuazione del tributo negli artt. 23, 53 e 97 Cost.: dall'autorità alla collaborazione nel rapporto d'imposta*

di Luca Palombini

Dottorando di ricerca in Diritto dei mercati europei e globali. Crisi, diritti e regolazione
Università degli Studi della Tuscia

Abstract [It]: Lo scopo dell'articolo è svolgere alcune considerazioni in ordine all'utilizzo dei moduli consensuali nell'ambito del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente alla luce degli artt. 23, 53 e 97 Cost. In particolare, delineati i tratti essenziali del tema, si intende sviluppare l'idea per cui l'attività impositiva può essere informata al consenso in quanto il principio costituzionale di autoimposizione non si contrappone a quello di interesse fiscale che, al contrario, beneficia della maggiore partecipazione dei consociati all'attività amministrativa.

Abstract [En]: The purpose of the article is to develop some considerations with regard to the use of consensual tools within the relationship between tax administration and taxpayer in the view of art. 23, 53 and 97 Cost. In particular, after introducing the main key topic, it is intended to address the idea that consent can be applied to tax procedures as the constitutional principle of self-taxation is not opposed to the one of tax interest that, on the contrary, takes advantage of the increased participation of the taxpayer to administrative activity.

Parole chiave: principio di autoimposizione, amministrazione finanziaria, consenso, accertamento tributario, partecipazione

Keywords: principle of self-taxation, tax administration, consent, tax assessment, participation

Sommario: 1. La funzione del tributo ed il principio dell'autoimposizione nel quadro costituzionale. 2. Il contenuto elastico del consenso tra riserva legislativa e capacità contributiva. 3. Autorità e consenso nell'azione impositiva. 4. La costruzione del consenso nel procedimento: i «nuovi istituti» di dialogo preventivo tra fisco e contribuente.

1. La funzione del tributo ed il principio dell'autoimposizione nel quadro costituzionale

Trattare di consensualità *nell'attuazione* del tributo significa, innanzitutto, far riferimento alla funzione che esso svolge nell'ambito del delicato rapporto tra i diritti sociali ed i diritti di proprietà tracciato dalla Costituzione¹.

* Articolo sottoposto a referaggio.

¹ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, p. 59 ss. Secondo l'Autore, infatti, le relazioni tra proprietà, diritti sociali e fisco devono essere lette nella prospettiva della giustizia distributiva che, specie nei moderni ordinamenti democratici, postula una funzione etica svolta dal tributo «rispettosa dei principi di uguaglianza e solidarietà e frutto di un bilanciamento di tali principi con il diritto di proprietà». L'ordinamento non ammette infatti una identità tra la nozione di persona e la proprietà, la quale «non è concepita come qualcosa che ha un'esistenza originaria e una validità propria, indipendente dalla legge»; al contrario, essa piuttosto è funzionale al raggiungimento dei fini individuati dalla Costituzione, così che «i tributi dovrebbero invece considerarsi parte inestricabile di un moderno sistema complessivo (rule of law) di diritti proprietari che [...] le stesse norme tributarie concorrono a creare, limitare o, a seconda dei casi, a espandere, tutelare e proteggere». Sul tema si è espresso anche S. RODOTA', *Il sistema costituzionale della proprietà*, in Id, *Il terribile diritto, studi sulla proprietà privata*, Bologna, 1990, p. 42, il quale nota che la Costituzione

L'entrata in vigore della Carta sancisce il superamento dell'identità, di origine statutaria, tra diritti di proprietà e diritti della persona in cui la tutela della seconda coincideva con quella dei primi, recependo le tesi che individuano nello sviluppo della funzione impositiva il presupposto essenziale della giustizia sociale². Il prelievo è considerato legittimo se teso ad «attuare una maggiore giustizia sociale», sicché lo Stato può svolgere «la propria azione redistributiva nel senso di ridurre le disuguaglianze nella ripartizione delle ricchezze, di dare stabilità al risparmio, di favorire il determinarsi delle migliori condizioni per l'occupazione e per l'incremento dei valori»³ soltanto mediante il tributo, che assume una funzione di riparto dei carichi fiscali assicurando la redistribuzione della ricchezza e, soprattutto, la capacità di adattamento dell'ordinamento giuridico alle esigenze della realtà sociale secondo principi in grado di aggregare la base di una società pluriclasse⁴. In linea con tale orientamento, dunque, la Costituzione italiana supera gli orientamenti previgenti di stampo liberale⁵, fondati sull'imperativo della tutela della proprietà quale espressione dei diritti della persona⁶, e sostiene piuttosto l'idea di un rinnovato impegno dello Stato mediante una politica fiscale di spesa capace di rimuovere gli squilibri economici e sociali. Così come rinvenibile nel *Codice di Camaldoli* del 1943⁷, in cui si delineava la fisionomia della nuova comunità politica ispirandola all'idea della «giustizia

italiana non ha posto vincoli assoluti alla restrizione della proprietà, ammettendo al contrario che essa possa essere compressa dal legislatore.

² E. DE MITA, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in *Id, Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000

³ E. VANONI, *La finanza e la giustizia sociale*, 1943, in A. MAGLIUOLO, *Ezio Vanoni: la giustizia sociale nell'economia di mercato*, Roma, Edizioni Studium, 1991, p. 93-110. In linea con questa prospettiva, la riforma del 1951 si sarebbe mossa nella direzione di ampliare la platea dei contribuenti per assicurare la stabilità delle norme tributarie e l'eliminazione della sperequazione esistente fondata su una imposizione proporzionale, frequentemente forfettaria e diffusamente indiretta.

⁴ L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributari*, Einaudi, Torino, 1938, p. 5, che «La finanza cosiddetta moderna, la finanza, per intenderci, dell'imposta generale progressiva sul reddito totale o globale o complessivo, la finanza dell'imposta successoria pure progressiva a norma della fortuna del defunto o degli eredi o della quota ereditaria, la finanza alla quale i dottrinari del mondo universo vorrebbero far inchinare tutti gli istituti tributari, anche quelli che più vi ripugnano, è fondata, ricordiamolo, sul principio della massima felicitazione del massimo numero possibile degli uomini componenti la collettività. Se essa non si richiama a quel principio, resta senza capo.».

⁵ La nozione moderna di tributo trova fondamento nella funzione svolta all'interno dell'ordinamento e viene in genere ricondotta a due modelli classici, considerati antitetici ancorché riconducibili all'ideologia liberale. Da un lato l'orientamento liberista classico, per cui lo Stato deve astenersi dall'invasare la sfera privata dal cittadino, dall'altro quello egualitario, che propugna una maggiore incisività dell'azione pubblica. Il primo è tradizionalmente ricondotto alle idee di J. Locke, postulando l'addomesticamento del Leviatano e la tutela primaria dei diritti di proprietà: è, quindi, uno Stato minimo, il cui compito è quello di tutela una serie di beni fondamentali (difesa della patria, esercizio della giustizia, sicurezza, ecc..) necessari ai fini della convivenza civile. Al contrario, il secondo orientamento valorizza l'intervento statale, considerato necessario per garantire l'uguaglianza sostanziale tra i cittadini. Senza pretesa di completezza, per un'analisi delle teorie minimaliste, si v. R. NOZICK, *Anarchia, Stato e utopia. I fondamenti filosofici dello «Stato minimo»*, 2008; per la prospettiva opposta, v. J. RAWLS, *Una teoria della giustizia*, 2017

⁶ In realtà l'idea dello Stato minimo è tutt'altro che tramontata. Tra i vari esempi, si potrebbe richiamare la relazione illustrativa del Governo n. 2144 del 28 dicembre 2001, in cui il Ministro dell'Economia, in un breve quanto ricco discorso, permeato di filosofia, politica, economia e diritto, affermò che «Se si parte "dal basso" e non "dall'alto", se non si crede che devono essere le "imposte" ad inseguire le spese pubbliche, ma viceversa; se il presupposto del prelievo non è quanto "serve" allo Stato, ma quanto può "dare" il privato; se non si ha una visione autoritaria dello Stato, che "può" imporre quanto "vuole"; se insomma si accetta il principio del "limite" all'imposizione, costituito dal rispetto del "lavoro", della "proprietà", e dei "frutti" che ne derivano, è evidente che la misura della giusta imposta dipende unicamente dal "consenso" dei cittadini.».

⁷ Elaborato da un illustre gruppo di intellettuali cattolici, tra cui anche Ezio Vanoni e Pasquale Saraceno, il Codice proponeva una interpretazione riformista della futura Costituzione economica. Per una ricostruzione del dibattito

*sociale come principio direttivo della vita economica*⁸, il superamento dell'identità tra persona e proprietà si traduce nella Costituzione repubblicana nel riconoscimento di nuovi presupposti valoriali fondanti il sistema fiscale, inteso quale strumento per la realizzazione di uno stato sociale diffuso.

In rottura rispetto al passato, i tre grandi principi costituzionali della capacità contributiva, dell'obbligo di concorrere alle spese pubbliche e della progressività del prelievo tributario sanciti nell'art. 53 Cost. legittimano l'intervento pubblico nell'economia finanziato dai cittadini che, da parte loro, sono chiamati ad una maggiore partecipazione nella gestione della *res publica*⁹, atteso che la prospettiva solidaristica del sistema fiscale non si pone in violazione dei diritti individuali della persona ma, al contrario, a tutela della *«sua complessità di essere politico e sociale inserito come individuo in un contesto istituzionale»*¹⁰.

Le correlazioni tra proprietà, diritti sociali e fisco non possono poi che essere lette alla luce dell'art. 3 Cost. che, come noto, ammette *«norme differenti per situazioni differenti»*, atteso che il principio di parità di trattamento richiede che siano eguali *«le condizioni soggettive ed oggettive alle quali le norme giuridiche si riferiscono»*, non il contrario (Corte costituzionale, 26 gennaio 1957, n. 3).

Il perseguimento dell'uguaglianza tributaria fornisce così solide fondamenta costituzionali all'esistenza del tributo che, sotto il profilo funzionale, è finalizzato alla rimozione degli ostacoli di carattere economico-sociale presenti nella realtà sociale, favorendo il superamento dell'idea della mano invisibile e dell'ordine spontaneo del mercato, ovvero responsabilizzando il legislatore che, chiamato a tutelare gli interessi individuali e collettivi, pubblici e privati, opera una perequazione costante per accelerare o rallentare il ciclo economico¹¹.

La Costituzione repubblicana segna pertanto un solco profondo rispetto al periodo previgente, discostandosi dalla logica dello Stato astensionista quanto da quella (fascista) del primato dello Stato a

avvenuto in Assemblea riguardante il rapporto tra intervento dello Stato e tutela dell'iniziativa economica privata, v. *ex multis* L. GIANNITI, *Note sul dibattito alla Costituente sulla 'Costituzione economica'*, in *Dir. Pubbl.*, 2000, 3, p. 919 ss.

