



Centro di
Documentazione europea - UniCT



Università di Catania

I quaderni europei

Scienze giuridiche



RISERVA DI LEGGE E INDISPONIBILITÀ DEL TRIBUTO

Antonio Guidara

Settembre 2012
n. 44

Antonio Guidara
Riserva di legge e indisponibilità del tributo

Centro di documentazione europea - Università di Catania - *Online WorkingPaper* 2012/n. 44
Settembre 2012

URL: http://www.lex.unict.it/cde/quadernieuropei/giuridiche/44_2012.pdf

© 2012 Antonio Guidara

Centro di documentazione europea - Università di Catania - *Online WorkingPaper*/ISSN 1973-7696

Antonio Guidara, Ricercatore di Diritto tributario nell'Università di Catania; Avvocato

La collana *online "I quaderni europei"* raccoglie per sezioni (scienze giuridiche, scienza della politica e relazioni internazionali, economia, scienze linguistico-letterarie, serie speciali per singoli eventi) i contributi scientifici di iniziative sulle tematiche dell'integrazione europea dalle più diverse prospettive, avviate da studiosi dell'Ateneo catanese o da studiosi di altre Università italiane e straniere ospiti nello stesso Ateneo.

I *papers* sono reperibili unicamente in formato elettronico e possono essere scaricati in formato pdf su:
<http://www.lex.unict.it/cde/quadernieuropei>

Responsabile scientifico: Nicoletta Parisi

Comitato di redazione: Sabrina Carciotto - Annamaria Cutrona - Antonio di Marco - Nadia Di Lorenzo
- Giovanna Morso - Valentina Petralia - Chiara Raucea

Edito dal Centro di documentazione europea dell' Università di Catania

Via Umberto, 285 B - 95129 – CATANIA
tel. ++39.095.8737802 - 3- 4 - 11
fax ++39.095.8737856
www.lex.unict.it/cde

Abstract

Il principio di indisponibilità del tributo, per il quale non è ammessa discrezionalità amministrativa in ordine ad *an* e *quantum debeatur*, ha il suo fondamento nell'art. 23 Cost. («nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»), il quale, come è noto, enuncia, in veste consolidata e attualizzata, quel principio del "consenso al tributo" o dell'"autoimposizione", altrimenti noto come "*no taxation without representation*", che ha caratterizzato fortemente la nascita dello stato di diritto. Infatti, dalla riserva di legge ivi espressa discende che su doverosità ed entità delle prestazioni tributarie non sono possibili "scelte" amministrative, ossia che l'azione amministrativa su tali profili è vincolata. Ciò vale anche in una dimensione europea (negli ordinamenti dei singoli Stati ma anche e, più in generale, dell'Unione europea, pur con gli adattamenti richiesti dalle specificità di ciascuno di essi), poiché la riserva di legge in materia tributaria è principio costituzionale fondamentale degli Stati membri (omologhi dell'art. 23 Cost., pur con diverse enunciazioni, si rinvergono nelle principali costituzioni) e, proprio per questo, può essere considerata parte dell'ordinamento dell'Unione (da parte dei Trattati in materia tributaria non sono toccati principi costituzionali e potestà legislative degli Stati membri, alla cui esplicitazione sono semmai posti dei limiti, per lo più negativi).

The principle of the tax unavailability, which can not allow the administrative discretion according to *an* and *quantum debeatur*, has its foundation in the art. 23 Cost. («nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge») that, as everybody knows, states, in a well-established and updated version, that principle of "tax consent" or of "self –imposition", known as "*no taxation without representation*" which has strongly determined the birth of "Stato di diritto". In fact from the rule of law, here expressed, depends the fact that administrative choices are not possible regarding the existence and the entity of the tax debts, that is, the administrative action regarding these profiles is binded.

It is valid also for the European dimension (in the regulations of each State but also in general of the European Union ones, with the requested adaptations of the specificity of each of them): in fact, the rule of law in tax matters is a fundamental constitutional principle of the Member States (despite some differences, in the principal Constitutions there are some analogies, with the above mentioned art. 23) and for this reason it can be considered part of the Union law (in the tax matters the Treaties do not undermine the constitutional principles of the Member States and the legislative power whose execution can be subjected, in some cases, to some negative limits).

Keywords

Riserva di legge - indisponibilità del tributo - discrezionalità amministrativa - dimensione europea

Rule of law - tax unavailability - administrative discretion - European dimension

RISERVA DI LEGGE E INDISPONIBILITÀ DEL TRIBUTO*

di Antonio Guidara

Sommario: 1. Premessa. – 2. Delimitazione dell'indagine. – 3. Riferibilità dell'indisponibilità del tributo alle potestà amministrative di accertamento e di riscossione. – 4. Referenti costituzionali. In particolare: a) Insufficienza del riferimento al dovere di contribuzione secondo capacità contributiva. – 5. (Segue): b) riconducibilità alla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. – 6. Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria. – 7. Profili europei e comparati.

1. Premessa

L'indisponibilità del tributo può dirsi una tappa obbligata nell'analisi delle relazioni tra contribuente e amministrazione finanziaria; tant'è che, quali che siano accezione e importanza che le vengano attribuite, gli studi su istituti (al più risalente concordato, possono affiancarsi, ad esempio, le diverse forme di adesione oggi presenti, la conciliazione giudiziale, gli interpellati, la transazione fiscale, la mediazione tributaria, gli accordi in fase di riscossione) e funzioni (tipicamente di accertamento e di riscossione) caratterizzanti il diritto tributario comunque ad essa fanno riferimento. Da qui l'esigenza di chiarirne significato e rilevanza nella convinzione che essa permei in maniera decisiva l'ordinamento tributario, spesso più di quanto si percepisca o si rappresenti¹.

Si può e si vuole pervenire all'individuazione di una chiave di lettura unitaria dei fenomeni tributari: che spieghi importanti istituti esistenti (principalmente quelli cui si è fatto cenno), ma che sia suscettibile di essere riferita anche a istituti di nuova introduzione²; che spieghi più in generale la dinamica delle relazioni tra contribuente ed amministrazione finanziaria nelle funzioni tipiche di quest'ultima (cui, appunto, i diversi istituti che vengono in rilievo si riconducono); che ancora, soprattutto in una prospettiva comparativa, qual è quella del presente convegno, consenta un efficace confronto tra ordinamenti giuridici *viciniori*, ove l'apporto dell'esperienza italiana non vuole soltanto rappresentare istituti e funzioni amministrative comparabili ed eventualmente emulabili, ma anche significare una visione dello stesso diritto tributario, che nei paesi di *civil law* è o dovrebbe essere il più possibile prossima.

2. Delimitazione dell'indagine

2.1. Nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria vengono in essere una pluralità di situazioni giuridiche.

In questa sede rilevano quelle che hanno ad oggetto, in tutto o in parte il tributo, per quanto la relativa nozione non manchi di destare problemi³. Tra tali situazioni giuridiche rilevano quelle attive,

* Relazione tenuta al Convegno "Evoluzione delle relazioni fra contribuente e amministrazione finanziaria: esperienze comparate tra Italia e Spagna – Evolución de las relaciones entre contribuyente y administración financiera: experiencias comparativas entre Italia y España" organizzato dall'Università di Verona, Dipartimento di Scienze giuridiche, nei giorni 11 e 12 maggio 2012, destinata alla pubblicazione negli Atti del Convegno.

¹ Tra i contributi più recenti sul tema dell'indisponibilità del tributo si rimanda, anche per i numerosi riferimenti, A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, *passim* e in particolare capitolo secondo.

² Tra gli interventi recenti che chiamano in causa l'indisponibilità del tributo si ricorda l'art. 17 bis del D.lgs. 31 dicembre 1992 – aggiunto dall'art. 39, 9° Co., dl. 6 luglio 2011, n. 98, come convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 – con il quale si introduce nel diritto (e nel processo) tributario la mediazione «con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012». Per primi commenti si vedano ad es.: M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *CT*, 2011, p. 2494 s.; A. GUIDARA, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni introdotte*, dal dl. 98/2011, in *D Trib.*, 2012, p. 92 ss.; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass Trib.*, 2012, p. 52 ss..

³ Come è noto, la nozione di tributo ha una genesi extra-giuridica, essenzialmente economica e sociologica, alla quale fare riferimento anche in sede giuridica, che, in estrema sintesi, può riassumersi nella prestazione pecuniaria coattiva in favore di un ente impositore e per il finanziamento delle sue attività istituzionali, fermo restando che la nozione deve il più possibile aderire ai contesti in cui ricorre e può anche assumere un'ampiezza variabile. Si conviene nel considerare tale definizione relativamente precisa, potendo le sue caratteristiche intrinseche essere presenti anche in maniera abbastanza sfumata (tali da far discutere spesso sulla natura tributaria o meno di un'entrata),

potendo riferirsi solo ad esse un eventuale potere di disposizione del tributo. E in particolare rilevano, e sono sicuramente di maggiore interesse, quelle riferibili all'amministrazione, vale a dire le potestà di accertamento e di riscossione.

Ivi, infatti, eventuali profili dispositivi del tributo si ripercuotono sugli interessi che l'amministrazione è chiamata a realizzare, incidendo sulle caratteristiche proprie delle potestà amministrative coinvolte; diversamente da eventuali scelte del contribuente, che si collocano a monte dell'esercizio di tali potestà e semmai pongono problemi di compatibilità costituzionale delle norme che le consentono con i principi di uguaglianza e capacità contributiva. Inoltre gli accordi sul tributo che intervengano tra amministrazione e contribuente, non possono che avere una *sedes* amministrativa, non possono cioè che coinvolgere l'esercizio delle predette potestà, innestandosi nei relativi itinerari e rappresentandone importanti epiloghi, alternativi e/o complementari ai "normali" provvedimenti⁴.

Peraltro gli studi sull'indisponibilità del tributo, per lo meno negli ultimi decenni, riguardano prevalentemente le potestà amministrative di accertamento e di riscossione; ad esse, del resto, fanno riferimento gli istituti accostati e accostabili all'indisponibilità, primo tra tutti il concordato tributario (definitivamente accertamento con adesione) reintrodotta nel '94 e sistematizzata nel '97.

2.2. La delimitazione dell'indagine è confermata anche dalla scelta della formula, indisponibilità del tributo, in luogo di altre similari in uso e in particolare di quella più ricorrente dell'"indisponibilità dell'obbligazione tributaria", il cui limite può individuarsi proprio nel riferimento all'obbligazione tributaria⁵.

Infatti, nel diritto tributario difficilmente può parlarsi di situazioni di debito e di credito che siano correlate tra loro, vale a dire di un rapporto obbligatorio (anche innestandosi nell'ambito di un procedimento amministrativo). Ciò essenzialmente perché i rapporti tra contribuente e amministrazione sono connotati da profili che esulano dalle normali obbligazioni pecuniarie: infatti l'amministrazione, a differenza del normale creditore, può azionare *ex se* le sue pretese, esercitando i poteri autoritativi di cui dispone (come è noto, essa determina l'esistenza di un eventuale debito, lo quantifica e lo riscuote, anche contro la volontà del "debitore"); inoltre, essa stessa punisce l'inadempimento del contribuente con l'applicazione di una sanzione (amministrativa), che di regola non si riscontra nei normali rapporti di debito-credito⁶.

E ancora delle obbligazioni mancano connotati importanti. Manca innanzi tutto la pariteticità, almeno sul piano formale, del "rapporto" tra le parti, ma piuttosto si constata una posizione formale (oltre che sostanziale) di supremazia dell'amministrazione⁷. Si constata inoltre l'assenza di un interesse

ma attribuendo comunque alla stessa fondamentale importanza per vari fini, quali, ad esempio nell'ordinamento italiano, l'accesso alla giurisdizione delle commissioni tributarie (per alcuni studiosi «sono ... da considerare obsolete le definizioni e le classificazioni tradizionali, essendo necessario fissare più nozioni di tributo, a seconda delle finalità per cui la nozione è usata», «il concetto di tributo non è necessariamente uno soltanto, ma ... vi possono essere – e in effetti vi sono – più concetti, in relazione alle molteplici norme alla cui interpretazione è finalizzato»: così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2006, p. 9 ss.). Alla comunemente riferita nozione di tributo può ricondursi la definizione data dal legislatore spagnolo nell'art. 2 della *Ley general tributaria* del 17 dicembre 2003, n. 58 («*Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*»).

⁴ Delle situazioni giuridiche riferite, quelle facenti capo al contribuente spesso si realizzano a monte dell'esercizio delle potestà amministrative (prima che si verifichino i fatti che legittimino l'esercizio di queste ultime) e con esiti che spesso sono causa di tale esercizio; per di più esse sono oggetto di disciplina cogente, che eccezionalmente consente delle scelte al contribuente (le cd. opzioni). Ad esse non sono riferibili accordi tra contribuenti e amministrazione finanziaria, dal momento che, anche a prescindere da contenuti e discipline positive, tali accordi (che attingerebbero al diritto privato e all'autonomia negoziale di entrambe le parti) non potrebbero non incidere sull'esercizio delle future potestà amministrative, con la conseguenza che sarebbero nulli perché contrari all'assetto di interessi che presiede all'esercizio di tali potestà.

⁵ Naturalmente non si può né si vuole trattare dell'obbligazione tributaria, che meriterebbe ben altra attenzione visto che per lungo tempo ha destato l'attenzione degli studiosi al punto di diventare quasi una costante della letteratura del diritto tributario; ad essa si guarda soltanto in quanto "determinata" o "connotata" dall'indisponibilità al fine di meglio definire quest'ultima.

⁶ Tra l'altro le eventuali clausole penali del diritto privato, cui le sanzioni amministrative tributarie si potrebbero – tutt'al più e in una visione pan-privatistica – accostare, sono pur sempre frutto dell'accordo dei contraenti.

