

# DOSSIER ■ Réflexions sur la constitutionnalisation du droit fiscal en Italie

## Réflexions sur la constitutionnalisation du droit fiscal en Italie



Stefania GIANONCELLI

Professeure associée de droit fiscal à l'Université de Turin, département de droit

La Constitution italienne impose des limites au législateur fiscal et elle définit également les objectifs de son action. Ce double type de limites – négatives et positives – découle notamment des principes constitutionnels qui concernent expressément la matière fiscale, tels que l'article 53, ainsi que des dispositions différentes qui pourtant, indirectement, peuvent affecter sa réglementation. Les principes constitutionnels qui revêtent une plus grande importance pour le domaine fiscal ont été mis en œuvre par la loi n° 212 du 27 juillet 2000 dans laquelle les « principes généraux du système fiscal » italien sont affirmés.

*The Italian Constitution sets many limitations to the tax legislator and it also defines his purposes. This double type of limitation – negative and positive – stems in particular from the constitutional principles which expressly concern tax matters, such as Article 53, as well as from different constitutional provisions that have no tax content, which, however, may indirectly affect tax regulation. The constitutional principles which are of greater importance for the tax field were implemented by Law No. 212 of July 27, 2000, in which the "general principles of the Italian tax system" are affirmed.*

La Constitution italienne impose des limites au législateur fiscal et elle définit également les objectifs de son action. Ce double type de limites – négatives et positives – découle notamment des principes constitutionnels qui concernent expressément la matière fiscale, tels que l'article 53, ainsi que des dispositions différentes qui pourtant, indirectement, peuvent affecter sa réglementation. Les principes constitutionnels qui revêtent une plus grande importance pour le domaine fiscal ont été mis en œuvre par la loi n° 212 du 27 juillet 2000 dans laquelle les « principes généraux du système fiscal » italien sont affirmés.

### I. Les limites imposées au législateur fiscal par la Constitution italienne

D'après l'article 117 de la Constitution italienne, dans sa version modifiée en 2003, le pouvoir législatif est exercé par l'État et les régions dans le respect de la Constitution, ainsi que des contraintes découlant de l'ordre juridique communautaire et des

obligations internationales. Le respect de la Constitution par les législateurs national et régionaux est assuré par la Cour constitutionnelle, par le biais d'un contrôle *a posteriori* qui peut être activé à l'initiative de tout juge qui doute de la constitutionnalité d'une loi.

Du point de vue du (des) législateur(s) fiscal(aux), la disposition prévue par l'article 117 se traduit par l'introduction d'un certain nombre de limites à l'exercice de ses pouvoirs et par la définition des objectifs de son action. Cette double limite – négative et positive – découle notamment des principes constitutionnels qui concernent expressément la matière fiscale, tels que l'article 53, ainsi que des dispositions différentes qui pourtant, indirectement, peuvent toujours en affecter la portée.

Les principes constitutionnels qui revêtent une plus grande importance pour le domaine fiscal ont été mis en œuvre par la loi n° 212 du 27 juillet 2000, « *Statuto dei diritti del contribuente* » (« Statut des droits du contribuable »), dans laquelle les « principes

généraux du système fiscal» italien sont affirmés<sup>1</sup>. Les dispositions de cette loi s'adressent aux législateurs fiscaux (national et régionaux) ainsi qu'à l'administration financière; cette dernière en particulier voit son pouvoir régi et limité afin de garantir, justement, les droits du contribuable.

## II. Les principes constitutionnels applicables en matière fiscale

### A. Le principe de légalité et l'inapplicabilité du référendum abrogatif

Parmi les normes constitutionnelles portant sur la matière fiscale, il convient en premier lieu de se concentrer sur la réserve de loi visée à l'article 23 de la Constitution selon lequel « aucune prestation personnelle ou patrimoniale ne peut être imposée, si ce n'est conformément à la loi ». La norme constitutionnalise le principe du consentement à l'impôt en reproduisant fidèlement la règle fondamentale des démocraties libérales, en vertu de laquelle : « *nullum tributum, sine lege* » ou « *no taxation without representation* ». En ce sens, le contrôle exercé par l'organe parlementaire sur le pouvoir exécutif garantit la protection de l'individu devant l'État lorsque ce dernier intervient dans le domaine de la propriété privée et de la libre entreprise.

