GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Tributario

I diritti del contribuente nello Statuto fra persona, rango delle fonti ed equilibrio dei conti

di Alessandro Giovannini

17 novembre 2026

Sommario: 1. La tesi. Diritti restituiti, non concessi – 2. Il rango formale dello Statuto. La ley orgánica spagnola e la legge rinforzata italiana – 3. Il rango che viene dalla persona. Principio personalistico e giustizia nell'imposizione – 4. Le fonti unionali e convenzionali. Dal rango delle fonti all'unità del diritto della persona – 5. Le novità della riforma. Un quadro d'insieme – 6. Le garanzie fragili. Contraddittorio, invalidità, inutilizzabilità, ne bis in idem e autotutela – 7. L'art. 10-ter e l'interesse fiscale travestito da principio – 8. L'equilibrio dei conti come interesse aperto. La dichiarazione di incompatibilità a termine – 9. Conclusione. La misura del potere e il dovere di osservanza

---

1. La tesi. Diritti restituiti, non concessi

Voglio esporre, in apertura, la tesi che guiderà queste riflessioni.

La questione dei diritti del contribuente non si lascia risolvere sul terreno delle regole o della tecnica procedimentale, né soltanto su quello della gerarchia delle fonti. Va ricondotta, piuttosto, al rapporto fra persona, potere e funzione, perché è da quel rapporto che dipendono tanto il fondamento, quanto la forza dei diritti che la legge n. 212 del 2000 oggi enuncia.

I diritti che figuravano nello Statuto fin dalla sua entrata in vigore, insieme a quelli ulteriori introdotti dalla riforma del 2023, non sono concessioni o favori del legislatore al contribuente. Sono la restituzione, in forma di diritto positivo, di ciò che il patto costituzionale ha già posto a fondamento del dovere tributario. Se i nuovi diritti fossero concessioni, il potere che li ha elargiti potrebbe anche ritirarli, comprimerli, interpretarli fino a svuotarli. Se invece sono – come sono – la proiezione della posizione che la persona occupa nel *pactum unionis*, ogni loro erosione non è una scelta di politica legislativa, ma diventa una torsione dell'equilibrio costituzionale.

Conviene dire in poche righe che cosa intendo per *pactum unionis* costituzionale. Non un insieme di clausole, ma un sostrato generativo, che ha un solo fondamento, la persona. È la persona a generarlo, con i suoi due volti inscindibili, quello carnale – il *sujet de chair* di cui parla Denis Salas – e quello storico e sociale – l'*homme situé* di Georges Burdeau – e con i due elementi che ne sono l'immediato risvolto e che per questo sono, con lei, co-generativi del patto**[1]**. La realtà in cui vive, con i suoi beni della vita e i suoi bisogni. E la giustizia, intesa come il riconoscimento che la persona esige nella sua interezza, e che, intrecciandosi poi con l'uguaglianza, si farà coerenza dell'ordinamento.

Un patto, per sua natura, determina appartenenza. E l'appartenenza diventa lo *status* della persona e, insieme, il suo legame verso il patto medesimo. La Costituzione non crea questo patto. Lo valida. Validandolo, ne raccoglie l'elemento generativo e fa dei vincoli dell'appartenenza due doveri che si intersecano con la solidarietà, quello di concorrere e quello di osservare; e fa delle libertà, dell'uguaglianza e della giustizia altrettanti diritti**[2]**.

È questo il senso del verbo con cui l'art. 2 Cost. "riconosce" i diritti inviolabili. Riconoscere significa validare un preesistente, non crearlo. Ma il preesistente non è un ordine naturale o trascendente e immutabile, sottratto alla storia. Non si tratta perciò di tornare al giusnaturalismo, che per di più – come ha osservato Paolo Grossi – non si è mai davvero concretato in una realtà vissuta, abitato com'era da individui artificiosi, privi di carnalità e di storia**[3]**. Il prima che la Costituzione riconosce è intra-mondano. È la persona storicamente conquistata a principio ordinatore, e i diritti sono il valore suo proprio, risvolto intrinseco del suo essere, che si fanno strumenti giuridici**[4]**.

Non sembri un'esagerazione: la rivoluzione compiuta dalla Carta è simile, laicamente, al rovesciamento annunciato nel cantico di Maria, i potenti deposti dai troni, gli umili innalzati[5]. Prima la piramide poggiava sulla sua base larga e teneva in alto il potere, il comando, la norma; e la persona aveva libertà e diritti solo nella misura in cui l'autorità glieli concedesse.

La Costituzione la rovescia, quella piramide. La persona non è più ciò che l'ordinamento produce, ma ciò da cui l'ordinamento muove. E non occupa il vertice rimasto vuoto. Lo dissolve. È centro, non vertice.

Lo disse Aldo Moro in Assemblea costituente, con parole – asciutte e diamantine – che conviene riascoltare: «la persona umana è posta al centro dell'ordinamento giuridico; lo Stato non crea questi diritti, ma li riconosce»[6]. E qui, a Firenze, è doveroso ricordare Giorgio La Pira, che di questa città fu uno dei sindaci più illuminati e che nella prima Sottocommissione dell'Assemblea costituente, più di altri, si adoperò perché la Carta accogliesse la persona nella concretezza della sua vita, con la realtà, i fatti e i "bisogni della povera gente"[7]. Non l'individuo astratto, dunque, ma la persona in carne e ossa, inserita nella trama delle comunità in cui vive, in quella che La Pira, nella seduta del 9 settembre 1946, chiamò la "struttura organica del corpo sociale"[8].

Da qui il fondamento del dovere contributivo. Ho sostenuto altrove che esso trova nel consenso la propria forma legittimante, ma che la sua radice più profonda sta nell'appartenenza. Si contribuisce perché, prima, si è solidali; perché, prima, si appartiene; perché, prima, si è elementi generativi del patto e come tali centro e anello della comunità e dell'ordinamento. È una solidarietà di appartenenza, ma che ha in sé elementi ulteriori. È una solidarietà che chiamo, al tempo stesso, restitutiva, perché chi concorre partecipa della comunità e dei suoi beni, e alla comunità, quindi, dà e in questo modo restituisce[9]. È un rapporto di reciprocità, non di semplice o di sola appartenenza, né di sola e semplice restituzione.

Va evitato, però, un equivoco. Restituire non significa pagare il prezzo dei servizi ricevuti: la solidarietà di cui parlo non ha nulla della logica commutativa e neppure della logica mercantilistica della "giusta imposta" proposta decenni or sono da Luigi Vittorio Berliri[10].

La reciprocità che la sostiene è quella che Giuseppe Toniolo e Jacques Maritain avevano colto nel bene comune come condizione stessa del bene proprio, e che Jürgen Habermas ha tradotto nella reciprocità del riconoscimento vicendevole, del "noi", non in quella del sinallagma[11]. Ed è la reciprocità della società bene ordinata di John Rawls, unita da una concezione della giustizia come equità e tenuta insieme da un consenso per intersezione, che non chiede a ciascuno di condividere le stesse dottrine, ma di riconoscersi negli stessi principii[12]. Chi si comporta in

modo solidale ne trae un vantaggio riflesso, che non si rivendica e non si misura, perché appartiene a ciascuno in quanto appartiene a tutti[13].

Il potere impositivo, allora, non è signoria dello Stato sulla persona e sulle sue ricchezze. Non è *potestas* nel significato di una supremazia originaria, libera nei fini, che dispone dei beni altrui per il solo fatto di poterlo fare. È funzione, e come ogni funzione digrada dalla sovranità al servizio, vincolata nel fine e misurata nei mezzi e nell'entità. La funzione porta con sé alcuni doveri che il potere, in quanto tale, non conosce. Il dovere di perseguire il fine per cui è attribuita, e non altri. Il dovere di commisurarsi a quel fine, nei mezzi e nella quantità del prelievo. Il dovere di rendere conto delle proprie scelte a chi le subisce, ascoltandolo prima e motivando poi. E il dovere di correggersi quando sbaglia.

I diritti del contribuente, che si pongono come elementi speculari a questi doveri gravanti sul potere – *rectius* sulla funzione – sono il luogo in cui questa digradazione diventa visibile, giustiziabile, esigibile.

È con questa lente che vorrei rileggere le principali novità del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, e dei suoi successivi aggiustamenti, chiedendomi non tanto che cosa dicano, quanto che cosa garantiscano davvero.

2. Il rango formale dello Statuto. La ley orgánica spagnola e la legge rinforzata italiana

Il nuovo art. 1 compie il primo passo. Le disposizioni statutarie sono oggi dichiarate attuative delle norme costituzionali nel loro insieme, non più soltanto degli artt. 3, 23, 53 e 97, e insieme dei principii dell'ordinamento dell'Unione e della Convenzione europea; si applicano a tutti i soggetti del rapporto, amministrazione compresa; valgono come criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria[14]. La prima dottrina ne ha salutato con favore la trasformazione in legge generale tributaria[15].

Accanto ai principii di apertura stanno quelli della certezza. Le norme impositive che disciplinano il presupposto e i soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati; l'irretroattività si estende ai tributi dovuti, determinati o liquidati periodicamente; le presunzioni legali non operano per il passato[16]. Li leggo come condizioni del consenso. Non si acconsente a ciò che non si può prevedere.