⁷ Cfr. ad es. U. BRECCIA, *Le obbligazioni*, in G. IUDICA, P. ZATTI (a cura di), *Trattato di diritto privato*, Milano, 1991, p. 12 ss., per il quale il modello di obbligazione assunto dal legislatore si basa su «simmetria delle situazioni reciproche» e «parità» delle parti, sia pure in maniera conforme alla nozione costituzionale di uguaglianza di cui all'art. 3, 2° Co. Cost., le quali vanno viste come un principio direttivo utile per porre nella giusta luce alcune questioni di carattere ermeneutico e sistematico.

esclusivo o preminente del "creditore" alla prestazione e del conseguente potere di disposizione, giacché l'interesse dell'amministrazione (o dello Stato-apparato) è servente rispetto all'interesse pubblico alla percezione dei tributi al punto che la stessa amministrazione, a differenza del normale creditore, non può sottrarsi dal far valere le sue pretese, come anche dal sanzionare eventuali comportamenti del contribuente difformi dalla legge, neppure laddove venga meno l'interesse di essa a conseguire la prestazione⁸⁹.

Piuttosto, come peraltro si è detto, dalla disciplina dei vari tributi emerge una pluralità di situazioni giuridiche soggettive dal contenuto eterogeneo. Così in capo al contribuente si hanno situazioni, quali obblighi (di dichiarazione, di versamento, ecc.), diritti (a detrazione, a deduzioni, ecc.), soggezioni (alle varie potestà amministrative), interessi legittimi (a fronte dei vari provvedimenti dell'amministrazione), opzioni (per regimi contabili, regimi di determinazione del tributo, ecc.)¹⁰. E solo raramente veri rapporti di debito-credito, riconducibili alle obbligazioni: essenzialmente le situazioni in cui il contribuente è creditore¹¹. E parallelamente si constatano una pluralità di atti amministrativi (avvisi

⁸ L'interesse del creditore viene considerato elemento costitutivo del rapporto obbligatorio, nel senso che l'obbligazione è essenzialmente strumento di soddisfacimento dell'interesse del creditore; il che trova conferma nella formula normativa secondo la quale la prestazione deve corrispondere all'interesse del creditore (art. 1174 cc.), ma anche nella formula secondo la quale il venir meno dell'interesse del creditore a conseguire la prestazione determina l'estinzione dell'obbligazione (art. 1256, 2° Co., cc.). *Amplius* sull'interesse del creditore e sulla sua rilevanza cfr. per tutti, M. BIANCA, *Diritto civile. IV. L'obbligazione*, Milano, 1993 (ristampa aggiornata al 1997), p. 41 ss.; P. RESCIGNO, *Obbligazioni (dir. priv.) a nozioni generali*, in *ED*, XXIX, 1979, p. 194 ss.

⁹ Nel diritto civile l'obbligazione viene intesa in due accezioni: il rapporto, detto appunto obbligatorio, che intercorre tra due soggetti avente ad oggetto la prestazione che uno, detto debitore, deve eseguire per soddisfare l'interesse dell'altro, detto creditore; ma anche la posizione debitoria di tale rapporto, ossia lo specifico dovere in forza del quale il debitore è tenuto ad eseguire una data prestazione per soddisfare l'interesse del creditore. Trattasi di significati che affondano le loro origini nel diritto romano: cfr. ad es. B. WINDSCHEID, *Diritto delle Pandette* (traduz. it. C. FADDA, E. BENSÀ), II, parte prima, Torino, 1904, p. 5 ss.

Gli elementi del rapporto obbligatorio sono individuati: a) nel debito, ossia la posizione giuridica passiva del rapporto obbligatorio, comunemente indicata obbligazione; b) nel credito, ossia la posizione giuridica attiva del rapporto obbligatorio; c) nell'oggetto o contenuto, vale a dire la prestazione, ciò che è dovuto dal debitore al creditore; d) nell'interesse del creditore, che è l'elemento funzionale del rapporto obbligatorio, ossia ciò che giustifica la prestazione e in definitiva lo stesso rapporto obbligatorio. Così ad es. M. BIANCA, *Diritto civile. IV. L'obbligazione*, cit., p. 21 ss.

Sull'obbligazione, il significato e la genesi, si vedano tra i tanti, anche per i riferimenti: M. BIANCA, op. cit., p. 1 ss.; U. BRECCIA, *Le obbligazioni*, cit., p. 1 ss.; P. RESCIGNO, *Obbligazioni (dir. priv.)*, cit., p. 134 ss.; C. A. CANNATA, *Le obbligazioni in generale*, in *AA. VV. Trattato di diritto privato*, IX, Torino, 1999, diretto da P. RESCIGNO, p. 5 ss.. Ma anche: M. TALAMANCA, *Obbligazioni (storia) a diritto romano*, in *ED*, XXIX, 1979, p. 1 ss.; G. ASTUTI, *Obbligazioni (storia) b) diritto intermedio*, in *ED*, XXIX, 1979, p. 78 ss.; R. SACCO, *Alla ricerca dell'origine dell'obbligazione*, in *RDC*, 1999, I, p. 609 ss..

Anche a volere ammettere l'esistenza di un'obbligazione tributaria, essa apparterebbe verosimilmente alla categoria delle obbligazioni pubbliche o di diritto pubblico (ad es.: G. TESORO, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 48 ss.; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, p. 60 ss.; FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 82 ss.) essenzialmente per gli interessi pubblici, ma anche per la fonte provvedimentale che la caratterizzerebbero. Anche se, poi, tale categoria di obbligazioni si dovrebbe connotare per l'esistenza di rapporti paritetici tra amministrazione e cittadino (così M. S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Milano, 1964, p. 71 ss.).

La dottrina dubita dell'esistenza delle obbligazioni pubbliche, propendendo al più per una valenza descrittiva della relativa nozione o comunque restringendone notevolmente l'ambito di operatività: cfr. M. S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, cit., in particolare, pp. 10 ss. e 52 ss.; G. D. FALCON, *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1990; E. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2002, p. 681 s.; G. BENEDETTI, *Obbligazioni della pubblica amministrazione*, in *Dizionario di diritto pubblico* diretto da S. CASSESE, Milano, 2006, IV, p. 3848 s..

Del resto, quanti ammettono la figura delle obbligazioni pubbliche non riescono a delinearne una nozione precisa (cfr. A. BARETTONI ARLERI, *Obbligazioni pubbliche*, in *ED*, XXIX, 1979, pp. 383 ss., 403 s.); cfr., più di recente, M. STIPO, *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.lgs. 19 giugno 1997, n.218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rass Trib*, 1998, p. 1235 ss.

¹⁰ In verità le cd. opzioni, per quanto diffuse e rilevanti nel diritto tributario, in sé considerate non sono autonome situazioni giuridiche. Per lo meno non lo sono sul piano della teoria generale del diritto, in quanto si tratta pur sempre di diritti, e segnatamente di diritti potestativi, che consentono al relativo titolare di scegliere tra due o più soluzioni possibili, i quali possono essere parte di una più ampia situazione giuridica ovvero esaurirne il contenuto e possono derivare dalla legge come anche da negozi (peraltro gli studiosi dubitano della riconducibilità del diritto potestativo al diritto soggettivo, proponendone una nozione differente ed autonoma: ad es. di situazione incompleta di diritto soggettivo, alla stregua di talune azioni, di interessi protetti, di aspettative, come riferisce E. RUSSO, *Diritti soggettivi (classificazione dei)*, in *Enc. Giur. Treccani*, 2005, p. 3 s.; nonché ID., *Il concetto di diritto soggettivo*, in *RDC*, 2008, I, p. 54 ss.).

¹¹ Già da tempo la dottrina ha rilevato nel diritto tributario la sussistenza di situazioni giuridiche diverse dall'obbligazione. Cfr. ad es. A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1957, p. 37 ss.; ma anche ID., *Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria*, in A. BERLIRI, *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, 1990, p. 205 ss., ma già in *Giur. Imp.*, 1954, p. 509 ss.) per il quale dalle varie leggi d'imposta discendono obblighi, obbligazioni, diritti, potestà, divieti, ecc., che confluirebbero nel rapporto giuridico d'imposta, il quale per l'appunto sarebbe un rapporto complesso; su posizioni analoghe, sia pure più sfumate, già A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 22 ss.; G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 48.

In particolare non è risultata agevole la distinzione tra obbligazione e obbligo. Etimologicamente derivati dalla comune parola latina *obligatio*, sono spesso usati come sinonimi, anche dal legislatore, del quale vengono per l'appunto denunciate ambiguità e inaffidabilità lessicali. I due termini, comunque, vengono dai più distinti (e così anche nel diritto tributario) nel senso che l'obbligazione esprime un rapporto giuridico bilaterale (alla situazione passiva, cioè, ne corrisponde una attiva di eguale contenuto immediatamente azionabile dal creditore), mentre il secondo indica una situazione soltanto unilaterale, cioè soltanto del debitore. È rimasta minoritaria la tesi di quanti

di accertamento, avvisi di liquidazione, iscrizioni a ruolo, ingiunzioni fiscali, provvedimenti sanzionatori, ecc.), i quali sono espressione di una pluralità di funzioni amministrative, essendo diversi i poteri espressi, ma anche le norme di riferimento, le situazioni coinvolte, gli interessi perseguiti¹².

Per l'appunto si possono distinguere, nel diritto tributario, norme costitutive di situazioni soggettive unilaterali, di rapporti giuridici, ovvero attributive di poteri normativi; e con riferimento a questi ultimi individuare «aree tipiche di azione amministrativa (...) guardando agli aspetti contenutistici delle mediazioni normative tra interessi pubblici e privati in vario modo implicati nelle vicende del prelievo dei tributi»¹³. Tra queste aree tipiche si collocano le attività di accertamento e di riscossione¹⁴.

3. Riferibilità dell'indisponibilità del tributo alle potestà amministrative di accertamento e di riscossione

3.1. Esclusa la configurabilità dell'obbligazione tributaria, occorre verificare la riferibilità dell'indisponibilità alle potestà esercitate dall'amministrazione finanziaria. Serve, in proposito, mettere a fuoco la nozione dell'indisponibilità, della quale si vuole svolgere una prima esegesi movendo da brevi considerazioni di teoria generale del diritto per poi passare all'esame dei possibili referenti normativi.

Si dubita fortemente dell'esistenza della categoria giuridica dell'indisponibilità, spesso ritenuta utile soltanto sul piano descrittivo per riferire varie limitazioni, diversamente qualificate e classificate, al contenuto dei diritti soggettivi in relazione agli interessi coinvolti: così soprattutto gli studi di diritto privato, le cui conclusioni sono state e possono essere esportate in altri rami del diritto¹⁵.

individuano la differenza tra le due figure nel contenuto, patrimoniale dell'obbligazione non patrimoniale dell'obbligo.

¹² Per un quadro organico delle situazioni giuridiche tributarie facenti capo ai contribuenti si veda S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2009, pp. 29 ss., 203 ss., 223 ss., ove si identificano situazioni veramente bilaterali nei crediti vantati dal contribuente nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Dello stesso Autore si veda anche *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *RDT*, 2006, I, p. 743 ss.

¹³ Si vedano essenzialmente S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., specialmente p. 30 s. e 276 s., ove si distinguono le attività di indirizzo, conoscitiva, d'accertamento, di riscossione, sanzionatoria, con la precisazione comunque che l'autonomia funzionale di queste attività è soltanto relativa; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2008, p. 317 ss.; G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2005, p. 5 ss.; C. GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Milano, 2003, p. 102 ss.

¹⁴ Del resto non si può negare che: ha senso parlare di obbligazione tributaria in un'accezione economica, e forse anche sociologica, giacché in tali contesti il fenomeno tributario viene nella sostanza percepito come un rapporto unitario di tipo obbligatorio, con contrapposte situazioni di debito e di credito facenti capo rispettivamente al contribuente e all'ente impositore (alla stregua di altre espressioni, aventi una genesi economica, ricorrenti nel diritto tributario); sono venute meno le ragioni storico-politiche che segnarono l'affermazione dell'obbligazione tributaria, comunemente individuate nell'esigenza di realizzare, appunto attraverso tale nozione, una sorta di compromesso tra l'autoritarismo impositivo di stampo ottocentesco e le esigenze garantiste dell'ideologia liberale; le conclusioni qui sostenute sono in linea con la graduale evoluzione della scienza del diritto tributario, che si è affrancata faticosamente da condizionamenti storici ed economici, e più in generale dalla sua esperienza secolare scarsamente giuridica, come anche dalle influenze di altre discipline giuridiche (principalmente privatistiche di derivazione pandettistica) già "mature" all'epoca in cui si sviluppa in chiave moderna il prelievo tributario, ed ha gradualmente eroso la tradizionale obbligazione tributaria.

Ed eventuali riferimenti normativi all'obbligazione tributaria, talora presenti, non esimono l'interprete dall'andare al di là della *littera legis*, guardando alla *ratio* della norma e alla sua collocazione sistematica: per l'appunto, laddove impiegata, anche in improprie "definizioni legislative", l'espressione "obbligazione tributaria" appare più che altro come il termine di riferimento di altri istituti, insieme ai quali va declinata, finendo con l'acquistare un significato peculiare da individuare nelle norme e nei contesti che volta per volta vengono in rilievo; ciò senza considerare le critiche di imprecisione terminologica ed ambiguità espressiva, circa le scelte lessicali del legislatore, sollevate già in ambito civilistico, dove la parola obbligazione ricorre maggiormente, che si possono riproporre anche in questa sede e che anzi nel diritto tributario finiscono inevitabilmente col assumere una maggiore incisività in conseguenza di asistematicità e incoerenza, evidenti a tutti, di molti interventi del legislatore fiscale.

