

Il presente contributo si propone di ricostruire la complessa trama delle garanzie costituzionali riconosciute al contribuente in virtù del suo dovere di concorrere alle pubbliche spese.

La riflessione che ne scaturisce, centrale nell'ottica del diritto costituzionale, appare doppiamente attuale in ragione sia della scarsità delle risorse finanziarie, sia delle persistenti criticità legate alla tutela giurisdizionale del contribuente.

In tal senso, l'analisi si sviluppa su un doppio binario. In primo luogo, si ripercorrono le coordinate costituzionali che delineano la figura del contribuente. In secondo luogo, dinanzi al rischio che le esigenze finanziarie dello Stato relegino il privato in una posizione di subordinazione, si sottolinea la necessità di assicurare a quest'ultimo un'effettiva tutela giurisdizionale. In questa prospettiva, vengono analizzati i diversi *vulnera* che hanno afflitto gli speciali organi di giustizia tributaria sin dalle loro origini. Infine, la riflessione converge sulla recente riforma di cui alla legge 31 agosto 2022, n. 130, evidenziando come questa, lungi dal fornire una risposta risolutiva alle problematiche pregresse, lasci dei punti ancora irrisolti.

CHIARA DORIA è Assegnista di ricerca in Diritto costituzionale presso l'Università del Salento e Dottoressa di ricerca in *Diritti e sostenibilità*. È autrice di diversi saggi e articoli scientifici di diritto costituzionale.

ISBN 979-12-5965-526-4



9 791259 655264

€ 22,00

58

C. DORIA LE GARANZIE COSTITUZIONALI DEL CONTRIBUENTE



PROFILI DI
INNOVAZIONE

58

Collana diretta da
Raffaele Guido Rodio
Vincenzo Tondi della Mura

CHIARA DORIA

LE GARANZIE COSTITUZIONALI DEL CONTRIBUENTE

Volume I

Collana fondata da
ALDO LOIODICE

Su iniziativa
dell'Istituto di diritto Pubblico
della
Università degli Studi di Bari

CACUCCI  EDITORE
BARI

LA COLLANA "PROFILI DI INNOVAZIONE"

Nelle ricerche giuridiche i profili di innovazione sono talvolta assenti; ciò accade specialmente negli studi che, seguendo la moda o gli orientamenti delle riforme da tempo ventilate, proposte o elaborate, si legittimano con una sorta di rincorsa verso l'attualità che attira l'immediato interesse dei lettori. Tale tendenza rischia di collocare la riflessione giuridica, più seguita, nei periodici di informazione o nei quotidiani. Nell'eleganza della presentazione, nel carattere informato dell'esposizione o nella vivacità di elaborazione di molti studi, anche se in volumi consistenti o scritti sulle riviste giuridiche, spesso l'innovazione appare, ma rischia di perdersi in un'ondata di "consumismo" scientifico che lascia perdere le sue tracce dopo poco tempo, salvo rari casi di recupero da parte di qualche attento studioso che intende adempiere al dovere di dominare la letteratura anche più risalente, ma rilevante, sui temi affrontati. Emerge, in questa dimensione, una complessità e pesantezza di informazioni e dati (aggiornati talvolta *ad horas*) che si trasferiscono da un lavoro all'altro lasciando in ombra (se non oscurando) i profili stabili di innovazione che possono provocare un'efficace risposta pluridimensionale: scientifica, culturale, operativa e pratica. L'innovazione significativa nelle scienze giuridiche resta, alcune volte, in questi studi, consegnata a sintetiche riflessioni che, depurate dalla prolissità, dall'attualità o dagli sfoggi di erudizione, muovono approfondimenti e interessi conoscitivi, non di mera attualità, ma proiettabili in tempi più lunghi in cui si ravviva un dibattito culturale e scientifico di spessore. Questa tendenza richiede allora una rinnovata modalità di esposizione dei temi per verificarne, nella reazione conoscitiva, culturale e di ricerca che si provoca, il profilo di innovazione suscettibile di creare forme di liberazione della scienza e della conoscenza giuridica dallo scadimento nella mera osservazione dell'attualità, senza relegarsi in un ambito astratto ed alienante di esclusiva prospettazione teorica. Il dibattito scientifico-culturale a medio o a lungo termine, in questi casi di innovazione (o quanto meno contenenti la proposta di un profilo innovativo da verificare), deve impegnarsi su testi propositivi, anche sintetici, che offrano al lettore di varia estrazione un immediato risultato conoscitivo, persuasivo o meno (non interessa), di chiara identificazione nelle premesse, nell'impostazione, nelle conclusioni e nella documentazione di riferimento. Si può, in altri termini, utilizzare lo schema di una relazione scientifica su di un tema desumibile da uno o più documenti di base costituiti da fonti normative di rilievo, orientamenti giurisprudenziali, testi politici, economici, sociali, culturali e religiosi suscettibili di fornire alle riflessioni scientifiche profili giuridicamente rilevanti. In tal modo la sintesi espositiva congiunta ai documenti di base allegati o richiamati, può fornire elementi utili per un percorso di innovazioni seguito ed arricchito dagli studiosi di settore, ma aperto, interessante e stimolante per lettori non specializzati che vogliano rendersi conto dei nuovi istituti che si aprono nell'applicazione del diritto.