Il problema, però, rimane quello di sempre. Lo Statuto è legge ordinaria. Gianni Marongiu lo aveva avvertito fin dall'inizio, e la riforma del 2023 non ha potuto che prenderne atto. La Corte costituzionale ha negato che le sue norme siano parametro di legittimità costituzionale e la giurisprudenza ha escluso che le clausole di autorafforzamento impediscano la deroga tacita o speciale**[17]**. La riforma non ha sciolto questo nodo. Ha arricchito il catalogo, non ne ha mutato, non potendolo fare, il rango formale.

Conviene allora guardare alla Spagna, e al suo sistema delle fonti, perché quel sistema qualche spunto di riflessione può offrirlo.

L'ordinamento spagnolo conosce tre gradini, non due. Fra la Costituzione e la legge ordinaria sta la "legge organica", che l'art. 81 riserva, fra l'altro, allo sviluppo dei diritti fondamentali e delle libertà pubbliche, e la cui approvazione, modifica o abrogazione richiede la maggioranza assoluta del Parlamento in una votazione finale sull'intero testo. È una fonte di rango intermedio. Sta sopra la legge ordinaria, che non può invaderne la materia, né derogarvi, e subito sotto la Costituzione, di cui sviluppa i diritti**[18]**.

La disciplina dei diritti è così sottratta alla maggioranza contingente. Chi vuole cambiarla deve riunire una maggioranza qualificata e farlo apertamente, non con un comma inserito in un provvedimento d'urgenza o nascosto nelle pieghe di un qualche provvedimento.

Questa garanzia, però, non "copre" la materia fiscale. Il Tribunale costituzionale ha infatti letto la riserva in termini restrittivi, riferendola ai soli diritti della sezione prima del capo II, cioè agli artt. da 15 a 29. Il dovere tributario e il sistema tributario dell'art. 31 ne restano fuori, e la *Ley General Tributaria*, che ha assorbito la legge del 1998 sui diritti e le garanzie dei contribuenti, è legge ordinaria**[19]**.

La lezione spagnola vale dunque come modello di carattere generale, non come esperienza già compiuta nella materia tributaria.

Ciò non significa che il dovere resti senza protezione. L'art. 31.1 inscrive il concorso alle spese in un "sistema tributario giusto", mai confiscatorio, e lo pone fra i diritti e i doveri del Titolo I, sotto il limite, cioè, del "contenuto essenziale" e sotto la clausola dell'art. 10.1 sulla dignità della persona**[20]**.

Da noi lo Statuto si dichiara legge di principii, ma non ha un gradino su cui poggiare, che non sia quello ordinario. È infatti bastato, per fare un esempio fra i molti possibili tratto dall'esperienza recente, un decreto-legge di interpretazione autentica a ridisegnarne uno dei cuori pulsanti della riforma, il contraddittorio**[21]**. È lo stesso problema, del resto. che si è posto, in passato, per le

preleggi al codice civile, anch'esse appartenenti al rango della legge ordinaria, che tuttavia dettano regole alle altre e per le altre leggi[22]; e che a breve si porrà con il codice tributario di imminente adozione.

In realtà, anche il nostro sistema un suo modello di riferimento lo ha[23]. Dal 2012, infatti, la Costituzione conosce una legge rinforzata, approvata a maggioranza assoluta, per l'equilibrio di bilancio.

Ora, se l'ordinamento ha saputo rinforzare la legge che protegge i conti, non si vede perché non potrebbe rinforzare quella che protegge le persone. È un auspicio, questo, che se fosse accolto potrebbe finalmente dare soluzione alle molte questioni che continuano ad agitare gli interpreti sugli effetti da assegnare sia alle disposizioni dello Statuto – e come ho poc'anzi scritto a quelle del futuro codice tributario – e sia ai diritti che esse contemplano, sottraendo le une e gli altri alla volubilità del Parlamento e dei governi.

La gerarchia delle fonti, però, non spiega tutto, e non basta a chi deve applicare oggi lo Statuto. Occorre chiedersi da dove venga il rango, quale sia la su reale radice, prima ancora che ricercare dove sia scritto.

3. Il rango che viene dalla persona. Principio personalistico e giustizia nell'imposizione

Il rango dei diritti del contribuente non lo stabilisce la gerarchia delle fonti, o non soltanto essa. Lo detta la centralità della persona e, con essa, dei suoi diritti di libertà. Diritti, non posizioni che il legislatore accorda e revoca secondo convenienza, ma situazioni che la persona porta con sé nel rapporto o nel procedimento d'imposta e che il rapporto o il procedimento non può sospendere. Ciò che si concede a un debitore si può revocare. Ciò che spetta a una persona si può soltanto regolare.

Se il centro è la persona, la legge ordinaria che enumera quei diritti cambia natura. Non è più una legge di autolimitazione, con cui lo Stato decide di trattenere la propria forza; è un veicolo di attuazione, un'esplicazione di diritti già contenuti nella Costituzione. La Costituzione, del resto, all'art. 2 non attribuisce i diritti inviolabili. Come ho già sottolineato, li "riconosce". E li riconosce perché, come volle l'ordine del giorno approvato il 9 settembre 1946 nella prima Sottocommissione della Costituente, alla persona spetta una precedenza sostanziale rispetto allo Stato[24]. Lo Statuto, dunque, non crea. Dichiara, specifica, regola nelle modalità.

Ne discendono due conseguenze. La prima riguarda il sindacato. Quando il legislatore ordinario deroga a una disposizione statutaria che esplica un diritto costituzionale, il conflitto non è fra due leggi di pari grado. È fra la legge successiva e la Costituzione, di cui lo Statuto offre la misura concreta, e che viene in considerazione come fosse – al di fuori dalla scala formale delle fonti – una legge interposta.

È ciò che la Corte costituzionale ha già lasciato intendere quando ha ricondotto il contraddittorio endoprocedimentale ai principii costituzionali del giusto procedimento[25].

La seconda conseguenza riguarda l'interpretazione. La clausola dell'art. 1 sull'interpretazione adeguatrice non aggiunge un canone facoltativo. Rende esplicito un dovere che la Costituzione già impone a tutti gli attori del diritto. E lo impone in forza del dovere di riconoscimento che è espressione degli artt. 2 e 3.

Alcuni principii reggono questa costruzione.

Anzitutto il principio personalistico. Nell'art. 2 i diritti inviolabili e i doveri inderogabili di solidarietà stanno nella stessa proposizione. Il dovere tributario nasce dunque dentro la clausola personalistica, non contro di essa; e chi vi è chiamato non smette di essere persona per diventare debitore[26]. L'art. 3, secondo comma, aggiunge il fine. La Repubblica rimuove gli ostacoli al pieno sviluppo della persona, e il tributo è uno degli strumenti di quella rimozione. Un procedimento che trattasse il contribuente come mero oggetto della pretesa contraddirebbe il fine stesso del prelievo, che è sempre la persona.

Letti in questa chiave, i diritti statutari acquistano un contenuto specifico e assai più importante di quello che talvolta, in una considerazione superficiale, si intende loro riferire. Così, essere ascoltati anteriormente di qualsiasi decisione amministrativa sulla tassazione è un'esigenza di dignità, prima che di difesa. Ricevere le ragioni di una decisione in un atto motivato significa essere trattati come soggetti che hanno il sacrosanto diritto di comprenderle e di contestarle, quelle ragioni. Confidare nella parola dell'amministrazione e nella stabilità della legge è la condizione per progettare la propria vita economica. E dietro ciascuno di questi diritti stanno le libertà su cui il prelievo incide, dalla libertà domiciliare negli accessi, alla riservatezza nei dati, alla libertà economica intesa come capacità originaria, che precede e fonda la stessa iniziativa privata. Non la proprietà in quanto tale, che non è un diritto fondamentale, ma la persona che attraverso la libertà economica si realizza ed esprime le sue capacità (art. 4 Cost.), queste sì appartenenti ai diritti fondamentali[27].

Il secondo principio che regge la ricostruzione proposta è quello di giustizia. La nostra Costituzione lo implica (a differenza di quella spagnola, che lo ha scritto espressamente) L'art. 53 non fissa soltanto un criterio di misura; letto con gli artt. 2 e 3, è un criterio di giustizia del riparto, e il suo secondo comma, non a caso, parla anch'esso di "sistema tributario".

Ho sostenuto in altri scritti che la "giustizia nell'imposizione" è un diritto fondamentale della persona**[28]**.

Qui aggiungo che quel diritto ha due volti. Il volto sostanziale riguarda il "quanto", cioè il riparto secondo capacità, il nucleo essenziale che nessun prelievo può intaccare, il limite oltre il quale l'imposta diventa espropriazione. Il volto procedimentale riguarda il "come", cioè l'ascolto nel contraddittorio previo, la motivazione, la proporzione, la correzione dell'errore, la difesa. Un tributo esattamente calcolato ma imposto senza ascoltare, senza spiegare, senza misura e senza che ad esso corrisponda la possibilità della contestazione secondo effettività, non è giusto o non è giustificabile con il metro del principio di giustizia. È soltanto preteso secondo lo schema della superiorità e dell'obbedienza, schema però rovesciato dalla nostra Carta.

