

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CLAUDIO CONSOLO
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

GIUSEPPE CORASANITI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO
MESSINA**
UNIVERSITÀ DI VERONA

FRANCO RANDAZZO
UNIVERSITÀ DI CATANIA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

**Maggio-Giugno
2020**

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

PREMESSE VALORIALI E QUADRO COSTITUZIONALE DEL “DIRITTO AL CONTRADDITTORIO”: LE SOLUZIONI “PROPORZIONATE” DELL’ESPERIENZA TEDESCA

Sintesi: Il principio del contraddittorio endoprocedimentale deve essere coerente con i valori dello Stato di diritto e nel presente scritto viene posto a confronto con la disciplina del contraddittorio nello Stato sociale di diritto tedesco e con i valori che fondano la *Grundgesetz*. Tra questi, fondamentali ai fini che ci occupano, la primaria tutela della dignità dell'uomo e la previsione di limiti ai poteri pubblici, espressamente statuiti nei primi articoli della Legge Fondamentale. Essa comporta che il rapporto “amministrazione finanziaria – contribuente” si sviluppi in diritti e doveri reciproci. In tale cornice, viene modellato anche il contraddittorio endoprocedimentale, prevedendo espressi doveri per entrambe le parti (modulati secondo il principio di proporzionalità): da ciò, per il contribuente, il “diritto-dovere a collaborare” (nel chiarimento dei fatti) ed il “diritto ad essere ascoltato”. L'esercizio di quest'ultimo è disciplinato cercando un equilibrio, nel caso concreto, con l'interesse fiscale, ammettendo anche il vizio sanabile (*pro fisco*) e la remissione in termini (*pro contribuente*). La generale disciplina italiana del contraddittorio endoprocedimentale, a lungo affidata alla creazione dei giudici in violazione del principio di certezza del diritto, è stata da ultimo oggetto (nel 2019) della novella che ha introdotto l'art. 5-ter nel d.lgs. n. 218 del 1997, ispirata più a delimitare le ipotesi di contraddittorio anticipato, che non a garantirne l'espansione.

SOMMARIO: 1. Diritto al contraddittorio nel quadro dei valori fondativi costituzionali. Cosa insegna la *Grundgesetz* tedesca. – 1.1. Alle origini della *Grundgesetz*: a) la teoria dei diritti pubblici soggettivi, cui corrispondono altrettanti doveri. – 1.2. (*Segue*): b) il pensiero di Karl Popper su “la società aperta e i suoi nemici”. I poteri statali limitati a quanto strettamente “necessario”. – 1.3. (*Segue*): c) il personalismo francese e la necessità di uno “statuto pubblico della persona e di una limitazione costituzionale dei poteri dello Stato”. – 2. Un procedimento fondato su diritti e doveri reciproci di collaborazione, finalizzati alla comune ricerca della verità dei fatti e vincolato al rispetto dei principi (di pari rango) di legalità, uguaglianza e proporzionalità. – 3. Il dovere di collaborazione commisurato alla sfera personale e la responsabilità ultima in capo all'amministrazione finanziaria. – 4. Il “dovere di collaborare” procede da un “diritto a collaborare” nell'accertamento della verità, consentendo l'esercizio proporzionato del potere. – 5. Il § 91 dell'*Abgabenordnung* disciplina il “diritto ad essere ascoltato”, prima dell'adozione di un atto pregiudizievole per i diritti del contribuente. – 5.1. (*Segue*): limitazioni del diritto ad essere ascoltato e bilanciamento di interessi. Confronto con la disciplina italiana. – 5.2. (*Segue*): conseguenze (proporzionate) della violazione del diritto ad essere ascoltato. Ulteriore confronto con la disciplina italiana. – 6. Il contraddittorio come “diritto” nel rapporto d'imposta, in coerenza con i valori costituzionali. Necessità che l'art. 1, primo comma, Statuto dei diritti del contribuente, contempli anche l'art. 2 Cost.

1. – *Diritto al contraddittorio nel quadro dei valori fondativi costituzionali. Cosa insegna la Grundgesetz tedesca*

Attenta dottrina tedesca osserva che il compito delle autorità fiscali

deve essere orientato “non fiscalisticamente, ma in linea con lo Stato di diritto” (1).

Al fine di verificare proporzionate soluzioni di bilanciamento tra diritti del contribuente e interessi collettivi, mi propongo di illustrare brevemente la disciplina tedesca, che è strettamente correlata a quelli che sono i pilastri dello Stato di Diritto in Germania (2).

L'ordinamento tedesco, anche quello tributario, è informato, nel rapporto obbligatorio pubblicistico, alla limitazione dei poteri statali; limiti che trovano il loro fondamento negli stessi diritti fondamentali previsti dalla *Grundgesetz* (GG) del 1949 (3). Questa, nell'art. 1, dopo aver affermato come valore prioritario che “la dignità dell'uomo è inviolabile” (4), e che è “dovere di tutti i poteri statali rispettarla (*achten*) e proteggerla (*schützen*)” (e, dopo aver proclamato, al secondo comma, che “il popolo tedesco si riconosce negli inviolabili diritti dell'uomo come fondamento di ogni comunità umana, della pace e giustizia nel mondo”), al terzo comma statuisce che i diritti fondamentali di cui agli articoli 2 e ss. “vincolano il

(1) Così R. Seer, *Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht*, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, ventitreesima ed., Köln, 2018, 1260: “*Der Auftrag der Finanzbehörden ist rechtsstaatlich, nicht fiskalisch ausgerichtet*”.

(2) Si veda sul punto, per la sua chiarezza, R. Zippelius, *Allgemeine Staatslehre, Politikwissenschaft*, ed. 16, München, 2010, 234 ss. L'autore sottolinea che “l'agire statale deve, anche tramite regole procedurali (per il legislatore, per il potere amministrativo e giudiziario), essere controllabile e salvaguardato dall'arbitrio” (*ivi*, 236).

(3) Per un approfondimento sulla “opportunità o meno di porre un limite all'esercizio della potestà tributaria” nella stessa carta costituzionale, e sulla discussione all'interno della Commissione economica incaricata di riferire all'Assemblea costituente, che ha avuto tra i protagonisti anche Vittorio Emanuele Orlando, vedi E. Vanoni, *Diritto all'imposta e formazione delle leggi tributarie*, in Capitolo I del Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente, vol. V, Finanza, Ist. Poligrafico dello Stato, 1946, rist. in *Opere giuridiche*, a cura di F. Forte e C. Longobardi, II, *Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*, Milano, 1962, 475 ss., 478 ss.

(4) È quantomai curioso che sia la legge fondamentale tedesca a porre formalmente la “dignità dell'uomo” al primo posto tra i valori cardine dell'ordinamento giuridico, e non la Costituzione italiana, malgrado le sue radici ispirate, tra l'altro, al personalismo sociale di Maritain e Mounier. Per approfondimenti sul concetto di *dignità*, cfr. M.A. Cattaneo, *Persona e Stato di diritto*, Torino, 1994, 41 ss.; A. Pirozzoli, *Il valore costituzionale della dignità. Un'introduzione*, Roma, 2007, il quale sottolinea i riferimenti, nella nostra Costituzione, alla “dignità sociale”, non già alla “dignità dell'uomo” (*ivi*, 88 ss.), con l'eccezione dell'art. 41, ove peraltro è posta come limite alla libertà (di iniziativa economica) (*ivi*, 93); P. Becchi, *Il principio di dignità umana*, ed. Morcelliana, Milano, 2009, 37; G.M. Flick, *Elogio della dignità*, Libreria editrice vaticana, 2015. Per ulteriori approfondimenti vedi S. Rodotà, *Il diritto di avere diritti*, Roma-Bari, 2012, 179 ss., 184 ss. Si deve tuttavia osservare che la nostra Corte costituzionale ha configurato la dignità umana come “valore costituzionale che permea di sé il diritto positivo” (Corte cost., 17 luglio 2000, n. 293, in *Giur. cost.*, 2000, 2239 ss., 2244, con osservazione di A. Oddi, *La riesumazione dei boni mores*, 2245 ss.).

legislatore, il potere esecutivo e giudiziario come diritto immediatamente valido”. Pertanto esiste una cornice costituzionale rappresentata dai *diritti* fondamentali, ma ancor prima dal valore della dignità dell’uomo, che *limita* (immediatamente) i poteri statali; anzi li obbliga (“è *dovere*”) non solo a *rispettarla*, ma anche a *proteggerla*; ciò è possibile se si riconosce intorno alla persona una sorta di “sfera giuridica” garantistica, che, se può essere limitata (per contemperare diritti altrui ed interessi pubblici), non può mai essere soppressa, pena la lesione dell’art. 1 e del diritto fondamentale al “libero sviluppo della persona”⁽⁵⁾. A conferma, la tutela dei diritti fondamentali è rafforzata dall’art. 19, secondo comma, GG, secondo il quale “in nessun caso un diritto fondamentale può essere leso nel suo contenuto essenziale”.

Ulteriore disposizione che prevede *limiti* ai poteri statali è prevista dal 3° comma, seconda frase, dell’art. 20 *Grundgesetz*: “il potere esecutivo e giudiziario sono vincolati alla legge ed al diritto”⁽⁶⁾.

⁽⁵⁾ L’art. 2, 1° comma, *Grundgesetz*, subito dopo la statuizione della dignità dell’uomo a valore supremo (nell’art. 1), afferma che “ognuno ha il diritto al libero sviluppo della propria personalità, fintantoché non leda i diritti altrui e non contrasti con l’ordinamento costituzionale o la legge morale”.

⁽⁶⁾ Si veda J. Hey, *Steuersystem und Steuerverfassungsrecht*, in Tipke/Lang, *op. cit.*, 92. Laddove per “diritto”, come appena sottolineato nel testo, si ricomprendono anche i diritti fondamentali *ex art.* 1, 3° comma, GG. Si deve menzionare, quale ulteriore norma rafforzativa dei cardini dello Stato di Diritto, l’art. 79, 3° comma, GG, secondo la quale “non è consentita alcuna modifica della presente Legge fondamentale che riguardi ... i principi enunciati agli articoli 1 e 20”.

È evidente la diversità rispetto al nostro ordinamento, ove, in tema di “prestazioni imposte”, il limite è solo la “base” legislativa (*ex art.* 23 Cost.). Coerente, *ex multis*, Cass., n. 7315 del 28 marzo 2014 che, in tema di contraddittorio procedimentale, dapprima afferma che esiste un “principio partecipativo” (non già un diritto), che esso “rileva alla stregua di criterio orientativo per il legislatore e per l’interprete”, “è funzionale all’apprrezzamento di conformità dell’azione amministrativa ai canoni di trasparenza e di buon andamento”, e poi osserva che “nessuna posizione di potere o di preminenza, in favore dell’amministrazione, può essere affermata se non in coerenza coi limiti di un conferimento in base a legge”. Conclude, *more solito*, richiamando il concetto di *ragionevolezza*, non già quello di *proporzionalità* (che comprende, ma non esaurisce, il concetto di *ragionevolezza*) nell’equilibrio dei diversi interessi in gioco. Su tale sentenza, si vedano i commenti di G. Fransonì, *L’art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, in *Rass. trib.*, 2014, 598 ss.; A. Marcheselli, “*C’è un giudice a Berlino*”: *ristabilita l’equità nei rapporti fisco contribuente quanto agli accertamenti accelerati*, in *Corr. trib.*, 2014, 1370 ss.; G. Ragucci, *Il “doppio vincolo” sul contraddittorio: nuove riflessioni sull’avviso di accertamento “ante tempus”*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 661 ss. Sul principio di proporzionalità, vedi, *ex multis*, A.M. Sandulli, *La proporzionalità dell’azione amministrativa*, Padova, 1998, *passim*; V. Fanti, *Dimensioni della proporzionalità. Profili ricostruttivi tra attività e processo amministrativo*, Torino, 2012, *passim*; M. Cartabia, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana* – Conferenza trilaterale della Corte costituzionale italiana, portoghese e spagnola, svoltasi a Roma, Palazzo della Consulta 24-26 ottobre 2013, nel sito della Corte costituzio-

Tali vincoli ai poteri nel segno del *rispetto dei diritti fondamentali*, sono l'essenza del passaggio da uno Stato di diritto *formale* ad uno Stato di diritto *sostanziale*⁽⁷⁾: il primo mira a garantire la legalità (*Gesetzmäßigkeit*)⁽⁸⁾ e la certezza giuridica (*Rechtssicherheit*)⁽⁹⁾; il secondo mira ad assicurare giustizia (*Gerechtigkeit*)⁽¹⁰⁾. Proprio il richiamo del vincolo (di cui all'art. 20, terzo comma), per il potere esecutivo e quello giudiziario, non solo alla legge ma anche *al diritto* (comprensivo sia dei diritti fondamentali, sia dei principi generali), è indicativo di tale volontà di assicurare giustizia⁽¹¹⁾. Uno Stato che pone come limiti ai poteri, nei primi articoli

nale italiana, p. 10; in ambito tributario, si veda A. Bodrito, *Note in tema di proporzionalità e statuto del contribuente*, in A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 278 ss.; A. Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012, *passim*; M.V. Serranò, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 871 ss.; G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità come «giusta misura» del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017, *passim*; G. Vanz, *I principi della proporzionalità e ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, retro, 2017, I, 1912 ss.