¹⁵ L'indisponibilità giuridica ha assunto una latitudine di significati tale da renderne difficile una ricostruzione univoca: in particolare si è guardato all'idoneità del bene ad essere oggetto dell'atto di disposizione, alla legittimazione, alla capacità di agire, al potere di disposizione o più in generale alle "anomalie" rispetto allo schema tipico di trasferimento dei diritti (per una ricognizione delle varie posizioni si rimanda per tutti a F. REALMONTE, A. MAGRI, *Indisponibilità*, in *ED*, Agg. III, 1999, p. 685 ss. e ivi riferimenti). Generalmente, però, si esclude che l'indisponibilità possa essere eretta a categoria giuridica, per quanto sia utile sul piano descrittivo (cfr.: L. FRANCIOSI, *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1989, p. 1; E. MOSCATI, *Vincoli di indisponibilità*, in *NDIt.*, XX, 1975, p. 819 ss.; M. REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, cit., p. 425 ss.; F. LUCARELLI, *Solidarietà ed autonomia privata*, Napoli, 1970, p. 212 ss.; GIORGI, *Fattispecie anomala di indisponibilità giuridica*, in *GI*, 1961, IV, p. 250 ss. *Contra*: P. NEGRO, *Indisponibilità giuridica*, in *NDIt.*, VIII, 1962, p. 605 ss.; ID., *Lineamenti di un trattato dell'indisponibilità giuridica*, Padova, 1957, *passim*).

Talvolta si connota l'indisponibilità con gli aggettivi parziale, relativa, soggettiva, spesso in contrapposizione all'indisponibilità totale, assoluta, oggettiva. Ma tali distinzioni colgono singoli profili, peraltro non facilmente definibili e comunque meramente descrittivi; il che unitamente alla varietà di opinioni espresse e all'opinabilità e all'evanescenza delle conclusioni formulate al riguardo, rendono preferibile evitare tali distinzioni. Per di più accogliendo tali distinzioni si finirebbe col dilatare enormemente il significato dell'indisponibilità fino

In ogni caso appare preferibile evitare approcci dogmatici e attenersi il più possibile al dato testuale. Per l'appunto indisponibilità, come dimostra la stessa parola, ha un'evidente valenza negativa, riferendosi a ciò di cui non si può disporre. Sicché referenti positivi di essa diventano la facoltà o il potere di disposizione, nella cui carenza originaria o sopravvenuta starebbe, appunto, la sua essenza.

Disporre di un diritto equivale a trasferirlo in tutto o in parte come pure a rinunciarvi. Intesa in questi termini la facoltà di disposizione costituisce una qualità intrinseca al diritto soggettivo. Ciò unitamente ad altra importante facoltà, che è quella di godimento. E talvolta si rileva che, mentre quest'ultima rappresenta l'aspetto statico del diritto soggettivo, la prima ne rappresenta l'aspetto dinamico¹⁶.

Tale ordine di idee vale anche per altre situazioni giuridiche di vantaggio, che al più studiato diritto soggettivo possono essere accostate. Il riferimento è essenzialmente al potere o potestà della Pubblica amministrazione¹⁷, che connota molti dei rapporti tra quest'ultima e il cittadino.

Entrambe le situazioni considerate, il diritto e la potestà, esprimono una volontà in grado di produrre effetti giuridici, tra i quali quelli traslativi e abdicativi, che si ricomprendono appunto nella facoltà di disposizione. Tuttavia, mentre nei diritti soggettivi la "signoria della volontà" è tendenzialmente assoluta (finalizzata alla cura di interessi di parte in rapporti tra pari), nelle potestà pubbliche essa è sempre limitata.

Più esattamente lo è nel fine, il perseguimento del pubblico interesse, in funzione del quale la potestà nasce ed esiste; si ha riguardo a questa caratteristica quando si dice, spesso tratteggiatamente, che tutte le potestà pubbliche sono vincolate (nel fine), irrinunciabili o indisponibili.

La volontà dell'amministrazione è limitata – ed è questo il profilo di maggiore interesse – anche nell'individuazione di ulteriori interessi meritevoli e nella loro composizione con l'interesse primario: accanto alle regole proprie di settori dell'azione amministrativa esistono e rilevano anche regole generali, spesso elaborate in sede interpretativa e poi recepite dal legislatore, come ad es. i «criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza» che reggono l'azione amministrativa (di cui all'art. 1, (1° Co.), della legge 241/90, come modificato da ultimo nel 2009).

Trattasi di limiti, più o meno penetranti, che possono finanche eliminare ogni margine di scelta della Pubblica amministrazione, come accade ad es. alla potestà punitiva nella quale l'amministrazione è chiamata a qualificare dei fatti e ad adeguare ad essi la volontà astratta del legislatore. Avendo riguardo a individuazione e composizione degli interessi coinvolti dall'azione amministrativa si definiscono le potestà discrezionali o vincolate e i loro contenuti disponibili o indisponibili. E naturalmente è in questa seconda accezione della vincolatezza/indisponibilità che in questa sede si guarda all'azione dell'amministrazione finanziaria.

Comunque la presenza del potere di disposizione, più o meno limitato, non sembra consentire una sovrapposizione di diritto soggettivo e potestà pubblica. Infatti i limiti evidenziati non sono

quasi a renderla priva di utilità, anche dal punto di vista descrittivo: probabilmente non esistono diritto o potestà, che non soffrano limitazioni (di varia intensità) al potere di disposizione e quindi possano essere definiti *tout court* (in)disponibili. Peraltro tali distinzioni sarebbero comunque estranee alla legge.

¹⁶ La dottrina prevalente ritiene già da tempo che la facoltà di disposizione faccia parte del diritto soggettivo. In via esemplificativa si vedano: S. PUGLIATTI, *L'atto di disposizione e il trasferimento dei diritti*, in *Diritto Civile. Metodo, teoria, pratica*, Milano, 1951, p. 1 ss. (ma già in *Annali Regia Università di Messina*, 1927, p. 165 ss.); ID., *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, Milano, 1935, p. 89 ss.; A. FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939, p. 195 ss.; U. NATOLI, *Il diritto soggettivo*, Milano, 1943, in part. p. 125 ss.; F. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, cit., p. 154 ss.; O. BUCCISANO, *Contributo allo studio del contratto estimatorio*, cit., p. 93 ss.; A. ANASTASI, *Facoltà e diritti facoltativi*, in *ED*, XVI, 1967, p. 212 ss.; P. G. MONATERI, *Diritto soggettivo*, in *DigCiv*, VI, 1990, p. 421; E. RUSSO, *Diritto soggettivo: I) Teoria generale*, in *Enc. Giur. Treccani*, 2005, pp. 6 s., 11 ss. (ma anche ID., *Il concetto di diritto soggettivo*, cit., pp. 16 s., 30 ss.).

¹⁷ I termini potere e potestà, specie se riferiti alla Pubblica amministrazione, possono anche essere utilizzati come sinonimi, visto che le distinzioni che taluni studiosi propongono sono spesso soggettive e comunque non mettono d'accordo gli interpreti. Significative della varietà del dibattito, per cogliere gli aspetti salienti del quale è sufficiente rinviare ai principali manuali di diritto amministrativo, sono, ad es., le parole di M. S. GIANNINI (*Diritto amministrativo*, II, cit., p. 68 ss.), il quale evidenzia che «la nozione di potestà è stata sempre particolarmente confusa, perché la dottrina del diritto privato e quella del diritto pubblico non si sono mai messe d'accordo, neppure sul vocabolario. Molti preferiscono al nome di potestà quello di potere: «potere giuridico» precisano altri, per distinguerlo dal potere naturalistico, o dal potere politico; altri ancora ritiene sinonimi potestà e potere e impiega promiscuamente i due sostantivi. Più grave è il dissenso tra quei privatisti che vedono nella potestà una situazione di potere, individuabile nella finalità di realizzare interessi alieni, e quei pubblicisti che vedono nella potestà un «potere di svolgimento della capacità giuridica», la capacità in atto in una delle sue «direzioni generiche». La discussione è, come si vede, per un aspetto terminologica, per un altro è condizionata alla teorizzazione generale delle situazioni soggettive...».

soltanto “quantitativi” o di “misura” ma esprimono il diverso fondamento di tali situazioni, rispettivamente la libertà nell’uno e l’autorità nell’altra; alla potestà pubblica, inoltre, non è riferibile la facoltà di godimento, espressione di libertà e tipica del diritto soggettivo (del quale costituisce contenuto insopprimibile); i diversi esercizi della potestà, specialmente quando vi è discrezionalità amministrativa, rappresentano pur sempre disposizione degli interessi pubblici e privati coinvolti.

Considerazioni analoghe a quelle espresse per la potestà possono farsi per l’attività amministrativa, consistente in una pluralità di similari potestà e atti accomunati da medesime finalità¹⁸, o per la funzione amministrativa, equivalente alla potestà o al potere amministrativo visti però nel loro farsi, nel loro trasformarsi in atti¹⁹; peraltro i termini potestà, attività e funzione riferiti all’azione amministrativa sono non di rado usati come sinonimi o comunque considerati fungibili²⁰.

3.2. Il fatto che l’indisponibilità sia riferibile alle potestà amministrative, non significa per ciò stesso che esse siano indisponibili, dovendosi piuttosto guardare ai loro contenuti; più esattamente l’indisponibilità si atteggia a limite dell’azione amministrativa e la sua intensità non può essere prestabilita, ma va determinata in relazione al contenuto di ciascuna potestà. Ciò vale naturalmente anche per le potestà che esercita l’amministrazione finanziaria (di indirizzo, conoscitive, di accertamento, di riscossione, sanzionatorie), delle quali si impone una cernita.

In proposito non può che guardarsi alle potestà di cui il tributo rappresenta in tutto o in parte il contenuto. Infatti: la nozione di tributo, per quanto sia atecnica (per la sua genesi extragiuridica) e poco precisa (per la relatività dei confini), va riferita alle situazioni giuridiche di cui costituisce in tutto o in parte il contenuto; solo nelle situazioni attive facenti capo all’amministrazione, le potestà, possono aversi profili dispositivi (aventi ad oggetto il tributo) come anche innestarsi eventuali accordi (che per l’appunto sono accordi amministrativi); le discussioni sulla possibilità di accordi nel diritto tributario hanno riguardato essenzialmente quelli aventi ad oggetto il tributo.

Sicché rilevano le potestà di accertamento e di riscossione, e più in generale le corrispondenti attività amministrative, tendenti, come è noto, alla determinazione di quanto dovuto e alla sua acquisizione coattiva²¹.

¹⁸ Per una definizione dell’attività già G. AULETTA, *Attività (dir. priv)*, in *ED*, III, 1958, p. 981 ss.; M. S. GIANNINI, *Attività amministrativa*, in *ED*, III, 1958, p. 988 ss..

¹⁹ Cfr. F. BENVENUTI, *L’ordinamento repubblicano*, (a cura di) L. BENVENUTI, Padova, 1996, p. 190 ss.; nonché: *Eccesso di potere per vizio della funzione*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1950, I, p. 1 ss.; *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, in *RTDP*, 1952, p. 118 ss..

²⁰ Oltre che alle situazioni giuridiche l’indisponibilità (può essere e) viene anche riferita, più o meno espressamente, ai beni. Gli esempi sono molti, ma, limitandosi alle ipotesi più note, si pensi al patrimonio indisponibile o alle quote o porzioni indisponibili dell’eredità; e analogamente può dirsi laddove ricorrano riferimenti a beni inalienabili, incommerciabili o impignorabili, trattandosi di qualificazioni che esprimono limitazioni riconducibili pur sempre alla più ampia nozione dell’indisponibilità.

In tali ipotesi, però, non viene in essere una diversa nozione dell’indisponibilità né si vuole dare rilievo a qualità intrinseche delle cose o, addirittura, proporre un nuovo criterio di classificazione dei beni. Piuttosto riferire l’indisponibilità ai diritti come anche ad altre situazioni giuridiche o ai beni che ne sono oggetto può dirsi nella sostanza la stessa cosa, cambiando soltanto l’angolazione dalla quale si guardano gli stessi fenomeni.

²¹ Non rilevano invece le funzioni conoscitive o sanzionatorie, le quali esprimono rispettivamente le potestà di acquisire dati e notizie fiscalmente rilevanti, anche contro la volontà del contribuente e con eventuali limitazioni di libertà personali e riservatezza, e le potestà punitive degli uffici con finalità di prevenzione e repressione dell’evasione fiscale. Ossia coinvolgono interessi ed hanno referenti costituzionali non specificamente tributari, quali le libertà personali e il diritto alla difesa da un lato, la prevenzione e la repressione delle violazioni fiscali dall’altro. Né può dirsi che l’esercizio dei poteri conoscitivi sia finalizzato alla determinazione dei tributi e all’irrogazione di sanzioni (perdendo con ciò autonomia funzionale), ma piuttosto, come si è detto, all’acquisizione di dati e notizie fiscalmente rilevanti, suscettibili poi di essere utilizzati ai fini della determinazione dei tributi dovuti e all’irrogazione delle sanzioni nei confronti dei soggetti responsabili. Né possono considerarsi le sanzioni un accessorio del tributo, visto che con la riforma del 1997 è definitivamente invalsa una concezione personalistica, di tipo penale, sul modello di quanto già avvenuto per le sanzioni amministrative. Peraltro dottrina e giurisprudenza non hanno riferito l’indisponibilità del tributo a tali potestà.

