



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI TRENTO

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA
Dottorato in Studi Giuridici
Comparati ed Europei

candidato: Lorenzo Tesini

**LE GARANZIE DI TUTELA DEL CONTRIBUENTE
INNANZI ALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA:
RIFLESSI APPLICATIVI DELLA
LEGGE 7 AGOSTO 1990, N. 241
IN AMBITO TRIBUTARIO**
**Spunti comparativi con il sistema amministrativo e
tributario tedesco**

Relatore: Prof.ssa Barbara Marchetti

Anno Accademico 2011-2012

Indirizzo specialistico in scienze pubblicistiche

XXIII ciclo

Esame finale: 18/04/2013

Commissione esaminatrice:

Prof. Lorenzo Chieffi, Università di Napoli
Prof. Federico Gustavo Pizzetti, Università di Milano
Dott.ssa Alessandra Magliaro, Università di Trento

*Ai miei piccoli dirompenti e insostituibili
Matteo e Alessandro*

INDICE

PREFAZIONE / ABSTRACT	13
CAPITOLO PRIMO	
1.NOZIONE, FUNZIONE E PRINCIPI DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E DEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO	
1.1 La legge 7 agosto 1990, n. 241 tra i vari modelli possibili di “disciplina generale” del procedimento amministrativo	15
1.2 L’ambito applicativo della legge sul procedimento amministrativo nell’ottica dell’uniformità della disciplina	19
1.2.1 <i>L’art. 29 della legge 7 agosto 1990, n. 241 dopo la riforma del 2005</i>	19
1.2.2 <i>Il nuovo restyling dell’art. 29 ai sensi della recente legge di riforma 29 giugno 2009, n. 69</i>	24
1.3 I principi portanti del procedimento amministrativo e la loro applicabilità nell’ambito del diritto tributario	27
1.3.1 <i>I principi sanciti dall’art. 1 della legge 241/90: economicità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza</i>	29
1.3.2 <i>I principi di derivazione comunitaria: in particolare quello del legittimo affidamento, di consequenzialità e dell’effetto utile</i>	34
1.4 Gli istituti applicativi della legge 7 agosto 1990, n. 241 e l’esclusione dell’applicazione delle norme sulla partecipazione al procedimento tributario	39
1.4.1 <i>L’obbligo di motivazione del provvedimento e l’obbligo di motivazione degli atti tributari</i>	42
1.4.1.1 <i>Chiarezza e motivazione degli atti tributari ai sensi dell’art.7 dello Statuto dei diritti del contribuente</i>	46
1.4.1.2 <i>La motivazione per relationem</i>	48
1.4.1.3 <i>Motivazione e prova della pretesa erariale. Cenni al difetto di motivazione</i>	51

1.4.2 <i>Cenni all'importanza del responsabile del procedimento nell'ottica di maggiori garanzie per il contribuente</i>	55
1.4.3 <i>L'attività consensuale della Pubblica Amministrazione ed il consenso nel diritto tributario</i>	59

CAPITOLO SECONDO

2. IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO E LE SUE FONTI

2.1 La natura del "procedimento tributario"	61
2.1.1 <i>Le fonti del procedimento tributario</i>	64
2.1.2 <i>Lo Statuto dei diritti del contribuente può definirsi fonte del procedimento tributario? In che modo?</i>	66
2.2 La struttura del procedimento tributario	75
2.2.1 <i>La fase dell'iniziativa o propulsiva</i>	77
2.2.2 <i>La fase istruttoria e i poteri degli uffici</i>	80
2.2.3 <i>La fase decisoria e l'avviso di accertamento</i>	83
2.2.4 <i>La fase integrativa dell'efficacia</i>	88
2.3 Il contraddittorio nelle diverse tipologie di accertamento	93
2.3.1 <i>L'accertamento induttivo e le problematiche del contraddittorio nell'accertamento sintetico</i>	96
2.3.2 <i>L'accertamento sulla base degli studi di settore</i>	99
2.3.3 <i>L'accertamento attraverso indagini finanziarie</i>	101
2.3.4 <i>L'accertamento per l'applicazione delle norme anti-elusive, ai sensi dell'art. 37-bis del D.P.R. del 1973, n. 600</i>	103

CAPITOLO TERZO

3. L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

3.1 La natura giuridica dell'accertamento con adesione	
3.1.1 <i>L'accertamento con adesione quale fattispecie complessa e l'intervento del contribuente in chiave collaborativa e difensiva</i>	109
3.1.2 <i>Il momento di perfezionamento della fattispecie e le conseguenze per il caso di mancato pagamento degli importi</i>	

<i>definiti consensualmente</i>	112
3.1.3 <i>Atto di adesione e adempimenti successivi</i>	115
3.2 L'atto di definizione consensuale tra riesame, successiva integrazione e autotutela	122
3.3 Funzione premiale degli istituti "adesivi"	125
3.4 Il contraddittorio tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente	128
3.5 Istituti giuridici affini all'accertamento con adesione	132
3.5.1 <i>La conciliazione giudiziale</i>	132
3.5.2 <i>Gli istituti adesivi di nuova costituzione: l'adesione al pvc (processo verbale di constatazione) e l'adesione all'invito al contraddittorio</i>	135
3.5.3 <i>Accertamento con adesione, concordati di massa, condoni e scudi fiscali</i>	138

CAPITOLO QUARTO

4. IL DIRITTO DI ACCESSO

4.1 Premessa	141
4.2 L'accesso agli atti del procedimento tributario: profili generali	143
4.2.1 <i>La giurisprudenza amministrativa in materia</i>	150
4.2.2 <i>L'accesso e la tutela della riservatezza</i>	155
4.3 L'opportunità di una maggiore tutela del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario	162
4.4 Un recente caso di inaccessibilità agli atti da parte del contribuente ed alcuni arresti della giurisprudenza amministrativa	165

CAPITOLO QUINTO

5. L'AUTOTUTELA DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE IN GENERALE E DEL FISCO IN PARTICOLARE. SPUNTI IN MATERIA DI VIZI DELL'ATTO IMPOSITIVO

5.1 Profili generali dell'autotutela nel diritto amministrativo	171
5.2 L'autotutela nel diritto tributario	174
<i>5.2.1 Autotutela tributaria e interesse pubblico</i>	179
<i>5.2.2 Il ritiro in autotutela degli atti inoppugnabili. Il limite del giudicato</i>	182
<i>5.2.3 I presupposti dell'autotutela: potere vincolato o discrezionale?</i>	184
<i>5.2.4 Profili problematici della tutela del contribuente a fronte del diniego di autotutela</i>	186
5.3 Alcuni spunti in materia d'invalidità degli atti impositivi alla luce della disciplina prevista dalla legge n. 241/1990	192
<i>5.3.1 Le fattispecie di nullità</i>	195
<i>5.3.2 La fattispecie dell'annullabilità</i>	197

CAPITOLO SESTO

6. ALCUNI SPUNTI COMPARATIVI CON L'ORDINAMENTO GIURIDICO TEDESCO. RELAZIONI FRA IL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO ED IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO NEL SISTEMA TEDESCO

6.1 Natura dell'indagine relativa alle due tipologie di procedimenti	201
<i>6.1.1 Le fonti del procedimento amministrativo tedesco (Das Verwaltungsverfahrensgesetz, di seguito VwVfG) ed i suoi principi applicabili in via generale a ciascuna tipologia di procedimento</i>	202
<i>6.1.2 Le fonti del procedimento tributario tedesco. L'inesistenza di uno Statuto dei diritti del contribuente</i>	205
6.2 Le funzioni comuni alle due tipologie di procedimento nell'Ordinamento tedesco	208
<i>6.2.1 I principi fondamentali e gli istituti partecipativi del procedimento amministrativo tedesco</i>	209
<i>6.2.2 I principi cardine del procedimento tributario tedesco</i>	216
6.3 Un diritto tributario tedesco maggiormente icastico rispetto a quello	

italiano: assenza degli istituti partecipativi e soprattutto di istituti deflativi, quali l'accertamento con adesione	219
CONCLUSIONI	223
BIBLIOGRAFIA	237

PREFAZIONE/ABSTRACT

Il presente lavoro non ha la pretesa di descrivere gli istituti tipici del diritto amministrativo e del diritto tributario in modo analitico e completo, alla stregua di un manuale. La ricerca ruota piuttosto intorno ai nodi di intersezione delle due materie, con particolare riferimento ai momenti in cui i principi e gli istituti tipici del procedimento amministrativo trovano applicazione nel procedimento tributario.

La ricerca non verte neppure sul diritto tributario sostanziale, ovvero su quei contenuti che fisiologicamente cambiano annualmente, a seconda delle diverse linee direttive adottate dal Governo a mezzo delle leggi finanziarie e delle manovre economiche, che si susseguono. L'elaborato, pertanto, non tratta degli aggiornamenti relativi all'aumento-diminuzione delle imposte, delle aliquote o della base imponibile, delle deduzioni o detrazioni d'imposta; né tanto meno approfondisce le problematiche relative alla determinazione del reddito delle persone fisiche o dell'impresa.

Esso mira piuttosto a focalizzare l'insieme di quegli istituti, che sono posti a difesa del contribuente, colpito dal potere impositivo dell'Amministrazione Finanziaria. A fronte degli ampi poteri della suddetta Amministrazione, è necessario identificare e valorizzare gli ambiti particolarmente problematici in cui il contribuente abbisogna se non di maggior tutela, quanto meno della maggior trasparenza possibile in ordine all'esercizio dei predetti poteri impositivi.

Molte sono le attenzioni che il legislatore ha dedicato e dedica tutt'oggi a questo aspetto particolarmente delicato.

Un esempio fra tutti è lo sforzo, condotto negli ultimi anni, al fine di ridurre lo scontro contribuente-Amministrazione nell'ottica della cd. *tax compliance*, ovvero della presa di consapevolezza da parte del contribuente dell'*an* e del *quantum* allo Stato è dovuto, a titolo di tasse e imposte, per il soddisfacimento degli interessi e la realizzazione del benessere di tutti, prima ancora e senza necessità, che venga posto in essere il procedimento accertativo.

Il procedimento tributario rimane, tuttavia, il campo di battaglia sul quale i contrapposti interessi dell'Amministrazione, da un lato, e del contribuente, dall'altro, devono essere composti ad unità. Un ruolo fondamentale in questo contesto è svolto

dall'introduzione di sempre maggiori istituti premiali. Basti pensare alla non lontana introduzione nell'ordinamento dell'istituto dell'accertamento con adesione, a mezzo del D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218; dello "Statuto dei diritti del contribuente", entrato in vigore con legge ordinaria 27 luglio 2000, n. 212; delle novità incentivanti in materia di riduzione delle sanzioni da 1/4 a 1/8, successivamente a 1/6, qualora l'atto di accertamento non sia preceduto da un preventivo invito della parte e quest'ultima provveda al pagamento delle somme complessivamente dovute entro e non oltre il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (come riformato dal D.L. 29 novembre 2008, n.185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2). Tali istituti sono volti a deflazionare la successiva fase contenziosa giudiziale a mezzo, da un lato, di una più spedita azione amministrativa di recupero del gettito, dall'altro di un aumento dei momenti concertativi, conciliativi, transattivi e di mediazione.

In tale scenario, il presente lavoro si prefigge il compito di individuare quelli che rimangono i meccanismi e gli istituti di maggior frizione, monitorando se la difesa del contribuente innanzi all'Amministrazione Finanziaria sia sempre effettiva o meno, anche attraverso l'applicazione degli istituti generali della legge 241/1990, in particolar modo attraverso l'espletamento di quell'irrinunciabile fase del procedimento, che è rappresentata dal contraddittorio con il contribuente.

CAPITOLO PRIMO

1. NOZIONE, FUNZIONE E PRINCIPI DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E DEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

1.1 La legge 7 agosto 1990, n. 241 tra i vari modelli possibili di “disciplina generale” del procedimento amministrativo

Benché in dottrina vi sia unanimità di consensi in ordine alla considerazione che la legge 7 agosto 1990 n. 241 costituisca una disciplina generale del procedimento amministrativo, si registrano atteggiamenti più entusiastici, che ritengono la citata legge sufficientemente esauriente e meritevole di pregio in ordine alla tutela degli interessi privati innanzi alla Pubblica Amministrazione, e posizioni più caute. Queste ultime pur non omettendo di valorizzare alcuni aspetti peculiari della stessa, non considerano tuttavia le norme che da essa scaturiscono così complete ed articolate da dettare una disciplina generale.¹

Nel rispetto di entrambe le posizioni è opportuno, a parere di chi scrive, interporre tra virgolette l'espressione “disciplina generale” nel titolo del presente paragrafo.

Fino all'entrata in vigore della citata legge, le norme e i principi applicabili al procedimento amministrativo erano di mera estrazione giurisprudenziale e dottrinale,

¹ Per considerazioni elogiative della legge del 7 agosto 1990 n. 241, si veda G. VIRGA, *Le modifiche e integrazioni alla legge 241 del 1990*, in *Lex Italia*, 2005, I, p. 2 ss., che spiega come tale legge possa considerarsi non solo la legge sul procedimento, ma anche la legge del procedimento, in quanto la disciplina generale della stessa è in grado di regolare in astratto tutte le fattispecie di procedimenti esistenti. Più cautamente G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, in L. MAZZAROLLI, G. PERICU, A. ROMANO, F. A. ROVERSI MONACO, F. G. SCOCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, Bologna, Monduzzi Ed., 2005, p. 1243 ss., che al tema dedica un intero paragrafo, evidenzia come la citata legge italiana del 1990 sia, a differenza delle leggi di altri Paesi, quali Austria, Polonia, Stati Uniti, Spagna, Germania, una legge breve. Sul punto si veda anche A. SANDULLI, voce “procedimento amministrativo”, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, Giuffrè, 2006, V, p. 4514, il quale pur ritenendola priva del carattere dell'autosufficienza, ne loda la capacità di individuare “*taluni valori ordinamentali fondamentali*” estendibili ad ogni procedimento. G. FALCON, *Lezioni di diritto amministrativo. L'attività*, Padova, Cedam, 2005, p.64-65, sottolinea come la legge 241 del 1990 sia una delle leggi fondamentali del diritto amministrativo italiano e precisa ch'essa pur non essendo una codificazione compiuta, a seguito delle nuove regole generali introdotte con la legge 11 febbraio 2005, n. 15, è resa più di prima una codificazione del diritto amministrativo. Altra autorevole dottrina pone in luce come nella sola amministrazione statale si contino migliaia e migliaia di procedimenti diversi per tipologie e per ambiti di applicazione, di qui la necessità di una legge, quale la legge n. 241 del 1990, che codificasse alcuni principi di carattere generale, si veda VILLATA R., SALA G., voce “*Procedimento amministrativo*”, in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, Torino, Utet, 1996, p. 575 ss., cui si rinvia peraltro per la tradizionale classificazione dei procedimenti.

tanto da indurre autorevole dottrina a sottolineare che, nonostante l'assenza di un'espressa normativa, il procedimento non fosse del tutto sguarnito di regolamentazione.² Ciò nonostante sul finire del secolo scorso si è registrata una per così dire generale tendenza del legislatore dei diversi Stati europei a regolamentare il procedimento amministrativo.³

Tale tendenza del legislatore volto a regolare l'azione amministrativa attraverso leggi positive, si è registrata in un numero sempre maggiore di Paesi cd. a diritto amministrativo, per la sentita esigenza che l'azione amministrativa, finalizzata a perseguire gli interessi pubblici della collettività, non potesse e non dovesse essere avulsa da precisi limiti, ma al contrario si svolgesse nel rispetto di regole e di principi, che ne giustificassero l'operato.⁴ Bene si comprende l'importanza che tale compito, volto a limitare possibili abusi ed arbitrarietà, non fosse demandato

² G. MORBIDELLI, *op. cit.*, p. 1244, lascia addirittura intendere di condividere quella tesi dottrinale presente sin da prima dell'entrata in vigore della legge n. 241 del 1990, che qualificava come inopportuna la normativizzazione, pertanto la cristallizzazione, a mezzo di una legge, del procedimento amministrativo, per il fatto che quest'ultimo sarebbe stato sufficientemente regolamentato a livello giurisprudenziale, attraverso un insieme di principi, che fungevano da base per una disciplina uniforme dei rapporti tra cittadino e Pubblica Amministrazione.

³ Più restie a intraprendere questo processo di codificazione del procedimento si sono mostrati la Francia e la Gran Bretagna.

⁴ Così A. SANDULLI, *Il procedimento*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2003, II, p. 1041 ss., che ritiene non solo necessaria la soggezione dell'azione amministrativa a regole e principi, ma vero e proprio presupposto ed "elemento caratterizzante della nozione di procedimento amministrativo". Per un'interessante ricognizione della situazione sussistente negli anni immediatamente precedenti all'entrata in vigore della legge n. 241 del 1990, si veda F. TEDESCHINI, voce "procedimento amministrativo", in *Enc. del diritto*, Milano, Giuffrè, 1986, XXXV, p. 872 ss., che descrive la sentita esigenza di codificare l'attività delle diverse pubbliche autorità incidenti nella sfera giuridica del cittadino. Questa evidenza come prima ad essere proceduralizzata fin dall'antichità fu l'attività giurisdizionale; successivamente con il nascere dello Stato liberale si puntò in Inghilterra ad una regolazione più accurata dei procedimenti di formazione degli atti normativi; quindi sul finire dell'Ottocento si giunse alle prime legislazioni positive aventi ad oggetto il diritto amministrativo. Si rinvia a questo autore per la descrizione storica della nascita dell'istituto del procedimento, da alcuni ricondotto al 1875, anno in cui venne costituito a Vienna il primo *Verwaltungsgerichtshof*; da altri fatto risalire al 1925, anno in cui fu adottata la prima legge austriaca sul procedimento amministrativo vero e proprio, che costituì il modello di riferimento per molti altri Paesi; da altri ancora ricondotto alla legge spagnola del 1889, costituente una legge quadro dei regolamenti ministeriali in ordine alle pratiche d'ufficio. Emblematico è tuttavia il riferimento a come, comune a tutti gli Stati contemporanei, fosse la consapevolezza che l'attività della Pubblica Amministrazione non si svolgesse più secondo modalità libere, ma fosse vincolata a procedure preordinate, indipendentemente dal tipo di ordinamento adottato ovvero indipendentemente dal fatto che gli Stati si fossero muniti (con riferimento al procedimento) di una legge generale, o speciale, o lasciassero piuttosto alla dottrina ed alla giurisprudenza il compito di colmare il *vulnus* legislativo. Per l'approdo in Italia della nozione di procedimento con notevole ritardo v. A. SANDULLI, voce "procedimento amministrativo", in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, cit., p. 4511, che descrive l'evoluzione e lo sviluppo dottrinale della nozione stessa, attraverso le opere del secondo dopoguerra dello stesso ALDO SANDULLI, di FELICIANO BENVENUTI, di MASSIMO SEVERO GIANNINI, di MARIO NIGRO e di un certo contributo anche del modello statunitense.

all'esclusiva elaborazione dottrinale e giurisprudenziale, come fino a quel momento si era verificato.

Così è stato anche per il legislatore italiano degli anni '90 che nel porre in essere la legge n. 241 del 1990 si è ispirato ai diversi modelli normativi senza tuttavia copiarne nessuno, creando piuttosto un modello di tipo misto, che si colloca in una posizione mediana tra il modello austriaco, definito anche processuale, ed il modello statunitense, detto anche politico o democratico.⁵

Il primo trova la propria fonte nella legge austriaca del 1925 che considera il procedimento come un'anticipazione del processo, lasciando intuire un'impronta kelseniana di tipo giuspositivista, che vede l'attività amministrativa come un corollario dell'attività giurisdizionale.⁶ Entrambi i tipi di attività menzionati sarebbero finalizzati ad una mera esecuzione della legge, e così come la sentenza rappresenta l'atto conclusivo del processo, il provvedimento amministrativo è il frutto di una attività prodromica al processo, anch'essa di stampo processualistico.⁷ Il fine cui tende un simile modello è la tutela della legalità, piuttosto che la tutela dei privati, pertanto il fine garantista assume una connotazione squisitamente formale, improntato all'ossequioso rispetto della forma.

Di contro il procedimento amministrativo italiano è un istituto distinto e diverso dal processo. Un istituto, per dirla con qualcuno, più dinamico; maggiormente libero nelle forme e pertanto più agevole nel perseguire in concreto l'interesse pubblico; maggiormente libero nella scelta del provvedimento finale da adottare; svincolato da una rigida ed articolata istruttoria, qual è quella processuale; svincolato altresì dal contenuto dell'istanza del privato e pertanto dal principio giurisdizionale della corrispondenza tra chiesto e pronunciato.⁸

Il secondo modello, quello di matrice transatlantica pone invece l'attenzione sul rispetto delle regole di partecipazione ovvero sull'instaurazione del contraddittorio,

⁵ Così A. SANDULLI, *Trattato di diritto amministrativo*, cit., p. 1050 ss.

⁶ Così G. MORBIDELLI, op. cit., p. 1201 ss.

⁷ Per la netta distinzione tra procedimento e processo si rimanda a A. SANDULLI, *Dizionario di diritto pubblico*, cit. p. 4513; cfr. anche G. FALCON, *Lezioni di diritto amministrativo. L'attività*, Padova, Cedam, 2005, p.60 ss., nella parte in cui illustra come il procedimento sia una nozione tipica non solo del diritto amministrativo, ma del diritto pubblico in generale, a tal punto che lo stesso processo altro non sarebbe che un *procedimento specializzato* nel contraddittorio delle parti.

⁸ V. A. SANDULLI, *Dizionario di diritto pubblico*, cit., p. 4513.

al fine esclusivo di una pronta tutela degli interessi privatistici. Tuttavia, questi ultimi sono presi in considerazione sulla base, non già dei singoli, ma dei gruppi cd. portatori organizzati di interessi: di qui la denominazione procedimento democratico.⁹ Tale modello, detto anche “*interest representation model*”, vede una partecipazione popolare per così dire endo-procedimentale, che vuole essere il riflesso della partecipazione ai processi decisionali dell’Amministrazione, a mezzo di strumenti (quali la possibilità di servirsi di memorie scritte – di testimonianze – e di cd. “*cross-examination*”) e di rimedi giurisdizionali, volti ad assicurare un corretto esercizio delle scelte discrezionali da parte della Pubblica Amministrazione.¹⁰

Neppure siffatta concezione sembra essere quella che ha ispirato il legislatore italiano nel dettare la disciplina del 1990 relativa al procedimento amministrativo.

La legge 7 agosto 1990, n. 241 richiama infatti un modello misto, che cerca di colmare il grande iato esistente fra la Pubblica Amministrazione posta in condizione privilegiata di supremazia ed il destinatario del provvedimento amministrativo finale, col quale generalmente si conclude il procedimento. Un siffatto modello consente di tutelare il singolo come tale, indipendentemente dalla formazione sociale o politica al quale questi appartiene, e permette altresì un controllo finalizzato non solo al rispetto delle regole, ma anche ad una crescente e sempre più effettiva tutela delle posizioni giuridiche soggettive sottostanti.

La citata legge detta principi che, come già anticipato, derivano in parte dal formante legislativo ed in altra (gran) parte dal formante giurisprudenziale e dottrinale.

Prima di analizzare nello specifico i menzionati principi è opportuno studiare l’ambito di operatività della legge sul procedimento, al fine di bene comprendere

⁹ *Ibidem*. Per un brillante quanto provocatorio spunto, che richiama il modello americano, in forza dell’avvertita esigenza che l’amministrazione italiana possa essere più compiutamente impregnata di sovranità popolare cfr. U. ALLEGRETTI, *Procedura, procedimento, processo. Un’ottica di democrazia partecipativa*, in *Riv. trim. di diritto amministrativo*, 2007, 3, p. 787 ss. Per un’interessante posizione che mira a ridimensionare una risalente interpretazione secondo cui vi sarebbe una netta contrapposizione fra il diritto amministrativo tipico dei Paesi dell’Europa continentale ed il *common law* si veda M. D’ALBERTI, *Il diritto amministrativo fra imperativi economici e interessi pubblici*, in *Riv. trim. di diritto amministrativo*, 2008, 1, p. 52 ss.

¹⁰ Così S. MIRATE, *La democrazia partecipativa*, in *Il procedimento amministrativo nei diritti europei e nel diritto comunitario, Atti del seminario di Trento 8- 9 giugno 2007*, G. FALCON (a cura di), Cedam, 2008, p. 12 ss., che richiama la definizione di “*interest representation model*” di R. B. STEWART in *The Reformation of American Administrative Law*, 88 *Harv. Law Rev.*, 1967, p. 1975. L’autore parla della Pubblica Amministrazione in generale, nonché delle cd. *agencies in particolare*. Con riferimento a queste ultime ed alla descrizione dei rimedi giurisdizionali americani verso le decisioni delle cd. *agencies*, cfr. B. MARCHETTI, *Pubblica amministrazione e Corti negli Stati Uniti. Il judicial review sulle administrative agencies*, Padova, 2005, p. 7 ss.

quali siano i reali effetti che una siffatta disciplina esplica in ambito nazionale, regionale e locale.

Siffatta ricerca diviene tanto più necessaria, quanto più probabile è la possibilità:

- a) che le Regioni a statuto ordinario acquisiscano sempre nuove competenze, ai sensi del famigerato federalismo fiscale;
- b) che alcuni Uffici Finanziari Provinciali, in particolare quelli di Trento e di Bolzano, al momento ramificazioni dell'Amministrazione Finanziaria nazionale, vengano per così dire "provincializzati", con relativo passaggio di competenze in capo alle stesse due Province autonome.

1.2 L'ambito applicativo della legge sul procedimento amministrativo nell'ottica dell'uniformità della disciplina

L'art. 29, così come originariamente redatto dal legislatore del 1990, ha esteso espressamente l'applicabilità della citata legge anche alle Regioni a statuto ordinario e a quelle a statuto speciale, oltre ovviamente alle due Province autonome.¹¹ Benché l'intenzione del legislatore fosse in linea di principio chiara, ovvero fosse volta a che "i principi generali" e "le norme fondamentali" della nuova legge sul procedimento trovassero ricezione in breve tempo anche all'interno degli ordinamenti regionali, la citata norma non ha mancato tuttavia di sollevare dubbi interpretativi di ampia portata. La riprova ne è il fatto che la stessa è stata resa oggetto di molteplici ritocchi successivi, l'ultimo dei quali (la riforma del giugno 2009), non limitandosi ad un mero e semplice *restyling*, ha provveduto a riscrivere la norma quasi completamente.

1.2.1 L'art. 29 della legge 7 agosto 1990, n. 241 dopo la riforma del 2005

A quindici anni di distanza dalla sua entrata in vigore, il legislatore del 2005 ha ritenuto necessario, modificare diversi aspetti della legge sul procedimento amministrativo, innovando così anche l'art. 29 della citata legge.

¹¹ Nella sua versione originaria l'art 29 così recitava: "1) Le Regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge nel rispetto dei principi desumibili dalle disposizioni in essa contenute, che costituiscono principi generali dell'ordinamento giuridico. Tali disposizioni operano direttamente nei riguardi delle Regioni fino a quando esse non avranno legiferato in materia. 2) Entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella legge medesima."

In precedenza la disposizione prescriveva in capo alle sole Regioni l'obbligo di conformarsi ai "principi" della legge *de qua*, lasciando un grande *vulnus* normativo relativamente agli altri enti pubblici.

Tale lacuna è stata parzialmente colmata dal successivo intervento del legislatore nel 2005, che ha espressamente esteso l'ambito applicativo della legge 241 in capo a tutti gli "enti pubblici nazionali e, per quanto stabilito in tema di giustizia amministrativa, a tutte le amministrazioni pubbliche."

L'allora nuova formulazione della norma, indubbiamente più completa sotto il profilo dell'individuazione dei soggetti tenuti alla sua osservanza e applicazione, non aveva tuttavia dissipato (né forse poteva farlo con un solo getto d'inchiostro!) numerosi quesiti, tra i quali quello avente ad oggetto il punto interrogativo, se l'applicazione della legge nazionale sul procedimento concernesse tutti gli istituti in essa contenuti oppure solo alcuni. In particolare ci si chiedeva se le Regioni a Statuto ordinario, nonché quelle a Statuto speciale, quindi le due Province autonome di Trento e Bolzano, fossero tenute a darvi piena e completa attuazione o seppure residuassero in capo alle stesse margini di autonomia, in forza dei quali i suddetti Enti avrebbero potuto legiferare in modo totalmente o parzialmente diverso.¹²

Un autorevole orientamento, peraltro condivisibile da parte di chi scrive, rimarcava che ciò che il legislatore avrebbe voluto garantire con detta disposizione normativa era il principio del *cd. minimo garantito*, al di sotto del quale non fosse possibile scendere.¹³ Le Regioni, sia a Statuto ordinario sia a Statuto speciale, potevano

¹² E' interessante notare come l'art. 29 della legge del 1990, n. 241 sia stato modificato dalla legge del 2005 n. 15, in senso costituzionalmente orientato, a seguito dell'entrata in vigore della riforma del Titolo V della Costituzione. Prima del 2005 l'art. 29 sanciva che i principi desumibili dalla predetta legge operassero, in qualità di principi generali dell'ordinamento, direttamente nei riguardi delle Regioni, fino al momento in cui esse non avessero legiferato in materia; e che le Regioni a Statuto speciale e le Province autonome di Trento e Bolzano, entro un anno dalla data di entrata in vigore della legge, avrebbero dovuto provvedere "ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella legge medesima". L'art. 29 prevedeva cioè un regime differenziato tra Regioni a statuto ordinario e Regioni e Province ad autonomia speciale, lasciando alle sole Regioni ordinarie la scelta se applicare la legge nazionale o porne in essere una propria. La novella invece non distingue più fra Regioni a statuto speciale e Regioni a statuto ordinario, né sancisce più in modo espresso che i principi della legge n. 241 del 1990 sono "principi generali dell'ordinamento". E' proprio sotto quest'ultimo punto di vista che sorgono problemi interpretativi. Per una ricognizione delle critiche alla norma, che vanno dalla presunta illegittimità costituzionale della stessa, alla preoccupazione di sopravvenienti regolamentazioni non uniformi del procedimento amministrativo v. P. LAZZARA, *La disciplina del procedimento amministrativo nel riparto delle competenze Stato-Regione*, in *Riv. Trim. di dir. amm.*, 2007, I, p. 106 ss.

¹³ Così F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, II, 2008, p. 1599, intende l'applicabilità della legge del 1990 n. 241 prima della riforma del Titolo V della Costituzione italiana.

prevedere forme di garanzia più ampie per il cittadino, ma non potevano disporre *in peius* rispetto ai sostanziali contenuti della disciplina “generale” sul procedimento amministrativo.¹⁴

La dottrina si era altresì interrogata in ordine alla possibilità per le assemblee legislative regionali e provinciali, di incrementare le garanzie partecipative dei privati in quei settori per i quali l'art. 13 della stessa legge 241 espressamente escludeva ogni possibilità di partecipazione. L'art. 13 faceva, e fa tuttora, riferimento a quei procedimenti che hanno ad oggetto l'emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, nonché ai procedimenti tributari, per la disciplina dei quali la legge rinvia alle particolari norme di riferimento.¹⁵

Tale domanda è destinata a rimanere ancora aperta, visto che ad oggi le leggi regionali e provinciali hanno recepito la disciplina generale sul procedimento in modo pressoché letterale e pedissequo, senza osare oltrepassare i limiti già pre-confezionati dalla legge nazionale stessa.¹⁶

¹⁴ Qualcuno ipotizza ad esempio tra i nuovi istituti, non previsti dalla legge 241 del 1990, che potrebbero essere introdotti *ex novo* dalle Regioni, una forma pubblica di istruttoria, per le decisioni di maggiore importanza: così G. FALCON, *Lezioni di diritto amministrativo*, cit., p.66.

¹⁵ Al quesito dà una risposta affermativa F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, cit., p. 1600, che sostiene che le leggi regionali nella loro libertà di contemplare ulteriori moduli partecipativi, possono estendere tali moduli anche ai casi in cui il legislatore nazionale abbia previsto delle eccezioni.

¹⁶ Così F. CARINGELLA *ibidem*. Che le Regioni abbiano invece dettato articolate e spesso pregevoli discipline dei procedimenti di loro competenza lo sostiene G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, loc. ult. cit., p. 1268 ss., con riferimento in particolare alle Regioni Emilia-Romagna, Lazio e Toscana. Per quanto attiene alla Regione Trentino-Alto Adige si evidenzia come vengano al momento tre diverse leggi sul procedimento amministrativo, recettive della legge del 1990 n. 241, che sono: a) la legge regionale 31 luglio 1993 n. 13; b) la legge provinciale di Trento del 30 novembre 1992 n. 23, rubricata “Principi per la democratizzazione, la semplificazione e la partecipazione all'azione amministrativa provinciale e norme in materia di procedimento amministrativo”; c) la legge provinciale di Bolzano del 22 ottobre 1993 n.17. Relativamente a quest'ultima, si sottolinea come, vengano recepiti in modo sostanzialmente puntuale, completo e pedissequo i principi della legge 241 del 1990, salvo aggiungere una disciplina più o meno corposa di alcuni istituti giuridici non contemplati nella legge nazionale, tra i quali: il ricorso gerarchico (art. 9), i contratti (art. 6), le modalità di pubblicazione degli atti amministrativi e normativi (artt. 28 e 29) e l'ordinamento degli organi collegiali provinciali (art. 30 ss.). Con riferimento alla legge provinciale di Bolzano si sottolinea come la stessa non abbia ancora recepito alcune delle novità introdotte con la legge 11 febbraio 2005 n. 15, quali quella prevista dall'art. 10 in ordine al cd. “preavviso di rigetto”; lodevole invece l'immediato recepimento dell'innovativa disciplina sul silenzio-assenso nei procedimenti ad istanza di parte, ai sensi dell'art. 20 della legge 241 del 1990, come da ultimo modificato dall'art. 3 del D.L. 14 marzo 2005 n.35, convertito nella legge 14 maggio 2005, n.80.

Prima della riforma del 2005 una particolare questione atteneva alle ripercussioni del sopravvenuto ampliamento delle potestà legislative e regolamentari delle Regioni, operato dalla legge costituzionale del 18 ottobre 2001 n. 3, in riforma del Titolo V della Costituzione.

Ci si chiedeva se fosse ancora possibile per lo Stato emanare norme di carattere generale sul procedimento o seppure tale potestà fosse stata definitivamente trasferita in capo alle Regioni e alle due Province autonome.

Non si poteva non evidenziare come dall'entrata in vigore della riforma del Titolo V Cost., il procedimento non figurasse tra quelle materie esplicitamente devolute alla competenza legislativa esclusiva dello Stato. Allo stesso tempo, esso non sembrava neppure diventato una materia di competenza residuale delle Regioni.

Di qui il dibattito che ha portato alla modifica della norma.

L'orientamento più corretto, che ha finito col prevalere, sosteneva che l'istituto del procedimento non costituisce una materia in sé, ma un istituto che taglia trasversalmente tutte le materie di competenza sia dello Stato che delle Regioni.¹⁷

Secondo tale orientamento, attenendosi al dato meramente letterale dell'art. 117 comma 4 Cost., secondo cui tutte le materie non elencate nella citata disposizione e pertanto non suscumbibili nella competenza legislativa esclusiva o concorrente dello Stato rientrano nella potestà legislativa delle Regioni, la disciplina del procedimento avrebbe dovuto permanere, ad un tempo competenza dello Stato, allorché trattasi di *“ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali”*, ad un altro competenza delle Regioni, con riferimento a tutti gli altri enti, che statali non sono.¹⁸ Quanto appena detto fermo restando che le Regioni non

¹⁷ Così buona parte della dottrina, tra cui con enfasi G. FALCON, in occasione del seminario *Vizi formali e annullabilità del provvedimento*, nel ciclo di *Dialoghi di diritto e processo amministrativo*, svoltosi presso l'Università di Trento, in data 15.01.2009, in corso di pubblicazione.

¹⁸ Questa posizione è espressa da F. CARINGELLA, cit., p. 1601, il quale teme che secondo tale impostazione la legge del 1990 n. 241 potrebbe perdere la propria centralità, poiché la riforma del Titolo V del 2001 avrebbe fatto sì che le Regioni possano potenzialmente legiferare anche in violazione dei principi generali del procedimento, in quanto gli unici limiti, imposti dall'art. 117 comma 1 della Costituzione alla potestà legislativa delle Regioni, sono il rispetto *“della Costituzione e dei vincoli derivanti dall'ordinamento e dagli obblighi internazionali”*. Con riferimento alla potestà legislativa delle Regioni si evidenzia peraltro come la giurisprudenza della Corte costituzionale non faccia mai uso del concetto *“competenza esclusiva”* delle Regioni, ma utilizzi piuttosto l'espressione *“competenza residuale”* delle stesse. A tal riguardo cfr., *ex plurimis*, le sentenze della Corte cost. del 24 dicembre 2003 n. 370 e del 14 dicembre 2004 n. 380 in <http://www.cortecostituzionale.it>

avrebbero potuto legiferare *contra legem*, ledendo così i principi della legge 241, e ciò per molteplici motivi che qui di seguito brevemente si espongono.

In primis non è difficile cogliere la necessità che i principi di derivazione costituzionale e comunitaria, desumibili all'interno della legge sul procedimento, non debbano essere violati o disattesi in sede regionale o locale.¹⁹

In secondo luogo anche le Regioni sono tenute a sottostare a quei "*principi d'azione*" elaborati dalla giurisprudenza amministrativa che, sussistenti ancora prima dell'emanazione della legge 241 del 1990, sembrano sfuggire alla possibilità di essere manipolati dalle leggi regionali.²⁰

In terzo luogo, l'esigenza di regole comuni relative all'azione amministrativa deriverebbe dal tenore letterale dell'art. 117 comma 2 lett.m) Cost., che richiama la competenza esclusiva dello Stato in tema di "*determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale*", facendo sì che la potestà statale abbia ad oggetto non solo la tutela del diritto di accesso, così come espressamente sancito dall'art. 22 della legge 241 del 1990, ma anche gli altri istituti fondamentali della legge poc'anzi citata.²¹ . Quest'ultimo aspetto non menzionato dalla riforma intervenuta con la legge 11 febbraio 2005 n. 15, lasciava aperti ancora tanti dubbi in ordine all'esistenza di un vero e proprio obbligo oppure di una mera facoltà, per le Regioni a Statuto ordinario

¹⁹ Così A. SANDULLI, *Trattato di diritto amministrativo*, cit., p. 1061-1062, che espressamente afferma l'impossibilità di ricondurre la disciplina generale del procedimento interamente alla competenza residuale delle Regioni.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ In tal senso si evidenzia un'audace pronuncia del T.A.R Valle d'Aosta che, con la sentenza del 12 luglio 2007, n. 106, ha affermato la riconducibilità di alcuni nuovi istituti, costituenti garanzie procedurali, introdotti con la legge n.15 del 2005, tra cui quello del cd. preavviso di rigetto, di cui all'art. 10-bis della legge 241 del 1990, ai principi generali dell'ordinamento giuridico della Repubblica, cui anche le Regioni a statuto speciale devono sottostare, per espressa previsione di ciò nei loro rispettivi Statuti. Tale sentenza ha ascrivito il preavviso di rigetto alla disciplina della "*determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale*", di cui all'art.117 comma 2 lett.m) Cost. Si legge nella pronuncia che: "[...] la potestà legislativa delle predette Regioni dovrà esercitarsi in armonia con i principi dell'ordinamento giuridico della Repubblica, tra i quali va ricompreso, per l'appunto, il principio sotteso all'istituto del "preavviso di rigetto"; pertanto in applicazione della prima parte del comma 2 dell'art.21 octies, legge n.241/1990, la violazione dell'obbligo del "preavviso di rigetto" - in quanto violazione di una norma di garanzia, nel senso sopra precisato - comporta l'annullamento del provvedimento negativo." Per un commento d'approvazione di questa ormai molto conosciuta sentenza cfr. anche L. MASTRECCHIA, *Il <preavviso di rigetto>: applicabilità ai procedimenti delle Regioni a Statuto speciale dei principi sottesi all'art. 10-bis l. n. n. 241 del 1990 quali principi generali dell'ordinamento giuridico della Repubblica*, in *Giurisprudenza di merito*, 2008, 1, p. 234 ss.

e per quelle a Statuto speciale, quindi per le due Province autonome, di recepire le novità introdotte dalla novella in materia di procedimento.

Forse è proprio questo il motivo per cui l'attuale legislatore ha ulteriormente rivisitato nel 2009 la norma, che in questa sede si commenta.

1.2.2 Il nuovo restyling dell'art. 29 ai sensi della recente legge di riforma 29 giugno 2009, n. 69

Eccezion fatta per il secondo comma dell'art. 29, che è rimasto intoccato dalla legge di riforma, il resto della norma è stato interamente riscritto.²²

La disposizione, come da ultimo modificata, denota un'attenzione particolare del legislatore nell'estendere il più possibile l'applicazione dei principi e degli istituti della legge "generale" sul procedimento. Ne è riprova il fatto che la disposizione dispone ora espressamente la necessaria applicabilità della legge sul procedimento amministrativo anche nei confronti dei procedimenti, che si svolgono nell'ambito delle società a totale o prevalente capitale pubblico, quando questi esercitano funzioni amministrative.

Benché quanto aggiunto dal legislatore in sede di riforma non costituisca una novità assoluta, la nuova norma ha il pregio di lenire i contrasti che si erano creati attorno

²² E' opportuno riportare qui di seguito l'art. 29 della legge 7 agosto 1990, n. 241 così come attualmente vigente a decorrere dal 4 luglio 2009:

"1. Le disposizioni della presente legge si applicano alle amministrazioni statali e agli enti pubblici nazionali. Le disposizioni della presente legge si applicano, altresì, alle società con totale o prevalente capitale pubblico, limitatamente all'esercizio delle funzioni amministrative. Le disposizioni di cui agli artt. 2-bis, 11, 15 e 25, co.5, 5-bis e 6, nonché quelle del capo IV-bis si applicano a tutte le amministrazioni pubbliche.

2. omissis (perché invariato).

2-bis. Attengono ai livelli essenziali delle prestazioni di cui all'art.117, co.2, lett.m), della Costituzione le disposizioni della presente legge concernenti gli obblighi per la pubblica amministrazione di garantire la partecipazione dell'interessato al procedimento, di individuarne un responsabile, di concluderlo entro il termine prefissato e di assicurare l'accesso alla documentazione amministrativa, nonché quelle relative alla durata massima dei procedimenti.

2-ter. Attengono altresì ai livelli essenziali delle prestazioni di cui all'art. 117, co.2, lett.m), della Costituzione le disposizioni della presente legge concernenti la dichiarazione di inizio attività e il silenzio-assenso, salva la possibilità di individuare, con intese in sede di Conferenza unificata di cui all'art. 8 del D.Lgs. 28 agosto 1997, n.281, e successive modificazioni, così ulteriori in cui tali disposizioni non si applicano.

2-quater. Le regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate ai privati dalle disposizioni attinenti ai livelli essenziali delle prestazioni di cui ai co.2-bis e 2-ter, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela.

2-quinquies. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni del presente art., secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione."

all'interpretazione di alcune parti del vecchio art. 29, che non brillavano per chiarezza.

Un primo punto di contrasto concerneva l'estendibilità della legge 241 a tutte le amministrazioni pubbliche, "per quanto stabilito in tema di "giustizia amministrativa". Il riferimento al tema della giustizia amministrativa era piuttosto equivoco, tanto che non si capiva bene cosa esattamente comprendesse: se solo gli aspetti processuali o anche quelli sostanziali. Parte della dottrina aveva correttamente propeso per la prima ipotesi ovvero per la vincolatività delle sole norme a natura strettamente processuale, tra le quali: le norme sull'impugnazione del silenzio (art. 2 co.5), quelle in tema di competenza esclusiva del giudice amministrativo nell'ambito degli accordi (art. 11 co.5), quelle in tema di indennizzo in caso di revoca del provvedimento (art. 21-*quinques*), le altre norme in tema di nullità del provvedimento e di annullabilità dello stesso (21-*septies* co.2 e 21-*octies*).²³

Oggi, la nuova disposizione ha comportato la definitiva eliminazione del riferimento alla giustizia amministrativa, sostituendolo al primo comma dell'art. 29 con una precisa elencazione delle disposizioni che trovano applicazione nei confronti di tutte le Pubblica Amministrazione.

Ci si chiede se tale elenco sia veramente esaustivo come apparentemente sembra voler essere o sia destinato a rimanere oggetto di qualche nuovo intervento correttivo volto a colmare le sopravvenute lacune: la domanda rimane per il momento aperta.

Un secondo punto critico che ha spinto il legislatore ad impugnare nuovamente il bisturi sul corpo del procedimento è stato il, già menzionato, mancato riferimento da parte dell'art.29 (a differenza di quanto prescritto dall'art. 22 in materia di accesso ai documenti) ai cd. LEP, i "livelli essenziali delle prestazioni",

²³ Così, *ex multis*, G. CARLOTTI, *Il nuovo provvedimento amministrativo*, Padova, Cedam, 2005, p. 54 ss.; P. SANTINELLO, *Disciplina generale del procedimento amministrativo e potestà legislativa regionale (qualche riflessione a proposito dell'art. 29 della l. 241/1990)*, in www.giustamm.it; R. VIRGILIO, *L'applicabilità della L. 241/1990 alla luce del Titolo V della Costituzione*, nello stesso sito, i quali mettono in luce come una diversa più ampia interpretazione, comprendente la vincolatività anche della disciplina sostanziale del procedimento e del provvedimento amministrativo, avrebbe potuto condurre a sostenere che la l. 241/1990 fosse *in toto* vincolante per Regioni ed Enti locali: una simile posizione sarebbe stata eccessiva.

che poiché devono essere garantiti a livello nazionale rimangono ai sensi dell'art. 117, co.2, lett. m) Cost., materia legislativa esclusiva dello Stato.²⁴

Il legislatore del 2005, nel riscrivere buona parte della legge sul procedimento, ha qualificato come LEP solo i principi relativi alla disciplina dell'accesso, ex art. 22 co.2. Parte della dottrina si è mostrata insofferente nei confronti di questa limitazione ed ha cercato di inquadrare come LEP anche altri principi, al fine di dare uno standard di tutela uniforme a livello nazionale. Alcuni tuttavia hanno obiettato che se il legislatore avesse voluto intendere i principi della legge 241/90 quali LEP, l'avrebbe reso esplicito, come aveva fatto per l'art. 22 della citata legge.

Il dibattito è giunto forse al suo epilogo a seguito dell'introduzione nell'art.29 del nuovo comma 2-*bis*, che espressamente indica quali disposizioni della legge 241 vengono elevate a livelli minimi delle prestazioni ovvero a principi inviolabili da parte della potestà normativa regionale e locale. E' così che le disposizioni che, *expressis verbis*, divengono incompressibili sono ad oggi: quelle che garantiscono la partecipazione dell'interessato al procedimento; quelle che individuano il responsabile del procedimento; quelle altresì che prescrivono l'obbligo di concludere il procedimento entro un preciso termine; infine quelle che assicurano l'accesso ai documenti e la durata massima dei procedimenti.

Permane tuttavia anche in questo caso l'interrogativo se l'elenco sia esaustivo o meno.

