

GASPARE FALSITTA
Emerito dell'Università di Pavia

AUGUSTO FANTOZZI
Ordinario dell'Università di Roma «La Sapienza»

GIANNI MARONGIU
Ordinario dell'Università di Genova

FRANCESCO MOSCHETTI
Ordinario dell'Università di Padova

COMMENTARIO BREVE ALLE LEGGI TRIBUTARIE

Tomo I

Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente

a cura di

GASPARE FALSITTA

ERNESTO MARCO BAGAROTTO
ROBERTO BAGGIO
MAURO BEGHIN
GIUSEPPE BERGONZINI
ANDREA CARINCI
NICOLETTA DOLFIN
SANDRO FUCILE
ANDREA GIOVANARDI
MARCO GREGGI
MAURIZIO INTERDONATO
ROBERTO LIPPI

VALERIA MASTROIACOVO
GIUSEPPE MELIS
MARCO MICCINESI
MARIO MISCALI
DONATELLA MORANA
FRANCESCO MOSCHETTI
GIOVANNI MOSCHETTI
DIANA MURARO
BRUNO NICHETTI
LORENZO PAGNACCO
SILVIA PANSIERI
ANDREA PODDIGHE

MARCELLO POGGIOLI
GIANLUCA ROCCHETTI
PAOLA ROSSI
DANIELA SCANDIUZZI
ROBERTO SCHIAVOLIN
THOMAS TASSANI
LORIS TOSI
MAURO TRIVELLIN
ANTONIO VIOTTO
DAMIANO ZARDINI
GIUSEPPE ZIZZO



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2011

AUTORI DELL'OPERA

DIRETTORE

Gaspare Falsitta

COLLABORATORI

Bagarotto M. E.: art. 75 e 81 Cost.; art. 119 Cost. (sez. II)

Baggio R.: art. 9 Cost.; art. 117 Cost. (sez. II); art. 119 Cost. (sez. IV)

Beghin M.: art. 7 Statuto; art. 53 Cost. (parr. IX e X; parr. da XVIII a XXII; par. LII); art. 53 Cost. (con Scandiuzzi D.: par. IV, VI; parr. da XLV a XLVIII e par. LI); art. 53 Cost. (con Muraro D.: par. XXXV e parr. da XL a XLIV); art. 53 Cost. (con Rocchetti G.: parr. XLIX e L)

Bergonzini G.: artt. 41 e 42 Cost.

Carinci A.: art. 6 Statuto (parr. VII-XII); art. 17 Statuto

Dolfin N.: art. 23 Cost. (parr. XI-XVIII)

Falsitta G.: art. 2 Cost.; art. 3 Cost.; art. 53 Cost. (parr. da I a III e parr. da LIV a LVII)

Fucile S.: artt. 10 e 11 Cost.

Giovanardi A.: art. 117 Cost. (sez. I)

Greggi M.: art. 2 Statuto; art. 120 Cost.

Interdonato M.: art. 45 Cost.

Lippi R.: art. 16 Statuto

Mastroiacovo V.: art. 3 Statuto

Melis G.: art. 14 Statuto

Miccinesi M.: art. 24 Cost.

Miscali M.: art. 47 Cost.

Morana D.: art. 23 Cost. (parr. I-X)

Moschetti F.: art. 1 Statuto (con Nichetti B.)

Moschetti G.: art. 9 Statuto

Muraro D.: art. 4 Statuto; artt. 76 e 77 Cost.; art. 53 Cost. (con Beghin M.: par. XXXV e parr. da XL a XLIV)

Nichetti B.: art. 1 Statuto (con Moschetti F.)

Pagnacco L.: art. 25 Cost.

Pansieri S.: art. 10 Statuto (parr. XIV-XXIV)

Poddighe A.: art. 102, 111 e 113 Cost.

Poggioli M.: art. 13 e 15 Statuto; artt. 43, 44, 69 e 84 Cost.

Rocchetti G.: art. 53 Cost. (con Beghin M.: parr. XLIX e L)

Rossi P.: art. 28 Cost.

Scandiuzzi D.: art. 53 Cost. (con Beghin M.: par. IV, VI; parr. da XLV a XLVIII e par. LI)

Schiavolin R.: art. 5 Statuto; art. 6 Statuto (parr. da I a VI); artt. 29, 30 e 31 Cost.; art. 53 Cost. (par. V, VII, VIII, XVII, parr. da XXIII a XXXIV, parr. da XXXVI a XXXIX, LIII)

Tassani T.: art. 8 Statuto

Tosi L.: art. 119 Cost. (sez. I)

Trivellin M.: art. 10 Statuto (parr. I-XIII); artt. 8, 20 e 97 Cost.

Viotto A.: art. 12 Statuto; artt. 13, 14 e 15 Cost.; art. 53 Cost. (parr. da XI a XVI)

Zardini D.: art. 119 Cost. (sez. III e V)

Zizzo G.: art. 11 Statuto

COORDINAMENTO

Mauro Beghin, Roberto Schiavolin, Loris Tosi per la Costituzione

Mauro Beghin per lo Statuto del contribuente

SEGRETARIO DELLA REDAZIONE

Daniela Scandiuzzi

razione sotto vario riguardo ... in primo luogo, sul piano ermeneutico, vige la presunzione di conformità della legge interna al regolamento comunitario ... quando, poi, vi sia irriducibile incompatibilità fra la norma interna e quella comunitaria, è quest'ultima, in ogni caso, a prevalere... tale criterio opera, tuttavia, diversamente, secondo che il regolamento segua o preceda nel tempo la disposizione della legge statale. Nel primo caso, la norma interna deve ritenersi caduca per effetto della successiva e contraria statuizione del regolamento comunitario, la quale andrà necessariamente applicata dal giudice nazionale. Diversa è la sistemazione data fin qui in giurisprudenza all'ipotesi in cui la disposizione della legge interna confligga con la previgente normativa comunitaria. È stato invece ritenuto che, per il fatto di contrastare tale normativa, o anche di derogarne o di riprodurne il contenuto, la norma interna risulti aver offeso l'art. 11 Cost. e possa in conseguenza esser rimossa solo mediante dichiarazione di illegittimità costituzionale ... la Corte è ora dell'avviso che tale ultima conclusione, e gli argomenti che la sorreggono, debbano essere riveduti. Tale ultima sentenza, secondo alcuni autori, ha sancito il riavvicinamento tra la giurisprudenza della Corte di Giustizia, imperniata sulla teoria monista, in base alla quale le norme comunitarie fanno direttamente parte degli ordinamenti degli Stati membri ed hanno un rango superiore a quello delle norme interne (v. *supra*). ■ Nella sentenza di rinvio (v. *supra*), e la giurisprudenza della Corte Costituzionale (Cossiga, *Comi, Bartole-Bin*, 94). ■ Nello scenario sin qui delineato, l'introduzione, in conseguenza della l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3, e della riforma del Titolo V della Costituzione, del nuovo testo dell'art. 117, 1° co., Cost., in base al quale «La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel pieno rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali», non muta i termini della questione in relazione al rapporto tra l'ordinamento interno e diritto UE, ma si limita a confermare, da un lato, il primato del diritto comunitario, e dall'altro il ruolo della norma comunitaria come criterio di costituzionalità interposto (cfr. BALLARINO, *op. cit.*, 151).