Dans une perspective différente et plus moderne, toutefois, « la réserve de loi en matière de prélèvements obligatoires garantit, dans la Constitution en vigueur, de façon immédiate et prépondérante l'intérêt général et uniquement de façon indirecte et secondaire les intérêts privés »<sup>2</sup>. Étant donné que le législateur utilise l'instrument fiscal à des fins de politique sociale et de redistribution, ainsi que pour la protection et la poursuite des intérêts constitutionnellement garantis, il est bien entendu que les décisions en la matière sont réservées à l'organe le plus directement représentatif de la volonté populaire ainsi que des différentes parties du tissu social.

Le principe de légalité ne s'applique qu'en référence aux dispositions fiscales matérielles, c'est-à-dire aux dispositions en vertu desquelles les taxes sont créées. Pour que la réserve soit respectée, il est nécessaire que

1. Article 1<sup>er</sup> : « *Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali* » (Les dispositions de la présente loi, en application des articles 3, 23, 53 et 97 de la Constitution, constituent des principes généraux du système fiscal et ne peuvent être dérogés ou modifiés que de manière expresse et jamais par des lois spéciales).

2. FEDELE, *Rapporti civili*, in BRANCA (dir.), *Commentario della Costituzione*, Bologna – Roma, 1978, p. 134.

la loi du Parlement, ou tout autre acte ayant force de loi, identifie les éléments appelés « essentiels » de l'impôt, à savoir l'assujetti, le fait générateur, l'assiette et le taux.

Même la loi régionale peut introduire des prélèvements, à condition que la répartition des compétences en matière fiscale, fixée par les articles 117 et 119 de la Constitution, soit respectée. D'après ces deux dispositions, l'État a seul le pouvoir d'instituer des taxes nationales tandis que, en matière de taxes régionales et locales, l'État et les régions ont une compétence concurrente ou partagée : c'est-à-dire que le premier établit les principes fondamentaux relatifs à la coordination des finances publiques et du système fiscal (article 117, paragraphe 3), sur la base desquels les régions sont autorisées à créer leurs propres taxes et impôts locaux (article 119, paragraphe 2).

En ce qui concerne la relation entre la réserve de loi et l'ordre juridique de l'UE, il convient de préciser que selon l'article 3 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), cette dernière a une compétence exclusive en matière d'union douanière, ce qui implique que c'est uniquement l'Union qui peut légiférer en matière de droits de douane, y compris les taxes. En vertu des articles 113 et suivants, le Conseil, statuant à l'unanimité « arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur les chiffres d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects, dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence ». D'après l'article 115, conformément à la même procédure, le Conseil arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres « qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ».

Dans ce contexte, par exemple, le Code des douanes de l'Union a été institué par le règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013. Il s'agit d'une source de droit obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tous les États membres à partir de son entrée en vigueur, ce qui affecte directement et immédiatement la sphère fiscale.

En plus, au moyen de nombreuses directives, les droits d'accises et la taxe sur la valeur ajoutée ont été harmonisés conformément à l'article 113, ainsi que, conformément à l'article 115, les législations concernant la taxation de certains revenus transnationaux

par les États membres ont été rapprochés. On sait que les directives ne lient les États membres destinataires que quant au résultat à atteindre : les législateurs nationaux doivent adopter un acte de transposition en droit interne, dans le délai fixé par la directive. À ce propos, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), en s'appuyant principalement sur l'argument de l'effet utile, a affirmé que les dispositions d'une directive peuvent toutefois être appliquées directement dans un État membre si la transposition n'a pas eu lieu dans le délai ou si elle a été effectuée incorrectement, et si les dispositions de la directive sont inconditionnelles et suffisamment claires et précises.

Dans les deux cas, on a donc des dispositions fiscales directement applicables dans le système italien, sans que les conditions de l'article 23 de la Constitution soient remplies. Par conséquent, il est légitime de se demander s'il s'agit d'une exception au principe de légalité en matière fiscale<sup>3</sup> et, finalement, d'une dérogation au principe du consentement à l'impôt, dans son sens plus moderne<sup>4</sup>.