⁽⁷⁾ Nell'ordinamento tedesco la dottrina tributaria si è assai soffermata sull'importanza dello "Stato di Diritto": "Stato di diritto e Stato impositivo non sono in conflitto" (K. H. Friauf, *Unser Steuerstaat als Rechtsstaat*, in *Steuerberater-Jahrbuch*, 1977/1978, 39, 43). "La nostra collettività – prosegue Friauf – deve essere uno Stato impositivo per essere uno Stato di diritto".

⁽⁸⁾ Se si legge la Costituzione della Repubblica di Weimar dell'11 agosto 1919 (*Costituzione di Weimar*, Macerata, 2008, ed. Liberi libri), si comprende come sia affidata solo alla riserva di legge la tutela delle libertà: l'art. 111, sulla libertà di circolazione, prevede che "nessuna limitazione può essere imposta se non con legge"; l'art. 112 pone lo stesso limite alla libertà di trasferirsi all'estero; parimenti l'art. 114 per la libertà della persona; uguale limitazione è prevista per la libertà di esprimere opinioni (art. 118). Il limite formale della riserva di legge sarà travolto dal nazionalsocialismo.

⁽⁹⁾ Sul punto, cfr. K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, seconda ed., Köln, 2000, 107, il quale richiama il pensiero di Laband, secondo il quale "il diritto è ciò che è legge". Osserva ancora Tipke che lo Stato di diritto formale, come lo era la Repubblica di Weimar, è uno Stato "che si astiene da scelte di valore".

⁽¹⁰⁾ Varie Costituzioni moderne hanno indicato la *giustizia* tra i valori cardine. La Costituzione spagnola del 1978 pone tra i "valori superiori del suo ordinamento giuridico la libertà, la giustizia, l'eguaglianza e il pluralismo politico" (art. 1, 1° comma) ed a fondamento dell'ordinamento tributario un sistema "giusto, ispirato ai principi di eguaglianza e progressività che, in nessun caso, avrà finalità espropriativa" (art. 31, 1° comma). Similmente la Costituzione portoghese del 1976 (art. 1), quella irlandese del 1937 (artt. 43, secondo comma, n. 1, 45, primo comma; questo articolo pone, di fianco alla giustizia, il concetto di "*charity which shall inform all the institutions of the national life*") e quella greca del 1975 (art. 25, secondo comma).

⁽¹¹⁾ J. Hey, *op. cit.*, 92. Osserva W. Henke, *Das subjektive öffentliche Recht*, Tübingen, 1968, che "lo Stato non sempre è diritto, tantomeno si identifica con il diritto. La legge non sempre è la più alta unità del bene comune e della libertà individuale" (*ivi*, 44).

È indubitabile l'influsso, in questa concezione dello Stato, del pensiero di Immanuel Kant secondo il quale "la ragione politica non può mai prevalere sulla ragione giuridica. La

della stessa Legge fondamentale, la dignità dell'uomo, i diritti fondamentali ed il *diritto* (*ius* e non solo *lex*), scolpisce una scelta di valori: assicurare *giustizia*⁽¹²⁾ tramite la tutela della dignità umana, delle libertà fondamentali e dell'uguaglianza⁽¹³⁾.

Anche in ambito tributario, ponendo al primo posto la tutela della dignità e dei diritti fondamentali, l'ordinamento tedesco ha segnato il passaggio dalla "scienza del diritto tributario" alla "scienza della giustizia tributaria"⁽¹⁴⁾.

1.1. – *Alle origini della Grundgesetz: a) la teoria dei diritti pubblici soggettivi, cui corrispondono altrettanti doveri*

La teoria dei diritti pubblici soggettivi ha senz'altro influito sulla struttura della *Grundgesetz*. Suo più noto teorizzatore è senz'altro Georg Jellinek⁽¹⁵⁾. Secondo l'illustre professore di Heidelberg, la libertà va intesa non in senso rousseauiano, come *partecipazione allo Stato*, ma come *libertà dallo Stato*; e l'affermazione dei diritti nella Dichiarazione francese del 1789, traccia "linee eterne di demarcazione tra Stato e individuo che il

giustizia è il fondamento e la ragione dello Stato, la cui forza deve affermarsi inesorabilmente senza falsa pietà, senza vani sentimentalismi, quando è in gioco la causa del diritto" (così G. Solari, *Introduzione*, in *Scritti politici e di filosofia della storia e del diritto di Immanuel Kant*, seconda ed., Torino, 1965, 20). Ed ancora, "lo Stato di diritto non sorge per la difesa dei diritti dell'uomo, ma per attuare l'idea del diritto" (*ivi*, 37).

⁽¹²⁾ Peraltro l'ordinamento tedesco, al pari della cultura romanistica che comprende nel concetto di *iustitia* quello di *ius*, contiene nel concetto di *Gerechtigkeit* (giustizia) quello di *Recht* (diritto).

⁽¹³⁾ Tale scelta mette in luce, allo stesso tempo, un fine di giustizia sociale (così J. Hey, *op. cit.*, 93).

⁽¹⁴⁾ J. Hey, *ibidem*. Nella dottrina tributaria italiana dobbiamo a Gaspare Falsitta il richiamo al *diritto alla giustizia fiscale* come uno dei diritti fondamentali dell'uomo compresi nell'art. 2 Cost., che quindi costituisce "una posizione soggettiva «inviolabile»". Esso sta a sé ed è tutelato come valore in sé. "È da respingere la tesi che afferma l'esigenza di perseguire la così detta «giustizia sociale» anche a scapito della «giustizia fiscale» (...). Tra diritto inviolabile alla giusta ripartizione dei carichi pubblici e diritto alle prestazioni dello *Stato sociale* non v'è antinomia né gerarchia" (G. Falsitta, *Commento all'art. 2 Cost.*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 7-8).

⁽¹⁵⁾ Autore della monografia *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, Freiburg, 1892, nella trad. italiana, *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*, Milano, 1912. In epoca recente, si veda W. Henke, *op. cit.*, *passim*. Sul punto, mi permetto di rinviare al mio *Il principio di proporzionalità*, cit., 20 ss., 30 ss.

legislatore dovrà osservare di continuo come *limiti* a lui posti, una volta per sempre, dai diritti naturali, inalienabili e sacri dell'uomo" (16).

Il pensiero di Georg Jellinek ha influito anche sulla dottrina pubblicistica italiana di fine diciannovesimo-primi del ventesimo secolo, in particolare sul pensiero sia di Antonio Longo, sia di Santi Romano (17). Questi, seguendo l'insegnamento di Jellinek, ha sottolineato l'esistenza di uno *status libertatis*, proprio dello Stato moderno di Diritto, caratterizzato dal diritto a contenuto negativo "d'impedire le indebite ingerenze degli organi dello Stato: diritti di libertà" (18), cui corrispondono doveri dello Stato (19).

Da non dimenticare anche gli studi sui diritti pubblici soggettivi di Dante Majorana Calatabiano, professore di diritto amministrativo presso l'Università di Catania e rettore della medesima Università dal 1944 al 1947. Majorana aveva intuito, alla pari della dottrina pubblicistica tedesca richiamata, che il diritto subiettivo consiste nel riconoscimento di "una sfera d'azione assegnata dall'ordinamento giuridico (diritto obiettivo) a un soggetto" (20). Le *sferes d'azione* del singolo, espressive di un diritto pubblico subiettivo, sono indicative dell'esistenza di un qualcosa in più e di diverso dal mero interesse legittimo. Proprio il concetto di "*sfera d'azione*" è particolarmente pregnante perché significa che il soggetto non possiede solo un'azione di difesa personale. Il soggetto possiede invero una *libertà d'azione* che può essere più o meno limitata dal potere pubblico; a fronte

(16) Cfr. G. Jellinek, *Die Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte. Ein Beitrag zur modernen Verfassungsgeschichte*, Leipzig, 1895, nella trad. italiana, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, a cura di G. Bongiovanni, Bari, 2002, 8. Nella monografia di G. Jellinek sui diritti pubblici soggettivi risuonano i concetti espressi da W. von Humboldt nel *Saggio sui limiti dell'attività dello Stato*, pubblicato esattamente un secolo prima, nel 1792. In tale scritto, von Humboldt afferma che "la vera ragione non può desiderare per l'uomo nessun'altra condizione se non quella in cui ... ogni singolo gode della libertà illimitata di svilupparsi da se stesso nella sua peculiarità"; lo Stato, di conseguenza, ha un ruolo di garante della sicurezza del singolo, con il minimo esercizio del potere. Sicurezza, che i cittadini non possono procurarsi da sé (von Humboldt, *op. cit.*, ed. Rubbettino, 2004, a cura di M. Lalatta Costerbosa, 41 ss., 54-55, 74-75, 178).

(17) Si veda A. Longo, *La teoria dei diritti pubblici subiettivi e il Diritto amministrativo Italiano*, in *Archivio di dir. pubblico*, 1891, vol. I, 161 ss.; S. Romano, *La teoria dei diritti pubblici subiettivi*, in *Primo Trattato Completo di Diritto Amministrativo Italiano*, a cura di V.E. Orlando, 1897, su cui, cfr. ancora G. Falsitta, *op. cit.*, *loc. cit.*, 6.

(18) G. Jellinek, *Sistema dei diritti pubblici subiettivi*, cit., 80 ss.

(19) S. Romano, *op. cit.*, 65. La stretta correlazione tra diritti di un soggetto e doveri di un altro soggetto era già stata chiaramente evidenziata, nel 1819, da Alessandro Manzoni nelle *Osservazioni sulla morale cattolica* (parte II inedita, cap. IV, a cura di U. Colombo, ed. paoline, Milano, 1986, 347), secondo il quale "le leggi hanno un inconveniente necessario, ed è: non possono creare un dovere senza far nascere un corrispondente diritto: bisogna quindi che ad ottenere il loro effetto armino l'uomo contro l'uomo".

(20) Vedi D. Majorana, *La nozione del diritto pubblico subiettivo*, Roma, 1904, 9.

di tale libertà d'azione, esiste un correlato *dovere* di rispetto della stessa. Richiamando il Laband, Majorana osserva che il “contenuto giuridico del diritto pubblico subiettivo di libertà sta in ciò, che il singolo è *protetto* contro le manomissioni di esso” (21). Ciò significa che la parte pubblica ha anche un *dovere di protezione* della sfera del singolo.

Nella dottrina giuspubblicistica la teoria dei diritti pubblici soggettivi è stata criticata da Massimo Severo Giannini, allievo di Santi Romano, e successivamente assai poco trattata (22).

1.2. – (Segue): *b) il pensiero di Karl Popper su “la società aperta e i suoi nemici”. I poteri statali limitati a quanto “necessario”*

Anche il pensiero di Karl Popper ha influito sulla *Grundgesetz* (23). Nel suo “La società aperta e i suoi nemici”, del 1943, il filosofo austriaco afferma che compito dello Stato è la “protezione della mia propria libertà e di quella degli altri” (24); inserendosi poi nei contenuti del principio di proporzionalità, sottolinea che la limitazione della libertà dei cittadini non può avvenire “*più di quanto è necessario per attuare una eguale limitazione della libertà*” (25); il concetto è ripreso in altra monografia (26), ove è richiamato il

(21) Risuona in tale concetto l'art. 1, primo comma, seconda frase della Legge fondamentale tedesca: “è dovere di ogni potere pubblico rispettare e proteggere” la dignità dell'uomo.

(22) M.S. Giannini (*Diritto amministrativo*, vol. I, Varese, 1970, 525 ss.) attribuisce a tali diritti un “ruolo tecnico, molto modesto”, trattandosi – a suo avviso – di “questioni fuorvianti, che affaticano per la loro sterilità”.

(23) Il filosofo austriaco riprende il pensiero di Henri Louis Bergson che, nel 1932, in *Le due fonti della morale e della religione*, distinse una società chiusa basata sull'obbedienza all'autorità e cementata dalla credenza nei dogmi della religione statica, da una società aperta che è continuo superamento della forma cristallizzata. Bergson influirà anche sul pensiero di Jacques Maritain ed Emmanuel Mounier. Per un approfondimento del pensiero di questi filosofi, cfr. *Enciclopedia della persona nel XX secolo*, a cura di A. Pavan, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2008, 110 ss., 621 ss., 705 ss.