A far propendere per la sua incompletezza sono alcuni insoluti quesiti. Ci si chiede perché l'art. 10-*bis*, relativo alla comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza, non compaia nel citato elenco che richiama i principi essenziali.²⁵ Ci si

²⁴ G. PALLIGGIANO, *Regioni in campo per garantire i "Lep"*, in *Guida al diritto*, Il Sole-24 Ore, n. 27, del 4 luglio 2009, p. 63 ss. spiega come vi sia una fondamentale differenza tra l'art.29 co. 1 seconda parte, e l'art. 29 commi 2-*bis* e 2-*ter*. Mentre la prima norma, esclude in radice la possibilità per le Regioni di introdurre legislazioni diverse, anche se migliorative; le successive due norme proprio perché elencano gli istituti che attengono ai LEP, consentono l'emanazione di normative regionali anche più favorevoli al cittadino, in quanto i Lep rappresentano il grado minimo di protezione e di garanzia per il privato.

²⁵ Tra chi si interroga in tal senso cfr. S. RODRIGUEZ, *La l. 241/1990, le Regioni e gli Enti locali*, in F. CARINGELLA, M. PROTTO (a cura di) *Il nuovo procedimento amministrativo*, Roma, Dike Giuridica Ed., giugno 2009, p. 247-248, che cita una recente importante pronuncia del Tar, Valle d'Aosta, Sez. I, 12 luglio 2007, n. 106, pubblicata in *Giur. Merito*, 2008, p. 229 ss., in merito all'art. 10-*bis*, con la quale i giudici valdostani si sarebbero spinti così in là da considerare come LEP "non solo la disposizione sulla comunicazione di avvio del procedimento, ma anche quella che disciplina l'istituto del preavviso di rigetto che mira ad instaurare un contraddittorio predecisorio, per

chiede pertanto se e secondo quali limiti l'art. 10-*bis*, possa essere modificato, derogato o addirittura omesso in sede regionale e locale. Ci si chiede quali siano gli istituti della legge 241/90 che assolutamente non possono non trovare applicazione nello svolgimento del procedimento amministrativo. E non solo nel procedimento amministrativo, ma anche in quello tributario.

Di qui l'importanza dell'art. 29 analizzato fino a questo momento.

Prima ancora, tuttavia, di scrutare l'incidenza degli istituti di stampo amministrativo in ambito tributario, è opportuno individuare quali siano i principi amministrativi comuni ed omogeneamente incidenti in ambito nazionale, pertanto vincolanti anche per le varie realtà regionali e locali.

1.3 I principi portanti del procedimento amministrativo e la loro applicabilità nell'ambito del diritto tributario

Dottrina e giurisprudenza sono da sempre molto attente nell'individuazione dei principi che presiedono e reggono l'*agere* della Pubblica Amministrazione nell'esercizio del potere amministrativo. Tra i principi che si è soliti annoverare vi sono il principio di legalità, quello d'imparzialità, di buon andamento, di ragionevolezza e di proporzionalità. Tali principi sono considerati assoluti da parte di autorevole dottrina, in quanto preposti a regolare ogni momento dell'azione amministrativa. Essi risultano pertanto imprescindibili, destinati a non venire mai meno neppure innanzi alla presenza di altri principi.²⁶

Accanto ai principi appena citati ve ne sono altri caratterizzati da una certa relatività, in quanto qualora venissero contrapposti ai principi precedentemente menzionati, questi ultimi sarebbero destinati a soccombere, lasciando inevitabilmente spazio ai primi. E' chiaro il significato prettamente simbolico della contrapposizione fra principi, al solo fine di meglio comprendere alcune caratteristiche degli stessi. Più che di contrapposizione si dovrebbe parlare di bilanciamento.

Ad ogni buon conto, tra i principi di questo tipo la poc'anzi citata considerevole dottrina menziona i principi sanciti dall'art. 1 della legge 241/90, ovvero i principi di

consentire la piena partecipazione procedimentale dell'interessato" e che come tale sarebbe applicabile anche alle Regioni a Statuto speciale.

²⁶ Così A. SANDULLI, *cit.*, p. 1064 ss.

partecipazione, di economicità, di efficacia, di pubblicità, di trasparenza e di tempestività dell'azione amministrativa, di consequenzialità, di non aggravio del procedimento. L'elencazione di tali principi tutt'altro che precettiva è meramente indicativa e suscettibile di aumentare, diminuire, o variare conformemente alle mutanti esigenze giuridico-sociali ed alle diversificate tipologie procedurali.²⁷ Tali principi sono sicuramente generali, e in linea di massima comuni a tutti i procedimenti, ma in futuro potrebbero essere introdotti anche principi diversi. Di qui la relatività degli stessi, fermo restando che per relatività non s'intende affatto una minor importanza degli stessi.

L'esistenza di tali principi è dipesa da una continua elaborazione dottrinale e giurisprudenziale, cristallizzatasi solo in un secondo tempo anche a livello normativo, e divenuta pertanto nota ai più, tanto che un'analitica descrizione degli stessi potrebbe apparire superflua. Un accenno tuttavia deve essere effettuato, in quanto tali principi sono pilastri insopprimibili, che delineano il corretto esercizio del potere della Pubblica Amministrazione.

I loro riflessi rilevano tanto nel procedimento amministrativo, quanto in quello tributario. Prima ancora di parlare dei singoli istituti giuridici, bisogna specificare che sono proprio i principi a farla da padrone nella gerarchia delle fonti, e questo tanto in ottica nazionale, quanto in una prospettiva comunitaria.

La novella del 2005 ha infatti spinto il legislatore ad aprire la regolazione dell'azione amministrativa anche ai principi dell'ordinamento comunitario.²⁸ L'impatto di tale apertura, prima avvertita a livello dottrinale, e solo da pochi anni recepita in Italia a livello normativo, è di notevole entità se si considera, come conseguenza di ciò, la possibilità di ampliamenti delle garanzie dei singoli innanzi all'azione della Pubblica Amministrazione.²⁹ Che l'efficacia dei principi comunitari vincoli anche l'attività

²⁷ Ibidem, p. 1074 ss.

²⁸ Tra i primi commentatori della riforma del 2005 qualcuno ha espresso l'opinione che le modifiche apportate alla legge generale sul procedimento non si limitassero più soltanto a fissare i principi del procedimento amministrativo, ma finissero per disciplinare più ampiamente quelli dell'azione amministrativa nel suo complesso: in questo senso tra i primi commenti si veda B. G. MATTARELLA, *Le dieci ambiguità della legge n. 15 del 2005*, in *Giorn. Dir. Amm.*, 2005, p. 817 ss.; si veda anche A. TRAVI, *La legge n. 15/2005: verso un nuovo diritto amministrativo?* in *Corr. Giur.*, 2005, p. 449 ss.

²⁹ M. P. CHITI, G. GRECO *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, 2007, p. 301 ss. e anche G. DELLA CANANEA, *L'amministrazione europea*, in *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*, S. CASSESE (a cura di), Milano, 2003, p. 1878 ss., che precisa come l'organo che garantisce l'osservanza in ambito comunitario dei principi generali di diritto, ovvero la

delle autorità nazionali è stato ribadito in plurime occasioni da parte della Corte di Giustizia, la quale ha precisato che l'efficacia dei principi comunitari deve estendersi anche alle norme interne.³⁰

Vediamo ora più da vicino i principi cardine che regolano l'espletamento dell'attività amministrativa da parte della Pubblica Amministrazione.

1.3.1 I principi sanciti dall'art. 1 della legge 241/90: economicità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza

I principi di economicità ed efficacia sono principi di estrazione economica. Essi si manifestano come corollari del più ampio principio di buon andamento, che trova il proprio ancoraggio normativo nel dettato costituzionale dell'art. 97 Cost. Fin dall'origine si è parlato di efficacia, come di un concetto attribuibile in via esclusiva all'atto amministrativo, ovvero di idoneità dell'atto a produrre gli effetti per i quali lo stesso è stato predisposto. Dall'entrata in vigore della legge 241/90, il concetto di efficacia si è esteso all'azione amministrativa in generale, affinché la stessa si svolga nel miglior modo possibile.

Il principio dell'efficacia evidenzia il rapporto sussistente fra gli obiettivi prestabiliti ed i risultati effettivamente conseguiti, tale che l'esauriente espletarsi dell'azione comporti il conseguimento di un risultato positivo.

L'economicità invece inquadra il rapporto fra obiettivo da raggiungere e risorse messe a disposizione perché ciò effettivamente avvenga. Tale principio impone che il perseguimento del risultato prefissato non si realizzi attraverso un inutile spreco di risorse materiali, progettuali, umane, di tempo, finanziarie.

Con la legge 18 giugno 2009 n. 69 il legislatore ha avvertito il dovere di intervenire ancora una volta a ritocco della legge fondamentale del procedimento amministrativo, attraverso modifiche integrative di per sé non particolarmente estese, ma che continuano la già avviata rivoluzione copernicana delle posizioni di forza fra

Corte di Giustizia europea, da un lato trae dagli ordinamenti giuridici degli Stati membri i principi e le regole da applicare, dall'altro afferma essa stessa principi nuovi, ai quali gli Stati membri si conformano recependo i principi in molti casi a livello costituzionale.

³⁰ Cfr. *ex plurimis* la sentenza *Eridania*, causa 230/78, in Racc. 1979, p. 2749 ss. e la sent. *Krucken*, causa 316/86, in Racc. 1988, p. 2213 ss.

Pubblica Amministrazione e cittadino, in favore dell'espansione dei diritti di questo ultimo.³¹

Il legislatore, da un lato ribadisce nell'art.1 la sovranità del principio di legalità, inteso non solo in senso formale ma anche sostanziale, nel senso non solo della mera corrispondenza del provvedimento al dato normativo formale, ma di un ben più incisivo rispetto dei diritti e delle posizioni dei singoli; dall'altro, con l'intervenuta ultima riforma, annovera esplicitamente tra i principi generali che regolano l'esercizio del potere amministrativo il principio di imparzialità, che in precedenza non trovava aggancio normativo se non nell'art. 97 Cost.

Il legislatore ha voluto probabilmente indicare all'interprete il grado di astrazione massima che la Pubblica Amministrazione deve essere in grado di raggiungere nel valutare le situazioni, che innanzi ad essa si presentano. Grado di astrazione che coincide con la capacità di individuare se e quando l'interesse pubblico debba prevalere, cosicché i diritti dei singoli non vengano mai compressi arbitrariamente, ma solo ove necessario e dopo un'attenta ponderazione degli interessi in gioco. L'imparzialità dell'operare della Pubblica Amministrazione si deve manifestare non già nel disinteresse e nell'indifferenza dei diritti degli amministrati, bensì nell'equa comparazione di questi con l'interesse pubblico, in modo tale che siano garantiti: a) in senso positivo, la libertà di tutti di essere ammessi al godimento dei beni e dei servizi pubblici; b) in senso negativo, il divieto di perpetrare discriminazioni e favoritismi; c) l'obbligo dei funzionari di astenersi dall'espletare attività amministrativa, ogniquale volta vantino un qualche interesse personale; d) il diritto (*rectius* l'onere) dell'amministrato di ricusare il funzionario personalmente coinvolto.³²

I motivi per cui il legislatore abbia voluto inserire espressamente il principio di imparzialità nel novero dei principi a presidio dell'attività amministrativa meglio lo si comprende dopo un'attenta lettura dell'art. 97 Cost., che sancisce che *i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*. Ebbene la disposizione fa

³¹ Così S. TOSCHEI, *Trasparenza amministrativa. Obiettivo tempestività e certezza nell'azione*, in *Guida al diritto*, del 4 luglio 2009, fasc. 27, p. 29 ss.

³² In questo senso F. CARINGELLA, O. TORIELLO, *Il principio di imparzialità entra nell'olimpico dei principi generali dell'azione amministrativa*, in F. CARINGELLA, M. PROTTO (a cura di) *Il nuovo procedimento amministrativo*, Roma, Dike Giuridica Ed., giugno 2009, p. 46 ss.

riferimento più all'organizzazione della P.A., che non alla sua attività operativa. Il legislatore ha pertanto voluto recepire a livello normativo quegli avveduti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, consolidatisi nel tempo, che auspicavano in capo alla Pubblica Amministrazione una compiuta imparzialità non solo organizzativa, ma anche funzionale.

Nel novero dei principi generali vi è poi il principio di pubblicità, avvertito come necessario fin da prima dall'entrata in vigore della legge 241 del 1990. Nel passato l'operato della Pubblica Amministrazione, forse proprio per la sua supremazia, si orientava più secondo caratteri di indeterminatezza e di segretezza, che non di conoscenza e conoscibilità dei poteri della stessa. Col tempo è stata sempre più avvertita l'esigenza di una maggior pubblicità degli atti e dei procedimenti, tanto da divenire presupposto imprescindibile dell'*agere* amministrativo. Con la legge 241/90 è divenuto pacifico che i poteri della Pubblica Amministrazione debbano rimanere vincolati a criteri chiari, certi e ripetibili, consentendo di prevedere anticipatamente l'azione che la Pubblica Amministrazione intraprende al verificarsi di determinati presupposti e consentendo in definitiva di avvertire come giusta tale azione.

Corollari del principio di pubblicità sono il dovere della Pubblica Amministrazione di informare o meglio di rendere pubbliche le informazioni, ed il diritto dell'amministrato di essere informato, anche a mezzo dell'istituto dell'accesso posto a garanzia del cittadino come strumento di controllo del potere della P.A..³³ In modo particolare è diritto dei destinatari del provvedimento finale e degli interessati che dal provvedimento potrebbero subire un qualche oggettivo pregiudizio essere resi edotti delle cause, dei motivi e dei contenuti dell'azione intrapresa nei loro confronti.

³³ Dell'accesso si parlerà diffusamente nel prosieguo (cfr. cap. IV). Sul definitivo riconoscimento in capo all'amministrato di un vero e proprio diritto di conoscere i dati in possesso delle pubbliche amministrazioni si veda diffusamente C. MARZUOLI, *La trasparenza come diritto civico alla pubblicità*, in F. MERLONI (a cura di) *La trasparenza amministrativa*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 59 ss., il quale evidenzia come la mancata pubblicità generi in capo al cittadino la possibilità di attivare la propria situazione giuridica soggettiva davanti al giudice. Tale situazione è stata qualificata di diritto soggettivo sia da parte della giurisprudenza, sia da parte del legislatore, in quanto la stessa è caratterizzata da una garanzia di risultato.

Strettamente connesso al principio di pubblicità, anche se introdotto solo in un secondo tempo, è il principio di trasparenza.³⁴

La trasparenza si può definire ad un tempo come diritto, ad un altro come risultato, ad un altro come mezzo ovvero come strumento di controllo diffuso, volto a garantire la conoscenza della Pubblica Amministrazione, del suo *modus operandi* e dei suoi poteri.³⁵ In un mondo in cui la conoscenza è potere, o meglio in cui chi controlla le informazioni è in una posizione di potere, la trasparenza viene da qualcuno identificata nell'effettiva disponibilità delle informazioni.³⁶ Il controllo diffuso o democratico reso possibile in capo ai cittadini grazie alla trasparenza dovrebbe condurre ad una maggiore responsabilizzazione delle istituzioni pubbliche, garantendo così la funzionalità ed il buon andamento delle stesse.

Alla domanda se i poc'anzi citati principi trovino o meno applicazione anche nel particolare settore tributario non si può che rispondere affermativamente. La tesi di segno opposto non sarebbe infatti sostenibile, *in primis* perché per lungo tempo la legislazione finanziaria è stata ritenuta parte del diritto amministrativo, tanto che gli studiosi di diritto amministrativo si sono occupati da sempre dei principi e degli istituti del diritto tributario.³⁷ In secondo luogo, perché l'accertamento della pretesa erariale vede il suo fisiologico attualizzarsi nell'espletamento di procedimenti che sfociano nell'emissione di atti impositivi. Tali procedimenti, benché sottoposti alla particolare disciplina di settore, non si pongono tuttavia in contrasto con i principi generali del procedimento amministrativo. Sarebbe infatti, prima ancora che illegittimo, del tutto irragionevole che una particolare amministrazione pubblica, quale quella finanziaria, fosse svincolata dall'osservanza del principio di legalità, di imparzialità e di trasparenza, di efficacia e di economicità. Con particolare

³⁴ Aggiunto in modo espresso dall'art.1 lett.a) della legge 11 febbraio 2005, n. 15.

³⁵ Attenta dottrina sostiene che non si possa parlare di trasparenza ogni qualvolta vi sia una conoscenza solo parziale di singoli aspetti organizzativi, di singoli atti e/o procedimenti, senza avere la possibilità di un quadro informativo completo; o ancora ogni qualvolta vi sia una conoscenza insufficiente, in quanto difficile da ottenere o da comprendere. In questo senso cfr. F. MERLONI, *Trasparenza delle Istituzioni e principio democratico*, in *La trasparenza amministrativa*, cit., p. 11 ss.

³⁶ *Ibidem*, p. 4 ss.

³⁷ Cfr. R. LUPI, *Disciplina delle entrate*, in S. CASSESE (a cura di) *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo speciale*, tomo III, p. 1927 ss., che spiega come il diritto tributario più che un diritto speciale è stato ritenuto per molto tempo una diramazione del diritto amministrativo fino al secondo ventennio del XX secolo, quando il diritto finanziario e tributario ha acquisito progressivamente una certa autonomia, poi confermata con l'avvento della Costituzione della Repubblica italiana, che mantenne una giurisdizione speciale per la materia tributaria.

riferimento a questo ultimo si rivela anzi sempre più forte l'esigenza di una maggior efficienza del sistema fiscale, nell'ottica di una sensibilizzazione dell'amministrazione nella ponderazione del rapporto costi-benefici. Ad esempio i costi, rappresentati dal gravame dell'avvio di un procedimento con tanto di fase istruttoria e tutto ciò ch'essa comporta, devono risultare inferiori rispetto ai benefici che se ne possono trarre, in termini monetari di proficuità della riscossione. Sotto questo punto di vista sono molto rilevanti, nell'ambito tributario, le valutazioni di natura economica intorno alla selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, o piuttosto da abbandonare. L'abbandono di certe posizioni avviene molte volte per disposizione di legge o per comando di circolari, che impongono l'archiviazione di tutte quelle posizioni caratterizzate da esiguità dell'obbligazione dovuta o da scarsa solvibilità dei soggetti accertati.³⁸

Particolari osservazioni possono condursi in ordine al principio di pubblicità che, sebbene per nulla derogato, può tuttavia subire una qualche forma di attenuazione. Il fenomeno si spiega attraverso la particolare natura del controllo fiscale, che talvolta deve essere compiuto in assenza di qualsiasi previa comunicazione al soggetto accertato.

Fanno capo all'amministrazione poteri istruttori e di indagine molto forti, preordinati fin dall'origine a garanzia del pubblico potere. Di qui la definizione di qualche autore dell'esistenza di "un'asimmetria informativa" fra amministrazione e contribuente, che vede il baricentro spostato maggiormente in favore dell'amministrazione per l'esigenza di un efficace prelievo fiscale.³⁹ In tal senso, a titolo esemplificativo, vi sono incisive conseguenze in capo al contribuente che risulti inadempiente innanzi alle richieste pervenute dall'amministrazione di esibire documentazione o di fornire notizie ed informazioni. La sanzione prevista è quella dell'art.11 del D.Lgs. 18

³⁸ Un esempio di divieto per legge di procedere all'accertamento del tributo è commentato (con riferimento all'imposta di registro) da S. ZILLI, *Trasferimenti immobiliari ed imposta di registro: determinazione della base imponibile*, in *Riv. notarile*, 2005, fasc. II, p. 312 ss., che cita l'art. 52 co.4 del D.P.R. 26 aprile 1986, n.131 nella parte in cui prevede che: "Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito". Il fine di norme di questo tipo è quello di ridurre il contenzioso in applicazione del principio di economicità nell'espletamento del procedimento tributario.

³⁹ Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. comm.*, tomo XI, Torino, Utet, 1995, p. 193 ss.

dicembre 1997, n. 471, cui si affianca la molte volte più grave conseguenza di non poter più produrre la documentazione di cui si è rifiutata l'esibizione e che si abbia dichiarato di non possedere, ai sensi dell'art. 52 co.5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, applicabile con riferimento all'IVA, ma anche alle imposte dirette.

Ma ancora a scopo esemplificativo si segnala la possibilità per l'amministrazione di ottenere l'iscrizione di misure cautelari (ipoteca o sequestro conservativo) sulla base di semplici atti istruttori, e non già impositivi, quali i processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza o dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate e delle Dogane. Il tutto previa istanza al Presidente della Commissione Tributaria, ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Questi istituti verranno analizzati più esaurientemente nel prosieguo.

Ciò che qui preme rimarcare è l'importanza e la diretta applicabilità dei principi enunciati dalla legge 241 del 1990 anche in ambito tributario, benché questi siano successivi all'entrata in vigore della maggior parte della disciplina fiscale degli anni '70. Molti di questi principi, benché presenti a livello di sistema prima degli anni '90, sono stati definitivamente recepiti e cristallizzati a livello normativo dalla legge 241/90, estendendo in via generale l'applicabilità degli stessi e rafforzandone pertanto l'incisività. Ciò non solo con riferimento alla disciplina amministrativa, ma anche a quella tributaria.

1.3.2 I principi di derivazione comunitaria: in particolare quello del legittimo affidamento, di consequenzialità e dell'effetto utile

La giurisprudenza comunitaria ha negli ultimi anni contribuito in modo decisivo all'affermazione di nuovi principi, in parte recepiti dalla tradizione degli ordinamenti nazionali degli Stati membri, in parte elaborati autonomamente dalla stessa Corte.⁴⁰

⁴⁰ Per un'attenta illustrazione di come l'attività svolta dalla Corte di Giustizia elabori in via integrativa ed interpretativa "nuovi precetti, che possono assurgere al ruolo di principi fondamentali" cfr. A. SIMONATI, *Procedimento amministrativo Comunitario e principi a tutela del privato nell'analisi giurisprudenziale*, Trento, Cedam, Collana Dipartimento Scienze Giuridiche, LXXXVII, 2009, p. 4 ss., che ben fa intendere il costante aggiornamento di tali principi in particolar modo con riferimento alla tutela dei singoli verso l'attività amministrativa. Sul punto v. anche S. CASSESE, M. SAVINO, *I caratteri del diritto amministrativo europeo*, in G. DELLA CANANEA (a cura di), *Diritto amministrativo europeo: principi e istituti*, Milano, 2008, p. 178 ss. Sottolinea l'importanza dell'apporto della giurisprudenza comunitaria in particolare anche M. P. CHITI, *Le forme di azione dell'amministrazione europea*, in F. BIGNAMI, S. CASSESE (a cura di), *Il procedimento amministrativo nel diritto europeo*, Milano, 2004, p. 68 ss.

Quando la Corte mutua i principi dalle esperienze giuridiche degli Stati membri la stessa provvede ad elaborarli in modo tale da ampliarne la portata, *rectius* renderli per così dire “comunitari”, ovvero suscettibili di applicazione nell’Unione Europea, patrimonio comune di tutti gli Stati membri.

L’importanza di tali principi è delineata dalla stessa legge 241/90, che all’art. 1, così come riformato nel 2005, espressamente ne richiama la diretta applicazione anche nell’ordinamento interno.

Per la verità, da un’analisi condotta da alcuni osservatori giurisprudenziali sull’attività della Corte è emerso che le decisioni di tale organo non si spingono mai a sindacare la legittimità delle norme procedurali interne ovvero, nello specifico caso italiano, le norme della legge sul procedimento in generale e quelle relative agli altri procedimenti, tra cui quelli tributari. La Corte infatti è priva di tale competenza diretta nei procedimenti amministrativi e tributari nazionali e non invade l’autonomia degli Stati membri nel regolare la disciplina dei propri procedimenti interni. Il ruolo interpretativo e per così dire nomofilattico della Corte di Giustizia conferisce alla stessa il potere di correttamente interpretare la normativa comunitaria, integrandola ed ampliandola, dotando così l’ordinamento giuridico comunitario di garanzie tali da rendere anche gli ordinamenti degli Stati membri suscettibili di ulteriore evoluzione nell’accoglimento di istanze di tutela più ampie.⁴¹ In questo modo un principio comunitario, pur se settoriale, può trovare ingresso negli ordinamenti interni ancora prima di qualsiasi intervento del legislatore nazionale. L’individuazione di quelli che sono i principi comuni non è tuttavia agevole a causa dell’eterogeneità di definizioni terminologiche usate dalla Corte. Di qui il rinvio, definito da alcuni autori mobile o

⁴¹ Così C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, p. 993 ss., che precisa come l’evoluzione giurisprudenziale comunitaria abbia coinvolto in misura sempre crescente i principi che ispirano e regolano i rapporti tra fonti interne e fonti comunitarie, facendo sì che gli organi amministrativi nazionali garantiscano il rispetto del diritto comunitario negli Stati membri. L’autore richiamando alcune osservazioni di S. GRECO, *I diritti fondamentali nella Costituzione Europea*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, fasc. I, 2001 p. 189 ss., precisa che la presenza di detti principi all’interno dell’ordinamento comunitario rileva, da un lato, per l’affermazione della supremazia del diritto comunitario su quello nazionale; dall’altro per assicurare agli stessi un efficace sistema di garanzie anche negli ordinamenti degli Stati membri. Così facendo diviene concreta la possibilità che l’elaborazione in sede comunitaria di un principio proprio di uno, o di alcuni, degli ordinamenti nazionali possa derivare un’influenza anche nei confronti delle amministrazioni degli altri Stati membri, con il coinvolgimento anche del settore tributario.

aperto, ad un elenco di principi che tutt'altro che tassativo, si presenta all'opposto come elastico ed in continua evoluzione.⁴²

Tra i principi di derivazione comunitaria di indubbio interesse per il settore amministrativo, ma anche per quello tributario, si segnalano il principio della *legittimate expectation* ovvero del legittimo affidamento, il principio di consequenzialità e quello dell'effetto utile.

Di particolare rilievo ai nostri fini è il principio del legittimo affidamento, corollario del più ampio cogente principio della certezza del diritto, in forza del quale una posizione di vantaggio acquistata dal beneficiario grazie all'emissione da parte della Pubblica Amministrazione di un atto favorevole non può essere successivamente caducata, se non verso corresponsione di un congruo indennizzo.⁴³ La dottrina nell'individuazione dei peculiari caratteri operativi di tale principio individua tre elementi, tutti contestualmente e cumulativamente necessari, perché lo stesso possa trovare applicazione. Si tratta degli elementi oggettivo, soggettivo e cronologico.⁴⁴

L'elemento oggettivo fa sì che il vantaggio sia chiaro e univoco e trovi la propria fonte in un comportamento attivo o in un provvedimento formale ed efficace della Pubblica Amministrazione, non essendo sufficienti meri comportamenti omissivi della stessa.

Con riferimento all'elemento soggettivo si indaga per converso lo *status* interno del beneficiario del vantaggio, che deve aver conseguito il beneficio in buona fede, con il pieno convincimento di averne titolo, in assenza di dolo o colpa, senza pertanto, ad

⁴² CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 387 ss.

⁴³ Per un'accurata ed approfondita disamina dei profili generali del principio in oggetto nella prospettiva comunitaria si veda A. SIMONATI, *Procedimento amministrativo Comunitario e principi a tutela del privato nell'analisi giurisprudenziale*, cit., p. 111 ss., che certa che "l'affidamento sulla *stabilità* dei provvedimenti favorevoli" costituisca un principio generale di diritto amministrativo comunitario, richiama altrettanta copiosa dottrina dello stesso avviso, tra cui L. LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, 1998, p. 153 ss.; R. CARANTA, *La "comunitarizzazione" del diritto amministrativo: il caso della tutela dell'affidamento*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1996, p. 439 ss.; M. GIGANTE, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento. Tra diritto comunitario e diritto interno*, Milano, 2008, p. 7 ss. e 24 ss.

⁴⁴ Cfr. F. CARINGELLA, O. TORIELLO, *op. cit.*, p. 52 ss., che nel descrivere il terzo dei requisiti, quello cronologico non manca di menzionare una importante pronuncia del Supremo Consesso amministrativo che afferma che "in presenza di una valutazione di affidabilità reiterata negli anni dalla medesima amministrazione, qualora non si siano modificati i fatti e le condizioni che hanno costituito i presupposti delle precedenti determinazioni dell'amministrazione, è quest'ultima, dunque, che deve fornire prova del mutato interesse pubblico e tale prova deve essere particolarmente incisiva, in modo da salvaguardare il principio di coerenza dell'agire dell'Amministrazione, nonché il principio di legittimo affidamento del privato cittadino nei confronti di esso", cfr. *CdS*, sez. VI, 22 maggio 2008, n. 2450, in *Foro Amm. CdS*, 2008, 5, p. 1542 ss.

esempio, aver indotto in errore la Pubblica Amministrazione a mezzo di false informazioni.

Il terzo elemento, quello cronologico, richiede che il vantaggio sia stato conseguito da un arco temporale sufficiente perché in capo al beneficiario si sia creata la convinzione ch'esso sia definitivo, duraturo, stabile. Di qui la successiva impossibilità per la Pubblica Amministrazione di revocare, annullare o comunque far venir meno il vantaggio attribuito una volta decorso un certo ragionevole termine.

Tale principio, benché apparentemente di facile applicazione, lascia spazio a dibattiti interpretativi non ancora sopiti. Uno di questi ha ad oggetto l'interrogativo intorno alla natura degli atti attributivi di situazioni di vantaggio. Ci si chiede se siano necessari atti definitivi e vincolanti, o seppure siano sufficienti anche meri atti procedimentali, quali pareri, circolari, etc. Per la verità la dottrina propende più per i primi (atti definitivi e vincolanti), tuttavia a seconda della risposta che si dà, possono scaturire riflessi diversi non solo nell'ambito amministrativo in generale, ma anche in quello tributario in particolare. *Quid iuris* infatti quando l'amministrato si trova innanzi ad una Pubblica Amministrazione, che utilizza il meccanismo delle deleghe di firma, secondo il quale il responsabile dell'atto finale è sempre il rappresentante della Pubblica Amministrazione che è posto al vertice (il direttore, il capo-area, il capo-ufficio), mentre responsabile del procedimento è persona diversa da questi? Più precisamente che cosa succede e quali garanzie ha il contribuente quando l'istruttoria viene condotta dal funzionario-responsabile in un certo modo, tale da far presagire l'emissione di un certo tipo di atto, e successivamente il giudizio del superiore si rivela di altro tenore, per lo più in senso peggiorativo per il contribuente? La situazione si rivela in tutta la sua drammatica evidenza, quando in capo all'amministrato/contribuente siano scaduti i termini per promuovere ricorso innanzi alle competenti sedi giudiziarie avverso l'atto sfavorevole definitivamente emesso dalla Pubblica Amministrazione.

Senza pretesa di trovare in questa sede una soluzione alla criticità di cui sopra si vuole illustrare come in assenza di specifiche norme il richiamo ai principi generali possa essere di grande ausilio al contribuente.

Altro importante principio introdotto nel diritto amministrativo e non certo avulso al settore tributario, quale quello dell'effetto utile, evidenzia la prevalenza della sostanza sulla forma, propendendo per l'irrelevanza di quei vizi formali che non sono di per sé in grado di inficiare la sostanza dell'atto o del procedimento, ogni qualvolta il comportamento o l'atto adottato non avrebbe potuto avere contenuti diversi, rispetto a quelli che ha avuto in concreto. Il principio dell'effetto utile verrà più analiticamente trattato nel capitolo relativo ai vizi degli atti amministrativi e tributari (cap.V), in quanto consacrato espressamente a livello normativo nell'art. 21-*octies* della legge 241/90.

Anche il principio di consequenzialità, che prevede in capo alla Pubblica Amministrazione l'obbligo di conformare atti e decisioni alle risultanze dell'istruttoria e degli atti precedentemente compiuti rispetto a quello finale da adottare, si rivela di chiaro impatto e di notevole rilevanza all'interno di qualsivoglia fase procedimentale amministrativa o tributaria che sia. Con particolare riferimento al procedimento tributario si segnalano problematiche di non raro accadimento, per le quali ci si chiede se non possa essere proprio tale principio la fonte di tutele più ampie per il contribuente. Un esempio è dato dal caso in cui il responsabile del procedimento pur potendo archiviare la posizione di un certo soggetto, od accogliere l'istanza di autotutela promossa dall'istante, che ha prodotto valide motivazioni a suffragio della propria richiesta di archiviazione o di autotutela, non vede accolta la propria istanza, in quanto la stessa incontra l'ingiusto e/o ingiustificato rifiuto del funzionario o, peggio ancora, l'impossibilità di questi di procedere in tal senso a causa di ordini superiori. Il caso illustrato rimarca l'interrogativo se il contribuente non possa essere dotato di maggiori strumenti di tutela, magari proprio attraverso l'invocazione di una più puntuale applicazione del principio di consequenzialità degli atti. La risposta al quesito è tanto più urgente, quanto più l'atto appaia, da un lato, fin dall'inizio illegittimo, nullo o infondato nei suoi presupposti di fatto o di diritto; dall'altro, oggetto di irremovibile ostinazione dell'amministrazione nel voler considerare lo stesso produttivo di effetti. Si consideri che in molti casi l'immagine che l'Amministrazione Finanziaria sembra dare di sé stessa è quella di non poter decidere su un atto, visto il notevole rilievo monetario dello stesso. In altre parole, a fronte di atti che evidenziano una pretesa erariale molto elevata, l'amministrazione

sembra voler inevitabilmente demandare il compito di decidere al giudice tributario, quasi che l'efficacia dell'atto dipenda dal suo contenuto economico, piuttosto che dalla legittimità e fondatezza del medesimo. A ciò si aggiunga, che in molti casi il rimborso delle spese giudiziali non segue automaticamente il principio della soccombenza, tanto che il contribuente vittorioso, nonostante le valide e fondate ragioni addotte, rischia di dover comunque sostenere i costi del ricorso, subendo la compensazione delle spese. L'ottenimento della miglior difesa possibile per il contribuente sulla base della diretta invocabilità dei principi rimane pur sempre una questione molto rilevante. Ancora una volta si evidenzia l'importanza dell'applicazione e del rispetto dei principi nazionali e comunitari di stampo amministrativo, anche nell'ambito del procedimento tributario.

1.4 Gli istituti applicativi della legge 7 agosto 1990, n. 241 e l'esclusione dell'applicazione delle norme sulla partecipazione al procedimento tributario

La legge 241/90 suddivisa dapprima in sei capi, a cui ne è stato aggiunto un settimo nel 2005 (precisamente il capo IV-bis) che detta regole generali in materia di efficacia e d'invalidità dell'azione amministrativa, pone una disciplina di base relativa rispettivamente ai principi (artt.1-3), al responsabile del procedimento (artt. 4-6), alla partecipazione al procedimento amministrativo (artt. 7-13), alla semplificazione dell'azione amministrativa (artt. 14-21), all'accesso ai documenti amministrativi (artt. 22-28) e all'ambito di applicazione della legge medesima, di cui si è ampiamente parlato nel primo capitolo con riferimento all'art. 29.

Alcune disposizioni contenute nella citata legge escludono espressamente l'applicabilità della stessa al procedimento tributario. Ci si riferisce alla prescrizione dell'art. 13 co.2, che demanda la regolazione del procedimento tributario alle particolari norme di settore che lo riguardano, e pertanto rilega quello tributario insieme ad altri procedimenti che, per il loro carattere di riservatezza e segretezza, rimangono avulsi dalla previsione di forme di partecipazione. Più specificamente, l'art. 13 esclude l'applicazione ai procedimenti tributari delle disposizioni contenute nel capo III della legge 241/90, il quale ultimo disciplina: a) la comunicazione di

avvio del procedimento di cui all'art. 7; b) la facoltà per i soggetti portatori di interessi pubblici, privati e diffusi, di intervenire nel procedimento ai sensi dell'art. 9; c) il diritto dei partecipanti al procedimento di prendere visione degli atti e di presentare memorie ai sensi dell'art. 10; d) l'obbligo per la Pubblica Amministrazione della comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza del privato, *alias* del preavviso di rigetto, prescritto dall'art. 10-*bis*; e) gli accordi integrativi e sostitutivi del provvedimento di cui all'art.11.

Con riferimento all'ambito tributario, oltre alla preclusione di cui all'art. 13 co.2 si aggiunge quella imposta dall'art. 24 lett. b) relativa all'impossibilità di accedere ad alcune categorie di documenti amministrativi, tra i quali gli atti normativi, gli atti amministrativi generali, i documenti coperti dal segreto di Stato, ed anche gli atti dei procedimenti tributari (cfr. *infra* IV capitolo).

Occorre capire il perché la legge generale sul procedimento escluda l'applicazione all'ambito tributario degli istituti partecipativi e di quel particolare strumento di trasparenza che è l'accesso ai documenti. E ancor più, occorre capire se siffatta prescrizione sia cogente o possa in qualche modo essere derogata. In altre parole ci si chiede se sia possibile una compiuta tutela del contribuente innanzi all'Amministrazione Finanziaria a fronte di siffatte preclusioni.

Tale domanda non può tuttavia trovare pronta risposta nel presente capitolo, in quanto solo nelle conclusioni finali di questo elaborato, dopo una compiuta analisi degli istituti interlocutori e garantistici del contraddittorio all'interno del procedimento tributario sarà possibile parlare della presenza/assenza nell'ambito tributario di sufficienti garanzie in capo al contribuente.

Ciò che qui si può osservare è che se il legislatore ha posto dei limiti all'intervento del contribuente nel procedimento tributario le ragioni di tali limiti sono da individuare o nel carattere di presunta segretezza, che lo stesso procedimento riveste e si vuole continui a rivestire oppure nell'arresto della disciplina generale innanzi ad una disciplina speciale preesistente e sufficientemente completa.

Nel primo caso si può essere indotti a pensare che la fase istruttoria propedeutica all'accertamento tributario, ovvero quella fase che precede l'emissione dell'atto impositivo, debba rimanere sconosciuta al contribuente accertato, fino a quando o salvo che non sia l'Amministrazione Finanziaria ad invitare il contribuente

a fornire spiegazioni, chiarimenti o documentazione in ordine alla propria posizione fiscale. E' quella che qualche autore definisce una "partecipazione collaborativa o servente", volta essenzialmente ad aiutare più l'Amministrazione Finanziaria, che non il contribuente: prospettiva ben diversa da quella teorizzata dalle spinte innovative e partecipative del legislatore in ambito amministrativo.⁴⁵

Nel caso invece la *ratio* di tale esclusione non fondi sulla segretezza del procedimento, bisogna ipotizzare allora come ha fatto certa dottrina, che il richiamo dell'art. 13 alle esistenti normative di settore, sia funzionale tutt'altro che ad eliminare la partecipazione, a ritenerla già sufficientemente garantita da tali discipline speciali, che si presume regolamentino la materia di loro competenza nel rispetto del principio di partecipazione.⁴⁶ Permane tuttavia in questo ultimo caso l'evidente paradosso, che il legislatore voglia, da un lato, valorizzare la partecipazione del contribuente al procedimento tributario attraverso la normativa speciale; dall'altro limitare, se non precludere totalmente tale possibilità, a causa dell'inapplicabilità della disciplina generale in via residuale, laddove la disciplina speciale taccia al riguardo.

Al di là delle limitazioni di cui agli artt. 13 e 24 della legge generale sul procedimento, non sono tuttavia precluse le garanzie di tutela del contribuente attraverso l'applicazione di altre disposizioni della legge 241/90, che sono generalmente applicabili a tutti i procedimenti amministrativi. Le disposizioni cui ci si riferisce sono ravvisabili, oltre che nei già menzionati principi generali dell'attività

⁴⁵ Interessante osservazione di R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente (Commentario)*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 684 ss. L'A. distingue fra "partecipazione in senso proprio" e "partecipazione collaborativa", laddove quest'ultima è finalizzata ad aiutare l'amministrazione nell'esercizio dell'attività di accertamento e consiste nella facoltà per la Pubblica Amministrazione di convocare il contribuente e nell'obbligo di quest'ultimo di collaborare; mentre la partecipazione in senso proprio introduce maggiori possibilità difensive, oltre che di contraddittorio, per il contribuente e si configura più come un diritto soggettivo.

⁴⁶ Relativamente ai procedimenti di cui all'art. 13 della legge 241/90 parla di spiegazioni non appaganti e di irragionevole privazione di una componente essenziale quale la partecipazione appunto, E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, X Edizione, Milano, Giuffrè, 2008, p. 419 ss., che con particolare riferimento alla normativa tributaria evidenzia l'esistenza di forme di partecipazione del privato, nonostante sia assente nell'ambito del procedimento tributario la previsione della comunicazione di avvio del procedimento. In ordine all'auspicio della dottrina che l'inapplicabilità alla materia tributaria della legge sul procedimento amministrativo venga al più presto superata e conseguentemente venga generalmente riconosciuto il principio della partecipazione dei privati anche in campo tributario v. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003, p. 373 ss.

amministrativa, a) nell'obbligo di motivazione del provvedimento amministrativo in generale e dell'atto impositivo in particolare, ai sensi dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) e b) nell'obbligo di avviare, condurre e concludere il procedimento previa l'espressa individuazione ed indicazione del funzionario responsabile del procedimento.

Accanto a questi istituti di comune applicazione sia nell'ambito del diritto amministrativo, che in quello tributario, se ne aggiunge un terzo di particolare rilievo.

Si tratta c) della peculiare fattispecie degli accordi consensuali e negoziali presenti nell'attività di accertamento dei tributi, che benché non siano riconducibili in senso stretto agli "accordi integrativi e sostitutivi del provvedimento" di cui all'art. 11 della legge 241/90 (la cui applicabilità in ambito tributario è preclusa ai sensi del successivo art. 13) denotano il medesimo intento del legislatore di circoscrivere, sia in ambito amministrativo che tributario, l'autoritatività tipica della Pubblica Amministrazione nell'esercizio dei poteri pubblici, in favore di maggiori spazi di concertazione e di consenso con il privato.

Di seguito si analizzeranno specificamente i citati istituti alla luce della loro rilevanza ed applicabilità nel procedimento tributario.

1.4.1 L'obbligo di motivazione del provvedimento e l'obbligo di motivazione degli atti tributari

La necessità che gli atti della Pubblica Amministrazione siano compiutamente motivati trae le proprie origini dagli orientamenti giurisprudenziali di epoca anteriore all'entrata in vigore della legge 241/90.⁴⁷ Da un ventennio a questa parte con l'avvento della legge n. 241, il legislatore ha definitivamente accolto e recepito le spinte propulsive verso la normativizzazione dell'obbligo di motivazione, sancendo all'art. 3 della citata legge, che ogni provvedimento amministrativo debba essere

⁴⁷ Nel mare di contributi sul tema cfr. M.S. GIANNINI, *Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. Dir.*, XXVII, Milano, 1977, p. 257 ss. Prima dell'introduzione di una disciplina a carattere generale, e fin dall'istituzione della Sezione IV del Consiglio di Stato nel 1889, la giurisprudenza amministrativa ricercava il fondamento dell'obbligo di motivazione in alcune norme di copertura, tra le quali l'art. 3 della legge 2248 n. 1865 all. E, poi ripreso dall'art. 5 co. 2 del D.P.R. 24 novembre 1971, n. 1199, che prevede l'obbligatorietà della motivazione per le decisioni sui ricorsi amministrativi. Successivamente all'avvento della Costituzione la giurisprudenza ha spesso richiamato anche l'art. 111 Cost. nella parte in cui sancisce l'obbligo di motivazione per i provvedimenti giurisdizionali.

motivato attraverso l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche "che hanno determinato la decisione dell'amministrazione in relazione alle risultanze dell'istruttoria".⁴⁸

Benché la prevalente giurisprudenza abbia da subito reputato minimi gli elementi di novità introdotti dalla norma, non è mancato qualche autore che si è mostrato convinto sostenitore del carattere innovativo della stessa.⁴⁹ Il riconoscimento della fondatezza del provvedimento amministrativo solo a fronte della presenza di una valida motivazione è stato collegato nel tempo a molteplici esigenze.

Tradizionalmente la funzione della motivazione è stata connessa a tre ordini di ragioni, che sinteticamente si possono riassumere nel: a) garantire in generale la trasparenza della funzione amministrativa; b) permettere un controllo sull'atto; c) consentire una maggiore intellegibilità ed una migliore interpretazione dell'atto in capo al singolo.⁵⁰

La funzione della motivazione *sub a)*, è vista quale corollario del principio di trasparenza, in chiave di strumento di controllo-democratico dei cittadini nei confronti del potere esercitato dall'autorità amministrativa. Tale controllo-democratico porta con sé la conseguenza giuridica che tutti i provvedimenti debbano essere motivati, indipendentemente dal loro effetto lesivo o ampliativo.⁵¹ In questa logica, i potenziali destinatari della motivazione non sono solo i destinatari del provvedimento finale, ma tutta la comunità dei consociati. Di qui i riflessi tipici del principio di trasparenza.

Con riferimento allo scopo funzionale *sub b)*, si evidenzia che la motivazione non rappresenta una forma di garanzia per il privato, bensì uno strumento per valutare la legittimità del provvedimento. Tale strumento deve essere messo a disposizione

⁴⁸ Si noti che l'art. 3 fa esclusivo riferimento ai provvedimenti e non già a tutti gli atti amministrativi, circoscrivendo così l'obbligo di motivazione a quei soli atti aventi natura provvedimentoale. Per una disamina dell'originaria formulazione della legge 241/90 si veda V. ITALIA, *Commento all'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241*, Milano, 1990, p. 56 ss., che spiega come nei lavori preparatori alla legge la Sotto-Commissione presieduta da Nigro avesse previsto la motivazione per tutti gli atti amministrativi scritti.

⁴⁹ Cfr. A. ROMANO TASSONE, *Motivazione nel diritto amministrativo*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 1997, App., XIII, p. 683 ss., il quale riporta anche gli orientamenti dottrinali precedenti all'introduzione per legge dell'obbligo di motivazione.

⁵⁰ Così descrive C. M. JACCARINO, voce *Motivazione degli atti amministrativi*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. X, 1968, p. 958 ss.

⁵¹ Sul punto si veda A. ROMANO TASSONE, *Motivazione cit.*, p. 698.

dell'autorità giudiziaria al fine di esercitare il sindacato di legittimità sull'atto.⁵² In quest'ottica la motivazione sembrerebbe superflua per quei provvedimenti privi del carattere lesivo, oltre che per quelli privi di discrezionalità e pertanto vincolati.

L'aspetto funzionale di cui al punto c) mette in luce invece come la motivazione, prima ancora che finalisticamente orientata al controllo giurisdizionale, sia volta a rendere edotto il singolo destinatario del punto di vista dell'amministrazione, nel tentativo di convincere lo stesso della bontà e della legittimità dell'agire della Pubblica Amministrazione, in una prospettiva di persuasione.⁵³

A seconda della funzionalità che si riconduce all'istituto della motivazione vengono messi in evidenza alcuni aspetti piuttosto che altri anche se, come insegna autorevole dottrina, la soluzione non può essere unica ed omogenea, in quanto omogenei non sono neppure i provvedimenti.⁵⁴

Si è definita la motivazione come qualcosa di diverso rispetto alla sua giustificazione, nel senso che la prima (la motivazione) è intesa come esposizione circostanziata dell'opportunità e dei presupposti alla base della decisione; mentre la seconda (la giustificazione) attiene ad un mero giudizio di esistenza dell'atto, che non necessita di approfondite argomentazioni.⁵⁵

Tale distinzione sembra non essere stata sconosciuta al legislatore, tanto che questi nell'art. 3 co.1 della legge 241/90 si è sentito in dovere di precisare che la motivazione deve contenere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della decisione, suffragate da quanto emerso in sede istruttoria.