⁸ Punto 71 del Codice. Per un'analisi sistematica sul contributo di Vanoni e sul rapporto tra Codice di Camaldoli e Costituzione, si veda atti del convegno organizzato in suo onore (a cura di) F. CIAPPARONI, *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla Riforma tributaria*, Atti dell'incontro di studio Roma, 26 novembre 2016

⁹ Per corollario, M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Giuffrè, 2007, p. 74, evidenzia che anche *«l'evoluzione normativa mostra di favorire le opportunità di contatto tra amministrazione finanziaria e contribuente, [...] sia attraverso l'incremento delle fattispecie di partecipazione, che con la previsione di modalità di determinazione concordata in ordine all'applicazione della norma tributaria.»*

¹⁰ F. GALLO, *Etica e giustizia nella nuova riforma tributaria*, in *Politica del diritto*, Il Mulino, 4, 2003, p. 511

¹¹ B.M. FRIEDMAN, *Il valore etico della crescita. Sviluppo economico e progresso civile*, 2008, p. 147 ss., in cui si evidenzia che le moderne società democratiche, pluriclasse, richiedono che il godimento dei benefici economici non sia riservato ad un numero ristretto di categorie, ma sia il più diffuso possibile. Dello stesso parere è A. SEN, *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, 2020, p. 2, per cui, legando libertà e sviluppo, il superamento di problemi quali oppressione, miseria e privazioni costituisce un aspetto centrale della realtà dei nostri tempi mediante la valorizzazione del ruolo delle organizzazioni pubbliche, come lo Stato. Pertanto, sostiene l'Autore, *«al centro della lotta contro la privazione c'è, in ultima analisi, l'azione individuale; ma quella libertà di agire che possediamo in quanto individui è, nello stesso tempo, irrimediabilmente delimitata e vincolata [...] esiste una profonda complementarietà fra l'azione dell'individuo e gli assetti della società, ed è importante riconoscere contemporaneamente sia la centralità della libertà individuale, sia la forza delle influenze sociali sull'entità e la portata di tale libertà.»*

tutti i costi, ponendo invece dei limiti ai diritti dei proprietari, in ossequio ad una visione etica dell'ordinamento in cui la relazione tra proprietà e diritti sociali risulta orientata a garantire una ragionevole tutela dei primi, senza rinunciare ad un «*ordine sociale giusto*»¹².

In questo contesto il principio consensualistico assume una duplice valenza: da un lato, esso assicura la tutela del profilo individuale-garantista del diritto di proprietà in quanto finisce per legare le nuove funzioni del tributo alla tutela dei valori costituzionali e delle libertà individuali; dall'altro, la consensualità svolge i propri effetti anche con riferimento al funzionamento della forma di governo ed al rapporto tra poteri dello Stato, per cui il controllo del potere impositivo non soddisfa un mero requisito di regolarità formale ma costituisce la manifestazione di una «*funzione sovrana*» riconosciuta al cittadino¹³, non più «*rovesciata*»¹⁴, superando l'assetto ordinamentale statutario.

In passato, infatti, il generico riferimento al *consent to taxation* contenuto nell'art. 30 dello Statuto albertino era stato accompagnato da un vivace dibattito dottrinale dovuto a plurime criticità interpretative¹⁵. Ad esempio, la dottrina del tempo dubitava dell'esistenza di una riserva di legge in materia di imposte, in quanto l'ambigua espressione utilizzata dal legislatore non appariva assimilabile alle altre ipotesi di riserva previste dallo Statuto¹⁶; inoltre, la locuzione *consenso delle Camere* non chiariva quale atto dovesse considerarsi soddisfacente delle esigenze del controllo parlamentare, sicché alcuni ritenevano che la regola del consenso fosse soddisfatta anche in presenza di atti parlamentari diversi dalla legge¹⁷. Infine, ma non meno importante, si riteneva che l'iniziale riferimento letterale alle imposte, e non alle tasse, potesse legittimare il ricorso ad atti impositivi diversi dalla legge, esclusi così dal controllo del potere legislativo. Peraltro, sotto il profilo politico il dibattito sull'art. 30 mostrava il timore di ammettere spese non sottoposte al controllo del Parlamento, per cui la regola del consenso mirava in realtà a bilanciare il rapporto tra il Re e le Camere.

¹² Così anche L. MENGONI, *Proprietà e libertà*, in *Riv. Crit. Dir. Priv.*, 1988, p. 445, secondo cui il rapporto tra proprietà e persona deve essere declinato «*come rapporto tra due funzioni concorrenti all'interno di un medesimo ambito operativo: la funzione di partecipazione del singolo al sistema delle decisioni economiche e la funzione di omogeneizzazione dell'interesse individuale con l'interesse generale*».

¹³ L'espressione è di P. GOBETTI, *La rivoluzione liberale: Saggio sulla lotta politica in Italia*, 1924, p. 4, secondo cui «*in Italia il contribuente non ha mai sentito la sua dignità di partecipe alla vita statale: la garanzia del controllo parlamentare sulle imposte non era una esigenza, ma una formalità giuridica. Il contribuente italiano paga bestemmiando lo Stato; non ha la coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta*».

¹⁴ G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, 1995, p. 67

¹⁵ Art. 30 dello Statuto, ai sensi del quale «*Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re*».

¹⁶ F. RACIOPPI, I. BRUNELLI, *Commento allo Statuto del Regno*, Torino, 1909, II, p. 137.

¹⁷ Si intende qui fare riferimento al fenomeno dei c.d. decreti catenaccio, considerati costituzionalmente legittimi in quanto, vista un'interpretazione piuttosto estensiva dell'art. 30 dello Statuto, la riserva era considerata soddisfatta nel caso in cui legge avesse previsto l'introduzione dell'imposta, potendo poi un altro atto provvedere a dettare la disciplina di dettaglio.

Al contrario, il significato del principio consensualistico viene completamente stravolto dall'Assemblea costituente in ragione della nuova funzione assunta dal tributo che, vista la coesistenza di nuovi profili meritevoli di tutela, non può non trovare una sua causa in concreto nella prospettiva redistributiva, non soltanto corrispettiva¹⁸, idonea a garantire l'accettazione «in un regime di suffragio universale e di democrazia costituzionale» di un «dovere contributivo inteso come dovere di solidarietà»¹⁹. Il consenso, tradizionalmente inteso come forma di controllo del potere legislativo su quello esecutivo, in ragione del quale l'introduzione dei carichi tributari deve ricevere l'approvazione delle Camere, si arricchisce così di un'ulteriore sfumatura in quanto esso non costituisce soltanto una forma di controllo della democrazia parlamentare, ma anche la base giuridica legittimante il prelievo che, ove non approvato dalla maggioranza dei rappresentanti dei contribuenti, sarebbe altrimenti percepito come ingiusto e lesivo delle libertà individuali.

Alla critica rivolta allo Stato liberale - per cui la regola del consenso era divenuta un momento di controllo più formale che reale a causa del fatto che, superata la contrapposizione tra Re e Parlamento con il passaggio dalla monarchia costituzionale alla forma di governo parlamentare, il Governo si regge su di una maggioranza espressa dallo stesso Parlamento - risponde un'interpretazione espansiva del principio in oggetto che, in ossequio al principio di capacità contributiva e di uguaglianza sostanziale, deve conformare non soltanto il settore delle entrate ma soprattutto quello delle spese, cioè la finanza pubblica in generale.

Il consenso non si riferisce allora soltanto al controllo da esercitarsi sul sovrano da parte delle Assemblee legislative bensì, in senso più ampio, alla funzione svolta dal prelievo fiscale ed alla *ratio* delle spese²⁰. In questi termini, il sacrificio deve essere imposto nelle forme e nei tempi che rendono meno grave la sopportazione del carico fiscale per l'ablatore, così da garantire una corrispondenza tra l'obbligo di contribuire alle spese e le ragioni del prelievo medesimo, sicché il contenuto del principio consensualistico risulta ampliato rispetto all'interpretazione formale di epoca statutaria che ne faceva coincidere il significato con il principio di legalità.

¹⁸ Al contrario, in linea con una visione legata ancora alla nozione di causa in astratto, quindi intesa come funzione economico-sociale del contratto, la dottrina risalente riteneva che il carattere principale dell'imposta fosse nella «mancanza di una causa specifica giustificatrice dell'obbligazione che non sia la soggezione alla potestà d'imperio originaria o delegata dell'ente pubblico» (così A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 1 ss.).

¹⁹ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 25

²⁰ In particolare, evidenzia criticamente G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, op. cit., p. 68, tale regola «non fu capita perché la nuova società borghese [...] ritenne di trovare nella supremazia politica della camera elettiva e nella prevalenza in essa esercitata, la migliore (se non unica) garanzia delle sue idealità profondamente sentite, la tutela delle libertà civili, politiche ed economiche, la difesa più rigorosa della proprietà», la quale spostava principalmente l'attenzione sul lato del prelievo e, secondariamente, su quello della spesa, comunque funzionalizzata alla tutela della proprietà. Per una ricostruzione critica, v. F. ELEFANTE, *Note preliminari in tema di consensualità del tributo e riserva delle prestazioni imposte dalla legge*, AIC, 4, 2016, p. 4 ss.

2. Il contenuto elastico del consenso tra riserva legislativa e capacità contributiva

Il carattere coattivo dell'obbligazione tributaria aveva spinto la dottrina statutaria ad individuare la *ratio* del principio consensualistico nell'esigenza di assicurare il controllo del prelievo²¹, cioè per proteggere i diritti della persona (*rectius* della proprietà) dalle ingerenze del Leviatano. L'espressione *consenso delle Camere* era quindi stata interpretata dai primi osservatori quale sinonimo di controllo dell'attività governativa, garantito di regola (ma non soltanto) dalla Legge. Lo spostamento verso la forma di governo parlamentare avrebbe forse potuto favorire una diversa interpretazione del principio dell'autoimposizione, tuttavia era la funzione stessa del tributo a svelire il contenuto positivo della riserva in materia tributaria, in quanto inteso originariamente come strumento per la protezione dei diritti di proprietà.

L'art. 23 Cost., approvato il 15 aprile 1947 nella sua versione definitiva, modifica l'assetto dell'ordinamento repubblicano, recependo il ricco dibattito dottrinale brevemente descritto e, con una formula quanto mai concisa²², prende posizione con riguardo ad alcune delle problematiche sollevate nel vigore dello Statuto, saldando la regola del consenso a principi che non si esauriscono nella riserva di legge ma che ne condividono la *ratio*.

In particolare, l'acceso dibattito tra partiti svoltosi in sottocommissione dimostrò una forte sensibilità politica dell'Assemblea costituente attorno alla lettera della disposizione. Memori dell'esperienza fascista, i padri Costituenti decisero innanzitutto di sottoporre alla riserva di legge sia le prestazioni «*personalis*» che quelle «*patrimonialis*», senza però fornire una definizione puntuale di prestazione imposta²³, per garantire il più ampio controllo parlamentare.

²¹ *Ex multis* A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico di imposta*, Milano, 1937, p. 1, secondo cui l'elemento caratterizzante l'imposta è appunto nella «*manca di una causa specifica giustificatrice dell'obbligazione che non sia la soggezione alla 'potestà di imperio'*».

²² A norma del quale «*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*».