(24) Anche nel secondo volume dell'opera (*The open society and its enemies, Vol. II, The high tide of prophecy: Hegel, Marx, and the aftermath*, a cura di D. Antiseri, trad. di R. Pavetto, ed Armando, seconda ed., Roma, 2003, 146) Popper ribadisce che “a tutti si deve riconoscere il *diritto* di essere protetti dallo Stato”.

(25) Cfr. K.R. Popper, *The open society and its enemies, Vol. I, The age of Plato*, 1943, ed. it., *La società aperta e i suoi nemici. Platone totalitario*, a cura di D. Antiseri, trad. di R. Pavetto, ed Armando, Roma, 1973, 159-160. “È certamente difficile – precisa Popper – determinare esattamente il grado di libertà che si può lasciare ai cittadini senza mettere in pericolo quella libertà la cui protezione è compito dello Stato”. È compito fondamentale della legislazione nelle democrazie, conclude il filosofo austriaco, “una approssimativa determinazione di tale grado”.

(26) K.R. Popper, *Tutta la vita è risolvere problemi. Scritti sulla conoscenza, la storia e la politica*, Milano, 1996, 210-211.

pensiero di Kant: “abbiamo bisogno di uno Stato, di uno Stato di diritto, sia nel senso kantiano, per cui lo Stato rende effettivamente praticabili i nostri diritti umani, come anche nell’altro senso kantiano, per cui lo Stato crea e ratifica quel diritto – la norma giuridica – che limita la nostra libertà, e la limita *quanto meno possibile e il più equamente possibile*” (27).

1.3. – (Segue): *c) il personalismo francese e la necessità di uno “statuto pubblico della persona e di una limitazione costituzionale dei poteri dello Stato”*

Dalla lettura delle norme della *Grundgesetz* sopra richiamate, ci sembra chiaro l’influsso in esse anche del personalismo francese. Tra i pensatori di tale movimento filosofico è da annoverare senz’altro Emmanuel Mounier. Egli parte dalla premessa che “lo Stato è per l’uomo, non l’uomo per lo Stato” (28) (29); da ciò deriva che “il potere può fondarsi unicamente sulle finalità ultime della persona, *deve rispettarla ed incoraggiarla*”. Pertanto “la persona deve essere protetta contro gli abusi del potere”, poiché “ogni potere non controllato tende all’abuso” (30).

Per assicurare tale protezione è necessario, secondo Mounier, “uno statuto pubblico della persona ed una limitazione costituzionale dei poteri dello Stato: equilibrio del potere centrale attraverso i poteri locali, diritto dei cittadini di ricorrere contro lo Stato, *habeas corpus*, limitazione dei poteri di polizia, indipendenza del potere giudiziario”.

E nel rapporto tra diritti della persona e poteri, il filosofo francese chiaramente osserva che “se la persona può venire sottomessa, deve farlo conservando *il più possibile* la sua sovranità di soggetto” (31), riducendo *al*

(27) Come osserva G. Solari (*op. cit.*, 18), nel pensiero di Kant “il diritto non si attua senza la forza e l’autorità dello Stato; ma questo non si giustifica se non in rapporto al diritto, cioè alla libertà esterna degli individui”. “L’antitesi di libertà e coazione, diritto e Stato – continua Solari – che prima di Kant sembrava non potesse risolversi se non col sacrificio dell’uno o dell’altro termine, era superata da Kant nella nozione stessa del diritto, che è sintesi di libertà empirica e di coazione razionale” (G. Solari, *ivi*, 20).

(28) Le riflessioni qui riportate si trovano in *Il personalismo*, 1949, tradotto in italiano da M. Pesenti, a cura di G. Campanini e M. Pesenti, ed. Ave, rist. 2014, 149-150.

(29) J. Maritain (in *Man and the State*, 1951, nella trad. it., *L’uomo e lo Stato*, terza ed., Genova-Milano, 2003, 16 e 22) parimenti osservava che lo Stato “è uno strumento al servizio dell’uomo”, “al servizio del bene comune di tutti”. Per la rilevanza del pensiero di Maritain e Mounier sulla “filosofia” dell’art. 2 Cost., grazie a Dossetti, Vanoni e la scuola di Pavia, cfr. G. Falsitta, *op. cit.*, *loc. cit.*, 8.

(30) Già Montesquieu osservava che è “un’esperienza eterna che qualunque uomo che ha un certo potere, è portato ad abusarne, va avanti finché trova dei limiti” (*Lo spirito delle leggi*, 1749, libro undicesimo, capitolo quarto, Milano, ed. Bur, 1989).

(31) Il pensiero va all’art. 1, secondo comma, Cost. italiana.

minimo l'inevitabile alienazione che le deriva dal fatto di essere governata" (corsivo nostro).

2. – *Un procedimento fondato su diritti e doveri reciproci di collaborazione, finalizzati alla comune ricerca della verità dei fatti e vincolato al rispetto dei principi (di pari rango) di legalità, uguaglianza e proporzionalità*

Ciò premesso quanto ai valori fondativi, l'ordinamento tributario tedesco (coerentemente) riconosce, nella fase istruttoria procedimentale, al contribuente ed all'amministrazione finanziaria plurimi *diritti e doveri* ⁽³²⁾, ponendo, sotto questo profilo, le parti in un rapporto obbligatorio. Nell'impostazione del legislatore tedesco, desumibile dai §§ 88 ss. *Abgabenordnung* ⁽³³⁾ (AO), le parti devono perseguire, durante l'attività istruttoria, nell'interesse di entrambe, un *medesimo fine: l'accertamento della verità dei fatti*. Esso rappresenta "bene comune" delle parti e, come tale, entrambe sono obbligate (*verpflichtet*) a porre in essere i *comportamenti necessari* per raggiungerlo. Detto fine si desume da plurime norme che richiamano la *verità* quale obiettivo delle singole attività istruttorie.

Fondamentale in proposito il § 90 ⁽³⁴⁾, 1° comma, seconda frase, AO, ai sensi del quale le parti interessate ⁽³⁵⁾ devono "rendere manifesti (*offen-*

⁽³²⁾ La concezione dell'individuo tenuto a doveri di fronte allo Stato, in quanto titolare di diritti, risale a G.G.F. Hegel (*Lineamenti di filosofia del diritto*, Berlino, 1821, trad. it. di F. Messineo, Bari, 1954, 215); ciò nel campo del diritto astratto; nel campo morale, l'uomo "ha diritti in quanto ha doveri, e doveri in quanto ha diritti" (*ivi*, 147). Nell'adempimento del dovere, l'individuo deve trovare il suo interesse personale e deve pervenirgli, dal rapporto con lo Stato, un diritto: la difesa della sua persona e della sua proprietà (*ivi*, 217); il concetto di unione di dovere e diritto, sottolinea Hegel, è la forza interna degli Stati (*ivi*, 216).

⁽³³⁾ Per le citazioni dell'*Abgabenordnung* ci siamo in buona parte riferiti alla traduzione italiana a cura di V.E. Falsitta, *Legge generale tributaria della Repubblica federale tedesca*, (*Abgabenordnung*), Milano, 2011.

⁽³⁴⁾ Rubricato *Doveri di collaborazione delle parti*. Si vedano i commenti a questo paragrafo di B. Rätke, in F. Klein, *Abgabenordnung. Kommentar*, München, 2018, quattordicesima ed., 587 ss.; R. Seer, in Tipke/Kruse, *Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung. Kommentar*, ed. Otto Schmidt, Köln; H. Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, *Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung. Kommentar*, ed. Otto Schmidt, Köln.

⁽³⁵⁾ Precisiamo che il legislatore tedesco, laddove si riferisce alle "parti interessate" (*Beteiligten*), intende, secondo la definizione del § 78, n. 2, AO, "i soggetti che sono o saranno destinatari dell'atto amministrativo dell'autorità finanziaria". Senz'altro è parte interessata il contribuente (definito al § 33, AO), mentre non è parte interessata, bensì *soggetto necessario* del procedimento (ovvero "responsabile del procedimento", *Verfahrensträgerin*), l'amministrazione finanziaria (R. Seer, *Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht*, cit., 1315).

legen), in modo completo e conforme a verità, i fatti fondamentali per la tassazione, fornendo i mezzi di prova a loro noti”.

L'accertamento della verità dei fatti è talmente pregnante che, in casi particolari, come per esempio nel caso di obiettivi indizi per ipotizzare che il contribuente abbia rapporti d'affari con istituti finanziari in altri Paesi con i quali mancano accordi per lo scambio di informazioni, il contribuente, su invito dell'amministrazione finanziaria, ha il “dovere di assicurare la correttezza e l'integrità delle sue informazioni” e di “autorizzare l'amministrazione finanziaria a far valere in suo nome possibili diritti di informazione nei confronti degli istituti di credito, sia in forma giudiziale sia extragiudiziale” (2° comma, terza frase). È altresì esclusa per legge la facoltà di appellarsi al fatto di “non essere in grado di chiarire le circostanze o di produrre i mezzi di prova se, in base alla situazione del caso, avrebbe avuto la possibilità di produrli od avrebbe potuto consentire di ordinarli” (2° comma, ultima frase)⁽³⁶⁾.

Il § 93, AO⁽³⁷⁾, al terzo comma, prima frase, statuisce che “le informazioni devono essere fornite in modo veritiero secondo scienza e coscienza”.

Il § 94, primo comma, AO⁽³⁸⁾, prevede la possibilità di sentire sotto giuramento, davanti al Tribunale tributario, una persona che non è parte interessata, “in considerazione dell'importanza dell'informazione o per raccogliere una informazione veritiera”. Anche la parte può essere richiesta di fornire una dichiarazione giurata: il § 95, primo comma, AO, prevede tale potere in capo all'amministrazione finanziaria “solo in mancanza di altri mezzi idonei per la ricerca della verità ...”.

Il perseguimento della verità dei fatti si desume altresì dal § 88, AO⁽³⁹⁾, che, al 1° comma, assume a principio cardine dell'attività istruttoria procedimentale il “principio inquisitorio” (*Untersuchungsgrundsatz*),

⁽³⁶⁾ In relazione a fattispecie relative ad operazioni con rilevanza internazionale, è previsto l'obbligo in capo al contribuente di “tenere annotazioni sul tipo e sul contenuto dei suoi rapporti commerciali ai sensi del § 1, quarto comma, della “Legge tributaria sulle relazioni con l'Estero” (*Außensteuergesetz*) che si riferisce ad operazioni con soggetti collegati; la norma è di particolare dettaglio comprendendo, tra l'altro, l'obbligo di tenere, “oltre alla documentazione della fattispecie”, indicazione “anche dei fondamenti economici e giuridici riguardanti l'accordo sui prezzi ed altre condizioni commerciali con soggetti collegati, nel rispetto del principio del valore normale” (§ 90, comma 3).

⁽³⁷⁾ Rubricato *Obbligo d'informazione delle parti interessate e di altre persone*.

⁽³⁸⁾ Rubricato *Audizione sotto giuramento*.

⁽³⁹⁾ Articolo modificato con l. 18 luglio 2016, con effetto dall'1 gennaio 2017. Si vedano i commenti a questo paragrafo di B. Rätke, in F. Klein, *op. cit.*, 554 ss., R. Seer, in Tipke/Kruse, *op. cit.*, H. Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, *op. cit.*

statuendo, subito dopo, che l'amministrazione finanziaria "deve tener conto di tutte le circostanze significative per il singolo caso, comprese quelle favorevoli alle parti interessate" (40). La sola esistenza di tale dovere nella legge generale tributaria tedesca è indicativa di una volontà di ricerca della verità, non già di conflitto tra parti contrapposte (41). Inoltre è premonitrice della previsione di un diritto ad essere ascoltato, per poter esporre i fatti a sé favorevoli, in ogni caso di *profonda* modifica (sfavorevole) della dichiarazione da parte dell'amministrazione finanziaria.