V. l. c.d. «*controlimiti*» alle limitazioni di sovranità. ■ Dopo aver tratteggiato il qua-

dro di insieme dell'integrazione tra l'ordinamento comunitario e l'ordinamento interno, rimane da verificare se esistano nella materia tributaria del c.d. «*controlimiti*» alle limitazioni di sovranità. In particolare, ci si è chiesti se sia configurabile un nucleo di valori costituzionali fondamentali non intaccabile dal principio di prevalenza delle fonti comunitarie (per una prima bibliografia, nella letteratura tributaria, si v., in particolare, FALSITTA, *op. cit.*, 64; GALLO, *op. cit.*, 407 ss.; BIZIOLI, *op. cit.*, 45 ss.; INGRAO, *op. cit.*, 225 ss.; BORIA, *op. cit.*, 61 e ss.). ■ La Corte Costituzionale, 2 nella sent. C. Cost. 73/183, *Frontini*, ha espressamente sancito l'esistenza di detti «controlimiti»: secondo la Consulta, in particolare: «in base all'11 Cost. sono state contemplate limitazioni di sovranità unicamente per il conseguimento delle finalità ivi indicate ... deve quindi escludersi che siffatte limitazioni, concretamente puntualizzate nel Trattato di Roma ... possano comunque comportare per gli organi della C.E.E. un inammissibile potere di violare i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale, o diritti inalienabili della persona umana ... ed è ovvio che qualora dovesse mai darsi all'art. 189 una sì aberrante interpretazione, in tale ipotesi sarebbe sempre assicurata la garanzia del sindacato giurisdizionale di questa Corte sulla perdurante compatibilità del Trattato con i predetti principi fondamentali». ■ Nella sentenza C. Cost. 89/232, la Corte ribadisce la propria competenza a «verificare, attraverso il controllo di costituzionalità della legge di esecuzione, se una qualsiasi norma del Trattato, così come essa è interpretata ed applicata dalle istituzioni e dagli organi comunitari, non venga in contrasto con i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale o non attenti ai diritti inalienabili della persona umana». ■ Passando all'analisi dei singoli principi in tesi astrattamente opponibili alla normativa comunitaria, deve innanzitutto negarsi che costituisca un «controlimite» il principio di legalità, riconducibile alla riserva di legge disciplinata dall'art. 23 Cost. (si rinvia sul punto una certa uniformità di vedute in dottrina; cfr. FALSITTA, *op. cit.*, 64; GALLO, *op. cit.*, 407 ss.). ■ Alla medesima conclusione giunge anche la giurisprudenza della Consulta, secondo cui «... non importa derogare alla riserva di legge sancita dall'art. 23 della Costituzione, poiché questa dispo-

sizione non è formalmente applicabile alle norme comunitarie, emanazione di una fonte di produzione autonoma, propria di un ordinamento distinto da quello interno» (cfr. C. Cost. 73/183). Nello stesso senso, nella giurisprudenza di legittimità, anche C. s.u. 96/3458, secondo cui «in ordine ai rapporti tra diritto comunitario e legge nazionale, va richiamata la giurisprudenza dei giudici della legge ... secondo la quale la normativa comunitaria ... tutte le volte che ... soddisfa il requisito dell'immediata applicabilità, entra e permane in vigore, nel nostro territorio, senza che i suoi effetti siano intaccati dalla legge ordinaria dello Stato ... non esclusi i casi in cui detta attività normativa intervenga in materia, come quella tributaria, soggette a riserva di legge». ■ Parte della dottrina ha negato che il principio di capacità contributiva possa fondare un controlimite, ragionando a partire da una concezione della capacità contributiva slegata dall'elemento solidaristico ed intesa quale mero criterio di riparto del carico fiscale (GALLO, *op. cit.*, 407 ss.; BORIA, *op. cit.*, 64). Sembrano preferibili, tuttavia, le diverse, autorevoli, prospettazioni in base alle quali il

principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost. rientrerebbe nell'ambito dei controlimiti, in forza della funzione essenzialmente garantistica e solidaristica del medesimo, oltre che in forza della sua collocazione nell'ambito del Titolo IV della Costituzione dedicato ai «Rapporti politici» (FALSITTA, *op. cit.*, 65). ■ Da ultimo, si è affermata la natura sostanziale (GALLO, *op. cit.*, 407 ss.). Non osterebbe, a tale riguardo, il fatto che il Trattato CE sancisca il principio di non discriminazione, atteso che detto ultimo principio sarebbe espressione di un principio di eguaglianza solo formale, essendo rivolto ad impedire o a rimuovere gli squilibri di mercato, prevalentemente sul piano sociale, assicurando a tutti il godimento dei beni fondamentali della vita e, per ciò che concerne la materia tributaria, sul piano della differenziazione del concorso alla spesa pubblica in relazione alla posizione di vantaggio o svantaggio rivestita dal soggetto nella società (v. in questo senso, GALLO, *op. cit.*, 407 ss.).

PARTE I

DIRITTI DOVERI DEI CITTADINI

TITOLO I

RAPPORTI CIVILI

13 La libertà personale è inviolabile.

Non è ammessa forma alcuna di detenzione, di ispezione o perquisizione personale, né qualsiasi altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato dell'autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge.

In casi eccezionali di necessità ed urgenza, indicati tassativamente dalla legge, l'autorità di pubblica sicurezza può adottare provvedimenti provvisori, che devono essere comunicati entro quarantotto ore all'autorità giudiziaria e, se questa non li convalida nelle successive quarantotto ore, si intendono revocati e restano privi di ogni effetto.

È punita ogni violenza fisica e morale sulle persone comunque sottoposte a restrizioni di libertà.

La legge stabilisce i limiti massimi della carcerazione preventiva.

14 Il domicilio è inviolabile.

Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale.

Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali.

15 La libertà e la segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione sono inviolabili.

La loro limitazione può avvenire soltanto per atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge.

SOMMARIO. I. I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria e le libertà inviolabili: - II. (segue) il carattere dell'invio di libertà sui quali sono destinati ad incidere i poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria: - III. (segue) profili soggettivi dei diritti di libertà disciplinati dagli artt. 13, 14 e 15 Cost.; - IV. (segue) l'oggetto del diritto di libertà personale di cui all'art. 13 Cost.; - V. (segue) l'oggetto del diritto di libertà domiciliare di cui all'art. 14 Cost.; - VI. (segue) l'oggetto del diritto di libertà e segretezza della corrispondenza di cui all'art. 15 Cost.; - VII. (segue) le limitazioni che la Costituzione consente di apportare a diritti di libertà fondamentali al fine di soddisfare l'interesse collettivo all'equo e generalizzato concorso alle spese pubbliche: - VIII. Le limitazioni dei diritti di libertà come momenti di bilanciamento di posizioni contrapposte; - IX. (segue) le riserve di legge e di giurisdizione; - X. (segue) la ratio garantistica della riserva di legge; - XI. (segue) sul rispetto della garanzia della riserva di legge di cui agli artt. 13, 14 e 15 Cost. da parte delle disposizioni tributarie; - XII. (segue) la ratio garantistica della riserva di giurisdizione; - XIII. (segue) sul rispetto della garanzia della c.d. riserva di giurisdizione da parte delle disposizioni tributarie.

I. I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria e le libertà inviolabili; ■ I diritti di libertà personale, di domicilio, di corrispondenza e, più in generale, di autodeterminazione degli individui costituiscono i diritti civili su cui sono destinati ad incidere, per loro natura, i mezzi di indagine di cui è dotata l'amministrazione finanziaria in materia di imposte sui redditi ed IVA - mezzi che [VANZ. art. 32, *Comm. Moschetti*, 177; VIOTTO, art. 33, *Comm. Moschetti*, 188; MULIO, art. 52, *Comm. Marongiu*, 482] attualmente consistono, da un lato, nelle potestà di effettuare accessi, ispezioni e verifiche nei locali, di compiere perquisizioni sulle persone, di aprire coattivamente plichi, buste, borse, cassette, ecc.; dall'altro lato, nei poteri di richiedere, con diverse modalità ed a soggetti diversi, dati, notizie e documenti e di invitare i contribuenti a comparire presso gli uffici dei verificatori - pur non essendo da escludere che l'esercizio di siffatti poteri possa collidere anche con altri diritti costituzionalmente garantiti, quali, ad esempio, la libertà di iniziativa economica, il diritto di proprietà e la libertà di circolazione e soggiorno.