²³ Nelle discussioni in sottocommissione del 15 e 19 novembre 1946 emerge la dualità tra prestazioni patrimoniali e prestazioni personali. In particolare, mentre l'on. Moro sottolineava la necessità di distinguere tali concetti, l'on. Mastrojanni evidenziava il rischio che l'utilizzo di imperativi categorici potesse «*far soggiacere i cittadini all'obbedienza assoluta agli organi autarchici, sottoponendoli a prestazioni le quali possono costituire il più largo arbitrio da parte di enti, che non hanno neppure la potestà di stabilire con criteri giuridici la libertà del cittadino*». La proposta dell'on. Marchesi, attingendo all'ultima parte dell'articolo proposto dall'on. Basso, costituiva infine una mediazione tra chi riteneva superfluo un riferimento alle prestazioni personali (Dossetti, La Pira) e chi voleva segnare un solco con il recente passato (Basso), ritenendo che il riferimento alle prestazioni personali non potesse considerarsi implicito in un ordinamento fondato sul principio di legalità, soprattutto visto che «*si sono affermati dei diritti sulla libertà del cittadino che potrebbero essere interpretati nel senso che lo Stato non può imporre prestazioni personali [...]*». Il riferimento alle prestazioni personali ha, peraltro, generato un vivace dibattito dottrinale in merito al contenuto delle medesime. Secondo un orientamento considerato attualmente minoritario, vi rientrerebbero sia le obbligazioni a contenuto positivo (di fare, di dare) che in quelle a carattere negativo (di non fare), in quanto entrambe tese a tutelare la dignità della persona nelle sue molteplici manifestazioni. Viceversa, secondo la dottrina e giurisprudenza costituzionale maggioritaria, le prestazioni negative sarebbero escluse dall'ambito applicativo dell'art. 23 Cost., rientrando piuttosto nel più generale principio di legalità sotteso alla Costituzione. Con specifico riguardo alle prestazioni imposte in materia tributaria, v. G. MELIS, voce *Prestazioni imposte* [dir. trib.], Treccani, 2013, per cui «*sembra utile muovere, innanzitutto, dalla classificazione delle entrate dello Stato*», suddividendole in entrate cd. «*di diritto privato*» ed entrate cd. «*di diritto pubblico*», tra cui rientrano le prestazioni patrimoniali coattive a carattere

Il fine della nuova formulazione era dunque quello di rovesciare il criterio di specialità adottato dallo Statuto albertino a favore di un'espressione più ampia per superare in radice il problema di definire le prestazioni personali e patrimoniali da sottoporre al principio dell'autoimposizione poiché, nel vigore del nuovo testo, «tutte» le prestazioni imposte sarebbero state sottoposte al controllo della Legge²⁴.

In secondo luogo, cadeva il riferimento al generico «consenso delle Camere» e scompariva ogni riferimento alla nozione di tributo, imposto o riscosso, poiché nel nuovo assetto costituzionale le prestazioni sono giustificate dal «dovere inderogabile di solidarietà politica, economica e sociale» sancito dall'art. 2 Cost. (Corte costituzionale, 24 luglio 1986, n. 212) e, di conseguenza, non «v'è ragione di confermare ogni anno tale riconoscimento»²⁵.

Nelle intenzioni dei Costituenti, pertanto, l'espressione «prestazione» avrebbe dovuto così raccogliere *in sé* le diverse categorie di tributi, risolvendo due criticità rilevate in precedenza dalla dottrina: da un lato, tutte le prestazioni sarebbero state sottoposte alla legge ed il governo non avrebbe potuto godere di potestà impositiva propria; dall'altro, anche l'introduzione di nuovi tributi a livello locale sarebbe stata sottoposta a tale controllo, con l'unificazione del previgente riparto infrastatale tracciato dagli artt. 29 e 30 dello Statuto²⁶.

La lettera dell'art. 23 Cost. in materia di prestazioni imposte innova però l'ordinamento ben oltre quanto evidenziato, in quanto esso non si limita a stabilire garanzie procedimentali che si esauriscono nell'obbligo di adottare la forma della legge per l'istituzione di nuove prestazioni ma, al contrario, contribuisce alla tutela dei diritti della persona, legando il senso della riserva ai più alti valori costituzionali²⁷.

sanzionatorio, i prestiti forzosi, le prestazioni cd. parafiscali, le espropriazioni per pubblica utilità, ed infine «i tributi, definibili come obbligazioni aventi ad oggetto una prestazione di regola pecuniaria».

²⁴ Secondo un orientamento restrittivo ormai superato, il legislatore avrebbe così manifestato la volontà di legare la funzione legislativa in materia fiscale alla forma della Legge, limitando la capacità di altri atti, diversi dalla medesima, di introdurre nuove prestazioni, in quanto non idonei a garantire i nuovi valori costituzionali. Come si dirà in seguito, sebbene oggi la dottrina e la giurisprudenza concordino sul contenuto relativo della riserva ex art. 23 Cost., tale affermazione non appariva inizialmente così scontata. Sul punto, v. DE VALLES, *Limiti costituzionali alle leggi tributarie*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1958, p. 3 ss., in cui l'Autore ricostruisce le principali perplessità dottrinali in merito all'uso di atti, diversi dalla Legge, idonei a soddisfare la riserva.

²⁵ A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Jus*, 1958, III, p. 341 ss., secondo cui, inoltre, «non è necessario che ogni anno il Parlamento confermi tutte le limitazioni alla proprietà, alla libertà personale, alla libertà epistolare, ecc.».

²⁶ Per un'analisi delle più recenti tendenze, A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, 2005, p. 458 ss.

²⁷ Si noti inoltre che, secondo la dottrina tributaristica e costituzionale, la riserva di cui all'art. 23 costituisce solo uno dei precetti posti a tutela della persona: infatti, oltre ai limiti costituzionali alle leggi tributarie di cui agli artt. 23 e 53 Cost., la Carta stabilisce ad esempio che l'esercizio della libertà religiosa non deve essere inciso da «speciali gravami fiscali» (art. 20 Cost.); che l'accesso alla giustizia deve essere consentito anche ai non abbienti (art. 24 Cost.); tutela poi la retribuzione del lavoratore da una tassazione sproporzionata (art. 36 Cost.); garantisce il risparmio rispetto ad una tassazione che precluda l'accesso all'abitazione (art. 47 Cost.).

La funzione di garanzia del *consent by Parliament* non attiene soltanto agli interessi della società monoclasse, ma risponde ad esigenze di carattere generale²⁸ e la varietà dei significati attribuiti dalla dottrina alla riserva di legge in ambito tributario riflette in verità la preoccupazione di assicurare una certa elasticità di sistema per garantire un bilanciamento tra beni giuridici di pari dignità, sicché il consenso svolge i propri effetti in una prospettiva politico-pubblicistica volta a ricalibrare gli equilibri interni per favorire l'adattamento del sistema fiscale alla realtà sociale²⁹.

Attesa la *ratio* della riserva, per comprenderne il significato occorre muovere lo sguardo all'art. 53 Cost. che, come noto, introduce nel nostro ordinamento criteri di riparto dei carichi fiscali fondati, in ultima battuta, sulla redistribuzione e sul rispetto del minimo vitale. Il vivace dibattito in sottocommissione dimostra la consapevolezza dei Costituenti attorno al legame tra riserva, proprietà, progressività, capacità contributiva e funzione del tributo, tanto che inizialmente non mancarono proposte nel senso di includere siffatti principi in un'unica disposizione³⁰. La materia tributaria fu invece collocata nel Titolo dedicato ai rapporti politici non per una dimenticanza, ma affinché fosse meglio «razionalizzata», essendo nella

²⁸ *Ex multis*, R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto Pubblico*, Giappichelli, 2018, p. 306 ss., i quali osservano che la riserva soddisfa le esigenze «limitative del potere poste dalla Costituzione», individuabili nella volontà di sottoporre a vincoli «il comportamento del potere esecutivo».

²⁹ Sul punto sono stati espressi distinti orientamenti. In estrema sintesi, secondo una prima parte della dottrina la riserva è posta a garanzia dei principi costituzionali, sottoponendo le scelte del legislatore al controllo di legittimità costituzionale di cui all'art. 134 Cost. Secondo altro orientamento, essa assicurerebbe invece un rafforzamento della democrazia rappresentativa, in quanto il Parlamento è tenuto ad avallare l'introduzione di nuove prestazioni imposte, specie in materia fiscale; infine, secondo altri ancora, in linea con le idee del costituzionalismo post-moderno, essa assicurerebbe una maggiore tutela delle minoranze. Per un'analisi delle diverse prospettive, v. F. GALLO, *Etica e giustizia nella nuova riforma tributaria*, in *Politica del diritto*, Il Mulino, 4, 2003.

³⁰ Ciò emerge dal dibattito in sottocommissione del 19 novembre 1946, in cui si iniziò discutendo la proposta dell'on. Basso secondo cui «Tutti i cittadini sono tenuti alle prestazioni personali allo Stato per servizio militare e di lavoro. I cittadini e tutti coloro che producono, scambiano, consumano beni nel territorio della Repubblica e comunque partecipano alla vita della società nazionale sono tenuti alle prestazioni patrimoniali per corresponsione di tributi personali e reali in rapporto alla loro capacità contributiva. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non per legge». La proposta veniva poi suddivisa in disposizioni collocate in due distinti Titoli (civili e politici), eppure il legame tra la riserva e la materia tributaria riemergeva ancora nel dibattito del 23 maggio 1947, in cui si svolse il celebre scambio di battute tra l'on. Scoca e il presidente Ruini. In particolare, posta la centralità del sistema finanziario nella realizzazione degli obiettivi tracciati nella Carta, il primo affermava che «la regola della progressività deve essere effettivamente operante e perciò [...] il concorso di tutti alle spese pubbliche deve avvenire in modo che l'onere tributario complessivo gravante su ciascuno risulti informato al criterio della progressività. Ciò significa che la progressione applicata ai tributi sul reddito globale o sul patrimonio dev'esser tale da correggere le iniquità derivanti dagli altri tributi [...]». In questo senso il timore dei tecnici doveva essere superato dalla dimensione ideale della politica. Secondo Scoca, infatti, le Assemblee politiche non dovevano lasciarsi «deviare dalle preoccupazioni scientifiche o pseudo-scientifiche degli studiosi su questo argomento. Da un punto di vista scientifico (se di scientifico c'è qualcosa nella materia finanziaria, o nella scienza delle finanze) si può dimostrare, come è stato dimostrato, che, pur partendo da uno stesso principio, è possibile giungere sia alla regola della proporzionalità che a quella della progressività. Ma, lasciandosi guidare da un sano realismo, non si può negare che una Costituzione la quale, come la nostra, si informa a principi di democrazia e di solidarietà sociale, debba dare la preferenza al principio della progressività». Senza contraddire nel merito le posizioni del collega, il pres. Ruini richiamava invece il metodo seguito dalla Commissione. In un breve, ma denso, intervento, egli sottolineava quindi le differenze rispetto allo Statuto albertino, per cui la formula utilizzata nella proposta di cui all'art. 53 Cost. «contiene già in germe l'idea delle limitazioni» al potere impositivo richiamate poi nell'art. 23 Cost., sicché «lo Statuto albertino parla di averi, la Costituzione di Weimar parla di mezzi: la nostra accoglie la formula, tecnicamente preferibile, di capacità contributiva [...] per lasciare ai cittadini un minimo necessario al soddisfacimento delle esigenze inderogabili della vita».

sostanza «*una disposizione democratica*», nella forma un'espressione «*né inesatta, né incompleta*», tale da non ingenerare dubbi³¹.