Da tale *fine comune* (42) il legislatore tedesco fa sorgere (necessariamente) alcune conseguenze:

a. l'esistenza di doveri, e conseguenti diritti, tra le parti;

b. il *dovere di collaborazione* (*Mitwirkungspflicht*) degli *interessati* all'accertamento della fattispecie (43): l'amministrazione finanziaria, invero, spesso non ha immediata percezione dei fatti tributari rilevanti, o comunque non ha completa percezione degli stessi (44); ma anche il contribuente spesso non ha la possibilità di fornire la prova di fatti che possono essere svelati solo con i poteri dell'amministrazione finanziaria;

c. l'attenzione del legislatore, nell'imporre doveri alle parti interessate, alle "circostanze del singolo caso", secondo un *principio di proporzionalità*. Il § 88, secondo comma, prima frase, prima parte, AO, infatti, dal 2017 (45) statuisce che l'amministrazione finanziaria "determina tipo ed

(40) La dottrina tedesca fa riferimento ad un principio di *verità materiale, obiettività e neutralità*; così R. Seer, *Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht*, cit., 1260. Il § 88, secondo comma, prima frase, seconda parte, AO, statuisce che "l'amministrazione finanziaria non è vincolata alle allegazioni ed ai mezzi di prova delle parti interessate".

(41) R. Esposito, "Verità fiscale" e giusto procedimento tributario, *retro*, 2018, I, 985 ss., sottolinea l'importanza della ricerca della verità nella fase preprocessuale (*ivi*, 998 ss.).

(42) Espressamente in tal senso R. Seer, *Commento al § 88*, cit., n. 1. L'autore chiarisce che la scelta del principio inquisitorio valorizza l'interesse pubblico all'accertamento della verità dei fatti.

(43) Così il § 90, 1° comma, prima frase, AO. Risuonano, in tale concezione dell'istruttoria tributaria nell'ordinamento tedesco, le parole di F. Benvenuti (*L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, in *Scritti giuridici*, Vol. I, Milano, 2006, 72), il quale sottolineava che "né l'affermazione del ricorrente, così come la contraddizione del resistente, né il giudizio del giudice sarebbero possibili se la realtà affermata non fosse a sua volta conosciuta". L'*attività conoscitiva*, oggetto dell'istruttoria (che Benvenuti chiama "primaria"), è dunque essenziale, per assicurare giustizia, anche prima del processo. Cfr., per tutti, nella dottrina tributaria italiana, S. La Rosa, *L'amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, 75 ss.

(44) Vedi R. Seer, *Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht*, cit., 1261.

(45) La previsione della conformità delle indagini ai principi di uguaglianza, legalità e proporzionalità è stata introdotta nel 2016 (l. 18 luglio 2016 con effetto dal 1° gennaio 2017); è significativa questa novella in quanto il § 85, AO, rubricato "Principi della tassazione", già statuisce che "l'amministrazione finanziaria deve determinare e riscuotere le

entità delle indagini secondo le circostanze del singolo caso⁽⁴⁶⁾, nonché secondo i principi di uguaglianza, di legalità e di proporzionalità”⁽⁴⁷⁾. Trattasi di modifica di rilievo, in quanto pone espressamente sullo stesso piano i principi di legalità, uguaglianza e proporzionalità⁽⁴⁸⁾.

È evidente come il principio inquisitorio (*Untersuchungsmaxime*) di cui al § 88, AO, necessiti della collaborazione delle parti (*Kooperationsmaxime*) di cui ai §§ 90, AO, e ss.⁽⁴⁹⁾ ed altresì di quel principio di proporzionalità che vieta, ad un tempo, eccesso e difetto.

Il fine della ricerca della verità è così insito nelle norme del procedimento tributario tedesco, che si potrebbe parlare di un vero e proprio “diritto alla ricerca della verità”. Invero è stato messo in luce lo stretto nesso tra diritti della persona e diritto alla verità⁽⁵⁰⁾.

Esaminiamo ora come il dovere di collaborazione delle parti trovi concreta applicazione ai fini del contraddittorio.

3. – Il dovere di collaborazione commisurato alla sfera personale e la responsabilità ultima in capo all'amministrazione finanziaria

L'attività istruttoria tributaria prevede, dunque, per il chiarimento dei fatti, doveri di collaborazione *sphärenorientiert*, ovvero orientati alla sfera

imposte in modo uguale (*gleichmäßig*) in base alle leggi (*nach maßgabe der Gesetze*). Si è voluto aggiungere un *quid pluris*.

⁽⁴⁶⁾ Il § 90, AO, sul dovere di cooperazione delle parti interessate, parimenti statuisce, al primo comma, terza frase, che “la portata di questi obblighi [comunicazione dei fatti di rilievo tributario con indicazione dei mezzi di prova] dipende dalle circostanze del singolo caso”.

⁽⁴⁷⁾ Nell'ordinamento tedesco è riconosciuto che il principio di proporzionalità “ha rango costituzionale e pertanto deve essere sempre rispettato”; si veda E.M. Gersch, Commento al § 5, AO, in F. Klein, *op. cit.*, 42.

⁽⁴⁸⁾ Non può non richiamarsi, a tal proposito, la sopra citata (*retro*, nota 6) Cass., n. 7315 del 2014, la quale, invece, sembra porre una graduazione tra principi costituzionali: “la buona amministrazione e l'imparzialità si collocano a valle di un altro principio essenziale dell'azione amministrativa, che è il principio di legalità”.

⁽⁴⁹⁾ Il principio inquisitorio ed il dovere di collaborazione si trovano in un rapporto complementare (R. Seer, *op. ult. cit.*, 1261); non sono dunque principi confliggenti (R. Seer, Commento al § 88, AO, cit., n. 2) e trovano il loro punto di contatto nel dovere di chiarimento dei fatti. La collaborazione degli interessati, come il dovere di indicare i mezzi di prova del § 92, AO, sono dunque un mezzo per il chiarimento (parimenti il § 26, secondo comma, *Verwaltungsverfahrensgesetz* – Legge sul procedimento amministrativo tedesco).

⁽⁵⁰⁾ Sul punto cfr. R. Pizzorni (*Diritto naturale e diritto positivo in S. Tommaso d'Aquino*, Bologna, 1999, ed. Studio Domenicano, 227). “L'anima umana ha bisogno di verità”, rammenta S. Weil, *Prélude à une déclaration des devoirs envers l'être humain*, Londra, 1942, trad. it., *Dichiarazione degli obblighi verso l'essere umano*, ed. Castelvecchi, Roma, 2013, 29. S. Rodotà ne *Il diritto di avere diritti* (cit.) dedica un capitolo al “diritto alla verità” (*ivi*, 211 ss.).

personale, commisurati, adeguati, alla situazione personale⁽⁵¹⁾; nessun dovere eccessivo, sproporzionato, può essere preteso dal contribuente, qualora vi siano altri possibili mezzi che incidano meno gravosamente la sfera di libertà⁽⁵²⁾. Da ciò un'impostazione personalistica dei doveri e dei poteri nel chiarimento dei fatti. Solo laddove "necessari", secondo il noto limite della proporzionalità, *al fine di accertare la verità dei fatti*, possono essere pretesi determinati doveri⁽⁵³⁾.

Già la norma sulla previsione dei mezzi di prova (*Beweismittel*) conosce il principio di proporzionalità: "l'autorità finanziaria si avvale – leggiamo al § 92, AO – dei mezzi di prova che ritiene necessari per accertare i fatti"⁽⁵⁴⁾. La scelta del mezzo di prova *necessario* deve essere effettuata "in base ad una discrezionalità commisurata al dovere" (*pflichtgemäß Ermessen*). Il § 92, AO, indica poi i mezzi di prova utilizzabili dall'amministrazione finanziaria con un elenco gradualmente incidente nella sfera personale: 1. procurarsi informazioni di qualsiasi tipo dalle parti interessate e da altre persone; 2. avvalersi di periti; 3. avvalersi di documenti ed atti; 4. effettuare ispezioni *in loco*.

Il § 93, 1° comma, terza frase, AO, sull'obbligo di informazione delle parti e di altre persone, prevede che "devono essere chieste informazioni alle persone diverse dagli interessati, solo se la spiegazione sulla situazione

⁽⁵¹⁾ Rileva, infatti, R. Seer (*Verständigungen in Steuerverfahren*, Köln, 1996, 180) che "i doveri di collaborazione delimitano l'intrusione nelle indagini (*Ermittlungseingriff*) e proteggono la sfera personale del contribuente".

⁽⁵²⁾ R. Seer (*Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht*, cit., 1263) sottolinea che "il diritto procedimentale tributario non solo serve alla realizzazione del diritto tributario sostanziale, ma deve, allo stesso tempo, come procedimento di uno Stato di diritto, proteggere la sfera di libertà dei diritti fondamentali del contribuente". Diritti fondamentali che l'autore riconduce al *libero sviluppo della propria personalità* (art. 2, 1° comma, GG), alla libertà di scelta della professione, del luogo di lavoro e del luogo di formazione professionale (art. 12, 1° comma, GG), al diritto di proprietà (art. 14, 1° comma, GG). "Per la protezione dei diritti fondamentali di libertà – prosegue Seer – l'amministrazione finanziaria deve rispettare il divieto di eccesso (*Übermaßverbot*) che, essendo un riconosciuto principio costituzionale di garanzia della libertà, vincola sia il potere legislativo (nell'elaborazione di una norma che limita un diritto fondamentale), sia il potere esecutivo (nell'applicazione della norma al caso specifico)" (*ivi*, 1264). Correlato al divieto di eccesso è poi il divieto di difetto (*Untermaßverbot*), il quale impone all'amministrazione finanziaria di attivarsi per chiarire i fatti qualora tale dovere risulti dalle circostanze del singolo caso. Dello stesso autore, vedi *Verständigungen in Steuerverfahren* (cit., 298 ss.), ove osserva che "il divieto di difetto pone un limite inferiore (*Untergrenze*) alla autolimitazione (*Zurückhaltung*) dell'amministrazione finanziaria nell'interesse della comunità, mentre, all'opposto, il divieto di eccesso statuisce un limite superiore all'incisione amministrativa nei diritti fondamentali di libertà".

⁽⁵³⁾ R. Seer, *op. ult. cit.*, 1261, 1321, 1332 ss.

⁽⁵⁴⁾ Vedi i commenti a questo paragrafo di B. Rätke, in F. Klein, *op. cit.*, 606 ss.; R. Seer, in Tipke/Kruse, *op. cit.*; H. Sohn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, *op. cit.*

fornita dalle parti non ha permesso di raggiungere lo scopo⁽⁵⁵⁾, né portato ad un esito positivo”⁽⁵⁶⁾. Pertanto – coerentemente con il principio di proporzionalità – non possono essere sentite persone diverse dalle parti, prima di aver ascoltato i diretti interessati.

Considerata la disparità delle armi che deriva in Italia dall’assunzione di dichiarazioni di terzo (non avendo il contribuente potere di convocazione per interrogare)⁽⁵⁷⁾, è particolarmente apprezzabile che, nell’ordinamento tedesco, si ponga un limite (per così dire, procedimentale) circa la possibilità stessa di assumere tale mezzo istruttorio. A conferma di una continua ricerca della soluzione che sia efficace rispetto al fine, ma che, al contempo, non ecceda, tenendo conto di tutti gli interessi in gioco.

Sulla stessa linea, il già citato § 95, primo comma, AO, è improntato a proporzionalità laddove prevede che “una dichiarazione giurata della parte deve essere richiesta solo in mancanza di altri mezzi idonei per la ricerca della verità ovvero se tutti gli altri mezzi non hanno portato ad alcun risultato o hanno richiesto spese eccessive”⁽⁵⁸⁾.

I partecipanti al procedimento tributario, nel quadro dei doveri di collaborazione, creano, dunque, nel chiarimento dei fatti, una “comunione responsabile” (*Verantwortungsgemeinschaft*), con la precisazione peraltro che la responsabilità ultima (*Letzverantwortung*) – in coerenza con la “so-

⁽⁵⁵⁾ Lo scopo è indicato al primo comma prima frase del § 93: “accertare la fattispecie rilevante ai fini dell’imposizione”.

⁽⁵⁶⁾ Parimenti il § 97 (*Esibizione di documenti*), primo comma, terza frase, AO, rinviando alla disposizione testè citata, segue lo stesso criterio gradualistico nella richiesta di esibizione.

⁽⁵⁷⁾ Per questo si ritiene che l’orientamento della Suprema Corte (su cui cfr. G. Tabet, *Specialità del giudice e specialità del procedimento nel processo tributario riformato*, in AA.VV., *Studi in memoria di Gian Antonio Micheli*, Napoli, 2010, 135 ss., 146) che consente al contribuente di produrre a sua volta dichiarazioni di terzo, comunque non sia ancora adeguato riequilibrio della permanente disparità delle armi. Vedi sul punto, da ultimo, A. Comelli, *Dichiarazioni di terzi, inammissibilità della prova testimoniale e presunzioni semplici, ai fini del processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2019, 434 ss.; ma già prima, *funditus*, vedasi S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 432 ss.; mi permetto di rinviare, per ulteriori riferimenti, al mio *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario, retro*, 1999, II, 5 ss.