Non rileva neppure l’attività di indirizzo, non certo perché essa non possa avere ad oggetto il tributo, quanto perché gli interpellati, che poi sono gli unici atti di indirizzo esterni ai quali talora viene ricondotto un potere di disposizione del tributo, non sono altro che pareri resi dall’amministrazione circa interpretazione e applicazione di singole disposizioni e vincolanti solo la stessa per la successiva eventuale azione di accertamento.

Per una definizione delle attività di accertamento e riscossione si rimanda, oltre ai principali manuali, alle voci enciclopediche quali: S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, cit., p. 1 ss.; ID., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Giur. Treccani*, 2001; A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1988, p. 4 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, cit., p. 1179 ss.; G. FALSITTA, N. DOLFIN, *Tributi (riscossione dei)*, in *ED*, Agg., VI, 2002, p. 1119 ss.; R. RINALDI, *Riscossione dei tributi*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006, V, p. 5341 ss..

4. Referenti costituzionali. In particolare: a) Insufficienza del riferimento al dovere di contribuzione secondo capacità contributiva

4.1. Ricondotta l'indisponibilità del tributo alle potestà di accertamento e di riscossione, occorre individuarne i possibili referenti costituzionali, al fine di coglierne significato e portata.

Vengono comunemente richiamati, singolarmente ma anche cumulativamente, gli articoli costituzionali 3, 23, 53 e 97, anche se non mancano posizioni che richiamano soltanto la legge ordinaria. Si presta attenzione, in questa sede e per semplicità, soltanto alle posizioni che muovono dal dovere di contribuzione secondo capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e dalla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

4.2. Sicuramente rivestono una posizione di primo piano, anche per l'autorevolezza di alcuni studiosi che le sostengono, le tesi che riconducono l'indisponibilità del tributo al dovere generale di contribuire alle spese pubbliche secondo capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost.. A sostegno si adducono essenzialmente due ordini di argomentazioni.

Per un verso si dice che l'obbligazione tributaria è espressione della sovranità finanziaria dello Stato o di altro ente, che le norme di diritto tributario sono norme di diritto pubblico e come tali inderogabili e che innanzi ad esse tutti i cittadini sono uguali²².

Ma tali argomentazioni, peraltro risalenti, appaiono alquanto generiche e poco conducenti, sembrano risentire di una non chiara percezione della distinzione tra potestà normativa tributaria e potestà amministrativa tributaria e, se riferite a quest'ultima, sembrano portare al risultato, inaccettabile, di escludere un potere di disposizione non soltanto del tributo, ma più in generale dei contenuti di tutte le funzioni amministrative, ossia sembrano escludere ogni considerazione di interessi diversi da quello che la funzione persegue. Inoltre, esse si possono egualmente ricondurre a tutte quelle norme costituzionali che consentono alla Pubblica amministrazione ingerenze nella sfera dei privati (si pensi ad es. ai poteri restrittivi dei diritti di libertà) e non paiono affatto pertinenti, neppure nel richiamo all'uguaglianza, alla specificità dell'art. 53 Cost., che piuttosto si individua nel criterio di riparto delle spese pubbliche tra i consociati²³.

In secondo luogo e soprattutto, si motiva il riferimento all'art. 53 Cost. con la particolare natura del tributo, inteso come «obbligazione di riparto di spese collettive». Si dice che nei confronti dei contribuenti l'amministrazione finanziaria vanta un credito, un credito fiscale appunto, che è un credito della comunità. Esso nasce per ripartire tra i consociati spese comuni e si connota per la particolarità della suddivisione effettuata attraverso indici di riparto, ossia «... fatti e situazioni dai quali si fa dipendere la determinazione della quota di contribuzione facente carico a ciascun singolo e alla quale corrisponde il debito individuale di imposta di costui». Si tratta, più esattamente, di «fatti e situazioni ... che non hanno tanto la funzione di risolvere il conflitto di interesse esterno tra Stato e contribuente, quanto il conflitto interno tra contribuente e contribuenti, determinando appunto il relativo rapporto di partecipazione individuale alla comune contribuzione». Infatti, per ciascun contribuente non è indifferente che gli altri contribuenti paghino in tutto o in parte la loro quota, né che il riparto sia corretto o scorretto, in quanto il vantaggio che deriva ad alcuni contribuenti ridonda a danno degli altri.

E il criterio di riparto fissato dall'art. 53 Cost., la capacità contributiva, piuttosto che altri criteri, garantisce l'effettiva uguaglianza tributaria, che poi è anche giustizia tributaria.

Ne consegue l'indisponibilità e l'irrinunciabilità del tributo, giacché esso «rappresenta una quota, una frazione di una totalità, il cui mancato incasso non riguarda solo l'erario, perché si ripercuote ed ha una ricaduta sulla posizione di quanti non hanno beneficiato della rinuncia». E derogare al principio di indisponibilità equivale a vulnerare il principio costituzionale di uguaglianza, contenuto negli artt. 2, 3,

²² Così ad es. E. POMINI, *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1950, II, p. 52 ss.. Si vedano anche: G. TESORO, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, pp. 48 ss. 451 s.; ID, *Il principio dell'«inderogabilità» nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1937, II, p. 56 ss.; G. INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1956, p. 98 s., 102 ss., 256 ss., nonché ID., *Corso di finanza pubblica*, Napoli, 1969, p. 18 ss., 217 ss., 244 ss.

²³ Analogamente poteva dirsi per l'art. 25 dello Statuto Albertino (il cui criterio di riparto era costituito dalla «proporzione agli averi»), alla vigenza del quale le argomentazioni riferite erano per lo più riconducibili.

53 Cost.²⁴²⁵.

Senonché tali argomentazioni, nella sostanza anche condivisibili, non appaiono decisive a fondare l'indisponibilità del tributo.

Contro di esse, movendo dall'analisi di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale e dalla scissione tra potestà impositiva e credito tributario, si è sostenuto: che «non esistono ontologiche ragioni di principio per escludere la disponibilità del credito tributario una volta che questo sia concretamente sorto ... e in particolare, non esistono ragioni di principio contro l'ammissibilità della transazione nei rapporti tra contribuente e fisco»²⁶; e che, ammessa pure l'indisponibilità del tributo, non esisterebbero norme di diritto positivo sulle quali fondarla, tra le quali principalmente l'art. 53 Cost. che non riguarderebbe le vicende del credito tributario, a maggior ragione ove tali vicende risultassero più convenienti per amministrazione e contribuente²⁷. Ma a parte la considerazione che il tributo non è oggetto di un diritto di credito dell'amministrazione (che per di più non può convivere con asseritamente distinte potestà amministrative), tali "repliche" appaiono generiche e comunque non sembrano entrare nel merito della ricostruzione contrastata.

Piuttosto occorre muovere proprio dalla lettera dell'art. 53, 1° Co., Cost.. Esso per un verso enuncia il dovere di tutti di contribuire alle spese dello Stato, per altro verso, e qui sta la sua specificità, indica la capacità contributiva, quale criterio in base al quale ripartire tali spese tra i consociati. Nessuno dei due enunciati appare decisivo a fondare l'indisponibilità del tributo.

Non lo è il primo, dal momento che il fatto che il tributo pertenga alla comunità o, come anche si dice, abbia una natura comunitaria o democratica (ricollegabile al dovere di contribuzione alle spese pubbliche di tutti i consociati), non significa per ciò stesso che di esso non si può disporre, ma semmai che se ne deve disporre negli interessi della comunità.

Non lo è neppure il secondo enunciato dal momento che la conformità a capacità contributiva del riparto delle spese pubbliche rappresenta un limite positivo o di contenuto a tale riparto, ma non significa affatto che tale conformità non possa essere garantita dall'amministrazione ossia che questa non possa disporre del tributo nel rispetto di tale criterio²⁸.

²⁴ La tesi è espressa principalmente da Falsitta in varie opere, tra le quali *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Fisco*, 2003, I, p. 798 ss. (dal quale è tratto il virgolettato); e da ultimo significativamente, in *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in AA.VV. *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* (a cura di) S. LA ROSA, Milano, 2008, p. 45 ss.. Per un efficace compendio cfr. G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, *passim*.

Tra gli altri sostenitori si ricorda, di recente, M. T. MOSCATELLI (*Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, diffusamente e in particolare p. 126 ss.), ove anche in ragione della diversa intensità del rispetto della capacità contributiva va nelle attività di accertamento e di riscossione si teorizza l'ammissibilità di "moduli consensuali" e di "istituti negoziali".

²⁵ Si parla, per l'appunto, di fondamento ontologico e costituzionale dell'indisponibilità del tributo" (cfr. G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, cit., ove anche – p. 65 s. – si precisa che: «L'indisponibilità può derivare dalla legge o da contratto o, infine, dalla natura del diritto. Di questo terzo tipo è la indisponibilità del credito di imposta. Nel caso di indisponibilità per natura il diritto che di volta in volta viene in considerazione violenterebbe la propria essenza e frusterebbe la sua funzione esistenziale se gli si volesse attribuire connotazioni dispositive. La indisponibilità scaturisce perciò dai limiti impliciti nel credito di imposta, il quale metterebbe capo ad un istituto anfibologico se potesse infrangere detti limiti e veicolare poteri dispositivi, ossia poteri in grado di introdurre variazioni ai criteri di riparto codificati nella legge di imposta e dei quali il debito d'imposta imputato al singolo soggetto passivo è applicazione. La funzione di riparto è nella natura dell'istituto. È, pure, nella sua natura che il riparto al quale è preposto sia conforme a legge. Perciò è nel sistema stesso del diritto tributario la necessità di negare la esistenza di una fonte normativa (il potere dispositivo) in grado di integrare, come che si voglia, il regolamento legislativo del riparto rispetto al singolo caso. Si tratta dunque di un diritto indisponibile in sé, nella sua consistenza funzionale, di un diritto che nasce inglobando la limitazione intrinseca della assenza dei poteri dispositivi normalmente presenti all'interno di ogni diritto soggettivo. Codesta connotazione consustanziale ed oggettivamente rilevabile trova la sua giustificazione, la sua incancellabile ragion d'essere nella inevitabile lesione degli interessi altrui (degli interessi, si badi bene, di tutti gli altri membri della platea contributiva dei soggetti passivi della stessa imposta) che il concreto esercizio del potere dispositivo (con rinunzie, transazioni, rimesioni) causerebbe. Tale esercizio non farebbe che alterare, rispetto a singoli membri della platea contributiva, ad iniziativa demandata ad organi della Amministrazione finanziaria, i criteri di riparto legislativamente stabiliti con efficacia *erga omnes*, verso tutti e verso ciascuno, sostituendo ad essi altri e diversi criteri, creati dall'Amministrazione di volta in volta e violando, con ciò stesso, il principio fondamentale di giustizia che è la uguaglianza»).

²⁶ Così P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in AA.VV. *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* (a cura di) S. LA ROSA, Milano, 2008, p. 110 ss., ove: «ben può risultare conveniente per l'amministrazione definire una lite già sorta o prevenire una lite che può sorgere, facendo qualche concessione alla parte privata in cambio della desistenza totale o parziale di questa dalle sue pretese, di guisa tale da premunirsi sia contro l'eventualità che la lite, portata in sede contenziosa, si risolva a suo sfavore, sia contro i maggiori danni suscettibili di derivare dalla mancata composizione della controversia in via di accordo; ciò naturalmente presupponendo, da un lato, l'effettiva presenza di un riconoscibile interesse dell'Erario a transigere e, dall'altro, che la transazione realizzata dalle parti non sia tale da incidere su norme e principi inderogabili».

²⁷ P. Russo, *op. loc. cit.*

²⁸ Significativa il proposito è la constatazione che a volte il legislatore consente al contribuente scelte di vario tipo (ad es. per un regime

Né può valere osservare, come pure giustamente si dice, che l'interesse della comunità sotteso al disposto dell'art. 53 Cost. richiede il "consenso" di essa, ossia l'intervento delle assemblee rappresentative, visto che il ruolo di primo piano svolto dal legislatore non escluderebbe sulla base del solo art. 53 Cost. un intervento dell'amministrazione, pure essa rappresentativa degli interessi della comunità e «al servizio esclusivo della Nazione»²⁹, eventualmente a seguito di previsione del legislatore in tal senso³⁰.

E soprattutto tali enunciati non sono idonei a fondare l'indisponibilità del tributo, che attiene all'azione dell'amministrazione finanziaria, perché riguardano l'attività del legislatore. Il dovere di contribuzione alle spese dello Stato e l'individuazione dei fatti indici di capacità contributiva nello stato di diritto sono prerogativa del legislatore, a maggior ragione in presenza di una riserva di legge in materia, quale è quella contemplata dall'art. 23 Cost., e di indicazioni al legislatore dei criteri di valutazione della capacità contributiva, fatte dal secondo comma dell'art. 53 Cost.³¹, e dei criteri di riparto delle competenze sulla materia, fatte dagli artt. 117 e 119 Cost.³². Sicché dovrebbe semmai discutersi della invalidità (per contrasto con l'art. 53 Cost.) delle leggi che eventualmente consentano all'amministrazione un potere di disposizione del tributo (ove tale potere possa non soddisfare gli interessi della comunità e non rispettare la capacità contributiva dei singoli), non anche dell'invalidità di potestà e atti amministrativi (almeno fintanto che le leggi di riferimento non vengano dichiarate incostituzionali)³³.