Le interrelazioni tra proprietà, diritti sociali e fisco avrebbero comunque attraversato letteralmente la struttura del testo costituzionale, segnando un legame ideale tra i rapporti civili e quelli politici per cui non sarebbe stato possibile inquadrare la tutela della persona, dunque degli strumenti posti a sua tutela come la riserva di legge in materia di prestazioni imposte, senza riferirsi alla sua capacità contributiva.

La sufficiente generalità dell'espressione «*capacità contributiva*», in combinato disposto con il principio di progressività ed il dovere di concorrere alle spese pubbliche, avrebbe infatti assicurato il rispetto del vincolo costituzionale di solidarietà su cui sarebbe stato fondato il nuovo patto sociale, improntato al principio di uguaglianza tributaria e giustizia sociale, perché il tributo (*rectius* prestazione imposta) non avrebbe dovuto assumere una funzione meramente commutativa come nel vigore dello Statuto, ma appunto solidale, atteso che il cittadino non avrebbe più partecipato alle spese in ragione di ciò che avrebbe potuto ricevere, ma di quanto avrebbe potuto dare.

In altre parole, la nozione di capacità contributiva si pone in antitesi rispetto al principio di proporzionalità delle imposte a causa della funzione extrafiscale del tributo, espressione dei nuovi valori ordinamentali³²: la Costituzione rigetta la tesi del tributo «*neutrale*» e gli assegna, al contrario, la funzione di «*rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana*» (art. 3 Cost.).

Posto lo stretto legame tra consenso, riserva di legge e principio di capacità contributiva, per precipitato logico segue che non solo la volontà dell'esecutivo è sottoposta al limite del *consent by Parliament*, peraltro rafforzato dal rango costituzionale della norma, ma anche quella dello stesso legislatore, dovendo questi esercitare la propria potestà nel rispetto dei nuovi valori costituzionali. In forza del combinato disposto dagli artt. 23 e 53 Cost., esso non può infatti né rinunciare all'individuazione degli elementi essenziali del tributo, né agire in contrasto con i principi del sistema fiscale tanto che, secondo alcuni, sarebbe perfino possibile individuare una legalità sostanziale in ambito fiscale, ostando la Costituzione alla delegazione della potestà impositiva del Parlamento ad altri soggetti qualora tale potere non sia sufficientemente predeterminato³³.

In altri termini, nella sua veste sostanziale il principio consensualistico depone contro un'attribuzione incondizionata del potere impositivo all'amministrazione, con la conseguente affermazione di una piena

³¹ Così Ruini nel dibattito del 23 maggio 1947.

³² *Ex multis*, F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973; F. GALLO, *Il futuro non è un vicolo cieco*, Palermo, 2019; M. LUCIANI, *Costituzione, tributi, mercato*, in *Rass. Trib.*, 2012. Secondo gli Autori, infatti, la progressività esige una giustificazione superiore rispetto all'orientamento che individua nel tributo una funzione commutativa per cui, *mutatis mutandis*, i tributi hanno finalità redistributive.

³³ Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, op. cit., p. 65 ss.

responsabilità delle Camere in ossequio al nuovo significato politico della regola del consenso che richiede non soltanto il controllo dell'attività impositiva in funzione di tutela delle libertà personali ma, soprattutto, una chiara individuazione dei centri decisionali in materia fiscale in quanto «l'azione impositiva non può restare estranea alle tematiche di fondo attraverso le quali evolve il rapporto tra cittadini e amministrazione».³⁴

L'autonomia della funzione del consenso rispetto alla riserva sembrerebbe peraltro dimostrata dal costante allentamento della riserva di legge in materia tributaria³⁵, frutto dell'esigenza di garantire l'efficacia ed efficienza del sistema fiscale mediante. Tale fenomeno è stato infatti giustificato dalla funzionalizzazione della riserva rispetto agli obiettivi di cui agli artt. 3 e 53 Cost.: essa assicura la predeterminazione del contenuto dell'obbligazione tributaria per limitare l'arbitrio dell'amministrazione, mentre invece la regola del consenso richiede il controllo dell'esecutivo e la responsabilità delle Camere nell'utilizzo delle risorse pubbliche quale effetto del principio solidaristico su cui poggia il sistema fiscale, da cui la possibilità di riconoscere «ampi margini di discrezionalità amministrativa nel rapporto di collaborazione con il contribuente»³⁶.

La funzionalizzazione della riserva rispetto ai valori costituzionali è confermata non soltanto dal nuovo titolo V che, come noto, tenta di declinare la funzione impositiva nel segno di un ritrovato «consenso regionale»³⁷, ma anche dalla giurisprudenza costituzionale in cui emerge diffusamente l'intento di non cristallizzarla attorno a definizioni monolitiche³⁸. Infatti, oltre alle numerose interpretazioni offerte dalla dottrina, anche alcune pronunce del Giudice delle leggi sembrano deporre a favore dell'autonomia tra il *consent by Parliament* consenso e *ratio* della riserva di cui all'art. 23 Cost. nel senso di operare una sostanziale «elasticizzazione» della riserva nell'interesse degli obiettivi stabiliti dalla Carta.

³⁴ M. BASILAVECCHIA, *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva*, in (a cura di) S.C. MATTEUCCI, L. DEL FEDERICO, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, 2010, p. 27

³⁵ In diverse pronunce la Corte relativizza la rigidità della riserva riconoscendo la possibilità di rimettere ad atti diversi dalla legge la determinazione di alcuni degli elementi della prestazione imposta. Secondo alcuni autori, tale risultato sarebbe coerente con un'interpretazione letterale dell'art. 23 Cost., il quale si riferisce in generale «alla legge», senza individuare gli elementi della prestazione imposta (su tutti, C. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, I, 2000, p. 53 ss. e C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, I, 1991, p. 327 ss.). Del resto, nella nota sentenza 72 del 1969, la Corte giunge fino ad affermare che la definizione per legge delle regole di funzionamento e composizione di un organo tecnico come il Comitato interministeriale prezzi può ritenersi tale da circoscriverne il potere discrezionale, sicché il precetto dell'art. 23 Cost. deve essere considerato soddisfatto anche nel caso in cui il legislatore si limiti alla definizione di regole tecniche per la determinazione del *quantum*. Secondo FEDELE, *Art. 23 Cost.*, in *Comm. Cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978, p. 116, ciò porterebbe tuttavia ad un'interpretazione formale che ove applicata condurrebbe «ad una pressoché totale vanificazione della riserva di legge ex art. in commento per quanto attiene alla determinazione quantitativa della prestazione».

³⁶ L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Aracne, Roma, 2014, p. 96 ss.

³⁷ L'espressione appartiene a A. DI PIETRO, *Autorità e consenso nel riparto infrastatale dei poteri impositivi*, in (a cura di) S. LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, 2007, p. 27.

³⁸ Tra le più recenti, v. le sentenze della Corte costituzionale nn. 201/2019; 103/2018; 19/2016; 127/2016; 99/2014; 118/2012. Per un'analisi della giurisprudenza costituzionale meno recente, v. S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE, C. BERLIRI, Napoli, 2006, p. 163 ss.

In questo senso, anche se con diverse sfumature, è stato evidenziato che non soltanto la riserva di cui all'art. 23 Cost.³⁹, ma anche i rapporti Stato-regione in materia fiscale, devono essere improntati al principio consensualistico, il quale costituisce un mezzo idoneo a «*superare le rigidità della fissazione unilaterale del contributo di finanza pubblica*» e un «*vincolo di metodo, funzionale a conciliare gli equilibri di finanza pubblica con l'autonomia speciale*» nella prospettiva della leale collaborazione e dei vincoli derivanti dalla partecipazione all'ordinamento europeo⁴⁰.

3. Autorità e consenso nell'azione impositiva

Dopo aver visto nei paragrafi precedenti la poliedricità della regola del consenso ed il modo in cui essa incide l'esercizio dell'attività legislativa in materia tributaria – per cui il legislatore è tenuto ad agire tanto nel rispetto del principio di legalità sostanziale evocato dall'art. 23 Cost., quanto al fine della realizzazione di un sistema fiscale improntato al principio di progressività e capacità contributiva in ossequio alla funzione redistributiva del tributo di cui all'art. 53 Cost. - possiamo ora passare ad analizzare la rilevanza del consenso nell'azione impositiva e, specificatamente, nel rapporto del contribuente con l'ente accertatore nella prospettiva dell'attuazione del tributo, ovvero anche del buon andamento dell'azione amministrativa di cui all'art. 97 Cost.

Posta la funzione del tributo nel nostro ordinamento, per precipitato logico la regola del consenso potrebbe conformare anche l'esercizio dell'attività amministrativa, favorendo un rapporto trasparente e

³⁹ Oltre che nelle posizioni della dottrina, la relatività (*rectius* flessibilità) della riserva è rinvenibile nell'evoluzione giurisprudenziale della Corte costituzionale. In uno dei primi *leading case* sul tema (sentenza 4 del 1957), la Corte affermò che la legge che conferisce il potere di imposizione deve indicare «*i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore*», senza però definire quale dovesse essere il contenuto di questi criteri. Pur ritenendo applicabile l'art. 23 Cost. a tutte le prestazioni imposte, «*in quanto istituite da un atto d'autorità*», si sottolineava comunque il carattere vincolato della potestà impositiva, per cui l'imposizione delle prestazioni patrimoniali deve avere «*"base" in una legge*», anche se ciò «*non esige che la legge, che conferisce il potere di imporre una prestazione, debba necessariamente contenere l'indicazione del limite massimo della prestazione imponibile*». In realtà, come osservato in dottrina, tale impostazione non escludeva espressamente l'inedoneità di altri atti nell'incidere l'an, il *quomodo* o il tempo del tributo, ma si limitava a stabilire la centralità in astratto della legge ed a legittimare l'uso delle fonti secondarie con riferimento ad alcuni aspetti di dettaglio del tributo. Nel solco di questa prima giurisprudenza, la Corte ebbe poi modo di introdurre una serie di criteri restrittivi tesi a vincolare le scelte del legislatore (sentenza 93/1963), quali la nozione soggetto attivo, soggetto passivo, presupposto d'imposta ed aliquota. Eppure, con un evidente *reversionment* rispetto alle posizioni precedenti, con alcune note pronunce (*ex multis* n. 127/1963; 56/1972; 127/1981) la Consulta ha iniziato ad attenuare la rigidità della riserva, abbracciando la tesi della natura relativa. In particolare, attesa la necessità delle amministrazioni di bilanciare i numerosi interessi pubblici, secondo un meccanismo non molto dissimile dalla decretazione legislativa, la Corte ammette la legittimità degli atti secondari (*rectius* regolamenti) nel fornire criteri puntuali ad integrare la disciplina del rapporto d'imposta, purché la legge individui almeno in generale dei vincoli per il legislatore secondario. Di fatto, però, ciò determina l'indebolimento dell'originaria funzione di garanzia riconosciuta alla legge e la Consulta giunge persino ad affermare che la riserva risulta rispettata «*in assenza di una espressa indicazione legislativa dei criteri, limiti e controlli sufficienti a delimitare l'ambito di discrezionalità dell'amministrazione, purché gli stessi siano in qualche modo desumibili [...] al fine di evitare arbitrii dell'amministrazione*» (sentenza 236/1996). Infine, più recentemente e senza discostarsi dall'orientamento descritto, nella sentenza 10 del 2015 la Corte ha confermato che la riserva risulta soddisfatta anche quando i criteri direttivi siano stabiliti con atto avente forza di legge.