II. (segue) il carattere dell'invio di libertà dei diritti di libertà sui quali sono destinati ad incidere i poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria; ■ Quelli sanciti dagli artt. 13, 14, e 15 vengono dalla Costituzione qualificati come «**invio di libertà**», in quanto convergenti verso l'obiettivo di garantire il nucleo essenziale della libertà dell'uomo [PACE, *Problemativa della libertà costituzionale. Parte speciale* 92, 245; CARETTI, *Corrispondenza (libertà di)*, *Dig. disc. pubbl.*, 201; BARILE - CHELLI, *Libertà e segretezza della corrispondenza e delle comunicazioni* 63, 23; MAZZIOTTI Di CELSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, 93, 263 ss.], di tutelare gli aspetti più intimi dell'individuo ed il suo spazio vitale (v. C. Cost. 91/366; inoltre, C. Cost. 93/81). ■ La formulazione del 1° co. degli artt. 13, 14 e 15 sembra diretta ad enfatizzare il concetto di **invio di libertà** che già si evince dall'art. 2 Cost. e che la dottrina è concorde nel ritenere che individui una sorta di **intangibilità** dei diritti rispetto a qualsiasi potere pubblico che li rende insopprimibili anche in sede di revisione

costituzionale (BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali* 84, 47; PALADIN, *Diritto costituzionale* 95, 559; MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, II, 76, 1039; ITALIA - TRAVERSO, *Elementi di diritto pubblico* 92, 98; FASO, *La libertà di domicilio* 68, 37; LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali* 67, 35; PISAPIA, *Orientamenti per una riforma della custodia preventiva nel processo penale*, *R. d. proc.* 65, 79, in senso conforme, v. C. Cost. 91/366). ■ Ciò non esclude che i diritti in esame possano formare oggetto di limitazioni finalizzate al perseguimento di altri interessi costituzionalmente rilevanti (C. Cost. 91/366), quale può essere quello sotteso al *dovere indelgibile di solidarietà* che si declina nel concorso equo e generalizzato ai carichi pubblici; tuttavia, tali limitazioni - mentre il vincolo della inviolabilità - non potranno mai giungere all'annullamento dei diritti di libertà e non potranno realizzarsi al di fuori degli ambiti consentiti dalla Costituzione e senza le garanzie dalla stessa apprestate. ■ Per tale ragione, le risultanze delle «attività istruttorie compiute in disprezzo dei fondamentali diritti del cittadino non possono essere assunte di per sé a giustificazione e fondamento di atti processuali a carico di chi quelle attività costituzionalmente illegittime abbia subito» (C. Cost. 73/34), venendo meno - sotto il profilo tributario - la prevalenza dell'interesse fiscale, anch'esso costituzionalmente garantito dall'art. 53 (con specifico riferimento al diritto all'invio di libertà del domicilio v. C. Cost. 98/7368; C. Cost. 99/5078).

III. (segue) profili soggettivi dei diritti di libertà disciplinati dagli artt. 13, 14 e 15 Cost.; ■ Dal punto di vista soggettivo, costituisce assunto pressoché pacifico in dottrina quello secondo cui la titolarità dei diritti di libertà in esame spetta ad ogni individuo, senza distinzione di cittadinanza, e dunque anche agli stranieri (in tal senso v. BALLABONE PALLIERI, *Diritto costituzionale* 72, 403; BARILE - CHELLI, *Domicilio (libertà di)*, *Enc. D.*, 864; BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, *op. cit.*, 155; GUARINO, *Lezioni di diritto pubblico* 69, 96; MAZZIOTTI Di CELSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, *op. cit.*, 228 e 279; FASO, *La libertà di domicilio*, *op. cit.*, 73; GIOCOLI NACCI, *Libertà di corrispondenza*, in AA.VV. (a cura di SANTANIELLO), *Libertà costituzionali e limiti amministrativi* 90, 110; CARETTI, *Domicilio (libertà di)*, *Dig.*

disc. pubbl., 322; C. Cost. 01/105; 09/277; 94/62]. ■ Aspetto, questo, particolarmente rilevante in ambito tributario, atteso che anche i cittadini di altri Stati possono essere assoggettati alle attività istruttorie esplesate da parte dell'amministrazione finanziaria italiana, sia come contribuenti sottoposti ad indagini, sia come terzi che abbiano instaurato rapporti con contribuenti a loro volta indagati, quando operino o comunque si trovino nel territorio dello Stato italiano. ■ Altrettanto interessante è l'estensione - che trova consensi quasi unanimi in dottrina [MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, *op. cit.*, 1060; BARBERA, *Art. 2*, in AA.VV. (a cura di BRANCA), *Commentario della Costituzione* 75, 118 ss.; BARILE - CHELLI, *Domicilio (libertà di)*, *op. cit.*, 864; PALADIN, *Diritto costituzionale*, *op. cit.*, 608; PACE, *Problemativa delle libertà costituzionali. Parte generale*, *op. cit.*, 18; FASO, *La libertà di domicilio*, *op. cit.*, 74; GIOCOLI NACCI, *Libertà di domicilio*, in AA.VV. (a cura di SANTANIELLO), *Libertà costituzionali e limiti amministrativi* 90, 76 ss.; CARETTI, *Domicilio (libertà di)*, *op. cit.*, 322; MORTATI, *Rass. di pubblicistica*, *op. cit.*, 512 ss.; MARINIS, *Diritto costituzionale*, *op. cit.*, 653; MAZZIOTTI Di CELSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, *op. cit.*, 228. Solleva dubbi, invece, sul punto CHIARELLI, *Domicilio (libertà di domicilio)*, *Enc. D.*, 864; TROCENI, 3 ss.; in senso contrario v. GUARINO, *L'organizzazione pubblica*, I, 77, 135]. ■ La punta sulla scorta di argomentazioni diverse - delle situazioni soggettive di cui agli artt. 14 e 15 Cost., alle **persone giuridiche** e, più in generale, alle **entità collettive**, ancorché non dotate di personalità giuridica, ivi comprese le società commerciali, di persone e di capitali.