Gran parte delle novità statutarie appartiene a questo secondo volto, quello procedimentale. Ma questa collocazione non modifica la conclusione sostanziale alla quale possiamo giungere. Se il volto procedimentale è parte di un diritto fondamentale, riconducibile al principio di "giustizia nell'imposizione", significa che ne condivide il rango. Non per la forza della legge che lo esprime, ma per la natura del diritto di cui è espressione.

La giustizia, infine, è relazionale. È dovuta a tutti coloro che concorrono. Lo Statuto, perciò, letto alla luce della persona, non è il manifesto del contribuente contro lo Stato. È la regola di un patto che vincola entrambi e di cui la giustizia è cerniera.

4. Le fonti unionali e convenzionali. Dal rango delle fonti all'unità del diritto della persona

Se il rango dei diritti viene dalla persona, e non soltanto dalla gerarchia delle fonti, la stessa chiave deve valere quando quei diritti sono scritti anche fuori dalla Costituzione, nei Trattati e nella Convenzione europea. È la questione che l'art. 1 dello Statuto ha reso ineludibile.

Il nuovo art. 1 richiama tre fonti, la Costituzione, i principii dell'ordinamento dell'Unione e la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, e non istituisce fra loro alcuna scala gerarchica. Porta

dentro lo Statuto le garanzie che le Corti europee hanno costruito negli anni, dal contraddittorio prima dell'atto lesivo, che la Corte di giustizia ha elevato a principio generale del diritto dell'Unione, al controllo sugli accessi, che la Corte di Strasburgo ha preteso con *Italgomme* e altri, successivi arresti**[29]**.

Quelle fonti, però, entrano nell'ordinamento da porte diverse. La Carta dei diritti dell'Unione vi entra per l'art. 11 Cost., con primato ed effetto diretto, sicché il giudice comune disapplica la legge che vi contrasta. Ma la Carta vale soltanto quando gli Stati attuano il diritto dell'Unione, e dunque, per il tributo, soprattutto nell'ambito dei tributi armonizzati. È in questo spazio che la Corte costituzionale, con la sentenza n. 71 del 2026, ha parlato di un unico "blocco di costituzionalità" fra Costituzione e diritto dell'Unione**[30]**.

La Convenzione, invece, vi entra per l'art. 117, primo comma, come norma interposta. Il giudice comune deve interpretare la legge in modo conforme e, se non può, deve sollevare la questione di costituzionalità; disapplicare non può. E la Corte costituzionale si è riservata sia il bilanciamento della garanzia convenzionale con gli altri interessi costituzionali, sia la selezione della giurisprudenza europea da seguire, quella "consolidata"**[31]**.

Per il contribuente ne nasce un doppio binario. Un medesimo avviso di accertamento, che rechi insieme IVA e imposte dirette sui medesimi fatti, oppure sanzioni e imposte dirette o soltanto sanzioni – alla luce della sent. Grassucci – può esigere per lo stesso vizio la disapplicazione da un lato e l'incidente di costituzionalità dall'altro. E la persona è protetta come incolpata, quando rischia una sanzione, non come contribuente, quando deve rispondere soltanto di un'imposta diversa da quelle armonizzate**[32]**. L'ordinamento finisce così per dire alla stessa persona, sullo stesso diritto, due cose opposte.

La via d'uscita, a mio modo di vedere, non sta nel rango delle fonti – questo criterio ci conduce in un vicolo cieco – ma ancora una volta nella persona.

Così, ad esempio, fra l'art. 8 della Convenzione e l'art. 14 Cost. non vi è una corrispondenza fra fonti diverse, da misurare l'una sull'altra secondo la gerarchia. Vi è un medesimo diritto della persona, validato due volte. Il giudice comune che ne fa applicazione non fa prevalere la Convenzione sulla legge. Applica gli artt. 2 e 3 Cost., cioè il riconoscimento della persona e la giustizia come pretesa di coerenza dell'ordinamento verso di lei, e della Convenzione si serve per completare il contenuto di un diritto che la Costituzione già garantisce, nella portata che la giurisprudenza europea concorre a precisare.

Il criterio che ne discende distingue la coerenza dal bilanciamento e dall'intervento abrogativo. La coerenza non si pesa, si riconosce. Dove si tratta di riconoscere un diritto della persona e restituire al sistema uniformità nella coerenza, il giudice comune applica. È, a ben vedere, ciò che la Cassazione ha fatto nel 2026 in materia di accessi, chiamando sì l'art. 8 della Convenzione norma interposta, ma operando poi come se non lo fosse**[33]**.

Il giudice rimette alla Corte costituzionale quando si tratta di pesare nel procedimento di bilanciamento o di misurare il prelievo, perché lì entra in gioco il dovere di contribuire, conosciuto solo dal patto nazionale; e rimette quando la legge statale dispone espressamente in negativo e la convenzione amplia, giacché in simili ipotesi la contraddizione emergente dalla lettera della legge si può ricomporre soltanto togliendo la disposizione statale posta**[34]**.

È in questo senso, e solo in questo, che parlo di diretta applicabilità. Non della fonte sovranazionale, ma del diritto della persona che quella fonte, insieme alla Costituzione, riconosce; e ciò quando, in particolare, si tratta di offrirle una garanzia che la Costituzione stessa già le offre, dando piena ed effettiva applicazione al principio di coerenza e non contraddittorietà dell'ordinamento. Ed è qui che l'art. 1 dello Statuto mostra il suo significato più profondo. Le disposizioni statutarie sono il luogo in cui quei diritti, validati dalla Costituzione, dai Trattati e dalla Convenzione, prendono forma procedimentale; e interpretarle in modo adeguato vuol dire leggerle con il contenuto che le Corti europee concorrono a fissare. Torna, così, la conclusione del paragrafo precedente. Il rango non viene dalla fonte, ma dalla persona.

5. Le novità della riforma. Un quadro d'insieme

Fissata la chiave di lettura, sul piano interno come su quello sovranazionale, si può passare alle singole garanzie che la riforma ha scritto nello Statuto.

Conviene, a questo punto, passare in rassegna i diritti e le garanzie che la riforma ha inserito nello Statuto**[35]**.

L'art. 1 fa delle disposizioni statutarie l'attuazione dei principii costituzionali, dell'Unione e della Convenzione europea, e criterio di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria. Gli artt. 2 e 3 vietano l'applicazione analogica delle norme impositive, estendono l'irretroattività ai tributi dovuti, determinati o liquidati periodicamente ed escludono l'efficacia retroattiva delle presunzioni legali.

L'art. 6-*bis* generalizza il contraddittorio preventivo, informato ed effettivo, a pena di annullabilità, con lo schema d'atto, un termine unitario di sessanta giorni e l'accesso al fascicolo.

L'art. 7 rafforza la motivazione, che deve indicare presupposti, mezzi di prova e ragioni giuridiche, e vieta di integrarla successivamente se non con un nuovo atto.

Gli artt. da 7-*bis* a 7-*sexies* danno al diritto tributario una disciplina generale delle invalidità. Annullabilità per violazione di legge, nullità per difetto assoluto di attribuzione e per violazione del giudicato, mera irregolarità per le omissioni informative, inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente, distinzione fra notificazione inesistente e nulla.

L'art. 8 rende preclusivo il decorso del termine di conservazione delle scritture.

L'art. 9-*bis* afferma il diritto all'unicità dell'azione accertativa per tributo e periodo d'imposta.

L'art. 9-*ter* vieta la divulgazione dei dati dei contribuenti.

L'art. 10 estende la tutela dell'affidamento ai mutamenti di orientamento sui tributi unionali.

L'art. 10-*ter* introduce il bilanciamento (comma 1) e la proporzionalità nel procedimento (comma 2).

Gli artt. 10-*quater* e 10-*quinquies* rendono doverosa l'autotutela nei casi di manifesta illegittimità, anche sugli atti sanzionatori, con diniego impugnabile.

Gli artt. da 10-*sexies* a 10-*nonies* e l'art. 11 riordinano circolari, consulenza giuridica, consultazione semplificata e interpello.

L'art. 13, infine, istituisce il Garante nazionale del contribuente.

6. Le garanzie fragili. Contraddittorio, invalidità, inutilizzabilità, ne bis in idem e autotutela

Non tutte queste garanzie mantengono ciò che promettono. Alcune si sono rivelate fragili fin dal loro apparire. Vi dedico soltanto qualche cenno, non perché siano fragilità minori. Ciascuna meriterebbe un discorso a sé, ma tutte, a ben vedere, sono il riflesso di una fragilità più profonda, che le precede e le rende possibili, e che affronterò nel paragrafo successivo. È quella che si annida nel bilanciamento fra i diritti del contribuente e l'interesse erariale alla riscossione. Ne richiamo, perciò, solo alcune.

La vicenda del contraddittorio è emblematica, e lo è sotto tre profili.