Sicché l'art. 53 Cost. non appare idoneo (per lo meno da solo) a fondare l'indisponibilità del tributo: rappresenta soltanto un limite, sicuramente il più significativo, alle scelte che può compiere il legislatore tributario, delle quali vuole garantire coerenza e razionalità intrinseche e sistematiche; non esclude che, compatibilmente con tali obiettivi, scelte che riguardino il tributo possano essere demandate all'amministrazione³⁴.

contabile o per un regime di determinazione del tributo) che implicino una diversa consistenza delle prestazioni tributarie, già in punto di *quantum debeat*, giudicandone evidentemente i risultati compatibili con l'art. 53 Cost.. Ebbene analogo giudizio di compatibilità con l'art. 53 Cost. potrebbe esprimersi per i risultati di scelte analoghe riguardanti il tributo eventualmente demandate dallo stesso legislatore all'amministrazione: in questo senso nel testo (anche in vari passaggi) si usa l'espressione «disporre del tributo» senza ciò possa destare l'equivoco di alludersi alla distinta attività della spesa delle somme prelevate.

²⁹ L'art. 98, 1° Co., Cost. formalmente indirizzato ai pubblici impiegati, può egualmente riferirsi all'amministrazione pubblica nel suo complesso come all'attività amministrativa in genere, in quanto organizzazione amministrativa ed attività amministrativa – come evidenziato dai più – sono «due aspetti dello stesso fenomeno» (così M. NIGRO, *Amministrazione pubblica (Organizzazione giuridica dell')*, in *Enc. giur.*, 1988, p. 1). Più recentemente si veda F. SAITTA, *Art. 98*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla costituzione*, Milano, 2006, II, p. 1912 ss..

³⁰ Infatti la ragionevolezza delle discriminazioni fiscali, postulata dall'art. 53 Cost. laddove esso specifica in materia fiscale l'art. 3 Cost. (ossia il principio di eguaglianza nella duplice veste formale e sostanziale), potrebbe essere garantita anche demandando all'amministrazione il compito di apprezzare nell'esercizio dei suoi poteri la capacità contributiva dei singoli contribuenti. E in proposito si possono richiamare, a prescindere dalla divisibilità dei risultati cui pervengono, le posizioni di quanti individuano in istituti quali ad es. l'accertamento con adesione, delle deroghe al principio di indisponibilità del tributo: cfr. ad es. F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *ED*, Agg. II, 1998, p. 28.

³¹ Ai sensi del quale «Il sistema tributario è informato a criteri di progressività».

³² Laddove dispongono: il primo che «lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie ... sistema tributario e contabile dello Stato; perequazione delle risorse finanziarie», che «sono materie di legislazione concorrente quelle relative a ... armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» e che «spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato»; il secondo che «I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa ... hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio. La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante».

³³ Ma anche a voler ammettere che l'art. 53 Cost. vincoli (pure) l'azione dell'amministrazione, si avrebbe che le ragioni che stanno alla base di esso dovrebbero comunque essere temperate con altre aventi pari dignità e sancite da altri articoli della Costituzione, con la conseguenza che a maggior ragione di questo temperamento potrebbe bene farsi interprete la stessa amministrazione.

³⁴ E di tale inidoneità sembra consapevole la stessa autorevole dottrina che riconduce l'indisponibilità del tributo all'art. 53 Cost., dal momento che, movendo da un approccio (etimologico e) ideologico del tributo di chiara matrice extragiuridica, per un verso insiste sul suo asserito fondamento ontologico del quale ricerca un fondamento giuridico nell'art. 53 Cost., per altro verso si dichiara incline a credere al carattere pluridimensionale della tutela che la nostra Costituzione appresta al principio di indisponibilità del tributo, richiamando altri articoli costituzionali: cfr. G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta*, cit., *passim*, e in particolare pp. 52 ss. e 78; ID., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2008, p. 334.

5. (segue): b) riconducibilità alla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

5.1. Di contro è conducente riferire l'indisponibilità del tributo all'art. 23 Cost. («nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»), il quale, come è noto, enuncia, in veste consolidata e attualizzata, quel principio del "consenso al tributo" o dell'"autoimposizione", altrimenti noto come "no taxation without representation", che ha caratterizzato fortemente la nascita dello Stato di diritto³⁵.

Di esso si evidenzia la preminente funzione di garanzia, la quale, venuta meno l'accezione originaria di contrapposizione (delle assemblee elettive) al potere "forte" del Sovrano, assume una duplice veste: di garanzia della sfera di libertà (personale e) patrimoniale da interventi autoritativi dell'amministrazione; di garanzia degli interessi pubblici sottesi agli interventi autoritativi, che si concretano nelle "prestazioni imposte". E la garanzia è data dal necessario e pregnante intervento della legge, ossia di un atto che esprime, per il tramite delle assemblee elettive, la volontà del corpo elettorale nella sua interezza; ed è accentuata dal particolare procedimento di formazione della legge e dalla sua sindacabilità da parte della Corte Costituzionale, oltre che dalla rigidità della nostra Costituzione³⁶.

Ma la garanzia si coglie anche in un altro importante significato dell'art. 23 Cost., non sempre sufficientemente messo a fuoco, che riguarda direttamente l'azione dell'amministrazione finanziaria e consiste nell'escluderne o limitarne la discrezionalità amministrativa.

Infatti, laddove prevede una riserva di legge, come nell'articolo in esame, la Costituzione onera il legislatore a dettare la disciplina della materia riservata, consentendo margini di intervento piuttosto circoscritti a organi e soggetti diversi dal legislatore (essenzialmente l'Esecutivo e gli Enti locali), i quali possono completare la disciplina legislativa con norme di dettaglio (regolamenti di mera esecuzione) ovvero procedere all'applicazione di essa (atti vincolati)³⁷.

Ciò vale di certo nei casi in cui la riserva è assoluta, ma vale anche, sia pure con qualche temperamento, in quelli di riserva cd. relativa³⁸, nei quali il rigore descritto si attenua, nel senso di ritenersi sufficiente che il legislatore detti gli "elementi essenziali" della materia ovvero che la disciplini in "maniera sufficiente", la restante disciplina potendo essere demandata ad altre fonti normative

³⁵ Per la genesi del principio espresso dall'art. 23 Cost. si rinvia ad es. a: S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957, in part. p. 49 ss.; A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art.23 Cost.*, in *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, 1990, p. 266 ss. (ma l'articolo era stato pubblicato in *Ius*, 1958, p. 327 ss.); A. FEDELE, *Commento all'art.23 della Costituzione*, cit., p. 21 ss.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, p. 29 ss.; D. MORANA, *Libertà costituzionali e prestazioni personali imposte. L'art.23 Cost. come norma di chiusura*, Milano, 2007, 1 ss..

³⁶ Circa i significati della riserva di legge, di cui all'art. 23 Cost., cfr. ad es.: S.BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, cit., *passim*; A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 Cost.*, cit., p. 265 ss.; A. FEDELE, *Commento all'art.23 della Costituzione*, cit., p. 21 ss.; Id., *Prestazioni imposte*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1991, p. 1 ss.; Id., *La riserva di legge*, in AA.Vv. *Trattato di diritto tributario* diretto da A. AMATUCCI, I, tomo I, Padova, 1994, p. 157 ss.; M. BERTOLISSI, *Legge tributaria*, in *DigComm*, VIII, 1993, p. 527 s.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., p. 73 ss.; M. A. GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998, pp. 3 ss., 31 ss.; CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in AA.Vv. *Diritto tributario e Corte Costituzionale* (a cura di) L. PERRONE, C. BERLIRI, Napoli, 2006, p. 163 ss.; E. CORALI, *Cittadini, tariffe e tributi. Principi e vincoli costituzionali in materia di prestazioni patrimoniali imposte*, Milano, 2009; A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione a la sua legge*, in *RassTrib*, 2012, p. 11 ss..

Sulla *ratio* della riserva di legge in generale si rimanda a L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1990, p. 2; R. GUASTINI, *Legge (riserva di)*, in *DigPub*, IX, 1994, p. 166 s.; R. BALDUZZI, F. SORRENTINO, *Riserva di legge*, in *ED*, XL, 1989, p. 1212 ss.. In verità la letteratura sulla riserva di legge è copiosa; in questa sede si ricordano soltanto gli importanti lavori monografici di S. FOIS, *La riserva di legge*, Milano, 1963; A. DI GIOVINE, *Introduzione allo studio della riserva di legge nell'ordinamento italiano*, Torino, 1969.

³⁷ Cfr. ad es. L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, cit., p. 5, ove, appunto, si precisa che «se la previsione costituzionale di una riserva significa obbligo per il legislatore di disciplinare una materia, di non lasciarla riempire da altri, la riserva stessa è egualmente violata sia quando vengano attribuiti poteri normativi a fonti diverse, sia quando la legge, anziché regolare completamente la materia, la lasci completamente sfornita di disciplina, limitandosi a generiche indicazioni o al conferimento di poteri discrezionali. In tali casi la norma, non previamente posta in modo completo dal Parlamento (né da alcuna altra fonte) è creata dall'organo (amministrativo o giurisdizionale) nel momento dell'applicazione».

³⁸ In verità la distinzione tra riserva di legge assoluta e riserva di legge relativa non ha un fondamento costituzionale, ma viene spesso effettuata da dottrina e giurisprudenza per la comprensibile esigenza pratica di non ingessare alcune materie (e forse anche l'intero sistema normativo) esigendo una completa ed esauriente disciplina legislativa. Cfr. ad es. L. CARLASSARE, op. cit., pp. 5 s., 11 s.. Più in generale la distinzione tra riserve assolute e relative si basa soltanto su elementi testuali (la *littera* della varie disposizioni costituzionali), che agli studiosi appaiono fragili e facilmente controvertibili (si vedano in proposito le considerazioni espresse da: FOIS, *La riserva di legge*, cit., p. 320 ss.; E. TOSATO, *Prestazioni patrimoniali imposte e riserva di legge*, in AA.Vv. *Scritti in onore di G. Ambrosini*, III, Milano, 1970, p. 2121 ss.; R. BALDUZZI, F. SORRENTINO, *Riserva di legge*, cit., p. 1213 ss.; G. ZAGREBELSKY, *Diritto costituzionale. I. Il sistema delle fonti del diritto*, Torino, 1998, ristampa con appendice di aggiornamento dell'edizione del 1988, p. 56).

(l'intensità della riserva modula, appunto, il riparto tra le fonti normative); e naturalmente maggiori sono i margini di intervento per gli atti amministrativi (e per quelli giurisdizionali, che in questa sede non rilevano)³⁹.

L'ambito di operatività della riserva in esame riguarda l'imposizione di prestazioni patrimoniali, all'interno delle quali si ricomprendono sicuramente quelle tributarie. Donde ogni intervento normativo che disciplini queste ultime non può che essere di tipo legislativo: così la Carta costituzionale riferendosi a «prestazione patrimoniale» e «imposta» ed esprimendosi in termini di esclusività («nessuna ... se non»). E, poiché quella contenuta nell'art. 23 Cost. può dirsi una riserva di legge relativa, come si evince dall'inciso «in base alla legge»⁴⁰, l'intervento deve essere legislativo per lo meno nelle linee essenziali. Sicché maggiore spazio può essere riconosciuto a fonti normative secondarie e ad atti amministrativi. Anzi il tecnicismo della materia agevola questo secondo tipo di intervento.

Tra gli atti non legislativi che completano o specificano la disciplina dei tributi prevalgono i regolamenti, ma si hanno pure atti amministrativi generali, come le tariffe d'estimo, il redditometro, gli studi di settore, ma anche i diversi decreti di natura non regolamentare cui rinvia ad es. il TUIR dopo la riforma del 2003.

Naturalmente e in via residuale, possono aversi atti amministrativi individuali. Essi qualificano fattispecie ovvero esprimono valutazioni. Il che può esaurire il contenuto dell'atto (come accade ad es. negli interpellanti, nel classamento degli immobili o nelle stime dirette di quelli a destinazione speciale o particolare), ma più spesso si colloca nell'ambito di provvedimenti impositivi, perché la qualificazione di talune fattispecie (come accade ad es. ogni qualvolta l'ufficio, ricostruendo la base imponibile, apprezzi l'inerenza ad essa, con conseguente rilevanza o irrilevanza fiscale, di talune componenti) ovvero la determinazione del valore di beni o servizi sono funzionali a stabilire le imposte o maggiori imposte dovute (sia che ciò rilevi ai fini della tassazione del singolo bene come anche concorra alla determinazione di valori più ampi, quali il reddito o il volume d'affari).

La minor intensità della riserva di legge implica che una qualche discrezionalità residua ai regolamenti (ad. es. la determinazione dell'aliquota, laddove la legge fissi soltanto limiti massimi e minimi, ovvero l'istituzione di esenzioni, riduzioni e detrazioni dal tributo). Diversamente accade per gli atti amministrativi, i quali non possono che avere un contenuto vincolato, sia che riguardino gli "elementi essenziali" della disciplina coperta dalla riserva di legge, che devono comunque essere disciplinati dalla legge, sia che riguardino gli altri elementi, che per l'appunto possono essere disciplinati da fonti sub-primarie. Più esattamente gli atti amministrativi di regola applicano leggi e regolamenti tributari ai casi concreti, ma possono anche qualificare fattispecie ovvero contenere apprezzamenti e stime. Essi, cioè, possono completare, specificandola, la disciplina normativa senza però poter ponderare e comporre gli interessi (pubblici e privati) coinvolti. Il che vale per gli atti amministrativi generali (destinati ad una pluralità di destinatari indeterminati ed indeterminabili a priori), ma vale anche e a maggior ragione per gli atti amministrativi individuali.

5.2. Dovendo meglio delimitare l'ambito di operatività della riserva di legge, gli "elementi essenziali" che devono necessariamente essere regolati dalla legge vanno sicuramente ricercati, trattandosi dell'imposizione di prestazioni patrimoniali, nella disciplina dei fatti che le rendono doverose e nella misura delle stesse.