IV. (segue) l'oggetto del diritto di libertà personale di cui all'art. 13 Cost.; ■ Dal punto di vista oggettivo, il bene giuridico protetto dall'art. 13 Cost. coincide con la persona in sé, nella sua **dimensione fisica e corporea**, nonché, secondo i più, in quella **morale e psicologica**: esso, infatti, nel proclamare l'inviolabilità della libertà personale, intende tutelare la persona umana, preservandola da atti di coercizione che limitino od annullino le sue facoltà di azione e di movimento ovvero che si intramettono nella sua intimità. ■ Le posizioni della dottrina non sono univoche. Un primo orientamento riconduce nell'art. 13 quelle forme di coercizione che mirano ad

annullare le facoltà cognitive e la volontà degli individui e si riflettono in una **limitazione della libertà di movimento** (in tal senso, MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, op. cit., 1040 ss.; VASSALLI, *La libertà personale nel sistema delle libertà costituzionali*, ora in VASSALLI, *Scritti giuridici*, III 97, 203 e 239; si vedano altresì MARTINES, *Diritto costituzionale*, op. cit., 649 ss.; GROSSI, *Libertà personale, libertà di circolazione e obbligo di residenza dell'imprenditore fallito*, G. cost. 62, 203 ss.; GROSSI, *I diritti di libertà ad uso di lezioni*, op. cit., 201; MAZZIOTTI DI CELSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, op. cit., 196 ss.). ■ Al-
3 rito orientamento dottrinale vi include anche quegli **obblighi (di fare)** che equivalgono a coercizione per i tempi e i modi cui deve sottostare il relativo adempimento o per il fatto di essere presidiati da una sanzione penale, o che comunque incide su un diritto inviolabile (CERRI, *Libertà personale - dir. cost.*, Etc. g. 4 Treccani, 5 ss.). ■ Altri ancora ritengono che l'apparato garantistico dell'art. 13 si debba attivare anche qualora si sia fronte a provvedimenti, sia pure di contenuto obbligatorio, che si riconnettono, però, a valutazioni di **rischio circa la personalità e la pericolosità sociale del destinatario** (NANIA, *La libertà individuale nella esperienza costituzionale italiana*, op. cit., 69). ■ Altri, infine, ampliano la portata dell'art. 13 sino a farvi rientrare il c.d. «**diritto alla libertà morale**» e specularmente individuano la tutela contro le restrizioni che incidono sulla personalità morale e sulla dignità sociale dell'individuo, attraverso suggestioni, minacce, induzioni in errore, uso di «steri della verità», di droghe onniubilianti, ecc. (BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, op. cit., 112). ■ La C. Cost. sembra essersi attestata - sia pur con qualche temporaneo ripensamento in senso più restrittivo (C. Cost. 60/12; 60/45; 59/49; 75/20) - nel ritenere che la libertà in questione «non deve essere intesa soltanto in rapporto alla coercizione fisica della persona, ma anche alla menomazione della **libertà morale** quando tale menomazione implichi un assoggettamento totale della persona all'altrui potere» (così la fondamentale sent. 62/30; nonché le sent. 56/71; 63/72; 65/32; 75/23; 80/99). ■ Da ciò consegue allora, con specifico riferimento ai poteri di indagine attualmente attribuiti all'amministrazione finanziaria, che solo il potere di **perquisizione personale**, previsto dall'art. 52

del d.p.r. n. 633, deve essere vagliato alla luce dell'art. 13 Cost., mentre gli altri poteri, cui corrisponde un obbligo di fare in capo al destinatario, sembrano in linea di massima rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 23, anche quando finiscono per addossare sul contribuente un obbligo di recarsi di persona presso l'ufficio finanziario, obbligo che, pur vincolando in senso fisico la libertà della persona, se mantenuto entro limiti di normale ragionevolezza, non dovrebbe superare la soglia critica che segna l'ingresso nell'ambito di applicazione del ben più garantistico art. 13 Cost.

V. (segue) **l'oggetto del diritto di libertà domiciliare di cui all'art. 14 Cost.**; ■ Quanto alla **nozione di domicilio**, si è ritenuto che l'art. 14 Cost. abbia operato una sorta di rinvio recettizio alla **nozione penalistica** (in tal senso BARILE - CHIELI, *Domicilio (libertà di)*, op. cit., 861 ss.; nonché v. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, op. cit., 155; MAZZIOTTI DI CELSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, op. cit., 223). ■ Altra dottrina propende, invece, per una nozione più aperta che consenta di estendere la tutela ad ogni **luogo** che sia **destinato all'individuo al libero dispiegarsi della propria personalità**, alla conduzione della propria vita affettiva e alla cura dei propri interessi o anche all'appagamento del semplice desiderio di isolamento (in tal senso v. AMATO, *Art. 14*, in AA.VV., *La cura di BRANCA*). ■ *Commentario della Costituzione* 77, 56 ss.; GIOCOLI NACCI, *Libertà di domicilio*, op. cit., 82 ss.; FASO, *La libertà di domicilio*, op. cit., 11 ss.; PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Parte speciale*, op. cit., 214; BERTI, *Interpretazione costituzionale* 90, 420; MOTZO, op. cit., 511; PALADIN, *Diritto costituzionale*, v. cit., 608; MESSERINI, F. II, 79, IV, c. 162; v. altresì TRAVERSO, *La nozione del concetto di domicilio nell'art. 14 della Costituzione*, in AA.VV., *Studi in onore di A. Amorath*, II, 82, 614 ss.; senza che ciò presupponga né la stabilità dello spazio (il che permette di comprendere nella nozione anche beni diversi dagli edifici e dagli immobili, quali, ad esempio, *roulottes*, imbarcazioni, ecc.), né l'abitualità del rapporto dell'individuo con esso (il che permette di comprendere nella nozione anche i luoghi utilizzati saltuariamente od occasionalmente e di escludervi i luoghi abbandonati definitivamente) (nello stesso senso v. C. pen. 00/7063). ■ A di-

spetto della diversità dei percorsi argomentativi, v'è sostanziale concordanza in dottrina nel ritenere che rientrino nell'ambito di applicazione dell'art. 14 Cost., oltre alle abitazioni, **i luoghi destinati a lavoro, amministrazioni, svago, cultura** (quali gli studi professionali, gli stabilimenti industriali, i cantieri, i circoli ricreativi e culturali, ecc.) [v. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, II, op. cit., 1060; VIRGA, *Diritto costituzionale*, op. cit., 441 ss.; CARETTI, *Domicilio (libertà di)*, op. cit., 322; BALLADORE PALLIERI, *Diritto costituzionale*, op. cit., 409; MARTINES, *Diritto costituzionale*, 94, 652 ss.; propende, invece, per la limitazione del domicilio all'ambiente domestico, ABAMONTE, *Libertà e convivenza* 54, 73], ed altresì **le vetture e i mezzi di trasporto** in genere, le tende, le *roulottes*, le camere d'albergo, le cabine dei vagoni letto e delle navi, ecc. (v. C. Cost. 87/88 per l'inclusione dell'autovettura nella nozione di domicilio ex art. 14 Cost.).

4 ■ Sicché, ponendo mente ai poteri di indagine previsti dal legislatore tributario, è lecito ritenere che rientrino nell'ambito di applicazione dell'art. 14 le **potestà di accesso, ispezione e verifica disciplinate dall'art. 52 del d.p.r. n. 633/72**, le quali si indirizzano nei confronti di luoghi - quali sono i locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, quelli destinati anche ad abitazioni e i locali diversi da quelli testé indicati - di regola dotati delle caratteristiche per essere sussunti nella definizione costituzionale di domicilio (C. s.u. 90/8062; C. 98/7368; C. 99/5078; C. 09/21974; C. 09/6836).