Il primo riguarda il suo perimetro. A pochi mesi dall'entrata in vigore, una norma di interpretazione autentica lo ha limitato agli atti recanti una pretesa impositiva, escludendo il recupero dei crediti inesistenti e, per decreto ministeriale, i dinieghi di rimborso[36]. Poi la Corte costituzionale ha qualificato come sussidi, e non come tributi, i contributi a fondo perduto dell'emergenza pandemica, attribuendone le controversie al giudice ordinario. E poiché il contraddittorio è garantito solo per gli atti impugnabili davanti al giudice tributario, il loro recupero ne è uscito. La garanzia non è stata negata, ma si è dissolta con la mutata natura della pretesa e lo spostamento della giurisdizione[37].

Il secondo riguarda il suo funzionamento. Il confronto avviene, normalmente, sullo schema d'atto, a istruttoria di fatto chiusa. Il contribuente, dunque, non concorre a formare la decisione, ma replica a una decisione già presa. Lo schema, inoltre, reca anche l'invito all'adesione, sicché, ragionando concretamente e guardando ciò che il più delle volte accade, la discussione sul merito della pretesa tende a cedere alla trattativa sul suo ammontare[38].

Il terzo, meno visibile, riguarda il futuro. L'esclusione degli atti automatizzati aveva senso quando automazione voleva dire liquidare dati dichiarati. Oggi l'amministrazione seleziona e decide con l'analisi massiva dei dati e con l'intelligenza artificiale, e la clausola rischia di sottrarre al confronto proprio le decisioni che più avrebbero bisogno di essere spiegate[39].

Fragile è anche la tutela dell'invalidità. L'annullabilità va dedotta a pena di decadenza con il ricorso introduttivo e non è rilevabile d'ufficio, sicché diritti dichiarati attuativi della Costituzione vivono soltanto se il singolo li reclama in tempi e modi predeterminati, rigidi, senza che il giudice, nonostante la gravità del vizio, possa rilevarlo a garanzia della legalità dell'azione amministrativa[40].

La scelta ha una giustificazione, l'economia del processo e la stabilità degli atti. Ma una regola di economia non può soppiantare un principio di portata generale. Il diritto civile lo sa da sempre. La nullità è rilevabile d'ufficio perché presidia interessi che trascendono quelli delle parti, e le Sezioni Unite hanno chiarito che il giudice deve rilevarla in ogni caso, anche quando la domanda tende ad altro[41]. Lo sa anche quando la nullità è posta a protezione di una parte soltanto, come quella del consumatore, che opera a suo vantaggio e tuttavia può essere rilevata d'ufficio, proprio perché la debolezza della parte protetta è essa stessa una ragione d'ordine generale[42]. Lo sa il diritto amministrativo, nel quale la nullità del provvedimento può sempre essere opposta dalla parte resistente e rilevata d'ufficio dal giudice[43].

La ragione è la stessa ovunque. Quando il vizio non lede soltanto l'interesse di chi lo subisce, ma calpesta un valore che l'ordinamento pone a proprio fondamento, la sua rilevazione non può dipendere dalla diligenza o dalla tempestività di una parte. E nel rapporto d'imposta la parte che subisce il vizio è, per definizione, quella più debole. L'omissione del contraddittorio, la motivazione apparente, la violazione dei diritti che lo Statuto dichiara attuativi della Costituzione non toccano un interesse disponibile del contribuente. Toccano la legalità dell'azione amministrativa, il diritto di difesa e la giustizia nell'imposizione, che sono beni di tutti. Almeno per questi vizi la regola dovrebbe essere quella della rilevabilità d'ufficio, senza preclusioni.

Sull'inutilizzabilità delle prove, poi, resta incerta la nozione stessa di "legge" la cui violazione la determina**[44]**. E la Cassazione ha rimesso alle Sezioni Unite la questione se l'art. 7-*quinquies* sia ricognitivo di un principio già immanente quando sono incisi diritti fondamentali**[45]**.

Il divieto di *bis in idem* procedimentale, a sua volta, si apre con una clausola di salvezza che consegna al legislatore speciale la chiave per riaprire ciò che lo Statuto dichiara chiuso, e la dottrina, per superare l'enigmatico costrutto concettuale della disposizione e dare a essa un senso almeno ragionevole, ne ha ridimensionato la portata ai soli tributi periodici**[46]**.

La fragilità più evidente, però, riguarda l'autotutela. La riforma l'aveva resa doverosa nei casi di manifesta illegittimità, anche sugli atti definitivi, e aveva voluto impugnabile il diniego. Era la traduzione normativa del dovere di correggersi gravante su chi esercita la funzione pubblica di amministrazione attiva. Le Sezioni Unite – è cosa nota – ne hanno rovesciato in larga parte il segno. Fondando il potere di autotutela, al pari di quello impositivo, sugli artt. 2, 23, 53 e 97 della Costituzione e sull'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, hanno ammesso che l'amministrazione annulli l'atto viziato, per vizi formali come per vizi sostanziali, e lo sostituisca con un altro recante una pretesa maggiore, anche senza elementi nuovi, purché entro il termine di decadenza e in assenza di giudicato. E hanno negato che il solo atto originario, o l'errata valutazione dei fatti, generi un affidamento meritevole di tutela**[47]**.

L'istituto, nato per proteggere il contribuente dall'errore dell'amministrazione, diventa così lo strumento con cui l'amministrazione rimedia ai propri errori a spese del contribuente. E con esso cede, in buona parte, anche l'unicità dell'accertamento che l'art. 9-*bis* aveva appena proclamato**[48]**.

Ma cede soprattutto un principio generale dell'ordinamento, presidio della legalità amministrativa, del buon andamento e dell'imparzialità, che da sempre regge lo stato di diritto, ossia quello della consumazione del potere. Il potere amministrativo non è una riserva

inesauribile alla quale attingere finché il termine lo consente. Si esercita su un dato materiale istruttorio e, una volta esercitato, su quel materiale si consuma. Può rinnovarsi soltanto se emergono elementi nuovi, ed è proprio questa la logica dell'accertamento integrativo, che la legge tributaria subordina alla sopravvenuta conoscenza di fatti prima ignoti**[49]**.

Ammettere che l'amministrazione, sugli stessi fatti, torni a valutare e a pretendere di più, significa sostituire alla consumazione del potere la sua reiterabilità, che trova come solo limite il termine di decadenza dall'accertamento. Ma la decadenza dice entro quando il potere può essere esercitato, non quante volte possa esserlo sullo stesso materiale istruttorio e nei confronti dello stesso soggetto.

Significa anche ignorare ciò che il diritto amministrativo generale richiede a ogni annullamento d'ufficio, ossia ragioni concrete di interesse pubblico e la ponderazione degli interessi dei destinatari, compreso il loro affidamento**[50]**.

E significa, infine, rovesciare la logica della funzione. Una funzione che si esercita con diligenza, anzi con rettitudine, lo fa una volta, con tutti gli elementi di cui dispone. Il dovere di correggersi è stato scritto a favore di chi subisce l'errore, non di chi lo commette.

Anche a voler trascurare questi aspetti, l'orientamento della Suprema Corte si rivela testimone di un'atavica e, a quanto pare, insuperabile visione ideologica del procedimento impositivo, e con esso del rapporto tra persona-contribuente e Stato, che ben poco ha a che vedere con lo Stato costituzionale di diritto. È l'interesse alla riscossione travestito da principio, di cui subito dirò.

7. L'art. 10-*ter* e l'interesse fiscale travestito da principio

Vengo, dunque, alla fragilità più profonda. Il comma 1 dell'art. 10-*ter* stabilisce che «il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità».

Lo spazio che dedicherò a questa disposizione si giustifica perché, a seconda di come la si interpreti, con essa possono essere svuotati gran parte dei diritti che lo Statuto proclama solennemente di voler difendere. Basta che l'interesse alla riscossione salga su uno dei piatti del bilanciamento perché ogni garanzia, dal contraddittorio alla motivazione, dall'affidamento all'autotutela, diventi flessibile, valutabile caso per caso.

La norma, nella forma, è di garanzia. Ma è costruita sulla grammatica sbagliata, anzi muove da una prospettiva concettualmente errata.

Mi spiego. L'interesse erariale alla percezione altro non è che l'interesse del creditore. Ha un titolare, un oggetto, una misura, e vive nel singolo procedimento e nel singolo rapporto d'imposta. È un legittimo interesse, anzi doveroso. Ma è una pretesa di parte, non è un principio. Il bilanciamento, nella costruzione che dalla dottrina tedesca è passata alla nostra giurisprudenza costituzionale, si compie fra principii, che sono mandati di ottimizzazione e che possono cedere l'uno all'altro nel caso concreto senza perdere validità. Un principio si bilancia con un altro principio, mentre una pretesa di parte, com'è quella alla riscossione, si accerta in giudizio, e nasce e muore nel singolo rapporto.

Provo a dirlo con parole diverse. Sul piatto che sta di fronte ai diritti della persona non deve salire un interesse, quale che esso sia. Deve salire il dovere di contribuire, che è anch'esso risvolto dell'appartenenza della persona al patto, radicato nella solidarietà come valore fondativo e circoscritto nei suoi confini. E che proprio per questo, come i diritti, ha un peso misurabile e sindacabile. Due termini – i diritti e il dovere – entrambi misurabili.