Le fait que des normes fiscales arrêtées sans l'intervention du Parlement puissent s'appliquer directement en Italie, selon une orientation constante, se justifie par l'article 11 de la Constitution, en vertu duquel l'Italie « consent, dans des conditions de réciprocité avec les autres États, aux limitations de souveraineté nécessaires à un ordre qui assure la paix et la justice au sein de Nations; elle propose et favorise les organisations internationales qui poursuivent un tel but ». Bien que, en 1948, cette disposition ne faisait pas expressément référence à une organisation supranationale réunissant les États européens, son contenu se prête, en fait, à justifier les limitations de la souveraineté nationale acceptées par notre pays au sein de l'Union européenne, même en matière fiscale, affectée par la réserve de législation.

La matière fiscale est aussi soustraite à l'application de la démocratie directe. En vertu de l'article 75 de la Constitution italienne, le référendum abrogatif visant à « décider l'abrogation, totale ou partielle,

d'une loi ou d'un acte ayant force de loi, lorsqu'il est requis par cinq cent mille électeurs ou par cinq conseils régionaux », n'est pas admis pour les lois fiscales.

## B. Le principe de « capacité contributive » et la progressivité du système fiscal

La pierre angulaire du système fiscal italien est le principe de capacité contributive consacré à l'article 53, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Constitution, en vertu duquel « Chacun est tenu de contribuer aux dépenses publiques en fonction de sa capacité contributive », c'est-à-dire, en principe, suivant ses possibilités.

Cette disposition répond à une exigence fondamentale pour chaque communauté, à savoir répartir les dépenses publiques entre ses membres et définir un critère de répartition. Dans le système italien, ce critère est représenté par la capacité contributive, c'est-à-dire par l'aptitude de chaque individu à contribuer à la couverture des dépenses collectives en fonction de sa puissance économique. Cette dernière est mesurée par des « indices » de capacité contributive, directs ou indirects : le revenu et le patrimoine font partie des premiers, tandis que la consommation et les transferts de richesse comptent parmi les deuxièmes. Par conséquent, le critère de l'avantage économique, sur la base duquel le coût des dépenses publiques devrait peser sur les sujets qui en bénéficient, indépendamment de leur capacité économique, ne s'applique pas dans notre système.

En identifiant dans l'aptitude à contribuer le critère de répartition des dépenses d'intérêt collectif, l'article 53 de la Constitution établit aussi un devoir général de participation. Dans cette perspective, il a été correctement souligné que cette disposition constitutionnelle est étroitement liée à l'article 2 de la même Charte, en vertu duquel « La République reconnaît et garantit les droits inviolables de l'homme » mais, en même temps, « exige l'accomplissement des devoirs absolus de solidarité politique, économique et sociale ». Le devoir de contribuer aux dépenses publiques et de le faire en fonction de sa propre capacité économique constitue l'un des devoirs absolus susmentionnés : il s'agit donc, finalement, d'une expression du principe de solidarité qui caractérise notre système<sup>5</sup>.

3. Au début des années 1970, la Cour constitutionnelle italienne avait toutefois exclu l'applicabilité de l'article 23 aux normes communautaires, en s'appuyant sur l'argument de la séparation complète entre les systèmes, par la suite au moins partiellement dépassé (cf. C. const., sentence n° 183/75).

4. Le déficit démocratique du système juridique européen se décline donc, dans le domaine fiscal, en termes de dérogation, ou de dérogation présumée, de l'article 23 de la Constitution. Sur ce point, cf. DI PIETRO, « Il consenso all'imposizione e la sua legge », *Rass. Trib.*, 2012, pp. 11 et s.; RAGUCCI, « Le prerogative del parlamento in materia di tributi e di spese, alla luce delle decisioni della Corte di Karlsruhe sugli aiuti alla Grecia, e sul Mes-fiscal compact », *Riv. Dir. Fin.*, n° 3, 2012, pp. 410 et s.

5. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, X éd., Padova, 2017, pp. 147 et s.; MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, VI éd., Torino, 2018, p. 45; MOSCHETTI, « I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea », *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, p. 433; TESAURO, *Istituzioni*, op. cit., p. 63. Sur la fonction du principe,

Mais il y a plus. La fonction de solidarité expressément reconnue au principe de capacité contributive permet d'établir un lien direct également entre l'article 53 et l'article 3, paragraphe 2, de la Constitution italienne, affirmant le principe de l'égalité réelle. En vertu de la seconde de ces dispositions, « Il appartient à la République d'éliminer les obstacles d'ordre économique et social qui, limitant de fait la liberté et l'égalité des citoyens, entravent le plein développement de la personne humaine et la participation effective de tous les travailleurs à l'organisation politique, économique et sociale du Pays ». La redistribution des ressources découlant de la décision d'opter pour une répartition des dépenses publiques fondée sur le critère du pouvoir économique des assujettis est l'un des instruments utilisés pour éliminer les obstacles mentionnés à l'article 3 : le principe de capacité contributive est ainsi harmonieusement intégré dans le cadre de l'égalité réelle, renforçant ainsi ses contours.

La validité de cette conclusion est encore renforcée compte tenu du fait que, d'après le deuxième paragraphe de l'article 53 de la Constitution, le système fiscal italien s'inspire du principe de progressivité. Il a été justement observé qu'une taxation proportionnée aux revenus ne ferait que consolider, sinon aggraver, les inégalités déjà existantes<sup>6</sup>. Dans cette perspective, la progressivité imposée par la Charte – qui, selon la Cour constitutionnelle, doit au moins caractériser l'impôt sur le revenu des personnes physiques – renforce le choix de valeur opéré par les Pères fondateurs en faveur de la capacité contributive en tant que critère de répartition des dépenses publiques.

La même aptitude à participer aux dépenses publiques est également le paramètre de référence obligatoire pour la mise en œuvre du principe d'égalité formelle en matière fiscale. De fait, dans notre système juridique, le principe constitutionnel d'égalité fiscale découle de l'article 3, paragraphe 1, lu en combinaison avec l'article 53, paragraphe 1, de la Charte, aux termes desquels les sujets qui montrent la même aptitude à participer aux dépenses publiques doivent être traités de la même façon, tandis que les sujets qui montrent une capacité de contribuer différente doivent être traités de façon différente<sup>7</sup>.

L'affirmation de ce principe nous oblige à nous interroger sur l'existence et la légitimité des régimes fiscaux préférentiels.

voir aussi MARELLO, « Art. 53 della Costituzione », in *Commentario breve alla costituzione*, Padova, 2008, pp. 496 et s.

6. FALSITTA, *Manuale*, op. cit., p. 149.

7. TESAURO, *Istituzioni*, op. cit., p. 74.

Selon certains, les avantages fiscaux sont légitimes, car ils sont prévus afin de poursuivre des intérêts qui n'ont pas de liens avec la matière fiscale, et qui sont protégés par la Constitution. En d'autres termes, selon cette orientation, les allègements fiscaux représentent une exception au principe d'égalité fiscale, et pourtant ils peuvent être légitimes dans la mesure où leur introduction poursuit un objectif constitutionnel tel que, par exemple, la protection du paysage, la protection de l'environnement, la promotion de la culture.

Selon une thèse différente, minoritaire mais aussi fort intéressante, les régimes fiscaux préférentiels sont légitimes dans la mesure où ils se justifient par une atténuation ou une suppression de l'aptitude de l'assujetti à participer aux dépenses publiques. Le point de départ de cette thèse est que toute puissance économique ne démontre pas une aptitude à participer auxdites dépenses ; une telle aptitude n'existerait pas à chaque fois que les ressources de l'assujetti sont en elles-mêmes totalement ou partiellement destinées à la poursuite des objectifs d'intérêt collectif<sup>8</sup>.

Du principe d'égalité fiscale, il est également possible de déduire la fonction de garantie attribuée au critère de capacité contributive : chacun est tenu de participer aux dépenses publiques dès lors qu'il démontre une capacité économique ; à défaut de cette capacité, il n'y aura pas de contribution aux dépenses publiques. Dans cette perspective, l'article 53 de la Constitution impose une limite claire au pouvoir d'imposition qui ne peut pas être exercé dans les cas qui ne prennent pas en compte une capacité économique ou qui n'en indiquent pas suffisamment pour justifier la taxation. Il en découle l'exonération du « minimum vital » accordée en particulier aux salariés et aux retraités, dans la mesure où l'aptitude à participer aux dépenses publiques exige une puissance économique supplémentaire par rapport à celle qui est nécessaire pour « assurer à l'assujetti et à sa famille une existence libre et digne »<sup>9</sup>.