25 aprile 1999

Aldo Loiodice

PROFILI DI INNOVAZIONE

Collana diretta da Raffaele Guido Rodio e Vincenzo Tondi della Mura

Comitato Scientifico: Luca Antonini, Vincenzo Baldini, Paola Bilancia, Michele Carducci, Emilio Castorina, Elisabetta Catelani, Antonio D'Aloia, Antonio D'Andrea, Luigi D'Andrea, Antonio D'Atena, Gianmario Demuro, Filippo Donati, Mario Esposito, Francesco Gabriele, Aldo Loiodice, Isabella Loiodice, Laura Lorello, Massimo Luciani, Alessandro Mangia, Stelio Mangiameli, Andrea Morrone, Anna Maria Nico, Ida Nicotra, Vasco Pereira da Silva, Anna Maria Poggi, Fabrizio Politi, Raffaele Guido Rodio, Roberto Romboli, Emanuele Rossi, Antonio Ruggeri, Gerardo Ruiz-Rico Ruiz, Antonio Saitta, Antonella Sciortino, Giovanni Serges, Massimo Siclari, Sandro Staiano, Vincenzo Tondi della Mura, Filippo Vari, Giuseppe Verde, Aljs Vignudelli, Lorenza Violini.

Comitato Editoriale: Andrea Bonomi, Marco Galdi, Nicola Grasso, Antonio Gusmai, Giuseppe Laneve, Maria Grazia Nacci, Mario Palma, Cecilia Pannacciulli, Michele Troisi.

Segreteria Editoriale: Giorgio Cataldo, Romina Cataldo, Antonello Denuzzo, Pasquale Procacci.

Le monografie pubblicate nella collana sono sottoposte a procedura di valutazione secondo il sistema di peer review a doppio cieco.

La medesima procedura è adottata per ogni singolo contributo dei volumi collettanei.

Gli atti della procedura di revisione sono consultabili presso il Direttore.

Chiara Doria

**LE GARANZIE COSTITUZIONALI
DEL CONTRIBUENTE**

Volume I

CACUCCI  EDITORE
BARI

*L'Archivio della Casa Editrice Cacucci, con decreto prot. n. 953 del 30.3.2022 della Soprintendenza Archivistica e Bibliografica della Puglia-MiC, è stato dichiarato **di interesse storico particolarmente importante** ai sensi degli articoli 10 c. 3, 13, 14 del d. lgs. 42/2004.*