VI. (segue) **l'oggetto del diritto di libertà e segretezza della corrispondenza di cui all'art. 15 Cost.**; ■ L'art. 15 Cost. si riferisce alla «**corrispondenza**» e ad «**ogni altra forma di comunicazione**», sicché, inquadrate in una categoria o nell'altra, le forme di comunicazione, tanto quelle tradizionali quanto quelle frutto dell'evoluzione tecnologica, godono tutte dell'inviolabilità e della tutela apprestata dal 2° co. dell'art. 15. ■ Al fine di individuare le caratteristiche che i mezzi di trasmissione del pensiero debbono avere per rientrare nell'art. 15, un elemento è stato individuato nella **determinatezza dell' destinatario** di una certa comunicazione (Pizzorusso, *Lezioni di diritto costituzionale* 84, 183); accanto a questo è stata altresì valorizzata l'idoneità tecnica del mezzo a mantenere la riservatezza ovvero a consentire la diffusione

del messaggio ad esso affidato (PACE, *Contenuto e oggetto della libertà di corrispondenza e di comunicazione*, in AA.VV., *Scritti in onore di C. Mortati*, 3, 77, 913 ss.). ■ Diversi sono tuttavia i risultati delle interpretazioni: che pure muovono da questo stesso principio: all'indirizzo molto restrittivo di parte della dottrina (che fa capo a PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Parte speciale*, op. cit., 248), propensa ad escludere dai comunicazioni via radio, cavo o telefono (lo stesso PACE, tuttavia, in un precedente scritto proponeva per l'inclusione delle comunicazioni telefoniche nell'ambito di applicazione dell'art. 15 Cost.; cfr. PACE, *Contenuto e oggetto della libertà di corrispondenza e di comunicazione*, op. cit., 918, nt. 31), si contrappone quello ragionevolmente più ampio della C. Cost., la quale annovera tra i suddetti mezzi **le ricetrasmittenti di debole potenza, i c.d. punti radio** (C. Cost. 88/1030; in senso contrario v. MARTINES, *Diritto costituzionale*, op. cit., 655) e, cosa più importante, **il telefono** (C. Cost. 73/34). ■ Per stabilire quando un determinato messaggio acquisti la qualifica di corrispondenza o di altra forma di comunicazione e fino a quando la mantenga, il criterio guida è stato enucleato ponendo mente alla tutela della persona nel momento in cui esprime i propri pensieri, le proprie sensazioni, la propria personalità, in vista della trasmissione a soggetti determinati. Sicché, ciò che rileva è il momento in cui si manifesta e concretamente si attua l'**intenzione dell'autore di trasmettere il messaggio** [BARILE - CHIERI, *Corrispondenza (Libertà di)*, op. cit., 745; PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Parte speciale*, op. cit., 246; PACE, *Contenuto e oggetto della libertà di corrispondenza e di comunicazione*, op. cit., 919; BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, op. cit., 164], circostanza che se può apparire eccessivo ravvisare nella semplice trasfusione del pensiero su carta o nella memoria di un *computer*, non può, viceversa, nemmeno essere procrastinata sino al momento dell'effettivo invio della missiva al destinatario. ■ Specie-
5 larmente, quando si tratta di stabilire il momento in cui il messaggio cessa di essere corrispondenza o forma di comunicazione, si ritiene non sufficiente il mero ricevimento della busta, del plico, del telefax o del segnale

telematico, ma che sia quantomeno necessario che il destinatario abbia preso conoscenza del testo del messaggio (in tal senso PACE, *Problematologia delle libertà costituzionali. Parte speciale*, op. cit., 246, Ib., *Contenuto e oggetto della libertà di corrispondenza e di comunicazione*, op. cit., 920). ■ Ciò presuppone pertanto la materiale apertura della busta o l'effettuazione della procedura di «scarico» della casella di posta elettronica (dopo di che, sarà il destinatario a decidere se rendere pubblico il messaggio o adottare le cautele opportune per mantenerlo riservato), se non addirittura che a ciò faccia seguito un lasso di tempo, variabile da caso a caso, che valga a segnare un distacco tra lo scritto ed il destinatario tale da trasformare la corrispondenza in **documento storico** [BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà individuali*, op. cit., 164; MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, II, op. cit., 1063; GIOCOLI NACCI, *Libertà di corrispondenza*, op. cit., 121; BARILE - CHELLI, *Corrispondenza (Libertà di)*, op. cit., 745; secondo MAZZATORTI DI CASSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, op. cit., 275 ss., la comunicazione rimane tale addirittura fino alla morte del mittente e del destinatario, salva diversa concorde manifestazione di volontà di entrambi]. ■ Per quanto concerne, allora, i poteri di indagine preventivo in ambito tributario, si può dire che rientrano nel perimetro dell'art. 15 Cost. i **poteri di apertura di pieghi sigillati** nei quali è normale che venga custodita la corrispondenza e la cui apertura è disciplinata dall'art. 52 del d.p.r. n. 633/72.

VII. (segue) le limitazioni che la Costituzione consente di apportare a diritti di libertà fondamentali al fine di soddisfare l'interesse collettivo all'equo e generalizzato concorso alle spese pubbliche. ■ Sensibili sono le differenze che sul piano testuale si riscontrano dalla lettura degli artt. 13, 14 e 15 Cost.: nell'art. 13, 2° co., i **tipi di restrizione** che il legislatore può apportare alla libertà personale sono elencati in modo meramente indicativo, mentre l'art. 14 reca un elenco tassativo e, di contro, l'art. 15 non contiene alcuna elencazione, ma solo un generico riferimento alla «limitazione» della libertà e segretezza delle comunicazioni. ■ Escluso che siano ammissibili atti di restrizione della libertà personale posti in essere dall'autorità amministrativa senza l'intervento dell'autorità giudiziaria, in virtù dell'inequivocabile disposto dell'art. 13,

2° co. (in tal senso v. C. Cost. 56/2; 74/110; 76/192; 79/114), il problema, per quanto qui interessa, consiste nello stabilire se sia conforme alla Costituzione la previsione di atti amministrativi di restrizione, pur da adottarsi con il **previo intervento all'autorità giudiziaria**, ma rivolti al perseguimento di finalità diverse dalla repressione di reati. ■ La questione rientra in quella più generale atinente al c.d. «**vuoto dei fini**» dell'art. 13, 2° co., sulla quale si è confrontata la dottrina costituzionale e che viene prevalentemente risolta nel senso di riconoscere cittadinanza anche a quei provvedimenti restrittivi della libertà personale orientati al perseguimento di scopi diversi da quelli legati alla prevenzione e repressione degli illeciti aventi rilevanza penale (in tal senso sembra orientata anche la C. Cost. 68/74 e 67/67, ove la C. Cost. giudica conforme all'art. 13 Cost. l'art. 513, 1° co., c.p.c., nella parte in cui attribuisce all'ufficio giudiziario il potere di ricercare le cose da pignorare sulla persona del debitore). ■ Non 4 divergenti dovrebbero essere, poi, i risultati dell'interpretazione con riferimento alla libertà ed alla segretezza della corrispondenza e delle comunicazioni, se si considera la sostanziale identità della formulazione dell'art. 15, 2° co., rispetto all'art. 13, 2° co., i quali rimettono entrambi all'atto motivato dell'autorità giudiziaria l'applicazione delle limitazioni ai diritti di libertà in essi disciplinati (BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, op. cit., 165). ■ Passando alla **libertà domiciliare**, la diversità esistente tra gli artt. 13 e 14 della Costituzione quanto alle limitazioni apportabili ai diritti in esame (e segnalata dal fatto che solo l'art. 13 contempla qualsiasi forma di restrizione) ed il riferimento espresso, contenuto nel 3° co. dell'art. 14, a finalità diverse da quelle della giustizia penale hanno condotto parte della dottrina a circoscrivere l'area di intervento del 2° co. dell'art. 14 ai soli interessi connessi all'esercizio della **funzione giurisdizionale**, vale a dire a quelle attività rivolte alla realizzazione del fine di giustizia in senso lato (ABBAMONTE, *Libertà e convivenza*, op. cit., 72 ss.; FASSO, *La libertà di domicilio*, op. cit., 126 ss.; GIOCOLI NACCI, *Libertà di domicilio*, op. cit., 88 ss.), lasciando al 3° co. le misure restrittive adottabili per il perseguimento delle finalità in esso tassativamente indicate. ■ Altra dottrina 6 (AMATO, *Art. 14, op. cit.*, 60 ss.; NANIA, *La li-*