La distinzione di contenuto fra motivazione e giustificazione, la quale ultima sembra in definitiva coincidere con la mera indicazione della norma, presenta dei risvolti pratici in ordine alla problematica dell'obbligo di motivazione degli atti vincolati. La questione merita un'attenzione particolare, in quanto a seconda della natura e funzione dell'atto amministrativo, ovvero a seconda che l'atto sia discrezionale o

⁵² *Ibidem.*

⁵³ Con riferimento alla funzione di persuasione si veda G. CORSO, voce *Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, aggiorn. V, Milano, 2001, p. 786 ss.

⁵⁴ In questo senso M.S. GIANNINI, *Motivazione* cit., p. 257 ss.

⁵⁵ *Ibidem.* L'A. nell'analizzare la distinzione fra motivazione e giustificazione, quali parti strutturalmente diverse del provvedimento, connota altresì la prima come "motivazione in senso ampio" e la seconda come "motivazione in senso stretto": inquadramento rimasto a tutt'oggi attuale. Sul punto si vedano altresì C. M. JACCARINO, voce *Motivazione* cit., p. 959, che precisa che la motivazione indica l'esposizione dei fatti e non già "la mera esposizione di considerazioni soggettive"; e anche G. CORSO, *Motivazione* cit., p. 775 ss.; e V. MAZZARELLI, voce *Motivazione, II) Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. giur.*, vol. XX, Roma, 1990, p. 1 ss.

vincolato, potrebbe cambiare il regime motivazionale.⁵⁶ Così ad esempio, quando il provvedimento ha natura vincolata, la giurisprudenza è solita ravvisare un'attenuazione dell'obbligo di esternare i motivi relativi ai presupposti sussistenti per l'emanazione dell'atto.

Analoga soluzione si ritiene applicabile nei casi in cui il provvedimento amministrativo vada non già ad incidere negativamente la sfera giuridica altrui, bensì ad ampliarne le prerogative con effetti favorevoli.

Per la dottrina che vuole l'obbligo di motivazione legato alla natura dell'atto cui accede, la stessa nel caso di atti vincolati sarebbe funzionale al controllo esercitabile dal giudice e pertanto risulterebbe un elemento quasi superfluo.⁵⁷

Altra dottrina avrebbe invece condivisibilmente osservato che l'art. 3 della legge 241/90 si applica anche agli atti aventi natura vincolata e che pertanto la motivazione non è finalizzata funzionalmente al controllo giurisdizionale, ma ad un fine più ampio volto alla trasparenza del procedimento. La motivazione si porrebbe in questo senso come sintesi dell'istruttoria che la precede.

Alla domanda di quali siano i riflessi che l'art. 3 esplica sugli atti tributari bisogna rispondere che la disciplina dell'obbligo di motivazione si applica anche a questi ultimi, non essendo oggetto di esplicita esclusione.

In passato era forte la presunzione di legittimità degli atti dell'Amministrazione Finanziaria, sulla base del convincimento dell'interesse superiore dell'azione del Fisco, volta a tutelare l'interesse finanziario dello Stato. In quest'ottica era il contribuente che doveva dimostrare l'erroneità della pretesa tributaria e non già l'Amministrazione Finanziaria la sussistenza dei presupposti di fatto e di diritto dell'assoggettamento al tributo. Anche dopo la legge 241/90 è rimasta la domanda se il riferimento all'obbligo di motivazione per i provvedimenti amministrativi fosse in funzione dei soli provvedimenti discrezionali o anche di quelli vincolati. Ciò avrebbe comportato la conseguenza dell'esclusione o quanto meno dell'attenuazione

⁵⁶ Si esprime in questo senso B. G. MATTARELLA, *Il provvedimento amministrativo*, in *Trattato di diritto amministrativo*, (S. CASSESE a cura di), Milano, 2003, p. 868 ss.

⁵⁷ B. G. MATTARELLA, *Il provvedimento* cit., p. 872 ss.

dell'obbligo di motivazione per gli atti vincolati, alla cui natura sono ricondotti tutti gli atti tributari.⁵⁸

Tale orientamento, ampiamente diffuso prima dell'avvento della legge 241/90, si può ritenere oggi non più così persuasivo grazie al dettato dell'art. 3 della medesima legge che, come già evidenziato, prescrive l'obbligo di motivazione per tutti gli atti di natura provvedimentoale. La diversa natura dell'atto potrebbe implicare oggi tutt'al più una diversità di contenuto della motivazione, dovuta alla diversa intensità di procedere alla valutazione degli interessi in gioco da parte della Pubblica Amministrazione, ma rimane ferma tuttavia la necessità del collegamento tra presupposti di fatto e ragioni giuridiche alla base dell'istruttoria da un lato, e l'emanazione del provvedimento finale dall'altro. Come espresso in dottrina infatti, la motivazione manifesta il modo in cui l'amministrazione esercita i poteri che le sono conferiti dalla legge, esternando ai terzi i fatti che inducono la Pubblica Amministrazione ad agire in quel determinato modo.⁵⁹

1.4.1.1 Chiarezza e motivazione degli atti tributari ai sensi dell'art.7 dello Statuto dei diritti del contribuente

Un espresso richiamo all'art. 3 co.1 della legge 241/90 si trova nell'art.7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente). La citata disposizione di cui all'art. 7 sembra voler rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti assunti dall'Amministrazione Finanziaria, quasi fosse necessario evidenziare con maggiore enfasi l'importanza della motivazione relativamente a questo tipo di atti. Il richiamo che l'art. 7 fa all'art. 3 non è stato tuttavia integrale, tanto che ne è scaturita una leggera distonia, in quanto l'art.7 Statuto utilizza il termine "atto", mentre il dettato letterale dell'art. 3 legge 241/90 fa riferimento alla locuzione "provvedimento".

⁵⁸ Relativamente al fatto che gli atti vincolati non comportano decisione alcuna, ovvero scelta alcuna fra diverse alternative, tanto che sono sottratti all'obbligo di motivazione cfr. G. CORSO, *Motivazione cit.*, p. 780 ed in particolare P. VIRGA, *Diritto amministrativo. Atti e ricorsi*, Milano, 2001 p. 7 ss., secondo cui il termine provvedimento si dovrebbe riferire esclusivamente agli atti discrezionali, in quanto la legge lascia in capo all'autorità amministrativa un margine di apprezzamento, di discrezionalità, di scelta e qualora questa mancasse in modo assoluto non si avrebbe un provvedimento, ma un atto dovuto. Sulla natura vincolata degli atti tributari fra i tanti cfr. S. MULEO, *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, p. 537 ss. Per una ricostruzione della motivazione dell'atto impositivo alla luce della disciplina generale del procedimento amministrativo cfr. D. MAZZAGRECO, *Questioni attuali in tema di motivazione degli atti*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, fasc.4, I, p. 361 ss.

⁵⁹ Così V. MAZZARELLI, *Motivazione cit.*, p. 4 ss.

Parte della dottrina ha visto nella formulazione dell'art. 7 Statuto una modifica essenziale, volta da un lato a definitivamente superare le resistenze all'applicazione dell'obbligo di motivazione anche agli atti vincolati.⁶⁰ Dall'altro ad attribuire particolare rilievo anche a tutti gli atti istruttori, endo-procedimentali e strumentali all'attività principale, che benché non contengano manifestazioni di volontà, mantengono in sé il loro potenziale effetto lesivo nei confronti della sfera giuridica del contribuente, senza peraltro poter essere resi oggetto di impugnazione innanzi alle Commissioni tributarie, in quanto avulsi dall'elenco tassativo dell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.⁶¹

Gli studi che si sono occupati dell'art. 7 Statuto hanno poi ravvisato un'altra differenza rispetto all'art. 3 legge 241/90, che si fonda sulla mancata menzione nello Statuto del riferimento alle risultanze dell'istruttoria presenti invece nella legge generale sul procedimento. Parrebbe secondo tale impostazione che la motivazione degli atti tributari debba fare menzione della situazione di fatto e delle ragioni di diritto alla base dell'atto, ma non anche delle risultanze dell'istruttoria, com'è peraltro tipico secondo i citati studi dell'attività vincolata, che richiede una motivazione a contenuto minimo.⁶² Tale impostazione evidenzia che la maggior parte dell'attività esplicita dall'Amministrazione Finanziaria è di tipo non-discrezionale (*rectius* vincolato) e che per tale motivo il legislatore ha preferito ridurre al minimo il contenuto della motivazione, al fine di ovviare tutti i problemi interpretativi che ampie e dettagliate precisazioni potrebbero implicare. Si noti tuttavia che ridurre al minimo non significa aver inteso eliminare la motivazione con riferimento a tali atti, la quale nell'ambito tributario sembra, secondo l'impostazione citata, generalizzata a tutti gli atti. Tale orientamento non convince pienamente il modesto pensiero di chi

⁶⁰ R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente (Commentario)*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 298 ss.

⁶¹ In questo senso si esprimono diversi autori tra cui M. BEGHIN, *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, d.P.R. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello "Statuto dei diritti del contribuente"*, in *Riv. Dir. trib.*, I, 2004, p. 711 ss., che fra gli atti esclusi dalla possibilità di essere impugnati menziona gli atti istruttori, i dinieghi di autotutela e gli avvisi bonari ex artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; cfr. anche A. VOGLINO, *Lineamenti definitivi dell'obbligo di motivazione degli atti tributari*, in *Boll. Trib.*, 2001, p. 5 ss.

⁶² Così R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari* cit., p. 303 ss., che afferma che l'attività istruttoria, intesa come momento in cui l'amministrazione procede al contemperamento dei diversi interessi in gioco "nell'ambito di un procedimento discrezionale", non è contemplata nel procedimento tributario.

scrive, nella parte in cui riconduce l'attività istruttoria all'esclusivo esercizio di un'attività discrezionale della Pubblica Amministrazione, laddove cioè la Pubblica Amministrazione è chiamata ad effettuare un bilanciamento dei diversi interessi in gioco ed è pertanto chiamata ad effettuare scelte di opportunità, che verrebbero invece ritenute assenti o marginali nell'ambito del procedimento tributario. Benché tale prospettiva non precluda l'obbligo di motivazione degli atti tributari, per i quali l'art.7 Statuto detta un principio generale di contenuto minimo della motivazione, è bene ribadire che casi di esercizio di attività discrezionale sono presenti anche nell'ambito tributario, in particolare nello svolgimento delle attività di indagine.⁶³ La lettura e l'interpretazione dell'art. 7 in tal senso è suffragata dal fatto che lo Statuto dei diritti del contribuente è finalizzato ad ampliare le garanzie del contribuente e non già ad affievolirle. Si crede sia pertanto così che vada innovativamente interpretato il richiamo all'art. 3 della legge 241/90, secondo una interpretazione che tutt'altro che restrittiva, è volta all'opposto a generalizzare l'obbligo di motivazione degli atti vincolati, pertanto degli atti tributari.

La novità forse di maggior rilievo attiene comunque all'inserimento dell'obbligo di motivazione all'interno di una legge (lo Statuto del contribuente) che prescrive la trasparenza dell'attività dell'Amministrazione Finanziaria, in una visione sempre più democratica dei rapporti fra contribuente e Fisco, ed esprime tutta la "polifunzionalità" della motivazione, che benché evidente in sede amministrativa, mette in luce ancora di più la sua incisività in ambito tributario, vista la preclusione partecipativa del contribuente al procedimento istruttorio.⁶⁴

1.4.1.2 La motivazione per relationem

Con l'avvento della legge generale sul procedimento amministrativo viene definitivamente legittimata anche la tecnica del rinvio, pertanto trova ingresso nell'ordinamento amministrativo la motivazione *per relationem*, che rimanda

⁶³ Fra quelli che sostengono l'esistenza di poteri discrezionali in capo all'Amministrazione Finanziaria cfr., *ex plurimis*, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, Milano, 2002, p. 9 ss., che evidenzia la sussistenza di un potere di contemperare i diversi interessi in gioco, nel momento in cui l'Amministrazione Finanziaria decide il tipo di strumento da adottare e con quale intensità servirsi di esso.

⁶⁴ Così R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari* cit., p. 314 ss., che pone l'accento su come la motivazione sia l'unico strumento volto a garantire il contribuente durante il procedimento.

l'individuazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche *aliunde* ovvero ad altro atto.⁶⁵

Sul punto la disciplina amministrativa si configura leggermente diversa rispetto a quella tributaria.

L'art.3 co. 3 della legge generale sul procedimento sancisce che nelle ipotesi in cui la decisione risulta da altro atto, quest'ultimo "deve essere indicato e reso disponibile". Oltre ad essere individuato l'atto richiamato, questo deve essere reso disponibile, come ha avuto modo di precisare in più di un'occasione la giurisprudenza, non già attraverso la materiale allegazione dell'atto, ma più semplicemente consentendo l'accesso allo stesso.⁶⁶

Diversamente nel diritto tributario l'art. 7 dello Statuto prescrive espressamente che nel caso in cui la motivazione richiami un altro atto, questo deve essere necessariamente allegato, non essendo sufficienti l'esplicita autorizzazione, o la comunicazione dell'assenza di impedimenti, ad accedere allo stesso.⁶⁷ Ciò implica un effetto più restrittivo della disciplina tributaria rispetto a quella amministrativa, ma allo stesso tempo più garantista di una corretta informazione del contribuente, il quale deve avere conoscenza dell'atto presupposto, anteriormente o al più tardi contemporaneamente alla notifica o comunicazione dell'atto presupponente, e mai

⁶⁵ In questo senso *ex multis* R. VILLATA, M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, in F. G. SCOCA, F. A. ROVERSI MONACO, G. MORBIDELLI (diretto da) *Sistema del diritto amministrativo italiano*, Torino, Giappichelli, 2006, p. 262 ss., che precisano che la motivazione *per relationem* è una particolare esternazione dei motivi e non già un esonero dal relativo obbligo.

⁶⁶ Tra le molteplici pronunce che si orientano in tal senso si veda Tar Lombardia, Sez. IV, 2 luglio 2009, n. 4258 in *Foro Amm. Tar*, 2009, 7-8, p. 1981; Tar Lazio, Sez. I, 4 marzo 2009, n. 2236 in *Foro Amm. Tar*, 2009, 3, p. 712; Cons. St., Sez. IV, 17 dicembre 2008, n. 6274, in *Foro Amm. CdS*, 2008, 12, p. 3423; Cons. St., Sez. IV, 24 dicembre 2007, n. 6653, in *Foro Amm. CdS*, 2007, 12, p. 3415; Cons. St., Sez. IV, 16 ottobre 2006, n. 6165, in *Foro Amm. CdS*, 2006, p. 2775; Cons. St., Sez. IV, 12 ottobre 2006, n. 6091, in *Foro Amm.*, 2001, p. 2870; Cons. St., Sez. IV, 6 giugno 2006, n. 3389, in *Foro Amm.*, 2006, p. 1867; Cons. St., Sez. IV, 10 maggio 2005, n. 2231, in *Foro Amm.*, 2005, p. 1385; Cons. St., Sez. IV, 6 maggio 2002, n. 2400, in *Foro Amm.*, 2002, p. 1288; Cons. St., Sez. IV, 27 dicembre 2001, n. 6417, in *Foro Amm.*, 2001, p. 3149.

⁶⁷ In questo senso G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 168 ss., che richiama peraltro significative pronunce della S.C., che chiariscono come il contribuente debba essere messo in condizione di esercitare la propria difesa, così Cass. Sez. trib., 23 gennaio 2008, n. 1418 e Cass., Sez. trib., 13 ottobre 2006, n. 22013; oltre a Cass. Sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15234 in *Corr. Trib.*, 10/2002, p. 869 ss., che precisa che "la funzione informativa" della motivazione nelle ipotesi di riferimento a documenti diversi, ha luogo "solo se tali documenti sono allegati o comunicati al contribuente, ovvero per altro verso da lui conosciuti".

successivamente a quel momento.⁶⁸ Diversamente, l'obbligo di motivazione potrebbe essere svuotato del suo contenuto, rendendo eccessivamente gravose e tardive le garanzie difensive del contribuente, che posto innanzi ad una motivazione collegata *per relationem* ad atti sconosciuti, sarebbe come di fronte a un atto radicalmente privo di motivazione.⁶⁹

All'indomani dell'entrata in vigore dello Statuto la prassi amministrativa da una parte e la giurisprudenza tributaria dall'altra hanno avuto modo di precisare che l'obbligo della materiale allegazione degli atti presupposti è da ritenersi assolto tutte le volte che gli atti presupposti siano stati a vario titolo già notificati o comunicati al contribuente medesimo.⁷⁰

Ne consegue che lo Statuto dei diritti dei contribuenti ha innovato l'istituto della motivazione *per relationem* rispetto alla disciplina amministrativa, in quanto ha onerato l'Amministrazione Finanziaria di provvedere a che il contribuente abbia una conoscenza effettiva dell'atto presupposto, salvo che quest'ultimo non sia già stato in precedenza conosciuto dal contribuente.⁷¹

Ciò che ancora oggi rimane problematico dell'istituto *de quo* è l'abuso che di esso viene fatto nella prassi amministrativo-tributaria, relativamente al collegamento motivazionale sussistente tra i processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza, ed i successivi avvisi di accertamento che ne scaturiscono. In altre parole ciò che si lamenta è l'assenza di qualsivoglia "vaglio critico" dei verbali scritti dai

⁶⁸ Così si esprime R. MICELI, *La motivazione per relationem*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente (Commentario)*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 328 ss.

⁶⁹ Così icastico, ma ancora attuale A. VOGLINO, *Lineamenti "definitivi" dell'obbligo di motivazione degli atti tributari*, in *Boll. Trib.*, 2001, p. 11 ss.

⁷⁰ Tale precisazione si è resa necessaria subito dopo l'introduzione dello Statuto, a parziale modifica di un primo atteggiamento assunto dall'Amministrazione Finanziaria e consistito nel raccomandare agli Uffici di allegare agli atti di accertamento gli atti richiamati ancorché gli stessi fossero già stati notificati o comunicati al contribuente: così Circ. Min. 1 agosto 2000, n. 150/E in *Il fisco*, 2000, p. 10855 ss., successivamente corretta dalla Circ. Min. 3 agosto 2001, n. 77/E in *Il fisco*, 2001, p. 10649 ss. Quanto alla giurisprudenza si vedano *ex multis* le sentenze di Cass., Sez. trib., 29 gennaio 2008, n. 1906 in *Giust. Civ. Mass.*, 2008, 1, p. 102 ss.; Cass., Sez. trib., 30 gennaio 2007, n. 1905 in *Giust. Civ. Mass.*, 2007, 1; e di Comm. Trib. Prov. di Bari, sez. XIII, 27 marzo 2008, n.74 in *Giust. Trib.*, 4/2008, p. 713 ss., con nota di F. MARENGO, *Avviso di accertamento motivato per relationem, garanzie del contribuente e posizione del curatore fallimentare*, che molto esaurientemente precisa come la Commissione investita della controversia ritenga non ammissibile la motivazione *per relationem* dell'avviso di accertamento quando l'atto oggetto della *relativo*, nel caso di specie il processo verbale di constatazione, sia stato notificato ad un soggetto diverso dal destinatario dell'avviso di accertamento (nel caso di specie al contribuente fallito). A meno che l'Amministrazione Finanziaria riesca a dimostrare che il soggetto diverso abbia avuto effettiva e tempestiva conoscenza del documento richiamato nell'avviso, non essendo sufficiente un'astratta possibilità di conoscenza.

⁷¹ R. MICELI, *La motivazione per relationem* cit., p. 341-342.

militari della Finanza. Questo aspetto di non poco conto, può sicuramente essere migliorato in senso garantista per il contribuente, evitando che il funzionario dell'accertamento si limiti a trasporre pedissequamente nell'atto impositivo i rilievi contenuti nell'atto istruttorio che lo precede (il pvc appunto), in assenza di un riscontro delle risultanze istruttorie e probatorie.⁷²

1.4.1.3 Motivazione e prova della pretesa erariale. Cenni al difetto di motivazione

Si è già visto come la motivazione sia funzionale da un lato a descrivere e fondare la pretesa tributaria, dall'altro ad individuare con immediatezza i rilievi contestati alla parte, permettendo così alla stessa di eventualmente procedere all'impugnazione dell'atto impositivo innanzi alla Commissione tributaria competente.⁷³ Senza addentrarsi a descrivere la fase contenziosa, in quanto si vuole in questa sede rimanere nella fase dell'accertamento *tout court*, si evidenzia quanto sia importante la perfetta conoscenza in capo al contribuente dei presupposti di fatto e di diritto che hanno legittimato l'azione accertatrice. Con la dovuta conoscenza il contribuente può non solo organizzare al meglio le proprie difese con riferimento all'enunciazione dei motivi dell'eventuale ricorso da promuovere, ma è in grado soprattutto di valutare se la pretesa sia legittima, illegittima o solo parzialmente legittima. Di qui l'importanza delle risultanze istruttorie quale nesso fra i presupposti di fatto e le argomentazioni in diritto.

⁷² Sul punto vedi diffusamente R. ZANNI, *L'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente: chiarezza e motivazione degli atti tributari. Questioni generali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, 5, p. 1147 ss. Cfr. altresì certa giurisprudenza che considera radicalmente privo di motivazione l'avviso di accertamento, qualora sia evidente che l'Ufficio si sia limitato a recepire acriticamente le risultanze della verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza: così la sentenza della Comm. Trib. Prov. di Lecce, Sez. II, 12 novembre 2008, n. 483.

⁷³ Anche per quel che attiene gli aspetti più processuali, dottrina e giurisprudenza ribadiscono che la motivazione deve necessariamente essere specificata all'interno dell'atto impugnato, in quanto la stessa influenza e delimita il *thema decidendum* del processo, non potendo la pretesa tributaria essere successivamente precisata dall'Amministrazione Finanziaria in sede processuale con l'introduzione di elementi ulteriori e diversi, né potendo il processo lasciare ingresso alle domande riconvenzionali, in quanto il giudizio tributario ha natura impugnatoria: così, *ex multis*, Cass., Sez. Trib., 9 ottobre 2009, n. 21446 in *Dir. e Giust.*, 2009; Cass., Sez. Trib., 22 settembre 2006, n. 20516 in *Mass. Giur. It.*, 2006 e Cass., Sez. Un., 3 ottobre 2004, n. 19854, annotata da M. BASILAVECCHIA, *La piena conoscenza dell'atto impositivo*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2005, p. 14 ss. Per quel che attiene l'eccezionale proposizione di motivi aggiunti da parte del contribuente nelle sole deroganti ipotesi dell'avvenuto deposito di documenti nuovi non conosciuti ai sensi degli artt. 18, 21 e 24 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, si veda A. SCALINCI, *Deposito di documenti e notifiche endo-processuali: l'essenza propria e complessa della "regolazione della tutela giurisdizionale"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 5/2004, p. 287 ss.

Nel procedimento di imposizione è fondamentale distinguere quella che è la motivazione, da quelle che sono le prove *a latere* della motivazione.⁷⁴

La prima consiste, come già detto, nell'indicazione dei presupposti di fatto e del ragionamento logico-giuridico alla base della pretesa erariale, essa ha natura sostanziale e dev'essere contestuale all'emissione del provvedimento, a pena di nullità dello stesso.⁷⁵

Le prove invece individuano la fondatezza della pretesa e palesano la solidità o la fragilità della motivazione. Alla domanda se l'Amministrazione Finanziaria sia obbligata ad indicare specificamente nell'atto le prove a fondamento della pretesa, parte della giurisprudenza di legittimità ha dato risposta negativa.⁷⁶ Le prove non sono l'elemento costitutivo dell'avviso di accertamento, in quanto la loro mancata indicazione non incide sulla validità dell'atto accertativo, ma semmai sulla fondatezza della pretesa, nel caso di una loro radicale insussistenza o mancata esibizione anche in un secondo momento.⁷⁷ E' tuttavia d'obbligo una precisazione. Ciò che si manifesta secondariamente è l'onere in capo alla Pubblica Amministrazione di esibire i mezzi probatori, ma non anche la coeva esistenza degli stessi al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento.⁷⁸

Ciò detto, si può ora analizzare il caso in cui la motivazione sia insufficiente o assente, tanto da determinare un vero e proprio vizio motivazionale.

Con la legge di riforma 15/2005 sono state apportate significative modifiche alla legge 241/90, in quanto è stato specificamente disciplinato l'ambito delle invalidità, di precedente esclusiva elaborazione giurisprudenziale. Gli articoli 21-septies e 21-octies risultano innovativi anche con riferimento ai protagonisti dell'ambito tributario ovvero agli atti impositivi. Poiché il regime dei vizi regolato dalla legge 15/2005 fa pieno ingresso anche nel diritto tributario, ci si chiede se il difetto di motivazione, inquadrato fino al 2005 come nullità *ex art 42 co.2 DPR 600/73* ed *ex art. 56 co.2*

⁷⁴ Così C. CALIFANO, *La motivazione degli atti tributari. Studi preliminari*, Bologna, Gedit, 2008, p. 261 ss.

⁷⁵ In questo senso la maggior parte della dottrina tra cui A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 701 ss.

⁷⁶ Così una per tutte Cass., Sez. Trib., 22 agosto 2002, n. 12394, in *Boll. Trib.*, 2004, p. 1026 ss.

⁷⁷ A suffragio di tale impostazione l'art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, che nel prescrivere gli elementi essenziali dell'avviso di accertamento, non menziona fra questi l'indicazione delle prove: in tal senso R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari* cit., p. 307 ss.

⁷⁸ *Ibidem*, p. 308 ss., in particolare relativamente al fatto che, nell'art.7 co.1 dello Statuto del contribuente, non costituisce indice rivelatore della volontà del legislatore di escludere l'indicazione dei mezzi probatori dalla motivazione il mancato riferimento alle risultanze dell'istruttoria.

DPR 633/72, non sia oggi da rileggere alla luce: a) della disposizione di cui all'art 21-*septies* che introduce per la prima volta a livello normativo espresse ipotesi di nullità degli atti amministrativi; b) della disposizione di cui all'art 21-*octies*, nella parte in cui prevede che il provvedimento non possa essere annullato, qualora per la natura vincolata dello stesso sia palese che il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Con riferimento all'art. 21-*septies* si percepisce nitidamente l'elemento innovativo introdotto dal legislatore. Se prima infatti la regola generale del diritto amministrativo era l'annullabilità degli atti, mentre la nullità ricorreva in ipotesi circoscritte espressamente previste dalla legge, oggi le nullità sono regolate anch'esse in via generale come autonome figure.⁷⁹

Ci si chiede se nel diritto tributario, in mancanza di una disciplina generale che regolamenti i vizi degli atti impositivi, le singole norme che sanciscono la nullità debbano essere coniugate con quelle della legge generale sul procedimento.⁸⁰ Ai sensi dell'art. 21-*septies* queste ipotesi di nullità sono la carenza degli elementi essenziali del provvedimento, il difetto assoluto di attribuzione, la violazione o elusione di giudicato e le altre particolari ipotesi stabilite dalla legge.

Il vizio di motivazione dell'atto amministrativo non sembra, tuttavia, essere riconducibile alle suddette categorie, in particolare né alla mancanza degli elementi essenziali, né ai casi previsti per legge.

Sotto il primo profilo, la mancanza di motivazione inquadrata come carenza di un elemento essenziale dell'atto impositivo implicherebbe delle conseguenze molto gravi, che si possono sintetizzare: a) nella radicale assenza di effetti giuridici dell'atto ad ogni minima violazione dell'obbligo motivazionale, con conseguente negazione della natura provvedimentale ed autoritativa dell'atto impositivo; b) nella rilevabilità della nullità anche ad opera di terzi in ogni stato e grado (così come per le nullità civilistiche) attraverso azioni, non già impugnatorie, bensì di accertamento; c) nel venir meno del termine decadenziale allo scadere del quale l'atto diviene definitivamente inoppugnabile, con conseguente imprescrittibilità dell'azione di

⁷⁹ Così F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 19/2005, p. 1446 ss.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 1446 ss.

nullità e relativa indeterminatezza della pretesa tributaria.⁸¹ Non sembrano tuttavia queste le conseguenze

Sotto il secondo profilo, ove è la legge che determina casi di nullità *ad hoc*, si potrebbero esemplificativamente citare gli artt. 42 co.2 D.P.R. 600/73 e 56 co.2 D.P.R. 633/72, che trattano ipotesi di nullità. E' tuttavia diffusa convinzione che la locuzione "nullità" venga sempre più spesso utilizzata nell'ambito tributario in modo equivoco ed atipico, intendendo per nullità gli effetti più miti dell'annullabilità.⁸² Pertanto quando l'atto viziato da difetto di motivazione è in contrasto con una norma tributaria, che espressamente sancisce l'obbligo di motivazione a pena di nullità, tale atto impositivo sebbene potenzialmente riconducibile all'art. 21-*septies* della legge 241/90, denota degli effetti meno incisivi della nullità *tout court*, una sorta di nullità "sui generis" ovvero più propriamente dell'annullabilità, con la conseguenza che il vizio è da intendersi eccezionale su istanza di parte, solo entro il primo grado di giudizio, pertanto non già rilevabile in ogni stato e grado. Questa interpretazione appare l'unica capace di conciliare in via sistematica la particolare natura provvedimentale degli atti tributari con l'art. 21-*septies*.

Anche l'inquadramento dell'irrelevanza dei vizi non invalidanti, ai sensi dell'art. 21-*octies*, sembra porre alcune questioni problematiche in rapporto al regime delle "nullità" dell'ambito tributario. Infatti, se il difetto di motivazione degli atti impositivi venisse inquadrato dal punto di vista prettamente formale, ai sensi dell'art. 21-*octies* co. 2 tale vizio potrebbe essere considerato una mera irregolarità, pertanto del tutto irrilevante, fino al punto di ritenere ammissibile l'introduzione di una motivazione postuma sanante l'atto carente di motivazione. Così tuttavia non può essere, vista l'importanza sostanziale dell'obbligo motivazionale per le diverse finalità sopra citate.

⁸¹ M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, 2, p. 357 ss.

⁸² *Ibidem*, p. 358 ss., il quale precisa come l'uso improprio del termine "nullità" sia dipeso dal contesto culturale del periodo in cui tali disposizioni sono state introdotte "quando era fortemente dubbia la valenza provvedimentale dell'atto impositivo e prevaleva l'idea di una sua natura processuale, o comunque funzionale al processo, rispetto alla quale l'uso del termine nullità offriva maggiore certezza in ordine all'effetto invalidante dell'anomalia". E' significativo evidenziare a questo fine, come l'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, norma di molto successiva a quelle poc' anzi citate, pur prescrivendo l'obbligo di motivazione degli atti dell'Amministrazione Finanziaria, non preveda tuttavia la comminazione di sanzione alcuna nel caso di violazione dell'obbligo motivazionale.

D'altro canto la "prova di resistenza" prevista dall'art. 21-octies, richiede l'esame prognostico che il contenuto dispositivo dell'atto non sarebbe stato comunque diverso da quello in concreto adottato. Tale verifica postuma è di difficile applicazione con riferimento agli atti accertativi, in quanto questi fondano la loro giustificazione proprio nei presupposti di fatto e di diritto espressi in motivazione. L'assenza di un presupposto fa venire meno l'assoggettamento ad imposta del fatto o dell'azione compiuta, laddove è solo dalla motivazione che si può evincere la fondatezza della pretesa erariale.

Ipotesi, nelle quali la discrezionalità amministrativa di ponderazione dei fatti e degli elementi in gioco possa definirsi fortemente limitata, se non addirittura inesistente, non sono tipiche dell'accertamento tributario, se non forse con esclusivo riferimento a quei controlli formali cd. automatizzati, per i quali al contribuente è noto o fortemente prevedibile il contenuto dispositivo dell'eventuale atto che gli verrà destinato, e ciò ancor prima della emanazione dello stesso.⁸³

1.4.2 Cenni all'importanza del responsabile del procedimento nell'ottica di maggiori garanzie per il contribuente

L'istituto del responsabile del procedimento amministrativo non ha subito sostanziali modifiche strutturali e funzionali a seguito della riforma del 2005, la cui disciplina rimane sancita dagli artt. 4, 5, 6, della legge 241/90. Permangono tuttavia alcuni rilievi critici in ordine all'interpretazione dell'istituto in rapporto all'accertamento tributario.

La previsione di un unico funzionario o dirigente quale responsabile del procedimento, ai sensi dell'art. 5 della legge 241/90, oltre a garantire coordinamento, economicità ed efficienza della fase istruttoria, attribuisce al responsabile il delicato compito di interloquire con la parte privata.⁸⁴ Ciò prelude all'attività partecipativa

⁸³ Così M. MAURO, *I riflessi dell'art. 21-octies della l. n. 241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario*, in *Boll. Trib.*, 2005, 21, p. 1626 ss., il quale fa riferimento al fatto che potrebbero ipotizzarsi tali i controlli formali di cui all'art. 36-bis 36-ter del D.P.R. 600/73 per le II.DD, e di cui all'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972 con riferimento all'IVA.

⁸⁴ Così R. CAMELI, *Il responsabile del procedimento amministrativo, funzioni istruttorie e poteri di regolarizzazione*, in *Azione amministrativa e disciplina di diritto pubblico*, F. LUCIANI, R. ROLLI (a cura di), Napoli, Ed. Scientifiche it. 2008, p. 195 ss.

del privato al procedimento, che tuttavia nel diritto tributario, come già visto e come si vedrà nel prossimo capitolo, è ancor oggi molto fievole.⁸⁵

Mentre in diritto amministrativo non si registrano posizioni giurisprudenziali di rilievo orientate alla declaratoria di illegittimità del provvedimento per mancata indicazione del responsabile del procedimento, in senso contrario nell'ambito tributario non sono mancate plurime pronunce delle Corti di merito, che hanno ravvisato la nullità delle cartelle di pagamento per tale inadempimento.⁸⁶

Ciò è dipeso dal fatto che è proprio l'art.7 co.2 dello Statuto dei diritti del contribuente a prescrivere in modo perentorio quali sono gli elementi che gli atti dell'Amministrazione Finanziaria "devono tassativamente indicare", enumerando espressamente tra questi a) il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità presso cui è possibile ottenere un riesame in via di autotutela; c) il termine e l'organo innanzi al quale è possibile ricorrere nel caso di atti impugnabili. Al contenuto molto incisivo della norma non corrisponde tuttavia una altrettanto incisiva sanzione, in quanto l'art. 7 Statuto non prevede nessuna nullità, quale conseguenza della mancata indicazione di uno degli elementi prescritti dalla norma.⁸⁷

⁸⁵ In molti evidenziano che non a caso le disposizioni della legge 241/90, relative al responsabile del procedimento, precedono in via sistematica quelle del capo III concernenti la partecipazione, come se l'individuazione della persona responsabile fosse *condicio sine qua non* per l'intervento dei privati interessati, così *ex multis*, V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, 2008, p. 310 ss.; E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, X Edizione, Milano, Giuffrè, 2008, p. 398 ss.; CARINGELLA F., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 1028 ss.

⁸⁶ Con riferimento all'ambito amministrativo si veda M. RENNA, *Il responsabile del procedimento a (quasi) dieci anni dall'entrata in vigore della l. 241/90*, in *Dir. Amm.*, 2000, p. 515 ss., che precisa come siano stati rari gli interventi della giurisprudenza volti a dichiarare l'illegittimità dell'atto per il solo fatto della mancata indicazione del responsabile del procedimento. Tale posizione è ancora attuale, in quanto è confortata anche dalla giurisprudenza più recente, tra cui TAR Lazio, Sez. I, 9 marzo 2009, n. 2377 in *Foro amm.TAR.*, 2009, 3, p. 717, secondo cui l'art. 21-*septies* non menziona tra i casi di nullità l'omessa indicazione del responsabile del procedimento; nello stesso senso cfr. TAR Lazio, Sez. I-*quater*, 30 agosto 2005, n. 6359 in *Giur. It.*, 2006, 3, p. 636, secondo cui la violazione dell'art. 5 della legge 241/90 integra una mera irregolarità, insuscettibile di determinare l'illegittimità dell'atto anche perché è possibile supplire considerando competente l'unità organizzativa; nello stesso senso Cons. Stato, Sez. VI, 2 settembre 2003, n.4868 in www.giustizia-amministrativa.it. Con particolare riferimento alla giurisprudenza tributaria che ha dichiarato invalido l'atto impositivo a causa della mancata indicazione del responsabile del procedimento, si veda di recente Comm. Trib. Prov. di Pescara, Sez. II, 7 marzo 2008, n. 43.

⁸⁷ In ambito tributario è stata adita più volte la Corte cost. relativamente all'istituto del responsabile del procedimento. Fra gli interventi della Corte si registra la sentenza 27 febbraio 2009 n. 58, in *Giur. cost.*, 2009, 1, p. 440, che nel dichiarare infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 36 co.4-ter del DL 248/2007 (cd. decreto milleproroghe), ha avallato la norma di tale decreto che poneva un limite alla nullità delle cartelle di pagamento cd. "mute" ovvero prive dell'indicazione del responsabile del procedimento. Nella citata sentenza la Corte richiama come propri precedenti l'ordinanza 9 novembre 2007, n. 377, nella quale aveva indicato l'istituto *de quo* un "adempimento di non scarsa utilità", correlato al diritto di difesa del cittadino e del buon andamento della Pubblica

Con la riforma del 2005 il legislatore ha integrato l'art.6 lett. e) della legge 241/90, prevedendo specificatamente che laddove l'organo competente all'adozione del provvedimento finale sia diverso rispetto a quello responsabile del procedimento, il primo non può discostarsi in linea di principio dalle risultanze istruttorie del secondo, se non indicandone la motivazione nel provvedimento finale. Ciò ha avuto delle ripercussioni anche nell'ambito tributario, in quanto la norma ha trovato diretta applicazione anche con riferimento all'accertamento.

Il funzionario incaricato del procedimento, al termine della fase dell'accertamento, deve redigere una proposta o nota scritta o nota di appuramento, a mezzo della quale egli spiega, in modo anche articolato, la situazione di fatto e di diritto emersa a seguito dell'istruttoria, e propone al superiore gerarchico (generalmente di livello dirigenziale) l'*an* e il *quantum* dei tributi da accertare. La proposta diviene spesso e volentieri, non già per pigrizia del operatore, bensì per applicazione del principio di economicità del lavoro, la motivazione stessa dell'atto impositivo, che verrà emesso. Ebbene, alcuni profili problematici attengono proprio alla nota o proposta redatta dal responsabile del procedimento.

Accade infatti che il dirigente dell'unità organizzativa, in cui opera il responsabile del procedimento, ometta o rifiuti di sottoscrivere la proposta di accertamento, e che pertanto si verifichi il mancato accoglimento della stessa, con conseguente obbligo dell'incaricato funzionario di redigere una nuova proposta o comunque di modificare quella precedente.⁸⁸ Questa situazione è caratterizzata da un momento molto significativo che esplica i propri riflessi non solo all'interno dell'ufficio, ma anche

Amministrazione, tuttavia orienta l'interprete verso una lettura ridimensionata della disposizione di cui all'art. 7 dello Statuto del contribuente. Sul punto si veda G. CROCE, *L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2008, 6, p. 1250 ss. e F. MENTI, *L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento e la nullità per omessa indicazione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2008, 5, p. 1014 ss.

⁸⁸ Viene in evidenza la dinamica dei rapporti interni, che individua la relazione tra i dirigenti e responsabili del procedimento, ai sensi della art. 17 lett.d) del D.Lgs. 2001, n. 165, che prescrive che "i dirigenti...dirigono coordinano e controllano l'attività degli uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi con poteri sostitutivi in caso d'inerzia". L'inquadramento dei rapporti interni è inquadrato da qualche Autore come "l'attenuarsi del principio di gerarchia a vantaggio di relazioni improntate alla pari ordinazione e al coordinamento", così R. CAMELI, *Il responsabile del procedimento amministrativo, funzioni istruttorie e poteri di regolarizzazione cit.*, p. 211, tuttavia come spesso accade nella prassi, i poteri di direzione e di coordinamento non si limitano alla definizione delle finalità e dei criteri generali, ma penetrano molto più incisivamente nell'operato del responsabile.

all'esterno verso il contribuente.⁸⁹ La proposta può infatti contenere un recupero d'imposta di entità superiore rispetto a quello che viene ritenuto opportuno dal dirigente, cosicché l'atto impositivo che verrà emanato a firma del dirigente, sarà più favorevole al contribuente, in quanto di importo inferiore rispetto a quello prospettato dal responsabile del procedimento. Può tuttavia verificarsi il caso non poco frequente, che il responsabile del procedimento addivenga, sulla base della condotta istruttoria, al convincimento personale che l'imposta dovuta sia di entità inferiore a quella prospettata, e che tuttavia ciò non trovi l'avallo del dirigente, il quale ritenga l'importo proposto non congruo al *quantum debeatur*. Ovviamente il provvedimento finale sarà conforme alle direttive del dirigente, il quale solo ha l'obbligo di firma sull'atto impositivo da notificare. In questo senso si assiste ad una, più o meno fondata, maggiore tutela dell'Erario rispetto a quella del contribuente. Ebbene, questo caso evidenzia la criticità della dubbia possibilità per il contribuente di riuscire ad accedere alla proposta o nota interna a lui più favorevole, *ad adiuvandum* delle proprie ragioni difensive contro il provvedimento che lo incide. Ciò perché la nota, oltre che precedente al notificato atto impositivo, si presenta come non potenzialmente lesiva, pertanto quale mero documento interno presuntivamente non accessibile al contribuente, in quanto atto meramente endo-procedimentale caratterizzato dalla riservatezza, al pari di una consulenza o di un parere, finalizzato a fornire all'Ente gli elementi necessari a tutela dei propri interessi.⁹⁰

⁸⁹ Per un riscontro positivo dei principi di collaborazione e di coordinamento che dovrebbero caratterizzare i rapporti fra dirigente e responsabile dell'istruttoria cfr. *Ibidem*, p. 213. L'Autore evidenzia che una amministrazione non più rigida e gerarchizzata, bensì flessibile, rimane maggiormente aperta anche alle istanze dei cittadini e che quanto più il responsabile avrà la possibilità di dialogo con il dirigente, tanto più le istanze dei cittadini avranno la possibilità di rilevare ai fini della decisione.

⁹⁰ Con riferimento all'impossibilità di accedere agli atti tributari prima della loro emanazione cfr., *ex plurimis*, TAR Lazio, Sez. II, 3 novembre 2009, n. 10765, in *Redazione Giuffrè*, 2010. Relativamente all'impossibilità di impugnare una "proposta di accertamento" dovuta al fatto che la stessa non manifesta la volontà dell'Amministrazione Finanziaria ad una pretesa tributaria vera e propria cfr., benché non proprio recente, Cass., Sez. I, 28 novembre 1994, n. 10175, in *G.T. Riv. glur. Trib.*, 1995, p. 562.

1.4.3 L'attività consensuale della Pubblica Amministrazione ed il consenso nel diritto tributario

In questo particolare momento storico il legislatore estende sempre più in capo all'Amministrazione il potere di utilizzare strumenti consensuali nell'esercizio della propria attività amministrativa, al fine di progressivamente eliminare i rapporti conflittuali con il privato. In tale contesto si collocano gli accordi di diritto pubblico, che hanno visto un deciso potenziamento degli accordi sostitutivi del provvedimento, grazie alla riforma del 2005 modificativa anche dell'art. 11 della legge generale sul procedimento, che ha attribuito a tali accordi una portata generale, prima limitata ai soli casi espressamente previsti per legge.⁹¹

La ricerca del consenso dei soggetti amministrati si presenta quale tema di grande interesse anche con particolare riferimento all'ambito tributario, e ciò non solo dal punto di vista del cittadino-contribuente, ma anche dal punto di vista dell'Amministrazione Finanziaria, che sempre più è orientata ad una celere e sicura acquisizione del gettito.⁹²

E' necessario distinguere nell'ambito tributario tra strumenti negoziali *tout court* e moduli consensuali diversi dal tradizionale negozio giuridico, comunque orientati all'incontro delle volontà dei soggetti interessati. Con riferimento all'ammissibilità di vere e proprie forme di negoziazione in sede di accertamento, bisogna avere un atteggiamento cauto, in quanto l'attuazione dei tributi rimane materia sottratta alla disponibilità delle parti.⁹³ Potrebbe essere ricondotto al negozio giuridico l'istituto della conciliazione giudiziale e quello del cd. "concordato" *alias* "accertamento con adesione": strumenti tipicamente deflativi del contenzioso tributario, che sono stati reintrodotti nell'ordinamento tributario con legge 30 novembre 1994 n. 656, successivamente revisionata in modo organico a mezzo del D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218, attualmente vigente.⁹⁴

⁹¹ Cfr. *ex multis* S. FRAZZINGARO, *La conclusione del procedimento mediante accordi*, in Azione amministrativa e disciplina di diritto pubblico, F. LUCIANI, R. ROLLI (a cura di), Napoli, Ed. Scientifiche it. 2008, p. 215 ss.

⁹² Così M. T. MOSCATELLI, *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, in *Giust. Trib.*, 2008, 4, p. 659 ss.

⁹³ *Ibidem*.

⁹⁴ Sul punto si veda diffusamente M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano,

Relativamente ai moduli consensuali nell'ambito tributario, si precisa che la volontà delle parti non ha il potere di predisporre un autonomo assetto degli interessi, in quanto è la legge che determina il presupposto d'imposta, il calcolo della base imponibile e l'aliquota da applicare. Tuttavia il consenso delle parti è valorizzato e auspicato anche nel settore fiscale, tanto che è da esso che in molti casi scaturiscono gli effetti previsti dalla legge. In altre parole, è proprio il consenso ad aiutare a svelare in molti casi il presupposto d'imposta: il consenso viene infatti in rilievo in tutte quelle situazioni dubbie, nelle quali l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente, pur partendo da differenti prospettazioni in ordine al presupposto d'imposta, giungono a seguito dello scambio di collaborazione e di reciproche dichiarazioni, al progressivo avvicinamento delle posizioni, con graduale soluzione dei profili di incertezza.⁹⁵ E' così che anche nel caso degli abbattimenti d'imposta in sede di accertamento non è stato previsto a livello legislativo nessun criterio quantitativo relativo alla riduzione dei tributi da praticare, tanto che in tale contesto si rende evidente più che mai l'importanza di una determinazione concordata non già del tributo, ma del presupposto in ordine al quale il tributo diviene esigibile.

Giuffrè, 2001, p. 148 ss., che effettua un'accurata ricostruzione storica di tutte le evoluzioni normative, a partire dalla riforma del '73 e dalla corrispondente abolizione degli istituti consensuali preesistenti, alla reintroduzione del concordato nel 1994, a causa del fallimento del mito dell'esclusivo utilizzo di accertamenti basati sulle sole scritture contabili presuntivamente regolarmente tenute, alla vigente normativa di cui al D.Lgs. 218/97.

⁹⁵ M. T. MOSCATELLI, *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, cit., p. 661. L'Autore mette qui in evidenza come la ricerca del consenso del contribuente non solo non si pone in contrasto con l'esercizio dell'azione amministrativo-tributaria, ma riesce addirittura a integrare e migliorare la stessa.