⁽⁵⁸⁾ Si tratta di una norma improntata non solo al criterio della necessità, ma anche al criterio della ragionevolezza, o “proporzionalità in senso stretto” (eccesso dei costi della misura adottata rispetto ai benefici per la collettività), che rappresenta il terzo dei criteri di cui si compone il principio di proporzionalità secondo l’impostazione della Corte costituzionale tedesca: adeguatezza, necessità, ragionevolezza. Sul punto cfr. G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità*, cit., 93 ss.

vranità procedimentale” nel chiarimento dei fatti ⁽⁵⁹⁾ – ricade sull’amministrazione finanziaria ⁽⁶⁰⁾.

Dalla “comunione responsabile” sorge una corresponsabilità orientata alla sfera personale (*sphärenorientierte Mitverantwortung*): il dovere di collaborazione delle parti nel chiarimento dei fatti non è peraltro assoluto, né illimitato ⁽⁶¹⁾, bensì, come sopra detto, calibrato secondo le circostanze del caso e graduato secondo le situazioni concrete, tenendo in considerazione la diversità di “sfere di influenza” delle parti nella conoscibilità del materiale probatorio.

Ogni richiesta di collaborazione nel chiarimento deve rispettare il principio di proporzionalità: abbiamo richiamato in proposito il § 93, primo comma, terza frase, AO, e il § 97, primo comma, terza frase, AO, che prevedono una graduazione nell’esercizio dei poteri nel senso (a) del diritto alla ricostruzione dei fatti in capo alle persone protagoniste dei fatti medesimi e (b) del diritto dell’amministrazione finanziaria di raccogliere ulteriori elementi probatori da persone “diverse dagli interessati” solo “se la spiegazione sulla situazione fornita dalle parti non ha permesso di raggiungere lo scopo, né portato ad alcun esito positivo”.

Ma non solo. Analoga gradualità si ravvisa in caso di “verifica esterna” nei confronti di imprenditori e professionisti ⁽⁶²⁾. Il § 200, 1° comma, terza frase, AO, prevede il dovere del contribuente di collaborare fornendo informazioni, libri contabili e altra documentazione, precisando poi che, “qualora il contribuente o le persone da questi indicate non siano in grado di fornire informazioni o se le informazioni date non siano sufficienti a chiarire la situazione o non siano pertinenti, l’ispettore può chiedere informazioni anche ad altre persone che lavorano nell’azienda” ⁽⁶³⁾. Non è dunque consentito interrogare dette persone se non in caso di carenza delle informazioni fornite dal contribuente.

⁽⁵⁹⁾ R. Seer, Commento al § 88, AO, cit., n. 1.

⁽⁶⁰⁾ R. Seer, *Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht*, cit., 1261, 1319 ss. L’autore sottolinea che tale responsabilità è conseguenza del ruolo dell’amministrazione finanziaria di “fiduciaria degli interessi comuni” (*Treubänderin von Gemeinwohlintereessen*); responsabilità espressa nel principio inquisitorio di cui al § 88 AO. Pertanto all’amministrazione finanziaria, in virtù di tale ruolo istituzionale, spetta un “dovere ulteriore di chiarimento” (così R. Seer, *op. ult. cit.*, 1261; in giurisprudenza vedi la sentenza del BFH del 15 febbraio 1989, X R 16/86, in *BStBl*, 1989, II, 462 ss.).

⁽⁶¹⁾ R. Seer, *ivi*, 1332.

⁽⁶²⁾ §§ 193 ss., AO.

⁽⁶³⁾ Identica previsione, si è detto, è contenuta nel § 93, primo comma, terza frase, AO (*Obbligo di informazione delle parti interessate e di altre persone*) e nel § 97, primo comma, terza frase, AO (*Esibizione di documenti*), il quale rinvia al § 93.

In caso di violazione del dovere di collaborazione, l'amministrazione finanziaria può procedere con misure coercitive ai sensi dei §§ 328 ss., AO⁽⁶⁴⁾. Anche nell'esecuzione di misure coercitive l'ordinamento tedesco prevede che "si deve scegliere la misura coercitiva che pregiudica in misura minore l'obbligato e la collettività. La misura coercitiva deve essere adeguata allo scopo" (§ 328, 2° comma, AO)⁽⁶⁵⁾.

La scelta del mezzo istruttorio non è dunque affidata alla mera discrezionalità dell'autorità: sono affermati principi di coerenza con lo scopo, di gradualità, proporzionalità, divieto di eccesso. E lo stesso, e ancor più, dicasi per il caso di mancata collaborazione del contribuente, ove non ravvisiamo conseguenze in termini di preclusioni probatorie, costituenti, come è stato detto⁽⁶⁶⁾, sanzioni improprie.

Sotteso è il principio costituzionale, valore fondante, della dignità della persona, che diffonde i suoi effetti ad ogni ipotesi in cui si debba disciplinare il rapporto tra potere e diritti.

Ed è questo particolare accento sulla dignità della persona, a partire dall'art. 1, GG, che forse spiega come il "diritto-dovere" di *collaborazione* sia articolato con una cura che rende diversa la disciplina d'oltralpe rispetto al principio di *collaborazione* di cui all'art. 10, primo comma, Statuto dei diritti del contribuente.

Nel nostro sistema sono elencati i *poteri di controllo* dell'amministrazione finanziaria (cfr. ad esempio artt. 32-33, d.p.r. n. 600 del 1973) e, su un piano generale, il primo comma del citato art. 10 afferma che "i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e buona fede". Norma di grande progresso e di sempre aperte potenzialità, ma è ancora un (peraltro prezioso) *flatus vocis*, in una normativa tuttora, in massima parte, ispirata al principio di

⁽⁶⁴⁾ Il § 328, 1° comma, AO, prevede, ad esempio, una sanzione pecuniaria. Sul punto si veda R. Seer, *ivi*, 1321.

⁽⁶⁵⁾ Il § 162, secondo comma, AO, prevede altresì, quale conseguenza della mancata collaborazione, la possibilità di procedere con la "stima" della base imponibile. Si legge in tale norma che "si deve procedere ad una stima in particolar modo nel caso in cui il contribuente non voglia fornire spiegazioni sufficienti sui propri dati o si rifiuti di prestare ulteriori informazioni o di rendere una dichiarazione giurata o violi i suoi obblighi di cooperazione, ai sensi del § 90, comma 2". Per un approfondimento di tale disposizione, vedi I. Gombert, *Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung*, Berlin, 2001, *passim*.

⁽⁶⁶⁾ Si veda, per tutti, L. Del Federico, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006, 519 ss.; dello stesso autore, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 693 ss.; ci permettiamo di rinviare anche a G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità*, cit., 127 ss.

autorità, all'affievolimento dei diritti, al diniego di un rapporto “paritario”, mentre il principio di “responsabilità comune nella ricerca della verità” esce dallo schema “potere-soggezione”.

La condivisione di “responsabilità” è fonte di *doveri*, ma anche di *diritti* in un cammino di maggior paritarietà.

4. – *Il “dovere di collaborare” procede da un “diritto a collaborare” nell'accertamento della verità, consentendo l'esercizio proporzionato del potere*

Le norme sino ad ora esaminate sono regole razionali che considerano il contribuente come protagonista, “figura centrale” (*Zentralfigur*)⁽⁶⁷⁾, nel ruolo di chiarimento dei fatti di rilevanza tributaria⁽⁶⁸⁾.

Il *dovere* di collaborazione trova la propria giustificazione in un correlato *diritto* di partecipare al procedimento tributario⁽⁶⁹⁾ e in un (parimenti correlato) diritto di collaborare al chiarimento dei fatti⁽⁷⁰⁾; in questo ambito si inserisce, come corollario del diritto a collaborare, il diritto di partecipare alle informazioni e di acquisire informazioni⁽⁷¹⁾. Il diritto di collaborare trova a sua volta giustificazione nel “diritto di accertare la verità dei fatti” che è interesse comune e fine della fase procedimentale⁽⁷²⁾.

Il più importante corollario del dovere-diritto di collaborare è il diritto ad essere ascoltato.

(67) Così R. Seer (*op. ult. cit.*, 1319) definisce la posizione delle parti interessate al chiarimento dei fatti e riconosce che sono “soggetti procedurali” (*ivi*, 1264).

(68) Una “filosofia”, quindi, diversa; non già il contribuente come soggetto da controllare in quanto presunto trasgressore delle regole, bensì il contribuente come soggetto da coinvolgere responsabilmente in un fine comune di acclaramento della verità.

(69) Sul punto R. Seer, *Verständigungen in Steuerverfahren*, cit., 179 ss., 293 ss.

(70) Come rilevato da L. Violante (*Il dovere di avere doveri*, Torino, 2014, 65), “fra diritti e doveri esiste una stretta interdipendenza ... per l'ovvia considerazione per la quale a ogni diritto di una persona corrisponde il dovere di un altro soggetto, pubblico o privato”.

(71) R. Seer, *Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht*, cit., 1264. L'autore afferma che il riconoscimento di tali diritti rappresenta di per sé un limite all'autoritativa incisione dei diritti nelle indagini tributarie, realizzando la protezione della sfera personale.

(72) Si noti la differenza rispetto al sistema italiano, ove la migliore dottrina, per ridurre ad unità i diversi procedimenti di accertamento, ha (correttamente) ravvisato l'elemento unificante nella *funzione di controllo* (da parte della pubblica amministrazione) sui comportamenti del contribuente. Ci riferiamo all'insegnamento di G.A. Micheli, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, I, 3 ss., nella ricostruzione e riproposizione che ne ha fatto A. Fantozzi, *L'accertamento*, in *Studi in memoria di Gian Antonio Micheli*, Napoli, 2010, 59 ss., 61-65. Nulla a che vedere, dunque, con la *ricerca comune della verità dei fatti*.

Se fine dell'istruttoria è la ricostruzione della verità dei fatti, assume rilevanza la ricostruzione della verità il prima possibile; ciò anche in un'ottica di efficienza e buon andamento della pubblica amministrazione.

Non si può dunque non riconoscere – prima del diritto di difendersi da fatti sfavorevoli contestati da controparte, non oggetto di contraddittorio, e poi riversati in un atto autoritativo – il diritto di produrre fatti a sé favorevoli da vagliare in contraddittorio.

In un quadro costituzionale che riconosce la possibilità di porre limiti all'esercizio del potere impositivo e di graduare l'esercizio del potere per tutelare al massimo la sfera di libertà del contribuente (divieto di eccesso), è possibile riconoscere non solo l'esistenza di diritti siffatti, ma anche il diritto al loro tempestivo ed efficace esercizio.

Tale ricostruzione del *diritto* ad essere ascoltato deriva da un'impostazione orientata ai diritti di libertà incardinati nella Legge fondamentale e in particolare:

- dai diritti fondamentali di libertà (art. 2, 1° comma, GG); tale norma statuisce che “ognuno ha diritto al libero sviluppo della propria personalità, fintanto che non viola i diritti di altri e non infrange l'ordinamento costituzionale o la legge morale”; si desume dunque che il diritto ad essere ascoltato è corollario del diritto fondamentale al libero sviluppo della persona⁽⁷³⁾;

- dalla libertà di esercizio di attività professionale (art. 12, 1° comma); questa norma afferma che “tutti i tedeschi hanno diritto di scegliere liberamente la professione, il lavoro e la formazione”;

- dal diritto di proprietà (art. 14, 1° comma): “la proprietà e il diritto di successione sono garantiti”.

- dal principio dello Stato di diritto (art. 20, 3° comma), già richiamato sopra: “la legislazione è vincolata all'ordinamento costituzionale, il potere esecutivo e giudiziario sono vincolati alla legge e al diritto”.

È in tale ottica di, vorremmo dire, insistita tutela dei diritti fondamentali e del valore della dignità umana, che il diritto ad essere ascoltato è inteso come il “minimo diritto” (*Minimalrecht*)⁽⁷⁴⁾ che si possa riconoscere al contribuente nel chiarimento dei fatti.

⁽⁷³⁾ Non è chi non veda che tale diritto sia altresì corollario della più generale libertà di espressione. Ed infatti S. Weil (in *Dichiarazione degli obblighi verso l'essere umano*, cit., loc. cit.), dopo aver affermato che “l'anima umana ha bisogno di verità”, aggiunge “e di libertà di espressione”, con ciò sottolineando che per far emergere la verità è imprescindibile la libertà di esprimere il proprio pensiero.

⁽⁷⁴⁾ R. Seer, *op. ult. cit.*, 1265.

Non è chi non veda, poi, che solo da un chiarimento dei fatti il più completo e veritiero possibile, l'amministrazione finanziaria sarà in grado di adottare le misure "proporzionate" nel caso concreto⁽⁷⁵⁾. Con evidenti vantaggi anche per *efficienza e buon andamento*.