⁴⁰ A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 9 ss.

collaborativo tra contribuente e amministrazione finanziaria in ossequio allo spirito di collaborazione e solidarietà fiscale tracciato dalla Costituzione.

Ciò nonostante, al contrario dell'attività amministrativa generale, in cui il diffondersi di moduli consensuali ha da tempo aperto il procedimento ad una partecipazione nell'interesse di entrambe le parti⁴¹, la ricerca del consenso nel procedimento tributario è apparsa quanto mai più complessa e ricca di sfumature in quanto il potere impositivo rappresenta, forse più di ogni altro, la più alta espressione della sovranità, da cui l'atteggiamento prudente della dottrina circa l'ammissibilità di moduli basati sul consenso in sede di accertamento.

Secondo risalente orientamento, infatti, lo *ius impositionis* è «l'unico grande potere sul quale è fondato l'intero edificio nazionale»⁴² e l'attività di riscossione si inserisce all'interno di quelle funzioni di amministrazione attiva caratterizzate dall'utilizzo di poteri che non possono essere concepiti «come potere di agire senza il consenso altrui, o contro il consenso altrui» poiché «qui il consenso è solo irrilevante»⁴³. L'esclusione del consenso si fonderebbe soprattutto sul contrasto tra interessi pubblici e privati sottesi al provvedimento⁴⁴, confermata secondo alcuni osservatori dalla deroga agli istituti della partecipazione disposti dal capo III della legge n. 241 del 1990, per cui, ai sensi dell'art. 13, al contribuente-cittadino è generalmente preclusa la possibilità di partecipare ai procedimenti amministrativi aventi ad oggetto l'emanazione «di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e programmazione», nonché a quelli a carattere «tributario», in ragione dell'esigenza di assicurare la massimizzazione della riscossione.

Secondo la tesi (ormai superata) che nega la possibilità di riconoscere l'uso di moduli consensuali nell'accertamento tributario, la partecipazione del contribuente in una fase precedente all'emanazione del

⁴¹ La dottrina amministrativistica si è soffermata diffusamente sul principio della partecipazione nel procedimento amministrativo e sulla sua funzione. Per una ricostruzione recente delle diverse funzioni della partecipazione all'interno del procedimento, si rinvia diffusamente a R. CHIEPPA, R. GIOVAGNOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, 2018, p. 491 ss.; A. ZITO, *Il procedimento amministrativo*, in F.G. COCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 212 ss.; E. CASETTA, *Il procedimento amministrativo*, in F. FRACCHIA (a cura di), *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, 2018, p. 417 ss.; P. CHIRULLI, *I diritti dei partecipanti al procedimento*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Principi e regole dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, p. 615 ss.; M. D'ALBERTI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2019, p. 221 ss.; M. CLARICH, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Il Mulino, Bologna, 2019, p. 233 ss. Per una ricostruzione più risalente ma autorevole, v. A. SANDULLI, *Il procedimento*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Parte generale*, II, Milano, 2003, p. 1137 ss.; G. VIRGA, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 1998, p. 48 ss.; A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1959; M. NIGRO, *Il nodo della partecipazione*, in *Riv. trim. dir. e proc. Civ.*, 1980, 223 ss., in cui gli Autori tracciano le fondamenta del principio in menzione.

⁴² *Nicol vs Ames*, 173 U. S. 509, 515 (1899), in H.M. GROVES, *Financing government*, New York, 1950, trad. it. a cura di V. BUFFA, *La finanza di uno Stato moderno*, Milano, 1953, p. 21, secondo cui «il potere di tassare è l'unico grande potere sul quale è fondato l'intero edificio nazionale. Esso è tanto necessario alla vita e alla prosperità della nazione quanto l'aria alla vita dell'uomo. Non è soltanto il potere di distruggere, ma il potere di mantenere in vita».

⁴³ M.S. GIANNINI, *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. proc. amm.*, 1963, p. 531

⁴⁴ In particolare, si intende qui fare riferimento al c.d. interesse fiscale dello Stato (o ragion fiscale), definibile come interesse a massimizzare la riscossione al fine di assicurare il finanziamento della spesa pubblica, ed al c.d. interesse privato a minimizzare le imposte pagate. Per un'opera sistematica sul tema, P. BORJA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; per una interessante opera ricostruttiva sul rapporto tra contribuente e fisco in Italia, v. S. MANESTRA, *Per una storia della tax compliance in Italia*, in *Quaderni di Economia e finanza*, Occasional papers, Banca d'Italia, n. 81, 2010

provvedimento finirebbe per pregiudicare l'interesse fiscale, favorendo comportamenti illegittimi da parte del contribuente il quale, avendo conto dell'indagine fiscale, potrebbe realizzare attività di sviamento dell'accertamento con grave pregiudizio dell'interesse pubblico. In questo senso, il consenso si ispirerebbe ad una logica di stampo privatistico che mal si concilia con i poteri di carattere pubblicistico esercitati dall'amministrazione finanziaria, da cui la necessità di degradare l'interesse privato alla partecipazione in ragione di un interesse considerato vitale per l'ordinamento.

Al contrario della tesi suesposta, la dottrina moderna non soltanto ritiene che l'attuazione del tributo non postuli una esclusione *tout court* della partecipazione, la quale deve invece essere interpretata in ossequio ai principi che informano la disciplina fiscale, cioè declinata a seconda del procedimento impositivo di riferimento, ma riconosce, in rottura rispetto al passato⁴⁵, una funzione polivalente al contraddittorio endoprocedimentale e, dunque, alla possibilità di «*interloquire prima dell'adozione del provvedimento lesivo*»⁴⁶.

Come è stato osservato, la specialità della disciplina tributaria deve essere vista nella prospettiva della proceduralizzazione del rapporto d'imposta, sicché la scansione dell'accertamento in fasi finalizzate all'attuazione dell'obbligazione tributaria giustificerebbe non soltanto le deroghe alla disciplina generale di cui alla legge 241 del 1990, ma anche la funzione del contraddittorio endoprocedimentale quale incompressibile diritto di difesa⁴⁷, peraltro non necessariamente contrario agli interessi pubblici costituendo uno strumento di accertamento e definizione non contenziosa del tributo, tale da consentire una migliore realizzazione della funzione impositiva⁴⁸.

Il termine contraddittorio, infatti, può designare sia la partecipazione del soggetto inciso dal provvedimento con finalità squisitamente difensive, sia la partecipazione-cooperazione quale «*ausilio*

⁴⁵ In ciò, la dottrina è stata supportata da alcune sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la quale si è ripetutamente pronunciata sulla concreta effettività dell'attuazione del principio del contraddittorio in ambito fiscale. In particolare, in un recente caso avente ad oggetto l'impugnazione di un provvedimento di accertamento sull'imposta sul valore aggiunto emesso dalle autorità tributarie nazionali senza accordare al contribuente l'accesso alle informazioni su cui si fondava il medesimo, la CGUE, Terza Sezione, 9 novembre 2017, causa C-298/16, *Teodor Ispas, Anduța Ispas c. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj*, ha affermato espressamente che il diritto al contraddittorio «*incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa dell'Unione applicabile non preveda espressamente siffatta formalità*».

⁴⁶ A. MARCHESELLI, *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 3, 2018, p. 177, per cui l'applicazione del principio del contraddittorio sarebbe limitata, più che dalla logica giuridica, «*dall'arretrato di contenzioso nel quale il riconoscimento del principio comporterebbe...una perdita di gettito*».

⁴⁷ In tal chiave si veda la pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite, n. 24823/2015, per cui il contraddittorio endoprocedimentale costituisce «*un principio immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa*».

⁴⁸ Così anche M.T. MOSCATELLI, *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, in (a cura di) S.C. MATTEUCCI, L. DEL FEDERICO, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, op. cit., p. 329 ss., per cui sebbene la determinazione dell'agire amministrativo mediante istituti consensuali potrebbe «*comportare un'alterazione del riparto tra consociati disciplinato dal legislatore e un fattore di squilibrio nella [...] funzione impositiva [...], si può affermare che la ricerca del consenso non solo non si pone in contrasto con la funzione esercitata dall'amministrazione, ma risulta anzi tale da consentirne una migliore realizzazione*».

all'attività di indagine dell'amministrazione finanziaria»⁴⁹, giacché, a dispetto delle etichette, il contribuente non si limita più a ricoprire il ruolo di soggetto passivo nel rapporto giuridico d'imposta ed è anzi tenuto ad uno sforzo attivo essendo destinatario di particolari obblighi funzionali rispetto all'adempimento dell'obbligazione. Invero, la legge gli affida una serie di obblighi formali da adempiere (quali dichiarazione, liquidazione e versamento) per cui egli è inizialmente l'unico soggetto attivo⁵⁰, relegando così l'amministrazione al ruolo di controllore piuttosto che di impositore⁵¹ e l'esercizio dei poteri pubblicistici ad una fase successiva.

La funzione impositiva racchiude in sé «posizioni giuridiche attive e passive combinate in sequenze procedurali variamente composte ed articolate in moduli diversi, [...] che includono nel loro ambito anche le attività dei privati»⁵² e l'esistenza di diverse fasi finalizzate alla realizzazione del credito tributario consente di tracciare un procedimento *sui generis* in cui la partecipazione non viene arbitrariamente esclusa, ma piuttosto bilanciata rispetto agli interessi in gioco. In particolare, attesa l'esistenza di differenti situazioni giuridiche in capo al contribuente, il principio di partecipazione risente della finalità con cui sono esercitati i poteri autoritativi dell'amministrazione finanziaria, senza trovare particolari limitazioni con riferimento alla fase di adempimento degli obblighi fiscali propedeutici al pagamento del debito d'imposta⁵³.

Nel corso degli ultimi decenni si è dunque assistito ad un crescente sviluppo di moduli consensuali, alternativi a quelli autoritativi, anche nell'ambito del rapporto d'imposta per garantire una migliore determinazione dell'obbligazione tributaria. Influenzato dalle moderne concezioni consensualistiche sull'azione amministrativa, il legislatore ha così cercato di stimolare la *compliance* fiscale mediante l'introduzione di istituti basati sul consenso, quali ad esempio l'accertamento con adesione, la transazione fiscale, il reclamo e la conciliazione, senza rinunciare al rapporto di specialità «tra le categorie generali del

⁴⁹ L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 44, 2009, p. 3570

⁵⁰ Per uno studio sistematico delle attività svolte dai soggetti passivi, considerate un indice della proceduralizzazione del tributo, v. diffusamente P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Giuffrè, 2001, p. 405 ss., in cui l'Autore ricostruisce la sequenza attuativa del tributo muovendo dall'analisi delle fattispecie prodromiche idonee a far sorgere l'obbligazione tributaria e la funzione della dichiarazione all'interno del procedimento.