CAPITOLO SECONDO

2. IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO E LE SUE FONTI

2.1 La natura del “procedimento tributario”

La locuzione “procedimento tributario” è impropria, in quanto suscettibile di essere usata promiscuamente per indicare l’insieme delle attività di accertamento facenti capo all’Amministrazione Finanziaria.⁹⁶

E’ opinione diffusa che sussista una stretta relazione tra procedimento tributario e procedimento amministrativo, tale da ricondurre ad entrambi l’applicabilità dei principi generali comuni. In altre parole, chi vede il procedimento tributario come un procedimento speciale rispetto a quello generale amministrativo considera l’atto amministrativo rispetto all’atto tributario in rapporto di *genus a species*.⁹⁷

Alcuni sostengono, più o meno velatamente, che il procedimento tributario non sia riconducibile al procedimento amministrativo in generale, sulla base del rilievo che l’attività di accertamento sarebbe priva del tipico potere discrezionale della Pubblica Amministrazione, volto a comparare i diversi interessi in gioco.⁹⁸

C’è invece chi si schiera contro questa posizione sostenendo che l’asserita assenza di discrezionalità nella fase accertativa del tributo, comunque non sottrae l’accertamento alla sua intrinseca natura procedimentale.⁹⁹

⁹⁶ In tal senso la prevalente dottrina, tra cui, *ex plurimis*, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 361 ss., che afferma come il procedimento di accertamento sia costituito da quella sequenza di atti, che trova, come fonte di innesco, le fonti più disparate, tra le quali non ultima la segnalazione di violazioni di norme tributarie, in forma non anonima, al numero telefonico (117); e come atto finale, l’atto di accertamento in rettifica, cui deve attribuirsi valore e natura di provvedimento amministrativo; v. anche G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2008, p. 325-326, che mette l’accento sul carattere solo eventuale del potere e dell’attività di imposizione ovvero del procedimento tributario.

⁹⁷ In questo modo si esprime, *ex multis*, P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXVI, 1, I, 2007, p. 47-48.

⁹⁸ Così S. CAPOLUPO, *Attività di verifica e trasparenza amministrativa*, in *Il Fisco*, 1991, 10, p. 1548 ss., che limitandosi al mero dato letterale dell’art. 13 della legge 241/1990 ritiene inapplicabile l’intero corpo normativo della legge medesima alla materia tributaria.

⁹⁹ Così P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo* cit., p. 47.

Secondo questo ultimo orientamento permarrebbero in capo all'Amministrazione Finanziaria ampi margini discrezionali in ordine alla individuazione dei tipi di controllo da effettuare ed alle tipologie di soggetti da sottoporre a controllo.

A corroborare la tesi di cui sopra vi è inoltre la necessità che tutti gli atti ed i sub-procedimenti volti all'attuazione dei tributi vengano ricondotti ad unità.¹⁰⁰

Il procedimento tributario è, infatti, ciò che collega il sorgere dell'obbligazione tributaria all'atto impositivo adottato dall'Amministrazione Finanziaria¹⁰¹ In esso si possono riscontrare diverse fasi che vanno dalla presentazione della dichiarazione dei redditi; alla generale attività di controllo espletata dall'Amministrazione Finanziaria, sia d'ufficio sia sulla base di altre fonti di innesco; all'emissione da parte dell'Amministrazione Finanziaria dell'avviso di accertamento, dell'avviso di liquidazione o del provvedimento di rettifica; alla notifica dei suddetti provvedimenti al contribuente accertato; alla sentenza dell'autorità giudiziaria tributaria o al verbale di conciliazione, che sopraggiungono quali atti conclusivi di eventuali contenziosi.¹⁰²

A partire dagli anni settanta, e precisamente dall'entrata in vigore della nuova disciplina sull'accertamento dei tributi, dottrina e giurisprudenza hanno progressivamente spostato l'attenzione sull'aspetto "procedimentale" dell'accertamento, raggirando in tal senso l'annoso ed ampio dibattito, fino allora sviluppatosi relativamente alla natura dell'accertamento. Tale dibattito aveva portato

¹⁰⁰ Questa la posizione, ad avviso di chi scrive pienamente condivisibile, di A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 362.

¹⁰¹ Così A. F. BASCIU, voce *IMPOSIZIONE (procedimento di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI, Roma, Treccani, 1989, che descrivendo il "procedimento di imposizione", precisa come tale espressione non abbia un significato univoco: "[...] alcuni ne parlano come dello <strumento apprestato dall'ordinamento giuridico per collegare fra di loro situazioni giuridiche soggettive di contenuto non corrispondente, come l'obbligo tributario e il potere di imposizione [...]: l'acquisizione da parte della finanza di determinate prestazioni pecuniarie a titolo di imposta e di sanzione>; altri ne parlano come di una sequenza di atti destinata a sfociare in un <provvedimento di imposizione> [...]; altri ancora, infine, ne parlano come della forma o del modo di svolgersi dell'attività amministrativa coordinata all'attuazione della norma tributaria.

¹⁰² Cfr. L. F. NATOLI, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 73 ss., il quale descrive il procedimento di accertamento tributario come un insieme di attività poste in essere sia dal soggetto passivo, il contribuente, che dal soggetto attivo, l'Agenzia delle Entrate, nel rispetto dei principi di imparzialità e buon andamento degli uffici (*ex art. 97 Cost.*) e di quello di collaborazione e buona fede (*ex art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente*). Peraltro, A. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 362 ss., con estrema accuratezza, precisa come debba escludersi che la presentazione della dichiarazione dei redditi costituisca "atto d'impulso procedimentale come avviene per le domande rivolte dal cittadino alla P.A.", sulla base del fatto che l'attività di accertamento è solo eventuale e che non necessariamente in ordine ad ogni dichiarazione viene avviato un procedimento di accertamento.

la dottrina ad uno spacco in due filoni. Da una parte i sostenitori della teoria dichiarativa; dall'altra i fautori della teoria costitutiva.¹⁰³

Oggi l'attenzione sembra maggiormente rivolta alla corretta individuazione dell'*an* e del *quantum debeatur* a titolo d'imposta, tenuto conto della progressiva trasformazione del sistema tributario in un sistema sempre più fondato sull'autotassazione del contribuente e sull'intervento secondario e solo eventuale dell'ente impositore. La posizione giuridica soggettiva del contribuente verso l'ente impositore non viene più considerata e studiata individualmente, bensì nel suo complessivo evolversi, che comprende per l'appunto anche l'accertamento.

Di qui l'opportunità dell'utilizzo dell'espressione "procedimento tributario" o "procedimento di accertamento" o "procedimento di imposizione", volto all'attuazione dei tributi.

Un'ulteriore precisazione!

I due concetti di procedimento e di accertamento vengono normalmente usati in modo promiscuo. Ciò è dovuto ad una quanto mai inesatta terminologia adottata dallo stesso legislatore, che con il termine accertamento indica: a) ad un tempo, l'attività di verifica propedeutica all'accertamento; b) ad un altro, il potere di controllo successivo alla verifica; c) ad un altro ancora, l'atto finale con cui l'attività di controllo si conclude ovvero l'avviso di accertamento.¹⁰⁴

¹⁰³ I sostenitori della teoria dichiarativa, tra cui va sicuramente ricordato A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, premevano sulla natura sostanziale delle norme tributarie, che faceva sì che fosse la legge a determinare il presupposto d'imposta, al ricorrere del quale il tributo era dovuto. L'attività di accertamento in capo all'Amministrazione altro non era che un'attività secondaria volta alla determinazione della mera quantificazione del debito. Di contro, i sostenitori della teoria costitutiva, tra cui E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942, p. 74 ss., e A. BERLIRI, *Il procedimento tributario amministrativo*, I, Reggio Emilia, 1940, p. 132 ss., qualificavano le norme tributarie non già come sostanziali, bensì strumentali al potere autoritativo dell'Amministrazione Finanziaria, la quale nell'applicare le norme esercitava il potere di determinare il rapporto giuridico d'imposta. Che tali teorie siano ormai superate, si legge, *ex plurimis*, in L. F. NATOLI, *Lineamenti di diritto tributario*, cit., p. 79 ss., il quale evidenzia l'emergere di una nuova teoria avente ad oggetto la <natura procedimentale dell'accertamento tributario> ed in A. F. BASCIU, voce *IMPOSIZIONE (procedimento di)*, cit., p. 6, il quale bolla come questione di importanza nettamente relativa, quella che indaga se il provvedimento dell'A. F. abbia carattere costitutivo dell'obbligo di pagare le somme non ancora pagate o piuttosto dichiarativo di un obbligo già sorto, ma non adempiuto.

¹⁰⁴ Così A. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 364 ss., il quale precisa come il legislatore abbia contribuito molto all'abbandono della disputa in ordine alla prevalenza dell'una o dell'altra teoria, dichiarativa o costitutiva, puntando l'accento piuttosto sul tipo e sulle modalità di controllo che l'amministrazione è tenuta a compiere.

Nell'accezione che qui si prende in esame, la locuzione "procedimento tributario" racchiude la descrizione di tutte quelle attività poste in essere dall'A. F., che sfociano nell'emanazione di provvedimenti verso l'esterno, cioè verso il contribuente; o per converso, che terminano con l'archiviazione delle singole pratiche, delle quali il contribuente non è magari neppure a conoscenza. Quanto detto vale non solo per i cd. controlli sostanziali dell'A. F., ma anche per quelli formali.¹⁰⁵

2.1.1 Le fonti del procedimento tributario

E' noto come l'estensione del fenomeno tributario, inteso come reperimento dei mezzi finanziari volti a sopperire alle spese pubbliche, abbia punti di tangenza, da un lato, con la scienza delle finanze che studia le entrate e le uscite dello Stato più dal punto di vista economico che giuridico; dall'altro, con innumerevoli altre branche del diritto, quali il diritto privato, costituzionale, amministrativo, penale, processuale penale, processuale civile e internazionale.¹⁰⁶ L'attività di attuazione dei tributi si presenta infatti poliedrica, perché può essere studiata da diversi punti di vista. Quello procedimentale che in questa sede rileva è caratterizzato in particolare dall'assenza di una legge generale, per non dire di un codice sistematico e completo, che disciplini in modo omogeneo il procedimento tributario.

Non essendoci un'unica fonte del procedimento cd. d'imposizione, la relativa disciplina è dettata da molteplici norme, che regolano l'attuazione dei diversi tipi d'imposta.¹⁰⁷

Per le imposte sui redditi, ma per molti aspetti anche per gli altri tipi d'imposta, il riferimento, a mezzo di norme di rinvio, va al D.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600,

¹⁰⁵ Per la differenza fra controlli sostanziali e controlli formali cfr. *ex multis* S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2006, p. 362 ss.

¹⁰⁶ Per un'accurata descrizione del raggiungimento di un'autonomia propria da parte del diritto tributario, cfr. G. A. MICHELI, voce *Diritto tributario e diritto finanziario*, in *Enc. del diritto*, cit., XIII, p. 1119 ss., mentre per una pronta disamina dei punti di tangenza con le varie branche del diritto, che disciplinano i procedimenti aventi ad oggetto i tributi, si rimanda all'interno della vastissima letteratura manualistico-tributaria, a B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 4 ss.

¹⁰⁷ Con riferimento alla pluralità di norme che disciplinano i vari procedimenti per l'attuazione dei tributi si veda E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, p. 585 ss., il quale evidenzia la compresenza nell'ordinamento tributario di una pluralità di fonti relative all'accertamento attraverso l'utilizzo della locuzione "polisistematicità delle procedure tributarie", pur lasciando trasparire l'importanza dei rinvii al famigerato D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, rubricato "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi"; con riferimento all'ordinamento tributario G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 53, parla addirittura di "ordinamento torrentizio".

rubricato “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”; per l’IVA (imposta sul valore aggiunto) il rinvio è al D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633; per l’IRAP (imposta sulle attività produttive) la fonte è il D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446; per quel che concerne la disciplina del procedimento relativo all’imposta di registro la fonte espressa è il T.U., di cui al D.P.R. del 26 aprile 1986, n. 131; per la ripristinata imposta sulle successioni e sulle donazioni la disciplina promana dal D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (l’imposta era stata soppressa dalla legge 18 ottobre 2001 n. 383 con effetto dal 25 ottobre 2001, e nuovamente istituita, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, a mezzo del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262); per le imposte ipotecaria e catastale il rinvio è al D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347; l’imposta di bollo richiama il D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642; le tasse sulle concessioni governative sono disciplinate dal D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 641; infine l’imposta sostitutiva sui finanziamenti trova la propria fonte nel D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601.

A tali normative va aggiunto il D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, che fino al 2011 ha regolato il procedimento di accertamento dell’ICI, oggi sostituita dalla nuova IMU, ai sensi del D.L. 6 dicembre 2011, n.201, recante disposizioni urgenti per la crescita, l’equità e il consolidamento dei conti pubblici, convertito nella legge 22 dicembre 2011, n.214 che ha visto e continua a vedere come protagonisti-accertatori i Comuni, in quanto il gettito recuperato è, almeno parzialmente, agli stessi devoluto.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Sempre più frequentemente si parla di cooperazione diretta dei Comuni alla fase accertativa dei tributi non solo d’interesse locale, ma anche statale, a mezzo della partecipazione in percentuale degli stessi al gettito nazionale complessivo, derivante dalla riscossione delle imposte dirette, IRPEF e IRES, e indirette, in particolare IVA. La partecipazione diretta degli Enti locali alla riscossione è un fenomeno al momento in evoluzione: in parte già attuato, in parte in via di attuazione. Sotto il primo profilo si segnala come l’art. 18 del DL 31 maggio 2010 n.78, convertito con modifiche dalla legge 30 luglio 2010 n. 122, ha modificato il procedimento tributario, in particolare l’art. 44 del DPR 600/1973, che disciplina la partecipazione dei Comuni all’attività di accertamento dei redditi delle persone fisiche, attraverso la segnalazione all’Agenzia delle Entrate di elementi utili all’attività di controllo (la legge 30 luglio 2002 n.122 è pubblicata in Gazzetta Ufficiale del 30 luglio 2010 n. 176). Sotto il secondo profilo, la costituenda partecipazione dei Comuni all’accertamento si inserisce, quale punto nodale, nell’attuale ampio dibattito sul federalismo fiscale. Tassello importante del federalismo fiscale delineato dalla legge delega n. 42/2009 è lo schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri il 04 agosto 2010 in ordine al federalismo fiscale municipale, che prevede ai Comuni la titolarità di tributi oggi statali relativi al settore territoriale e immobiliare. Tra questi si segnala l’introduzione di un’aliquota unica sostitutiva dell’imposta IRPEF e delle addizionali regionale e comunale, nell’ottica del superamento dei trasferimenti statali e dell’avvicinamento del prelievo fiscale alle realtà territoriali e ai servizi forniti dai Comuni. Estratto da *Schema di decreto sul federalismo fiscale municipale*, in <http://www.fiscooggi.it>

L'ambizioso scopo che con questa indagine ci si prefigge è stabilire se ed in che misura le diverse fasi procedurali dell'accertamento soddisfino le garanzie di tutela del contribuente, prescritte sia dallo Statuto dei diritti del contribuente, sia dalla legge 7 agosto 1990, n. 241.

Al fine di svolgere tale indagine si rende necessaria una previa comparazione fra le due fonti normative testé citate (lo Statuto del contribuente e la legge 241/90): una comparazione volta a individuare la natura, la portata e l'efficacia delle norme contenute in dette fonti.

2.1.2 Lo Statuto dei diritti del contribuente può definirsi fonte del procedimento tributario? In che modo?

Lo Statuto dei diritti del contribuente è nato in un periodo in cui il sistema tributario era caratterizzato da una normazione convulsa, talvolta disordinata ed eccessiva, non inclusa in un corpo unitario di norme, tanto che l'idea dello Statuto è scaturita da un avvertito bisogno del legislatore di ridefinire il rapporto Fisco-contribuente in una prospettiva di maggiore legittimità ed equità dell'azione fiscale.¹⁰⁹ Sono in molti a pensare che lo Statuto del contribuente segni un passo in avanti per il recupero del consenso del cittadino innanzi al Fisco, cercando di creare un rapporto ispirato non più all' "autoritarismo" del soggetto pubblico, ma alla leale collaborazione di entrambe le parti.¹¹⁰

La nascita dello Statuto è dipesa dal recepimento nell'ordinamento italiano del modello positivo di molti altri Paesi aderenti all'OCSE, tra i quali Francia, Gran Bretagna, Irlanda, Spagna, Portogallo, che prima dell'Italia hanno elaborato Carte e Statuti del contribuente.¹¹¹ La versione italiana, prima ancora di procedere

¹⁰⁹ Così G. TERRACCIANO, *Statuto del contribuente. Guida normativa*, in G. CAPUTI (a cura di), Quaderni di formazione della Scuola Superiore delle Finanze, Roma, Master Ed., 2001, presentazione e prefazione p. 11 ss.

¹¹⁰ Così L. SALVINI, *Il garante del contribuente*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2004, p. 113 ss.

¹¹¹ Per l'elencazione dei diversi modelli di Statuto presenti in alcuni degli altri Paesi Europei, cfr. F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale. Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale*, Torino, Giappichelli, 2007, p. 22 ss. (nota 50). In Francia, la *Carte du contribuable* del 1983 elenca dettagliatamente i diritti e i doveri del contribuente francese, prevedendo la tutela dei diritti fondamentali della persona e dettando prescrizioni sulle fasi attraverso le quali viene condotta la verifica, nonché sulle modalità di esercizio dei poteri in capo al personale verificatore. In Gran Bretagna, il provvedimento della *Taxpayer's Charter*, che si colloca fra molteplici fonti con cui la Pubblica Amministrazione enuncia principi generali regolanti il rapporto Fisco-cittadino, si distingue per la facoltà riconosciuta in capo ai contribuenti di chiedere un

all'elencazione delle garanzie poste a tutela del contribuente, mira a dettare una disciplina per principi, durevole nel tempo e trasparente, che vuole essere vincolante per lo stesso legislatore, avendo cura di disciplinare il modo di legiferare in materia tributaria.¹¹² Lo Statuto dedica infatti i primi quattro articoli proprio alle norme tributarie, prescrivendo: a) ch'esse siano chiare e trasparenti; b) che nei richiami alle altre norme venga menzionato sinteticamente anche il contenuto delle norme richiamate e non solo i riferimenti numerici; c) che le norme tributarie introdotte nell'ordinamento dispongano per il futuro e non abbiano pertanto effetti retroattivi; d) che i termini di decadenza e di prescrizione dell'azione della Finanza non vengano arbitrariamente prorogati; e) che non vengano posti in essere nuovi tributi o estesi ad altri soggetti i tributi già esistenti a mezzo della decretazione d'urgenza (decreti leggi), ma semmai a mezzo di legge ordinaria.¹¹³

contraddittorio innanzi all'Amministrazione Finanziaria, in forza del quale il soggetto accertato può esporre le proprie ragioni, precisando la propria posizione economica e fiscale. In Irlanda è presente fin dal 1988 la *Charter of Rights*, che impronta il rapporto Fisco-cittadino sulla base della *fairness* (imparzialità, trasparenza) dell'Amministrazione Finanziaria, del rispetto della *privacy*, della tempestività pubblicità delle norme tributarie e della reciproca buona fede. La Spagna, come l'Italia, ha introdotto solo di recente con legge 26 febbraio 1998, n. 1, la *Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, che si articola in due parti, la prima delle quali richiama i principi ispiratori e generali; mentre la seconda menziona nel dettaglio gli istituti garantistici posti a tutela del contribuente. Si menziona in questa sede anche il sistema amministrativo-tributario del Portogallo, che più che uno Statuto del contribuente, fonda le garanzie di tutela del cittadino direttamente nella Costituzione repubblicana e nel codice di procedura tributaria, che disciplina i poteri dell'Amministrazione Finanziaria durante la fase delle indagini fiscali.

¹¹² Così uno dei padri dello Statuto quale G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 50, che nel sottolineare l'innovatività dello Statuto del contribuente italiano, evidenzia che la maggior parte delle Carte e degli Statuti del contribuente degli Stati aderenti all'OCSE è volta ad informare i cittadini dei propri diritti innanzi ai poteri del Fisco, mentre lo Statuto italiano si spinge oltre, poiché intende vincolare lo stesso legislatore: l'A. ritiene ciò il primo passo verso la codificazione fiscale.

¹¹³ Con riferimento alle critiche mosse allo Statuto, in quanto ritenuto un "mero manifesto di buone intenzioni", privo tuttavia del potere di vincolare il legislatore all'osservanza dei principi in esso contenuti si veda L. PERRONE, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del contribuente*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di) *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, Ed. Sc. Ita, 2006, p. 433 ss.; qualche critica ancora più pungente, che vede nello Statuto "una legge dello Stato non applicata e non rispettata" *in primis* dal legislatore, proviene da F. P. D'ORSOGNA, *Sul rispetto dei diritti del contribuente interviene la Corte dei Conti*, in *Il Fisco*, 2006, p. 2949 ss. All'opposto, per una visione dello Statuto in veste innovativa, quale valido "contributo a civilizzare il diritto tributario" si veda L. FERLAZZO NATOLI, G. INGRAO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 1227 ss.; si veda altresì, *ex plurimis*, G. TINELLI, *I principi generali*, nella relazione tenuta al convegno di studi "Lo Statuto dei diritti del contribuente" che si è svolta a Perugia il 10 marzo 2001 e che è stata pubblicata in *Il Fisco*, 51/2001, Allegato, p. 12945 ss.

In senso garantista per il contribuente l'art. 1 co.1 dello Statuto prevede una cd. "clausola di autoqualificazione", che definisce le disposizioni dello Statuto come norme generali dell'ordinamento tributario direttamente attuative dei precetti costituzionali di cui agli art. 3, 23, 53 e 97.¹¹⁴ La medesima disposizione prosegue introducendo anche una cd. "clausola di auto-rafforzamento" che sancisce che le disposizioni dello Statuto, al fine di limitare possibili arbitri del legislatore, non possono essere derogate o modificate né tacitamente né a mezzo di leggi speciali, bensì esclusivamente a mezzo di leggi ordinarie, che indichino *expressis verbis* l'intenzione del legislatore di voler derogare o modificare le prescrizioni dello Statuto.¹¹⁵

A mezzo delle successive disposizioni contenute nello Statuto il legislatore rivolge l'attenzione in modo particolare all'attività dell'Amministrazione Finanziaria, al fine di regolarne l'esercizio dei poteri nella fase di attuazione dei tributi.¹¹⁶

E' così che agli artt. 5 e 6 esso sancisce gli obblighi dell'Amministrazione Finanziaria relativi al dovere di informare il contribuente e di portare il medesimo a conoscenza degli atti a lui destinati. Il dovere di informazione che lo Statuto pone in capo all'Amministrazione ha numerosi riflessi. Innanzitutto, l'obbligo di informazione passa, in via general-preventiva, attraverso la predisposizione e la

¹¹⁴ Non sono mancate critiche allo Statuto per il fatto che la legge 212/2000 fosse di rango ordinario e non già di rango costituzionale: tali critiche sono tuttavia ampiamente superabili, secondo G. MARONGIU, se si pensa che: a) la procedura aggravata prevista dall'art. 138 Cost. per la formazione di una legge costituzionale avrebbe comportato tempi così lunghi che "giusto chi non voleva lo Statuto potrebbe sostenere una cosa simile"; b) l'Europa giuridica avrebbe a ragione deriso l'Italia se nel nostro Paese ci fosse bisogno di una legge costituzionale per disciplinare principi che sono alla base del corretto *agere* dell'amministrazione; c) i principi generali sanciti dallo Statuto devono essere bilanciati e pertanto è necessario che non siano ingessati, ma all'opposto che possano essere derogati nelle situazioni d'urgenza, come nei casi in cui, in via di eccezione, si rende necessaria la retroattività di una certa disposizione, nonostante il principio generale dell'irretroattività. Così si è espresso l'Autore in occasione del seminario "*Lo Statuto del contribuente*" svoltosi presso l'Università di Trento, Dipartimento di Scienze giuridiche, il 23 gennaio 2009, riprendendo parzialmente quanto dallo stesso espresso nel proprio scritto, già in precedenza citato, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 47 ss.

¹¹⁵ Relativamente alla natura ed alla forza dell'autoqualificazione e dell'autorafforzamento dello Statuto nell'incidere l'ordinamento tributario è nota la vivace *querelle* che ne è scaturita, che viene compiutamente analizzata, riportandone le opposte posizioni, da M. A. SALVETTI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 1719 ss. Non manca chi lamenta alcuni "tradimenti" dei dettami dello Statuto da parte dello stesso legislatore: per una ricognizione dei casi, nei quali il legislatore ha (non proprio legittimamente) derogato a principi statutari cfr. G. MARINO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*, in *Rassegna tributaria*, 2006, p. 466 ss.

¹¹⁶ Il riferimento è alle prescrizioni contenute dall'art. 5 ss. all'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

diffusione, anche a mezzo degli strumenti informatici, della disciplina fiscale contenuta non solo nei testi normativi legislativi e amministrativi, ma anche nelle circolari, risoluzioni, atti e decreti, semplificati e divulgati con l'ausilio di "brochure" e di guide del contribuente, finalizzate a rendere edotti i cittadini delle novità fiscali, degli adempimenti fiscali cogenti e delle agevolazioni di cui gli stessi possono usufruire.¹¹⁷ In secondo luogo, l'obbligo d'informazione si trasforma in sede di accertamento, ovvero nel momento in cui l'Amministrazione emette l'atto impositivo, nell'obbligo per l'Amministrazione di assicurare l'effettiva conoscenza in capo al contribuente destinatario dell'atto.¹¹⁸ A tal riguardo l'art. 6 co.1 dello Statuto, prevedendo espressamente l'obbligo in capo alla Pubblica Amministrazione di garantire "l'effettiva conoscenza" degli atti richiama le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.¹¹⁹

L'art. 6 co. 5 dello Statuto pone in essere un precetto, molto importante a parere di chi scrive, relativo all'obbligo per l'Amministrazione Finanziaria di invitare il contribuente a fornire chiarimenti e a produrre documentazione ogni qualvolta esistano dubbi o incertezze "su aspetti rilevanti della dichiarazione". Detta norma

¹¹⁷ In dottrina è stato evidenziato come la differenza tra "disposizioni legislative e amministrative" tipiche del diritto sostanziale e "le circolari, le risoluzioni e i decreti" che appartengono invece al diritto formale, si ripercuota sulla formulazione dell'art.5 dello Statuto nella parte in cui prevede per le prime, l'assunzione da parte dell'Amministrazione "di idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza"; mentre per le seconde un dovere meno pregnante di portare le stesse a conoscenza dei contribuenti "tempestivamente e con mezzi idonei". Ebbene la differenza si coglie nel confronto della locuzione "idonee iniziative" con quella di "mezzi idonei". Mentre la prima porterebbe a pensare ad un coinvolgimento diretto dell'Amministrazione Finanziaria nella gestione e diffusione delle disposizioni, lasciando trasparire un aumento di responsabilità del carico di responsabilità dell'Amministrazione; la seconda implicherebbe un coinvolgimento secondario o indiretto, relativamente al solo impiego degli strumenti di rapida diffusione di cui l'Amministrazione Finanziaria dispone: così V. GUZZANTI, *Informazione del contribuente in Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 156 ss.

¹¹⁸ Così F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale. Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale*, Torino, Giappichelli, 2007, p. 105 ss., che precisa come la conoscenza, che riguarda singoli atti e singoli soggetti, sia resa effettiva dal rispetto di forme e di modalità tipiche tali, che si presenta in modo più circoscritto rispetto all'informazione che è invece destinata alla generalità dei soggetti.

¹¹⁹ Relativamente ad una possibile definizione di "effettiva conoscenza" si rimanda ad una esauriente trattazione di F. NICOLINI, *Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 164 ss., che molto accuratamente descrive la differenza tra notificazione - conoscenza effettiva - conoscibilità legale, spiegando come il legislatore, di contro al tenore letterale della disposizione, abbia ricollegato alla fattispecie notificatoria l'effetto della conoscibilità legale, e non già della conoscenza effettiva, dovendo intendersi quest'ultima uno stato così intimo e legato alla psiche del destinatario dell'atto, da essere un adempimento impossibile per l'Amministrazione Finanziaria.

sancisce l'obbligo della previa audizione del contribuente nel caso specifico dell'iscrizione a ruolo successiva alla liquidazione dei tributi. E l'obbligatorietà dell'audizione è tanto rilevante, quanto censurabile è la sua omissione, ai sensi dell'ultimo periodo dell'art. 6 co.5 Statuto, che prevede la sanzione della nullità dei "provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni del presente comma".¹²⁰ Si nota *ictu oculi* la pregnanza di tale precetto e della relativa sanzione di nullità ad esso connessa, tanto che è forte la tentazione di vedere la norma di cui all'art. 6 co.5 estesa in via interpretativa a tutte le fattispecie di accertamento di tributi. La disposizione sembra tuttavia chiaramente circoscritta all'ambito della liquidazione e del controllo formale delle imposte dirette, ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e dell'IVA ai sensi dell'art. 54-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.¹²¹

E' così che il termine "congruo e comunque non inferiore a trenta giorni" assegnato al contribuente, perché lo stesso possa fornire i chiarimenti e i documenti necessari, rimane circoscritto ai contatti tra Fisco e contribuente che si sviluppano in sede di meri controlli formali, senza assurgere a termine generalizzato in favore del contribuente valido per tutti i tipi di accertamento e per tutte le fasi dell'accertamento. Questa sembra esser stata l'intenzione del legislatore, che ha circoscritto l'applicazione di detta norma alle sole iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi.

A parere di chi scrive una norma di tale tenore avrebbe dovuto e potuto essere estesa ad ogni tipo di controllo, quale garanzia minima per il contribuente di poter esporre le proprie ragioni prima di ogni accertamento. Molto probabilmente dal generalizzato previo invito del contribuente prima dell'accertamento deriverebbe beneficio anche alla stessa Amministrazione Finanziaria, sotto il profilo della correttezza e

¹²⁰ Fin dai primi commenti della norma in esame si è intesa l'invalidità della prescrizione di cui all'art. 6 co. 5 come una nullità relativa di protezione di stampo civilistico, implicante tutte le conseguenze in termini di imprescrittibilità, insanabilità e rilevabilità d'ufficio del vizio. In questo senso si veda V. CARBONE, *Relazione di sintesi*, in *Atti del Convegno di Studi <La Sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettiva di un anno dalla sua istituzione>*, in *Rass. Trib.*, 2001, p. 1196 ss.

¹²¹ Di espansione del contraddittorio nella fase istruttoria anteriore all'emissione del provvedimento impositivo, quale espressione di una riduzione dei profili autoritativi dell'Amministrazione Finanziaria e di considerazione dell'interesse del contribuente, ne parla ampiamente F. GALLO, *Verso un <giusto processo> tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 17 ss.

fondatezza della pretesa erariale, *ergo* dell'efficacia e dell'economicità della sua azione amministrativa.

Lo Statuto prescrive poi altri termini in favore del contribuente.

Il legislatore, consapevole dell'utile contributo che il contribuente può eventualmente apportare all'istruttoria dell'accertamento, ha predisposto grazie alla disposizione di cui all'art. 12 co. 7 Statuto un termine di 60 giorni per la presentazione di memorie conseguenti alla chiusura delle operazioni di verifica. Si tratta di controlli precedenti alla fase dell'accertamento che hanno ad oggetto l'esame della contabilità del contribuente all'interno della sede amministrativo-operativa nella quale lo stesso esercita la propria attività o presso il domicilio fiscale dello stesso. In quest'ultimo caso, a differenza del primo, è necessaria l'autorizzazione del P.M. Qualche dubbio permane con riferimento alle associazioni che per loro natura non svolgono attività d'impresa e con riferimento alle quali si ritiene sufficiente la mera autorizzazione del capo ufficio dell'Amministrazione Finanziaria.

La norma prevede che il contribuente possa presentare proprie memorie e comunicare proprie osservazioni entro 60 giorni dalla notifica della conclusione delle operazioni e nel comma 7, ultimo periodo, sancisce che l'avviso di accertamento non può essere emesso prima che siano decorsi i sessanta giorni previsti in favore della parte, "salvo i casi di particolare e motivata urgenza".¹²²

Accanto alle disposizioni appena citate, con riferimento alla convocazione del contribuente nella fase istruttoria e all'obbligo in capo alla Pubblica Amministrazione di fornire tutte le informazioni necessarie non solo relativamente alla disciplina di settore e alle norme che la riguardano, ma anche relativamente alla conoscenza degli atti, si pone la disposizione di cui all'art. 7 dello Statuto, che prescrive l'obbligo di chiarezza e di motivazione degli atti da ultimo menzionati, di cui si è già parlato nel precedente capitolo (cap. 1.4).

¹²² Si noti che la disposizione non sancisce la nullità dell'avviso di accertamento emesso prima dello scadere dei sessanta giorni, tale che ne è nato un ampio dibattito sulla nullità o meno degli atti impositivi emessi in violazione di detto termine allo scadere dell'anno solare, quando è molto plausibile ove non matematicamente certo che il termine di 60 giorni non possa essere rispettato, pena l'impossibilità di accertare l'anno d'imposta in oggetto, a causa della sua sopravvenuta prescrizione. Sul punto, che verrà ampiamente trattato nel terzo capitolo, si può rapidamente scorrere F. A. CIMINO, *L'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto per il contraddittorio anticipato: tra nullità ed inesistenza giuridica*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, fasc. 3, p. 447 ss., che ne delinea compiutamente la problematica.

L'elenco delle disposizioni dello Statuto che richiamano la partecipazione del contribuente, quale garanzia di tutela della propria posizione, non può prescindere dalla menzione dell'art. 10 Statuto, che al fine di salvaguardare la tutela dell'affidamento del contribuente, prescrive che i rapporti tra quest'ultimo e l'Amministrazione Finanziaria debbano essere improntati sulla collaborazione e sulla buona fede.¹²³

Appare con tutta evidenza come lo Statuto del contribuente contenga in sé disposizioni di notevole rilevanza relativamente alle garanzie di tutela del contribuente, pur non disciplinando in modo compiuto il procedimento tributario e le fasi nel quale esso si articola, eccezion fatta forse per le verifiche fiscali disciplinate in modo maggiormente puntuale e specifico dall'art. 12 Statuto.¹²⁴

Alla domanda se lo Statuto del contribuente possa definirsi fonte del procedimento tributario non si può pertanto rispondere che nel seguente modo.

Lo Statuto è sicuramente fonte del diritto tributario, ma non fonte del procedimento tributario, se non per la disciplina relativa ai singoli specifici istituti sopra menzionati. Con particolare riferimento al procedimento lo Statuto amplia le garanzie di tutela del singolo, senza sovvertire le disposizioni tributarie già esistenti al momento della sua entrata in vigore.¹²⁵

Lo Statuto, infatti, non introduce concetti nuovi, ma rafforza quelli già presenti, ponendosi sulla scia della legge 7 agosto 1990, n. 241, nel momento in cui cerca di dettare una legislazione per principi, con forte propensione alla valorizzazione del

¹²³ Relativamente alla buona fede cfr. A. MELONCELLI, *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 549 ss., che illustra come la buona fede, benchè rievochi le categorie di stampo civilistico di correttezza e lealtà come regola di comportamento all'interno dei rapporti tipicamente negoziali e obbligatori, trovi ingresso anche nell'ordinamento amministrativo e tributario quale espressione del più ampio principio costituzionale di cui all'art. 97 Cost., che impone il buon andamento degli uffici non solo nell'accezione dell'economicità, efficacia e celerità dell'azione amministrativa, ma anche dell'agire leale, prevedibile, secondo i canoni della ragionevolezza, al fine di evitare che la Pubblica Amministrazione ingeneri falsi affidamenti o tradimenti delle legittime aspettative dei soggetti con cui essa entra in contatto.

¹²⁴ Relativamente ai diritti ed alle garanzie del contribuente in sede di accessi, ispezioni e verifiche cfr., *ex plurimis*, I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 648 ss.

¹²⁵ Così V. MASTROIACOVO, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 15 ss. che, richiamando la giurisprudenza della Corte di Cassazione (precisamente la sent. 17576 del 2002), precisa che lo Statuto contiene al suo interno principi che la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto come immanenti nell'ordinamento tributario, in quanto già presenti prima ancora dello Statuto, in quanto esplicitazione delle norme costituzionali e pertanto vincolanti in forza dell'istituto dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione.

contraddittorio tra Fisco e contribuente. Non è un caso che tra i primi disegni di legge dello Statuto del contribuente, l'art. 1 del disegno n. 1286, presentato al Senato il 18 settembre 1996, richiamasse espressamente la legge n. 241 del 1990 quale fonte di riferimento dello stesso ordinamento tributario, cui sarebbero andati aggiungendosi i principi solo parzialmente nuovi dello Statuto stesso.¹²⁶

Costituisce forse un dato storico significativo il fatto che l'emanazione della legge 212 del 27 luglio 2000 (cd. Statuto del Contribuente) ha visto un *iter* legislativo della durata di quasi un decennio e che le prime bozze dello Statuto, risalenti proprio agli anni novanta, sono andate a coincidere con il periodo coevo a quello di entrata in vigore della legge 241/90.¹²⁷ In quest'ottica c'è chi ha visto nella legge 7 agosto 1990 n. 241 una tappa fondamentale non solo per la riscrittura dei rapporti cittadino-P.A., ma anche per il *restyling* dei rapporti contribuente-Fisco, attraverso una necessaria, progressiva e crescente partecipazione del privato all'esercizio dei poteri amministrativi, oltre che ad una contestuale rivisitazione e delimitazione dei poteri dell'Amministrazione Finanziaria.¹²⁸

Riassumendo, se prima dell'entrata in vigore dello Statuto era forte l'esigenza di una legge generale sul procedimento tributario, dopo l'avvento dello Statuto, si può dire che una legge di tale natura non sia ancora stata emanata.¹²⁹ Ciò non significa che il

¹²⁶ Così F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale*, cit., p. 27 ss. Per un'approfondita disamina di tutte le proposte di legge, che si sono susseguite negli anni, relativamente all'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente v. esaurientemente CAPUTI G., *Statuto del contribuente. Guida normativa*, G. CAPUTI (a cura di), in *Quaderni di formazione della SSEF (Scuola Superiore Economia Finanze)*, Master Ed., 2001, p. 21 ss. Per i primi commenti alla bozza definitiva dello Statuto si veda invece la relazione illustrativa alla legge 212/2000 del Senato della Repubblica, rinvenibile in *Corr. Trib.*, del 28 maggio 2001, in cui si elogia l'avvento dei riaffermati principi di imparzialità e di efficacia dell'azione amministrativa, volti a superare la crisi da tempo esistente fra cittadino e Amministrazione Finanziaria.

¹²⁷ In questo senso uno dei padri dello Statuto del contribuente, G. MARONGIU, in occasione del seminario "Lo Statuto del contribuente" svoltosi presso l'Università di Trento, Dipartimento di Scienze giuridiche, il 23 gennaio 2009, oltre che nella propria opera *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 45 ss

¹²⁸ Cfr. V. MASTROIACOVO, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 17 ss.

¹²⁹ Prima dell'avvento dello Statuto qualche Autore lamentava l'assenza in ambito tributario di una legge procedimentale unica attraverso le seguenti parole: "Manca in Italia una legge generale sull'applicazione delle imposte: abbiamo tante procedure quante sono le imposte o i gruppi d'imposte. Sicchè avviene che certi limiti e certe regole sono previsti solo per alcune imposte e per altre non, quando non avvenga che la stessa regola sia prevista in modo diverso da imposta ad imposta (come avviene per la regola principe del diritto tributario procedimentale, l'obbligo di motivazione). C'è inoltre un altro profilo che rappresenta una tendenza perversa dell'attuale momento legislativo: l'instabilità delle regole che vengono continuamente alterate allo scopo e con l'illusione di procurare

rapporto contribuente-Fisco non sia positivamente disciplinato, ma che quando la legge 241/90 rinvia alle particolari norme di settore che regolano l'attività tributaria, tale rinvio rimane a tutt'oggi nei confronti di una frammentazione e molteplicità di fonti, difficilmente riconducibili allo Statuto o ad una legge generale del procedimento tributario.

Dal canto suo, lo Statuto richiama in due punti precisi la disciplina della legge 241/90. Ciò avviene nel primo comma dell'art. 7, che rinvia all'istituto della motivazione e nel quarto comma dell'art. 6, che specifica che le informazioni e i documenti già in possesso dell'Amministrazione precedente o di altre Amministrazioni, non possono essere chiesti nuovamente al contribuente, bensì acquisiti d'ufficio.

Si potrebbe concepire il rapporto intercorrente fra legge 241/1990 e Statuto come di genere a specie, che vuole la prima in funzione integratrice della seconda. E' chiara in questo senso la riserva di competenza generale-residuale della legge 241/90 nel caso di lacune o *vulnus* della normativa tributaria, non altrimenti superabili da un'interpretazione estensiva della speciale disciplina di settore. A titolo meramente esemplificativo si richiamano casi tutt'altro che di scuola e di grande attualità, in cui il rinvio alla legge 241/90 è stato operato relativamente alla motivazione *per relationem* a quanto espresso nei processi verbali di constatazione e agli allegati degli stessi; all'indicazione del responsabile del procedimento anche nelle cartelle esattoriali; all'obbligo di conclusione del procedimento con un provvedimento espresso anche qualora l'accertamento non sfoci nell'emanazione dell'atto impositivo. Non manca tuttavia chi considera lo Statuto una legge generale in sé e per sé, tipica di quell'ordinamento parallelo, ormai "emancipatosi" e divenuto autonomo, inidoneo perciò ad operazioni di sovrapposizione, neppure in funzione integratrice.

A latere degli orientamenti sopra citati non è mancato per converso neppure chi ha riscontrato un'influenza indiretta dello Statuto o comunque della *ratio* ispiratrice dello Statuto sulla legge 241/90, nel contesto delle modifiche apportate alla stessa nel 2005. Modifiche che hanno introdotto nel procedimento amministrativo l'istituto del

un maggior gettito che andrebbe invece perseguito con altri strumenti." Così E. DE MITA, *Principi costituzionali e accertamento tributario in Italia*, in A. DI PIETRO (a cura di) *L'accertamento tributario nella Comunità Europea*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 31 ss.

contraddittorio pieno per effetto del preavviso di rigetto. Tali autori sostengono che grazie all'art. 10-*bis* ha fatto ingresso nel procedimento amministrativo una dialettica tra cittadino e Pubblica Amministrazione che in precedenza era assente trasformando in tal modo la partecipazione al procedimento da attività passiva ad effettiva difesa. Nonostante l'istituto di cui all'art. 10-*bis* della legge 241/90 non trovi applicazione nel procedimento tributario, tali autori ritengono verosimile che lo stesso sia il frutto di un'influenza indiretta, fors'anche latente, che la disciplina tributaria in generale e lo Statuto in particolare hanno avuto nell'avvio delle riforme del 2005.¹³⁰

2.2 La struttura del procedimento tributario

Come già precisato in precedenza, l'Amministrazione Finanziaria esercita controlli finalizzati alla verificare della corretta applicazione delle norme fiscali e sanziona le condotte evasive ed elusive, volte ad occultare materia imponibile al Fisco, attraverso l'indicazione di una capacità contributiva inferiore a quella reale ovvero attraverso l'omessa indicazione di ricavi esistenti od il gonfiamento di costi inesistenti,.

Detti controlli avvengono anch'essi, alla stregua di ogni procedimento amministrativo, attraverso fasi procedurali.

Prima di elencare le fasi costitutive del procedimento di accertamento si precisa ancora una volta come l'attività di controllo svolta dall'Amministrazione Finanziaria attraverso gli uffici operativi dell'Agenzia delle Entrate si articola in due macrocategorie: a) quella dei controlli automatizzati; b) quella dei controlli formali e sostanziali che richiedono un'istruttoria più approfondita.

La prima tipologia *sub a)* si basa: 1) sulla comparazione incrociata dei dati di coloro, che pur avendo tempestivamente presentato la dichiarazione dei redditi, non hanno provveduto al versamento di quanto, in base ad essa, dovuto; 2) sugli errori

¹³⁰ Quanto affermato ha tra l'altro incontrato l'avallo di alcuni studiosi della scuola pubblicistica di Trento, fra cui F. CORTESE, in occasione del Seminario *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, svoltosi a Trento il 25.03.2011 (cfr. archivio informatico) in www.jus.unin.it. Il riferimento è agli art. 5 e 6 (invito al contribuente a comparire) del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218; all'art. 32 (potere dell'ufficio di invitare il contribuente) del DPR 29 settembre 1973, n. 600; all'art. 10 co. 1, (rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria improntati alla collaborazione e alla buona fede), art. 11 (interpello) e in particolare 12 dello Statuto (diritti e garanzie del contribuente), fermo restando che nessuna norma impone la convocazione in sede istruttoria prima dell'accertamento, potendo l'Ufficio procedere al ritiro eventuale del provvedimento, nell'esercizio del potere di autotutela, in caso di osservazioni e giustificazioni proposte dall'interessato. (così Cass., Sez. Trib., 23 luglio 2008, n. 20278).

prettamente materiali o di calcolo, che vengono automaticamente rilevati dal sistema sempre sulla base dell'incrocio dei dati, pertanto segnalati all'operatore incaricato, che ha il compito provvedere alla loro rettifica. E' un tipo di controllo diffuso, che ha ad oggetto un elevato numero di contribuenti.

I controlli formali e sostanziali sono invece controlli eseguiti a campione.

Quelli formali, come già detto solo eventuali, vengono effettuati sulla base di liste centralizzate, elaborate dall'Amministrazione Finanziaria Centrale a Roma sulla base di criteri prestabiliti, e vertono sull'esame preliminare e formale della documentazione a suffragio dell'auto-liquidazione dell'imposta da parte del contribuente.

Quelli sostanziali consentono un controllo di merito, più incisivo ed approfondito, e sono compatibili solo con una verifica a campione, data la rilevanza dell'attività ispettiva richiesta.

Considerato quanto sopra, si precisa che la locuzione procedimento di accertamento si estende in generale a tutti i tipi di controlli sopra menzionati, fermo restando tuttavia che l'accertamento *tout court* in senso tecnico riguarda esclusivamente i controlli sostanziali, ovvero quel tipo di controlli particolarmente penetranti che lasciano, altresì, aperta la strada a rilevanti spazi di discrezionalità, nonostante l'attività di accertamento venga da sempre qualificata come attività vincolata.

Il citato procedimento di accertamento dei tributi si articola in quattro fasi:

- a) la fase dell'iniziativa (o propulsiva), che include la selezione dei soggetti da sottoporre a controllo e l'acquisizione degli elementi fiscalmente rilevanti;
- b) la fase dell'istruttoria in cui avviene la raccolta e l'esame della documentazione a fondamento della pretesa erariale e del conseguente atto impositivo;
- c) la fase decisoria in cui si determina il contenuto dell'atto impositivo, generalmente ed auspicabilmente attraverso l'espletamento del contraddittorio con il contribuente;
- d) la fase integrativa dell'efficacia, che comprende l'emanazione e la notifica del provvedimento finale.

Di seguito verranno prese in esame le singole fasi del procedimento.

2.2.1 La fase dell'iniziativa o propulsiva

Quanto alla prima fase, va subito rilevato come non esista in materia tributaria l'obbligo di comunicare l'avvio del procedimento, se non con stretto riferimento alle verifiche fiscali. Queste ultime, ai sensi dell'art. 12 co. 2 dello Statuto del Contribuente, possono iniziare solo dopo che il contribuente sia stato reso edotto delle ragioni giustificative della verifica, dell'oggetto della stessa e dei propri diritti ed obblighi: in mancanza di tale comunicazione, la verifica è nulla.