³⁹ Le direzioni in cui opera la riserva di legge riguardano i rapporti tra legge e: 1) altre fonti normative; 2) atti amministrativi; 3) atti giurisdizionali. Così L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, cit., p. 5 ss.; similiter R. GUASTINI, *Legge (riserva di)*, cit., p. 167 s..

⁴⁰ Il che è confermato anche dai lavori preparatori della Carta Costituzionale, visto che il testo originario era «nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non per legge». A sostegno del carattere relativo della riserva si adducono, inoltre, altri argomenti, quali «la tradizione dottrinale in cui il principio si è inquadrato», «il sistema nel quale l'enunciativa del principio sopravveniva e del quale era volta ad eliminare gli inconvenienti»: così ad es. M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1957, I, p. 10.

La Corte costituzionale sin dalle sue prime sentenze ha ritenuto relativa la riserva di legge contenuta nell'art. 23 Cost.: cfr. ad es. le sentenze 4 del 26 gennaio 1957, 30 del 26 gennaio 1957, 47 del 18 marzo 1957 (tutte in *DPT*, 1957, II, p. 77 ss., con nota di E. ALLORIO, *La portata dell'art.23 della Costituzione e la incostituzionalità delle leggi sui contributi turistici*, ivi, p. 78 ss.). E più in generale sulla relatività della riserva di legge in esame vi è una generale concordanza in dottrina e giurisprudenza; cfr. di recente S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in *AA.VV. Diritto tributario e Corte Costituzionale* (a cura di) L. PERRONE, C. BERLIRI, Napoli, 2006, p. 171 ss..

L'opinione prevalente in proposito richiama la disciplina del presupposto, dei soggetti passivi, della base imponibile, delle aliquote; più esattamente si dice che il contenuto minimo della legge tributaria è dato dalla disciplina del presupposto di fatto del tributo e dei soggetti passivi, mentre per quanto riguarda la base imponibile e l'aliquota sarebbe sufficiente indicare criteri di determinazione e limiti⁴¹. Trattasi, in altre parole, delle norme che compongono il cd. sistema tributario e che sono spesso definite norme tributarie sostanziali o materiali, in contrapposizione a quelle definite e definibili per converso procedimentali o formali⁴².

Senonché: doverosità ed entità delle prestazioni tributarie possono dipendere anche da norme diverse da quelle riferite, come ad es. quelle sulle presunzioni o sulle prove; in linea con le posizioni del diritto amministrativo, oltre che di teoria generale del diritto⁴³, è preferibile ritenere sostanziali anche le norme attributive delle potestà amministrative (di accertamento, di riscossione, ecc.), perché la potestà amministrativa si pone a monte del suo esercizio, che avviene nel procedimento ed è disciplinato da regole che appunto possono dirsi procedimentali (ossia di azione o strumentali); occorre sempre muovere dalla consapevolezza della relatività della distinzione tra norme sostanziali e norme procedimentali, che è conducibile solo avendo riguardo alle finalità di ciascuna norma, ma che è difficilmente perseguibile nelle non poche interrelazioni tra i due tipi di norme e nella asistematicità di molti interventi legislativi, con conseguente discutibilità delle soluzioni proposte e/o applicate.

E in ogni caso l'art. 23 Cost. non sembra presupporre tale distinzione e va piuttosto interpretato nel senso che occorre una sufficiente "base" legislativa ogni qualvolta si incida, direttamente o indirettamente e quale che sia la qualificazione attribuita alla norma, su doverosità ed entità della prestazione tributaria, ossia sull'*an* e sul *quantum debeatur*⁴⁴. Con la conseguenza che ad esso vanno ricondotte di certo le norme attributive di potestà amministrative, e segnatamente quelle che riguardano le funzioni di accertamento e di riscossione, il contenuto delle quali è in tutto o in parte integrato dal

⁴¹ Secondo dottrina e giurisprudenza prevalenti è necessario che circa base imponibile e aliquota del tributo la legge contenga quanto meno criteri e limiti atti ad indirizzare le scelte regolamentari e a consentirne il controllo di legittimità in sede giurisdizionale. Cfr. ad es. A. FEDELE, *La riserva di legge*, cit., p. 177 ss.; ID., *Commento all'art.23 della Costituzione*, cit., p. 97 ss..

⁴² Non di rado si distingue tra norme tributarie sostanziali o materiali (che disciplinano gli elementi costitutivi delle fattispecie tributarie – presupposto, soggetto passivo, base imponibile, aliquota – ma anche delle fattispecie agevolative e sanzionatorie) e norme tributarie procedimentali o formali (che disciplinano i poteri amministrativi, di accertamento, di riscossione, ecc., che portano all'attuazione dei tributi), per vari fini, tra i quali anche l'individuazione delle norme soggette alla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., che appunto si sogliono individuare in quelle cd. sostanziali. Su tale distinzione: G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., p. 80 ss., per il quale le norme sostanziali si ripartirebbero in norme impositrici, sanzionatorie e agevolative, mentre le norme procedurali si ripartirebbero in norme di procedura amministrativa, giurisdizionale e sulle prove, anche se queste ultime (le norme sulle prove) sarebbero una categoria ibrida in quanto norme para-sostanziali; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 152 ss. (ma già ID., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, p. 154 ss.; ID., *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in AA.VV. *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, p. 120 ss.); A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 62 s. (nonché ID., *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *RDT*, 2002, I, p. 32 ss.; ID., *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *RDT*, 1995, I, p. 241; ID., *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, in AA.VV. *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni* (a cura di) A. DI PIETRO, Milano, 1994, p. 15 ss.); F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 99 s.; M. A. GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, cit., p. 65 ss.; V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, p. 255 ss.; F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, p. 143 ss..

⁴³ La distinzione tra norme sostanziali, dette anche di relazione o materiali, e norme di azione, dette anche formali o strumentali – a seconda che esse disciplinino i rapporti tra amministrazione e cittadini e costituiscano le rispettive situazioni giuridiche (eminentemente di potere), fissandone i limiti di esercizio, ovvero disciplinino l'esercizio dei poteri amministrativi – risale a Guicciardi (cfr. E. GUICCIARDI, *Giustizia amministrativa*, Padova, 1942, in part. p. 30 ss.; ma si vedano anche: ID., *Norme di relazione e norme di azione: giudice ordinario e giudice amministrativo*, in *Studi di giustizia amministrativa*, Torino, 1967, p. 58 ss. (ma già in *GI*, 1951, III, p. 66 ss.); ID., *Diritto, interesse e doppia tutela*, in *Studi di giustizia amministrativa*, cit., p. 47 ss. (ma già in *GI*, 1951, III, p. 33 ss.); ID., *Giustizia amministrativa*, Padova, 1957, in part. p. 33 ss.), ma ben presto, affinata e sia pure con sfumature diverse, viene condivisa dai più (cfr. ad es. A. ROMANO, *Giurisdizione amministrativa e limiti alla giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975, in particolare p. 133 ss.) e può dirsi tuttora seguita anche se con posizioni più sfumate dovute alla graduale rivisitazione dell'oggetto del processo amministrativo sempre più attento al "bene della vita" e, più in generale, ai risultati dell'attività amministrativa. Per un'interessante rivisitazione della distinzione tra norme di relazione e norme di azione si veda, di recente, F. VOLPE, *Norme di relazione, norme di azione e sistema italiano di giustizia amministrativa*, Milano, 2004, *passim*, per il quale la distinzione non è esclusiva del diritto amministrativo o del diritto pubblico, ma appartiene piuttosto alla teoria generale del diritto, ed ancora le norme di relazione vanno intese in accezione più ristretta come norme attributive di poteri e definite piuttosto "norme di potere" o "norme costitutive di poteri" (cfr. in particolare p. 178 ss.), mentre le norme di azione sono tutte quelle regolatrici delle modalità di esercizio del potere, che in sostanza qualificano il potere come libero o vincolato e possono far sorgere contrapposte situazioni giuridiche in capo a terzi (cfr. in particolare p. 196 ss.).

⁴⁴ A tale conclusione pervengono comunque vari autori, che pur procedono a diverse distinzioni delle norme tributarie: cfr. ad es. A. FEDELE, *La riserva di legge*, cit., p. 181 s.; ID., *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, cit., p. 242 ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pp. 93, 167 ss.; M. A. GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, cit., p. 65 ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 49.

tributo.

Nell'ordine, la prima consiste nella determinazione autoritativa di imponibile e imposta dovuta, ovverosia di *an* e *quantum debeatur*. Essa specifica il dovere di contribuzione e la misura di essa, facendo sorgere e quantificando l'obbligo di pagare il tributo in capo al singolo contribuente. Sicché essa ricade *in toto* nella previsione della riserva di legge ex art. 23 Cost., e sui suoi contenuti è esclusa ogni discrezionalità amministrativa (individuazione, ponderazione e composizione degli interessi coinvolti competono esclusivamente al legislatore).

A considerazioni parzialmente diverse si perviene guardando alla funzione di riscossione. Essa consiste nell'acquisizione coattiva delle entrate tributarie. Presuppone, di regola, che il tributo sia stato già determinato, ma in tutto o in parte non versato, dal contribuente in sede di dichiarazione o dall'ufficio in sede di accertamento. Nel primo caso essa cumula anche la funzione di accertamento, visto che si controlla ed eventualmente si rettifica la dichiarazione del contribuente (principalmente le ipotesi previste dagli artt. 36 bis e 36 ter DPR 602/73 e 54 bis DPR 633/72); nel secondo caso, invece, l'amministrazione procede soltanto all'acquisizione coattiva di quanto già determinato in un precedente provvedimento della stessa; e l'esecutorietà degli avvisi di accertamento, valorizzata di recente dal legislatore, non pregiudica la distinzione tra le attività di accertamento e di riscossione, visto che ai primi atti, negli ambiti in cui operano, si attribuiscono soltanto le funzioni di titolo esecutivo e intimazione di pagamento, proprie di ruolo e cartella di pagamento (conseguentemente soppressi)⁴⁵.

L'incidenza della riserva di legge riguarda senz'altro la componente di determinazione ed applicazione del tributo, laddove presente. Ma al di fuori di questa componente, che comunque può definirsi di accertamento e riguarda la fase iniziale della riscossione (titolo esecutivo e intimazione di pagamento), e in ogni caso superata questa fase, la riscossione si articola in una pluralità di procedimenti ed atti tendenti alla soddisfazione della pretesa fiscale, che nel tributo dovuto incontrano soltanto la giustificazione e il limite dell'azione amministrativa. E l'incidenza della riserva di legge è piuttosto limitata, riguardando esistenza ed entità della prestazione tributaria, alle quali l'amministrazione non può derogare, ad es. mediante rinunce o transazioni; al di fuori di tali profili si rinvergono significativi margini di discrezionalità amministrativa, giacché l'interesse pubblico all'acquisizione di quanto dovuto si incontra con una pluralità di interessi, aventi anch'essi dignità costituzionale, chiamati in causa dalla realizzanda compressione della sfera patrimoniale del contribuente.

Si può quindi concludere: che ai sensi dell'art. 23 Cost. su *an* e *quantum debeatur* è esclusa ogni discrezionalità nell'azione dell'amministrazione finanziaria, sia essa di accertamento che di riscossione (più esattamente nella prima è escluso ogni potere di disposizione del tributo, mentre nella seconda diventano possibili margini di disposizione purché riguardino profili diversi da *an* e *quantum debeatur*); che, in altre parole, l'indisponibilità del tributo nell'azione dell'amministrazione finanziaria ha fondamento nell'art. 23 Cost., riguarda appunto *an* e *quantum debeatur* e, così intesa, può bene essere considerata un principio costituzionale.

E si comprende così perché essa rappresenti il sostrato e la chiave di lettura di importanti istituti dell'accertamento e della riscossione e più in generale si ponga alla base della dinamica delle relazioni tra contribuente ed amministrazione finanziaria nelle funzioni tipiche di quest'ultima.

⁴⁵ L'esecutorietà degli avvisi di accertamento (introdotta dall'art. 29 del dl. 31 maggio 2010, n.78, come convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 e più volte modificato, con decorrenza 1 ottobre 2011), tradotta attribuendo loro le funzioni di titolo esecutivo e intimazione di pagamento (proprie di ruolo e cartella di pagamento), riguarda gli atti «emessi a partire dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi (...) ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni ... », sia pure con importanti esclusioni, quali liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni, liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata, accertamenti ex art. 37 bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600. Circa gli atti emessi dall'Agenzia delle Dogane si vedano i commi 3 bis e ss. dell'art. 9, dl. 2 marzo 2012, n. 16, aggiunti in sede di conversione dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

6. Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria

Completano la conclusione cui si è pervenuti alcune precisazioni circa i rapporti tra discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria, non sempre adeguatamente messi a fuoco e con convergenza di posizioni.

Come è noto la volontà amministrativa si connota per l'esistenza o per la mancanza di ponderazione e composizione degli interessi, pubblici e privati, coinvolti dall'azione della pubblica amministrazione. Laddove vi è discrezionalità, l'amministrazione è chiamata a scegliere tra più soluzioni possibili quella che meglio soddisfa gli interessi coinvolti, ossia la più opportuna e conveniente per il caso concreto; mentre laddove vi è vincolatezza, non vi è spazio per scelte di tal guisa e piuttosto l'amministrazione è tenuta a provvedere nell'unico modo possibile⁴⁶.

La discrezionalità amministrativa è stato argomento caro a numerosi studiosi, ai migliori contributi dei quali si vuole in questa sede attingere⁴⁷. Vi è una generale concordanza sulle posizioni espresse da M.S. Giannini⁴⁸, al quale si devono sicuramente gli studi più approfonditi in Italia (e probabilmente quelli più originali e incisivi a livello europeo) sulla discrezionalità amministrativa, che egli identifica nella scelta tra più soluzioni possibili di quella più opportuna e conveniente (per il caso concreto)⁴⁹.