Vediamo ora (passando dalle necessarie premesse di sistema, alle pratiche conseguenze), come il diritto ad essere ascoltato sia "proporzionalmente" modulato nell'*Abgabenordnung*.

5. – Il § 91, *Abgabenordnung*, disciplina il "diritto ad essere ascoltato", prima dell'adozione di un atto pregiudizievole per i diritti del contribuente

Il § 91, AO, prevede un vero e proprio diritto ad essere ascoltato⁽⁷⁶⁾: "prima di emettere un atto amministrativo che possa incidere sui diritti di una parte interessata, a questa deve essere data la possibilità di esprimersi in merito a tutti i fatti rilevanti per la decisione..."⁽⁷⁷⁾.

(75) Sul punto si richiamano le riflessioni di S. Villamena (*Contributo in tema di proporzionalità amministrativa*, Milano, 2008, 100), secondo il quale l'agire proporzionato "richiede all'autorità amministrativa procedente di operare un'attenta ricostruzione degli elementi in gioco per poter emanare misure fondate su un *equilibrio di proporzioni*". Tale ricostruzione è legata, continua l'autore, "all'adeguatezza e completezza del momento istruttorio". Sull'importanza della motivazione del provvedimento al fine di poter formulare un giudizio di proporzionalità nell'esercizio del potere, sia esso discrezionale o vincolato, cfr. V. Fanti, *Dimensioni della proporzionalità*, cit., 293 ss.

(76) Per un Commento al § 91, AO, vedi B. Rätke, in F. Klein, *op. cit.*, 601 ss.; cfr. anche C. Osterloh-Konrad, *La codificazione nel diritto tributario: l'esperienza tedesca*, in *NEQTEPA*, n. 2/2019, *La codificazione nel diritto tributario: analisi comparata*, 27 ss., 30.

Nella dottrina amministrativa, D.U. Galetta [*Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della carta dei diritti UE)*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2019, 165 ss., 197] sottolinea l'importanza di considerare "le garanzie connesse al diritto ad una buona amministrazione come diritti soggettivi degli amministrati, anziché come meri principi (generali) che devono guidare l'azione amministrativa"; "questo cambio di prospettiva (diritti/principi) ha una conseguenza evidente sull'atteggiamento dei giudici". È palese che la previsione di un *diritto* rafforza la posizione del contribuente rispetto al solo *principio*. Se non altro il diritto, per essere fatto valere, spesso necessita di ulteriori diritti-corollari; il diritto ad essere ascoltato, per esempio, necessita del diritto di essere informato dell'inizio del procedimento e del diritto di accesso agli atti; ed il diritto di partecipare al procedimento necessita, a sua volta, di tutti questi diritti. Significativa, a tal proposito, la sentenza del Tribunale UE, 14 settembre 2011 (T-236/02, *Marcuccio*, punto 115), richiamata anche da D.U. Galetta, la quale ha accolto l'eccezione relativa alla violazione del diritto ad essere ascoltato nella fase procedimentale rilevando che "ritenere ... che la Commissione avrebbe certamente adottato una decisione identica, anche dopo aver ascoltato il ricorrente, equivarrebbe a negare l'esistenza di un vero diritto ad essere ascoltato per quest'ultimo, dato che l'essenza di tale diritto implica che l'interessato abbia la possibilità di influire sul processo decisionale in parola".

(77) È significativo come siano simili le espressioni di tale norma con quelle delle

Da tale previsione normativa emerge che il diritto ad essere ascoltato è strumentale alla tutela di diritti ulteriori del contribuente (“diritti di una parte interessata”); la norma non precisa quali diritti, rimanendo così una disposizione aperta all’evoluzione delle diverse situazioni possibili. Come anticipato, i diritti costituzionali che possono essere incisi da un atto tributario autoritativo sono: il diritto al libero sviluppo della personalità, il diritto alla libera scelta della professione, il diritto di proprietà⁽⁷⁸⁾. In armonia e a completamento di quanto sopra, la seconda parte del § 91, primo comma, AO, prevede una modulazione sostanzialistica; ivi si legge infatti che “tale possibilità vale, in particolare, quando è necessario modificare profondamente, a sfavore del contribuente, la fattispecie espressa nella dichiarazione tributaria”⁽⁷⁹⁾. Qui riemerge un principio di proporzionalità da collegarsi a quanto detto poc’anzi: se il diritto ad essere ascoltato è riconosciuto quando l’atto amministrativo possa incidere sui diritti di una parte interessata, ciò tanto più vale quando l’incisione costituisca

sentenze della Corte di Giustizia che si sono pronunciate sul diritto al contraddittorio. Anche la Corte di Giustizia fa riferimento (a) ad un *atto lesivo* per un soggetto, (b) ad un atto che incide *sensibilmente* sul suo interesse, (c) alla possibilità di essere messo in condizione di manifestare *utilmente* il suo punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione. Così la sentenza *Kamino e a.* (3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, punto 30). Vedi anche la sentenza *Cipriani* del 12 dicembre 2002, C-395/00, punto 51; parimenti la sentenza *Sabou* del 22 ottobre 2013 (causa C-276/12, punto 38).

Successivamente la giurisprudenza della Corte di Giustizia è stata recepita nell’art. 41, secondo comma, primo alinea, della Carta di Nizza del 2000 che ha riconosciuto il “diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio”. Come sottolinea D.U. Galetta (*Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi*, cit., 172), “si tratta di una delle garanzie centrali connesse al diritto ad una buona amministrazione”. Si veda, nella dottrina tributaria, R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell’ordinamento dell’Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale, retro*, 2016, I, 55 ss., 56, 63, ove ulteriori riferimenti dottrinali. Dello stesso A., *Il contraddittorio endo-procedimentale nella prospettiva europea*, in *NEQTEPA*, n. 1 del 2017, *L’evoluzione dello Statuto dei diritti del contribuente*, 18 ss. Vedi anche R. Schiavolin, *La portata rispetto all’ordinamento tributario italiano dei “diritti fondamentali” di cui all’art. 41 della Carta U.E.*, in *NEQTEPA*, n. 2 del 2018, *Il diritto a una buona amministrazione e l’art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali*, 7 ss.; nella stessa rivista, M.C. Pierro, *La “buona amministrazione” e la collaborazione e partecipazione “informata” del contribuente ai procedimenti tributari*, 12 ss.

⁽⁷⁸⁾ R. Seer, *op. ult. cit.*, 1263-1264.

⁽⁷⁹⁾ Per un confronto con la giurisprudenza europea che fa riferimento ad un pregiudizio “in maniera sensibile” degli interessi del soggetto controllato, vedi R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell’ordinamento dell’Unione europea*, cit., 78 ss., ove si richiamano sentenze della Corte di Giustizia anche risalenti (*Texdata, Cipriani, Transocean*).

una profonda modifica del dichiarato e quando i diritti sopra visti possano essere pesantemente compromessi.

Detta previsione è in linea con la normativa europea che riconosce ai diritti fondamentali una particolare tutela di fronte all'esercizio del potere pubblico⁽⁸⁰⁾.

5.1. – (Segue): *limitazioni del diritto ad essere ascoltato e bilanciamento di interessi. Confronto con la disciplina italiana*

Il 2° comma del § 91, AO, stabilisce che l'audizione si può omettere "qualora, in base alle circostanze del singolo caso, non sia richiesta" e in particolare:

1. se appare necessario pervenire immediatamente ad una decisione per evitare ritardi o per tutelare l'interesse pubblico;

2. se l'audizione non consentirebbe di rispettare un termine fondamentale per la decisione;

3. per evitare che i dati di fatto forniti da una parte interessata, in un'istanza o dichiarazione, debbano (*soll*) essere rivolti a suo sfavore;

4. se l'autorità finanziaria vuole emettere un numero elevato di provvedimenti generali o atti amministrativi analoghi, ovvero atti amministrativi con l'ausilio di dispositivi automatici;

5. se si devono adottare provvedimenti nel corso della riscossione.

Il 3° comma del § 91, AO, statuisce infine che "non si effettua l'audizione qualora sia in contrasto con un interesse pubblico cogente"⁽⁸¹⁾.

⁽⁸⁰⁾ L'art. 1 del "Protocollo addizionale alla CEDU", firmato a Parigi il 20 marzo 1952, statuisce che nessuno può essere privato della sua proprietà se non in base alla legge e in caso di necessità "per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende".

⁽⁸¹⁾ Si è osservato in dottrina (B. Rätke, Commento al § 91, AO, cit., 604) che il concetto di "interesse pubblico cogente" si ricava dal § 30, quarto comma, n. 5, AO (paragrafo rubricato "Segreto fiscale"), ove il legislatore fornisce un'esemplificazione delle ragioni di "interesse pubblico cogente" che consentono la deroga al segreto fiscale: a) se la divulgazione è necessaria per la difesa da notevoli (*erheblich*) svantaggi per la collettività o da un pericolo per la sicurezza pubblica, la difesa o la sicurezza nazionale, o per la prevenzione o persecuzione di reati e gravi delitti dolosi contro l'incolumità e la vita o contro lo Stato e le sue istituzioni; b) se si perseguono o devono essere perseguiti reati economici, idonei, per le loro modalità o per la portata del danno causato, a danneggiare notevolmente (*erheblich*) l'ordine economico o che nuocciono notevolmente (*erheblich*) alla fiducia della collettività nell'onestà dei rapporti commerciali o al regolare lavoro delle autorità e delle istituzioni pubbliche; c) se la divulgazione è necessaria per rettificare fatti falsi divulgati pubblicamente, idonei a nuocere notevolmente (*erheblich*) alla fiducia nell'amministrazione. La decisione della divulgazione viene presa dall'autorità finanziaria superiore competente, in accordo con il Ministero federale delle finanze; prima della rettifica deve essere ascoltato il contribuente.

Se volessimo ridurre a sintesi la disciplina sopra elencata, ci sembra che i primi due casi del secondo comma tengano conto dell'interesse pubblico a non incorrere in termini di decadenza o comunque in pericolosi ritardi⁽⁸²⁾; il terzo caso tenga conto dell'interesse del contribuente a non incorrere in dichiarazioni *contra se*; il quarto sia coerente con la circostanza che il contraddittorio è volto a mettere in luce le peculiarità del caso specifico e dunque sarebbe un inutile aggravio nel caso di provvedimenti generali (che ovviamente non tengono conto del caso specifico) o di provvedimenti automatici; il quinto consideri le particolari necessità della fase della riscossione, successiva a quella dell'accertamento⁽⁸³⁾. Il terzo comma, quale norma di chiusura, esplicita il criterio di bilanciamento con l'interesse pubblico; ma anche qui lo stesso riferimento all'interesse pubblico è a sua volta bilanciato, poiché non è un richiamo al mero interesse pubblico generale, ma solo a quello "coigente" (*zwingend*)⁽⁸⁴⁾.

Interessante la tecnica legislativa: a) il principio generale rimane intatto; b) solo in casi particolari, in cui il contraddittorio sarebbe *excedente* rispetto all'interesse pubblico, la regola generale viene limitata. Il limite è a sua volta bilanciato in ragione della gravità⁽⁸⁵⁾.

La limitazione: a) segue un criterio di bilanciamento tra diritto al contraddittorio ed interesse pubblico; b) è ponderata anche nel suo stesso carattere facoltativo, poiché si dice che l'audizione *può* essere omessa in relazione alle "circostanze del singolo caso"; c) è formulata enunciando sia un principio generale (la non necessità in base alle circostanze del singolo caso), sia previsioni specifiche, così da rispettare il più possibile la certezza del diritto. Da ultimo è completata dal richiamo all'interesse pubblico, ma delimitando quest'ultimo alle ipotesi di "interesse pubblico coigente".

Si noti come ragioni di interesse pubblico possano sospendere certe garanzie, ma il legislatore ha cura: a) di elencarle, descrivendole con sufficiente dettaglio; b) di prevedere un procedimento cui partecipano più soggetti, e nell'ambito del quale trova spazio anche il diritto ad essere ascoltato.

⁽⁸²⁾ Analogamente oggi, nell'ordinamento italiano, il 4° comma dell'art. 5-ter, d.lgs. n. 218 del 1997 (su cui confronta *infra* in questo stesso paragrafo), esonera dal contraddittorio "in tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata".

⁽⁸³⁾ Analogamente il 4° comma dell'art. 5-ter, cit., esclude dal dovere del previo contraddittorio le "ipotesi di fondato pericolo per la riscossione".

⁽⁸⁴⁾ A sua volta specificato con norme esemplificative di maggior dettaglio come esposto, *supra*, alla nota 81.