Non sono invece essenziali le indicazioni delle fonti di innesco dell'accertamento, che possono pertanto anche non essere menzionate, senza che tale omissione infici la validità dell'accertamento stesso. Si precisa che per scopi di efficacia ed efficienza dell'azione dell'Amministrazione Finanziaria, gli Uffici Centrali individuano e predeterminano ogni anno i criteri ai fini della selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo.¹³¹ Tali criteri costituiscono direttive-generalì di organizzazione degli Uffici periferici, volte per lo più a uniformare l'attività di questi ultimi attraverso linee guida di tipo operativo.¹³² La giurisprudenza ha più volte affermato la natura interna e non giustiziabile di tali criteri o direttive, negando al contribuente ogni diritto di contestazione delle stesse.¹³³ Da un lato si ritiene che il contribuente non possa lamentare che il controllo, del quale egli è oggetto, sia avvenuto al di fuori delle direttive o linee generali, ovvero delle liste selettive.¹³⁴

Dall'altro, tali direttive costituiscono, comunque, elementi meramente indiziari delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo e la loro valenza non avrebbe carattere di certezza, completezza ed esaustività per gli Uffici.¹³⁵ In altre parole, tali fonti

¹³¹ Sulla base dei diversi criteri di selezione vengono predisposte dall'Amministrazione Centrale apposite liste di innesco, di facile consultazione per il funzionario, che intraprende l'attività di accertamento d'ufficio setacciando e scremando tali liste.

¹³² Un richiamo ai criteri di scelta, finalizzati alla repressione dei fenomeni di evasione e di elusione, nell'ottica di un'efficace azione di contrasto agli stessi da parte dell'Amministrazione Finanziaria, è operata da P. CORMIO, *La scelta del soggetto da indagare e dei poteri istruttori da esercitare*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 44, p. 3582 ss.

¹³³ Cfr. Cass., Sez. Trib., 21 luglio 2000, n. 9611, in *Giust. Civ.* 2001, I, p. 2745 ss., che ha precisato come le direttive generali possano implicare tutt'al più responsabilità amministrativa e disciplinare dei funzionari nei confronti dello Stato, ma non avere effetti sulla validità degli accertamenti.

¹³⁴ Ciò, per la verità, prima ancora che illegittimo sarebbe alquanto improbabile, considerato che il contribuente il più delle volte non è neppure a conoscenza dell'esistenza di tali liste.

¹³⁵ Nello stesso senso A. MARCHESELLI, *Solo il pregiudizio concreto derivante dai vizi dell'istruttoria invalida l'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 41, p. 3339 ss., che precisa come la violazione di norme relative all'organizzazione degli Uffici, nonché di quelle a garanzia di interessi

d'innescò potrebbero costituire un presupposto non solo non sufficiente a fondare l'atto di accertamento (in quanto condizionati alla successiva attività istruttoria), ma anche non necessario, considerato che la fonte potrebbe non essere neppure menzionata nel provvedimento impositivo finale notificato all'esterno.¹³⁶

Ipotesi particolari ricorrono semmai nel caso in cui siano norme speciali di legge ad escludere dai controlli certe categorie di contribuenti. In questi casi, la violazione di dette norme da parte del funzionario possono sì avere rilevanza esterna e il contribuente se ne può dolere, proprio perché tali norme sono specificamente finalizzate ad escludere determinate categorie di contribuenti dal novero dei controlli. A titolo esemplificativo non è possibile che l'Amministrazione Finanziaria, e per essa il funzionario responsabile, non tenga in considerazione determinate voci di bilancio, o determinati redditi esenti, o tassati alla fonte, o specifiche franchigie d'imposta, che la normativa tributaria, e conseguentemente la prassi, impongono di considerare in favore del contribuente e la cui mancata valutazione potrebbe da un lato inficiare nel merito la fondatezza della pretesa erariale, quale vizio legittimante l'annullamento, quantomeno parziale del provvedimento; dall'altro integrare gli estremi dell'eccesso di potere, anche con possibile responsabilità civile del funzionario, qualora questi avesse operato con dolo o colpa grave.

Ulteriori questioni da approfondire si manifestano in materia di segnalazioni anonime e di segnalazioni coperte dal segreto d'ufficio.

Con riferimento alle prime, ci si è chiesti se costituisca violazione della tutela del contribuente l'anonimato della fonte laddove, *mutatis mutandis* dal punto di vista processuale, la prova del fatto evasivo non può essere fondata su documenti di cui non si conosca la provenienza, tra i quali gli scritti anonimi e le dichiarazioni

pubblici diversi da quelli del privato, non pare siano idonee a determinare l'illegittimità dell'accertamento.

¹³⁶ In questo senso si consideri a mero titolo esemplificativo, una per tutte, la Circolare della Direzione Centrale Accertamento, dell'Agenzia delle Entrate, del 09 agosto 2007, n. 49/E, relativa all'accertamento del reddito complessivo netto delle persone fisiche determinato sinteticamente, ai sensi dell'art. 38, co. 4 e 5 del D.P.R. 600/1973, che con riferimento alle liste selettive elaborate a livello centrale da cui scaturiscono i successivi accertamenti, precisa testualmente al "punto 4.2 rubricato fase istruttoria" quanto segue: "Si sottolinea, infine, l'opportunità di non richiamare negli atti a rilevanza esterna la lista selettiva *tout court*, ma piuttosto è necessario argomentare il presupposto dell'azione di accertamento che trae la fonte dagli elementi presenti nel sistema informativo [...]", precisando tuttavia quanto sia indispensabile portare analiticamente a conoscenza del contribuente gli elementi del controllo.

generiche non riconducibili alla persona del soggetto dichiarante o radicalmente prive dell'indicazione di questo ultimo.¹³⁷

Si rende necessario sottolineare che la difficoltà di valutare l'attendibilità della fonte attiene più al profilo della prova, che non alla fonte d'innescò. Sembra piuttosto forzata, e a parere di chi scrive meritevole di abbandono, l'idea che il contribuente possa lamentare l'invalidità di un accertamento sulla base dell'anonimato della fonte d'innescò, laddove, alla luce di quanto poc'anzi esposto, l'innescò non determina l'esito o la fondatezza dell'accertamento e soprattutto il contraddittorio, rimane sempre e comunque necessario.

Secondo la giurisprudenza, non vi sarebbe un generale divieto di utilizzabilità degli anonimi come fonti d'innescò dei controlli fiscali, laddove non vi siano particolari norme che espressamente pongono dei limiti in tal senso.¹³⁸

Per quel che concerne le segnalazioni coperte dal segreto d'ufficio, che ai sensi dell'art. 329 c.p.p. promanano dall'Autorità Giudiziaria, si segnala che l'art. 33 co.3 del D.P.R. 600/1973, in combinato disposto con l'art. 63 co. 1 del corrispondente D.P.R. 633/1972, relativo all'IVA, prevede che la trasmissione degli atti agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, competenti per il successivo accertamento della pretesa erariale, debba essere autorizzata dalla stessa Autorità Giudiziaria. Con riferimento a tali segnalazioni ci si è chiesti se la trasmissione della relativa notizia di evasione in violazione delle disposizioni sopra citate ovvero in violazione della relativa autorizzazione del giudice, determini potenziali vizi della successiva attività istruttoria.

Ebbene, per giurisprudenza costante le citate norme non sembrano essere poste a tutela e a garanzia del contribuente, bensì del segreto investigativo.¹³⁹

Conseguentemente il contribuente non sembra poter vantare un interesse giuridicamente rilevante e meritevole di tutela a che gli atti non vengano trasmessi se

¹³⁷ In tal senso la giurisprudenza, tra cui *ex multis*, Cass., Sez. Trib., 20 febbraio 2009, n. 4181, che precisando che un documento non firmato, pertanto anonimo, non costituisce tecnicamente una scrittura privata, in quanto la fonte non è sindacabile nella sua attendibilità, lascia uno spazio d'apertura verso il documento non controfirmato, quando è possibile stabilirne la paternità, laddove lo stesso può considerarsi non più anonimo, e può pertanto costituire una prova presuntiva.

¹³⁸ Cfr., *ex plurimis*, Cass., Sez. Trib., 27 novembre 2009, n. 25077.

¹³⁹ In tal senso, Cass., Sez. Trib., 16 giugno 2006, n. 14058, in *Giust. Civ. Mass.*, 2006, 6 ss. e Cass., Sez. Trib., 16 maggio 2007, n. 11203, in *Giust. Civ. Mass.*, 2007, 7-8.

non a mezzo dell'espressa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, in quanto tale doglianza non solo non invaliderebbe l'efficacia in sé della trasmessa notizia di evasione, ma non invaliderebbe neppure l'utilizzabilità delle relative prove raccolte in sede processuale.

In conclusione, appare evidente che a fronte di un'ampia libertà d'azione dell'Amministrazione Finanziaria, si rileva, nella fase d'iniziativa o propulsiva dell'accertamento tributario, una corrispondente carenza partecipativa del contribuente, che nei fatti si pone in perfetta sintonia con il dato testuale dell'art. 13 della legge n. 241/1990, nella parte in cui preclude la possibilità per il contribuente di partecipare attivamente al procedimento amministrativo-tributario. Tutto quanto poc'anzi esposto, rimane circoscritto, come già chiarito, alla fase propulsiva dell'accertamento; va da sé che nelle fasi prodromiche, rappresentate dagli accessi, ispezioni e dalle verifiche fiscali, trova invece applicazione una disciplina parzialmente diversa, apparentemente più garantista, che è quella delineata dall'art. 12 co. 2 dello Statuto del Contribuente, che sancisce che *il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni giustificative della verifica e dell'oggetto della stessa*. Fermo restando il limitato margine di tutela del contribuente, a causa dell'impossibilità di esperire un'autonoma impugnazione degli atti istruttori dinanzi agli organi giurisdizionali, si ricorda tuttavia che lo stesso ha pur sempre facoltà di rivolgersi al Garante del Contribuente, a tutela dei propri diritti.¹⁴⁰

2.2.2 La fase istruttoria e i poteri degli uffici

L'attività istruttoria è una fase che può essere condotta in ufficio prevedendo il coinvolgimento del contribuente attraverso questionari e inviti oppure può essere esterna, ovvero condotta presso il domicilio o la sede del contribuente e del consulente fiscale dello stesso, sotto forma di accesso breve e mirato o di verifica fiscale.

¹⁴⁰ Così S. MULEO, *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori del procedimento*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 24, p. 1914 ss., che a commento di un'importante-recente sentenza delle Sezioni Unite della S.C. del 16 marzo 2009, n. 6315, sottolinea l'impossibilità di ottenere rimedi di tutela effettiva ed immediata, anche innanzi al giudice amministrativo, avverso quegli atti istruttori illegittimi e lesivi, che rimangono non-impugnabili innanzi agli stessi giudici tributari, a causa della tassatività dell'elenco degli atti impugnabili, di cui all'art. 19 del D.Lgs. 546/1992, che non contempla gli atti istruttori, benché illegittimi e lesivi.

L'attività d'accertamento *tout court* condotta in ufficio rappresenta un importante momento per la raccolta delle prove, che fondano la pretesa tributaria dell'Erario. Ad essa può far seguito l'emissione del provvedimento impositivo o in senso contrario l'archiviazione della procedura. Si noti che l'archiviazione è cosa diversa dal provvedimento di autotutela, il quale presuppone la previa emissione e notifica dell'atto impositivo.

Al fine di svolgere compiti di contrasto all'evasione, il legislatore ha conferito all'Amministrazione Finanziaria i poteri di cui all'art. 32 del D.P.R. 600/73, consistenti nella possibilità di:

- invitare i contribuenti a comparire per fornire dati e informazioni;
- invitare i contribuenti ad esibire atti e documenti;
- invitare ogni altro soggetto terzo a esibire o trasmettere atti e documenti fiscalmente rilevanti.

Gli inviti, di cui sopra, devono essere notificati dall'Amministrazione Finanziaria al contribuente alla stregua delle notifiche previste dal combinato disposto degli artt. 137 ss. c.p.c., e l'art. 60 del D.P.R. 600/1973. Essi devono essere motivati e contenere richieste precise e puntuali, per una duplice esigenza: di efficacia da un lato, e di trasparenza dall'altro.

Sotto il primo profilo, si segnala che maggiormente dettagliata è la richiesta, maggiore probabilità sussiste che anche la risposta del contribuente sia chiara e precisa, posto che quest'ultimo, reso pienamente edotto di ciò che l'Amministrazione Finanziaria desidera sapere o avere, ha tutto l'interesse a collaborare con l'Amministrazione, manifestando una convincente ottemperanza alla richiesta. A mero titolo esemplificativo, il contribuente potrebbe avere interesse a presentare tutti i libri contabili, piuttosto che solo alcuni, ovvero potrebbe rispondere ai quesiti con l'apporto di circostanze e prove, magari extra-contabili, anche non strettamente connesse a quanto richiesto, che tuttavia si rivelano rilevanti nel contesto del preciso quesito formulato dall'Amministrazione.

Il secondo profilo, quello della trasparenza, mette in luce la correttezza dei rapporti tra Amministrazione e cittadino, in ordine ai quali non si può biasimare la condotta del contribuente che inconsciamente, in quanto magari non reso edotto delle

conseguenze o perché non ha ben compreso che libri contabili deve esattamente produrre, non presenta tutta la documentazione contabile, laddove la mancata ottemperanza nei termini alle richieste e agli inviti dell'Amministrazione Finanziaria è formalmente punita, da un lato, con l'irrogazione di sanzioni amministrative (da euro 258,00 a euro 2.065,00 ai sensi dell'art. 11, lettera c), del D. Lgs. 18/12/1997 n. 471), dall'altro con le preclusioni dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 (come integrato dall'art. 25 della l. n. 28 del 18/02/1999) riguardanti l'impossibilità che le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'Ufficio possano essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o ai fini giudiziali successivamente. Le preclusioni di cui sopra, ineriscono alla possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di ritenere inattendibile la contabilità del contribuente e di operare conseguentemente un accertamento induttivo-extracontabile, caratterizzato dal minor rigore col quale gli Uffici sono legittimati alla ricostruzione del reddito da accertare e dalla conseguente maggior potenzialità lesiva dei diritti del contribuente.

Data la gravità degli effetti giuridici conseguenti a) all'inottemperanza agli inviti o alle richieste di documentazione da parte degli Uffici finanziari; b) al rifiuto di esibizione della richiesta documentazione; c) all'invio di comunicazioni con dati non veritieri o incompleti; d) alla mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi; è compito precipuo dell'Amministrazione Finanziaria informare di ciò il contribuente contestualmente alla richiesta. Ci si chiede se il privato possa dolersi della violazione di tale obbligo d'informazione posto in capo all'Ufficio, al punto tale da legittimamente pretendere la non operatività delle sanzioni amministrative e delle preclusioni di cui si è detto, o quanto meno la rimessione in termini per presentare l'omessa documentazione. L'utilizzo del condizionale dipende dal fatto che, a fronte dell'obbligo informativo posto in capo all'Amministrazione Finanziaria, non vi è una specifica norma tesa a sanzionare la mancata comunicazione. Se da un lato, pur nel silenzio della legge, non sembra possibile immaginare garanzie di tutela maggiori rispetto a quelle sopra menzionate in forma ipotetica; dall'altro sarebbe, altresì, irragionevole l'assenza di qualsiasi forma di tutela del contribuente, adducendo magari l'applicazione della disciplina

amministrativa generale relativa alla sanatoria dei vizi cd. non-invalidanti, ai sensi dell'art. 21-octies II comma della legge 241/90. Se così fosse il contribuente, ignaro della normativa tributaria, potrebbe ineluttabilmente vedersi soggetto alle sanzioni e alle preclusioni di cui si è detto, da parte di Uffici dell'Amministrazione Finanziaria che, a torto o a ragione (magari per impedire la prescrizione/decadenza dell'annualità in scadenza), manterrebbero pur sempre la possibilità di applicare gli effetti sfavorevoli espressamente sanciti dalle norme di legge. E ciò in palese violazione dei citati principi di trasparenza e di proporzionalità.

Di qui la necessità che il contribuente venga reso edotto espressamente in forma scritta delle conseguenze delle sue azioni e del suo comportamento.

In tal senso, gli Uffici Centrali dell'Amministrazione Finanziaria, al fine di scongiurare quanto sopra, hanno predisposto l'automazione delle avvertenze all'interno degli inviti e dei questionari, consentendo in tal modo al funzionario incaricato di concentrarsi sul contenuto del questionario e/o sulla motivazione dell'invito a comparire, lasciando alla macchina l'inserimento automatico delle avvertenze, così da evitare possibili dimenticanze o errori dalle incerte conseguenze.

2.2.3 La fase decisoria

Benchè di fatto non esiste un'elencazione delle cause d'invalidità dell'avviso di accertamento è comunemente da ritenersi che anche il provvedimento tributario soggiaccia ad una serie di vincoli stabiliti dalla legge, il cui mancato rispetto ne cagiona l'illegittimità. Per l'applicabilità o meno all'avviso di accertamento della disciplina generale, di cui agli artt. 21-septies e 21-octies della legge 241/90, si rinvia al successivo capitolo V. Ciò che in questa sede si sottolinea è che all'interno del corpo normativo del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 si rinvencono alcune norme, in particolare la disposizione di cui all'art. 42, che prescrivono la necessità che ogni avviso di accertamento contenga: a) una parte relativa al dispositivo, con indicazione, sotto pena di nullità, dell'imponibile, delle aliquote applicate, delle imposte liquidate al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute d'acconto e dei crediti d'imposta; b) un'altra parte contenente la motivazione *tout court* del provvedimento.

Nella fase decisoria viene elaborata e redatta la motivazione ovvero l'esposizione per iscritto dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che determinano l'accertamento. Senza riprendere l'istituto della motivazione, già ampiamente trattato nel primo capitolo, si sottolinea in questa sede come la motivazione venga redatta da parte dell'Amministrazione in linea generale dopo l'instaurazione del contraddittorio alla presenza del contribuente. Tuttavia, nel silenzio della legge, rimane ampia la casistica degli accertamenti che vengono condotti dagli Uffici omettendo l'espletamento del contraddittorio, senza che da ciò consegua la nullità del provvedimento impositivo che ne consegue.¹⁴¹ Ma se la motivazione è il perno della fase decisoria, e la stessa non può non essere successiva all'instaurazione del contraddittorio, perché non vi è norma alcuna che elevi la mancanza del contraddittorio a causa d'invalidità dell'accertamento?

In alcuni casi specifici, il contraddittorio mantiene invece un'importanza assoluta, manifestata dal fatto che la sua eventuale assenza inficia la validità dell'atto impositivo successivamente emesso.

Nei citati casi l'ordinamento amministrativo-tributario, considera la previa instaurazione del contraddittorio requisito essenziale e obbligatorio, a pena di nullità dell'atto. Tali casi, espressamente disciplinati dalla legge, hanno ad oggetto le tipologie di accertamento di seguito menzionate:

- a) gli accertamenti eseguiti sulla base degli studi di settore (art.10 della legge 146/98);
- b) gli accertamenti cd. anti-elusivi, relativi alla violazione delle disposizioni anti-elusive ai sensi dell'art.37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600;
- c) gli accertamenti sintetici, come modificati dall'art. 22 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

Per i sopra descritti accertamenti è manifesta l'importanza dello scambio di informazioni fra Amministrazione Finanziaria e contribuente attraverso il contraddittorio.

¹⁴¹ Si pensi ad esempio agli accertamenti bancari o alle indagini finanziarie, relativamente alle quali la giurisprudenza ha affermato che l'accertamento può essere emesso anche in assenza di convocazione del contribuente: così, *ex plurimis*, Cass. 23 gennaio 2008, n. 1405; e Cass. 07 febbraio 2008, n. 282.

Tuttavia, al di là di detti casi, il contraddittorio mantiene una rilevante importanza, quand'anche non imprescindibilità, se solo si considera che è proprio grazie ad esso che si può rafforzare, modificare o mitigare il convincimento personale del funzionario incaricato di verificare l'esistenza o meno del presupposto d'imposta. Tale strumento dialettico rappresenta l'unico vero momento di contatto tra funzionario e contribuente. Se è vero che l'attività accertativa è in linea generale un'attività vincolata, non si può tuttavia grossolanamente pensare che la stessa, con particolare riferimento alla valutazione dei fatti da parte del funzionario, sia fisiologicamente scevra da qualsivoglia discrezionalità (quanto meno) tecnica.

E' infatti grazie al contraddittorio che l'Amministrazione Finanziaria, e per essa il funzionario incaricato, ha l'opportunità di raccogliere tutti gli elementi idonei a sindacare la proficuità e la sostenibilità della pretesa tributaria. Più accurata e approfondita risulta tale fase interlocutoria più alta è la probabilità che vengano evitati defaticanti procedimenti di sgravio o di contenzioso.

Anche all'interno dell'attività vincolata permangono margini di valutazione, prodromici alla fase decisionale, che costituiscono il momento forse più delicato dell'intero procedimento. E' importante che all'interno di questa fase il contribuente ponga in essere un comportamento attivo e prenda sempre posizione sui fatti che gli vengono addebitati. La partecipazione del contribuente sfocia in rilievi e richieste, che saranno inseriti negli atti endo-procedimentali, ed anche sulla base di tali atti sarà adottata la decisione finale sull'*an* e sul *quantum debeatur*, oltre che la motivazione del provvedimento impositivo.

Anche la giurisprudenza non ha mancato di sottolineare l'importanza della partecipazione attiva del contribuente, laddove ha affermato che la partecipazione del contribuente senza contestazioni equivale sostanzialmente ad accettazione dei rilievi mossi dall'Ufficio ed alle relative conseguenze.¹⁴²

La partecipazione del contribuente è tanto più importante, quanto più equivoche e complicate sono le circostanze di fatto oggetto dell'accertamento, tanto è vero che fa capo al contribuente l'onere di convincere il funzionario, che è pur sempre terzo

¹⁴² In questo senso v. pronuncia della S.C. Cass., Sez. Trib., 26 gennaio 2004 n. 1286, con nota di A. GIORGIANNI, *La partecipazione del contribuente alla verifica può assumere carattere di confessione stragiudiziale?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, pt. 2, p. 164 ss.

rispetto alla vicenda, ovvero alle operazioni economiche poste in essere, della bontà delle proprie ragioni. Molte volte il medesimo fatto può essere interpretato in modo diametralmente diverso, al variare di alcune circostanze, che risultano in realtà decisive ai fini della decisione di archiviazione dell'intera procedura o di un suo esito positivo. Proprio perché si tratta di valutazione di fatti, la fase decisoria appare tutt'altro che vincolata.

E' per questo che il legislatore ha introdotto nel diritto tributario il quanto mai ampio, e talvolta pure complicato, strumento giuridico delle presunzioni.

Le presunzioni agevolano l'attività del funzionario, consentendogli di determinare, partendo da taluni fatti noti, l'esistenza di fatti ignoti fiscalmente rilevanti. Le presunzioni sono di due tipi, semplici o legali, a seconda che ne venga valutata di volta in volta l'attendibilità o che sia la legge a ritenerle idonee a provare i fatti ignoti. Se tali presunzioni agevolano certamente il compito dell'Amministrazione Finanziaria, esonerando il funzionario dal compiere una ricostruzione precisa e puntuale del fatto, le stesse rendono al contrario più difficile la posizione del contribuente.

Quest'ultimo, infatti, ha difficoltà a provare il contrario del fatto presunto non solo in presenza di presunzioni legali assolute, *iuris et de iure*, per le quali non è ammessa la prova contraria, ma altresì in presenza di presunzioni legali relative, per le quali la prova contraria è non già libera, bensì vincolata alla presenza di elementi tassativamente individuati dalla legge.

Il mondo delle presunzioni è davvero ampio.

Per citarne solo qualcuna, si può richiamare l'attenzione sulla presunzione: a) di realizzo di una plusvalenza in capo al venditore, a seguito di cessione di terreno edificabile, con riferimento alla quale è sopravvenuto un accertamento di rettifica di valore del terreno medesimo in capo all'acquirente;¹⁴³ b) basata sul cd.

¹⁴³ Relativamente al caso citato è significativa la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 01 febbraio 2002 n.15/E, che precisa che deve considerarsi presunta in capo al venditore una plusvalenza pari al maggior importo determinato dall'ufficio in sede di rettifica: appare evidente che l'Amministrazione Finanziaria potrà consentire, limitare o eliminare del tutto lo spazio difensivo del contribuente, a seconda che il funzionario applichi o meno pedissequamente la citata circolare n. 15/E del 2002, legittimante l'accertamento della plusvalenza sulla base della presunzione, che il venditore abbia effettivamente realizzato l'importo determinato dall'ufficio.

“tovagliometro”¹⁴⁴; c) fondante sul comportamento antieconomico dell'imprenditore; d) basata sulle percentuali di ricarico; e) relativa alle movimentazioni bancarie, con riferimento alle quali sono considerate ricavi presunti tutte le movimentazioni in entrata quali i bonifici, i versamento di contanti, l'incasso di assegni, oltre alle movimentazioni in uscita, quali i prelevamenti (questi ultimi con particolare riferimento al reddito d'impresa); f) di acquisto o cessione di beni senza il pagamento della relativa imposta dovuta, di tutti quei beni, che a seguito di rilevazione fisica di giacenze di magazzino o di risultanze di scritture contabili, dovessero, rispettivamente, rinvenirsi, o non rinvenirsi, nei luoghi in cui il contribuente svolge la propria attività, comprese le sedi secondarie, filiali, succursali, stabilimenti o depositi.

Ebbene, con riferimento a tutti i casi sopra menzionati, l'Amministrazione Finanziaria rimane titolare di un ampio margine operativo, essendo favorita dall'inversione dell'onere della prova. E se si considera che la decisione può essere adottata senza un contraddittorio con il contribuente, gli spazi per il contribuente sembrerebbero davvero esigui, consistenti per lo più nella facoltà di presentazione dell'istanza di autotutela o di ricorso giurisdizionale.

Diversamente, qualora la questione venisse vagliata nel contraddittorio tra le parti, la parte privata potrebbe essere ammessa a dare prova contraria rispetto alla presunzione di reddito, e perché no, potrebbe essere consentito alla stessa di superare tale presunzione, con valide argomentazioni a contrario.¹⁴⁵

¹⁴⁴ Il tovagliometro è il metodo di rideterminazione induttiva del reddito, con il quale dal consumo medio dei tovaglioli di un esercizio di ristorazione (dato noto), si può evincere il numero dei pasti consumati (dato ignoto): il ricorso a questo tipo di elementi desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni dell'attività esercitata è espressamente ammesso dalla legge, in particolare dall'art. 62-*sexies* del D.L. 331/1993, e avallato dalla giurisprudenza, che in alcuni casi ha ritenuto, altresì, ammissibile tale metodo analitico-induttivo di rettifica del reddito, basato anche su di un solo elemento, nel caso di specie il tovagliometro appunto, cfr. in tal senso Cass., Sez. V, 2007, n. 8643 in www.fiscooggi.it Si precisa che qualunque dato tratto dall'esperienza comune potrebbe essere significativo, al verificarsi di gravi incongruenze fra i valori dichiarati e quelli ragionevolmente attesi, in tal senso cfr. Cass., sentenze 51/1999, 6465/2002 e 9884/2002, in www.fiscooggi.it, e sulla base di questa impostazione la S.C., con la sentenza del 23 luglio 2010, n. 17408, ha riconosciuto, altresì, la legittimità di un ulteriore criterio di controllo utilizzato dal Fisco: quello del “bottigliometro”, incentrato sul consumo delle bottiglie di acqua minerale.

¹⁴⁵ Ad esempio con riferimento ai casi sopra citati: nell'ipotesi *sub* a) il contribuente-venditore del terreno potrebbe eccepire di aver venduto il terreno a un prezzo inferiore a quello di mercato, per una pluralità di ragioni, che vanno dall'impossibilità di reperire acquirenti; al bisogno di realizzo di una certa liquidità; alla necessità di vendere repentinamente l'immobile a causa dell'improvviso

Il dato non è certo di poco conto, viste e considerate le conseguenze che ne discendono per il contribuente.

2.2.4 La fase integrativa dell'efficacia

La fase integrativa dell'efficacia ha ad oggetto la notifica dei provvedimenti tributari. La notificazione è un procedimento tipico e complesso, caratterizzato da una sequenza di atti e da precise formalità prescritte dalla legge, orientate alla conoscenza legale del provvedimento impositivo. Il contribuente deve essere messo nella possibilità di conoscere l'atto amministrativo a lui destinato.¹⁴⁶ Lo scopo della notifica, tuttavia, non è la conoscenza effettiva, bensì la conoscenza legale dell'atto, che si presume, una volta realizzata la scrupolosa osservanza delle formalità legalmente prescritte.¹⁴⁷

Ai fini di tutelare la riservatezza del contribuente la notifica non deve essere eseguita a mani proprie ma consegnata, a pena di irregolarità, in busta chiusa e sigillata.¹⁴⁸

trasferimento personale in altro luogo,...etc., senza aver realizzato nei fatti, la presunta plusvalenza, determinata dall'Ufficio sulla base dell'atto di rettifica di valore, notificato all'acquirente, il quale ultimo, per converso, dichiarando un prezzo inferiore a quello di mercato, ha effettivamente beneficiato di un indebito risparmio sulle imposte dovute, versandone meno di quanto in realtà avrebbe dovuto; nelle ipotesi *sub b)*, *c)*, e *d)* il contribuente potrebbe eccepire rispettivamente che i tovaglioli utilizzati sono stati effettivamente impiegati per usi diversi dai coperti del proprio ristorante, o che l'operazione compiuta, benché apparentemente anti-economica avesse apportato allo stesso un beneficio in termini pubblicitari, piuttosto che di marketing, o comunque ad altri fini non evidenti nel contratto, o ancora che le percentuali di ricarico con riferimento a determinate merci, quali potrebbero essere le dosi di caffè o di acqua minerale siano infondate, in quanto tali merci sono state impiegate per altri fini rispetto al loro normale utilizzo; nell'ipotesi *sub e)* i versamenti e prelievi potrebbero riferirsi ad operazioni perfettamente giustificate e giustificabili sulla base di documenti, che non sono stati presi in considerazione in sede di indagini finanziarie; nell'ipotesi *sub f)* la merce presente o assente in magazzino potrebbe non essere attribuibile al contribuente esercente l'attività oggetto di verifica per svariate ragioni non prese in considerazione.

¹⁴⁶ Molto esaustivo al riguardo è il già precedentemente citato F. NICOLINI, Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie, cit., p. 164 ss.

¹⁴⁷ Sull'inosservanza delle forme prescritte dalla legge, quali cause di vizi di nullità della notifica, per mancato raggiungimento dello scopo cui il provvedimento è destinato, cfr. M. SUPPA, *I vizi di notifica degli atti tributari*, Milano, Gruppo24ore, 2011, p. 82 ss., che approfondisce come la giurisprudenza di legittimità con la sentenza a SS.UU. del 5 ottobre 2004, n.19854, abbia definitivamente precisato che la natura sostanziale e non processuale degli atti tributari, quali atti amministrativi autoritativi contenenti una pretesa impositiva, non osta all'applicazione degli istituti processuali.

¹⁴⁸ L'art. 174 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196 (cd. codice della *privacy*) ha parzialmente modificato la disciplina codicistica delle notificazioni, tuttavia non ha introdotto alcuna sanzione relativa all'inosservanza delle apportate modifiche, lasciando ritenere che la violazione della *privacy* non infici la validità della notifica. Benché non sia questa la sede per trattare le diverse modalità di notificazione previste dagli artt.137 ss. c.p.c. e dalle leggi speciali in materia tributaria, si rileva, tuttavia, che l'operatore incaricato di redigere e confezionare l'atto ha, altresì, il compito di scegliere il corretto procedimento notificatorio e di verificare che il provvedimento raggiunga lo scopo, evidenziando che non sempre l'inerzia del contribuente è garanzia del buon fine della notifica.

L'accertamento e la riscossione dei tributi è frutto di un'attività impositiva e autoritativa, che impone all'Amministrazione Finanziaria di vagliare scrupolosamente la trasparenza e la correttezza del procedimento notificatorio, a mezzo del quale si perfeziona l'atto impositivo o, se si preferisce, viene ad esso attribuita efficacia. La corretta esecuzione della notifica è posta a garanzia non solo della pretesa tributaria, affinché non sia resa vana l'intera fase dell'accertamento; ma anche e soprattutto a garanzia dell'interesse del privato destinatario dell'atto, che solo così può essere messo nella condizione di esercitare il proprio diritto di difesa, nei modi che egli ritiene più opportuni, attraverso l'impugnazione del provvedimento o l'utilizzo degli istituti deflativi del contenzioso.

Al contribuente dev'essere pertanto garantita la difesa, anche a fronte dell'impossibilità oggettiva della conoscenza/conoscibilità dell'atto.

C'è poi un ulteriore problema legato alla notifica dell'atto, cui si è già fatto cenno in precedenza. Tale problema concerne la notifica dell'avviso di accertamento prima del termine di 60 giorni, termine entro il quale il contribuente ha facoltà di presentare memorie e osservazioni, ai sensi dell'art. 12, co.7, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Nell'ottica della leale cooperazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, lo Statuto ha previsto che quest'ultimo debba essere messo nella possibilità di comunicare osservazioni e richieste all'ente impositore prima che l'Ufficio notifichi allo stesso il provvedimento contenente la pretesa erariale.¹⁴⁹ Non è mancato, al riguardo, chi ha ipotizzato la sussistenza di “un periodo di autentica sospensione del

Quest'ultima si ha per non eseguita in tutti i casi in cui essa avvenga a mezzo posta attraverso modalità di notificazione cd. semplificate espressamente consentite dal legislatore tributario, laddove tuttavia non avviene la ricezione della raccomandata da parte del destinatario, con conseguente assenza della sottoscrizione dell'avviso di ricevimento, che in luogo della sottoscrizione reca la dicitura: “irreperibile” o “sconosciuto” o “indirizzo inesistente”; lo stesso dicasi nel caso di plico depositato presso l'ufficio postale, che non viene ritirato, cosicché il procedimento di notifica non si perfeziona. La notifica si ha invece per valida, quando si perfeziona *ex lege* per cd. “compiuta giacenza”, ai sensi della legge 20 novembre 1982, n. 890, ovvero a mezzo consegna del plico all'ufficio postale, attraverso l'interposizione dei messi o agenti notificatori, con conseguente attivazione della successiva fase esecutiva

¹⁴⁹ Fra i tanti sul tema v. G. BELTRAMELLI, *Avviso di accertamento notificato prima del termine previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del Contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, fasc. 7-8, pt. 2, p. 593 ss.; C. CALIFANO, *Sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanato senza contraddittorio anticipato*, in *Giur. It.*, 2010, p. 6 ss.; e ancora F. A. CIMINO, *L'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto per il contraddittorio anticipato: tra nullità ed inesistenza giuridica*, in *Dir. Prat. Trib.*, cit., p. 447 ss.

potere impositivo, a tutela di una nuova forma di contraddittorio (necessario) inserito nella fase istruttoria del procedimento di accertamento”.¹⁵⁰ Più che di una condizione sospensiva di efficacia dell’atto, dovrebbe forse parlarsi della corretta notifica dell’avviso di accertamento. E’ proprio in ordine alla notifica del provvedimento prima dello spirare del termine dei sessanta giorni (anche se la norma testualmente parla di “emissione”), che ruota il significativo *vulnus* normativo lasciato dal legislatore.¹⁵¹

Sull’annosa questione è intervenuta la Corte Costituzionale, che con ordinanza del 24 luglio 2009, n. 244, ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata per la disposizione in oggetto, lasciando tuttavia aperta la strada all’interpretazione della declaratoria di nullità dell’atto, tutte le volte che si ravvisa la violazione degli artt. 3 e 21-*septies* della legge 241/90, che impongono uno specifico obbligo di motivazione degli atti amministrativi, anche sotto il profilo dell’urgenza.¹⁵²

La questione controversa alla base dei diversi orientamenti vede due contrapposte posizioni, che si possono sostanzialmente riassumere come di seguito esposto.

¹⁵⁰ G. Tabet, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. Trib.*, 2006, p. 1056 ss.

¹⁵¹ L’argomento è stato assai dibattuto in dottrina: in favore della legittimità dell’atto v. fra i tanti M. Dalla Vecchia, *Legittimo l’atto impositivo notificato prima dei 60 giorni prescritti dall’art.12 della legge n. 212/2000*, in *Il Fisco*, 2009, p. 1406 ss.; di contro cfr. A. Iorio, S. Sereni, *Illegittimo l’avviso di accertamento notificato prima dei 60 giorni prescritti dall’art.12 della legge n. 212/2000*, in *Il Fisco*, 2008, p. 8498 ss. E anche in giurisprudenza: nel senso dell’illegittimità dell’atto notificato in violazione dei termini di cui all’art.12 dello Statuto del contribuente, ritenuti pertanto perentori, cfr. sentenza della Comm. Trib. Reg. di Roma del 13 settembre 2007, n. 197, in *Il Fisco*, 2007, p. 5523 ss.; in senso contrario, per la validità dell’avviso di accertamento v., *ex multis*, Comm. Trib. Prov. di Udine, sentenza del 26 settembre 2006, n. 75, in banca dati *Fisconline*, e più recentemente anche la sentenza di Cass., 18 luglio 2008, n. 19875, in *Il Fisco*, 2009, n.11, fasc. 1, p. 1687 ss. e Cass., Sez. Trib., 28 maggio 2008, n. 13890.

¹⁵² La Corte Cost. ha dichiarato inammissibile il ricorso presentato dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania per il fatto che il giudice rimettente ha, nel caso di specie, omesso di considerare con la dovuta attenzione le motivazioni in ordine alla sussistenza delle ragioni di particolare e motivata urgenza, che avrebbero legittimato, come previsto dalla norma stessa, la deroga all’osservanza del termine dei sessanta giorni: per un interessante commento all’ordinanza della Corte Cost. cfr. A. Cissello, *Corte Cost., ord. N. 244 del 24 luglio 2009-Accertamento emanato prima di 60 giorni dalla consegna del pvc: legittimità costituzionale*, in *Il Fisco*, 2009, n. 31, fasc. 2, p. 5169 ss.; qualche spunto anche di T. Lamedica, *Accertamento anticipato*, in *Corr. Trib.*, 2010, fasc.3, p. 233; per un’acuta osservazione conclusiva sui risultati cui sono pervenute le Corti di Cassazione e Costituzionale, apparentemente diversi, per cui la Cass. (sent. 19875/2008) ha affermato che l’avviso di accertamento emesso prima del termine è comunque valido, mentre la Consulta ha ritenuto che l’accertamento anticipato possa essere dichiarato nullo ove l’Ufficio non abbia motivato l’urgenza, cfr. A. Borgoglio, *Corte Cost., ord. N. 244 del 24 luglio 2009 – Accertamento notificato prima di 60 giorni dal pvc*, in *Il Fisco*, 2009, n. 35, p. 5792 ss.

Da un lato, la prassi degli Uffici, intende mitigare il contenuto dell'art. 12, u.co. dello Statuto, attribuendo alla norma carattere dispositivo e derogabile, al pari di una mera indicazione di principio, che può essere disattesa nei casi eccezionali di necessità e urgenza, che tuttavia finiscono col diventare la regola, consentendo di fatto agli Uffici di esperire l'azione di accertamento, senza veder preclusa causa decadenza-prescrizione la possibilità di notifica dell'avviso di accertamento, relativo alle annualità in scadenza.¹⁵³

Dall'altro, la posizione di quella parte della dottrina e della giurisprudenza, che legge l'istituto partecipativo di cui all'art.12 Statuto in chiave difensiva, riconoscendo il termine di sessanta giorni come termine perentorio, la cui violazione implica l'illegittimità dell'atto emesso, facendone conseguire talvolta l'annullabilità, talvolta la nullità.¹⁵⁴

Gli autori che, al riguardo, parlano di annullabilità del provvedimento impositivo, ritengono applicabile la disciplina generale dell'art. 21-*octies*, co.1, della legge 241/90, in forza della quale la violazione dell'art. 12 co. 7 dello Statuto del contribuente può essere letta come un'autentica violazione di legge.¹⁵⁵ I sopra citati autori reclamano l'annullabilità del provvedimento, indipendentemente dal fatto che l'art. 21-*octies* sancisce la validità del provvedimento nel caso di mere violazioni di

¹⁵³ Così S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, Ipsoa, 2011, p. 39 ss., che, in chiave critica, precisa che l'indicazione in motivazione delle ragioni straordinarie di gravità e d'urgenza risulta nella maggior parte dei casi di pronta soluzione, in quanto viene fatta coincidere con l'anno in scadenza; altri puntano sul fatto che il legislatore laddove ha voluto comminare la nullità degli atti, lo ha sancito espressamente, come nelle fattispecie di cui all'art. 42 D.P.R. 600/73 e 56 D.P.R. 633/72 e art. 37-*bis* D.P.R. 600/73: in tal senso A. BORGOGGIO, *Corte Cost., ord. N. 244 del 24 luglio 2009 – Accertamento notificato prima di 60 giorni dal pvc, ibidem*. L'autore non nega l'esistenza del divieto di emettere l'atto prima dei 60 giorni, ma ritiene la sua violazione non già causa di nullità dell'atto, bensì fonte di responsabilità e di eventuale condanna alle spese; per un'interessante comparazione fra l'art 37-*bis* DPR 600/73, che prevede la nullità dell'atto, e l'art. 12 co.7 Statuto che non prevede nullità alcuna, si richiama l'intervento di S. CALIFANO al Convegno "L'abuso del diritto: tra la salvaguardia dell'obbligo contributivo e la necessità di sostenere il gettito tributario", tenutosi a Trento il 30.04.2010, in *archivio audiovisivo www.jus.unitn.it*

¹⁵⁴ Per un'approfondita disamina dei diversi tipi d'illegittimità cfr. A. RENDA, *L'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente e l'auspicata cristallizzazione del principio del contraddittorio anticipato*, in *Giust. Trib.*, 2007, fasc. 2, p. 237 ss.; e dello stesso Autore, A. RENDA, *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, fasc.1, p. 95 ss.; e ancora A. MAGLIARO, S. SIBELJA, *La violazione del principio del contraddittorio anticipato previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, fasc.1, p. 54 ss.

¹⁵⁵ In questo senso cfr. R. LUNELLI, *Ricorso avverso l'avviso di accertamento anticipato*, in *Guida ai controlli fiscali*, 2007, n.1, p. 121; e V. AZZONI, *Brevi note circa l'avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato*, in *Il Fisco*, 2007, n.1, fasc. 1, p. 59 ss.

norme sul procedimento o sulla forma, quando per la natura vincolata dello stesso, il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso. Essi ribadiscono con enfasi, che l'osservanza del termine per la presentazione di memorie difensive, potrebbe rendere il provvedimento sostanzialmente diverso, e che il termine è pertanto da considerarsi perentorio, anche perchè le disposizioni statutarie sono "norme di attuazione costituzionale" ovvero "metanorme"¹⁵⁶.

Invece, gli autori che dalla violazione dell'art 12 Statuto fanno discendere la nullità dell'atto, usano in realtà il termine "nullità" in modo atipico ed equivoco, riconducendo in definitiva ad esso i medesimi effetti dell'annullabilità.¹⁵⁷ L'uso improprio della locuzione nullità dipende dal fatto che numerose norme tributarie, entrate in vigore prima della legge 241/90, non hanno tenuto conto delle diverse ricostruzioni della giurisprudenza amministrativa in tema di nullità/annullabilità. Detti autori vogliono evitare che le nullità previste in diritto tributario, così come altre fondamentali disposizioni della materia, tra cui appunto l'art. 12 Statuto, possano essere mitigate a tal punto, che la loro violazione possa essere ricondotta ad una mera annullabilità sanabile ovvero a un vizio meramente formale o procedimentale, pertanto non invalidante, di cui all'art. 21-*octies*, co.2.¹⁵⁸

Allo stato dell'arte, in modo particolare alla luce della pronuncia della Corte Cost. n. 244 del 2009, si evince che l'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria deve conformarsi alle norme procedurali di settore che lo regolamentano. E in particolare che, con riferimento all'art. 12 co.7 dello Statuto, gli Uffici devono specificamente addurre i motivi dell'urgenza dell'anticipata notifica dell'avviso di accertamento, emesso prima dello scadere del termine di sessanta giorni. Ciò che, tuttavia, rimane ancora evanescente è se la motivazione dell'atto possa limitarsi alla mera indicazione dell'imminenza dello spirare dei termini per l'accertamento e della

¹⁵⁶ L'espressione è di M. A. GRIPPA SOLVETTI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. Trib.*, 2004, fasc.5, p. 1719 ss., che in generale ritiene che tali meta-norme hanno forza di rango superiore a quella della legge ordinaria, e che come tali, debbano essere considerati invalidi, gli atti adottati in violazione delle disposizioni in esso contenute.

¹⁵⁷ Cfr. A. MARCHESELLI, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 36, p. 2915 ss.

¹⁵⁸ Così M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, 2, p.357 ss., che esemplificando richiama le nullità degli artt. 37-bis, 42 e 43 co.3 del D.P.R. 600/73, oltre che degli artt. 56 e 57 del D.P.R. 633/72 e degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 472/97.

conseguente decadenza dell'azione del fisco, quale motivo da solo sufficiente per rendere legittima la notifica dell'atto.

Sul punto il dibattito non è ancora sopito, anche perché continuano a registrarsi pronunce di merito sia in un senso, che nell'altro.

Se da un lato, sono comprensibili le ragioni che hanno indotto il legislatore a non pronunciarsi sulla nullità dell'attività ispettiva e dei processi verbali di constatazione emessi e notificati per così dire "tardivamente", dall'altro, il fine del recupero del gettito fiscale non può giustificare ogni mezzo, anche a scapito dei diritti del contribuente.

2.3 Il contraddittorio nelle diverse tipologie di accertamento

Il contribuente può prendere parte al procedimento di accertamento attraverso il contraddittorio e la cooperazione.

Dette forme di partecipazione sono funzionali al medesimo obiettivo: giungere alla determinazione di un'obbligazione tributaria corrispondente alla reale capacità contributiva del soggetto passivo.¹⁵⁹ Tuttavia le modalità e le norme che le regolano sono profondamente diverse.

Il contraddittorio è riferito alla partecipazione del privato con finalità prettamente "difensive" e le norme che lo prevedono hanno particolarmente ad oggetto la posizione del contribuente.

La disciplina della cooperazione, al contrario, mira a salvaguardare principalmente l'interesse ad un'attività d'indagine completa dell'Amministrazione Finanziaria, e in ragione di ciò il contribuente è obbligato ad offrire all'amministrazione il proprio ausilio, a pena di sanzioni amministrative e preclusioni di vario tipo.