⁵¹ Osserva G. ZIZZO, *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese*, in *Corr. Trib.*, 1/2019, p. 66, che la ricerca di una maggiore semplificazione nell'adempimento del tributo ha determinato una trasformazione del Fisco che, con la fiscalità di massa, si è trasformato prima da impositore in controllore e, con la fiscalità globalizzata, da controllore in collaboratore.

⁵² P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, op. cit., p. 263 ss.

⁵³ Diffusamente L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Rivista di diritto tributario*, 1, Giuffrè Editore, 2000, in cui si evidenzia che è necessario inquadrare le forme di partecipazione a seconda della funzione svolta nella determinazione dell'obbligazione tributaria. La partecipazione-cooperazione si distingue per la centralizzazione della posizione dell'amministrazione finanziaria, la quale può richiedere l'ausilio del contribuente; al contrario, la partecipazione-contraddittorio pone al centro dell'attenzione la posizione del contribuente quale manifestazione del suo diritto alla difesa. Di conseguenza, le situazioni giuridiche di cui alle due diverse ipotesi di partecipazione sarebbero radicalmente differenti in ragione del ruolo svolto nella determinazione del tributo.

*diritto amministrativo e le categorie settoriali del diritto tributario*⁵⁴. Pur mantenendo le specificità della disciplina fiscale, si è preso atto dell'inefficacia dei soli *moduli autoritativi* basati sui controlli⁵⁵ e della crescente complessità della materia, tale da ingenerare fenomeni contrari allo spirito dell'ordinamento⁵⁶. Si è, pertanto, deciso di rafforzare la collaborazione tra le parti del rapporto d'imposta, limitando inizialmente la ricerca del consenso alla fase successiva ai controlli ma immediatamente precedente all'emanazione dell'atto di accertamento, senza mettere in discussione gli elementi caratterizzanti «*la sacralità dell'attività pubblica*»⁵⁷. La valorizzazione degli istituti deflattivi del contenzioso ha quindi inciso profondamente l'ordinamento e attenuato i profili autoritativi dell'attività amministrativa mediante il ricorso alla cooperazione quale forma di definizione concordata delle controversie (e non dei tributi).

L'utilizzo del consenso in luogo della pura autorità ha tuttavia, specie all'indomani dello Statuto del contribuente, evidenziato diverse problematiche con riferimento al principio di indisponibilità del tributo per cui, addirittura, parte degli studiosi ha dubitato dell'applicabilità dei moduli consensuali nell'ambito del rapporto d'imposta, in quanto idonei a realizzare una disposizione del credito tributario e, quindi, in violazione della riserva di cui all'art. 23 Cost.⁵⁸.

⁵⁴ Così L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, in *Rass. Astrid*, 66, 2008, p. 2

⁵⁵ Come noto, il progressivo aumento dei soggetti passivi quale conseguenza dell'allargamento dei doveri di solidarietà, di uguaglianza e progressività di cui agli artt. 2, 3 e 53 Cost., ha imposto un ripensamento degli strumenti dell'amministrazione finanziari per «*consentire l'ottimizzazione delle risorse materiali ed umane: infatti, sono fondamentalmente orientati a garantire, con la deterrenza dell'evasione, la complessiva funzionalità del sistema*» (così M. DE BENEDETTO, *Il procedimento amministrativo tributario*, in *Diritto amministrativo*, n. 1, 2007). L'impossibilità di procedere ad una analisi puntuale delle singole dichiarazioni a causa della nuova fiscalità di massa ha suggerito lo sviluppo di sistemi di controllo formale volti a verificare la corrispondenza tra dati contenuti nella dichiarazione e imposta assolta, e sistemi di controllo sostanziale, finalizzati alla ricostruzione e verifica dei dati indicati dal contribuente. Di conseguenza, dagli anni Settanta la complessità degli strumenti di accertamento a disposizione dell'amministrazione finanziaria si è enormemente accresciuta sino a giungere ad un grado di tecnicità di difficile comprensione, tale da distinguersi a seconda del metodo di determinazione dell'imponibile tarato sulle singole categorie di reddito. Sul tema dei controlli, v. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente, Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Giuffrè, Milano, 2010; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, op. cit., p. 225 ss.

⁵⁶ La dottrina tributaria si è espressa ripetutamente sul tema. Senza pretesa di esaustività, si rinvia a M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013; AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in G. MAISTO (a cura di), *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, Milano, 2009, p. 387 ss.; G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2009, p. 293 ss.; P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 17 ss.; G. FRANSONI, *Abuso ed elusione del diritto*, in *Il libro dell'anno del diritto 2015*, Roma, 2015, p. 410; F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015

⁵⁷ F. BENVENUTI, *Per un diritto amministrativo paritario*, in *Studi in memoria di Enrico Guicciardini*, Padova, Cedam, 1975, p. 3226

⁵⁸ Guardando anche solo alla prassi, tale orientamento sembra ormai essere stato superato a fronte del perdurante utilizzo degli istituti deflattivi del contenzioso e della funzionalizzazione del consenso rispetto agli obiettivi tracciati dalla Carta. In questo senso, la letteratura riguardante gli istituti deflattivi del processo è particolarmente ampia. Per un inquadramento sistematico in linea con le suesposte considerazioni, v. AA.VV., *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, in (a cura di) S.C. MATTEUCCI, L. DEL FEDERICO, op. cit., in cui studiosi provenienti da diverse discipline analizzano l'impiego di moduli consensuali nell'ambito del rapporto tra cittadino/contribuente e amministrazione pubblica. La tesi argomentativa del presente contributo sembra così trovare conforto nelle riflessioni

Richiamando alcune delle principali posizioni dottrinali, occorre prendere le mosse da quella parte della dottrina secondo cui l'indisponibilità del credito indicherebbe la «non attitudine di un diritto a subire atti di disposizione» e, in particolare, l'idoneità della legge nel «prevedere vincoli più o meno intensi» all'attività amministrativa⁵⁹. Di conseguenza, secondo tali autori, l'indisponibilità in ambito fiscale si riferirebbe al fatto che «l'amministrazione finanziaria non può mercanteggiare sui tributi»⁶⁰, sicché la discrezionalità amministrativa non potrebbe incidere gli elementi (essenziali) riservati alla legge. Al contrario, secondo altro orientamento l'indisponibilità riguarderebbe le norme procedurali ed il comportamento dell'ente accertatore, che deve esercitare «tutti i suoi poteri di investigazione per portare alla luce tutti i fatti imponibili che il contribuente ha ommesso di dichiarare»⁶¹; peraltro, a dimostrazione dell'eterogeneità delle posizioni, l'indisponibilità è stata perfino negata in quanto costituirebbe «una di quelle metafore che, in materia giuridica, sono tanto più vitali quanto più sono confusionarie»⁶². Infine, secondo una più recente tesi l'«imprecisione terminologica» che caratterizza il contenuto del principio di indisponibilità andrebbe invece ricondotta ai diversi orientamenti riguardanti la natura dell'obbligazione⁶³, ovvero al suo momento genetico di

dei vari Autori, i quali considerano l'uso dei moduli consensuali nel procedimento tributario come prodotto in larga parte acquisito dal diritto amministrativo, anche in conseguenza di un patrimonio comune «che invita ad uno scambio reciproco» nell'interesse delle rispettive discipline.

⁵⁹ M. REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1995, vol. I, p. 425 ss.

⁶⁰ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p. 167

⁶¹ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con specifico riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in (a cura di) S. LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, op. cit., p. 47

⁶² R. LUPI, *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, p. 247 ss.

⁶³ Così A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in (a cura di) S. LA ROSA, *Autorità e consenso*, Giuffrè, 2007, p. 357 – 358, secondo cui «L'indisponibilità viene comunemente riferito all'obbligazione tributaria, ma talvolta al 'credito tributario' ovvero al 'potere di imposizione' ovvero 'al tributo' ovvero ancora, ma più genericamente, alla 'materia tributaria'. Alla varietà terminologiche corrisponde un'altrettanta varietà di sfumature di significato, rendendo così difficile individuare una nozione univoca dell'indisponibilità nel diritto tributario. Un dato comune, oltre all'imprecisione di definizioni e contenuti, è dato dal fatto che da parte dei più essa viene assunta a principio fondante del nostro ordinamento (ricondotta per lo più ai principi costituzionali, considerati ora singolarmente ora cumulativamente, di cui agli articoli 3, 23, 53, 97)». Analogamente, M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 312 ss., parla di varietà linguistica usata dai giuristi per definire tale principio. Tale incertezza sembra derivare innanzitutto dalle diverse tesi ricostruttive relative alla natura del tributo, ovvero all'effetto principale dell'imposta dovuto all'obbligo di pagare il debito tributario, per cui sono state offerte diverse ricostruzioni. In estrema sintesi, è utile muovere da una prima corrente di pensiero (M.S. Giannini) secondo cui l'obbligazione tributaria sarebbe inquadrabile tra le obbligazioni pubbliche a causa degli evidenti profili pubblicistici che ne conformano il contenuto; di conseguenza, l'elemento privatistico risulterebbe subordinato rispetto a quello pubblicistico in considerazione della partecipazione di un soggetto pubblico. Una dottrina risalente riteneva invece che le norme sostanziali sui tributi (relative alla fattispecie) e quelle formali (ordinanti gli effetti) dovessero essere ricondotte all'idea di un rapporto giuridico complesso. In particolare, secondo A.D. Giannini l'obbligazione tributaria sarebbe qualificabile come rapporto articolato, caratterizzato dalla coesistenza di diritti e obblighi in capo ad entrambe le parti riconducibili sia al diritto pubblico che a quello comune; in questo senso, distinti i poteri dell'ente impositore dal credito tributario in sé, quest'ultimo non soltanto sarebbe «affine all'obbligazione di diritto civile, ma è la medesima obbligazione» (A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1972, p. 100 ss.). Al contrario, la dottrina maggioritaria più recente qualifica il rapporto d'imposta quale rapporto semplice, distinguendo le norme formali da quelle sostanziali: il debito d'imposta esclude le norme formali e gli deve essere attribuita natura pubblicistica poiché non riconducibile alla volontà delle parti. Ciò nonostante, tale particolare obbligazione condivide numerosi elementi con l'obbligazione civilistica in quanto *species* di un più ampio *genus*: risulta quindi applicabile la disciplina generale sulle obbligazioni non in forza della natura privatistica del tributo, ma a causa della sua appartenenza alla categoria generale delle obbligazioni (E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, UTET, 1969).

formazione⁶⁴, sciogliendo il quesito nel senso dell'indisponibilità o dell'obbligazione in sé o del potere di costituire il credito.