Poiché l'amministrazione dispone di poteri autoritativi in funzione della realizzazione di interessi pubblici, quando essa agisce come autorità, la sua scelta è finalizzata, ossia deve essere nel caso concreto la più opportuna e conveniente in ordine all'interesse pubblico perseguito. Tuttavia l'interesse pubblico non vive da solo ma sta assieme ad altri interessi, pubblici e privati, di diversa rilevanza, che con esso concorrono o che ad esso accedono: quello alla cura del quale è preposta l'amministrazione può dirsi primario o essenziale, gli altri invece sono secondari. L'amministrazione non prende in considerazione solo l'interesse primario, dovendo essa più compiutamente ponderare anche gli altri interessi (secondari) coinvolti dalla sua azione. Ed appunto la ponderazione comparativa di più interessi, e segnatamente degli interessi secondari in relazione a quello primario, connota la scelta amministrativa e costituisce la figura tipo della discrezionalità. Con la precisazione che non può escludersi la presenza di più interessi tutti primari; e soprattutto che individuazione e valutazione degli interessi (primari e secondari, pubblici e privati) coinvolti nell'azione amministrativa non possono che

⁴⁶ Trattasi di temi fondamentali del diritto pubblico, che connotano gli ordinamenti giuridici moderni, avendo segnato la nascita dello stato di diritto e dell'odierna pubblica amministrazione (legalità e disciplina all'azione amministrativa prendono il posto delle precedenti assolutezza e libertà), che hanno avuto ed hanno importanti risvolti pratici, in quanto al rispetto dei limiti dell'azione amministrativa sono legate la sindacabilità (dell'esercizio) del potere amministrativo, le possibilità di tutela degli amministrati e, in definitiva, la stessa qualità dell'azione amministrativa. Trattasi allo stesso tempo di temi che hanno subito inevitabili mutamenti con il progredire del pensiero giuridico, delle istituzioni e delle interazioni tra ordinamenti, anche in conseguenza della loro mancata codificazione. Peraltro sulla discrezionalità amministrativa si sono succedute nel passato numerose teorie, delle quali persistono talora gli echi.

⁴⁷ *Ex plurimis*: M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, Milano, 1939; ID., *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria giuridica dell'interpretazione*, Milano, 1939, p. 210 ss.; ID., *Atto amministrativo*, in *ED*, IV, 1959, p. 536 s.; ID., *Diritto amministrativo*, II, cit., 45 ss.; A. PIRAS, *Discrezionalità amministrativa*, in *ED*, XIII, 1964, p. 65 ss.; P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1968, p. 20 ss.; A. ANGIULI, *Studi sulla discrezionalità amministrativa nel tempo*, Bari, 1988; A. PUBUSA, *Merito e discrezionalità amministrativa*, in *DigPub*, IX, 1994, p. 401 ss.; V. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, in *DPA*, 1984, p. 463 ss.; C. MARZUOLI, *Discrezionalità amministrativa e sindacato giudiziario: profili generali*, in *AA.VV. Potere discrezionale e controllo giudiziario* (a cura di) V. PARISIO, Milano, 1998, p. 71 ss.; N. PAOLANTONIO, *Il sindacato di legittimità sul provvedimento amministrativo*, Padova, 2000, spec. p. 44 ss.; R. VILLATA, *L'atto amministrativo*, in *AA.VV. Diritto amministrativo*, II, Bologna, 2001, p. 1431 ss.; B.G. MATTARELLA, *L'attività*, in *AA.VV. Trattato di diritto amministrativo* (a cura di) S. CASSESE, I, Milano, 2003, p. 758 ss.; ID., *Discrezionalità amministrativa*, in *Dizionario di diritto pubblico* diretto da S. CASSESE, III, Milano, 2006, p. 1993 ss.; R. VILLATA, M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, cit., p. 43 ss..

⁴⁸ Innanzi tutto si ricorda M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, cit., la cui posizione sono state poi riprese in più lavori, tra i quali da ultimo: ID., *Diritto amministrativo*, II, cit., 45 ss..

⁴⁹ Cfr. per tutti F. G. SCOCA, *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, in *RTDP*, 2000, p. 1045 ss.; e nel diritto tributario L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *AA.VV. Dizionario di diritto pubblico*, (a cura di) S. CASSESE, Milano, 2006, III, p. 2003 ss..

Ciò nondimeno talora (ri)emergono accezioni diverse, non del tutto sopite, della discrezionalità. Si ricorda ad es. Lupi, il quale in un recente ed interessante contributo (*Società, diritto e tributi. Scienze giuridiche, discrezionalità e legislazione: profili generali e riflessi tributari*, cit.) propone una accezione lata della discrezionalità, come ponderazione di interessi alieni afferente a qualunque tipo di scelta, la quale può emergere in tutti i campi del diritto e stare alla base di qualsiasi attività umana (compresa l'interpretazione: ad es. pp. 86 ss., 224 ss.) da chiunque posta in essere (compreso il contribuente ad es. laddove provvede ad autodeterminare le imposte da lui dovute: in particolare p. 136 ss.). Dell'Autore si veda anche il manuale del 2005 (*Diritto tributario. Parte generale*, cit., *passim*).

essere effettuate in relazione al caso concreto, ovvero in funzione del risultato da conseguire nel caso concreto, come peraltro negli ultimi anni frequentemente e da più parti si dice (si pensi alla cd. amministrazione di risultato o per risultati⁵⁰). A partire dal 1990, poi, il legislatore ha anche fissato dei criteri generali alla luce dei quali la scelta dell'amministrazione deve essere compiuta (economicità, efficacia, imparzialità, pubblicità, trasparenza)⁵¹.

Così definita, la discrezionalità amministrativa è insieme giudizio (laddove l'amministrazione pondera gli interessi) e volontà (laddove essa sceglie). Nella pratica, poi, possono riscontrarsi ipotesi più semplici o più complesse di discrezionalità a seconda del numero e dell'importanza degli interessi coinvolti, del contenuto della scelta (*an, quid, quomodo, quando*), di eventuali altri soggetti (attivi e passivi) coinvolti da essa e non è sempre facile distinguere, vista l'intima connessione di essi, i momenti del giudizio e della volontà⁵².

Passando invece all'esame della vincolatezza, va evidenziato innanzi tutto come essa possa essere intesa in un'accezione ampia, in quanto dal punto di vista teleologico tutte le funzioni amministrative sono vincolate al perseguimento di un pubblico interesse (non può aversi potere amministrativo che non sia finalizzato ad un interesse pubblico). Si dice, per l'appunto, che l'amministrazione non è libera nel suo agire; e ciò vale in primo luogo per il suo agire discrezionale.

Invece in un'accezione più ristretta e riferita alla concreta azione amministrativa, come interessa in questa sede, la vincolatezza diventa il contrario della discrezionalità amministrativa: l'amministrazione non può prendere in considerazione interessi diversi da quello (o quelli) cui è tenuta e non le compete alcun margine di scelta tra più soluzioni possibili, essendo obbligata nel volere.

Nonostante ciò, il suo potere è necessario alla produzione dell'effetto giuridico ossia l'atto vincolato può avere, al pari dell'atto discrezionale, efficacia costitutiva dell'effetto, tant'è che: se l'amministrazione non agisce l'effetto non si produce; per ottenere giustizia degli atti *contra legem* eventualmente emanati occorre l'annullamento del provvedimento costitutivo dell'effetto sfavorevole (non già l'accertamento giudiziale dell'inesistenza dell'effetto, come accade ove si fa questione di mero atto, cioè non costitutivo dell'effetto); il giudice, come per gli atti discrezionali e tranne pochissime ipotesi (essenzialmente l'ottemperanza), non può sostituirsi all'amministrazione e rendere gli stessi risultati⁵³.

La distinzione tra discrezionalità e vincolatezza va fatta in concreto, ossia avendo riguardo alle fonti che disciplinano il singolo potere o ne condizionano lo specifico esercizio. Il vincolo all'esercizio

⁵⁰ Si veda ad esempio L. IANNOTTA, *Merito, discrezionalità e risultato nelle decisioni amministrative (l'arte di amministrare)*, in DPA, 2005, p. 1 ss..

⁵¹ Ex art. 1,1° Co., della legge 241/1990 (come modificato dall'art. 7, 1° Co., lett. a), numero 1), della 69/2009): «L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario».

⁵² Può considerarsi definitivamente superata quella teoria che identificava la discrezionalità amministrativa nel completamento da parte dell'amministrazione della norma giuridica imprecisa (a parte il fatto che difficilmente si rinvenivano norme talmente precise da non poter essere "completate" dall'amministrazione – con conseguente eccessiva dilatazione delle ipotesi di discrezionalità – si è puntualmente evidenziato che di fronte a norme imprecise, definite anche non rigide, elastiche, flessibili, completabili, e simili, si pone essenzialmente un problema di interpretazione e di successiva applicazione, ossia trattasi di attività di tipo intellettuale non anche di volontà); analogamente può dirsi per altra ricostruzione che identificava la discrezionalità nella scelta operata dall'amministrazione alla stregua di norme non giuridiche, costituite segnatamente da massime d'esperienza.

Nonostante la comune sostanziazione, è ben diversa dalla discrezionalità amministrativa (detta talora "pura" per evitare equivoci) la cd. discrezionalità tecnica. Essa, infatti, non è discrezionalità, neppure di minore ampiezza (talora in passato in tale accezione ricorrevano anche le denominazioni di "pseudo-discrezionalità" o "discrezionalità per categorie"), in quanto consiste nell'apprezzamento o nella qualificazione di fattispecie, avvalendosi di conoscenze scientifiche o più in generale specialistiche, tratte dalle varie discipline umane: ricorre ad es. quando si valuta la preparazione del candidato, l'infettività di una malattia, la tossicità di una sostanza chimica. Essa insomma implica attività intellettuale, ossia giudizio, non anche volontà. E il fatto che i giudizi espressi possano essere opinabili, dipende dal grado di certezza delle regole scientifiche applicate, che normalmente è maggiore nelle scienze esatte, minore nelle discipline umanistiche (peraltro non va dimenticato che accanto a fattori individuali, incidono anche fattori sociali quali tendenze dottrinali, fattori ambientali, orientamenti culturali, ecc.). Ciò non vale comunque a trasformare tali giudizi in manifestazioni di volontà, giacché manca in essi la scelta tra più soluzioni possibili di quella più opportuna e conveniente per il caso concreto, che invece connota la discrezionalità amministrativa.

⁵³ Anche se quest'ultima affermazione viene temperata dal fatto che, conoscendo il giudice amministrativo della fondatezza della pretesa, la pronuncia giudiziale di accoglimento (anche resa in sede di ricorso avverso il silenzio-inadempimento della P.A.), astringe l'amministrazione – pur sempre nei limiti del principio dispositivo – su tutti i profili vincolati del potere amministrativo. Con la conseguenza che l'esito del riesercizio (o dell'esercizio ove si tratti di silenzio-inadempimento) del potere amministrativo vincolato è già segnato dal giudice, la cui pronuncia, dotata di effetto conformativo, consente di avvalersi immediatamente del giudizio di ottemperanza nel caso di inerzia o inadempimento dell'amministrazione.

del potere discende normalmente dalla legge, ma può discendere anche da fonti diverse, quali precedenti atti amministrativi (si pensi al provvedimento emanato in esecuzione di atti di programmazione e di indirizzo o di accordi ex artt. 11 o 15 della legge 241/90) o pronunce giurisdizionali (si pensi al riesercizio della potestà amministrativa conseguente ad un sentenza di annullamento di un atto amministrativo).

E se è vero che tale distinzione non può essere enfatizzata, dal momento che possono aversi poteri vincolati in ambiti discrezionali e viceversa, non possono esserci dubbi circa l'ammissibilità di provvedimenti amministrativi vincolati⁵⁴: peraltro questi ultimi sono stati oggetto di specifica attenzione legislativa nell'art. 21 *acties* della legge 241/90 (introdotto dalla legge 15/2005)⁵⁵.

Quanto riferito finora vale anche nel diritto tributario, occupato in buona parte dall'azione autoritativa dell'amministrazione finanziaria. Anche se i temi della discrezionalità e della vincolatezza all'interno delle funzioni dell'amministrazione finanziaria non sembrano essere stati adeguatamente valorizzati⁵⁶.

7. Profili europei e comparati

7.1. In conclusione si impone di verificare se l'indisponibilità del tributo, che come si è detto va intesa come assenza di discrezionalità amministrativa in ordine a *an* e *quantum debeatur*, possa trovare conferme al di fuori dei confini nazionali.

In proposito le considerazioni finora svolte non sembrano poter mutare se si presta attenzione alla realtà giuridica europea, sia che si guardi all'Unione europea sia che si guardi agli Stati che la

⁵⁴ Così ad es. F. G. SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento amministrativo*, in *Dir. Amm.*, 1995, p. 28 ss.; B. G. MATTARELLA, *L'attività amministrativa*, cit., p. 758 ss.; ID., *Il provvedimento*, in AA.VV. *Trattato di diritto amministrativo* (a cura di) S. CASSESE, I, Milano, 2003, p. 816 ss..

In verità in un passato non troppo lontano alla distinzione tra discrezionalità e vincolatezza si facevano corrispondere situazioni giuridiche diverse, rispettivamente di interesse legittimo e di diritto soggettivo, guardandosi ad essa anche per il riparto di giurisdizione tra giudice amministrativo e giudice ordinario. Ciò essenzialmente perché si riteneva la discrezionalità un carattere indefettibile del provvedimento amministrativo. Tale ordine di idee, legato ad una nozione discutibile del potere amministrativo (inteso essenzialmente come potere di scelta) e seguito soprattutto dalla giurisprudenza, è stato progressivamente abbandonato (anche se di esso non mancano echi).