In questa sede mi occuperò del contraddittorio, in chiave essenzialmente difensiva, alla luce dei diversi metodi di accertamento presenti nel diritto tributario. Mi preme evidenziare, a questo proposito, quanto già accennato nel primo capitolo, e cioè la circostanza per cui il contraddittorio difensivo, così come delineato nell'ormai consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte Costituzionale, è e rimane

¹⁵⁹ Cfr. al riguardo L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 44, p. 3570 ss.

cosa diversa dal diritto di difesa costituzionalmente garantito dagli art. 24 e 111 Cost., che inerisce alla fase esclusivamente giurisdizionale.¹⁶⁰

Il contraddittorio nel procedimento tributario ha luogo all'interno di un'istruttoria connotata dalla: a) strumentalità rispetto alla natura e agli effetti del provvedimento da adottare; b) mancanza di autoritatività, in particolare con riferimento alle prove e ai mezzi di prova, per i quali non dovrebbe trovare applicazione il cd. principio inquisitorio, caratterizzato da penetranti poteri autoritativi; c) pluralità ed eterogeneità delle regole da seguire, a seconda dei poteri e dei provvedimenti, cui l'istruttoria è correlata.¹⁶¹

Al tempo stesso può essere riduttivo considerare la partecipazione del contribuente alle diverse tipologie di accertamento unicamente attraverso le specifiche norme di settore per esse richiamate, in quanto i singoli procedimenti, benché diversi, devono svolgersi nell'ottica dell'uniformità, quanto meno sotto il profilo di consentire al contribuente di esporre le proprie ragioni, sia in chiave di contestazione dei fatti, sia

¹⁶⁰ Autorevole dottrina evidenzia proprio la sostanziale diversità fra le istruttorie tributarie procedurali e quelle processuali, sulla base di connotati fondamentalmente diversi, ed avverte che spesso non è giustificata la nebulosa commistione delle stesse, tale da farne discendere conseguenze caratterizzate da una certa omogeneità di fondo: così S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, fasc.6, I, p. 523 ss., nella relazione tenuta in occasione del Convegno su *L'istruttoria nell'accertamento e nel processo tributario*, presso l'Università di Parma in data 23 e 24 ottobre 2008, che ritiene le istruttorie procedurali, finalizzate allo stabilire il se, il come, e il quando, debbano essere emessi i provvedimenti, a differenza di quelle processuali, per le quali *l'esigenza perseguita è quella della soluzione dei conflitti intersoggettivi*. Di qui l'oggettiva difficoltà di trasporre ai procedimenti tributari la norma processuale di cui all'art. 191 c.p.p., relativa all'inutilizzabilità delle prove irrualmente acquisite, proprio perché fuori dal contesto giurisdizionale: sul punto si veda la sentenza della Cass. del 2009 n. 16874, commentata da A. MARCHESELLI, *Solo il pregiudizio concreto derivante dai vizi dell'istruttoria invalida l'accertamento*, cit., p. 3339 ss., che ha ritenuto inapplicabile al procedimento tributario l'art. 191 c.p.p., che recita "le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate".

Un diritto di difesa di ambito più esteso si registra, invece, a livello comunitario, grazie alla progressiva elaborazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, che in particolare con la pronuncia del 18 dicembre 2008, causa C-349/07, "Sopropé", commentata da A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 3, p. 203 ss., ha affrontato, con riferimento ad un provvedimento in materia di diritti doganali, la questione della congruità dei termini previsti dall'ordinamento portoghese in favore del contribuente per la presentazione di proprie osservazioni, ed ha affermato che il rispetto dei diritti della difesa avverso qualsivoglia atto lesivo della Pubblica Amministrazione, pertanto in qualsiasi procedimento non solo a carattere giurisdizionale, costituisce un principio generale dell'ordinamento comunitario, lasciando poi agli Stati membri l'individuazione delle concrete modalità di esercizio di tale diritto.

¹⁶¹ Così, S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, cit., p. 527-529, che parla di naturale pluralità di istruttorie amministrative tributarie, citando, a titolo esemplificativo, la diversità fra quelle preliminari alla riscossione coattiva, da quelle relative all'invio di comunicazioni delle liquidazioni, ex artt. 36 bis e ter del DPR 600/73, da quelle ancora finalizzate a raccogliere elementi idonei alla concessione di sospensioni e rateizzazioni dei tributi iscritti a ruolo.

in chiave di apporto di ulteriori fatti ed elementi idonei a ridimensione la pretesa erariale. Solo in tal senso, vi può essere una visuale globale, grazie alla quale, al di là delle singole disposizioni di volta in volta richiamate, si possono identificare e inquadrare gli adempimenti amministrativi all'interno delle fasi essenziali del procedimento tributario. Diversamente l'Amministrazione, a fronte del formale ed apparentemente pieno rispetto delle singole disposizioni, potrebbe finire in realtà col negare al contribuente gli opportuni spazi di difesa, arroccandosi dietro formalismi, che rendono di fatto più difficile l'esercizio del suo diritto. Ciò si verifica tutte le volte che l'Amministrazione Finanziaria non tiene conto di elementi "secondari", magari non menzionati nella singola disposizione di riferimento, che però sono o potrebbero essere (quando e ove presi in considerazione) di per sé idonei a giustificare innanzi al Fisco, in modo integrale e definitivo il comportamento del contribuente, illegittimamente qualificato come evasivo o elusivo. Si pensi a mero titolo esemplificativo, e non certo esaustivo, a elementi quali a) la corretta tenuta delle scritture contabili o di contro l'apparente incompletezza delle stesse, soprattutto nel caso di imprese individuali o a contabilità semplificata, o associazioni ed enti non commerciali; b) la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della norma tributaria; c) il comportamento assunto nel tempo dal contribuente. Ebbene, tutte queste circostanze, sicuramente secondarie, possono tuttavia rivelarsi idonee a giustificare l'operato fiscale del contribuente o quanto meno ad escludere la punibilità dello stesso, con sanzioni amministrative. L'Amministrazione Finanziaria dovrebbe allora d'ufficio permettere che l'apporto di tali circostanze avvenga in concreto, tanto più se i fatti addotti dalla parte appartengono alla propria sfera esclusiva, e sono sottratti alla conoscibilità dell'Amministrazione. Quanto esposto può sembrare banale, eppure per dirla con qualche autore, *nella valorizzazione di questo tipo di dialettica interna al procedimento di accertamento, molta strada resta ancora da percorrere.*¹⁶² La dialettica con il contribuente è tanto più necessaria, quanto più insidioso è divenuto

¹⁶² *Ibidem*, p.543 ss. L'Autore contesta la pratica sovente utilizzata dagli Uffici di effettuare recuperi d'imposta sulla base di rilievi prettamente formali, quali l'inosservanza del principio contabile di competenza, con spostamento di materia imponibile da un anno all'altro, che però non realizza, come peraltro confermato dalla giurisprudenza, una situazione di vera e propria evasione fiscale.

per il contribuente il provvedimento di avviso di accertamento, che alla luce delle recenti modifiche è stato trasformato in un provvedimento direttamente esecutivo ovvero in un provvedimento impositivo costituente, in sé e per sé, titolo esecutivo. Per effetto di ciò, decorso un breve lasso temporale (90 giorni) dalla notifica, non vi è più la necessità che Equitalia attenda l'iscrizione a ruolo del tributo e notifichi la relativa cartella di pagamento.¹⁶³

Alla luce di quanto sopra, si evidenziano di seguito alcune delle principali attuali problematiche, relative al contraddittorio in alcuni dei procedimenti tributari più utilizzati dall'Amministrazione Finanziaria, e a ragion veduta, temuti dai contribuenti.

2.3.1 L'accertamento induttivo e le problematiche del contraddittorio nell'accertamento sintetico

Gli accertamenti condotti dall'Ufficio possono essere di tipo analitico, di tipo induttivo o analitico-induttivo insieme.

I primi costituiscono la metodologia ordinaria di rettifica del reddito dichiarato dal contribuente: quest'ultima prevede che l'imponibile venga determinato prendendo in considerazione le singole componenti di reddito, (es: reddito di fabbricato, piuttosto che quello di capitali o d'impresa). La seconda metodologia, invece, costituisce l'eccezione alla regola anche se non per questo è meno utilizzata e viene applicata in sussistenza di determinate condizioni, fra loro alternative, tassativamente indicate

¹⁶³ Sul punto si veda diffusamente A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, p. 159 ss.; *idem*, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011, p. 45 ss., che definisce il nuovo contenuto dell'avviso di accertamento "uno e trino", accorpante cioè in un unico atto a) la pretesa erariale, b) il titolo esecutivo c) il precetto ovvero l'intimazione ad adempiere, laddove prima gli atti erano quanto meno due: da un lato, l'atto impositivo, dall'altro il ruolo e la cartella; e si vedano ancora, *ex plurimis*, C. ATTARDI, *DL 31 maggio 2010, n. 78, convertito - Accertamento esecutivo e superamento del ruolo: profili sistematici*, in *Il Fisco*, 2010, p. 6323 ss.; F. TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 2653 ss.; M. BRUZZONE, *L'avviso di accertamento diventa "titolo esecutivo" per imposte sui redditi e Iva*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 2230 ss. Con riferimento poi alla procedura dettagliata di comunicazione al contribuente, della presa a carico delle somme da riscuotere, a seguito del passaggio di consegne dall'Agenzia delle Entrate all'agente della riscossione, mediante trasmissione telematica degli importi, decorsi trenta giorni dalla scadenza del termine per impugnare, (ovvero 90 giorni dalla notifica dell'atto), si veda A. CARINCI, *Comunicazione al contribuente della presa a carico delle somme da riscuotere con atto impositivo*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 13, p. 967 ss., che precisa come a seguito dell'art. 8, co.12, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, è stato ampliato, altresì, il termine per l'inizio, a pena di decadenza, dell'espropriazione forzata, esteso non più al 31 dicembre del secondo anno, bensì al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

nell'art. 39 co.2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Prima di soffermarsi su questo tipo di metodologia, si precisa che l'accertamento induttivo si distingue dall'accertamento analitico-induttivo (denominato anche presuntivo), perché può essere esclusivamente fondato su presunzioni qualificate, ovvero gravi, precise e concordanti, rimanendo pertanto svincolato dal ricorrere delle particolari condizioni di cui sopra.

L'accertamento induttivo puro può, invece, poggiare anche su presunzioni semplici, prive del requisito della gravità, precisione e concordanza, e, come detto, è legittimo solo in caso di sussistenza di determinati presupposti che consistono nella: a) omessa presentazione della dichiarazione dei redditi; b) mancata indicazione di reddito in dichiarazione, ovvero *esistenza di attività non dichiarate o inesistenza di passività dichiarate*; c) sottrazione o mancata tenuta di una o più scritture contabili; d) palese falsità o grave inesattezza delle scritture contabili, tale da rendere inattendibile l'intera contabilità.

L'accertamento induttivo consente una ricostruzione dell'imponibile appunto "in via induttiva", avente ad oggetto la determinazione della totalità delle operazioni imponibili, e non solo di alcune di esse. Il metodo induttivo è costituito da un procedimento logico, diretto a costruire l'imponibile globale, attraverso l'utilizzo di tutte le notizie, prove e dati, anche solo extra-contabili, di cui l'Amministrazione Finanziaria è entrata in possesso.

L'accertamento induttivo applicato alle persone fisiche è il cd. accertamento sintetico (art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), che rimane svincolato dalla necessaria sussistenza dei requisiti, di cui all'art. 39 del medesimo decreto.

In altre parole la metodologia di accertamento sintetico consente la determinazione del reddito complessivo netto delle persone fisiche, sulla base del contenuto induttivo di elementi e circostanze di fatto certi. Esso prende ad oggetto l'acquisto o il possesso di determinati beni o servizi, e la sussistenza di altri indicatori di capacità reddituale, e poggia la propria ragion d'essere sulla presunzione che una spesa è indice dell'esistenza di un reddito idoneo a sostenere la medesima.

Gli accertamenti sintetici possono essere concettualmente scissi in due categorie: quelli aventi ad oggetto gli anni d'imposta antecedenti al 2009 e quelli riguardanti gli

anni successivi. Benché anche con riferimento ai primi fosse di fondamentale importanza l'espletamento del contraddittorio; solo i secondi sono stati interessati dalla novella normativa di cui all'art. 22 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, che ha completamente ridefinito l'art. 38, commi da 4 a 8, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, sancendo espressamente l'obbligatorietà del contraddittorio, a pena di nullità del relativo accertamento, rendendo pertanto il contraddittorio *condicio sine qua non* dell'azione di accertamento.¹⁶⁴

Il legislatore ha reso così il nuovo accertamento sintetico, basato sulla capacità di spesa (cd. spesometro) uno strumento di controllo ad un tempo più efficiente e dotato di maggiori garanzie per il contribuente. Garanzie che si manifestano non solo nel preventivo espletamento della convocazione del contribuente in Ufficio per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, prima che l'avviso di accertamento venga notificato; ma anche nell'obbligo per l'Ufficio di avviare il procedimento di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, dopo l'emissione del provvedimento impositivo.

Ebbene, quando è iniziata la stesura del presente lavoro, la vecchia norma non prevedeva ancora l'obbligatorietà del contraddittorio. Ciò nonostante era già all'epoca palese che il procedimento sintetico non potesse svolgersi all'insaputa del contribuente, in assenza di qualsivoglia confronto con lo stesso.¹⁶⁵ Il fatto che il legislatore, recependo le istanze della dottrina, abbia elevato il contraddittorio a elemento essenziale del procedimento tributario relativo all'accertamento sintetico, enfatizza ancora una volta l'esigenza e l'importanza di un incremento delle possibilità di dialettica tra contribuente e Fisco, a mezzo di una disposizione di carattere generale, che ha il pregio di trovare applicazione per tutti i procedimenti tributari.

Un profilo problematico potrebbe concernere le conseguenze della mancata partecipazione al contraddittorio preventivo da parte del contribuente regolarmente

¹⁶⁴ Cfr., *ex pluribus*, G. VALCARENGHI, S. PELLEGRINO, *Guida al nuovo redditometro*, in *Guida ai controlli fiscali del Gruppo24Ore*, del 5 ottobre 2010, p. 14 ss.

¹⁶⁵ Per la verità, la stessa Agenzia delle Entrate, pur in mancanza di una prescrizione normativa, ha fornito con la circolare del 9 agosto 2007, n. 49/E, disposizioni ai propri Uffici, richiedendo che questi procedessero a un preventivo contraddittorio, prima di emettere un avviso di accertamento sintetico: ciò è riportato anche da A. COSCARELLI, N. MONFREDA, *Accertamento sintetico e redditometro*, Maggioli Editore, 2011, p. 18 ss, che richiama A. MASTRANGELO, *Evoluzione dell'accertamento sintetico e "redditometrico"*, in *FiscoOggi*, www.nuovofiscooggi.it

convocato dagli Uffici. *Quid iuris* se il contribuente adotta la mancata comparizione quale strategia difensiva? Potrebbe l'Amministrazione Finanziaria essere inibita nell'utilizzo della propria azione accertatrice per il solo fatto che il contribuente non si sia avvalso della facoltà di interloquire con l'Amministrazione? La risposta a questa domanda sembra tuttavia non lasciare troppi margini di interpretazione, in quanto pur nel silenzio della norma, appare piuttosto difficile che le scelte difensive del contribuente possano in qualche modo inibire l'attività di accertamento dell'amministrazione.

2.3.2 L'accertamento sulla base degli studi di settore

Altro strumento di determinazione induttiva del reddito, questa volta riferibile al reddito d'impresa e di lavoro autonomo, è l'applicazione dei cd. studi di settore, che fonda la propria ragion d'essere sulla rilevazione quantitativa dei fattori della produzione e sulla relativa ricostruzione del volume dei ricavi e dei compensi.¹⁶⁶

Tale strumento, introdotto nel nostro ordinamento fiscale alla fine degli anni novanta, si è progressivamente consolidato, attraverso una serie di modifiche normative e interpretative, nell'ottica della *compliance* del contribuente, che sempre più si confronta volontariamente con le risultanze degli studi di settore, verificando già in sede di dichiarazione dei redditi la propria "congruità" e "coerenza" ai medesimi.¹⁶⁷

¹⁶⁶ Tale strumento, predisposto a seguito di un'articolata procedura, che vede coinvolti il Ministero delle Finanze, le diverse Associazioni di categoria e degli Ordini Professionali, le Camere di Commercio, è basato sulla raccolta di un gran numero di dati, elaborati secondo criteri statistici, al fine di rilevare differenti classi di contribuenti, cd. *cluster*. Sull'argomento si veda, *ex multis*, P. BORIA, *Gli Studi di settore: natura giuridica e funzione sistematica*, in (P. BORIA a cura di) *Studi di settore e tutela del contribuente*, *Quad. Riv. Dir. Trib.* Milano, Giuffrè, 2010, Introduzione e p. 8 ss.; M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, p. 10 ss.; M. GIORGI, *L'accertamento basato su studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova*, in *Rass. Trib.*, 2001, fasc. 3, p. 601 ss.; C. GARBARINO, *Studi di settore, concordato e nuove tipologie di accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, fasc. 1, p. 87 ss.

¹⁶⁷ Con riferimento all'*escursus* storico degli studi di settore si veda A. MELONCELLI, *Gli Studi di settore nel contenzioso tributario e la difesa del contribuente*, in (P. BORIA a cura di) *Studi di settore e tutela del contribuente*, cit., che ricorda che il loro antecedente è rappresentato dai "coefficienti presuntivi dei compensi e dei ricavi" introdotti dall'art. 11, co.1 del D.L. 2 marzo 1989, convertiti nella legge 27 aprile 1989, n.154; su cui si sono innestati, con l'art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, gli studi di settore, quali strumenti più articolati; successivamente ripetutamente modificati, prima con l'art. 10, co.3-bis, della legge 8 maggio 1998, n. 146, che ha individuato i soggetti che in caso di mancato adeguamento del contribuente, potessero attestare le cause che giustificano la non-congruità; poi con l'art.2, del DPR 31 maggio 1999, n. 195, che ha espressamente previsto la non applicazione delle sanzioni in caso di adeguamento del contribuente alle risultanze degli studi di settore; poi ancora dall'art.1, co. 409, della legge 20 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria per il 2005),

L'art. 10, co.3-bis, della legge 8 maggio 1998, n. 146, espressamente prevede che nell'ipotesi di avviso di accertamento fondato sugli studi di settore l'Ufficio, *prima della notifica dell'avviso, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 218/97*. Ebbene, è significativo come questa previsione, in un primo momento assente, in quanto introdotta solo nel 2004 con decorrenza dal 1° gennaio 2005, fosse stata un'esigenza avvertita dapprima in sede dottrinale e giurisprudenziale, e solo successivamente recepita dal legislatore.¹⁶⁸ Ciò ha coinciso con l'introduzione nel procedimento di accertamento alla fine degli anni novanta, delle prime elaborazioni fondanti su automatismi matematico-statistici, che proprio perché asettici e generici, necessitavano dell'intervento del soggetto interessato, in un'ottica difensiva.¹⁶⁹

La giurisprudenza dal canto suo, ha evidenziato, da oltre un lustro, la necessità del contraddittorio in materia di studi di settore, e nel 2009 la S.C. ha definitivamente cristallizzato tale posizione con quattro sentenze a Sezioni Unite del 18 dicembre 2009, n. 26635, 26636, 26637 e 26638, che hanno in buona sostanza affermato, che il contraddittorio rappresenta l'elemento essenziale e determinante per adeguare gli studi di settore alla realtà economica del singolo.¹⁷⁰

Gli studi di settore non sono sufficienti a legittimare l'emissione dell'avviso di accertamento, in quanto costituiscono delle presunzioni semplici, delle prove indiziarie rispetto all'attività di accertamento, che si forma in esito al contraddittorio e alla luce di ulteriori elementi istruttori.¹⁷¹

che ha introdotto l'invito a comparire; e modificati in misura ancora più incisiva dall'art. 37, co.2, lett. a) del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, che ha finalmente prescritto l'obbligatorietà del contraddittorio; fino al recentissimo D.L. 2 marzo 2012, n. 16, contenente "*Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento dell'accertamento*", che intervenendo nuovamente in materia di studi di settore, ha modificato le condizioni legittimanti l'esperienza dell'accertamento induttivo a seguito dell'omessa o dell'errata e infedele compilazione dei modelli da parte del contribuente, per una disamina del quale si rimanda a G. GAVELLI, G. VALCARENGHI, *Accertamento induttivo e studi di settore: un approccio più ragionevole*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 13, p. 955 ss.

¹⁶⁸ L'art. 10, co.3-bis, della legge 8 maggio 1998, n. 146 è stato così modificato dall'art.1, co. 409, della legge 20 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria per il 2005).

¹⁶⁹ In tal senso C. NOCERA, *Il contraddittorio nella recente prassi e giurisprudenza in materia di studi di settore*, in (P. BORIA a cura di) *Studi di settore e tutela del contribuente*, cit., p. 235 ss.; si tenga presente che in un primo momento gli studi di settore erano assimilati agli atti aventi natura di atti amministrativi generali: oggi non manca chi, enfatizzando l'aspetto del confronto cittadino-Fisco, ritiene che entrambi questi ultimi siano posti sullo stesso piano, tanto che la dicotomia tra partecipazione collaborativa e difensiva, può dirsi superata nel senso di un sostanziale equilibrio: così G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 40 ss.

¹⁷⁰ Per tutte, si vedano i commenti di M. BASILAVECCHIA, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2010, fasc. 3, p. 205 ss. e F. BIANCHI – R. LUPI, in *Dialoghi Trib.*, 2010, fasc. 3, p. 275 ss.

¹⁷¹ In tal senso le citate sentenze a SS.UU. della Corte di Cassazione.

E del resto la stessa prassi amministrativa ha finito col ribadire la necessità che l'Amministrazione Finanziaria consideri gli stessi in modo critico, in particolar modo quando lo scostamento tra reddito dichiarato e reddito statisticamente determinato risulti particolarmente elevato in termini sia percentuali che assoluti, imponendo agli Uffici di verificare l'eventuale esistenza di cause, che abbiano influito negativamente sul normale svolgimento dell'attività,[...] così come la corretta attribuzione al "cluster" di riferimento dell'attività effettivamente esercitata.¹⁷² E' chiaro che ciò non può che emergere dal confronto con il contribuente.

2.3.3 L'accertamento attraverso indagini finanziarie

Una tipica fattispecie di contraddittorio partecipativo, è quella utilizzata in materia di dati acquisiti dall'Amministrazione Finanziaria mediante indagini bancarie, ai sensi dell'art. 32, n.2 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e 51, n.2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.¹⁷³ I dati acquisiti dall'Amministrazione a seguito di espressa richiesta scritta rivolta all'Istituto di credito (che ha l'obbligo di comunicare gli stessi entro sessanta giorni dalla ricezione della richiesta) possono essere utilizzati dall'Amministrazione Finanziaria in via presuntiva ai fini dell'accertamento, se il contribuente non dimostra di aver tenuto conto dei medesimi ai fini dell'imponibile dichiarato.

Ci si chiede, tuttavia, se l'Amministrazione Finanziaria, nel silenzio della norma, possa utilizzare le presunzioni previste dalla legge in proprio favore senza che al contribuente sia riconosciuta la possibilità di fornire la prova contraria oppure se l'amministrazione sia obbligata a convocare il contribuente.

Sul punto si registra un perdurante contrasto di posizioni fra la giurisprudenza e la dottrina: la prima afferma l'esistenza di un potere discrezionale dell'amministrazione, mentre la seconda è incline a ritenere il contraddittorio

¹⁷² Così, testualmente, una delle più recenti circolari dell'Agenzia delle Entrate del 23 gennaio 2008, n. 5/E, sulla scia delle precedenti circolari del 22 maggio 2007, n. 31/E e del 12 giugno 2007, n. 38/E, in forza delle quali l'applicazione degli studi è esclusa, ad esempio, nel periodo d'imposta, in cui il contribuente ha iniziato o cessato l'attività.

¹⁷³ L'art. 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 sancisce, in buona sostanza, che i movimenti, sia attivi che passivi, risultanti dai conti correnti sono imputati a ricavi, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito, oppure che sono estranei ai ricavi imponibili, e ciò vale tanto per i versamenti, quanto per i prelevamenti, che sono considerati ricavi occulti, se non risultano dalle scritture contabili, o se il contribuente non ne indica il beneficiario.

procedimentale un requisito essenziale ai fini dell'accertamento, una sorta di *condicio sine qua non* implicita nella norma, soprattutto in considerazione della posizione svantaggiosa del contribuente.¹⁷⁴ L'aggravio, in particolare, si manifesterebbe in più modi, sotto il profilo sostanziale, e in particolare sotto quello formale.

Dal punto di vista sostanziale (che qui in realtà ci interessa solo relativamente), si segnala che versamenti e prelevamenti possono costituire una doppia imposizione del medesimo imponibile. In secondo luogo, la norma fa ritenere che l'evasore occulti i ricavi, ma nulla dice dei relativi costi connessi, che dovrebbero comportare una decurtazione della materia imponibile.¹⁷⁵ In terzo luogo la prova contraria è resa indubbiamente più difficoltosa dall'intervallo temporale, che separa l'effettuazione delle operazioni bancarie dall'accertamento tributario, che può essere anche di molti anni successivo alle prime.

Dal punto di vista formale, che è quello che qui più ci interessa, il problema è costituito dall'individuazione del momento in cui viene raggiunta la prova certa dell'effettiva sottrazione di materia imponibile al fisco, che non può coincidere unicamente con l'instaurazione del ricorso innanzi al giudice tributario.¹⁷⁶ Il contribuente deve poter esser effettivamente messo nella condizione di effettuare le proprie contestazioni, e ciò deve avvenire anticipatamente, già in sede di contraddittorio endo-procedimentale, in quanto il differimento alla fase processuale rende di per sé difficoltoso l'esercizio del diritto di difesa, senza dire dell'esito del

¹⁷⁴ Sull'argomento, cita la contrapposizione di posizioni, tra dottrina e giurisprudenza L. SALVINI, *op. cit.*, p. 3571 ss., che richiama, *ex plurimis*, la giurisprudenza della Cass., 23 gennaio 2008, n. 1405; per la giurisprudenza conforme precedente e la dottrina contraria si veda, Cass., del 09 settembre 2005, n. 18016, in *Giust. Civ. Mass.* 2005, 7 e in *Dialoghi di dir. Trib.*, 2005, n. 11, p. 1443 ss., con commento critico di G. INGRAO, *L'utilizzo dei prelevamenti nei cd. accertamenti bancari. Una norma irragionevole che non può essere disapplicata dagli Uffici finanziari e che viene rigidamente interpretata dalla giurisprudenza*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, n. 11, p. 1443 ss.

Per la posizione della dottrina si veda tra i più, M. V. SERRANÒ, *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, Diritto Edas, 2003.

¹⁷⁵ La tematica è stata approfondita in sede di prassi, a mezzo di plurime circolari dell'Agenzia delle Entrate, che hanno consentito in sede di accertamento il riconoscimento, pertanto lo scomputo, delle voci di costo: la cosa lascia però ampi spazi discrezionali.

¹⁷⁶ E' chiaro sul punto G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, Giappichelli, 2009, p. 20 ss.

giudizio, che mantiene pur sempre la sua aleatorietà, in particolar modo nel silenzio della norma, in ordine alle conseguenze della violazione del contraddittorio.¹⁷⁷

Credo che la problematica sia a questo punto chiara, ciò nonostante rimane in chi scrive, l'interrogativo del perché il legislatore non abbia potuto/voluto rendere il procedimento tributario più partecipato, in forza della disciplina generale sul procedimento amministrativo. Forse che sia meglio che il legislatore introduca istituti partecipativi non tanto generali, quanto istituti *ad hoc* all'interno dei singoli procedimenti di accertamento tributario?

2.3.4 L'accertamento per l'applicazione delle norme anti-elusive, ai sensi dell'art. 37-bis del D.P.R. del 1973, n. 600

L'elusione fiscale si pone a un livello intermedio tra l'evasione e il legittimo risparmio d'imposta.¹⁷⁸ Il linea di principio un'operazione può ritenersi elusiva qualora risulti priva di valide ragioni economiche ed abbia come fine principale ed esclusivo il risparmio d'imposta, al punto che pur risultando formalmente conforme

¹⁷⁷ Sul punto si veda L. FERLAZZO NATOLI, G. INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. Trib.*, 2010, n. 7, p. 485 ss.

¹⁷⁸ Solo per completezza e facilità si riporta di seguito un estratto, dell'art.37-bis del DPR 600/73, che qui ci interessa, sottolineando il carattere chiaro ed esaustivo della disposizione: "1. Sono inopponibili all'Amministrazione Finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L'Amministrazione Finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione.

3. [omissis]

4. L'avviso di accertamento e' emanato, a pena di nullita', previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2. 5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullita', in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6 e 7. [omissis]

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle Finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalita' per l'applicazione del presente comma.

alle disposizioni di legge, non ne rispetta tuttavia la *ratio*, finendo con l'utilizzare le medesime in modo improprio. In buona sostanza l'elusione trova il proprio fondamento nel raggirare degli obblighi e dei divieti dell'ordinamento tributario, al ricorrere dei tre elementi, di seguito indicati: a) la sussistenza di un concatenamento di atti e fatti giuridici in frode alla legge; b) il fine pressoché esclusivo del risparmio d'imposta; c) l'assenza di un effettivo e valido contenuto economico, laddove cioè avrebbero potuto essere posti in essere altri atti, ma non lo sono stati per ovvie ragioni elusive.¹⁷⁹

L'art. 37-bis consente all'Amministrazione Finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in modo elusivo, fermi restando gli effetti civili degli atti posti in essere, ed è l'unica norma anti-elusiva nell'attuale sistema tributario. Il legislatore individua in modo chiaro ed esaustivo il procedimento e le conseguenze del cd. accertamento anti-elusivo: quest'ultimo da un lato postula la scrupolosa osservanza dell'*iter* procedimentale indicato, ai commi 4 e 5 della citata disposizione; dall'altro, può essere tassativamente utilizzato solo nei soli casi espressamente contemplati nella norma (tra i quali, le operazioni di trasformazione societaria, fusione, scissione, conferimenti, cessioni e le altre indicate).

Per quel che concerne i profili procedurali, la citata norma ha il pregio di indicare che è nullo l'avviso di accertamento nei seguenti tre casi quando è emanato: a) senza previa richiesta di chiarimenti al contribuente; b) senza specifica indicazione nella richiesta dell'Ufficio dei presupposti, in base ai quali quest'ultimo ritiene applicabile la norma anti-elusiva; c) privo della motivazione con specifico riferimento alle giustificazioni addotte dal contribuente.

¹⁷⁹ Da questo punto di vista l'elusione si avvicina molto al divieto di abuso del diritto (riscoperto a livello comunitario dalla Corte di Giustizia, con la nota sentenza Halifax, del 21 febbraio 2006, n. 255, C-255/02, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, 5, III, p. 107 ss., con nota di M. POGGIOLI, e a livello interno, con il trittico di sentenze della S.C., a Sez. Un., del 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *passim*, tra cui in *Giust. Civ. Mass.*, 2008, 12, 1828 ss., che hanno dato la stura ad ampio dibattito!), che poggia il proprio fondamento nella sussistenza di due condizioni, che sono: a) l'ottenimento di un vantaggio fiscale contrario ai principi dell'ordinamento tributario, nonostante l'apparente liceità dell'operazione; b) lo scopo essenzialmente univoco ed esclusivo finalizzato ad ottenere il suddetto vantaggio, ma che sostanzialmente differisce dall'elusione, in quanto principio generale di sistema dall'indefinito aggancio normativo, non espressamente disciplinato come i casi di elusione di cui all'art. 37-bis del DPR 600/73; per una trattazione esaustiva si veda tra i moltissimi, G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. Trib.*, 2011, fasc. 1, p. 13 ss.; C. MELILLO, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, fasc. 3, I, p. 413 ss.; e ancora M. BEGHIN, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*, in *Corr. Trib.*, 2008, fasc. 22, p. 1783 ss.

Una siffatta norma, della cui bontà si è convinti, dovrebbe poter essere massimamente estesa, anche in via analogica, a tutti i tipi di accertamento, considerata l'importanza che la stessa attribuisce all'effettività del contraddittorio procedimentale, che non solo dev'essere espletato, a pena di nullità del conseguente successivo atto, ma che, altresì, impone all'Ufficio di prendere obbligatoriamente posizione, evidentemente superandole in tutto o in parte all'esito del compimento di più approfonditi rilievi, relativamente alle osservazioni e deduzioni di parte, giunte nei sessanta giorni dalla richiesta.

La disposizione ha inoltre il pregio di ben delineare l'onere della prova, sia nella fase procedimentale, sia in quella successiva ovvero processuale, in linea con quello che è il ruolo dell'Amministrazione Finanziaria. L'art. 37-bis conduce, infatti, l'interprete a chiaramente dedurre che spetta all'Amministrazione Finanziaria l'onere di dimostrare gli elementi di fatto e di diritto su cui si fonda la presunta fattispecie elusiva, allontanando definitivamente la possibilità di utilizzo del più gravoso strumento delle presunzioni, semplici o legali che siano.

Senza dire che la giurisprudenza di merito, in più di un'occasione, ha avvedutamente affermato che la citata clausola anti-elusiva non dovrebbe legittimare l'irrogazione delle sanzioni amministrative, essendo l'operazione elusiva, a differenza di quella evasiva, di per sé lecita, prima e dopo l'accertamento, anche quando quest'ultimo si riveli fondato.¹⁸⁰

All'interno della disciplina anti-elusiva si colloca quella, di cui all'art. 37-bis ultimo comma, relativa alle società non operative, dette anche società "di comodo", che è finalizzata al contrasto dell'utilizzo della forma societaria per l'intestazione e l'uso di beni, in particolare immobili, che in realtà rimangono nella disponibilità dei soci e dei loro familiari.¹⁸¹ Il fine del legislatore è di disincentivare l'uso dello strumento societario, da un lato, come schermo per nascondere l'effettivo proprietario dei beni; dall'altro per beneficiare delle più favorevoli norme dettate con esclusivo riferimento

¹⁸⁰ Così, *ex multis*, sentenza della Comm. Trib. Reg. di Milano, del 25 febbraio 2008, n. 2; Comm. Trib. Prov. di Vicenza, del 28 gennaio 2009, n. 6; Comm. Trib. Prov. di Salerno, del 01 dicembre 2009, n. 378; Comm. Trib. Prov. di Milano, del 13 dicembre 2006, n. 278, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, fasc. 3, III, p. 23 ss., con nota di I. CARACCIOLI.

¹⁸¹ La disciplina delle società di comodo trova aggancio normativo nell'art. 30 della legge del 23 dicembre 1994, n. 724.

agli enti di tipo societario. E' così che le società di comodo, costituite non già per svolgere effettiva attività commerciale, bensì solo per gestire il patrimonio del socio o dei soci, sono considerate per l'appunto "di comodo", quando non superano il cd. test di operatività, ovvero quando i ricavi delle stesse sono inferiori al reddito minimo presuntivamente determinato dal legislatore sulla base di determinati parametri.

Dal punto di vista procedimentale, il contribuente può far pervenire all'Amministrazione Finanziaria un'apposita istanza di disapplicazione della normativa anti-elusiva, ai sensi dell'art. 37-bis co. 8. Con riferimento a detta procedura si segnala l'impossibilità del contribuente di esperire ricorso avverso il diniego dell'istanza, pronunciato alternativamente o per inammissibilità dell'interpello, perché proposto oltre i termini consentiti dalla legge, o perché lo stesso è stato rigetto nel merito. Il provvedimento negativo non potrebbe, infatti, essere impugnato, in quanto non rientra nel novero degli atti impugnabili, di cui all'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.¹⁸² E' invece sicuramente ammesso il ricorso del contribuente avverso l'eventuale successivo avviso di accertamento, notificato dall'Amministrazione Finanziaria proprio sulla base del provvedimento di rigetto dell'istanza di disapplicazione.

Ebbene, si segnala in questa sede un aspetto particolarmente problematico, dipendente dalla prassi degli Uffici, che vuoi per risparmiare tempo, vuoi per la

¹⁸² Il condizionale è d'obbligo vista una recentissima timida giurisprudenza di legittimità e di merito incline ad ammettere la possibilità di ricorso avverso il diniego di disapplicazione, cfr. in tal senso Cass., Sez. Trib., 15 aprile 2011, n. 8663, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2011, fasc. 8, p. 676 ss., con nota di R. LUNELLI, *Diniego di disapplicazione delle norme "antieusive": impugnazione facoltativa o obbligatoria*, p. 680 ss.; e alcune successive pronunce di merito, tra cui Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, 9 settembre 2011, n. 154, in *Dial. Trib.*, 2012, fasc. 1, con commento di M. VOLTOLINA, D. STEVANATO, *Società di comodo, interpello disapplicativo e impugnazione del diniego*, p. 21 ss. La pronuncia della S.C. introduce un innovativo principio di diritto nel tentativo di equiparare il provvedimento del direttore Regionale o Provinciale di diniego di disapplicazione delle norme antielusive agli atti di diniego di agevolazioni. Ciò consentirebbe di superare l'impossibilità di ricorrere avverso il parere, rectius il provvedimento, del Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate, comunemente definito come un atto avente natura solo interpretativa e non già impositiva, pertanto non ricorribile. Di contro, l'interpretazione della Cassazione sarebbe volta a ricondurre il suddetto provvedimento ai provvedimenti di diniego di agevolazioni, impugnabili ai sensi dell'art. 19, co.1, lett. h) del D.Lgs. 546 del 1992, in quanto diversamente si sarebbe di fronte ad un atto sostanzialmente impositivo, *in quanto incidente sulla base imponibile da assoggettare a tassazione, che non confluendo in un atto successivo, non sarebbe suscettibile di impugnazione neppure mediata, con violazione del diritto di tutela del contribuente costituzionalmente garantito*. In senso conforme si veda la recentissima ordinanza della Cass., Sez. VI, del 20 novembre 2012, n. 20394, in banca dati *Leggi d'Italia*; e sebbene, con motivazione diversa, la sentenza della Cass., Sez. V, 05 ottobre 2010, n. 17010 sempre in banca dati *Leggi d'Italia*.

carezza degli organici, fa sì che questi ultimi non provvedono a richiedere al contribuente chiarimenti o i documenti integrativi, considerando piuttosto inammissibile ovvero rigettando nel merito l'istanza presentata dall'interessato. E' così, che con riferimento a dette domande di disapplicazione, la dialettica contribuente-Fisco, rischia di rimanere a livello squisitamente teorico e non già pratico, in ragione dell'ampia discrezionalità degli Uffici nella conduzione del procedimento.¹⁸³

¹⁸³ La suddetta prassi degli Uffici è legittimata, altresì, dalle circolari interne, quali la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2 febbraio 2007, n. 5/E e quella successiva del 15 marzo 2007, n. 14/E, che nell'illustrare la trattazione delle istanze di disapplicazione, di cui all'art. 30, co.4, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, sulla base del successivo regolamento attuativo, di cui al D.M. 19 giugno 1998, n. 259, hanno precisato che gli Uffici non sono necessariamente tenuti a procedere con attività istruttorie particolari, quali accessi e verifiche, per effettuare il riscontro e la veridicità dei dati indicati dal contribuente. Ovviamente si evidenzia che ciò non dovrebbe, tuttavia, concernere anche la mera richiesta di documentazione integrativa.

CAPITOLO TERZO

3. L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

3.1 La natura giuridica dell'accertamento con adesione

Chiave di volta per la comprensione dell'istituto in esame è la sua natura giuridica, tanto in relazione ai profili applicativi, quanto in ordine alla compatibilità dell'istituto con i principi costituzionali. L'assetto normativo dell'accertamento con adesione (come anche della conciliazione giudiziale nella separata sede giudiziale), introdotto dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, è stato più volte oggetto di modifiche, che hanno rappresentato l'occasione di dibattito intorno al meccanismo "consensuale" di determinazione delle imposte. Con riferimento alla natura giuridica dell'adesione ci si è chiesti, in particolare, se essa debba intendersi in termini privatistici e contrattuali, in termini pubblicistici unilaterali, ovvero se debba essere inquadrata entro schemi giuridici nuovi, non riconducibili alle suddette tradizionali categorie. Oggetto di discussione è stato il problema del carattere dispositivo o meno del potere esercitato dall'Amministrazione Finanziaria in sede di definizione consensuale e della sua compatibilità con i principi di legalità e di capacità contributiva.

L'orientamento un tempo prevalente propendeva per la natura negoziale ed, in particolare, transattiva dell'accertamento con adesione, adducendo a fondamento di tale impostazione che la funzione dell'istituto si manifesta in termini essenzialmente premiali. Qualcuno inquadra la fattispecie addirittura nel più ampio *genus* delle forme condonistiche, piuttosto che come procedura intesa alla corretta determinazione dell'imponibile, e conseguentemente dell'imposta dovuta, sulla base della capacità contributiva manifestata al ricorrere del presupposto d'imposta.¹⁸⁴

La ricostruzione in termini negoziali e transattivi della fattispecie dell'accertamento con adesione (e parallelamente della conciliazione giudiziale, fase attinente al

¹⁸⁴ In tal senso F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir., Agg.*, II, Roma, 1998, p. 28 ss.; ulteriori argomenti possono essere dedotti dall'analisi dei profili strutturali della fattispecie in esame, ravvisandosi aspetti sintomatici della natura negoziale dell'istituto, in particolare, nella disciplina attinente alla forma dell'atto di adesione ed al momento di perfezionamento della fattispecie, nonché nel carattere intangibile dell'accordo, una volta sottoscritto da entrambe le parti.

contenzioso tributario) è caratterizzata dalla fusione di due volontà, tese ad evitare le conseguenze aleatorie della lite giudiziale ed orientate ad ottenere effetti preclusivi e premiali, da ricondurre piuttosto alla figura dell'accordo, che a quella del contratto.¹⁸⁵

Un accordo relativo all'obbligazione tributaria, inquadrabile come atto bilaterale a carattere transattivo, che tuttavia non è neppure riconducibile al *genus* degli accordi amministrativi, dal momento che questi ultimi, costituendo esplicitazione del potere autoritativo e discrezionale dell'Amministrazione, attengono ad una modalità dell'agire amministrativo differente da quello proprio dell'Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento con adesione.

Una catalogazione dell'adesione come accordo negoziale pone tuttavia un problema di compatibilità dell'istituto con il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Un dato comparativo certo, è che molti Paesi Europei non conoscono neppure i tratti di un siffatto istituto deflativo del contenzioso, né forse potrebbero giungere a capirne le ragioni giustificative: un chiaro esempio ne è l'ordinamento tributario tedesco.

A fronte dell'evidente (e a parere di chi scrive difficilmente comprensibile) deroga, che l'istituto italiano opera, del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, la disciplina dell'adesione è considerata dalla giurisprudenza come non in contrasto con l'articolo 53 Cost., in quanto l'apparente volontà del legislatore di stralciare la commisurazione del tributo alla reale capacità contributiva, è intesa come correttamente bilanciata dal contrapposto interesse alla pronta, rapida e certa percezione del prelievo fiscale.

Autorevole dottrina individua due forme di adesione esperibili: una per così dire preventiva, con cui, prima dell'emanazione dell'atto impositivo, si indirizza la fase di controllo verso una differente modalità istruttoria; l'altra, successiva, consistente nel riesame da parte dell'Ufficio dell'atto impositivo già emesso.¹⁸⁶ Tale impostazione si

¹⁸⁵ Per l'impostazione transattiva si veda G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, Giuffrè, 2006, p. 118 ss., che configura la conciliazione giudiziale come "*transazione speciale*", ravvisando i profili di specialità nell'intervento del giudice e nell'oggetto pubblicistico della composizione della questione, tipica dell'ambito tributario, e che osserva che "*le parti, pertanto, dovrebbero realizzare una giusta composizione consensuale della lite, (sicché) la specialità sta dunque nel fatto che la conciliazione, almeno in linea di principio, non può prescindere dalla giustizia della composizione che si va ad effettuare*".

¹⁸⁶ Così S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2009, p. 254 ss., che non condividendo la ricostruzione negoziale e transattiva, osserva, al fine di escludere tale impostazione, che i vantaggi che la legge collega alla definizione in sede di accertamento con adesione sono

differenzia da quella che affronta il problema della natura giuridica dell'istituto in esame, nel senso dell'intangibilità del tradizionale principio, tipico del nostro ordinamento, dell'indisponibilità del tributo nella fase di determinazione del medesimo da parte dell'Amministrazione Finanziaria,

Altri orientamenti, tendenti a massimamente valorizzare i principi costituzionali d'imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.), di riserva di legge in materia di obblighi di prestazioni patrimoniali (art. 23 Cost.), di perequazione nella contribuzione di ciascuno alle pubbliche spese pubbliche, in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 Cost.), arrivano anch'essi ad escludere la ricostruzione negoziale e transattiva dell'istituto, inquadrando più genericamente il medesimo nella normale funzione di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria.¹⁸⁷ Questa posizione, che punta su profili di disciplina ulteriori e differenti rispetto a quelli in precedenza esposti, tende a far coincidere l'istituto dell'adesione alla normale attività di ricognizione della fattispecie impositiva, di determinazione dell'imponibile da assoggettare a tassazione, e di contestuale soluzione delle connesse questioni di fatto e di diritto eventualmente sorte in fase accertativa, attraverso la partecipazione concorsuale del contribuente.

Si evince l'esigenza della dottrina di voler superare le teorie tradizionali (quella contrattuale, da un lato, e quella dell'atto unilaterale, dall'altro) basandosi sull'esistenza, accanto all'attività autoritativa di diritto pubblico e all'attività amministrativa di diritto privato, di un'attività consensuale di diritto pubblico, che si esplica mediante accordi da concludersi fra l'Amministrazione e i privati interessati, che, si ritiene, debbano essere inquadrati entro schemi giuridici nuovi, rappresentati da *moduli convenzionali non contrattuali*.¹⁸⁸

interamente definiti dalla legge e per nulla negoziabili tra le parti, non contenendo la disciplina positiva, alcun riferimento al potere dispositivo dell'Ufficio, né ai criteri per il suo esercizio: è così che l'autore ritiene l'accertamento con adesione come derivante dalla composizione di "due distinti atti unilaterali, rispettivamente aventi ad oggetto l'emaneazione (o revisione in autotutela) dell'accertamento, per un verso, e la disposizione del potere processuale di impugnazione dall'altro".

¹⁸⁷ Si veda in particolare, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2003, p. 478 ss.

¹⁸⁸ Così M. STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente* (ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) *nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A. nell'ordinamento democratico*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 1741 ss., che parla dell'istituto in esame come di un *atto bilaterale non riconducibile né all'attività di diritto privato né all'attività autoritativa della pubblica amministrazione*, da collocare dunque tra gli istituti operanti nel campo delle obbligazioni pubbliche, nei quali la volontà del privato, pur sempre su un piano diverso rispetto a quella

Dal punto di vista strutturale, tali *moduli convenzionali* sono caratterizzati dall'incontro delle volontà dei due soggetti, pubblico e privato, in cui la volontà del privato è, come quella dell'amministrazione, elemento interno della fattispecie, quale concausa per il verificarsi dell'effetto.

Sotto il profilo funzionale, non manca chi sottolinea che, il modulo consensuale *de quo* appare in grado di superare lo stato di incertezza, che caratterizza la fattispecie cui si riferisce, consentendo di *individuare consensualmente, e con adeguata motivazione, una soluzione del contrasto interpretativo che sia la più conforme alle disposizioni di legge applicabili nella specie*.¹⁸⁹

In definitiva i più riconoscono che l'istituto dell'accertamento con adesione risulta pienamente coerente con i caratteri della funzione impositiva. Esso può definirsi in tal senso *atto consensuale di determinazione del presupposto di imposta, nei suoi profili qualitativi e quantitativi, la cui stabilità [...] non deriva né dalla legge, né dalla disponibilità delle reciproche pretese, né dalla autoritatività dell'atto cui si riferisce, [...] ma dalla corrispondenza tra fattispecie accertata e fattispecie reale che è particolarmente forte per il consenso delle parti*.¹⁹⁰ Una sorta di meccanismo, finalizzato a determinare la *giusta imposta* dovuta nella fattispecie concreta. Resta da vedere, quale spazi di manovra vengono effettivamente lasciati al contribuente.