Negli ultimi anni, tuttavia, il tema centrale dell'attività impositiva si è spostato da quello relativo alla natura dell'obbligazione tributaria a quello dell'equilibrio degli interessi pubblici e privati e, al pari del diritto amministrativo, le teorie consensualistiche hanno valorizzato il ruolo del contribuente nel rapporto d'imposta risolvendo la contrapposizione tra indisponibilità del tributo e collaborazione nel senso di una loro complementarità⁶⁵. Alla luce del quadro tracciato dalla Carta, infatti, i moduli consensuali non andrebbero considerati quali ipotesi di «svuotamento» del principio di indisponibilità, ma quali strumento di rafforzamento dei principi tracciati dagli artt. 23, 53 e 97 Cost., ovvero come esempio di «*agire funzionalizzato della pubblica amministrazione*»⁶⁶, poiché la ricerca del consenso non nega la natura autoritativa degli atti dell'amministrazione finanziaria, ma al contrario si propone di realizzare una migliore riscossione in attuazione del principio del concorso alle spese pubbliche sancito dall'art. 53 Cost. Del resto, già Allorio affermava che il combinato disposto dagli artt. 23, 53 e 97 Cost. orienta lo svolgimento dell'attività dell'amministrazione finanziaria verso una funzione giustiziale capace di tutelare sia il benessere della collettività, che la proprietà garantita all'art. 41 Cost., nella prospettiva della funzione redistributiva del tributo, costituente la vera ragion d'essere dell'attività impositiva moderna.

⁶⁴ L'individuazione del momento genetico in cui sorge il credito tributario è legata alla determinazione dei poteri dell'amministrazione finanziaria. Secondo i sostenitori della teoria dichiarativa, la realizzazione del presupposto d'imposta fa sorgere *ipso facto* l'obbligazione, sicché all'amministrazione non residuano particolari poteri d'imperio essendo la legge a dettare le modalità di formazione del credito. In questo senso, il presupposto costituisce manifestazione di capacità contributiva e l'amministrazione si limita a prendere atto di quanto stabilito dal legislatore (così A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1972, p. 180 ss.). Viceversa, i sostenitori della tesi costitutiva ritengono che il momento di formazione del credito sia individuabile nell'emanazione del provvedimento impositivo secondo lo schema norma-potere-fatto: se la legge dispone in generale ed astratto, allora significa che è l'amministrazione ad emanare l'atto da cui scaturisce il debito ed a cui si devono ricondurre gli effetti costitutivi del rapporto d'imposta (così E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, op. cit.).

⁶⁵ Non appare in tal modo contraddittoria la posizione di chi, come M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione del credito tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 482 ss., ha sostenuto che l'indisponibilità può essere considerata un principio in parte superato in quanto caratterizzante il periodo statutario e meno quello repubblicano, atteso che l'amministrazione agisce nella «*ricerca della soluzione migliore, la più opportuna, pur dovendo ponderare esclusivamente interessi fiscali ad essa pertinenti*». Analogamente, secondo S. LA ROSA, *Principi dir. trib.*, Torino, Giappichelli, 2004, p. 4, le innovazioni degli ultimi anni avrebbero determinato un certo declino dell'attributo dell'indisponibilità in quanto «*né il contribuente può chiedere, né l'amministrazione finanziaria consentire, che gli adempimenti tributari vengano assolti in modi e termini diversi da quel che le norme stabiliscono*», sicché l'indisponibilità può essere infranta dal legislatore.

⁶⁶ Osserva L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, op. cit., p. 5, che «*È necessario evitare di considerare l'autorità come un attributo essenziale dell'amministrazione, e quindi gli atti autoritativi come i soli autentici atti amministrativi; così come, d'altra parte, non appare teoricamente appropriato ritenere pregiudizialmente che l'amministrazione consensuale sia la forma più corretta, addirittura l'unica corretta sul piano etico, di moderna azione amministrativa. [...] La prospettiva di studio è quindi quella di un inquadramento unitario per l'agire funzionalizzato della pubblica amministrazione*», la quale deve attenersi al principio di legalità, imparzialità e buon andamento nella prospettiva della cura dell'interesse pubblico assegnatogli.

In questo senso, se l'imposta costituisce uno strumento di ripartizione di un carico comune, ne consegue che la *ratio* dell'intangibilità del credito è individuabile tanto nell'art. 23 Cost. quanto nell'art. 53 Cost., sicché il potere dell'amministrazione non può alterare criteri espressione di principi costituzionali. Considerata in definitiva la funzione vincolata di ripartizione dei carichi e la sua indisponibilità, l'utilizzo di moduli consensuali potrà riguardare la corretta definizione degli elementi della fattispecie, già tassativamente predeterminati, ma sempre nei limiti della funzione di imposizione, per assicurare la cura dell'interesse fiscale e favorire il buon andamento dell'azione dell'amministrazione finanziaria.

4. La costruzione del consenso nel procedimento: i «nuovi istituti» di dialogo preventivo tra fisco e contribuente

L'interesse del legislatore tributario verso strumenti basati sul consenso è stato recentemente confermato dall'approvazione del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, rubricato «*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*» e del successivo decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, rubricato «*Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese*», con cui sono stati introdotti alcuni istituti elaborati nella prassi internazionale per favorire la collaborazione tra fisco ed imprese⁶⁷.

Definiti da alcuni osservatori quali *nuove forme di partecipazione*⁶⁸, gli istituti di dialogo preventivo si distinguono dai più risalenti istituti deflattivi del contenzioso per una pluralità di elementi. Innanzitutto, in tali fattispecie l'amministrazione finanziaria riveste i panni del collaboratore e, solo successivamente, quelli del controllore, per cui risulta ampliato il perimetro applicativo del consenso⁶⁹. Il secondo elemento comune agli istituti sarebbe infatti rintracciabile nel rafforzamento della funzione partecipativa in una fase precedente alla realizzazione del presupposto d'imposta⁷⁰, il cui corollario risiederebbe nella valorizzazione del ruolo guida dell'amministrazione e nella riduzione dei profili autoritativi dell'azione amministrativa per effetto del confronto con il contribuente. In altri termini, il dialogo preventivo

⁶⁷ Segnatamente l'istituto dell'adempimento spontaneo, il nuovo sistema di interpellati e i c.d. accordi preventivi tra amministrazione finanziaria e imprese a avocazione internazionale.

⁶⁸ *Inter alia*, L. STRIANESE, *Certezza del diritto e collaborazione volontaria nelle nuove relazioni tra fisco e contribuente*, in (a cura di) AMATUCCI-CORDEIRO GUERRA, *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, Roma, 2017, p. 715

⁶⁹ Senza pretesa di completezza, in merito ai limiti del contraddittorio endoprocedimentale nel procedimento tributario si rinvia a F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 12, 2014, p. 937 ss., in cui sono riportate le principali problematiche applicative rilevate dalla giurisprudenza, la quale in via prevalente confina la portata del principio suesposto ai casi espressamente previsti dal legislatore. Di conseguenza, la codificazione di istituti di collaborazione preventiva consentirebbe *ipso facto* un ampliamento delle garanzie procedurali in relazione ai casi previsti dalle norme.

⁷⁰ L'espressione appartiene a L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, op. cit., secondo cui il contraddittorio può svolgere una funzione difensiva o partecipativa con specifiche ripercussioni sul ruolo delle parti. Nel caso degli istituti di dialogo preventivo, il contraddittorio si caratterizzerebbe per la finalità partecipativa piuttosto che difensiva, rientrando così nell'ipotesi di partecipazione-collaborazione piuttosto che di partecipazione-contraddittorio.

consentirebbe così di dialogare con l'amministrazione anche prima del compimento dell'operazione economica, incentivando la partecipazione attiva del contribuente e, viceversa, moderando l'azione del fisco, a «*garanzia di un comportamento [...] sempre più orientato all'adempimento spontaneo e tempestivo*»⁷¹.

Seppur in buona parte circoscritti ad operazioni riguardanti la fiscalità internazionale⁷², la dottrina ha evidenziato la capacità degli istituti di dialogo preventivo di promuovere la semplificazione degli adempimenti fiscali e l'attrattività del sistema-paese, tanto da intravedervi un cambiamento nel ruolo dell'amministrazione finanziaria nel segno di un rapporto collaborativo e trasparente⁷³. In questi termini, il passaggio dalla fiscalità di massa alla fiscalità globale e le sfide derivanti dall'internazionalizzazione dell'economia, le cui ragioni richiedono una maggiore flessibilità e capacità di comprensione del fenomeno economico da parte delle amministrazioni pubbliche, avrebbero accelerato un processo già in essere, individuabile nella necessità di indirizzare le risorse pubbliche verso le aree a maggiore rischio⁷⁴, finendo per riavvicinare contribuente e fisco al fine di ridurre i costi di *compliance*⁷⁵.

⁷¹ L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 322 ss.

⁷² In particolare, gli accordi preventivi tra fisco ed imprese a vocazione internazionale sono intesi a disciplinare fattispecie tipiche del commercio internazionale; parimenti, l'interpello internazionale sugli investimenti è destinato a garantire una maggiore certezza del diritto con riferimento alle operazioni di soggetti esteri nel nostro ordinamento. L'istituto che offre maggiori spunti è quello del regime di adempimento spontaneo, il quale risulta tuttavia attualmente accessibile ad imprese caratterizzate da grandi dimensioni. Per una rassegna delle caratteristiche dei regimi in oggetto, v. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2017, p. 172 ss.

⁷³ Osserva L. SALVINI, *I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese*, in *Giur. comm.*, 2016, p. 144 ss., che sussiste uno stretto legame tra collaborazione e strategie di ottimizzazione fiscale. Invero, secondo l'Autrice le recenti novità in materia fiscale si legherebbero al tentativo di rimozione delle asimmetrie tra regimi tributari nella consapevolezza che «*la guerra contro la pianificazione fiscale aggressiva non può essere vinta solo con la repressione e senza la collaborazione dei contribuenti interessati, cioè i grandi gruppi multinazionali*».

⁷⁴ La frammentazione del quadro giuridico internazionale e la divergenza tra discipline nazionali hanno contribuito alla creazione di un (obiettivo) contesto di incertezza in cui da un lato i soggetti passivi, specie quelli che svolgono la propria attività in diverse giurisdizioni, richiedono una maggiore uniformità di trattamento ed un confronto costante con il fisco a causa della «*multivolezza*» delle norme tributarie, mentre dall'altro le amministrazioni finanziarie operano spesso senza poter svolgere i propri accertamenti oltre i limiti spazio-temporali dell'ordinamento. Come noto, lo Stato-nazione non è in grado di far valere la propria sovranità nel territorio di altre autorità, né di operarvi senza il consenso delle medesime, da cui consegue l'utilizzo diffuso di regole tecniche a completamento dei vuoti imputabili alla mancanza di solidarietà politica. In tal senso, nel corso degli ultimi anni si è cercato di incrementare la cooperazione amministrativa per superare gli steccati della politica e numerosi passi in avanti sono stati fatti specie nell'ambito dell'Unione europea. Per un'analisi critica nell'ambito dell'UE, v. F. SAPONARO, *La cooperazione amministrativa in materia fiscale nell'Unione europea: analisi e prospettive*, in *Revista de Estudos Constitucionais, Hermeneutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, 11, 2019, in cui l'Autore ricostruisce le principali innovazioni avvenute nel contesto europeo all'indomani dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona. Per una prospettiva sistematica ed internazionale, si rinvia F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007.