### III. Le Statut des droits des contribuables

#### A. Remarques introductives

La loi n° 212 du 27 juillet 20 portant *Statut des droits des contribuables* contient les « principes généraux du

8. De ce point de vue, par exemple, le régime fiscal réservé aux organisations sans but lucratif serait justifié car leur aptitude à contribuer aux dépenses publiques serait atténuée ou éliminée par la destination de leurs ressources à des fins d'utilité sociale et d'intérêt collectif.

9. Cf. art. 36 de la Constitution en matière de rémunération des travailleurs.

système fiscal» en application des articles 3, 23, 53 et 97 de la Constitution. La dernière disposition prévoit que «les services publics sont organisés selon les dispositions de la loi, de manière à assurer le bon fonctionnement et l'impartialité de l'administration»; cela se traduit par un devoir objectif de bonne foi imposé à l'administration publique.

Le Statut peut être idéalement divisé en deux parties, l'une contenant des dispositions visant à réglementer le travail du législateur fiscal et l'autre à réglementer l'activité de l'administration financière et ses relations avec le contribuable.

En ce qui concerne la première partie, il convient de préciser que, compte tenu du fait que la loi n° 212/00 est une loi ordinaire, en conformité à la hiérarchie des normes, elle peut être modifiée et dérogée, sans aucune limite, par toute loi ordinaire ou tout acte ayant force de loi postérieurs<sup>10</sup>; il faut donc se demander quel est le sens des dispositions du Statut du contribuable pour le législateur fiscal<sup>11</sup>.

Premièrement, ses dispositions maintiennent une fonction de persuasion morale. Le législateur fiscal ne subit aucune conséquence formelle s'il enfreint le Statut, et les dispositions contraires à son contenu sont pleinement valables et efficaces. Sur le plan politique, toutefois, un législateur qui ne respecte pas la loi n° 212/00 se charge d'une responsabilité, acceptant le risque d'être en contradiction avec les principes généraux du système fiscal. Mais il y a plus. Sur le plan pratique, les dispositions de la loi n° 212/00 représentent un point de référence incontournable dans l'interprétation des dispositions fiscales; en cas de doute, ces dernières doivent être interprétées conformément au Statut. En d'autres termes : s'il y a différentes interprétations possibles d'une disposition fiscale entrée en vigueur après la loi n° 212/00, il faudra choisir celle qui respecte le Statut.

En ce qui concerne les articles 5 et suivants de ce dernier, ils s'adressent à l'administration financière et au contribuable. Dans ce cas-là, aucun problème ne se pose concernant leur nature contraignante en soi; au contraire, les conséquences de leur violation doivent être mises en cause quand elles ne sont pas spécifiées par la disposition elle-même.

## B. Les principes applicables à l'activité du législateur fiscal

En ce qui concerne les principes applicables à l'activité du législateur fiscal, il s'agit de l'interdiction de la rétroactivité de la loi et, plus généralement, du principe de protection de la sécurité juridique.

D'après l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi n° 212/00, les dispositions fiscales n'ont pas d'effet rétroactif et ne s'appliquent que pour l'avenir. Les modifications législatives entrées en vigueur pendant la période d'imposition ne sont effectives qu'à partir de la période suivante.

Le deuxième paragraphe de l'article 3 prévoit que le délai fixé pour l'accomplissement des obligations imposées aux contribuables par une disposition fiscale ne peut pas être inférieur à soixante jours après l'entrée en vigueur de la même disposition ou celle de ses dispositions d'application.

Enfin, encore afin de préserver la sécurité juridique, le dernier paragraphe de l'article 3 exclut la possibilité de prolongation du délai pour l'exercice des pouvoirs de contrôle fiscal; il faut dire que c'est une disposition souvent ignorée par le législateur.