L'art. 10-*ter*, invece, vi colloca – o vorrebbe collocarvi – la pretesa a incassare, e la colloca dentro un procedimento retto dalla stessa amministrazione che ne è titolare e che, tra l'altro, deve o dovrebbe agire secondo regole vincolate, non secondo vaghi criteri di bilanciamento.

In realtà, ed ecco il cuore del discorso, la disposizione statutaria tradisce la persistenza di una concezione che lo Stato costituzionale avrebbe dovuto lasciarsi alle spalle, quella del *pactum subiectionis*, nella quale il rapporto d'imposta è ordinato dall'autorità e non dalla relazione fra la persona e la funzione. Fa del creditore il "giudice" della pesatura fra il proprio credito e i diritti della persona, contro la più elementare delle regole, quella per cui nessuno può essere giudice nella propria causa. E converte un procedimento vincolato in uno spazio di discrezionalità, nel quale ciò che la legge dovrebbe determinare viene rimesso, caso per caso, a una ponderazione affidata alla parte interessata.

Se si va più in profondità nell'analisi, quello che ci troviamo di fronte è il vecchio interesse fiscale, che risorge sotto mentite spoglie**[51]**. La norma non lo nomina. Nomina l'interesse alla percezione del tributo. Ma, collocandolo sul piatto della bilancia di fronte ai diritti fondamentali, gli presta l'abito di un principio, e così lo trasforma in ciò che non è.

L'interesse fiscale, infatti, non è l'interesse alla riscossione divenuto principio, ma l'interesse alla riscossione che pretende di presentarsi come principio. E le spoglie sono mentite perché i tratti

che rendevano legittimo l'interesse del creditore, nel travestimento si perdono e pretendono di trasformarsi in qualcos'altro.

L'interesse alla riscossione ha un oggetto, quello specifico tributo; una misura, quella dell'imposta; un rapporto, nel quale nasce e si esaurisce. L'interesse fiscale, invece, non ha oggetto, giacché non riguarda questo o quel tributo, ma pretende di regolare la funzione impositiva nel suo insieme; non ha misura, perché non si quantifica; non vive in un rapporto, perché pretende di stare prima e al di sopra di ogni rapporto.

Nato dalle teorie dello Stato-persona, opera, pur non potendo, come titolo generale per comprimere garanzie, torcere diritti, invertire oneri, costruire presunzioni. Ma la Costituzione, come ho detto, non lo conosce.

Conosce il dovere inderogabile di solidarietà dell'art. 2 e la capacità contributiva dell'art. 53, che, insieme all'art. 54, danno forma ai doveri di contribuzione e di osservanza; non un interesse dello Stato immanente, anteriore alla persona, che dispone della persona. Per questo non è un principio costituzionale. Ne è, piuttosto, l'antitesi, perché contraddice la "piramide rovesciata" che si ricava dalle parole di Aldo Moro in Assemblea costituente**[52]**. Una piramide che, come schema espressivo del principio personalistico, imbeve di sé tutti gli altri principii scritti nella Carta. Ed è proprio per questo che l'interesse fiscale sta fuori dall'assetto costituzionale e si riduce a formula ideologica del potere. La critica, dunque, non colpisce l'interesse alla riscossione, che resta legittimo e anzi doveroso, ma il travestimento che l'art. 10-*ter* gli consente o che consente all'interprete di mettere in atto.

8. L'equilibrio dei conti come interesse aperto. La dichiarazione di incompatibilità a termine

Il travestimento di cui parlo ha il suo banco di prova nell'interesse più invocato del nostro tempo, l'equilibrio dei conti pubblici. Qui serve nettezza. L'equilibrio dei conti non è un fine, ma un mezzo rispetto alla causa costituzionale del patto, che è la persona, elemento generativo del patto stesso e centro dell'architettura costituzionale. È un mezzo necessario, talvolta vitale, ma non è il fine. È come l'ossigeno, indispensabile alla vita, che tuttavia rimane un mezzo. A nessuno verrebbe in mente di dire che, rispetto alla vita, l'ossigeno sia il fine. È il mezzo, per quanto essenziale.

Si dirà che l'equilibrio dei conti è imposto dall'art. 81 della Costituzione e che dalla sua violazione possono discendere conseguenze gravi per la tenuta stessa dello Stato. L'argomento è suggestivo, ma prova una cosa diversa da quella che pretende di dimostrare. Misura la necessità del mezzo, non ne muta la natura in fine. Dalla necessità, infatti, non si può inferire la sovraordinazione.

La stessa tenuta dello Stato – se ben si riflette – non è, a sua volta, un fine ultimo. Lo Stato costituzionale è funzione, servente rispetto alla persona. L'apparato esiste per servire la persona, non la persona per reggere l'apparato, e l'art. 3, secondo comma, lo dice con chiarezza quando affida alla Repubblica il compito di rimuovere gli ostacoli al pieno sviluppo della persona umana.

L'equilibrio dei conti è dunque una condizione di funzionamento, un mezzo del mezzo, per così dire, la cui ragione si esaurisce nel mantenere efficiente lo strumento. Ed è, soprattutto, un interesse aperto. Lo chiamo così perché il suo contenuto non è dato una volta per tutte. Lo riempie, di volta in volta, ciò che il potere vi immette, il gettito, la spesa, il saldo, il vincolo europeo. E proprio perché aperto non ha una misura propria.

I principii sono un'altra cosa. Hanno anzitutto un *ethos* e poi hanno un contenuto determinabile, perché esprimono un'esigenza della persona – la libertà, l'uguaglianza, la giustizia nell'imposizione – o il dovere che dall'appartenenza discende, quello di concorrere. Si radicano nel fondamento del patto, e per questo hanno un peso che per i tributi si misura anche in forza dell'art. 53. Possono cedere l'uno all'altro nel caso concreto senza perdere validità, perché ciascuno resta misurabile e il giudice può dire quanto dell'uno è stato sacrificato all'altro. Un interesse aperto, invece, non pesa. Quando sale sulla bilancia non si confronta con i diritti, ma prende il posto del dovere, si sostituisce al dovere, che invece è il solo a dover stare di fronte a essi**[53]**.

La differenza, detto in termini semplici, è questa. Il dovere di contribuire ha un fondamento, l'appartenenza al patto, e una misura, la capacità contributiva di ciascuno. Dice, perciò, quanto la persona deve, e può essere pesato con i suoi diritti. L'interesse all'equilibrio dei conti dice soltanto quanto occorre allo Stato, e quanto occorre allo Stato non è misura di ciò che ciascuno deve.

La teoria dei principii di Robert Alexy aiuta a cogliere il punto. I principii sono mandati di ottimizzazione, norme che chiedono di realizzare qualcosa nella misura più ampia consentita dalle possibilità giuridiche e fattuali. Quando confliggono, nessuno è invalidato. Cede, nel caso concreto, quello che pesa meno. E il peso si ricava dal confronto fra l'intensità con cui l'uno è sacrificato e l'importanza con cui l'altro è realizzato**[54]**. La ponderazione, dunque, è razionale

soltanto se i suoi termini sono misurabili. Il dovere di contribuire lo è, perché si realizza in misura maggiore o minore secondo la capacità di ciascuno. L'interesse all'equilibrio dei conti non lo è, perché il suo contenuto è aperto e non se ne può dire il grado di soddisfazione o di sacrificio. Un interesse simile non si ottimizza, tende al massimo. E sulla bilancia non vince perché pesa di più. Vince, in realtà, perché si sottrae di fatto alla pesatura o, se si preferisce, trucca la pesatura.

Proprio perché è un mezzo, allora, l'equilibrio dei conti va sottoposto a un vaglio di razionalità suo proprio, quello dei conti, appunto, non alla pesatura con i diritti, che un peso valoriale lo hanno perché sono il risvolto diretto del fine.

Se invece il solo evocare la catastrofe – "altrimenti crolla lo Stato" – bastasse a portarlo sul piatto della bilancia, ogni interesse a contenuto aperto potrebbe appellarsi allo scenario estremo per sottrarsi al giudizio che gli è proprio e per inquinare il giudizio sulla tutela dei diritti. La gravità delle conseguenze, nozione per sua natura indeterminata e malleabile, anche ideologicamente, diventerebbe un *passe-partout*, utile a ogni scopo.

Resta, e va riconosciuto senza infingimenti, il caso-limite. Nella necessità estrema, nella *salus rei publicae*, il mezzo può comprimere per un tratto l'esercizio dei diritti, non i diritti. Ma ciò può accadere soltanto sotto lo statuto dell'eccezione, e alle sue condizioni, che sono temporaneità, proporzione e reversibilità. È un temperamento, non una trasformazione. Il mezzo non si fa fine, né criterio ordinatore stabile, e la sua giustificazione ultima resta quella di preservare le condizioni perché la persona torni al pieno godimento di ciò che le spetta.