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

Finito di stampare nel mese di giugno 2025

© 2025 Cacucci Editore - Bari

Via Nicolai, 39 - 70122 Bari - Tel. 080/5214220

<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: info@cacucci.it

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

INDICE

Introduzione	pag. 11
--------------	---------

CAPITOLO PRIMO

I PRINCIPI COSTITUZIONALI A TUTELA DEL CONTRIBUENTE

1.	Premessa: la figura del contribuente nella prospettiva costituzionale	» 15
2.	Il contribuente nello Stato liberale	» 20
3.	Il contribuente nello Stato sociale	» 24
4.	Il contribuente nel sistema costituzionale: i principi coinvolti	» 30
4.1.	(segue): la solidarietà come valore e come principio	» 31
4.2.	(segue): le situazioni giuridiche di solidarietà: diritti e doveri	» 34
4.3.	(segue): il dovere di concorrere alle pubbliche spese: l'art. 53 Cost.	» 39
4.4.	(segue): il dovere contributivo fra eguaglianza formale ed eguaglianza sostanziale	» 44
4.5.	(segue): la valenza partecipativa della contribuzione	» 52
4.5.1.	(segue): la garanzia della riserva di legge relativa, ex art. 23 Cost.	» 55
4.5.2.	(segue): la garanzia della riserva di legge formale, ex art. 81 Cost.	» 58
5.	Il contribuente nella crisi dello Stato sociale	» 63
6.	Il contribuente nell'ordinamento dell'Unione Europea	» 72

CAPITOLO SECONDO

IL SISTEMA DI GARANZIE GIURISDIZIONALI A TUTELA DEL CONTRIBUENTE. GLI SPECIALI ORGANI DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA

1.	Premessa: la rilevanza costituzionale della giustizia tributaria nel quadro delle garanzie del contribuente	» 81
----	---	------

2.	Separazione dei poteri e garanzia dei diritti	pag. 86
2.1.	(segue): l'indipendenza del giudice quale condizione per l'effettiva tutela del cittadino	» 89
3.	I giudici speciali	» 93
4.	Il giudice tributario quale giudice speciale (cenni e rinvio)	» 100

CAPITOLO TERZO

L'EVOLUZIONE DEGLI ORGANI DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA: DALLA L. N. 1830 DEL 1864 AL D.LGS. N. 545 DEL 1992

1.	Premessa: le peculiarità del giudice speciale tributario	» 103
2.	Le origini delle Commissioni tributarie nell'ordinamento statutario	» 105
3.	L'incerta natura delle Commissioni tributarie nei primi anni dell'ordinamento costituzionale	» 109
4.	Il primo tentativo di riforma: il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636	» 113
5.	La riforma organica di cui al D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545	» 115
5.1.	(segue): i controlli di costituzionalità sulla riforma del 1992	» 118
5.2.	(segue): i limiti di applicabilità dei parametri convenzionali ed eurounitari alla riforma del 1992	» 122
6.	La problematica indipendenza del giudice tributario	» 125

CAPITOLO QUARTO

LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA NELLA L. N. 130 DEL 2022

1.	Premessa: la persistente problematica indipendenza del giudice tributario	» 137
2.	I tentativi di riforma della giustizia tributaria nella XVIII legislatura	» 140
3.	Il nuovo percorso riformatore: il PNRR, la c.d. Commissione Della Cananea e il Gruppo tecnico operativo	» 145
4.	La legge di riforma 31 agosto 2022, n. 130	» 151
4.1.	(segue): la disciplina transitoria	» 155

5.	Il rispetto formale dei presupposti costituzionali di riforma	pag. 158
6.	I fattori determinanti nel procedimento di riforma	» 162
7.	La problematica indipendenza del giudice tributario anche nella nuova riforma	» 171
	Conclusioni	» 175
	Bibliografia	» 179

INTRODUZIONE

La contribuzione alle pubbliche spese possiede una connotazione spiccatamente costituzionale. Ciò non solo perché, come ha rilevato Valerio Onida, “*le droit constitutionnel est en quelque sorte issu du droit financier*” – nel senso che le istituzioni parlamentari si sono storicamente affermate per permettere ai contribuenti di manifestare il proprio consenso all'imposizione tributaria¹ – ma anche perché l'effettività delle funzioni statali riposa sulla partecipazione del singolo al finanziamento della spesa pubblica. E, ancora più significativamente, come sottolineato da Giorgio Lombardi, tale effettività misura il livello di coesione sociale presente nello Stato².