3.1.1 L'accertamento con adesione quale fattispecie complessa e l'intervento del contribuente in chiave collaborativa e difensiva

La tesi dell'inquadramento pubblicistico dell'accertamento con adesione quale modulo consensuale, finalizzato alla corretta determinazione della capacità contributiva al ricorrere del presupposto d'imposta, sembra essere preferibile in primo luogo perché in grado di porsi in linea con la ricostruzione della natura degli accordi pubblici, quali moduli consensuali appartenenti ad un'autonoma categoria, non riconducibile né all'atto amministrativo, né al contratto. Tale impostazione, a differenza di quella tendente all'inquadramento della fattispecie *de qua* in termini

dell'Amministrazione, concorre con uguale ruolo causale alla produzione dell'effetto giuridico concreto, mentre l'assenza della natura contrattuale è affermata dal tradizionale rilievo della mancanza di paritaria posizione dei soggetti in gioco, come è proprio della fattispecie contrattuale.

¹⁸⁹ In tal senso F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 1, 2002, p. 425 ss.

¹⁹⁰ In questi termini A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 476 ss.; e dello stesso autore, *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, p. 191 ss.

negoziali, condivide un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'istituto che vede il modulo consensuale di determinazione dell'imposta, non solo non in contrasto, ma altresì specificamente finalizzato ad una più stretta aderenza della misura del prelievo all'effettiva capacità contributiva del contribuente.

Il legislatore ha mostrato una particolare attenzione per la fase antecedente alla formazione dell'accordo, delineando intorno all'adesione del contribuente una sequenza prevalentemente inquadrabile nell'ambito pubblicistico, come vero e proprio procedimento amministrativo, cui rimangono applicabili le garanzie generali previste dalla legge n. 241 del 1990.¹⁹¹

Elementi sintomatici della procedura pubblicistica che precede la definizione consensuale possono essere ravvisati nella previsione, da parte del legislatore, di una puntuale disciplina di confronto con il contribuente, che investe tanto le modalità di attivazione e di svolgimento, quanto la delimitazione dei contenuti dell'accordo, in maniera quindi difforme rispetto alla generale libertà contrattuale relativa alle fasi prodromiche della formazione di ogni accordo contrattuale.¹⁹² Il confronto con il contribuente andrà dunque collocato nel contesto pubblicistico proprio della partecipazione, piuttosto che assimilato alle trattative preliminari di tipo privatistico, quand'anche non risulta semplice, va detto, l'individuazione funzionale di tale partecipazione. Essa potrebbe infatti essere configurata sia in termini difensivi, sia in termini collaborativi, rimanendo indefinibile il carattere relativo alle reciproche posizioni delle parti, su cui si suole fondare la distinzione tra partecipazione difensiva e partecipazione collaborativa.¹⁹³

Verrebbe agevole considerare l'invito al contraddittorio rivolto dall'Amministrazione Finanziaria al contribuente, in chiave principalmente difensiva, visto che solo

¹⁹¹ Tra i più, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 28 ss.

¹⁹² Oltre alle indicazioni contenute nel D.Lgs. n. 218/1997, i profili procedurali dell'istituto sono rintracciabili nella Circolare 235/E del 1997, che al paragrafo 2.5 prevede espressamente la verbalizzazione del contraddittorio con il contribuente, che differisce dalle c.d. minute o punteggiature relative alla progressiva formazione dell'accordo contrattuale, in quanto la stessa mira piuttosto ad evidenziare le ragioni di pubblico interesse che portano l'Ufficio alla definizione consensuale del tributo.

¹⁹³ Si ricorda che la partecipazione collaborativa è connotata dalla ricorrenza del potere dell'Amministrazione Finanziaria di richiedere dati, informazioni e documenti, a fronte del quale si registra l'obbligo del contribuente di adempiere a quanto richiesto; mentre la partecipazione difensiva è, invece, caratterizzata da un corrispondente onere per il contribuente di fornire informazioni all'Amministrazione Finanziaria.

l'intervento del contribuente sarebbe idoneo a fornire elementi utili all'abbattimento dell'imponibile, da un lato, e alla conseguente riduzione delle sanzioni e degli interessi, dall'altro. In favore di una lettura in chiave difensiva del contraddittorio con il contribuente si potrebbe rilevare la facoltatività della comparizione di quest'ultimo, che benché auspicabile, permane niente affatto obbligatoria, fermo restando esclusivamente l'obbligo di firma sull'atto finale di adesione, e soprattutto il versamento dell'intero, o quanto meno della prima rata, entro e non oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di sessanta giorni, previsto per il ricorso avverso il primo atto di accertamento.

Molteplici aspetti farebbero, tuttavia, propendere per un inquadramento della partecipazione nel procedimento di adesione, in termini di partecipazione collaborativa.

In primis, vi è il rilievo in negativo, dell'assenza dei tratti tipici della partecipazione difensiva, essendo quest'ultima caratterizzata dall'obbligo di attivazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria e di conseguente motivazione dell'atto provvedimento anche e soprattutto in relazione ai rilievi mossi dal contribuente e disattesi dall'ufficio. Per converso, la partecipazione alla procedura concordata, disciplinata dal D.Lgs. n. 218/1997, appare costruita in termini di facoltatività, tanto in ordine all'avvio d'ufficio della procedura (art. 5 del D.Lgs. 218/97); quanto in ordine all'istanza del contribuente (art. 6 del D.Lgs. 218/97); quanto in relazione all'accettazione da parte dell'Amministrazione di addivenire alla procedura concordata a seguito dell'istanza del contribuente.¹⁹⁴

In seconda battuta, vi è il riscontro in positivo, di molti degli elementi propri della partecipazione collaborativa, ravvisabili nella circostanza che la determinazione concordata e condivisa in sede di adesione dell'imposta in misura conforme alla capacità contributiva, appare sul piano degli interessi, più sbilanciata in favore dell'Amministrazione, piuttosto che del contribuente. L'accordo che si instaura tra Ufficio e contribuente, sembra infatti maggiormente finalizzato a colmare un *deficit* conoscitivo dell'Amministrazione e a risolvere aspetti rimasti di incerto o difficile

¹⁹⁴ La Circ. 235/E del 1997 precisa al paragrafo 2.3 che, in caso di avvio del procedimento ad iniziativa degli uffici, la partecipazione del contribuente al procedimento non è obbligatoria, sicché la mancata risposta all'invito non è in alcun modo sanzionabile, ferma restando la potestà dell'Ufficio di procedere alla notifica dell'atto di accertamento con adesione.

inquadramento, piuttosto che essere inteso, come accade nelle fattispecie di vero e proprio contraddittorio, quale necessaria forma di tutela del contribuente, che l'Ufficio deve necessariamente apprestare e rispettare, in particolare a fronte di modalità di accertamento fondate su dati presuntivi.¹⁹⁵

Sotto il profilo funzionale, si noti che la connotazione in termini collaborativi emerge significativamente nel caso di partecipazione antecedente all'emanazione dell'atto di accertamento, andando a collocarsi l'intervento del contribuente in un momento in cui il convincimento del funzionario dell'Amministrazione non si è ancora consolidato.

Analogamente nell'accertamento con adesione l'apporto del contribuente può essere di ausilio nel risolvere i dubbi applicativi piuttosto che porsi in termini oppositivi, a fronte di una già cristallizzata ricostruzione dell'Amministrazione.

La valorizzazione dei tratti pubblicistici e procedimentali nella fase propedeutica alla formazione dell'accordo, e l'individuazione della *ratio* dell'accordo con il contribuente, in termini di partecipazione collaborativa costituiscono concreto argomento a sostegno della natura pubblicistica anche dell'atto finale di tale procedimento, alla luce di una interpretazione in grado di privilegiare i profili di coerenza interna dei differenti aspetti del medesimo istituto.¹⁹⁶

3.1.2 Il momento di perfezionamento della fattispecie e le conseguenze per il caso di mancato pagamento degli importi definiti consensualmente

Con riferimento al momento di perfezionamento della fattispecie, uno dei principali argomenti a sostegno dell'impostazione negoziale e della conseguente presunta

¹⁹⁵ Sul punto si veda diffusamente il cap. 2 del presente elaborato.

¹⁹⁶ Ulteriore argomento a sostegno dell'impostazione pubblicistica dell'accertamento con adesione può trarsi dal fatto che, nonostante la non-integrabilità o modificabilità da parte dell'Ufficio (se non nelle ipotesi previste dall'art. 2 del D.Lgs. n. 218/1997, di sopravvenienza di nuovi elementi; di definizione avente ad oggetto accertamenti parziali; di rettifica delle categorie di reddito diverse da quelle in precedenza accertate e definite consensualmente), si è registrata (con la novella apportata dalla Finanziaria per il 2005) una sostanziale attenuazione della definitività dell'atto di accertamento con adesione nel caso di accertamenti basati su studi di settore, che rimanendo suscettibili di ulteriore azione accertatrice, con riferimento alle medesime categorie reddituali oggetto dell'adesione, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, costruiscono ad indebolire uno dei connotati dell'accertamento con adesione più espressivo del carattere negoziale dell'istituto, consistente appunto nell'intangibilità dell'accordo concluso con il contribuente, alla stregua del principio generale civilistico *pacta sunt servanda*.

assenza, nell'istituto in esame, di finalità pubblicistiche di accertamento, consisterebbe nel rilievo che il legislatore, ai sensi dell'art. 9, D.Lgs. n. 218 del 1997, avrebbe condizionato il perfezionamento della definizione consensuale al versamento degli importi dovuti da parte del contribuente ovvero alla presentazione di idonea garanzia accompagnata dal pagamento della prima rata. Con la conseguenza, che la mancata effettuazione di tali adempimenti, sortirebbe non l'irrilevanza giuridica dell'atto consensuale di adesione, ma anche la conseguente automatica reviviscenza del precedente avviso di accertamento, emanato dall'Ufficio. Secondo tale impostazione di stampo negoziale, il rilievo normativo attribuito al versamento delle somme concordate connoterebbe, in senso privatistico, l'accordo concluso tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente, in termini di contratto reale, dal momento che il legislatore, stando all'interpretazione letterale che lega il perfezionamento al versamento degli importi, sembrerebbe voler derogare al generale principio consensualistico, e considerare la *traditio* ovvero la dazione delle somme di denaro da parte del contribuente, quale elemento strutturale della fattispecie, piuttosto che quale condizione apposta all'efficacia della stessa.¹⁹⁷

Un diverso inquadramento dell'accertamento con adesione è operato da altra dottrina, che cerca piuttosto nel tenore letterale del D.Lgs. n. 218/1997, la ricostruzione dell'istituto in termini di fattispecie pubblicistica complessa, in cui il modulo consensuale, quale convergenza delle dichiarazioni dell'Amministrazione Finanziaria e del contribuente, acquista valenza costitutiva di atto tipizzato in relazione a forma e contenuti, condizionato ai successivi adempimenti richiesti al contribuente.¹⁹⁸ Secondo tale impostazione, il legislatore ha inteso scandire, in relazione alla

¹⁹⁷ In tal senso A FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 335 ss., che evidenzia come la consegna costituisce nei contratti reali, precisamente nell'*iter* di formazione del contratto, la giuridicizzazione del vincolo in conseguenza della particolare rilevanza attribuita sul piano sociale alla *datio*, ovvero alla consegna della *res* ed al conseguente spossessamento, che rappresentano il solo momento, al quale il legislatore attribuisce rilievo nella fase di formazione del contratto, risultando indifferenti le modalità e le forme di raggiungimento dell'accordo, essendo quest'ultimo un *prius* giuridicamente irrilevante rispetto alla produzione dell'effetto del negozio; sempre nell'ottica contrattuale F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir. Agg.*, II, Milano, 1998, p. 28 ss., pone invece l'accento sul versamento quale requisito di efficacia del contratto già concluso, pertanto in termini di condizione sospensiva.

¹⁹⁸ E' questa l'impostazione pubblicistica e consensuale seguita, tra i primi da M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria (idem a cura di)*, Padova, 1999, p. 3 ss., che interpreta anch'essa il versamento come requisito di efficacia; seguita altresì, *ex plurimis*, da A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 28 ss.

conclusione dell'accordo, un'articolata sequenza nella quale viene attribuito uno specifico e autonomo rilievo al momento della formazione del consenso, in particolare per la decorrenza dei termini per i successivi adempimenti, tra i quali il versamento delle somme concordate per intero ovvero parzialmente, a mezzo pagamento della prima rata accompagnata dalla prescritta garanzia.

In quest'ultima accezione, per vero più pubblicistica, benché non unilaterale, il versamento non ha valenza di elemento strutturale dell'accordo, come nel diverso inquadramento negoziale, bensì di requisito di efficacia del modulo consensuale già concluso tra Amministrazione Finanziaria e contribuente.¹⁹⁹

Il legislatore ha pertanto provveduto a delineare e tipizzare tutti gli elementi costitutivi dell'atto consensuale di accertamento con adesione: l'organo competente della P.A., i requisiti di legittimazione in capo al contribuente, il contenuto dell'atto di adesione con la previsione, analogamente a quanto richiesto per gli avvisi di accertamento, della necessaria indicazione degli elementi, delle ragioni di fatto e di diritto, in base ai quali si è pervenuti alla determinazione dell'ammontare dovuto.²⁰⁰

L'espressa previsione della redazione dell'atto in forma scritta, e della sottoscrizione del contribuente e del funzionario dell'Ufficio, connota l'accertamento con adesione in termini bilaterali e consensuali, strutturalmente diversi da quelli dei tradizionali atti unilaterali dell'Amministrazione, avvicinandosi semmai piuttosto agli accordi integrativi e sostitutivi, di cui all'art. 11 della legge 241 del 1990, benché non riconducibile direttamente neppure ad essi, data la diversa natura di questi ultimi, quali strumenti di esercizio del potere discrezionale.²⁰¹

¹⁹⁹ Si sottolinea che l'atto consensuale, elemento costitutivo della fattispecie complessa dell'accertamento con adesione, risulta formato nei suoi elementi costitutivi già a seguito della redazione e della sottoscrizione del rappresentante dell'Ufficio e del contribuente.

²⁰⁰ Cfr. combinato disposto dell'art. 7 del D.Lgs. n. 218/1997 e dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, come precisato dal paragrafo 2.5, della Circ. 235/E dell'8 agosto 1997.

²⁰¹ Per l'ammissibilità di accordi amministrativi nell'ambito tributario si veda in particolar modo A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in (S. LA ROSA a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 352 ss., che precisa, da un lato, che l'attività amministrativa di diritto privato, da intendersi quale attività amministrativa in senso proprio, avente ad oggetto la cura degli interessi pubblici attraverso strumenti del diritto privato, si distingue dall'attività privata dell'amministrazione, con riferimento alla quale non assume rilevanza alcuna la natura pubblica dell'ente; dall'altro, che il graduale affermarsi della partecipazione del cittadino all'azione amministrativa si estende sicuramente anche alla materia tributaria, in quanto al di là della preclusione dell'art. 13 della legge 241/90, che esclude la possibilità di accordi tra Amministrazione Finanziaria e cittadino, ai sensi dello stesso art. 11 della medesima legge 241/90, la norma va

Persiste un problema relativo alle conseguenze del mancato pagamento, da parte del contribuente, degli importi consensualmente definiti, che, nel silenzio normativo, ha indotto la prassi degli Uffici a negare rilievo all'atto di definizione consensuale, dando legittimazione all'esecuzione del precedente avviso di accertamento unilaterale emanato dall'Ufficio.²⁰² Contro siffatta prassi, la dottrina non ha mancato di rimarcare, per ragioni legate ad esigenze di coerenza interna della disciplina, che la collaborazione prestata dal contribuente, finalizzata peraltro alla definizione di profili di incerta individuazione e demarcazione, non può essere completamente disattesa quando le risultanze della partecipazione, peraltro emergenti nell'atto di adesione, non sono successivamente accompagnate dal versamento della somma concordata.²⁰³ Qualora in sede di partecipazione del contribuente fossero emersi elementi tali da consentire una più puntuale ricostruzione del presupposto, il principio di capacità contributiva imporrebbe che di tali elementi si debba tener conto, inducendo l'Amministrazione a rivedere il precedente accertamento unilaterale già emanato, in modo di addivenire alla rideterminazione dell'imposta dovuta. Inoltre, il ritenere l'atto consensuale di adesione come già completo nei suoi elementi costitutivi, in sede di sottoscrizione da parte del rappresentante dell'Ufficio e del contribuente, indurrebbe a concludere che tale atto di accertamento consensuale debba essere portato ad esecuzione mediante ruolo, secondo le ordinarie procedure di riscossione. Nella prassi ciò tuttavia non avviene.

Tale problema non sussiste, invece, nel caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate (consensualmente definite) successive alla prima, con riferimento alle quali la legge n. 311 del 2004, novellando la disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, a mezzo introduzione del co. 3-*bis* dell'art. 8, D.Lgs. n. 218/1997 e del co. 3-*bis* dell'art. 48, D.Lgs. n. 546/1992, ha imposto l'obbligo per l'Amministrazione di procedere all'iscrizione a ruolo.

interpretata nel senso, non già di escludere *tout court* la partecipazione, bensì “di demandare volta per volta all'apprezzamento del legislatore tributario la determinazione dei contenuti e limiti di tale partecipazione”; di contro M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 74 ss .

²⁰² L'unica precisazione al riguardo è contenuta nell'art. 6, co. 4, del D.Lgs. n. 218/1997, nella parte in cui è espressamente previsto che (solo) “*all'atto di perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 2*” (ovvero l'avviso di accertamento precedentemente notificato) “*perde efficacia*”.

²⁰³ Paventa tale possibilità S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 254 ss.

Sulla base di tale novella, si potrebbe effettivamente concludere che la procedura di esecuzione possa valere anche in relazione a crediti definiti consensualmente con il contribuente, a mezzo sottoscrizione dell'atto di adesione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, non accompagnata dal successivo versamento della prima rata dell'importo convenuto.²⁰⁴ Tale ipotesi sussisterebbe come facoltà, e non già come obbligo dell'Amministrazione di esigere, in presenza di un titolo regolarmente formato e legalmente suscettibile di esecuzione, quale l'atto di adesione debitamente sottoscritto, il versamento delle somme dovute attraverso la procedura di riscossione coattiva, laddove il contribuente o il suo garante, nel caso di prestazione di garanzia, non vi provvedessero spontaneamente. Tali argomentazioni, benché suggestive, non trovano tuttavia riscontro nella prassi degli Uffici: da questo punto di vista il contribuente potrebbe essere forse maggiormente tutelato.

3.1.3 Atto di adesione e adempimenti successivi

Nell'accertamento con adesione è stata prevista un'unica modalità di redazione dell'atto conclusivo dei distinti procedimenti, sia per le imposte dirette e l'IVA, sia per gli altri tributi indiretti, mediante redazione di un atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'Ufficio (o da un suo delegato), la cui copia può essere ritirata dal contribuente a seguito della presentazione all'Ufficio stesso delle quietanze di versamento e dell'eventuale garanzia richiesta *ope legis* in ipotesi di rateazione del debito. L'indagine sull'atto conclusivo può prendere le mosse dal termine finale per la redazione dell'atto di accertamento con adesione nei confronti del quale occorre, innanzitutto, sommare il periodo per l'impugnativa (sessanta giorni) - comprensivo dell'eventuale sospensione feriale - a quello dell'eventuale sospensione (novanta giorni, nel solo procedimento caratterizzato dalla previa emissione dell'avviso).

²⁰⁴ La tesi è stata prospettata anche da certa giurisprudenza, che relativamente al problema della forma dell'atto di accertamento con adesione, ha ravvisato la necessità della forma scritta e della sottoscrizione di entrambe le parti, anche alla luce della considerazione che l'atto "*costituisce titolo impositivo su cui si basa l'eventuale procedimento successivo di esecuzione*", cfr. in tal senso, Cass., Sez. Trib., del 09 maggio 2006, n. 14945; e in senso conforme Comm. Trib. Reg. Lazio, 21 novembre 2005, n. 144.

La constatazione che il termine di sospensione di novanta giorni non viene interrotto neppure dalla mancata comparizione del contribuente al contraddittorio, né dalla verbalizzazione dell'esito negativo di quest'ultimo, tale che in via ipotetica sarebbe consentita la riattivazione del procedimento per l'eventuale sottoscrizione dell'adesione sulla base magari di ulteriori elementi di valutazione, atti o documenti, è stato di recente sottolineato anche dalla Corte Costituzionale, che dichiarando la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 6 co.3 del D.Lgs. 218/97, ha espressamente affermato la ragionevolezza della norma.²⁰⁵

In ordine al contenuto degli atti di definizione, la motivazione emerge quale elemento indefettibile atteso che il legislatore del 1997 ha avuto cura di richiedere che venissero indicati, *separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda*: tale obbligo di motivazione si spiega con la necessità di controllare l'operato degli Uffici finanziari, in merito al danno contabile che può subire l'Erario per la definitività della pretesa fiscale imputabile alla mancata richiesta da parte dell'Ufficio al contribuente dei riscontri probatori, o all'assenza di certa attività istruttoria.

Detta motivazione risulta essere, dunque, di contenuto identico a quella prevista per l'emanazione dell'avviso di accertamento, atteso che è pur sempre necessaria la giustificazione della pretesa "*in relazione ai presupposti di fatto*", e che devono essere altresì evidenziate "*le ragioni giuridiche che lo hanno determinato (il provvedimento di accertamento)*" (art. 42, D.P.R. n. 600/1973). Ne consegue l'inammissibilità di motivazioni degli atti di accertamento con adesione fondate su formule stereotipate del tipo "visto" l'avviso di accertamento notificato, "considerato" il processo verbale di constatazione redatto a seguito di accessi, ispezioni o verifiche

²⁰⁵ Cfr. sul tema G. INGRAO, *Accertamento con adesione e sospensione "fissa" dei termini per ricorrere: una norma ragionevole*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, fasc. 2, p. 341 ss., che commenta la recente ordinanza della Corte Cost. n. 140, pubblicata il 15 aprile 2011, ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 218/97 sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano nella parte in cui tale norma prevede che la presentazione della domanda di accertamento con adesione ad opera del contribuente comporti la sospensione del termine per la presentazione del ricorso per un periodo di 90 giorni a prescindere dall'esito del contraddittorio; la Corte Cost., in conformità a quanto sostenuto sia dalla prassi ministeriale (Circolare Agenzia delle Entrate n. 65/E del 2001) che dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (sent. del 12 maggio 2006, n. 15171), ha affermato il principio secondo cui il periodo di sospensione del termine per ricorrere di 90 giorni conseguente alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione previsto dall'art. 6, comma 3, d.lgs. n. 218/97 opera a prescindere dall'esito del contraddittorio.

ovvero, ancor peggio, "a seguito di" invito a comparire, e, quindi, "rilevato" l'intervento del contribuente, "si determina" il contenuto dell'atto di definizione dell'accertamento.²⁰⁶

La redazione dell'atto di accertamento con adesione viene effettuata dai soggetti intervenienti nel procedimento, non necessariamente il contribuente o il capo dell'Ufficio competente, essendo prevista per quest'ultimo, *ex art. 7, co. 1 del D.lgs. 218/97*, la delega ad un funzionario, mentre in riferimento al contribuente il *co. 1-bis* del medesimo articolo legittima la nomina di un rappresentante munito di procura speciale, ai sensi dell'*art. 63 del D.P.R. 600/1973*, o di un funzionario di un CAF (Centro di assistenza fiscale): disciplina, che benché prevista specificamente con riferimento al procedimento relativo alle imposte sui redditi e all'IVA, è da ritenersi estensibile anche alle imposte indirette diverse dall'IVA.

La sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione non determina che la conclusione del solo procedimento, ma non ancora l'efficacia dell'atto, necessitando a tal fine il versamento delle somme dovute da effettuarsi nel termine di venti giorni, la cui decorrenza scatta dalla sottoscrizione dell'atto in questione.

In merito alle modalità di adempimento degli obblighi successivi alla redazione dell'atto di accertamento con adesione, si fa riferimento all'individuazione temporale della rateazione, previo rilascio di garanzie. Il versamento della prima rata e la prestazione dell'idonea garanzia richiesta dalla legge, implica l'applicazione, a decorrere da tale momento, della disciplina relativa alla riscossione; come anche nelle ipotesi di mancato pagamento delle rate successive alla prima.²⁰⁷

²⁰⁶ Più precisamente la Circolare dell'agenzia delle Entrate 28 giugno 2001, n. 65/E ha aggiunto che *"Non devono quindi essere adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi, ove disancorati dalla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di accertamento con adesione e da una puntuale valutazione di merito del contesto. Il corretto esercizio del potere discrezionale deve infatti necessariamente estrinsecarsi in una valutazione complessa, correlata anche all'indice di affidabilità dell'accertamento attribuito sulla base delle direttive impartite con la Circolare n. 100/E del 16 aprile 1998"*.

²⁰⁷ Nella Circolare n. 235/E del 1997 è stato precisato che il mancato pagamento anche di una sola rata autorizza l'Amministrazione Finanziaria ad escutere la garanzia per l'intero debito residuo, previo ricalcolo degli interessi dovuti; gli Uffici sono quindi tenuti al tempestivo e periodico riscontro dei pagamenti rateali effettuati dai contribuenti ed alla immediata rilevazione delle situazioni di irregolarità riferite ad omessi, tardivi, carenti versamenti alle previste scadenze.

Essendo stato ribadito nelle istruzioni ministeriali, che tra gli effetti premiali dell'accertamento con adesione si rinviene anche quello della dilazione di pagamento "*in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro*", ne consegue, la fruibilità in favore del contribuente del ravvedimento operoso per mancato versamento nei termini delle rate successive alla prima.²⁰⁸

Infine, con riguardo agli adempimenti successivi alla redazione e sottoscrizione dell'atto, la legge prescrive la presentazione per mano del contribuente all'Ufficio Finanziario competente, ovvero quello che ha emesso il provvedimento, della quietanza di pagamento dell'intero importo o di quello della prima rata (e, in tal caso, anche della prestazione della garanzia), dietro rilascio da parte dell'Ufficio di copia dell'accertamento con adesione. Si manifesta, in tal senso, la fattispecie complessa che caratterizza l'accertamento con adesione, connotato da una forte componente collaborativa del contribuente, anche a seguito della dichiarazione di adesione quale perno del modulo consensuale.

3.2 L'atto di definizione consensuale tra riesame, successiva integrazione e autotutela

La natura giuridica dell'accertamento con adesione rileva anche ai fini della questione relativa alla possibilità di revisione della determinazione raggiunta attraverso l'incontro delle volontà dell'Amministrazione Finanziaria e del contribuente.

Fermi i profili pubblicistici relativi al procedimento di formazione, la riconduzione ad unità delle dichiarazioni provenienti dall'Amministrazione e dal contribuente esclude in primo luogo che queste, singolarmente considerate, presentino rilevanza giuridica, trattandosi di atti aventi rilievo meramente propedeutico alla formazione del modulo consensuale, quindi interni alla sequenza relativa al perfezionamento della fattispecie in questione. Sempre in tale fase preliminare alla definizione consensuale potrebbero invece assumere rilievo i comportamenti

²⁰⁸ In questi termini si esprime la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 28 giugno 2001, n. 65/E, che prevede che la suddetta fruibilità deve necessariamente essere raccordata alla presentazione della garanzia, richiesta *ex lege*, individuata dapprima in quella prevista dall'art. 38-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successivamente nella polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per effetto della modifica apportata dall'art. 1, co. 418, lett. a), Legge 30 dicembre 2004, n. 311.

dell'Amministrazione Finanziaria, consistenti nell'immotivato diniego, o nell'inerzia a fronte dell'avvio del procedimento e dei successivi incontri con il contribuente. Pur ritenendosi non applicabile al procedimento di formazione del modulo consensuale la disciplina del silenzio-inadempimento, in considerazione dell'assenza di un vincolo obbligatorio in capo all'Amministrazione Finanziaria, della conclusione dell'accordo con il contribuente, appare utile qui accennare a quell'orientamento della giurisprudenza amministrativa, che tende a ricostruire in termini di "contatto sociale" il rapporto che si instaura tra Amministrazione e contribuente.²⁰⁹ Dal contatto fra le parti scaturirebbero obblighi strumentali e formali, potenzialmente sindacabili sotto il profilo dell'illecito comportamento dell'Amministrazione, lesivo dei principi generali relativi al corretto e trasparente *agere* dell'azione amministrativa dell'Amministrazione Finanziaria.²¹⁰ Tale prospettiva avvicina e accomuna l'attività dell'Amministrazione Finanziaria a quella della P.A. in generale dal punto di vista della sindacabilità del suo operato sulla base dei principi generali della legge n. 241/1990.²¹¹

Con riferimento alla possibilità di revisione dell'atto di definizione consensuale, prima di richiamare le modalità di esercizio dello *jus poenitendi* dell'Amministrazione Finanziaria, seppur calibrate in considerazione delle peculiarità proprie delle definizioni consensuali, occorre precisare che gli artt. 2, co. 3, primo periodo, e 3, co. 4, del D.Lgs. n. 218/1997 statuiscono che "*L'accertamento con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio*", fermo restando quanto disposto dal novellato art. 2 del D.Lgs. n. 218/1997, che disciplina l'ipotesi in cui all'Amministrazione Finanziaria è consentito procedere all'esercizio di un ulteriore azione accertatrice.²¹² Quest'ultima è sempre

²⁰⁹ In tal senso, *ex plurimis*, sent. del Cons. di Stato, Sez. VI, del 23 giugno 2006, n. 3981, pubblicata in *Foro Amm. C.d.S.*, 2006, 6, p. 1919 ss.; e altresì in *D&G - Dir. e Giust.* 2006, 34, p. 96 ss.

²¹⁰ In dottrina si veda sull'argomento M. T. MOSCATELLI, *La responsabilità civile per mancata definizione consensuale del tributo*, in AA.VV. (P. ROSSI a cura di) *La responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, Giuffrè, 2009, p. 141 ss.

²¹¹ *Ibidem*.

²¹² Ai sensi dell'art. 2, co.3, del D.Lgs. n. 218/1997, l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio ed esclude la punibilità per taluni reati tributari, limitatamente ai fatti oggetto di accertamento: a tal riguardo cfr. la circolare della Direzione Centrale Accertamento del Ministero delle Finanze, dell'8 agosto 1997, n. 235/E, che precisa le fattispecie, costituenti deroga alla disciplina sopra citata, con riferimento alle quali è consentita l'azione accertatrice integrativa, per le imposte dirette e per l'IVA, nei casi di: a)

possibile a fronte della conoscenza di nuovi elementi che, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. 600/1973, consentano di determinare una soglia di maggior reddito (il 50% del reddito accertato), oltrepassata la quale è legittimo l'esercizio di un'ulteriore azione accertatrice, riconducibile alla disciplina generale dell'accertamento integrativo, ai sensi dell'art. 43 co.3 del D.P.R. 600/1073.

Relativamente alla possibile applicabilità dell'autotutela alle definizioni consensuali tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, successivamente alla definizione concordata, pare ragionevole ritenere esperibile tale rimedio, laddove l'Amministrazione o il contribuente ravvisino la ricorrenza di elementi che, secondo la disciplina generale, siano suscettibili di determinare l'esercizio del potere di annullamento in sede di autotutela, quale necessario corollario dell'inquadramento dell'accertamento con adesione tra le ordinarie modalità di accertamento dei tributi, nonostante la partecipazione collaborativa del contribuente.

Nonostante nell'ordinamento italiano, come in molti altri ordinamenti tra cui quello tedesco, viga il principio di unicità dell'accertamento, consistente nel fatto che per ciascun anno d'imposta non può essere emesso più di un provvedimento accertativo, salvo i casi di "accertamento parziale" e di "rettifica integrativa", il cd. potere di autotutela sostitutiva non costituisce violazione di tale principio, né tanto meno dell'art. 2 del D.Lgs. n. 218/1997, laddove la stessa è esercitata in presenza della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. L'autotutela sostitutiva si differenzia dall'accertamento integrativo, in quanto con essa vengono corretti vizi formali del provvedimento impositivo attraverso l'annullamento del precedente provvedimento e la sostituzione del medesimo con un nuovo provvedimento, dello stesso contenuto, che finisce col sanare il vizio preesistente. L'accertamento integrativo emesso sulla base di nuovi elementi, consente invece di modificare in aumento l'atto impositivo già emanato, senza bisogno di annullarne il contenuto.

Volgendo dunque l'attenzione al D.M. n. 37/1997, relativo alle cause di annullamento d'ufficio, possono essere oggetto di autotutela le ipotesi macroscopiche di errore, che hanno condotto alla definizione consensuale dell'accertamento sulla base di circostanze ed elementi di fatto errati, al punto che l'adesione si traduce in

sopraggiungimento di nuovi elementi; b) definizione in adesione di accertamenti solo parziali; c) definizione in adesione di accertamenti relativi ai redditi di partecipazione in società (art. 2, co.4, lett. a), b) c) d) del D.Lgs. n. 218/1997.

un'ingiustificata corresponsione all'Erario di una minor imposta rispetto a quella effettivamente dovuta o, per converso, di un'imposta eccessiva in sfavore del contribuente.

Quest'ultima ipotesi, per vero più di scuola che effettiva, implica l'errato pagamento dell'imposta da parte del contribuente. Un pagamento, che al di là dei casi di errore materiale, il contribuente effettua solo se effettivamente convinto della bontà dei termini dell'adesione.²¹³ Se da un lato dunque, è irrilevante il ripensamento della parte una volta avvenuto il pagamento; dall'altro, è quanto meno poco probabile e frequente l'ipotesi della scoperta di nuovi elementi, tale da implicare la possibilità di annullamento dell'adesione all'accertamento. Se, tuttavia, si manifestasse una situazione di questo tipo e il contribuente si accorgesse, solo dopo il perfezionamento dell'adesione, pertanto solo dopo il pagamento, che i dati a fondamento della definizione concordata sono errati, potrebbe, vedendosi inesorabilmente preclusa la possibilità di impugnare innanzi alla Commissione Tributaria l'atto di definizione consensuale, sollecitare l'esercizio del potere di autotutela decisoria o quanto meno di autotutela sostitutiva, tentando di ottenere, a fronte dell'ulteriore inerzia o diniego dell'Amministrazione, non senza difficoltà altre forme di tutela, quale quella risarcitoria.²¹⁴

3.3 La funzione premiale degli istituti "adesivi"

L'accertamento con adesione presenta un aspetto a tutti noto, ma sul quale raramente la dottrina si è soffermata con i dovuti approfondimenti, attribuendo al tema una posizione marginale, quale mero effetto esterno imposto dalla volontà del legislatore. Si tratta dell'aspetto premiale in favore del contribuente del trattamento sanzionatorio, comune denominatore dell'accertamento con adesione, della

²¹³ In fatto che avverso l'accertamento definito con adesione sia preclusa l'impugnazione non può che comportare quale conseguenza anche l'improponibilità di istanze di rimborso di quanto versato a perfezionamento dell'accordo, le quali costituirebbero una surrettizia forma di impugnazione, contraria all'immediata acquisizione da parte dell'Erario di dette somme, che tendenzialmente non dovrebbero più essere messe in discussione, in tal senso cfr. Cass., Sez. Trib., 25 maggio 2010 (6 ottobre 2010), n. 20732, in in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, p. II, fasc. 1, p. 61 ss.

²¹⁴ Sul punto si veda P. ROSSI, *Riesame dell'atto, danno erariale e responsabilità per danni da diniego di autotutela*, in AA.VV. (P. ROSSI a cura di) *La responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, cit., p. 171 ss.; mi sia consentito, altresì, rinviare al successivo capitolo V del presente elaborato, la disamina delle fattispecie, di cui al D.M. n. 37/1997, legittimanti l'autotutela e le possibilità di difesa del contribuente.

conciliazione giudiziale, dell'istituto dell'acquiescenza e di tutti gli altri istituti concordatari, consensuali, condonistici di seguito menzionati. In altre parole, è l'abbattimento delle sanzioni amministrative e penali, e non già l'occasione di un ulteriore confronto e contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria, che costituisce il meccanismo incentivante l'applicazione degli istituti deflattivi del contenzioso, quale premio per chi "aderisce", "rinuncia ad impugnare" o "concilia".²¹⁵

Le presenti valutazioni non valgono nel solo caso in cui non siano state comminate le sanzioni: valgono invece in tutti gli altri casi. Gli effetti premiali, espressamente previsti dalla legge, possono infatti legittimamente ritenersi di natura straordinaria, perché derogatoria rispetto all'ordinaria disciplina, in punto di contraddittorio, di definitività dell'imposizione e d'impossibilità di riduzione delle sanzioni al di sotto dei minimi edittali, ma non si presentano come eccezionali, nel senso di precludere l'applicazione della normativa non espressamente derogata. Pertanto la natura straordinaria, ma non eccezionale, della normativa relativa all'accertamento con adesione permette di ritenere legittimo il relativo atto di definizione, quand'anche lo stesso non preveda l'applicabilità delle sanzioni, in presenza dell'obiettiva incertezza, valutabile da parte dell'Ufficio, *della portata e dell'ambito di applicazione delle disposizioni tributarie*, ai sensi dell'art. 6, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e dell'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.²¹⁶ Come detto in siffatto caso viene meno il discorso relativo agli effetti premiali, che permane invece con riferimento alla rimanente maggior parte dei casi.

La riduzione delle sanzioni amministrative, pari un tempo alla riduzione al quarto del minimo edittale nell'accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 2, co. 5, del D.Lgs. del 1997 n. 218; ovvero al quarto della sanzione concretamente applicata nel caso di acquiescenza, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. del 1997 n. 218; successivamente aumentata al terzo per entrambi i casi, connota un significativo aspetto premiale, che si cumula, sull'eventuale versante penale, alla circostanza attenuante di portata

²¹⁵ Si esprime in questi termini F. PEPE, *Gli effetti "premiali" delle nuove fattispecie dell'adesione: alcune riflessioni "a caldo" in tema di sanzioni tributarie ed istituti fiscali "concordatari"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, p. I, fasc. 4, p. 473 ss.

²¹⁶ La natura eccezionale della disciplina premiale dell'accertamento con adesione si rinviene, per converso, in relazione all'istituto della "continuazione", di cui all'art. 12, co. 8, D.Lgs. n. 472/1997 (come modificato dal D.Lgs. n. 203/1998), che, in tema di illecito continuato, prevede una disciplina meno favorevole rispetto a quella ordinariamente applicabile.

generale, di cui all'art. 13 co.1 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in forza della quale le pene previste per i delitti ivi individuati sono diminuite fino alla metà; e alla circostanza attenuante speciale, consistente nella non-applicazione delle previste pene accessorie, se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento i debiti tributari sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento.

Ebbene, con riferimento alla responsabilità penale, permangono molti dubbi interpretativi, che in questa sede si vogliono solo accennare, relativi al doppio binario, ovvero al principio di autonomia dei procedimenti, espressamente sancito dall'art. 20 del D. Lgs. 74/2000. Specificamente, è rimasto ancor oggi aperto il tema se l'avvenuta comunicazione all'autorità giudiziaria della notizia *criminis* da parte dell'Amministrazione Finanziaria, possa dar luogo al procedimento penale, qualora in un secondo momento le parti addiventano, sul piano tributario, alla procedura concordata dell'accertamento con adesione. Nodi al pettine relativi, che il legislatore non ha ancora mai sciolto attengono all'individuazione di chi è competente alla determinazione dell'imposta dovuta: la magistratura o l'Amministrazione Finanziaria? Se alla determinazione operata dall'Amministrazione Finanziaria, quale organo competente, sia vincolata anche la magistratura, o se quest'ultima possa quantificare l'imposta in via autonoma? E ancora, quale rilevanza ha tutto ciò, quando l'iniziale quantificazione dell'imposta, determinata sopra la soglia penalmente rilevante, venga successivamente ridimensionata al di sotto di tale soglia? Magari proprio in sede di adesione, come frequentemente accade.²¹⁷

Altra questione attiene alla possibilità per il contribuente di chiedere in sede penale l'applicazione delle attenuanti e della pena su patteggiamento (art. 444 c.p.p.) solo qualora sia stato estinto il debito tributario: *quid iuris* se il pagamento è stato frazionato, pertanto solo parzialmente estinto, proprio grazie all'istituto dell'accertamento con adesione?²¹⁸

²¹⁷ Con riferimento ai sopra menzionati aspetti tuttora irrisolti si rinvia, *ex plurimis*, a S. CAPOLUPO, *Accertamento con adesione e responsabilità penale*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 48, p. 4018 ss.

²¹⁸ Sul punto cfr. A. IORIO, *La rilevanza dell'accertamento con adesione per la concessione delle attenuanti e del patteggiamento*, in *Corr. Trib.*, 2011, fasc. 42, p. 3437 ss.

E' pertanto agevole notare la necessità di una maggior tutela del contribuente, anche con riferimento ai sopra menzionati aspetti, anche attraverso un auspicabile intervento del legislatore in merito.

La funzione premiale dell'accertamento con adesione si rinviene poi, in termini positivi, nel vantaggio, prima inesistente, attribuito al contribuente dall'art. 2, co. 4, lett. a) del D.Lgs. 218/1997, consistente nell'illegittimità di tutti gli eventuali ulteriori provvedimenti impositivi dell'Amministrazione Finanziaria, successivi all'accertamento con adesione, che non rispettino i previsti limiti legali. Si ricorda infatti che l'ulteriore azione accertatrice dell'Ufficio, è ammessa solo sulla base della conoscenza di nuovi elementi, che consentano di accertare *un maggior reddito superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni*.

Nell'ambito dei nuovi elementi legittimanti l'ulteriore azione accertatrice ai fini del superamento delle succitate soglie quantitative possono essere annoverati anche quelli emergenti in sede di contraddittorio, sempre che non abbiano formato oggetto del relativo atto di adesione, in quanto devono essere considerati sopravvenuti rispetto alla precedente azione accertatrice.

3.4 Il contraddittorio tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente

L'accertamento con adesione è caratterizzato dalla previsione, che l'atto di definizione della contesa tributaria faccia seguito al necessario espletamento del contraddittorio tra Amministrazione Finanziaria e contribuente. In tal senso il D.Lgs. n. 218/1997 disciplina agli artt. 5, co. 1 e 2, e 6, co. 1 e 2, in tema di imposte dirette e sul valore aggiunto (e agli artt. 11 e 12, co. 1, relativamente agli altri tributi indiretti) le necessarie modalità di espletamento del medesimo, fermo restando l'obbligo per gli Uffici Finanziari di redigere "*per ciascun incontro una sintetica verbalizzazione*".²¹⁹

L'attivazione del procedimento di adesione avviene secondo distinte modalità, a seconda che la fattispecie trovi avvio nell'istanza del contribuente, cui faccia seguito l'invio da parte dell'Ufficio di un invito a comparire; ovvero nell'attivazione

²¹⁹ La Circolare Ministeriale dell'8 agosto 1997, n. 235/E, detta a tal riguardo alcune precisazioni, affinché si possa addivenire ad un effettivo contraddittorio, tra le quali l'indicazione "*tra l'altro, della documentazione eventualmente prodotta dal contribuente e delle motivazioni addotte*".

spontanea dell'Ufficio, che non costituisce un obbligo per quest'ultimo, bensì una mera facoltà, e che ai sensi dell'art. 5, co. 1, D.Lgs. n. 218, richiede soltanto l'indicazione dei periodi d'imposta suscettibili di accertamento e del giorno e del luogo di comparizione per definire l'accertamento con adesione.²²⁰

E' noto che la conclusione dell'accertamento con adesione non costituisce un obbligo per l'Ufficio, ma, d'altro canto, non sussiste l'obbligo neppure per il contribuente di dare seguito all'invito a comparire per definire l'accertamento con adesione. L'unica svantaggiosa conseguenza in quest'ultimo caso, consiste nel fatto che l'adesione non perfezionata, implica il raddoppio delle sanzioni rispetto a quelle previste nel precedente avviso di accertamento, salvo il caso dell'avvenuto pagamento, a mezzo modello F24, delle somme determinate nell'avviso di accertamento nei canonici sessanta giorni dalla notifica dell'avviso, tale che l'istanza di adesione potrebbe considerarsi *tanquam non esset* ed il comportamento della parte potrebbe considerarsi come acquiscente con relativa applicazione delle sanzioni agevolate, ai sensi dell'art. 15 del D.lgs. 218/1997.

Non poco frequenti sono i casi in cui l'Amministrazione Finanziaria, non provvede a convocare il contribuente in sede di accertamento con adesione per il dovuto espletamento del contraddittorio. Al riguardo la giurisprudenza di legittimità è ormai consolidata, a fronte di precedenti contrastanti orientamenti provenienti dalla giurisprudenza di merito, nell'escludere che l'assenza del contraddittorio possa implicare la nullità dell'atto presupposto, ovvero dell'avviso di accertamento che lo precede.²²¹

Sul punto è opportuno, tuttavia, effettuare alcune riflessioni.

²²⁰ La disciplina risulta differenziata tra quella in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, da un lato, per le quali l'art. 5, co. 1, lett. a), D.Lgs. n. 218/1997, prescrive l'indicazione dei "*periodi di imposta suscettibili di accertamento*"; e quella relativa agli altri tributi, dall'altro, per i quali l'art. 11, co. 1, lett. a) richiede l'indicazione degli "*elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce l'accertamento suscettibile di adesione*".

²²¹ Si veda a tal proposito, *ex plurimis*, l'ordinanza della Corte di Cassazione, 28 dicembre 2011 (22 novembre 2011), n. 29127, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 16, p. 1227 ss., che conferma le precedenti pronunce Cass., Sez. Un., 17 febbraio 2010, n. 3676 e Cass., Sez. Trib., 30 dicembre 2009, n. 28051, con cui la S.C. conferma che il mancato invito pur costituendo un vizio della procedura di accertamento con adesione, non può tuttavia costituire un vizio proprio dell'atto impositivo e pertanto risulta inidoneo ad inficiare la validità del medesimo, in quanto la sanzione della nullità non è espressamente prevista dalla legge; per la giurisprudenza di merito contrastante con tale orientamento si vedano, *ex multis*, le sentenze della Comm. Trib. Prov. di Genova del 2009, n. 103; della Comm. Trib. Reg. di Trento, del 11 marzo 2009, n. 16; della Comm. Trib. Prov. di Torino del 2009, n. 96.

Se è vero che la procedura dell'accertamento con adesione è una fase meramente successiva ed eventuale all'emissione dell'atto impositivo, e se è vero, altresì, che la valutazione della sussistenza dei presupposti per l'eventuale definizione concordata spetta in definitiva all'Amministrazione Finanziaria, la quale potrebbe anche non addivenire all'adesione; è pur sempre vero, tuttavia, che atteggiamenti omissivi o ostruzionistici all'effettiva instaurazione del contraddittorio a seguito di istanza di adesione, potrebbero essere interpretati come contrastanti con la disciplina della legge 241/1990.