L'interdiction de la rétroactivité des dispositions fiscales n'empêche pas l'adoption de normes d'interprétation authentique, par nature rétroactives. Toutefois, leur introduction doit respecter les conditions fixées par l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, du Statut, c'est-à-dire que cela ne peut se produire que dans des cas exceptionnels et en «qualifiant les normes d'interprétation authentique en tant que telles». Cette double limitation vise, bien évidemment, à empêcher le législateur fiscal d'utiliser cet instrument pour introduire subrepticement des dispositions applicables rétroactivement. Pour les mêmes raisons, il est clair que la disposition de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, n'exclut pas complètement ce risque; elle oblige cependant le législateur à expliciter son intention étant donné que, en l'absence d'indication expresse sur le caractère interprétatif d'une disposition législative, l'interprète devra en considérer le contenu applicable uniquement pour l'avenir.

## C. Les principes applicables à l'action administrative

Les dispositions contenues dans les articles 5 et suivants du Statut s'adressent à l'administration fiscale et au contribuable. Certains principes fondamentaux y sont affirmés et s'inscrivent dans la même logique du droit à une bonne administration, consacrés au niveau européen. Il s'agit (i) du devoir d'information

10. La Cour constitutionnelle italienne a exclu à plusieurs reprises que le Statut puisse avoir la nature de «norme interposée». Par conséquent, la violation de ses dispositions ne peut pas être sanctionnée telle qu'une violation de la disposition constitutionnelle mise en œuvre.

11. Sur ce point, cf. MARONGIU, «Lo Statuto dei diritti del contribuente e i vincoli al legislatore», *Il Fisco*, 1-2006.

imposé à l'administration fiscale, (ii) du droit d'être entendu avant la notification d'un avis d'imposition, reconnu sous certaines conditions, (iii) de la bonne foi et de la protection de la confiance légitime. L'article 6, paragraphe 2, du Statut oblige l'administration fiscale à informer le contribuable de tout fait ou circonstance qui pourrait entraîner la négation d'un avantage fiscal ou l'imposition d'une sanction. À partir de cette disposition, et compte tenu du droit européen à la bonne administration déjà mentionné, l'existence d'un véritable droit du contribuable d'être informé, afin notamment d'exercer son droit de défense, a été affirmé<sup>12</sup>.

L'importance de ce droit et son lien étroit avec celui d'être entendu ont également été reconnus, il faut le dire, par la Cour de cassation italienne<sup>13</sup>. Dans le système fiscal italien, d'ailleurs, plusieurs dispositions affirment le droit du contribuable d'être entendu : pour s'en tenir au Statut des droits du contribuable, on peut se référer à l'interdiction de l'abus de droit (article 10-*bis*), à la disposition qui oblige l'administration fiscale à demander des éclaircissements avant la finalisation de la déclaration (article 6, paragraphe 5), à l'article 12, paragraphe 7, qui reconnaît le droit du contribuable, après avoir subi certains contrôles fiscaux, de présenter ses observations à l'administration, préalablement à la notification de

l'avis d'imposition. La violation de ces dispositions entraîne la nullité de l'acte administratif.

Il faut rappeler le principe de protection de la confiance légitime, qui s'inscrit dans le contexte des obligations de collaboration et de bonne foi qui inspirent, conformément à l'article 10 du Statut, la relation entre le contribuable et l'administration financière. En vertu de cette disposition, la protection susmentionnée se traduit par l'exclusion des sanctions et des intérêts moratoires applicables au contribuable qui a respecté les indications fournies par l'administration elle-même, bien que modifiées par la suite. Le choix du législateur représente bien évidemment un compromis : il aurait pu exclure toute protection de la confiance légitime du contribuable ou, au contraire, lui assurer la protection maximale en renonçant à l'imposition. Cette dernière n'est prévue, en fait, que dans les cas des *rulings* demandés par les contribuables (article 11 du Statut).

Finalement, grâce au Statut des droits du contribuable, on peut dire que le droit à une bonne administration, qui n'est pas affirmé en tant que tel dans la Constitution italienne, est aujourd'hui engagé dans un processus de constitutionnalisation du système italien.

<sup>12</sup> Cf. par ex. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013.

<sup>13</sup> Cf. Cass. civ., SS.UU., n° 19667/14.