Il rilievo rende ragione del ruolo centrale che la figura del contribuente ha rivestito in modo crescente nell'ordinamento statutario e costituzionale. Ruolo che, in questa sede, ci si propone di approfondire.

Del resto, non potrebbe nemmeno porsi il problema della trasformazione delle risorse in diritti se lo Stato non riuscisse a reperire tali risorse, ovvero se la relazione Stato-contribuente ed il vincolo politico alla stessa sotteso non trovassero persistente rinnovamento.

Una conferma di ciò si è avuta quando si sono manifestati gli effetti dei più recenti tagli alla spesa, intravedendosi il progressivo snaturamento del modello sociale avvenuto nel corso degli anni. O, ancora, quando si è cercato di comporre i conflitti sorti attorno a temi come la fissazione dei livelli essenziali delle prestazioni e il regionalismo differenziato, con riferimento ai quali, per l'appunto, emerge come i diritti dei cittadini restino problematicamente appesi al filo

¹ Cfr. V. ONIDA, *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Giuffrè, Milano, 1969, 165.

² Cfr. G. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1967, 45 ss.

della maggiore o minore capacità di spesa degli enti territoriali e alle garanzie finanziarie apprestate dallo Stato centrale.

Proprio le situazioni di crisi mettono difatti in luce l'essenzialità della ripartizione dei sacrifici tra i consociati. Tuttavia, la congiuntura attuale si caratterizza per una diffusa perdita di senso del dovere fiscale, cui si affiancano preoccupanti – per quanto in miglioramento negli ultimi anni – indici di evasione fiscale. Si assiste, in altri termini, al venir meno dell'elemento di adesione psicologica che spinge il soggetto a contribuire e, di conseguenza, ad uno scollamento tra la centralità del ruolo che il contribuente riveste e quello che invece egli avverte di rivestire.

A questo si aggiungono i rilievi concernenti l'inadeguatezza della settoriale disciplina organizzativa e ordinamentale della tutela giurisdizionale del contribuente, il quale sembra persistere nel rivestire una posizione subalterna rispetto agli interessi finanziari dello Stato.

L'esigenza di condurre un'indagine sul tema delle garanzie costituzionali del contribuente emerge dalle problematiche rilevate.

Si intende, sul piano metodologico, ricostruire il sistema delle garanzie non già limitandosi a quanto previsto nell'articolo 53 della Costituzione, ovvero al "*dovere di tutti di concorrere alle pubbliche spese*". L'intenzione è quella di ampliare progressivamente lo spettro dell'indagine, collocando il contribuente nel quadro dei principi che caratterizzano il nostro Stato costituzionale, quali la solidarietà, l'eguaglianza e la partecipazione (radicati negli articoli 2, 3, 23 e 81 della Carta), e quelli relativi alla tutela giurisdizionale e all'indipendenza del giudice speciale tributario (avuto particolare riguardo all'articolo 108 della Costituzione e al complesso delle previsioni a questo connesse).

Lo studio, per tale motivo, si svilupperà su due diversi piani. Anzitutto, si procederà all'analisi dei principi costituzionali relativi alla sfera del contribuente, mettendo in luce il legame fra la sua posizione nell'odierna forma di Stato e la connotazione del dovere tributario come dovere partecipativo di solidarietà. Si avrà cura, in particolare, di sottolineare la centralità che la dinamica contributiva occupa nello Stato sociale, anche tenuto conto della crisi che lo sta caratterizzando, cercando di guardare al problema della gestione delle risorse per la tutela dei diritti dal "punto di vista" del cittadino-contribuente.