Infatti da più parti si evidenzia che ciò che connota il provvedimento amministrativo, distinguendolo dai meri atti, da quelli preparatori o strumentali come anche dall'attività di diritto privato dell'amministrazione, è l'idoneità di esso a modificare la sfera giuridica degli interessati prescindendo dal loro consenso, a regolare *ex se* l'assetto giuridico del destinatario e/o di eventuali terzi, ossia quella «fine sostanza di essere l'affermazione del momento dell'autorità» che già da tempo si individua come tratto comune dei provvedimenti (il virgolettato è tratto da M.S. GIANNINI, *Atto amministrativo*, cit., p. 164 s.; sulle posizioni dell'Autore c'è una generale concordanza). E tale qualità, spesso definita come imperatività ovvero anche autoritatività o autoritarità, riguarda tanto gli atti discrezionali quanto quelli vincolati.

La stessa giurisprudenza, che con maggiore difficoltà ha superato le posizioni per così dire tradizionali, ha definito «un postulato privo di qualsiasi fondamento ... che, di regola, al carattere vincolato del provvedimento corrispondano situazioni giuridiche qualificabili quali diritti soggettivi e, per converso, all'area della discrezionalità amministrativa quelle definibili come interessi legittimi». Essa, piuttosto, ritiene che in presenza di attività vincolata della P.A. possono aversi situazioni e di diritto soggettivo e di interesse legittimo, movendo dalla considerazione che l'attività vincolata può essere diretta al perseguimento di un interesse pubblico oppure di un interesse privato. Mentre in quest'ultimo caso difetta il potere capace di intaccare *ex se* la sfera giuridica del privato e le posizioni di quest'ultimo sono e rimangono di diritto soggettivo, nel primo caso l'amministrazione pone in essere provvedimenti amministrativi a fronte dei quali stanno situazioni di interesse legittimo (il virgolettato è tratto da Corte Costituzionale 16 aprile 1998 n. 127; ma posizioni analoghe potrebbero citarsi numerosissime sentenze, in primo luogo dei giudici amministrativi).

⁵⁵ Per il comma 2 del quale: «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 ... ».

⁵⁶ Il che si deve, probabilmente, a diversi ordini di motivi, tra i quali: la tradizionale quanto errata ricostruzione dei rapporti tra amministrazione e contribuente nei termini dell'obbligazione tributaria, che, pur con le varianti via via proposte, ha valorizzato un inesistente rapporto giuridico di tipo paritetico (con posizioni di credito-debito) tra amministrazione e contribuente, della quale si registrano tuttora appendici: la discutibile identificazione (in termini totalizzanti) della discrezionalità con il potere amministrativo (escluso invece nelle ipotesi di vincolatezza), che in uno con l'affermazione dell'assenza di discrezionalità nell'agire dell'amministrazione finanziaria, ha suffragato e talora suffragato la ricostruzione dei rapporti tra quest'ultima e contribuente nei termini dell'obbligazione tributaria; la preponderante attenzione dedicata all'accertamento, con le note dispute circa la natura dichiarativa o costitutiva di esso; la non sempre avvertita o valorizzata distinzione delle diverse funzioni all'interno dell'azione dell'amministrazione finanziaria, spesso viste come un'unitaria funzione impositiva; la stessa esclusività della giurisdizione delle Commissioni tributarie, che, consentendo di prescindere dalla posizione giuridica vantata dal contribuente (diritto soggettivo o interesse legittimo) ai fini dell'accesso alla tutela giurisdizionale, ha messo poco in risalto l'azione dell'amministrazione che si esprime negli atti impugnabili e le correlate situazioni giuridiche. Per di più sui temi della discrezionalità e della vincolatezza non di rado si constatano vaghezza, eterogeneità di posizioni, forse anche confusione concettuale.

compongono, pur con le specificità degli ordinamenti considerandi.

7.2. L'Unione europea dispone di una ridotta, per quanto incisiva, potestà legislativa in materia tributaria. Risalta sicuramente l'unione doganale, che rientra nella competenza esclusiva dell'Unione ai sensi dell'art. 3, 1° Co., del TFUE⁵⁷, cui si possono affiancare da un lato limiti alle potestà normative dei singoli Stati e dall'altro potestà legislative europee piuttosto contenute, entrambi funzionali essenzialmente a garantire l'unità del mercato e le quattro fondamentali libertà di circolazione (delle persone, delle merci, dei servizi, dei capitali).

Si ricordano principalmente le disposizioni circa: il divieto di aiuti concessi dagli Stati «nella misura in cui incidano sugli scambi degli Stati membri, ... che favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza» e possibili deroghe (artt. 107-109 TFUE); il principio di non discriminazione fiscale come espresso dagli artt. 110-112 TFUE (riconducibile alla più generale previsione dell'art. 18 TFUE); l'armonizzazione delle imposte indirette «nella misura in cui ... sia necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza» (art. 113 TFUE); il ravvicinamento delle «disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri, che hanno per oggetto l'istaurazione e il funzionamento del mercato interno», nella misura in cui sia riferibile, come taluni interventi hanno dimostrato⁵⁸, alle imposte dirette (art. 114 TFUE).

Ne deriva che nella materia tributaria sostanzialmente non sono toccati principi costituzionali e potestà legislative degli Stati membri, alla cui esplicazione sono semmai posti dei limiti, per lo più negativi. Peraltro gli interventi dell'Unione sono stati di regola rispettosi delle competenze degli Stati, rivestendo in molti casi significativi la forma delle direttive (si pensi, soprattutto, all'IVA e alle accise), ossia vincolando gli Stati circa i risultati da raggiungere ferma restando la mediazione del diritto interno per la ricezione delle stesse, con conseguenti e spesso importanti margini di scelta degli Stati.

Sicché acquistano rilievo le previsioni interne dei vari Stati. E guardando a quelle costituzionali si rinviene una generale codificazione del principio della riserva di legge in materia tributaria, altrimenti detto del consenso al tributo. Oltre all'art. 23 della Costituzione italiana, più volte richiamato, si vedano ad esempio: l'art. 34, (2° Co.), della Costituzione francese, per il quale «*La loi fixe les règles concernant: ... - l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures; ...*»; l'art. 31, 3° Co., della Costituzione spagnola per il quale «*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*»; l'art. 103 della Costituzione portoghese, per il quale «*... 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*»⁵⁹.

Prestando maggiore attenzione all'ordinamento spagnolo, nello spirito comparativo del Convegno, si richiama l'attenzione anche sull'art. 133 della stessa Carta costituzionale ove si stabilisce che «*1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*». E si rinvencono importanti specificazioni dei predetti precetti costituzionali nella *Ley General Tributaria* (n.

⁵⁷ Si ricorda che *ex art.* 2, 1° Co., TFUE «Quando i trattati attribuiscono all'Unione una competenza esclusiva in un determinato settore, solo l'Unione può legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti. Gli Stati membri possono farlo autonomamente solo se autorizzati dall'Unione oppure per dare attuazione agli atti dell'Unione». Cfr. anche artt. 28 e ss. TFUE.

⁵⁸ Si vedano ed esempio le direttive: 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE (circa il regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una società europea o di una società cooperativa europea tra stati membri), come modificata dalla direttiva 19 ottobre 2009, n. 133/CE; 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE (circa il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi); 3 giugno 2003, n. 2003/48/CE (in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi); 3 giugno 2003, n. 2003/49/CE (circa il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi), come modificata dalle direttive del 26 aprile 2004, n. 2004/66/CE, e 29 aprile 2004, n. 2004/76/CE.

⁵⁹ Il principio della riserva di legge si ricava in presenza di previsioni che riguardano la procedura di emanazione di norme tributarie, come quelle contenute negli artt. 105 e 106 della Costituzione della Repubblica federale di Germania.

58/2003), della quale in particolare si segnalano l'art. 4⁶⁰ e l'art. 8, dedicato specificamente alla *Reserva de Ley tributaria*⁶¹.

7.3. In altre parole la concorrenza di fonti europee, come accade per i dazi doganali, per i quali l'art. 3, (1° Co.), lett. a, TFUE prevede la competenza esclusiva dell'Unione, o come può accadere in presenza di competenze concorrenti o di eventuale avocazione di competenze da parte dell'Unione europea secondo quanto previsto dall'art. 352 TFUE (cd. clausola di flessibilità), estrinsecandosi in atti legislativi (che addirittura prevalgono sulle leggi interne), è pur sempre rispettosa del principio costituzionale, proprio degli Stati membri, di riserva di legge in materia tributaria (ove per legge, naturalmente, si intendano anche le fonti sovranazionali ad essa equiparate ed equiparabili).

Non sembrano ipotizzabili deroghe a tale principio, visto che trattasi di un principio costituzionale fondamentale degli Stati membri, suscettibile anche di essere considerato parte dell'ordinamento dell'Unione, valorizzando le argomentazioni addotte più volte dalla giurisprudenza della Corte di giustizia circa i principi e diritti fondamentali comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri (ora parzialmente codificate in previsioni quali gli artt. 4, 6 TUE, 340 TFUE)⁶².

Forse sarebbe opportuno interrogarsi sul significato (diversamente garantista degli interessi sottesi) che assume il principio della riserva di legge in esame in una dimensione europea⁶³, dal momento che si consentono (e soprattutto si sono consentiti in passato), interventi legislativi dell'Unione che, promanando anche in parte da organi non rappresentativi dei cittadini, finiscono col non esprimere la volontà popolare; analogamente può dirsi ove tuttora si prevedono procedure legislative speciali che comprimono il ruolo del Parlamento europeo (come prevede espressamente l'art. 113 TFUE).

Significativi passi in avanti si sono compiuti con la revisione dei Trattati sull'Unione europea, (TUE) e sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) ad opera del Trattato di Lisbona, anche se l'attuale distribuzione del potere legislativo tra Parlamento europeo e Consiglio con rilevanti interventi della Commissione europea sembra rappresentare un temporaneo compromesso tra gli interessi dei cittadini, degli Stati e dell'Unione in un processo ancora in corso.

In ogni caso, poiché il principio di riserva di legge viene affermato nelle Costituzioni degli Stati membri e gli interventi consentiti all'Unione assumono natura legislativa, deve concludersi che anche in una dimensione europea, dell'Unione e degli Stati membri, non viene in essere alcuna discrezionalità amministrativa in ordine ad *an* e *quantum debeatur* e il principio di indisponibilità del tributo può dirsi fondamentale negli ordinamenti degli Stati membri ma anche e, più in generale, dell'Unione europea,

⁶⁰ Per il quale: «1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine».

⁶¹ Ai sensi del quale «Se regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario. b) Los supuestos quedan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo. c) La determinación de los obligados tributarios ... y de los responsables. d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales ... ».

⁶² Circa la valorizzazione di principi e diritti fondamentali degli Stati membri come diritto dell'Unione europea, specialmente dopo la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000 (cd. Carta di Nizza), come adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo e riconosciuta dall'art. 6 TUE, cfr. ad esempio: R. ADAM, A. TIZZANO, *Lineamenti di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2010, p. 123 ss.; J. ZILLER, *I diritti fondamentali tra tradizioni costituzionali e "costituzionalizzazione" della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *DUE*, 2011, p. 539 ss..

Si ricorda anche che i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale, come più volte predicato dalla Corte Costituzionale italiana (ad esempio: sentenza n. 183 del 27 dicembre 1973, sentenza n. 170 del 8 giugno 1984, sent. n. 232 del 21 aprile 1989, sentenza n. 168 del 18 aprile 1991, ordinanza n. 132 del 16 marzo 1990, ordinanza n. 536 del 29 dicembre 1995, ordinanza n. 454 del 28 dicembre 2006, sentenza n. 284 del 13 luglio 2007), resisterebbero comunque alle modifiche di derivazione europea, quali "controlimiti" alle limitazioni della sovranità nazionale, sul rispetto dei quali la stessa Corte rivendica il proprio sindacato. Sul tema, di recente, si vedano le considerazioni espresse ad esempio da: G. TESAURO, *Costituzione e norme esterne*, in *DUE*, 2009, p. 204 ss.; A. RUGGIERI, *Dimensione europea della tutela dei diritti fondamentali*, in *DUE*, 2010, p. 137 ss.; ID., *Sistema integrato di fonti e sistema integrato di interpretazioni, nella prospettiva di un'Europa unita*, in *DUE*, 2010, p. 874 ss..

⁶³ Si vedano, ad esempio e di recente, le considerazioni svolte da: A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione a la sua legge*, cit., 2012, p. 29 ss.; V. MASTROIACOVO, *Principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria*, in *RDT*, 2011, I, p. 810 ss..

pur con gli adattamenti richiesti dalle specificità di ciascuno di essi⁶⁴.

⁶⁴ Per completezza si ricordano gli omologhi del dovere di contribuzione alle spese pubbliche secondo la capacità contributiva, di cui all'art. 53 della Costituzione italiana, sia pure con la precisazione che tale principio, a differenza di quello della riserva di legge, non compare in molte costituzioni, anche se si tende a ricavarlo in via interpretativa dal principio di uguaglianza. Limitando l'attenzione alle costituzioni citate in precedenza, si ricordano: l'art 13 della Dichiarazione dei diritti dell'Uomo e del Cittadino del 26 agosto del 1789, che integra il preambolo della Costituzione di Francia («*Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*»); l'art. 31,1° Co., della Costituzione di Spagna («*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*»); l'art. 103, 1° Co., della Costituzione del Portogallo («*O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*»).