bertà individuale nella esperienza costituzionale italiana, op. cit., 123), valorizzando la vicinanza in termini di ratio delle riserve di giurisdizione di cui agli artt. 13, 2° co., e 14, 2° co. (vicinanza che sarebbe confermata dal fatto che la riserva di giurisdizione dell'art. 14, 2° co., non viene introdotta *expressis verbis*, bensì per mezzo di un richiamo alla disciplina della libertà personale), riconduce nel 2° co. dell'art. 14 i **provvedimenti** che presuppongono un giudizio o una misura degradanti sulle persone ovvero hanno **carattere coercitivo** e lascia nel 3° co. quelli che richiedono una semplice valutazione di situazioni ovvero le attività meramente ricognitive (C. Cost. 87/88; 71/10), che non possono essere attuate contro la volontà del soggetto indagato, ma tutt'al più prescindendo dal di lui consenso [cfr. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, op. cit., 157; BARILE - CHELLI, *Domicilio (libertà di)*, op. cit., 867; CARETTI, *Domicilio (libertà di)*, op. cit., 324; PALADINI, *Diritto costituzionale*, op. cit., 609; ROSINI, *G. mer.*, 73, II, 185; BELLANTONI, *R. d. fin. sc. fin.*, 73, I, 305 ss.; MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, II, op. cit., 1060; PACE, *Problematologia delle libertà costituzionali. Parte speciale*, op. cit., 728]. ■ Ne consegue allora che, per quanto qui interessa, rientrando il **dovere tributario** tra quelli che consentono l'adozione della procedura ordinaria di cui al 2° co. e contemporaneamente tra le finalità espressamente indicate al 3° co., si dovrebbe ritenere che gli atti istruttori dell'amministrazione finanziaria ricadano in una piuttosto che nell'altra disposizione a seconda della tipologia alla quale afferiscono (in tal senso v. anche PACE, *Problematologia delle libertà costituzionali. Parte speciale*, op. cit., 227 ss.; ROSINI, op. cit., 185).

VIII. Le limitazioni dei diritti di libertà e i momenti di bilanciamento di posizioni contrapposte. ■ Rispetto all'azione dei pubblici poteri, «inviolabilità» non è sinonimo di «impenetrabilità», di preclusione assoluta [v. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, op. cit., 155; FASSO, *La libertà di domicilio*, op. cit., 41; BARILE - CHELLI, *Corrispondenza (Libertà di)*, op. cit., 749; sulla scorta del consolidato insegnamento della Corte costituzionale: v. sentt. 56/2, 56/11, 68/100, 93/112] ma è pretesa che le interferenze - che si rendono necessarie per il perseguimento di interessi che la Costituzione stessa considera degni di rilievo - siano configurate e poste in essere in

aderenza alle regole contenute negli artt. 13, 14 e 15 Cost. ■ Inoltre, si richiede che le restrizioni ai diritti in esame rispondano al **critério della necessità**; eloquenti in proposito è l'affermazione della C. Cost. (sent. 91/467), secondo la quale la «regola della ragionevole proporzionalità e della necessità» della limitazione di un diritto inviolabile dell'uomo in riferimento all'adempimento di un dovere costituzionale inderogabile ... impone che il legislatore, nel suo discrezionale bilanciamento dei valori costituzionali, possa restringere il contenuto di un diritto inviolabile dell'uomo soltanto nei limiti strettamente necessari alla protezione dell'interesse pubblico sottostante al dovere costituzionale «contrapposto» (in senso conforme, v. C. Cost. 10/265; 05/299; in dottrina v. NANIA, *La libertà individuale nella esperienza costituzionale italiana*, op. cit., 73; FASSO, *La libertà di domicilio*, op. cit., 43; GUARINO, *Lezioni di diritto pubblico*, op. cit., 103; GREVI, *G. cost.*, 73, 324 ss.; ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, 96, 188; ANDRIOLI, *G. cost.*, 67, 733), in ragione del quale le interferenze debbono essere tali per cui senza loro introduzione lo scopo in funzione del quale sono disposte non sarebbe raggiungibile; in senso piuttosto restrittivo è orientata anche la C. Cost. nella sent. 73/34, nella quale prescrive al giudice che dispone limitazioni alla libertà e segretezza delle comunicazioni di accertare se sussistono «effettive esigenze» e «fondati motivi» per ritenere che le misure restrittive diano risultati positivi per le indagini. ■ Nell'art. 15 Cost. in particolare, trova 3 protezione due interessi: la libertà e la segretezza delle comunicazioni (riconosciuto come connaturale ai diritti della personalità inviolabili ai sensi dell'art. 2 Cost.) e l'esigenza di prevenire e reprimere i reati (C. Cost. 73/34; 75/120; 98/76; 87/223; 91/366; 93/81).

IX. (segue) le riserve di legge e di giurisprudenza. ■ Le garanzie apprestate dalla Costituzione consistono nella previsione di riserve di legge e di riserve di giurisprudizione, in forza delle quali le limitazioni ai diritti di libertà debbono trovare **fonte e regolazione nella legge** e debbono essere disposte per **atto motivato dell'autorità giudiziaria**. ■ Si tratta di 2 interventi cui viene unanimemente riconosciuta una **portata garantistica** che consiste essenzialmente nell'evitare che i diritti di libertà restino esposti alle arbitrarie intromis-

sioni del potere esecutivo [BERTI, *Interpretazione costituzionale*, op. cit., 407; CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale* 84, 57 ss.; CARLASSARE, *Legge (riserva di)* Enc. g. *Treccani* 90, XVIII, 2; MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, II, op. cit., 341 ss.; AMATO, G. cost. 66, 265 ss.; PALADINI, *Diritto costituzionale*, op. cit., 569; FASO, *La libertà di domicilio*, op. cit., 648; FASO, *La libertà di domicilio*, op. cit., 131; ORTAVIANO, *Rass. di pubbl. 64*, 923; sulla *ratio* garantistica della riserva di legge di cui all'art. 23 in materia di prestazioni personali imposte v. FEDELE, Art. 23, in AA.VV. (a cura di BRANCA), *Commentario della Costituzione* 78, 135 ss.; LONGO, *Saggio critico sulle finalità e sull'oggetto dell'art. 23 della Costituzione* 68, 65 ss.; LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, op. cit., 391 ss.; GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario* 99, 17; LICCARDO, *Tratt. dir. trib. Ammatucci*, I, 94, 22; VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria* 02, 94 ss.; si vedano inoltre C. Cost. 69/24 e 57/21].