La nostra Corte costituzionale, del resto, al di là di affrettate e forse superficiali narrazioni sviluppate da qualche commentatore, i conti pubblici non li ha mai posti su uno dei due piatti del bilanciamento. Con la sentenza n. 42 del 1980 escluse dall'I.Lo.R. i redditi di lavoro autonomo non assimilabili a quelli d'impresa per difetto di capacità contributiva, non perché il gettito lo consentisse. E nella vicenda della cosiddetta *Robin tax*, la sentenza n. 10 del 2015 decise il merito sui diritti, per irragionevolezza e contrasto con la capacità contributiva. Gli effetti finanziari furono valutati a parte, sul solo piano dell'efficacia nel tempo, negando alla pronuncia la consueta retroattività. Fu uno strappo, ma uno strappo d'eccezione, che non convertì la "cassa" in principio. Anche quando ha parlato di «interesse fiscale connesso alle esigenze di finanza pubblica», come nella sentenza n. 180 del 2025, la Corte lo ha fatto entro lo statuto dell'eccezione. Il merito lo ha sempre deciso sui diritti; i conti, semmai, li ha presi in considerazione sul terreno degli effetti.

A questo proposito vorrei sottoporre all'attenzione del dibattito l'esperienza tedesca, che mi è stata suggerita da una recente lettura del libro di Nannerel Fiano[55]. Il *Bundesverfassungsgericht* ha elaborato da tempo, proprio in materia tributaria, la c.d. dichiarazione di incompatibilità a termine. Accerta che la legge contrasta con la Costituzione, ma anziché annullarla ne consente l'applicazione fino a una data stabilita, entro la quale il legislatore deve provvedere. Se il legislatore resta inerte, la norma perde efficacia, senza bisogno di un'altra pronuncia.

L'esempio più noto è l'imposta patrimoniale. Nel 1995 il Tribunale ne dichiarò l'incompatibilità e ne consentì l'applicazione fino al 31 dicembre 1996. Il legislatore non intervenne, e da allora l'imposta non è più riscossa[56]. Lo stesso schema è stato seguito per l'imposta di successione nel 2014 e per l'imposta immobiliare nel 2018, con termini fissati al legislatore e regimi transitori calibrati sulle esigenze del bilancio[57].

La tecnica ha un pregio che si attaglia esattamente al nostro problema e, almeno mi sembra, al ragionamento che ho provato a sviluppare sin qui. Tiene distinti i due piani che la nostra Corte già distingue. Il giudizio sulla legittimità si compie sui diritti, senza che la "cassa" salga sulla bilancia; le esigenze dei conti trovano spazio soltanto nel tempo concesso al legislatore per rimediare. E, soprattutto, quel tempo ha una scadenza, e la scadenza ha una sanzione. Non è il monito che il legislatore può lasciar cadere, come troppe volte è accaduto, con lesione, vorrei dire, della dignità e del rispetto istituzionale dovuto alla Corte. È un termine oltre il quale la legge incostituzionale cessa di valere per il solo fatto dell'inerzia.

La nostra Corte si è già avvicinata a questo modello con l'incostituzionalità prospettata e il rinvio dell'udienza a data fissa[58]. Il passo ulteriore sarebbe dare a quel rinvio, nelle questioni che toccano i conti pubblici, la forza della decadenza automatica. Sarebbe il modo di impedire che l'equilibrio di bilancio diventi, per l'appunto, il *passe-partout* con cui i diritti del contribuente vengono, poco alla volta, svuotati.

9. Conclusione. La misura del potere e il dovere di osservanza

Tiro le fila. La riforma dello Statuto ha prodotto il catalogo più ricco di garanzie procedimentali che il nostro ordinamento tributario abbia conosciuto. Ha codificato principii che la giurisprudenza aveva elaborato con fatica e talora negato. Ha lasciato formalmente aperto, però,

il problema del rango e, nella sua attuazione, ha mostrato quanto facilmente un diritto possa essere eroso senza essere abrogato (con un'interpretazione autentica, un decreto di esclusione, una clausola di salvezza, un interesse travestito da principio).

C'è una ragione per cui questo dovrebbe preoccupare anche chi ha a cuore il gettito, e non soltanto chi difende il contribuente. Per coglierla occorre tornare al patto. Dall'appartenenza, che il *pactum* determina e che diventa lo status della persona, si distendono due vincoli, quello di concorrere e quello di osservare. La Costituzione li valida come doveri che si intersecano con la solidarietà, li radica nell'art. 2, dentro il dovere inderogabile di solidarietà, e li rende operanti nell'art. 53 – "tutti sono tenuti" – e nell'art. 54, che chiede di essere fedeli alla Repubblica e di osservarne la Costituzione e le leggi. I due vincoli non stanno semplicemente l'uno accanto all'altro. L'uno reca l'altro dall'interno, perché dover concorrere è dover tenere fede al legame da cui il concorso discende, e un dovere di concorrere privo del dovere di osservarlo resterebbe pura affermazione. Il primo edifica, il secondo custodisce. L'osservanza si rende visibile nell'adempimento, ma non si esaurisce in esso, perché non si riferisce al singolo rapporto d'imposta, bensì al patto.

Né l'uno né l'altro dovere, tuttavia, può essere tenuto vivo dalla forza. Ottenuti con la coercizione, si convertirebbero in quella sudditanza che il patto costituzionale ha lasciato alle spalle. Li tiene vivi soltanto il consenso, inteso non come voto, ma come riconoscimento dell' *ethos* fondativo dell'imposizione.

Ed è qui che gli eccessi del potere rivelano la loro pericolosità. La torsione dei diritti, l'iniquità del riparto, il peso che eccede la misura non sono soltanto illegittimità da correggere caso per caso. Sono mine vaganti poste alle fondamenta di quei due doveri. Colpiscono prima il dovere di osservanza e poi, più in profondità, il fondamento stesso del patto. E si alimentano a vicenda con il nichilismo, che ne è il focolaio, in un avvitarsi in cui ogni eccesso ravviva la sfiducia e ogni sfiducia rende più facile l'eccesso successivo. Chi sperimenta un potere che proclama diritti per poi ritrarli scivola lungo una scala che conosciamo, dall'inadempiente al nichilista, dal nichilista al frodatore, perché ha smesso di riconoscere la legge come vincolante. Il nichilismo fiscale non nasce dall'avidità. Nasce dalla delusione.

I diritti procedimentali, allora, non sono un costo che l'ordinamento sopporta a malincuore. Sono la condizione dell'osservanza. Chi è ascoltato prima di essere tassato, chi può confidare nella parola dell'amministrazione, chi sa che l'errore altrui non diventerà il suo debito, riconosce più facilmente il dovere come proprio. Soltanto la misura del potere – un potere fattosi funzione, vincolato nel fine e misurato nei mezzi – può mantenere vivo l'*ethos* fondativo dell'imposizione.

Non le sanzioni più aspre, non i controlli moltiplicati, non le urla manzoniane di uno Stato di polizia fiscale.

Un gradino intermedio, sul modello spagnolo, sarebbe utile, ma la forza dei diritti del contribuente c'è già, se essi sono intesi, come si deve, l'esplicazione dei diritti della persona e del suo diritto alla giustizia nell'imposizione. Ciò che protegge il contribuente non è la legge che lo nomina, ma la Costituzione che lo riconosce come persona. Al legislatore spetta solo la regolazione del *quomodo*; l'*an* di quei diritti non è nella sua disponibilità. E quando lo dimentica, tocca al giudice – comune e costituzionale – ricordarglielo.

Lo Statuto riformato, dunque, non va giudicato per ciò che promette, ma per ciò che il legislatore di domani saprà astenersi dal togliere e da ciò che amministrazione, prima, e giurisprudenza, dopo, sapranno valorizzare. È lì che si vedrà se i diritti del contribuente sono stati restituiti o soltanto prestati.

---

[1] Per i due volti della persona, D. Salas, *Sujet de chair et sujet de droit*, Paris, Presses Universitaires de France, 1994; G. Burdeau, *Traité de science politique*, vol. I, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1951, 78.

[2] Sia consentito fin d'ora, a valere anche per ulteriori considerazioni che saranno svolte nel corso di questo scritto, rinviare ad A. Giovannini, *Fondata sulle tasse. Consenso e potere nell'equilibrio costituzionale*, Milano, FrancoAngeli, 2026. A questo lavoro rinvierò di nuovo, espressamente, solo per snodi fondamentali del ragionamento allo scopo di evitare di trascrivere concetti ivi esposti.

[3] Cfr. P. Grossi, *L'invenzione del diritto*, Roma-Bari, Laterza, 2017, 132.

[4] Cfr. A. Baldassarre, *Diritti inviolabili*, in *Enc. giur. Treccani*, XI, Roma, 1989.

[5] Luca 1, 46-55.

[6] A. Moro, *Intervento,* seduta dell'Assemblea costituente del 24 marzo 1947, discussione sui principii fondamentali della Costituzione.

[7] G. La Pira, *L'attesa della povera gente* e *La difesa della povera gente*, in «Cronache sociali», 1950.

[8] G. La Pira, *Intervento*, Prima Sottocommissione della Commissione per la Costituzione, seduta del 9 settembre 1946.

[9] Sulla solidarietà in generale, tra i molti, cfr. G. Alpa, *Solidarietà. Un principio normativo*, Bologna, il Mulino, 2022, 26 ss.; sul dovere tributario, da ultimo e per tutti, F. Gallo, *Il dovere tributario nella Costituzione*, in «Rass. trib.», 2024, 249 ss.; L. Antonini, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Modena, Mucchi, 2022; S. Dorigo, *Dovere fiscale e solidarietà transnazionale*, Pisa, Pacini, 2024.