La necessità che i principi individuati siano resi effettivi richiede di condurre un ulteriore approfondimento circa le garanzie giurisdizionali preposte a tal fine dalla Costituzione. Si passerà, perciò, a esaminare la «speciale» giustizia tributaria a partire dalle sue origini. L'indagine avrà lo scopo di porre in luce caratteri, carenze e contingenze che hanno determinato la specialità di tale giurisdizione dall'Ottocento sino al D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 e alla relativa recente riforma introdotta dalla L. 31 agosto 2022, n. 130. Quest'ultima sarà analizzata nella parte conclusiva della trattazione.

L'intento è quello di sviluppare un ragionamento circolare che, partendo dai principi, ne constati l'inveramento nell'ordinamento per sostenere la necessità di un'adeguata "cultura" della contribuzione. Ciò, nella convinzione che la stessa appaia indispensabile a contrastare i fattori che ostacolano i fini di integrazione e di coesione che lo Stato sociale si propone di realizzare.

I VOLUMI DELLA COLLANA

- 1 – Aldo Loidice, *Attuare la Costituzione (Sollecitazioni straordinamentali)*.
- 2 – Pierdomenico Logroscino, *Itinerari per una televisione libera*.
- 3 – Aldo Loidice e Natasha Shehu, *La Costituzione albanese*.
- 4 – Raffaele Guido Rodio, *Banche dati e pubblica amministrazione. Profili di diritto italiano e comparato*.
- 5 – Francesco Perchinunno, *Interruzione della gravidanza e diritto alla vita. Profili costituzionali*.
- 6 – Cosimo Notarstefano, *Les droits du touriste européen. Analyse juridique comparée dans les États membres de l'U.E.*
- 7 – Paolo Giocoli Nacci (a cura di), *Rapporti tra amministrazione e giurisdizione*.
- 8 – Valeria Sannoner, *Rappresentanza e transizione. Aspetti di continuità in una trasformazione condivisa*.
- 9 – Isabella Loidice, *Federalismo tra incompiutezza ed evoluzioni. (Nazioni senza stato e neofeudalesimo)*.
- 10 – Pino Pisicchio, *Le regole del gioco. Le leggi elettorali dalla Costituzione al 1953*.
- 11 – Maria Luisa Lo Giacco, *Le competenze delle Regioni in materia ecclesiastica*.
- 12 – Raffaele Guido Rodio, *L'interpretazione costituzionalmente adeguata nel sistema spagnolo*.
- 13 – Filippo Vari, *Contributo allo studio della famiglia nella Costituzione italiana, I*.
- 14 – Giuseppe Laneve, *Linguaggio giuridico e interpretazione. Dalla Costituzione italiana alla globalizzazione*.
- 15 – Francesco Perchinunno, *Fondamento del giusto processo: dalle origini all'attuazione*.
- 16 – Adalberto Wojtek Pankiewicz, *Federalismo e diritti sociali*.
- 17 – Cecilia Pannacciulli, *Pluralismo e mercato nell'attività radiotelevisiva. Profili costituzionali*.
- 18 – Ignazio Lagrotta, *L'eutanasia nei profili costituzionali*.
- 19 – Michele Dionigi, *Globalizzazione e fonti del diritto. Primi rilievi*.
- 20 – Giovanni L. C. Bianco, *La tutela dei diritti umani nella ricerca scientifica*.
- 21 – Valeria Sannoner, *Le carte statutarie dopo la riforma del Titolo V della Costituzione*.
- 22 – Mario Palma, *Sussidiarietà e competenze. Riparto funzionale e materiale*.
- 23 – Isabella Loidice (a cura di), *Laicità ed eticità dell'azione pubblica. Libertà della persona e sfera pubblica*.
- 24 – Michele Troisi, *La Costituzione Scolastica*.
- 25 – Giuseppe Laneve, *Regioni e istruzione e formazione professionale. Profili costituzionali*.
- 26 – Pierdomenico Logroscino, *Governare le differenze*.
- 27 – Pino Pisicchio, *Tra declino e cambiamento. Aspetti del partito politico italiano*.
- 28 – Filippo Vari, *Concepito e procreazione assistita. Profili costituzionali, I*.
- 29 – Pino Pisicchio, *Aspetti dell'autodichia parlamentare: le incompatibilità e le ineleggibilità*.
- 30 – Emilia Straziuso, *I diritti sociali tra Stato e sovrano e Stato integrato nell'Unione europea*.
- 31 – Michele Dionigi, *Il patrimonio scientifico proprio dei professori universitari. Valore o corredo di servizio rottamabile? (nei principi e valori costituzionali il punto di equilibrio)*.
- 32 – Tullio Fenucci, *Sicurezza e diritti fondamentali negli Stati Uniti*.
- 33 – Mario Palma, *Dal sistema elettorale alla forma di governo*.
- 34 – Michele Dionigi, *Globalizzazione e fonti del diritto. Prolegomeni allo studio di una fonte a difesa dell'ordinamento italiano. II*.
- 35 – Pino Pisicchio, *Le fondazioni politiche in Italia*.
- 36 – Michele Troisi, *Rappresentatività e governabilità nelle leggi elettorali regionali*.