X. (segue) **la ratio garantistica della riserva di legge**. ■ Quanto alle riserve di legge, quelle degli artt. 13, 14 e 15 Cost. sono considerate **riserve assolute**. ■ Nel dettaglio, la non uniforme formulazione letterale delle disposizioni costituzionali induce a ritenere che diverso sia l'oggetto che deve essere di volta in volta disciplinato dalla fonte normativa di rango primario, il quale viene identificato: a) nei «**casì e modi**», dall'art. 13, 2° co., e dall'art. 14, 2° co., in virtù dei quali la legge dovrebbe individuare le situazioni di fatto al cui verificarsi si ricollega l'applicazione delle misure restrittive e le modalità e formalità procedurali da seguire nell'attuazione dei provvedimenti (quali, ad esempio, l'orario, la durata, gli accorgimenti da adottare per contenere al massimo l'intrusione); cf. FASO, *La libertà di domicilio*, op. cit., 136; v. C. Cost. 02/135, 10/265; b) nei «**casì eccezionali di necessità ed urgenza**», dall'art. 13, 3° co. (sul punto v. C. Cost. 71/173-77/64-80/177-85/74); c) nelle «**garanzie**», dall'art. 15, 2° co., anche se si ritiene che la riserva di legge sui casi e sui modi debba essere considerata implicita nell'art. 15, 2° co. (BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, op. cit., 166; FOIS, voce *Libertà fondamentali*, in Enc. D., 718; MARTINES, *Diritto Censura*, in Enc. D., 655 ss.; MAZZIOTTI DI CECILIO, *Lezioni di diritto costituzionale*, op. cit., 277); d) nella disciplina degli **accertamenti** e

accertare le tracce e gli altri effetti materiali del reato» (art. 244 c.p.p.), le perquisizioni invece sono ammesse «quando vi è fondato motivo di ritenere che taluno occulti sulla persona il corpo del reato o cose pertinenti al reato» ovvero «quando vi è fondato motivo di ritenere che tali cose si trovino in un determinato luogo ...» (art. 247 c.p.p.). ■ L'unica disposizione assistita da un certo grado di **vincolatività** è quella dettata dal 2° co., ove l'esecuzione dell'accesso in locali diversi da quelli indicati nel 1° co. è subordinata all'esistenza di «gravi indizi di violazioni» la cui sussistenza deve, peraltro, essere verificata da un soggetto terzo, quale è il *procuratore della Repubblica*; per il resto, l'art. 52 si limita ad attribuire una serie di poteri senza però precisare alcunché circa l'*an*, il *quando* e il *quo modo* del loro esercizio. ■ Diverso è lo scenario che si profila in seguito all'entrata in vigore dello **Statuto del contribuente**, il cui art. 12 (cfr. commento all'art. 12 cit.), pur senza ricorrere ad elenezioni tassative, al 1° co. fissa la condizione al cui verificarsi è consentito l'esercizio del potere di accesso, condizione che consiste nell'esistenza di **effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo**. ■ Inoltre, sempre in ossequio al principio che concepisce le intromissioni nella sfera delle libertà come misure di carattere eccezionale, attuabili solo quando siano strettamente necessarie, la stessa condizione dovrebbe soggiacere alla possibilità dei verificatori di ritornare presso la sede del contribuente una volta conclusa la verifica, possibilità che il 5° co. dell'art. 12 dello Statuto subordina all'esistenza di **specifiche ragioni**, oltre che all'assenso motivato del dirigente dell'ufficio. ■ Lo stesso art. 12

poi interviene sulla disciplina delle **modalità di esecuzione delle indagini**, imponendo al 1° co., che le stesse possano svolgersi, salvo casi eccezionali e urgenti, durante l'*orario ordinario di esercizio dell'attività* e con modalità tali da arrecare la *minore turbativa possibile*, ancora una volta dando applicazione ai principi costituzionali che vuole che le limitazioni delle libertà fondamentali siano sempre proporzionate rispetto ai fini che si intendono perseguire. ■ Ai medesimi valori si ispira, altresì, la disciplina della **permanenza nei locali del contribuente** contenuta nel 5° co. dell'art. 12, il quale fissa in *trenta giorni* la durata massima della presenza fisica dei verificatori ed ammette una **possibilità di proroga** per ulter-

riori trenta giorni solo in casi di particolare complessità dell'indagine che debbono essere individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. ■ Infine, la regolamentazione delle modalità di esecuzione delle indagini contenuta nell'art. 12 dello Statuto si completa con il riconoscimento al contribuente del diritto a che **l'esame dei documenti contabili e amministrativi** venga effettuato nell'**ufficio dei verificatori** o presso il **professionista** che lo assiste, in modo tale che lo svolgimento delle indagini avvenga con la minor compressione possibile alla sua sfera di libertà.

XII. (segue) **la ratio garantistica della riserva di giurisdizione**. ■ Il costituente ha richiesto che le limitazioni delle libertà fondamentali siano garantite dall'intervento di un organo istituzionalmente indipendente, il **magistrato** per l'appunto, che disponga esso stesso la misura restrittiva ovvero convaldi una misura adottata in via provvisoria dall'autorità di pubblica sicurezza ovvero, ancora, autorizzi l'adozione di provvedimenti coercitivi da parte dell'autorità amministrativa diretti a perseguire finalità diverse da quella penale, fra le quali possono essere annoverate anche quelle fiscali. ■ Secondo i più, l'intervento del giudice rappresenta una forma di tutela delle libertà in ragione dell'**autonomia** e dell'**indipendenza** da ogni altro potere riconosciute alla magistratura dall'art. 104 Cost., le quali dovrebbero assicurare la corretta applicazione della legge nel momento dell'adozione delle misure restrittive, **evitando interventi arbitrari** da parte degli organi dell'esecutivo (CALIOTI, *La libertà personale nel sistema delle libertà costituzionali*, op. cit., 187 ss.; AMORTH, *La Costituzione italiana. Commento sistematico*, op. cit., 60; CERRI, *Libertà personale - dir. cost.*, op. cit., 11; MARTINES, *Diritto costituzionale*, op. cit., 648; PALADINI, *Diritto costituzionale*, op. cit., 575; contrario a riconoscere portata garantistica alla riserva di giurisdizione è invece FASO, *La libertà di domicilio*, op. cit., 143; l'esigenza di circoscrivere — tramite l'intervento dell'autorità giudiziaria — quelli che vengono definiti «poteri discrezionali», ove l'aggettivo «discrezionale» sembra essere utilizzato come sinonimo di «arbitrario», dell'amministrazione è avvertita anche da C. Cost. 68/100). ■ Il giudice, peraltro, non dovrebbe limitarsi al mero riscontro di legittimità formale tra il provvedimento adottato o da

adottare ed il dato normativo, tra le circostanze di fatto e le condizioni previste dalla legge, ma dovrebbe altresì garantire - nei limiti della sua funzione e negli spazi lasciati dal legislatore - l'«oculatazza della misura restrittiva» (GALEOTTI, *La libertà personale*, op. cit., 96 ss.; GUARINO, *Lezioni di diritto pubblico*, op. cit., 109; FASO, *La libertà di domicilio*, op. cit., 145; GREVI, op. cit., 324), si da scongiurare sacrifici della libertà sproporzionati o, peggio ancora, inutili rispetto agli interessi pubblici da salvaguardare, effettuando esso stesso quel *bilanciamento tra contrapposte posizioni giuridiche* che sta alla base di ogni limitazione delle libertà qui in esame (in tal senso v. C. Cost. 73/34, la quale precisa che il magistrato deve valutare «con cautela scrupolosa» le richieste di provvedimenti restrittivi - nella specie, intercezioni telefoniche - dovendo tra l'altro accertare «se ricorrono effettive esigenze, proprie dell'amministrazione della giustizia, che realmente legittimino simile forma di indagine e se sussistano fondati motivi per ritenere che mediante la stessa possano essere acquisiti risultati positivi per le indagini in corso»; per considerazioni simili v. anche C. Cost. 76/98, ove lo scopo garantistico della riserva di giurisdizione viene individuato nel «rendere più facilmente controllabile e più omogenea [...] l'iniziativa dell'indagine a fini di giustizia e, insieme, quello di evitare possibili amplificazioni del suo esercizio»; meno sensibile alle istanze garantistiche sottese all'istituto in esame sembra C. Cost. 67/67, in cui si ritiene che l'autorizzazione alla ricerca delle cose da pignorare sulla persona del debitore, ai sensi dell'art. 513 del c.p.c., sia imposita nel titolo esecutivo e non richieda un apposito atto dell'autorità giudiziaria; sul punto v. le osservazioni critiche di FASO, *G. Cost.* 67, 734 ss.). ■ Venendo alle indagini tributarie, l'art. 52 d.p.r. n. 633/72 pone, quale presupposto necessario per lo svolgimento delle attività istruttorie suscettibili di incidere maggiormente sulle libertà costituzionalmente garantite, l'ottenimento dell'*autorizzazione del Procuratore della Repubblica*, con la conseguenza che le risultanze delle «attività istruttorie compiute in dispregio dei fondamentali diritti del cittadino non possono essere assunte di per sé a giustificazione e a fondamento di atti processuali a carico di chi quelle attività costituzionalmente illegittime abbia subito» (C. Cost. 73/34), venendo meno

- sotto il profilo tributario - la prevalenza dell'interesse fiscale, anch'esso costituzionalmente garantito dall'art. 53 (con specifico riferimento al diritto all'inviolabilità del domicilio v. C. Cost. 98/7368; C. Cost. 99/5078).