⁷⁵ Le problematiche della fiscalità di massa sono emerse a partire dalla nota riforma Vanoni del 1951, con cui si è introdotto il principio dell'auto-accertamento secondo cui è il contribuente a dover comunicare all'amministrazione la realizzazione del presupposto d'imposta, residuando a quest'ultima il ruolo di verifica delle dichiarazioni: Vanoni intendeva così porre il cittadino al centro del sistema tributario, da cui la necessità di un rapporto fiduciario tra amministrazione e contribuente in ragione dei nuovi adempimenti amministrativi. A fronte di tale trasferimento, tuttavia, si è assistito all'aumento degli oneri in capo ai soggetti passivi - oggi considerato insostenibile per tutte le categorie - senza che vi si accompagnasse una riforma tributaria complessiva più volte invocata e mai realizzata. Infine, al contrario di quanto inteso da Vanoni, l'evoluzione del sistema dei controlli ha dimostrato una persistente sfiducia del legislatore

Pur senza entrare nel merito delle singole discipline, caratterizzate quanto a procedure ed effetti da differenze sostanziali⁷⁶, un ulteriore aspetto comune agli istituti sarebbe quindi non soltanto nella volontà di «*intervenire a monte della dichiarazione nella prospettiva di assicurarne la fedeltà*»⁷⁷, cioè garantire la collaborazione mediante una relazione fondata sul consenso in luogo della mera autorità, ma più in generale garantire informazioni altrimenti non disponibili per le amministrazioni finanziarie.

Oltre a rappresentare un possibile cambio di paradigma, l'ambito di applicazione degli «*istituti di dialogo preventivo*» mostrerebbe anche la stretta relazione tra consenso a livello domestico e limiti del fisco a livello internazionale, per cui tali strumenti offrirebbero una risposta alla crescente incertezza del sistema fiscale positivizzando una serie di istituti⁷⁸, peraltro già conosciuti in altri ordinamenti e nella *soft law* dell'OCSE⁷⁹, ritenuti in grado di assicurare un rapporto trasparente in una fase precedente l'avvio dell'accertamento. In tali fattispecie, infatti, il contribuente ed il fisco possono avviare una collaborazione relativa alla disciplina applicabile a specifiche operazioni e realizzare una particolare forma di partecipazione in quanto entrambe le parti sono tenute a comunicare informazioni, di regola non dovute, da tenere in considerazione in un eventuale (futuro) procedimento di accertamento.

In conclusione, attesa l'esigenza di soddisfare le istanze di certezza del diritto provenienti dai protagonisti del rapporto d'imposta⁸⁰, ovvero garantire alle amministrazioni pubbliche l'acquisizione di dati altrimenti

verso i contribuenti, riconoscendo all'amministrazione finanziaria numerosi poteri di verifica (A. PEDONE, *Evatori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, Bologna, 1979, p. 20 ss.).

⁷⁶ Per un'analisi critica, A. TROPEA, *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo (Legal Aspects of the Cooperative Compliance Regime)*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 3/4, 2017, p. 789-817 e G. VANZ, *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 947 ss., che intravedono l'elemento comune dei diversi istituti nella ricerca di informazioni altrimenti inaccessibili all'amministrazione finanziaria.

⁷⁷ G. ZIZZO, *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese*, op. cit., p. 66

⁷⁸ In merito agli effetti distorsivi dell'*aggressive tax planning*, l'OCSE ha più volte evidenziato la necessità di adottare strumenti «*comuni per contrastare problemi comuni*». In questo contesto, il recente piano BEPS ha previsto l'adozione di diversi strumenti per un maggiore coordinamento internazionale in materia fiscale. Sul tema, v. OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2015. Per un'analisi dei limiti del BEPS, v. IBFD, P. PISTONE, D. WEBER, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU*, 2018; IBFD, A.M. JIMENEZ, *The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment*, 2019; IBFD, J. WHEELER, *The Aftermath of Beps*, 2020.

⁷⁹ L'OCSE ha da tempo avviato una serie di iniziative tese a favorire il coordinamento tra amministrazioni finanziarie. Il tema è stato approfondito in numerosi studi: in particolare, con il rapporto *Study into the Role of Tax Intermediaries* (2008), l'OCSE ha evidenziato il ruolo svolto dagli intermediari finanziari nell'ambito della pianificazione fiscale, auspicando l'adozione, da parte dei legislatori nazionali di strategie funzionali basate sull'uso dell'autorità, quanto del consenso, per spezzare il legame tra contribuenti ed intermediari. Per una prospettiva europea, v. L. DEL FEDERICO, *Monitoring decision-making, enforcement and application of EU tax law. The role of intermediate bodies and lobbies*, in *Rdti*, 2, 2018, p. 43 ss., in cui è approfondito il ruolo degli intermediari finanziari all'interno dell'UE e le principali decisioni intraprese dalle istituzioni comunitarie per monitorarne i comportamenti.

⁸⁰ IMF/OECD, *2019 Progress Report on Tax Certainty*, Paris, 2019, p. 12 ss., in cui si sottolinea la necessità di migliorare il rapporto con i contribuenti mediante l'adozione di strumenti consensuali non basati soltanto sull'autorità. Più esplicitamente nel documento *IFA, Initiative on the Enhanced Relationship, Key Issues Report*, 2012, p. 12, si afferma che tale relazione si debba basare sull'impegno delle parti nell'andare «*beyond their basic legal obligations*», ossia «*on mutual understanding, respect and true cooperation, and has as aim the administration of tax laws to the TP's business in the most efficient and timely matter, assuming full, timely and reciprocal disclosure of relevant tax related information (including positions taken) and leading to the assessment of*

non disponibili, ed ai contribuenti una maggiore certezza del diritto, il legislatore ha recepito l'orientamento dottrinale secondo cui il consenso, così come l'autorità, può contribuire a raggiungere migliori risultati in termini di *tax compliance* senza (per questo) porsi in contrasto con i caratteri tipici dell'accertamento tributario o minare i poteri del fisco⁸¹, e deciso di rafforzare le forme di partecipazione del cittadino all'attività amministrativa (in questi casi addirittura precedenti alla realizzazione del presupposto d'imposta), la cui funzione si esplica nel segno della prevenzione piuttosto che della repressione e.

Allo sviluppo dei primi moduli consensuali incarnati dai più risalenti istituti deflattivi del contenzioso con funzione compositiva (accertamento con adesione, mediazione, reclamo, conciliazione), è seguita l'introduzione dei più recenti istituti di dialogo preventivo con funzione partecipativa-consensuale (l'interpello sui nuovi investimenti, gli accordi preventivi per le imprese a vocazione internazionale, l'adempimento spontaneo) per migliorare la qualità della riscossione nel segno della semplificazione del rapporto tributario e del bilanciamento degli interessi. Si è così cercato di espandere e ricostruire l'interesse fiscale in termini compositi, cercando di colmare quello «*iato*» tra interesse privato ed interesse pubblico, caratterizzante la storia tributaria italiana, mediante il passaggio dalla figura di «*un contribuente che, nell'immediato dopoguerra, non era, di fatto, nemmeno tenuto a presentare dichiarazione*»⁸² ad una che, nel proprio interesse, intende cooperare con l'amministrazione e fornire ulteriori informazioni al fine della corretta definizione del presupposto d'imposta.

Ciò può avvenire proprio a causa della procedimentalizzazione dell'attuazione del tributo: la nozione di accertamento infatti non si esaurisce nell'atto finale (avviso di accertamento), ma si espande in ragione del ruolo svolto dai privati, su cui grava una serie di adempimenti funzionali rispetto all'adempimento dell'obbligazione tributaria⁸³, comprendendo così «*tutti gli atti, le attività e le situazioni che le norme di legge ricollegano al momento di attuazione del tributo con modalità sequenziali*», integrandosi in uno «*schema di rapporti*

the correct amount of tax taking into account the spirit and purpose of the tax law (rather than merely the letter of the law) while respecting each parties' rights and obligations under procedural laws in case of disagreement on what constitutes the correct amount of tax [...]».

⁸¹ Al contrario, il bilanciamento tra consenso ed autorità contribuirebbe a ridurre «*antagonistic interaction climate causing enforced tax compliance*». Sul tema si veda E. KIRCHLER, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge University Press, 2007, il quale analizza il rapporto tra autorità e consenso nella prospettiva delle scienze sociali. In particolare, secondo l'Autore l'utilizzo di strumenti basati sulla pura autorità favorisce il consolidamento di un clima «*[...] characterized by tax authorities perceiving taxpayers as "robbers" motivated to evade whenever the opportunity arises. Taxpayers, on the other hand, feel persecuted by the authorities, perceived as "cops", and search for possibilities to escape the pressure to obey*» (Kirchler in *Power of tax Authorities and Trust*, website: <https://poweroftaxes.univie.ac.at/en/state-of-the-art/slippery-slope-framework/>), con effetti negativi sulla funzione impositiva.

⁸² S. MANESTRA, *Per una storia della tax compliance in Italia*, op.cit., p. 46, per il quale «*l'amministrazione ha così ottenuto, al tempo stesso, la più rapida individuazione e correzione di irregolarità formali, la riduzione delle liti e la liberazione di risorse da dedicare alle verifiche sostanziali*».

⁸³ S. LA ROSA, *Accertamento tributario in Dig. Disc. Priv. Sez. comm.*, I, Utet, 1987, p. 1541, secondo cui «*la teoria dell'accertamento tributario è venuta storicamente ad assumere contenuti sempre più vasti, sino a dissolversi compiutamente in quella (per molti versi diversa) genesi dell'obbligazione tributaria e della struttura in genere dei rapporti tributari*».



*riconducibile alla nozione teorica di procedimento amministrativo»⁸⁴. Se è vero che l'operazione *accertamento uguale provvedimento* non può più essere sostenuta in quanto il tributo è realizzato grazie alla partecipazione attiva del contribuente⁸⁵, allora l'accertamento non coincide con la riscossione del tributo, ma al più assorbe la fase di verifica della correttezza degli adempimenti e di ricostruzione dei fatti che costituiscono il presupposto d'imposta. Di conseguenza, l'utilizzo del metodo collaborativo in una fase precedente la realizzazione del presupposto d'imposta non può pregiudicare l'esercizio di poteri non ancora esercitati: viceversa, il consenso non si pone in contrasto con lo spirito solidaristico sotteso agli artt. 3, 23 e 53 Cost. e, anzi, contribuisce alla tutela dei numerosi principi costituzionali suesposti. In altre parole, dunque, sebbene gli istituti di dialogo preventivo non conferiscano alcun potere di disporre dell'obbligazione in quanto limitati alla definizione di un quadro conoscitivo relativo alla ricostruzione del presupposto d'imposta, essi svolgono specifici effetti sulla relazione tra fisco e contribuente, conformandola ad una maggiore consensualità nello spirito della Costituzione.*

⁸⁴ P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, op. cit., p. 50 ss.

⁸⁵ L. SALVINI, *La 'nuova' partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimento allo statuto del contribuente ed oltre)*, op. cit., p. 13 ss., secondo cui l'accertamento svolge un ruolo più ampio del passato. Proprio per questo, rileva l'Autrice, sarebbe possibile immaginare «una maggiore articolazione della fase dell'accertamento, aprendo una vera e propria fase contenziosa endo-procedimentale», riservando al procedimento una funzione pre-contenziosa e di tutela del contribuente riconducibile al contemperamento del rapporto autorità – soggezione rispetto alle nuove esigenze di entrambe le parti.