⁽⁸⁵⁾ Sembra trovare applicazione il principio del "divieto di difetto" (*Untermaßverbot*), anch'esso applicazione del principio di proporzionalità, nel perseguimento dell'interesse pubblico. Cfr., *supra*, nota 52.

In Italia, invece, fino alla recente introduzione dell'art. 5-ter, d.lgs. n. 218 del 1997⁽⁸⁶⁾: a) il legislatore non aveva osato formulare un principio generale, bensì solo singole previsioni; b) è stata la giurisprudenza (ci riferiamo alla più recente) che ha ricavato il principio generale, ma solo con riferimento ai tributi armonizzati; c) le delimitazioni rispetto al principio del contraddittorio (sia quanto al pericolo di decadenza nel caso di rigorosa applicazione dell'art. 12, 7° comma, Statuto dei diritti del contribuente, sia quanto alle conseguenze della violazione della regola del contraddittorio) sono state parimenti affidate alla giurisprudenza, realizzandosi così un sistema disattento sia al contraddittorio come principio generale (ed ai relativi aspetti costituzionali attinenti al diritto di difesa ed al principio di imparzialità e buona amministrazione), sia alla certezza del diritto.

Ciò non può dirsi con la novella del 2019 che ha dato luogo al sopra citato art. 5-ter; ma è significativo che non sia stato posto un principio generale di previo contraddittorio all'interno dello Statuto del contribuente, quale applicazione di un *diritto* del cittadino a partecipare al procedimento amministrativo che lo riguarda⁽⁸⁷⁾. È stata invece semplicemente integrata la disciplina dell'accertamento con adesione, rendendo dovuto "l'invito a comparire"⁽⁸⁸⁾ "per l'avvio del procedimento di definizione", "prima di emettere un avviso di accertamento".

La filosofia di fondo non è cambiata: quella della formulazione unilaterale di un giudizio (già indicante maggiori imposte, sanzioni ed interessi dovuti)⁽⁸⁹⁾, salvo poi concedere un asserito contraddittorio, che è un *prius* rispetto all'avviso di accertamento, ma è un *posterius* rispetto al già formato convincimento dell'Ufficio in ordine ad un materiale istruttorio unilateralmente vagliato.

Non si tratta di contraddittorio per formare un convincimento, bensì di un *diritto di replica*. Ben lungi da un vero e proprio *diritto* ad essere ascoltato (*Recht auf Gehör*) per il chiarimento di fatti fiscalmente rilevanti, con il fine di accertare la verità. Sembra permanere un *modello unilaterale* che mira inesorabilmente a consolidarsi nell'avviso di accertamento.

Più che la ricerca della verità (che rappresenta la stella polare della disciplina tedesca), questo tipo di replica sembra strumentale a rafforzare

⁽⁸⁶⁾ Articolo aggiunto dall'art. 4-octies, 1° comma, lett. b), d.l. 30 aprile 2019, n. 34 – il c.d. Decreto Crescita – conv. con modifiche dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

⁽⁸⁷⁾ La medesima critica è avanzata da G. Ragucci, *Partecipazione e contraddittorio nei procedimenti tributari*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, cit., 6, cui si rinvia per ulteriori riflessioni critiche relative all'art. 5-ter, citato nel testo.

⁽⁸⁸⁾ Ex art. 5, d.lgs. n. 218 del 1997.

⁽⁸⁹⁾ Così la lett. c), dell'art. 5, 1° comma, cit.

il contenuto e la motivazione dell'avviso di accertamento depurandolo da elementi che potrebbero cadere nella fase contenziosa⁽⁹⁰⁾.

In altri termini, un contraddittorio funzionale (*rectius*, finalizzato) all'avviso di accertamento e non alla *verità* come valore superiore rispetto al gettito fiscale⁽⁹¹⁾.

E che, in ogni caso, non scalfisce lo “stampo” ben lontano da una corresponsabilità che potrebbe evolversi in maggior paritarità.

5.2. – (Segue): conseguenze (proporzionate) della violazione del diritto ad essere ascoltato. Ulteriore confronto con la disciplina italiana

Circa le conseguenze della violazione della regola del contraddittorio, la violazione del § 91, AO, comporta un *vizio procedimentale*, che determina illegittimità (*rechtswidrigkeit*), ma non nullità (*nichtigkeit*), dell'atto amministrativo⁽⁹²⁾; vizio peraltro sanabile ex § 126⁽⁹³⁾, 1° comma, n. 3, AO, secondo il quale “una violazione delle disposizioni sul procedimento o sulla forma che non comporti nullità dell'atto amministrativo ex § 125⁽⁹⁴⁾ è irrilevante se ...la necessaria audizione di una parte è effettuata a posteriori...”⁽⁹⁵⁾. In tal modo il legislatore tedesco contempera gli interessi pubblici alla riscossione, con il diritto del contribuente ad essere ascoltato. E sono poste ulteriori, razionali, precisazioni: invero, a tutela dell'interesse pubblico, il § 127, AO⁽⁹⁶⁾, prevede – similmente all'art. 21-*octies*, secondo comma, della nostra Legge generale sul procedimento amministrativo⁽⁹⁷⁾ - che non si può chiedere l'annullamento di atti amministrativi “per violazioni di disposizioni relative al procedimento, alla for-

⁽⁹⁰⁾ Critico in relazione ad un contraddittorio procedimentale, ritenendolo degno solamente della fase processuale, con la presenza di un giudice che lo può “modulare”, C. Glendi, *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, in *Corr. trib.*, 2020, 26 ss., 29-30.

⁽⁹¹⁾ Per riflessioni sull'imposizione tributaria concepita come funzione, si rinvia ad A. Guidara, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, retro, 2020, I, 5 ss., 6 ss., 10 ss.; G. Ragucci, *op. ult. cit.*, 1 ss.

⁽⁹²⁾ Vedi R. Seer, *Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht*, cit., 1266.

⁽⁹³⁾ Rubricato *Sanatoria di vizi del procedimento e di forma*. Per un commento approfondito a questo paragrafo, cfr. E. Ratschow, in F. Klein., *op. cit.*, 834 ss.

⁽⁹⁴⁾ Il § 125, 1° comma, prevede che “un atto amministrativo è nullo se e nella misura in cui è affetto da un errore particolarmente grave e se questo, in base ad una attenta (*verständlich*) valutazione delle circostanze, è palese (*offenkundig*)”.

⁽⁹⁵⁾ Sulla possibilità di sanare *a posteriori* il provvedimento privo di contraddittorio anticipato, vedi R. Iaia, *op. ult. cit.*, 86 ss., ove ulteriori richiami dottrinali e giurisprudenziali.

⁽⁹⁶⁾ Rubricato *Conseguenze di vizi procedurali e di forma*.

⁽⁹⁷⁾ Articolo aggiunto dall'art. 14, l. 11 febbraio 2005, n. 15.

ma o alla competenza per territorio, quando non sarebbe stato possibile assumere altra decisione in merito” (98).

Se, per quanto sopra, nel bilanciamento degli interessi, appare maggior attenzione ad un contraddittorio sostanziale (anche dopo l’atto) più che ad una tutela formalistica, anche questo “approdo” viene successivamente bilanciato in senso contrario (cioè garantistico), poiché il legislatore tedesco si preoccupa che il vizio procedimentale abbia influito sul diritto al tempestivo ricorso del contribuente. Qui infatti interviene un diritto, non meno essenziale: il diritto alla difesa ed allo svelamento della reale capacità contributiva. Leggiamo così nel 3° comma del § 126, AO, che, qualora prima dell’emanazione di un atto amministrativo “non sia stata effettuata l’audizione di una parte interessata ... e per questa ragione (*dadurch*) l’atto amministrativo non sia stato impugnato tempestivamente, l’inosservanza del termine di opposizione è da ritenersi non determinata da colpa” (99). In tal caso è ammessa la remissione in termini *ex* § 110, AO⁽¹⁰⁰⁾.

(98) L’art. 21-*octies*, l. 7 agosto 1990, n. 241 (quale modificato dall’art. 14, l. 11 febbraio 2005, n. 15), prevede che “non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”. È appena il caso di rilevare che la giurisprudenza europea manifesta maggior attenzione al bilanciamento degli interessi ed alla graduazione delle conseguenze; essa infatti ritiene che “non si può obbligare il ricorrente a dimostrare che la decisione” amministrativa “avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo che tale ipotesi non va totalmente esclusa in quanto ... avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell’irregolarità procedurale” (*Foshan*, C-141/08, del 1 ottobre 2009; vedi R. Iaia, *op. ult. cit.*, 82). In tal modo si sposta il “focus probatorio” da un profilo al di fuori della propria “sfera d’influenza” (la decisione amministrativa), a un aspetto che rientra nella “sfera d’influenza” del contribuente.

Sull’applicabilità al procedimento tributario della Legge generale sull’azione amministrativa 1990, n. 241 (fatte salve le garanzie dello Statuto dei diritti del contribuente), cfr., da ultimo, L. Del Federico, *Procedimento e codificazione dei vizi nell’identificazione dell’oggetto del processo tributario*, in AA.VV., *Discussioni sull’oggetto del processo tributario*, a cura di M. Basilavecchia e A. Comelli, Milano, 2020, 35 ss., 46 ss.

(99) È interessante rilevare che il terzo comma del § 126, AO, prevede la medesima sanatoria in caso di mancanza di una “motivazione necessaria” e successiva mancata tempestiva impugnazione.

(100) Il 1° comma, prima frase, di tale paragrafo statuisce che “se qualcuno senza colpa non ha potuto osservare un termine, dovrà essergli concessa, su istanza, la remissione in termini”. I commi successivi disciplinano la tempistica dell’istanza di remissione in termini (un mese dal venir meno dell’impedimento) ed il procedimento successivo, ivi compreso l’adempimento tardivo. Se da una parte non vi sono conseguenze procedurali in caso di inosservanza del diritto ad essere ascoltato, essa può comportare responsabilità risarcitoria *ex* § 839 BGB (*Bürgerliches Gesetz Buch*, codice civile tedesco, Rubricato “Responsabilità per violazione dei doveri d’ufficio”). Tale disposizione prevede, al primo comma, prima frase, che “qualora un pubblico ufficiale intenzionalmente o negligenemente violi un dovere nei confronti di un terzo, deve risarcire i danni derivanti da tale violazione”, nella misura dei

Anche per la parte ora esposta (relativa alle conseguenze della violazione della regola procedimentale) emerge un'attenzione al bilanciamento degli opposti interessi: alla base è formulata la regola del previo contraddittorio come principio generale, ma poi, nella concreta declinazione della regola, subentra un'impostazione sostanzialistica, con ampia possibilità di sanatoria ed esclusione di nullità radicali.

Peraltro, qualora il vizio procedimentale abbia comportato la violazione del fondamentale diritto al ricorso, allora è ricercata (e trovata) una nuova (proporzionata) soluzione nella disciplina della rimessione in termini.

Devesi poi ribadire che in Germania la regola è espressa direttamente nella disciplina generale dell'AO, intitolata "principi fondamentali dell'imposizione, mezzi di prova" ⁽¹⁰¹⁾, in una costante ricerca della certezza del diritto ⁽¹⁰²⁾.

Nell'ordinamento italiano, fino all'entrata in vigore dell'art. 5-ter, le conseguenze del vizio procedimentale (per difetto del previo contraddittorio nei casi in cui questo fosse ammesso) erano creazione giurisprudenziale ispirata all'art. 21-octies, secondo comma, della legge 1990, n. 241 ⁽¹⁰³⁾. Il contribuente doveva dimostrare in giudizio che, se ci fosse stato previo contraddittorio, diverso sarebbe stato il contenuto del provvedimento amministrativo. Disciplina, questa, particolarmente criticabile sotto il profilo della certezza del diritto e della valorizzazione del previo contraddittorio ⁽¹⁰⁴⁾.

costi di consulenza conseguenti. Cfr. R. Seer, *op. ult. cit.*, 1266.

Nell'ordinamento italiano, sul tema della responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria, si veda, da ultimo, diffusamente, P. Marongiu, *L'amministrazione fiscale fra poteri e responsabilità*, Torino, 2016, *passim*.

⁽¹⁰¹⁾ La disciplina è contenuta nei §§ 85-110, AO.

⁽¹⁰²⁾ Il "monumento" alla certezza del diritto è proprio la Legge Generale tributaria (*Abgabenordnung*) del 16 marzo 1976 (in vigore dal primo gennaio 1977), che, peraltro, affonda le sue radici, come prima stesura, al 23 dicembre 1919, esattamente un secolo fa, nel *Reichsabgabenordnung* (R.A.O.). Per approfondimenti si veda, per tutti, G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 416 ss.