[10] L.V. Berliri, *La giusta imposta. Appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione*, Roma, Istituto Italiano di Studi Legislativi, 1945, rist. Milano, Giuffrè, 1975.

[11] G. Toniolo, *Il concetto cristiano di democrazia. I fondamenti di una società organica*, a cura di R. Molesti, Pisa, Ipem Edizioni, 2008; J. Maritain, *La persona e il bene comune* (1947), trad. it. di M. Mazzolani, Brescia, Morcelliana, 2022; J. Habermas, *Fatti e norme. Contributi a una teoria discorsiva del diritto e della democrazia*, a cura di L. Ceppa, Roma-Bari, Laterza, 2002, 32 ss.

[12] J. Rawls, *Una teoria della giustizia* (1971), trad. it. di U. Santini, Milano, Feltrinelli, 1982, 96 ss.

[13] Della solidarietà restitutiva così intesa è una *species* quella che grava sui soggetti dell'economia digitale, chiamati a concorrere per la ricchezza che traggono dal territorio invisibile dello Stato e spostano altrove. Qui l'appartenenza di questi soggetti nasce da un fatto oggettivo, la parziale sottrazione della ricchezza subita dalla comunità della fonte, e il tributo vi reagisce come risposta a una spoliazione, non certo come corrispettivo di un servizio.

[14] Art. 1, l. 27 luglio 2000, n. 212, come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 219 del 2023.

[15] Cfr. F. Buffa, *Il nuovo Statuto dei diritti del contribuente*, in «Questione giustizia», 2024, n. 3, 111 ss., che giudica la riforma «da valutarsi con estremo favore».

[16] Art. 2, comma 4-*bis*, e art. 3, l. n. 212 del 2000, come modificati dall'art. 1, comma 1, lett. b) e c), d.lgs. n. 219 del 2023. Sui limiti costituzionali alla retroattività in materia tributaria, V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005; sull'efficacia nel tempo della legge nei tributi periodici, G. Fransoni, *Tributi periodici ed efficacia della legge nel tempo*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. II, *I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, Pacini, 2024, 239 ss.

[17] Corte cost., sent. n. 41 del 2008; Cass., n. 2221 del 2011. Per la ricostruzione, F. Buffa, *op. cit.*, 112. Sul rango e sul valore dei principii statutari, G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, 2ª ed., Torino, Giappichelli, 2010; Id., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in «Rass. trib.», 2001, 1275 ss.

[18] Art. 81 Cost. spagnola; STC 5/1981, de 13 de febrero. Sulla limitazione della riserva ai diritti degli artt. 15-29, STC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2, e STC 160/1987, de 27 de octubre, FJ 3.

[19] *Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*; *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, art. 34.

[20] Artt. 10.1, 31.1 e 53.1 della Costituzione spagnola del 1978.

[21] Art. 7-*bis* d.l. 29 marzo 2024, n. 39, conv. dalla l. 23 maggio 2024, n. 67.

[22] Sulle disposizioni preliminari al codice civile, che pur dettando norme sulla produzione, sull'efficacia e sull'interpretazione delle leggi, hanno forza di legge ordinaria, e sono perciò derogabili dalle leggi successive, cfr. A. Pizzorusso, *Delle fonti del diritto. Art. 1-9*, in *Commentario cod. civ. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, Zanichelli-Il Foro italiano, 1977; R. Quadri, *Dell'applicazione della legge in generale. Art. 10-15*, ivi, Bologna-Roma, 1974; G. Tarello, *L'interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè, 1980; V. Crisafulli, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, 1, *L'ordinamento costituzionale italiano (Le fonti normative)*, Padova, Cedam, 1984; sull'art. 11,

G. Grottanelli de' Santi, *Profili costituzionali della irretroattività delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1970, 161 ss. Per lo Statuto, la cui superiorità sulle altre disposizioni tributarie è stata ricostruita come assiologica e non formale, G. Marongiu, *Statuto del contribuente*, in «Diritto on line», Treccani, 2016, e Id., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 41 ss.

[23] Art. 81, sesto comma, Cost., come sostituito dalla l. cost. 20 aprile 2012, n. 1; l. 24 dicembre 2012, n. 243.

[24] Ordine del giorno Dossetti, Prima Sottocommissione della Commissione per la Costituzione, seduta del 9 settembre 1946.

[25] Corte cost., sent. n. 47 del 2023.

[26] Sul dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà radicato nell'art. 2, cfr. F. Gallo, *Il dovere tributario nella Costituzione*, cit., 249 ss.; L. Antonini, *La felicità pubblica*, cit., *passim*.

[27] La proprietà, che l'art. 42 Cost. colloca fra i rapporti economici e affida alla legge quanto ai modi di acquisto, al godimento e ai limiti, ha i tratti dei diritti patrimoniali. È singolare, disponibile, deriva da atti e vive in rapporti orizzontali. Non ha, invece, quelli dei diritti fondamentali, che sono universali, indisponibili e originari. Così, nitidamente, U. Natoli, *La proprietà*, Milano, Giuffrè, 1980, 5 ss., e L. Ferrajoli, *I fondamenti dei diritti fondamentali*, in L. Ferrajoli, *Diritti fondamentali. Un dibattito teorico*, a cura di E. Vitale, Laterza, Roma-Bari, 2001, 5 ss., spec. 8; v. anche S. Rodotà, *Il terribile diritto. Studi sulla proprietà privata*, Bologna, il Mulino, 1981, e, fra i tributaristi, F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, il Mulino, 2011, 59 ss. Fondamentale è, piuttosto, la libertà economica, espressione diretta della persona, di cui la proprietà è soltanto l'alloggio storicamente condizionato. Ne segue che la tassazione può comprimere la proprietà in attuazione della solidarietà, pur non potendosi fare strumento espropriativo. Ma il limite, che pure esiste, discende dalla misura del potere, non dalla fondamentalità della proprietà. A questo proposito, per uno sviluppo disteso del ragionamento, mi permetto di rinviare ad A. Giovannini, *Fondata sulle tasse*, cit., 97 s. e 116 s.; sulle capacità

come misura della libertà, A. Sen, *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, Milano, Mondadori, 2000.

[28] Con questa formula intendo una declinazione del più ampio diritto di giustizia che l'art. 2 Cost. riconosce e l'art. 3 Cost. concretizza. È la pretesa della persona a che l'ordinamento tributario si conformi ai principii costituzionali, e insieme il dovere, gravante su ogni manifestazione del potere, di non tradirli. È, per così dire, un diritto di giustizia nel diritto di giustizia, la forma tributaria del primato della Costituzione sul potere. Opera perciò come parametro di legittimità delle norme impositive, come limite all'esercizio dei poteri di accertamento e riscossione e come metro interpretativo. Ne ho argomentato la natura di diritto fondamentale perché ne ha i tratti. È universale, spettando a chiunque entri in relazione con il potere impositivo; è indisponibile; non deriva da atti, ma è conferito direttamente dalla Costituzione; si iscrive in un rapporto verticale fra la persona e il potere. Si articola in quattro pretese, la giustizia della realtà, della misura, del procedimento e del processo, dell'allocazione delle risorse pubbliche. I due volti di cui si dice nel testo corrispondono alla seconda e alla terza. Cfr. se si vuole A. Giovannini, già in *Note controvento su interesse fiscale e «giustizia nell'imposizione» come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in «Riv. dir. trib.», 2023, I, 249 ss., e già ampiamente, Id., *Fondata sulle tasse*, cit., 230 ss.

[29] Sulle tre fonti richiamate dall'art. 1 e sull'assenza di una scala gerarchica fra loro, se si vuole, cfr. A. Giovannini, *Quattro giudici, un diritto e il dovere tributario*, in «Dir. prat. trib.», 2026. Sul contraddittorio come principio generale del diritto dell'Unione, Corte giust., 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*; Corte giust., 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*. Sugli accessi, Corte EDU, sez. I, 6 febbraio 2025, *Italgomme Pneumatici S.r.l. e a. c. Italia*, ric. n. 36617/18 e a.

[30] Corte cost., sent. n. 170 del 1984; art. 51 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea; Corte giust., Grande Sezione, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Åkerberg Fransson*; Corte cost., sent. 12 maggio 2026, n. 71, punti 7.1 e 7.2 del *Considerato in diritto*. Per una lettura critica

del «blocco», A. Giovannini, *Quattro giudici*, cit.

[31] Corte cost., sentt. nn. 348 e 349 del 2007; sent. n. 264 del 2012; sent. n. 49 del 2015. Sugli effetti della Convenzione nell'ordinamento tributario, S. Muleo, ***Note controcorrente sull'impatto diretto della CEDU nell'ordinamento italiano***, in *Giustizia Insieme*, 2026, **fasc. n. 2**.

[32] Cass., SS.UU., 9 dicembre 2015, n. 24823, sulla «duplicità di regime giuridico» del contraddittorio endoprocedimentale, poi superata dall'art. 6-*bis* dello Statuto; Corte EDU, Grande Camera, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, ric. n. 44759/98; Corte EDU, 8 ottobre 2026, *Grassucci e altri c. Italia*, ric. n. 12952/13 e altri. Cfr. A. Giovannini, *Quattro giudici*, cit., §§ 8 e 9.