- 37 – **Pino Pisicchio**, *Pluralismo personalismo nella Costituzione Italiana. Il contributo di Aldo Moro.*
- 38 – **Mario Palma**, *Il riparto delle competenze. Profili della sussidiarietà.*
- 39 – **Cecilia Pannacciulli**, *Le comunicazioni riservate tra nuove tecnologie e giustizia penale.*
- 40 – **Tullio Fenucci**, *Sicurezza nazionale e diritti di libertà negli Usa.*
- 41 – **Giuseppe Laneve**, *La Giustizia costituzionale nel sistema dei poteri. Vol. I. Interpretazione e giustizia costituzionale: profili ricostruttivi.*
- 42 – **Antonio Gusmai**, *Giurisdizione, interpretazione e co-produzione normativa.*

Nuova Serie

- 43 – **Pino Pisicchio**, *Le fondazioni politiche. Profili di diritto italiano e comparato.*
- 44 – **Andrea Bonomi**, *Status del detenuto e ordinamento costituzionale. Le tecniche di bilanciamento nella giurisprudenza del Giudice delle leggi.*
- 45 – **Michele Troisi**, *Regioni e rappresentanza politica.*
- 46 – **Maria Cristina Carbone**, *Problematiche di una revisione organica della Costituzione nell'ordinamento italiano.*
- 47 – **Maria Grazia Nacci**, *La libertà di associazione ed i suoi limiti nelle dinamiche ordinarie.*
- 48 – **Antonio Gusmai**, *Il Gruppo parlamentare. Profili evolutivi di un soggetto della rappresentanza politica.*
- 49 – **Giorgio Cataldo**, *Il mare "conteso". Lo sfruttamento del fondale a fini energetici fra Stato e Regioni. Profili costituzionali.*
- 50 – **Giuseppe Laneve**, *Potere politico e potere giurisdizionale nel prisma della giurisprudenza costituzionale sui conflitti di attribuzione.*
- 51 – **Marco Galdi**, *La categoria dell'interesse nel diritto pubblico. Profili di teoria generale, nazionali ed eurounitari.*
- 52 – **Andrea Bonomi**, *Costituzione e divieto di analogia in materia penale.*
- 53 – **Vincenzo Baldini**, *Dinamiche della trasformazione costituzionale.*
- 54 – **Michele Troisi**, *Gruppi minoritari vulnerabili e Costituzione. Il caso dei Rom.*
- 55 – **Aldo Loiodice** (a cura di), *Quale governo per il terzo millennio, Tomo I, Interviste di Annamaria Ferretti*
- 56 – **Antonio Gusmai**, *Il «governo del territorio». Premesse costituzionali allo studio dell'urbanistica.*
- 57 – **Franco Sicuro**, *Il libero mandato nelle dinamiche rappresentative.*
- 58 – **Chiara Doria**, *Le garanzie costituzionali del contribuente. Volume I.*