XIII. (segue) sul rispetto della garanzia della c.d. riserva di giurisdizione da parte delle disposizioni tributarie. ■ Con riferimento alle disposizioni tributarie che regolano l'attività di verifica, si deve anzitutto ricordare che l'intervento dell'autorità giudiziaria non è richiesto per l'esercizio dei *poteri di natura ricognitiva*, che l'art. 14, 3° co., Cost., denomina «accertamenti» e «ispezioni». Pertanto, il sistema delle autorizzazioni agli accessi delimitato dal legislatore tributario nell'art. 52 del d.p.r. n. 633/72 può essere considerato in linea con il dettato costituzionale e addirittura più garantista laddove subordina l'esecuzione delle verifiche in determinati locali all'*autorizzazione del procuratore della Repubblica*, senza che ciò sia richiesto dall'art. 14, 3° co., Cost. ■ Un giudizio positivo può inoltre essere espresso, in linea di massima, con riferimento alla disposizione che subordina all'autorizzazione giudiziale l'esecuzione di *perquisizioni personali* e l'*apertura coattiva di borse, cassette, mobili, ripostigli* e simili, stante la conformità con quanto prescritto dall'art. 13, 2° co., e dall'art. 14, 2° co., Cost., i quali, per l'esecuzione di perquisizioni personali e perquisizioni domiciliari, pretendono l'*atto motivato dell'autorità giudiziaria*. ■ Quale perplessità potrebbe riguardare l'art. 52, 3° co., il quale subordina l'*apertura coattiva dei «pieghi sigillati»* all'autorizzazione del procuratore della Repubblica ovvero dell'autorità giudiziaria più vicina. I problemi che si pongono sono due: a) la corrispondenza non sempre viene trasmessa in buste sigillate; talvolta viaggia in «busta aperta» (ossia chiusa ma non incollata), talvolta via telex, talvolta via posta elettronica o altri mezzi telematici; pertanto, affinché la disposizione possa essere considerata in linea con il dettato costituzionale, in quanto idonea a tutelare la segretezza della corrispondenza in tutti i casi in cui essa sia trasmessa con mezzi diversi dal plico sigillato, può tornare utile la locuzione «e simili» con cui si chiude la parte della disposizione dedicata alle aperture coattive, ravvisando una *similitudine rispetto ai «pieghi sigillati»* sia dei plichi chiusi ma non sigillati, sia della corrispondenza trasmessa via *internet* o altri si-

stemi telematici, in virtù del fatto che l'accesso a tali mezzi di comunicazione richiede pur sempre l'espletamento di una procedura elementare diretta al superamento di un impedimento fisico, assimilabile all'apertura di un plico (VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., 392 ss.); b) la corrispondenza non cessa di essere tale in seguito alla semplice apertura della busta e neppure, secondo taluni, dopo la lettura del messaggio da parte del destinatario; sicché, al fine di superare i dubbi di legittimità costituzionale sollevati con riferimento alla disposizione dell'art. 52, 3° co., questa dovrebbe essere interpretata nel senso di estendere l'*obbligo della previa autorizzazione del magistrato* anche all'esame della corrispondenza una volta che la busta sia stata aperta e non sia più sigillata (v. GRANELLI, *La tutela giuridica del segreto professionale nelle ispezioni fiscali*, *R. G. fin.* 80, 467 ss.; NANNUCCI, *R. G. fin.* 81, 80; non ravvisa dubbi di costituzionalità FALSITTA, *G. Cost.* 76, 337, nt. 9). ■ Molto più difficile è, invece, il ricorso all'interpretazione adeguata-

20 *Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività.*

SOMMARIO. I. Lo specifico ambito di applicazione della norma e gli obiettivi di tutela a favore dell'associazionismo religioso. - II. La distinzione tra confessioni ed associazioni religiose. - III. Il divieto di gravami fiscali e la possibile estensione del ruolo della disposizione nel fondare il principio di uguaglianza di tutti gli enti religiosi.

1. Lo specifico ambito di applicazione della norma e gli obiettivi di tutela a favore dell'associazionismo religioso. ■ Se l'art. 8 Cost. si mostra indirizzato ad affermare una «libertà positiva» delle confessioni religiose, l'art. 20 Cost., per quanto interessa, è incentrato su di un principio di «*garanzia e non discriminazione*» in negativo, nel senso che il carattere ecclesiastico ed i fini di religione e di culto non possono essere causa di limitazioni legislative o di trattamenti fiscali detentori, in relazione tanto alla costituzione dell'ente, quanto alla sua capacità giuridica, quanto alla sua attività. Tale disposizione si mostra come il retaggio di precedenti storici, con particolare riferimento alle leggi del XIX secolo sulla «manomorta», il cui riprodursi fu

trice per le norme contenute anch'esse nell'art. 52, che attribuiscono all'amministrazione il potere di disporre, in determinate circostanze, il *sequestro di documenti e scritture* rinvenuti nel corso delle ispezioni domiciliari. Invero, il 7° co. dell'art. 52 non richiede alcuna autorizzazione giudiziale per procedere al sequestro, il che lo pone in contrasto con l'art. 14, 2° co., Cost., il quale per l'applicazione di determinate misure restrittive della libertà domiciliare, tra cui, per l'appunto, i «*sequestri*», pretende il rispetto delle «*garanzie previste per la tutela della libertà personale*» e tra queste v'è l'atto motivato dell'autorità giudiziaria [UČEKAR - MARCHESOLI, *D. e prat. trib.* 98, I, 241; VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., 394; lo stesso vizio viene ravvisato da VIGNINI, *Tutela del cittadino e sanzioni amministrative pecuniarie*, in AA.VV. (a cura di MOSCHETTI), *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino* 84, 123, con riferimento alla normativa sul sequestro contenuta nell'art. 13 della l. n. 689 del 1981].

il rischio paventato proprio anche durante i Lavori preparatori (cfr. BETTINI, *Art. 20, Comm. Bifulco-Celotto-Olivetti*, I, 441, nt. 1). ■ Si deve precisare, peraltro, che la «*copertura*» offerta dall'art. 20 non è concentrata rispetto a quella garantita dall'art. 8. Quest'ultima norma si riferisce, infatti, alle confessioni religiose, laddove l'art. 20 ha come destinatari gli enti ecclesiastici e le associazioni ed istituzioni aventi finalità di religione o di culto. Proprio anche per questo suo ambito applicativo, la disposizione si presta a fornire un solido supporto di tutela per i nuovi movimenti religiosi (cfr. COPPOLA, *Poteri dello stato, chiesa cattolica e confessioni religiose nella costituzione italiana*, in *D. @ Storia* 03, Quaderno n. 2).