[33] Sulla distinzione fra la razionalità come coerenza e la ragionevolezza come ponderazione, G. Zagrebelsky, *La giustizia costituzionale*, Bologna, 1988, 147 ss. Sugli accessi, Corte EDU, 8 gennaio 2026, *Ferrieri e Bonassisa c. Italia*, ricc. nn. 40607/19 e 34583/20; Cass., sez. trib., ord. 15 giugno 2026, nn. 19956 e 19960; ord. 18 giugno 2026, n. 20609. V. anche l'art. 13-*bis* d.l. 17 giugno 2025, n. 84, conv., con modif., dalla l. 30 luglio 2025, n. 108.

[34] Nella scia della *Taricco*, altra ipotesi può essere quella in cui la Costituzione o la legge statale dispone in positivo ciò che la convenzione esclude o non garantisce. Ma in ambito propriamente tributario mi pare ipotesi più teorica che concreta.

[35] D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, come integrato dal d.lgs. n. 192 del 2025. Sui singoli istituti che più interessano questo lavoro, in *La riforma fiscale*, cit., vol. II, e ivi E. Della Valle, *La 'valorizzazione' dell'affidamento del contribuente*, 3 ss.; L. Salvini, *Il contraddittorio procedimentale*, 15 ss.; L. Carpentieri, *Il contraddittorio obbligatorio*, 27 ss.; M. Nussi, *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario*, 45 ss.; G. Consolo, *Il divieto di bis in idem nel procedimento tributario*, 63 ss.; S. Zagà, *I vizi del procedimento e degli atti*, 83 ss.; M. Pierro, *Il dovere d'informazione dell'Amministrazione*, 105 ss.; G. Melis, *L'autotutela tributaria*, 123 ss.; G. Zizzo, *La revisione della disciplina degli interpelli*, 139 ss.; A. Viotto, *I vizi delle notificazioni degli atti del procedimento*, 149 ss.

[36] Art. 7-*bis*, commi 1 e 2, d.l. 29 marzo 2024, n. 39, conv., con modif., dalla l. 23 maggio 2024, n. 67; d.m. 24 aprile 2024. Sul contenuto del contraddittorio informato, Cass., sez. trib., 7 gennaio 2025, n. 287.

[37] Corte cost., sent. 24 luglio 2025, n. 124.

[38] R. Baboro, *L'obbligo di contraddittorio «generalizzato»: vecchi e nuovi limiti dell'istituto nella riforma del procedimento*, in «Riv. dir. trib.», 2026, I, 555 ss.; L. Salvini, op. cit., e L. Carpentieri, op. cit.; sulla torsione dello schema d'atto verso l'adesione, G. Ragucci, *Lo schema di atto fra accertamento con adesione e contraddittorio anticipato*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, *Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi*, Pisa, Pacini, 2024, 19 ss.

[39] M. Trivellin, *Analisi automatizzata dei dati fiscali per il mezzo di AI: limiti e potenzialità*, in «Riv. dir. trib.», 2026, I, 461 ss.

[40] S. Zagà, op. cit., 83 ss.

[41] Art. 1421 c.c.; Cass., SS.UU., 12 dicembre 2014, nn. 26242 e 26243.

[42] Art. 36, comma 3, d.lgs. 6 settembre 2005, n. 206 (codice del consumo).

[43] Art. 21-*septies* l. 7 agosto 1990, n. 241, e art. 31, comma 4, c.p.a.

[44] S. Muleo, *Ancora sull'inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge*, in *Riv. dir. trib.*, 2026, I, 435 ss.; Id., *Il regime delle prove*, in *La riforma fiscale*, cit., vol. II, 275 ss.; sul sistema delle invalidità, L. Del Federico, *I vizi degli atti dell'amministrazione finanziaria*, ivi, 2026, I, 405 ss.

[45] Cass., sez. trib., ord. interl. 11 maggio 2026, n. 13696; Corte EDU, *Italgomme Pneumatici S.r.l. e a. c. Italia*, cit.

[46] G. Consolo, *Prime riflessioni sul divieto di bis in idem procedimentale codificato nello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, I, 313 ss.; Id., *Il divieto di bis in idem nel procedimento*

tributario, in *La riforma fiscale*, cit., vol. II, 63 ss.; sulla limitazione ai tributi periodici, G. Fransoni, op. cit., 239 ss.

[47] Sulla disciplina riformata, G. Melis, *op. cit.*, 123 ss. Cass., SS.UU., 21 novembre 2024, n. 30051, che ha risolto il contrasto sollevato da Cass., sez. trib., ord. interl. n. 33665 del 2023.

[48] In questo senso, criticamente, M. Demetri, *Spunti di riflessione sul vizio di mancata sottoscrizione e sulla sua emendabilità in sede amministrativa (nel quadro della riforma dello Statuto dei diritti del contribuente)*, in «Riv. dir. trib. Online», 5 marzo 2026, per il quale il potere di riesame non è indefinitamente reiterabile; F. Prosperi, S. Dorigo, *Il nuovo principio di unicità dell'accertamento ex art. 9*-bis *dello Statuto del Contribuente nella perdurante incertezza sui limiti dell'autotutela sostitutiva*, ivi, 21 maggio 2024, per i quali l'art. 9-*bis* limita l'autotutela sostitutiva ai vizi formali e procedimentali, salvo espressa previsione di legge; sui limiti all'autotutela sostitutiva posti dall'art. 9-*bis*, cfr. di nuovo G. Consolo, *Prime riflessioni sul divieto di bis in idem procedimentale*, cit.

[49] Art. 43, ult. comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e art. 57, ult. comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

[50] Art. 21-*nonies* l. n. 241 del 1990.

[51] Sull'art. 10-*ter*, M. Nussi, op. cit., 45 ss.; sul principio nel sistema sanzionatorio, R. Cordeiro Guerra, *Il principio di proporzionalità*, in *La riforma fiscale*, cit., vol. III, 205 ss. Per la teoria dei principii come mandati di ottimizzazione, R. Alexy, *Teoria dei diritti fondamentali*, trad. it. a cura di L. Di Carlo, Bologna, il Mulino, 2012; sull'interesse fiscale come costruzione ideologica, se si vuole, per l'importanza di questo tema, rinvio nuovamente ad A. Giovannini, *Fondata sulle tasse*, cit., e prima, per la riconduzione del dovere tributario al *pactum unionis* anziché al *pactum subiectionis*, Id., *Note controvento su interesse fiscale e «giustizia nell'imposizione» come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in «Riv. dir. trib.», 2023, I, 249 ss. Sul punto, Corte cost., sent. n. 137 del 2025.

[52] A. Moro, *Intervento*, Seduta dell'Assemblea costituente del 24 marzo 1947.

[53] A. Giovannini, *Fondata sulle tasse*, cit., 65 ss. e 183 ss.

[54] R. Alexy, *Teoria dei diritti fondamentali*, cit., e, per la formula del peso, l'*Epilogo* ivi contenuto; A. Giovannini, *Fondata sulle tasse*, cit., cap. I, 100 s.

[55] Cfr. N. Fiano, *Il fattore «tempo» nella giustizia costituzionale*, 2ª ed., Milano, Giuffrè, 2023, spec. 98 ss., sulle *Unvereinbarkeitserklärungen*, e 113 ss., sulla *Fortgeltungsanordnung*. V. inoltre Corte costituzionale, Servizio Studi, *La modulazione degli effetti nel tempo delle pronunce di incostituzionalità. Aggiornamento*, a cura di P. Passaglia, aprile 2023; sul potere del legislatore di modulare nel tempo gli effetti delle norme e sui suoi limiti, nella prospettiva dei diritti e dei doveri dei contribuenti, V. Mastroiacovo, *I limiti alla modulazione degli effetti nel tempo delle norme sanzionatorie tra diritti e doveri dei contribuenti*, in L. Castaldi – F. Zini (a cura di), *Il principio di retroattività della lex mitior*, Firenze, Firenze University Press, 2026, 117 ss.

[56] BVerfG, 22 giugno 1995, 2 BvL 37/91, in *BVerfGE* 93, 121. Sulla perdita di efficacia della legge alla scadenza del termine e sulla cessata riscossione dell'imposta, Corte costituzionale, Servizio Studi, *La modulazione degli effetti nel tempo*, cit., 41 e 43.

[57] BVerfG, 17 dicembre 2014, 1 BvL 21/12, in *BVerfGE* 138, 136; BVerfG, 10 aprile 2018, 1 BvL 11/14 e altri, in *BVerfGE* 148, 147, con termine al legislatore al 31 dicembre 2019 e ultrattività della vecchia disciplina fino al 31 dicembre 2024. Cfr. N. Fiano, *Il Bundesverfassungsgericht e l'arte di differire gli effetti «finanziari» delle proprie decisioni nel tempo*, in «federalismi.it», 2018, n. 23.

[58] Corte cost., ord. n. 207 del 2018 e sent. n. 242 del 2019.