⁽¹⁰³⁾ Cfr., di recente, in *www.rivistadiritto tributario.it*, Cass., ord. 1° agosto 2019, n. 20747, con nota di Accordino, *Confini e contenuto della c.d. prova di resistenza al vaglio della Suprema Corte*, e Cass., sez. trib., 11 settembre 2019, n. 22644, con nota di A. Colli Vignarelli, *La Cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza*; si veda anche Cass., sez. trib., 16 ottobre 2019, n. 26145, in *www.cortedicassazione.it*.

⁽¹⁰⁴⁾ Come segnalato da R. Iaia (*op. ult. cit.*, 86 ss.), anche la giurisprudenza europea (*Kamino*, punto 73) esclude la violazione dei diritti di difesa qualora sia consentita la sospensione della esecuzione del provvedimento amministrativo fino alla eventuale riforma del medesimo. Per la posizione delle Sezioni Unite n. 19667 del 2014 e n. 24823 del 2015 e

Con l'art. 5-ter, citato, non solo è tutelata la certezza del diritto, ma la prova in capo al contribuente non attiene più all'incidenza della sua difesa sul contenuto dell'avviso di accertamento, bensì, più semplicemente, alla dimostrazione in concreto dell'esistenza di ragioni difensive deducibili in contraddittorio. Si è dunque ampliata (rispetto al precedente orientamento giurisprudenziale) la possibilità di far valere l'invalidità dell'atto per violazione del previo contraddittorio⁽¹⁰⁵⁾.

6. – *Il contraddittorio come “diritto” nel rapporto d'imposta, in coerenza con i valori costituzionali. Necessità che l'art. 1, 1° comma, Statuto dei diritti del contribuente, contempra anche l'art. 2 Cost.*

Dalla disciplina tedesca emerge una particolare attenzione alla soluzione più appropriata per non sopraffare un interesse sacrificandone un altro. Ma ciò che più è da sottolineare è la permanente attenzione al rapporto contribuente-amministrazione finanziaria⁽¹⁰⁶⁾, fondato su diritti e doveri reciproci⁽¹⁰⁷⁾.

È palese, ci sembra, una cultura di diritti pubblici soggettivi⁽¹⁰⁸⁾.

della Corte costituzionale n. 132 del 2015, si veda G. Ragucci, *Contraddittorio tributario e “giusto procedimento” nella giurisprudenza costituzionale*, in *NEQTEPA*, n. 1 del 2017, cit., 13 ss.

⁽¹⁰⁵⁾ Per ulteriori riflessioni si rinvia a G. Ragucci, *op. ult. cit.*, 4-5. Per la posizione della giurisprudenza europea, cfr., *supra*, nota 98.

⁽¹⁰⁶⁾ Nell'ordinamento tedesco il “rapporto tributario” (*Steuerrechtsverhältnis*) consiste di un aspetto materiale [il “rapporto debitorio d'imposta” (*Steuerschuldverhältnis*) disciplinato ai §§ 33-77, AO] e di un correlato aspetto formale [il “rapporto procedimentale d'imposta” (*Steuerverfahrensverhältnis*) disciplinato ai §§ 78-133]; vedi R. Seer, *Allgemeines Steuerschuldrecht*, in Tipke/Lang, *op. cit.*, 249 ss.

⁽¹⁰⁷⁾ Questa “relazionalità” non è “paritarietà privatistica”, perché l'interesse pubblico emerge in regole di particolare tutela fiscale, ma non è nemmeno la riduzione della situazione del contribuente allo *status* di soggetto controllato ed amministrato, figlio di una teoria autoritaria del potere, che certo comporta anche limiti riconducibili al “buon andamento” e “all'imparzialità”, ma che pur sempre promanano dalla considerazione (*in primis*) della “sfera pubblica” (dalla sua razionalizzazione) e non della “sfera privata”, delle garanzie a loro volta basate sul valore della persona.

È proprio il sopravvenuto primario valore della *persona* nella Costituzione italiana del 1948, che dovrebbe, *de iure condendo*, estendere i suoi effetti ad una concezione più paritaria, allontanandosi dunque dal modello “potere-interesse legittimo” e recuperando il modello del “rapporto” con diritti e doveri reciproci. Osservazioni critiche sul rapporto tra amministrazione e contribuente in termini di obbligazione tributaria, con riferimento all'attuale normativa, sono peraltro esposte, da ultimo, da A. Guidara, *op. cit.*, 6 ss., con ulteriori riferimenti dottrinari. Per l'inizio di una evoluzione in senso più partecipato alla funzione impositiva, cfr. la recente esposizione sistematica di G. Ragucci, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2019, *passim*.

⁽¹⁰⁸⁾ Non è dubbio, ci sembra, che i diritti fondamentali previsti nella Costituzione

Il problema che si pone in concreto è il *quantum* di protezione della sfera personale. La risposta a tale quesito emerge dalle Carte fondamentali. Nel moderno Stato di Diritto, nella *Grundgesetz*, al primo posto sono la tutela della dignità della persona ed i diritti fondamentali, *in primis* al *libero sviluppo della personalità* (art. 2, 1° comma, prima frase, GG), quali *limiti* all'esercizio dei poteri: più è riconosciuto il valore della dignità dell'uomo, maggiore è l'ampiezza della sfera personale protetta.

Nella "comunità di diritto" europea, il limite di intromissione nelle libertà è già stato individuato nel *principio di proporzionalità* previsto dall'art. 52 della Carta di Nizza. Ogni potere può incidere la sfera personale *solo in tanto in quanto esso sia necessario*. Ogni misura adottata dai poteri pubblici dovrà essere *graduata*, per evitare un difetto nella tutela dell'interesse pubblico (*Untermaßverbot*) e per evitare un eccesso nell'incisione della sfera personale (*Übermaßverbot*)⁽¹⁰⁹⁾.

Sulla stessa linea, anche la CEDU prevede espressamente la possibilità di limitare le libertà qualora esistano due requisiti essenziali: a) nei casi previsti dalla *legge* e b) qualora detta limitazione sia *necessaria*. È imprescindibile il riconoscimento di tale principio (di proporzionalità) per perseguire "giustizia tributaria". Ciò – come detto – segna il passaggio dallo Stato di diritto *formale* allo Stato di diritto *sostanziale*, dalla garanzia della mera sicurezza giuridica alla garanzia della *giustizia*.

Se l'Unione europea riconosce, anche in ambito tributario, una tutela piena dei diritti del contribuente, ancorché bilanciati (proporzionalmente) con gli interessi collettivi, riteniamo che uno dei primi passi da compiere, affinché il nostro Paese possa essere in linea con lo "Stato di Diritto europeo", sia riconoscere che la posizione-base del contribuente non debba essere ridotta a quella dell'*interesse legittimo*⁽¹¹⁰⁾, ma sia *in*

creino situazioni di diritti pubblici soggettivi. Sul punto si rinvia alle condivisibili riflessioni di E. Tosato [*Garanzia delle leggi costituzionali*, in *Costituzione e Costituente*, Atti della XIX Settimana Sociale dei cattolici d'Italia (Firenze, 22-28 ottobre 1945), Roma, ICAS, 1946, rist. in *Persona, società intermedie e Stato, Saggi*, Milano, 1989, 3 ss.], ad avviso del quale nello Stato di diritto "l'ordinamento costituzionale limita la suprema autorità dello Stato da esso contemplata mediante il riconoscimento, esplicito o implicito, di diritti dell'uomo e del cittadino, che si affermano come diritti pubblici fondamentali, di fronte alla stessa suprema autorità prevista dall'ordinamento statale. Da questo momento sorge e diventa attuale il problema delle garanzie costituzionali e il problema si concreta nella tutela dei diritti fondamentali dei cittadini e, più in generale (per comprendere i vari aspetti sotto i quali la questione si presenta), dei diritti soggettivi pubblici – in senso lato – direttamente derivanti dall'ordinamento costituzionale".

⁽¹⁰⁹⁾ Su "divieto di eccesso" e "divieto di difetto" cfr., *supra*, nota 52.

⁽¹¹⁰⁾ Pur senza ignorare le più recenti ricostruzioni di tale situazione giuridica soggettiva, in relazione alla quale può oggi affermarsi, nel diritto amministrativo, "che la norma di

primis quella di una reciproca relazione di *diritti-doveri*, che, partendo dal valore del contribuente come persona, si estenda ad una serie di regole (*rectius*, diritti) nel procedimento di applicazione del tributo (dal *diritto* alla partecipazione, al *diritto* ad essere ascoltato, al *diritto* alla scelta di mezzi istruttori graduati e proporzionati, al *diritto* alla rimessione in termini per assenza di colpa). Il che non significa, come già detto, *parità privatistica*: permane la tutela dell'interesse pubblico, declinata, a sua volta, in doveri di collaborazione, ma questi devono essere parimenti soppesati con regole di non aggravio dei diritti della persona.

Occorre naturalmente anche una diversa cultura, che abbandoni la "filosofia" secondo cui verrebbe prima l'interesse pubblico disancorato dalla capacità della persona; viene prima la persona, con la sua dignità ed i suoi diritti fondamentali, *responsabile* dell'interesse pubblico. E in questa riscoperta culturale far rientrare, tra i diritti fondamentali (*ex art. 2 Cost.*), anche quello alla giustizia tributaria⁽¹¹¹⁾.

Sarebbe, su questa linea, anche coerente e dovuta, un'integrazione dell'art. 1, primo comma, Statuto dei diritti del contribuente, che contiene i principi generali dell'ordinamento tributario. Tale norma, che intende attuare gli artt. 3, 23, 53, 97 Cost., non può dirsi pienamente garante dei diritti del contribuente nella fase sostanziale e procedimentale del rapporto

conferimento del potere abbia il duplice scopo di tutelare l'interesse pubblico (così da consentire la cura in concreto da parte dell'amministrazione, anche a costo del sacrificio di interessi privati) e di tutelare l'interesse del privato (che mira a conservare o ad acquisire una utilità finale o bene della vita)" (così M. Clarich, *Manuale di diritto amministrativo*, quarta ed., Bologna, 2019, 138).

Nel diritto tributario, per la categoria dell'*interesse legittimo* quale figura prevista negli artt. 24, 103 e 113 Cost., nella (ben nota) ricostruzione di Cesare Glendi, cfr., da ultimo, A. Comelli, *Riflessioni selettive sull'oggetto del processo tributario: la teorica di Cesare Glendi nel prisma del binomio interesse legittimo-processo costitutivo*, in AA.VV., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, cit., 3 ss., 11 ss. Nello stesso volume, cfr. C. Glendi, "L'oggetto del processo tributario". *Trent'anni dopo*, 319 ss.

Quanto sopra esposto nel testo non sembra in contrasto con l'insegnamento di Glendi, che, molto concretamente, si riferisce al quadro dell'esistente disciplina nazionale (in tal senso, già *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 164), mentre chi scrive fa un discorso comparatistico e di possibile (ed auspicata) evoluzione normativa, conseguente a valori-base delle Carte europee (il valore della persona anche di fronte all'esercizio del potere e come limite al medesimo).

⁽¹¹¹⁾ Nel duplice senso della ripartizione equa e della capacità contributiva della persona, come ha insegnato Gaspare Falsitta (*op. ult. cit., loc. cit.*).

tributario, fintanto che non contempra anche l'art. 2 Cost., norma cardine, insieme ai doveri, della tutela dei diritti fondamentali⁽¹¹²⁾.

GIOVANNI MOSCHETTI (*)

⁽¹¹²⁾ Per cenni ad una amministrazione tributaria ausiliaria, difensiva, di servizio, che persegue, alla pari del cittadino, il bene comune, cfr. G. Ragucci, *Gli istituti della collaborazione fiscale*, cit., 7-9; F. Moschetti, *Il "Principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, cit., 3 ss., 14. Nella stessa opera, sottolineano l'importanza del passaggio da una amministrazione di tipo oppositivo a una amministrazione giustiziale, R. Schiavolin, M.C. Pierro, F. Picciaredda, S. Muleo, A. Marcheselli, P. Selicato. Cfr. inoltre il n. 2 del 2018 di *NEQTEPA*, cit., *retro*, nota 77. Si veda infine G. Marongiu, *Il nuovo statuto del contribuente: un contributo*, in *NEQTEPA*, n. 1 del 2017, cit., 4 ss.

(*) Il presente scritto riprende, con modifiche e integrazioni, la Relazione tenuta a Catania, in occasione del Convegno della Società fra gli studiosi di diritto tributario, il 25 ottobre 2019, e pubblicata in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*. Atti del Convegno, a cura di Antonio Guidara, Pisa, 2020, 221 ss.