L'ambito del confronto tra gli Uffici Finanziari e il supposto trasgressore si rinviene nell'incertezza della fondatezza della pretesa erariale, tale che si ravvisa la necessità di approfondimenti e di ulteriori valutazioni degli elementi di fatto e di diritto, in relazione al contenuto delle questioni oggetto del processo verbale di constatazione e del già notificato avviso di accertamento o di rettifica. Si tenga presente, che molte volte per ragioni contingenti, la prassi degli Uffici è di notificare gli avvisi di accertamento a ridosso dello scadere dell'anno, senza magari alcuna possibilità di previo espletamento del contraddittorio con il contribuente.

La funzione del contraddittorio nella successiva fase di adesione diventa allora tanto più necessaria, quanto minore è l'occasione di confronto con il contribuente nella fase precedente alla notifica dell'atto impositivo. Il dovere di porre in essere un reale ed effettivo contraddittorio, si configurerebbe in tal senso in capo all'Amministrazione Finanziaria, non solo come dovere di trasmissione all'altra parte delle informazioni in proprio possesso, ma anche in aderenza ai principi di trasparenza, correttezza, imparzialità e buon andamento sanciti dall'art. 97 Cost., oltre che in applicazione dei principi civilistici di buona fede e di leale collaborazione cui vanno improntati i rapporti tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, ai sensi dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente. La previsione di un confronto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente in sede endo-procedimentale risulta essere l'espressione più significativa, in ambito tributario, del principio di trasparenza dell'attività amministrativa, desumibile dall'art. 1 della legge n. 241/1990, e come tale applicabile anche ai procedimenti tributari.²²²

²²² Con riferimento all'importanza del contraddittorio quale diritto del contribuente, e non già onere dello stesso, alla luce, altresì, dei principi di derivazione comunitaria, si rinvia a G. ANDREANI, G.

Non è un caso al riguardo, che un espresso richiamo alla legge 241/1990, sia operato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate, del 28 giugno 2001, n. 65, che relativamente all'accertamento con adesione, al fine di instaurare un diverso e meno conflittuale rapporto con il contribuente, afferma che la procedura "deve essere improntata al principio di trasparenza sancito dalla legge 7 agosto, n. 241, garantendo l'intelligibilità di tutti i percorsi procedurali e motivazionali effettuati dagli Uffici." Detto questo, se è vero che il contribuente non vanta un diritto all'accertamento con adesione, appare difficile negare che egli non vanti neppure un diritto all'effettiva instaurazione del contraddittorio sull'istanza di adesione. Il problema attiene allora solo alla mancata individuazione di sanzioni a carico dell'Amministrazione Finanziaria inadempiente.

Qualche autore ha proposto a tal riguardo delle condivisibili soluzioni, che vanno dalla possibilità di beneficiare della riduzione delle sanzioni al sesto, ai sensi del già menzionato art. 15 del D.Lgs. 218/1997, anche nell'ipotesi che i sessanta giorni per proporre ricorsi siano già decorsi; alla possibilità, per il contribuente privato del contraddittorio, che si è visto nella condizione di impugnare l'atto impositivo avviando un contenzioso che magari avrebbe potuto essere evitato, di vedere accollate all'Amministrazione Finanziaria quanto meno i costi relativi alle spese di lite.²²³

Il principio di legalità in senso formale e sostanziale; il principio del giusto procedimento, inteso quale possibilità per il cittadino di far valere le proprie ragioni e del corrispondente dovere della Pubblica Amministrazione di valutare le medesime in modo adeguato; l'obbligo di motivazione dell'atto, anche in relazione alle tappe essenziali dell'*iter* procedimentale, trovano tutti applicazione in campo fiscale, anche in fase di accertamento con adesione. Pertanto il procedimento di accertamento con adesione è quello che forse maggiormente attua in concreto nell'ambito tributario i principi informativi della legge 241/1990, in punto di partecipazione del cittadino alla formazione del provvedimento amministrativo, a mezzo del contraddittorio, che

FERRARA, *Oneri del contribuente in fase procedimentale e preclusioni processuali*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 9, p. 618 ss.

²²³ Sul punto si veda, G. BOCCALATTE, N. CORTI, *Il mancato invito del contribuente che ha presentato istanza di adesione non invalida l'avviso di accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 16, p. 1222 ss.

tutt'altro che un momento esterno rispetto al procedimento, ne rappresenta un elemento essenziale e necessario, ai fini della realizzazione della fattispecie in esame.

3.5 Istituti giuridici affini all'accertamento con adesione

L'attività amministrativa di attuazione della norma tributaria ha incontrato e sta incontrando tuttora, un'evoluzione normativa che mostra di favorire le occasioni di contatto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, attraverso l'introduzione di nuovi istituti a vocazione collaborativa e attraverso l'applicazione più estesa di quelli già esistenti. In particolare, alcuni correttamente sottolineano che il modello di attuazione della norma tributaria basato sulla cd. *tax compliance* ha evidenti limiti, tanto che il legislatore e l'Amministrazione Finanziaria sono sempre più orientati al ricorso di modelli cooperativi improntati su procedure, volte a determinare l'incontro della volontà del contribuente con quella dell'Amministrazione Finanziaria nell'applicazione dell'imposta.²²⁴ E' così che ad oggi si possono annoverare diverse tipologie di accordi: da quelli partecipativi nel procedimento di attuazione (in chiave forse più collaborativa, che difensiva), a quelli successivi al provvedimento (accertamento con adesione), agli accordi interni al processo tributario (conciliazione giudiziale): aventi tutti quale comune denominatore il decongestionamento del contenzioso tributario.²²⁵

All'interno di questo scenario, è necessario capire se i citati accordi, costituiscono o meno garanzia di partecipazione del contribuente al procedimento di attuazione dei tributi, o se, per converso, finiscono di fatto col limitare ancor più le possibilità di difesa del cittadino. Si rende opportuno analizzare più da vicino, alcune delle citate fattispecie deflative, al fine di coglierne le analogie e le differenze rispetto alle forme consensuali già esistenti, tra cui l'accertamento con adesione.

3.5.1 La conciliazione giudiziale

Alla luce delle medesime premesse, è possibile procedere all'inquadramento teorico della conciliazione giudiziale.

²²⁴ Così F. GALLO, *La natura dell'accertamento con adesione*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, (M. POGGIOLI a cura di), Padova, 2007, p. 63 ss.

²²⁵ In questo senso M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, p. 138 ss.

Un tempo l'ambito applicativo della conciliazione era limitato alle fattispecie non risolubili in base a prove certe e dirette, tanto che l'istituto veniva ricondotto alle forme di collaborazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente. Intervenendo la definizione consensuale essenzialmente in relazione a questioni c.d. di estimazione semplice, l'apporto del contribuente poteva essere considerato come tendente ad eliminare l'eventuale situazione di incertezza inerente al fondamento della determinazione quantitativa della pretesa impositiva, poiché basata su stime, valutazioni o argomentazioni di carattere presuntivo.

Le successive modifiche apportate all'istituto della conciliazione giudiziale, operate nel segno dell'eliminazione di riferimenti testuali all'ambito di applicazione dell'istituto, hanno fatto riemergere la questione relativa alla definizione della natura giuridica dell'istituto in esame.

Pur dando alla conciliazione giudiziale natura transattiva, va tuttavia sottolineato che il suo inquadramento in termini di transazione *semberebbe autorizzare gli uffici a muoversi esattamente come le parti private*, non considerando che *quando l'interesse pubblico è quello erariale al concorso alle spese collettive, l'azione amministrativa non può prescindere dai principi di capacità contributiva e di legalità*, con la conseguenza che *in assenza di elementi da cui possa evincersi una minore capacità, nessun interesse di ordine pratico dovrebbe giustificare la riduzione della pretesa erariale rispetto alla misura accertata secondo le disposizioni normative che disciplinano l'attuazione dell'obbligo contributivo.*²²⁶

L'inquadramento pubblicistico ha per presupposto la valorizzazione della conciliazione giudiziale quale strumento di esercizio della funzione impositiva in grado di consentire il raggiungimento di un punto di incontro tra contribuente e Amministrazione Finanziaria, in ordine alla pretesa controversa, senza tuttavia acquisire natura transattiva.²²⁷

²²⁶ Così L. TOSI, La conciliazione giudiziale, in AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 1998, p. 885.

²²⁷ Autorevole dottrina evidenzia lo stretto legame, anche a seguito delle modifiche apportate dalla c.d. riforma Visco (D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314), tra l'istituto della conciliazione e quello dell'accertamento con adesione, tanto in relazione al profilo funzionale, quanto in relazione agli aspetti strutturali ed operativi, in tal senso N. PENNELLA, *L'adesione parziale e il mancato perfezionamento nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale*, in (S. LA ROSA a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, cit., p. 231 ss.; in senso contrario Cass., Sez. Trib., 13 giugno 2006,

Alla luce di tali premesse, richiamando la costruzione della dottrina prevalente, anche la conciliazione giudiziale va intesa come fattispecie complessa caratterizzata dal ricorrere del modulo consensuale, in termini di coesistenza di coincidenti dichiarazioni in ordine alla misura del presupposto.²²⁸ Sul piano strutturale, tale fattispecie complessa si caratterizza, per l'intervento asseveratore del giudice tributario in ordine all'avvenuta definizione consensuale, pur con le diverse modalità riconducibili alle differenti forme della conciliazione giudiziale.²²⁹

Così inquadrato l'istituto, si possono richiamare le osservazioni già svolte in tema di accertamento con adesione, circa il momento perfezionativo della fattispecie e le conseguenze per il caso di mancato pagamento degli importi consensualmente definiti. Anche la conciliazione giudiziale, come l'accertamento con adesione, è stata ideata dal legislatore in termini di fattispecie a formazione progressiva, in cui l'atto consensuale acquista autonoma rilevanza, quale atto tipizzato per forma e contenuti, benché strettamente vincolato agli adempimenti successivi richiesti al contribuente.

n. 21325, in *Giust. Civ. Mass.*, 2006, p. 10 ss. e in *Foro It.*, 2007, 6, I, 1689, che propende decisamente per una ricostruzione negoziale e transattiva della conciliazione giudiziale, espressione dell'esercizio dei poteri dispositivi delle parti, e riconduce l'istituto, pur con una timida notazione ai suoi tratti di "indubbia specificità", tra le "forme di composizione convenzionale della lite nella sede del processo", alle quali ritiene dunque di assegnare natura negoziale, stante la precisazione che l'assetto paritariamente formato in sede di conciliazione giudiziale ha natura novativa rispetto alle originarie pretese di ciascuna delle parti; similmente Cass., Sez. Trib., 6 luglio 2006, n. 20386, in *D&G Dir. e Giust.*, 2006, 37 ss., afferma che, in virtù dell'applicazione della conciliazione giudiziale, "nel corso della pendenza della lite sulla sussistenza e sulla consistenza dell'obbligazione tributaria, le parti, lungi dall'insistere sulle opposte posizioni, hanno negoziabilmente convenuto sull'esistenza dell'obbligazione, fissando l'entità della prestazione pecuniaria, e accettando una riduzione di quella accessoria per le sanzioni".

²²⁸ Sul punto si veda M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., p. 156 ss.

²²⁹ In merito al ruolo del giudice tributario si veda la sentenza della Corte Cost., del 24 ottobre 2000, n. 433, in plurime riviste tra cui *Il Fisco*, 2000, p. 12400 ss.; *Giur. Cost.*, 2000, n.5 e in *Boll. Trib.*, 2000, p. 1770 ss., con la quale la Corte, nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 48, D.Lgs. 218/1997 in relazione agli artt. 97, 53 e 104 Cost., ha puntualizzato che l'attribuzione al giudice tributario del solo controllo di legittimità della procedura di conciliazione, oltre a riguardare aspetti privi di attinenza con gli artt. 97 e 53 Cost., non pregiudica l'integrità della funzione attribuita all'organo giudicante "in ragione del ruolo che a lui resta affidato (...) e che, essendo preordinato alla definizione del giudizio, alla quale le parti non potrebbero altrimenti pervenire, appare di decisivo rilievo e tale da riportarsi all'essenza stessa della funzione impositiva": quanto espresso per dire che alla definizione consensuale è possibile addvenire in virtù della procedura conciliativa "abbreviata" - nella quale alla coincidenza delle dichiarazioni si perviene fuori e prima dell'udienza - ovvero all'esito della conciliazione "ordinaria", caratterizzata da un più incisivo intervento di stimolo all'attivazione e alla conclusione della soluzione conciliativa da parte del giudice tributario; con riferimento al termine entro il quale l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente possono definire la controversia in sede conciliativa, si veda Cass., Sez. Trib., 18 aprile 2007, n. 9222, in *Giust. Civ. Mass.*, 2007, p. 4 ss.

Una volta sottoscritta la conciliazione giudiziale da parte dell'Ufficio e del contribuente, ottenuto l'avallo del giudice tributario attraverso l'asseverazione, gli ulteriori adempimenti imposti al contribuente attengono al perfezionamento della fattispecie, nel senso della subordinazione dell'efficacia del provvedimento alla realizzazione di un determinato univoco comportamento del privato interessato, consistente nel pagamento.

Sul piano funzionale, l'accostamento della conciliazione all'accertamento con adesione, attiene al trattamento sanzionatorio più favorevole, da un lato, e all'ulteriore conseguenza della definizione della lite con conseguente cessazione della materia del contendere, dall'altro.

3.5.2 Gli istituti adesivi di nuova costituzione: l'adesione al pvc (processo verbale di constatazione) e l'adesione all'invito al contraddittorio

Il legislatore ha introdotto nuove forme di adesione: l'adesione all'invito al contraddittorio, cd. anche "invito definibile", che trova la propria fonte normativa nell'art. 5, co. 1-*bis*, del D.Lgs. 218/97; e l'adesione al processo verbale di constatazione, previsto dall'art. 5-bis del D.Lgs. 218/97.²³⁰

Il primo dei due menzionati istituti, prevede la notifica di un atto d'invito, che è già in sé un provvedimento impositivo, con il quale l'Amministrazione ingiunge di pagare determinati importi a titolo di imposte, sanzioni (in questo caso con sanzioni ridotte secondo il medesimo regime agevolato previsto per l'adesione al pvc) e interessi. La norma prescrive che il pagamento deve avvenire entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata dall'Ufficio per la comparizione. In alternativa il contribuente può presentarsi in Ufficio alla data all'uopo fissata, per discutere del contenuto del notificato provvedimento, ed eventualmente depositare osservazioni,

²³⁰ Il primo dei due istituti è stato introdotto dall'art. 83, co.18-*quater*, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133; mentre il secondo è stato introdotto dall'art.27 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2; i due istituti sono stati oggetto da subito di numerose attenzioni in dottrina, tra cui M. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, in *Corr. Trib.*, 2008, p. 2891 ss.; M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 965 ss.; R. RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazine del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitorio di cui all'art.5-bis del D.Lgs. n. 218/1997*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 620 ss.; e ancora M. BASILAVECCHIA, *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 655 ss.

memorie e/o controdeduzioni. In questa seconda ipotesi, l'Amministrazione Finanziaria, valutate le osservazioni opposte dal contribuente, qualora non dovesse ritenere le stesse meritevoli di accoglimento, ha l'onere di notificare un nuovo avviso di accertamento, con comminazione delle sanzioni nella misura ordinaria.

Il secondo dei menzionati istituti, prevede invece l'adesione integrale al contenuto del pvc, verso corrispettivo del medesimo beneficio della riduzione delle sanzioni al sesto del minimo edittale (una volta un ottavo) e la possibilità di rateazione senza prestazione di alcuna garanzia fideiussoria in otto rate trimestrali, dodici per gli importi dovuti all'Erario in misura superiore ai € 50.000.

Tali istituti adesivi prevedono la possibilità di scavalcare il contraddittorio con il contribuente, in cambio di un considerevole abbattimento delle sanzioni. C'è chi ha affermato, che tali nuove fattispecie finiscono con l'assegnare un "valore monetario" alla facoltà del contribuente di "partecipare" alla fase attuativa del prelievo fiscale, costituendo la misura di un sesto del minimo edittale *la somma di denaro, a cui sostanzialmente contribuente e fisco devono "rinunciare"- rispettivamente – per accedere e per sfuggire al modulo di adesione "tradizionale": per innescare o evitare, cioè, il contraddittorio con la controparte.*²³¹

Di qui due considerazioni entrambe suggestive.

Da un lato, emerge la funzione non più solo negativa delle sanzioni (funzione per così dire deterrente), ma anche positiva, in quanto il raffronto col rischio di una maggior sanzione, ovvero di una minor riduzione della stessa, finisce con l'incoraggiare a prestare istantaneamente adesione alla pretesa dell'Amministrazione Finanziaria.

Dall'altro, una paradossale tendenza, sempre più evidente, del legislatore di limitare e comprimere la possibilità di contraddittorio, a fronte di un veloce e pronto recupero di gettito, nonché di una definizione *in bonis* della vertenza fisco-contribuente, con preclusione per quest'ultimo di azione in via giudiziale. Quest'ultima tendenza sembra tuttavia porsi in antitesi con quanto detto nei precedenti capitoli, ovvero con la manifesta tendenza del legislatore dell'ultimo decennio di tutelare ed incrementare

²³¹ In questi termini, F. PEPE, *Gli effetti "premiali" delle nuove fattispecie dell'adesione: alcune riflessioni "a caldo" in tema di sanzioni tributarie ed istituti fiscali "concordatari"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, p. I, fasc. 4, p. 475 ss., che sostiene che la partecipazione del contribuente ha oggi un prezzo oggettivamente determinato o determinabile.

la dialettica fisco-contribuente, attraverso un'implementazione della collaborazione e del contraddittorio fra le parti. Di qui, la significativa prima conclusione, che prerogativa del legislatore non è unicamente il favorire nel modo più ampio possibile la partecipazione del contribuente al procedimento tributario, al fine di determinare più esattamente e più efficientemente possibile la giusta imposta dovuta, quanto anche quella di definire celermente la riscossione del tributo. Se prima tale considerazione era palese a livello di prassi, con riferimento per lo più all'operato dell'Amministrazione Finanziaria, oggi ciò è espressamente consacrato anche a livello di diritto positivo. E in questi termini, che dir si voglia, inevitabilmente s'innescano all'interno dell'istituto dell'accertamento con adesione forme transattive, un tempo ammesse e successivamente bandite dalla più rigorosa teoria generale del diritto, sulla base dell'implicita indisponibilità dell'obbligazione tributaria e della conseguente vincolatività dell'azione amministrativa del prelievo fiscale.²³²

Ci si potrebbe chiedere, se i nuovi istituti adesivi-deflativi, non siano per caso causa di possibili *arbitri ed arbitraggi*, lesivi del diritto costituzionale, di cui all'art. 53 Cost., di partecipazione alle spese pubbliche, in ragione della capacità contributiva individuale di ciascuno, laddove il contribuente fosse spinto a subire rilievi di per sé non accettabili, per ragioni di sola e mera convenienza, dipendenti dal beneficio della celere chiusura della vertenza, a mezzo pagamento di sanzioni massimamente ridotte.²³³ Quanto sopra potrebbe verificarsi in particolare nel caso di adesione ai verbali di constatazione, laddove l'adesione dev'essere integrale, senza possibilità di ridimensionamento della pretesa, quand'anche questa sia opinabile o addirittura insostenibile.

E' necessario, tuttavia, rilevare che il contribuente non è in nessun caso obbligato ad aderire, rimanendo la sua una scelta del tutto autonoma, benché magari difficile, e

²³² *Ibidem*; l'autore nemmeno tanto velatamente fa opposizione a quelle tesi maggioritarie, che ricostruiscono l'accertamento con adesione alla stregua di un *modulo consensuale, dialogico ovvero collaborativo*, volto alla più esatta definizione del tributo, assumendo che ciò è vero fino a un certo punto, ovvero fino a quando lo Stato pur di "incassare" in tempi rapidi, da un lato, e di decongestionare le Commissioni Tributarie, dall'altro, non lascia che l'Amministrazione addivenga a reciproche concessioni con il contribuente, perché si ponga eviti il contraddittorio.

²³³ Così M. GABELLI, *Evoluzione degli istituti adesivi e valorizzazione del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2010, fasc. 30, p. 2469 ss., che evidenzia tuttavia come tale situazione si avrebbe, altresì, in assenza dei nuovi istituti, laddove il contribuente fosse costretto all'alternativa tra l'adire il giudice tributario o accedere agli istituti deflativi già esistenti, tra cui l'accertamento con adesione, l'acquiescenza o la conciliazione giudiziale.

soprattutto la mancata adesione entro trenta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, non preclude alla parte di prestare adesione ad un successivo invito al contraddittorio, avente ad oggetto magari una ri-determinazione degli importi contenuti nel verbale. Da questo punto di vista, il legislatore sembra aver aggiunto, e non già tolto, un'occasione in più di contraddittorio.

E' forse allora possibile concludere, che i nuovi istituti adesivi aumentino, e non già diminuiscano, le occasioni di confronto e di dialogo tra Amministrazione e contribuente, e facciano ciò in una fase ancora antecedente al contraddittorio tipico dell'accertamento con adesione.

3.5.3 Accertamento con adesione, concordati di massa, condoni e scudi fiscali

E' nota in dottrina la distinzione fra accertamento con adesione e condono tributario nelle svariate forme che quest'ultimo ha assunto nel tempo, comunque sempre inquadrabili nei cd. "atti collettivi di clemenza". Anche con riferimento a questi ultimi i vantaggi consistono nell'abbandono delle sanzioni (cd. condoni puri) o in un più ampio abbattimento delle imposte e delle sanzioni insieme, con relativa contestuale rideterminazione della misura del prelievo (cd. condoni impuri).²³⁴

Una vera e propria "degenerazione" della legislazione premiale è stata la fattispecie condonistica di massa, introdotta con la legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria per il 2003), che ha eliminato ogni riferimento all'accertamento del tributo e conseguentemente alla capacità contributiva espressa dal presupposto.²³⁵

Un più recente provvedimento normativo di sanatoria è stato introdotto dall'art. 13-*bis* del D.L. 01 luglio 2009, n. 78, convertito con legge 03 agosto 2009, n.102, cd. scudo fiscale-*ter*, che per far fronte all'emersione delle attività illecitamente detenute all'estero, ha concesso la cd. possibilità di rimpatrio dei capitali esteri, a mezzo di assoggettamento degli stessi ad un'imposta straordinaria per lo più di esigua entità,

²³⁴ Non manca, in tal senso, chi ritiene la definizione del debito tributario a seguito di condono, un "versamento di somme che appaiono sempre più lontane dal necessario collegamento con il presupposto stabilito *ex lege*", così M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., p. 210 ss.

²³⁵ *Ibidem*; l'autrice menziona, altresì, i noti profili di compatibilità del citato condono con l'ordinamento comunitario, che ha visto una condanna dell'Italia da parte della Corte di Giustizia dell'U.E., sulla base dell'illegittimità di tale condono, quanto meno con riferimento all'IVA comunitaria, attesa la configurabilità delle misure previste in termini di aiuto di Stato.

dietro la garanzia della riservatezza e della preclusione di qualsiasi accertamento degli imponibili riferiti ai capitali rimpatriati.²³⁶

Ebbene, la differenza delle sopra citate fattispecie dall'accertamento con adesione si caratterizza per l'individuazione già a livello legislativo dei requisiti in presenza dei quali il contribuente può godere dei relativi benefici, addirittura in assenza di forme di contraddittorio. E' chiaro che si tratta di procedure per lo più automatiche, in presenza delle quali il contribuente può subire sconti non solo relativi alle sanzioni, ma anche alle imposte; procedure che si configurano, pertanto, in modo strutturalmente diverso dall'accertamento con adesione, che trova il proprio perno nel modulo consensuale, sebbene con le limitazioni citate nei paragrafi precedenti.

²³⁶ La sopracitata imposta straordinaria di esigua entità ha avuto ad oggetto dapprima il 5% dell'imponibile relativo all'attività finanziaria e patrimoniale detenuta all'estero, successivamente elevato di un punto percentuale, a fronte della sanzione pari al 10% dell'imponibile accertato in caso di notifica dell'atto di contestazione a seguito di monitoraggio fiscale, diminuito al terzo, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 218/97; per diversi spunti sull'argomento, che ha suscitato peraltro un vivace dibattito intorno alla natura giuridica dello scudo, se potesse qualificarsi come condono, piuttosto che come generica sanatoria, cfr., fra i più AA.VV., *Lo scudo fiscale*, (V. UCKMAR a cura di), Milano, 2009, p. 60 ss.; C. BEGNINI, A. TOMASSINI, *Le novità sugli obblighi di monitoraggio fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 41, p. 3326 ss.; P. GIANNI, *Riflessioni su alcuni aspetti controversi dalla applicazione della normativa sul cd. scudo fiscale-ter*, in *Boll. Trib.*, 2009, fasc. 21, p. 1583 ss.; in chiave critica A. CISTERNA, *Scudo ter: un serve l'effettivo rimpatrio è sufficiente a sanare le attività cross-border?*, in *Guida al dir.*, 2009, fasc. 44, p. 3 ss.

CAPITOLO QUARTO

4. IL DIRITTO DI ACCESSO

4.1 Premessa

Il Capo V della legge n. 241/1990 (dall'art. 22 all'art. 27), per la prima volta nel nostro ordinamento, ha riconosciuto il carattere di generalità al diritto di accesso, risolvendo l'antitesi segretezza-pubblicità a favore di quest'ultima, facendo della stessa la regola generale dell'azione amministrativa.

Per quanto riguarda l'accesso agli atti del procedimento tributario, a differenza di altri istituti e principi della legge 241/1990, in ordine ai quali non vi è mai stato dubbio della loro operatività, si sono registrate in passato fino all'avvento della legge n.15 del 2005, posizioni ondivaghe, non uniformi, che hanno avuto ad oggetto la portata dell'art. 24, come anche dell'art. 13, comma 2, della legge n. 241/1990 in relazione all'accertamento.²³⁷ Prima del 2005, si registravano orientamenti diversi di chi, da un lato, riconosceva in capo al contribuente il diritto di accedere senza alcuna limitazione agli atti adottati nel corso del procedimento di accertamento, e chi dall'altro tendeva ad escludere con diversi gradi di intensità tale diritto, al fine di garantire la riservatezza del procedimento, almeno fino a quando non fosse stato adottato l'atto conclusivo del procedimento.²³⁸

Proprio con l'intento di porre fine a tale dibattito, il legislatore ha modificato l'art. 24 della legge n. 241/90 a mezzo dell'art. 16 della legge n. 15/2005, introducendo così

²³⁷ In tale senso, A. BUSCEMA, *Aspetti processuali del diritto di accesso ai documenti in materia tributaria*, in *Finanza&Fisco*, 2001, fasc. 37, p. 4604 ss.; F. ARDITO, *Il diritto di accesso nel procedimento tributario*, in *Boll. Trib.*, 1999, fasc. 13, p. 1016 ss.; B. BELLE', *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: L. 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future*, quale nota alla pronuncia del Consiglio di Stato del 5 dicembre 1995 n. 982, in *Rassegna tributaria*, 1997, fasc. 2, p. 444 ss.; M. L. CONSOLAZIO, *Principio del contraddittorio e legge n. 241/1990: prospettive del diritto tributario*, in AA.VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, in *Atti del convegno di studi*, Roma, 20-21 maggio 1994, ETI, 1994.

²³⁸ Nel senso di ritenere sempre ostensibili, pertanto accessibili, gli atti del procedimento tributario, senza dunque attendere l'emissione dell'atto impositivo, cfr. L. FERLAZZO NATOLI, F. MARTINES, *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario (sotto il profilo dell'accesso agli atti prodromici all'accertamento)*, in *Boll. Trib.* n. 1/2004, pp. 60-65; e ancora A. VOGLINO, *L'accesso ai documenti dei procedimenti tributari di indagine e di accertamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, p. 1439 ss.; per la giurisprudenza contraria a quanto sopra si vedano in particolare le decisioni del Cons. di Stato, del 9 luglio 2002, n. 3825, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2002, 1650 ss.; del 2 aprile 2002, n. 1977, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2002, 886 ss.; del 13 luglio 1998, n. 1091, in *Foro Amm.*, 1998, 2026 ss. e nel sito internet www.altalex.com

espressamente nel nuovo testo, la preclusione di cui al co. 1, lett. b), ovvero l'esclusione del diritto di accesso *nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano.*²³⁹

Come ricordato, una simile preclusione, benché relativa non già all'accesso ai documenti ma, in senso più ampio, alla partecipazione dei soggetti al procedimento amministrativo, era già presente nel capo III della L. n. 241/1990, e precisamente nell'art. 13, che è rimasto invariato anche a seguito della riforma.

Alla luce di questo dato ci si chiede come debba essere intesa la modifica dell'art. 24 della legge n. 241/1990. Ci si chiede più precisamente se tale modifica debba essere letta nel senso del rinforzo della tutela della segretezza del procedimento tributario, magari a scapito di un'erosione delle garanzie di tutela del contribuente, o seppure possa essere interpretata in modo diverso.

Prima di affrontare tale tematica, tuttavia, è utile soffermarsi sulla portata generale del diritto in esame, come disciplinato dalla legge generale sul procedimento amministrativo n. 241/1990.

²³⁹ Per una più agevole comprensione, si riporta di seguito la vecchia formulazione per esteso dell'art. 24 della legge 241 del 1990: "1. Il diritto di accesso è escluso per i documenti coperti da segreto di Stato ai sensi dell'art. 12 della legge 24 ottobre 1977, n. 801, nonché nei casi di segreto o di divieto di divulgazione altrimenti previsti dall'ordinamento.
2. Il Governo è autorizzato ad emanare, ai sensi del comma 2 dell'art. 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti intesi a disciplinare le modalità di esercizio del diritto di accesso e gli altri casi di esclusione del diritto di accesso in relazione alla esigenza di salvaguardare:
a) la sicurezza, la difesa nazionale e le relazioni internazionali;
b) la politica monetaria e valutaria;
c) l'ordine pubblico e la prevenzione e repressione della criminalità;
d) la riservatezza di terzi, persone, gruppi ed imprese, garantendo peraltro agli interessati la visione degli atti relativi ai procedimenti amministrativi, la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i loro interessi giuridici.
3. Con i decreti di cui al comma 2 sono altresì stabilite norme particolari per assicurare che l'accesso ai dati raccolti mediante strumenti informatici avvenga nel rispetto delle esigenze di cui al medesimo comma 2.
4. Le singole amministrazioni hanno l'obbligo di individuare, con uno o più regolamenti da emanarsi entro i sei mesi successivi, le categorie di documenti da esse formati o comunque rientranti nella loro disponibilità sottratti all'accesso per le esigenze di cui al comma 2.
5. Restano ferme le disposizioni previste dall'art. 9 della legge 1° aprile 1981, n. 121, come modificato dall'art. 26 della legge 10 ottobre 1986, n. 668, e dalle relative norme di attuazione, nonché ogni altra disposizione attualmente vigente che limiti l'accesso ai documenti amministrativi.
6. I soggetti indicati nell'art. 23 hanno facoltà di differire l'accesso ai documenti richiesti sino a quando la conoscenza di essi possa impedire o gravemente ostacolare lo svolgimento dell'azione amministrativa. Non è comunque ammesso l'accesso agli atti preparatori nel corso della formazione dei provvedimenti di cui all'art. 13, salvo diverse disposizioni di legge."

4.2 L'accesso agli atti del procedimento tributario: profili generali

Come anticipato nella nostra premessa, i documenti inerenti al procedimento tributario sono esclusi “dall'accesso partecipativo”, sia in base alla normativa generale (art. 13 e art. 24 della legge n. 241/1990), sia in base alla normativa sul segreto d'ufficio degli impiegati e funzionari dell'Amministrazione Finanziaria (ex art. 66, D.P.R. n. 633/1972 e art. 68, D.P.R. n. 600/1973).²⁴⁰

A seguito della riforma del 2005 (art. 24, co. 1, lett. *b*), anche il diritto di “accesso conoscitivo” è da ritenersi escluso - oltre che per i documenti coperti da segreto, per gli atti normativi amministrativi generali, di pianificazione e programmazione –per i procedimenti tributari, per i quali “*restano ferme le particolari norme che li regolano*” (espressione corrispondente a quella dell'art. 13, co. 2).

In dottrina c'è chi ha ricondotto tale esclusione espressa alla particolare struttura del procedimento tributario, che non contemplerebbe né spazi di interesse, né di intervento per soggetti terzi.²⁴¹

Se in precedenza, in virtù del combinato disposto degli artt. 13 e 24, co. 6 (vecchia formulazione), era facoltà della pubblica amministrazione escludere l'accesso agli atti del procedimento tributario fino all'emanazione del provvedimento conclusivo del procedimento, ovvero sino a quando la conoscenza di essi potesse “*impedire o gravemente ostacolare lo svolgimento dell'azione amministrativa*”, e non era comunque ammesso l'accesso agli “*atti preparatori nel corso della formazione dei provvedimenti di cui all'art. 13*”, il novellato art. 24, che ha visto eliminato e sostituito il comma 6, ha acquisito autonoma rilevanza, e sembrerebbe ora coprire, almeno apparentemente, tutta l'attività istruttoria degli Uffici tributari, con una estensione dell'esclusione del diritto di accesso all'intero procedimento tributario *in itinere*.²⁴² La *ratio* sottesa alla norma risiederebbe nel fatto che gli atti

²⁴⁰ Sull'accesso agli atti tributari v. diffusamente P. BORRELLI, *Diritto di accesso del contribuente agli atti del procedimento tributario*, in *Corr. Trib.*, 2005, fasc. 30, pp. 2377-2383.

²⁴¹ Sull'argomento v. P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXVI, 1, I, 2007, pp. 67-74; e anche L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad escludendum ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, fasc. 3, pt. 1, pp. 586-588.

²⁴² Così Cons. di Stato, Sez. IV, 9 luglio 2002, n. 385, cit., che in applicazione del combinato disposto degli artt. 13 e 24, comma 6°, della legge 7 agosto 1990, n.241, ha affermato che deve ritenersi illegittimo il diniego all'accesso di un atto interno, facente parte di un procedimento tributario

d'accertamento, prodromici rispetto all'adozione del provvedimento finale, sarebbero funzionali alla peculiare attività di acquisizione di informazioni fiscali, di cui sembrerebbe opportuno preservare riservatezza e celerità, ai fini della completezza e veridicità degli elementi raccolti. L'intento sarebbe quello di impedire che la partecipazione del privato possa rivelarsi un'indebita ingerenza nell'attività, per così dire, "investigativa" e d'*intelligence* dell'Amministrazione Finanziaria, preordinata all'accertamento e alla riscossione dei tributi. Solo a seguito dell'adozione del provvedimento finale, della cui natura ricettizia *ex art. 21-bis* nessuno dubita, sarebbe possibile per il contribuente avere contezza, oltre che dell'atto impositivo, anche degli atti preparatori.²⁴³

Il divieto d'informazione, relativamente a tali atti *endo-procedimentali*, in quanto preparatori e prodromici rispetto all'atto finale, cesserebbe di essere operativo una volta conclusa la fase accertativa, con l'emissione e la relativa notifica dell'avviso di accertamento.²⁴⁴

Le limitazioni al diritto di accesso agli atti preparatori avrebbero l'effetto di condizionare significativamente il diritto al contraddittorio nella fase istruttoria *infra-procedimentale*, non essendo garantita la piena conoscenza degli atti del

conclusosi con il processo verbale di constatazione, cui ha fatto seguito la notifica del conseguente avviso di rettifica e la proposizione del ricorso da parte dell'interessato, in quanto l'esclusione dell'accesso ai documenti amministrativi è riferibile soltanto a quegli atti preparatori del provvedimento terminale, allorché sia ancora in corso il relativo procedimento tributario e questi non si sia ancora concluso con l'adozione di un atto di imposizione; in dottrina non manca chi in modo ancora più radicale come L. FERLAZZO NATOLI, F. MARTINES, *La L. n. 15/2005 nega l'accesso agli atti del procedimento tributario. In claris non fit interpretatio*, in *Rass. Trib.*, 2005, fasc. 5, pp. 1490-1502, sostiene che "[...] l'esclusione del diritto di accesso da parte del contribuente agli atti del procedimento accertativo, sin dal suo avvio e a prescindere dall'esito dello stesso[...]implica[...]una palese violazione del principio del contraddittorio procedimentale che[...]trova consacrazione in più settori della normativa tributaria, primo fra tutti lo Statuto dei diritti del Contribuente", tale che "[...] il legislatore della novella[...]con un approccio che appare lontano dall'afflato che poco tempo prima aveva ispirato la redazione delle norme dello Statuto dei diritti del Contribuente[...]ha perso una grande occasione per riconoscere alla posizione del contribuente nell'ambito del procedimento tributario le stesse garanzie offerte a qualsivoglia altro destinatario dell'azione amministrativa[...]"; in senso opposto si segnala l'orientamento minoritario secondo cui l'esclusione del diritto di accesso nei procedimenti tributari è condivisibile, stante la "riservatezza" che richiede un'istruttoria fiscale, dal momento che "un accesso agli atti nel corso di un ispezione tributaria potrebbe condurre all'individuazione, da parte del contribuente, di elementi che finiscono per indebolire la pretesa dell'Erario, a discapito dei principi di efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa": in tal senso M. QUERQUI, M. QUERQUI, *Accesso agli atti dei procedimenti tributari: analisi delle norme di interesse alla luce delle modifiche ed integrazioni alla L. n. 241 del 7 agosto 1990*, in *Il Fisco*, 2005, n.39, fasc. 1, p. 6102 ss.

²⁴³ M. QUERQUI, M. QUERQUI, *Accesso agli atti dei procedimenti tributari*, *op. cit.*, p. 6104 ss.

²⁴⁴ *Ibidem*.

procedimento, tuttavia l'esclusione del soggetto passivo d'imposta dall'accesso conoscitivo non appare pienamente giustificabile per tutta una serie di ragioni.

In primis, perché l'oggetto dell'indagine verte su circostanze e fatti del passato (anni d'imposta pregressi rispetto all'anno in corso), i cui dati sono già stati inoltrati all'Amministrazione Finanziaria, tanto che il contribuente difficilmente potrebbe nascondere, occultare o celare documentazione: pertanto non si comprende come quest'ultimo potrebbe essere di ostacolo all'attività amministrativa.

In secondo luogo, l'accesso del contribuente destinatario del provvedimento impositivo finale, non implicherebbe il pericolo di divulgazione dei dati di terzi, visto che l'accertamento ha ad oggetto i dati relativi il più delle volte unicamente alla persona del contribuente, e non già a terzi: non si ravviserebbe pertanto un obbligo di tutela di eventuali contro-interessati.

In terzo luogo, il contribuente è comunque candidato a scoprire l'attività d'indagine amministrativa svolta nei suoi confronti: pertanto, ciò che può opporre in un secondo momento, in fase di adesione o contenziosa, ben potrebbe opporre già in fase istruttoria, a mezzo di agevole intervento nella fase istruttoria.

Non è mancato chi ha affermato, che in ambito tributario alla luce delle modifiche del 2005, è come se al contribuente fosse riconosciuta la titolarità non tanto di un diritto soggettivo all'accesso, come peraltro prescritto in via generale dalla legge n. 241/1990, quanto di un interesse legittimo speculare e simmetrico rispetto all'incisivo potere dell'Ufficio.²⁴⁵

Della posizione sostanziale del contribuente non esiste una tutela autonoma, anteriore all'emanazione dell'atto accertativo, nonostante l'interesse del cittadino di partecipare al procedimento non abbia natura, si badi, "meramente procedimentale", bensì sostanziale. Pur tuttavia la tutela giurisdizionale si può avere solo al termine della fase istruttoria, una volta che questa è conclusa ed il provvedimento amministrativo emanato.²⁴⁶

²⁴⁵ Così, in chiave critica, P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, cit., p. 67-74.

²⁴⁶ Che l'eventuale violazione del diritto di partecipazione possa essere fatto valere a procedimento concluso, attraverso l'ordinario giudizio di legittimità avverso il provvedimento finale, sembrerebbe una conclusione diffusa, salvo i casi di richiesta di intervento del Garante, che può fare a scopo

Secondo tale impostazione, che considera gli atti endo-procedimentali come non accessibili, l'accesso all'interno della funzione accertativa non si potrebbe compiutamente realizzare, in quanto la formazione della volontà provvedimento e, in generale, di qualsiasi manifestazione di volontà dell'Amministrazione Finanziaria avente rilevanza interna (come circolari di indirizzo, note interne e altro), permane ad appannaggio degli Uffici, mentre oggetto del diritto di accesso resta il provvedimento "*destinato ad incidere direttamente su posizioni soggettive, tutelate dall'ordinamento, provvisto di immediato rilievo esterno, in quanto dotato di autonoma efficacia lesiva di dette posizioni*".²⁴⁷

La *ratio* della norma di cui all'art. 24, va detto, non risiede tanto nell'effetto limitativo del diritto all'informazione del contribuente agli atti che specificamente lo riguardano, quanto nel voler garantire un rapido e corretto svolgimento dell'azione amministrativa. In questo senso il divieto di accesso sarebbe da leggere come diritto alla segretezza e all'altrui riservatezza, continuando la materia tributaria ad essere considerata "protetta" dal legislatore.²⁴⁸

Va tuttavia sottolineato che l'interesse al corretto svolgimento dell'attività amministrativa rilevarebbe ben prima della fase processuale e conseguentemente meriterebbe tutela a prescindere dall'adozione di eventuali atti impositivi: "*la situazione giuridica soggettiva qualificata come interesse legittimo trova la sua*

investigativo la richiesta - non consentita al privato - di "*documenti o chiarimenti agli uffici competenti [...] e attiva le procedure di autotutela*" (art. 13, comma 6, Statuto del contribuente): in tal senso cfr. L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 44, p. 3571 ss.; e A. MARCHESELLI, *Solo il pregiudizio concreto derivante dai vizi dell'istruttoria invalida l'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 41, p. 3339 ss., con particolare riferimento agli accertamenti bancari; per certa giurisprudenza, secondo cui: "*le violazioni di legge, nelle quali l'Amministrazione Finanziaria incorra in fasi preparatorie e prodromiche rispetto all'avviso di accertamento, non sono autonomamente denunciabili, ed hanno rilevanza se e nei limiti in cui infirmino l'avviso stesso (ove emesso e notificato)*", v. sent. di Cass., Sez. Trib., 05 marzo 2007, n. 5003, in *Giust. Civ. Mass.*, 2007, 3; Cass., Sez. Trib., 27 ottobre 2000, n. 14200, in *Giust. Civ. Mass.*, 2000, 2192 ss. e in *D&G - Dir. e Giust.* 2000, f. 43-44, p. 58 ss.

²⁴⁷ Così P. PIANTAVIGNA, cit., che polemizza contro tale impostazione.

²⁴⁸ Hanno preso posizione (e continuano a farlo) nei confronti di tale impostazione diversi autori, tra cui M. BASILAVECCHIA, *Impossibile l'accesso agli atti tributari*, in *Corr. Trib.*, 2008, fasc. 38, p. 3094 ss.; S. PANZERA, *Ancora dubbi sul diniego di accesso ai procedimenti tributari*, in *Il Foro Toscano*, 2009, fasc.3, p. 36 ss.; e ancora A. R. CIARCIA, *L'accesso partecipativo e l'accesso conoscitivo dal diritto amministrativo al diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, fasc. 6, I, p. 1154 ss.

genesì nel mancato rispetto del principio del contraddittorio da parte dell'Amministrazione Finanziaria nella fase istruttoria".²⁴⁹

Nella fase istruttoria dell'accertamento tributario sembra, dunque, esserci un vuoto di tutela, in quanto il diritto al contraddittorio (art. 24, co. 2, Cost.) sembra ricevere tutela processuale, solo dopo la notifica dell'avviso di accertamento, tanto che ci si pone il problema delle garanzie del contribuente nello spazio anteriore alla notifica dello stesso, prima cioè della sua impugnazione a mezzo di ricorso alla tutela giurisdizionale innanzi alla Commissione Tributaria. In questo senso la pretesa partecipativa parrebbe dover essere assistita da maggiori forme di tutela durante il procedimento. Ad un interesse specifico del contribuente al corretto svolgimento del procedimento, dovrebbe infatti corrispondere – in base ad una norma specifica – un'adeguata forma di riparazione in ogni caso di illegittima violazione di detto interesse di parte. In particolare parrebbe doversi condividere quell'orientamento, secondo il quale il mancato rispetto nella fase procedimentale dei principi partecipativi posti a garanzia del contribuente (presupposti, metodi, cautele proprie della procedura di accertamento) dovrebbe sempre configurare vizio d'illegittimità, con conseguenti relative ricadute nella fase processuale, in termini di annullamento del provvedimento impugnato.²⁵⁰ Ciò si dica in generale, così come con specifico riferimento all'accesso ai documenti.

In questi termini, la "cultura dialettica dell'*audi et alteram partem*" postulerebbe il diritto del contribuente di manifestare il proprio punto di vista sugli addebiti a lui mossi, prima che venga adottato un qualsiasi provvedimento nei suoi confronti, anticipando quindi dal processo al procedimento il momento del contraddittorio in cui poter esporre le sue ragioni.²⁵¹

In avallo di quanto sopra esposto, chi scrive si sente di affermare, in uno slancio di composta audacia, che in realtà il diritto di partecipazione e il diritto di accesso nei procedimenti tributari non sono totalmente esclusi dalle previsioni edittali della legge

²⁴⁹ Così L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, fasc. 9, p. 768 ss., la cui affermazione, benché risalente, può essere condivisa ancor oggi.

²⁵⁰ Sul punto, ancora, P. PIANTAVIGNA, cit., p. 67 ss.

²⁵¹ In tal senso si veda R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, fasc. 5, pp. 371 ss.

n. 241 del 1990, dal momento che esistono norme di settore che li riconoscono e li garantiscono. In questo senso la *ratio* dell'art. 24, non sarebbe quella di radicalmente escludere la partecipazione del cittadino in speciali tipologie di procedimenti amministrativi tra cui quelli tributari, bensì solo quella di escludere l'applicazione della disciplina generale di cui alla L. n. 241/1990: lasciando permanere il riferimento alle specifiche disposizioni rinvenibili nelle altre fonti del diritto tributario.²⁵² Fra queste un particolare riferimento va alla legge 212/2000, che regola la partecipazione e l'accesso secondo modelli in parte alternativi rispetto a quelli previsti dalla legge generale sul procedimento. In particolare ci si riferisce qui, a titolo esemplificativo, alla possibilità di richiesta d'intervento del Garante del contribuente, nei casi in cui il contribuente lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale e irragionevoli, affinché quest'ultimo inoltri agli Uffici richieste di documenti, chiarimenti, raccomandazioni e richiami; o ancora all'art. 12 co.6 dello Statuto in tema di intervento del contribuente attraverso la presentazione di osservazioni e memorie.

Si precisa inoltre che la legge n. 15/2005, nel modificare il co. 6 dell'art. 24, nel senso di un'apparente generalizzazione del divieto di accesso, ha di fatto consentito attraverso la proposizione "*salvo nei procedimenti tributari[...]le particolari norme che li regolano*" il richiamo dell'art. 7 dello Statuto del contribuente, in forza del quale deve essere comunque garantito al contribuente, *l'accesso non solo a tutti gli atti tributari notificatigli, anche di natura infra-procedimentale, ma anche a tutti gli ulteriori atti in essi richiamati o che ne costituiscono il presupposto.*²⁵³ Una simile garanzia di accesso è contenuta altresì nell'art. 24, co. 7 della legge n. 241/1990, che

²⁵² Che la disciplina tributaria dei procedimenti è una disciplina speciale rispetto a quella generale dei procedimenti amministrativi e che sovente si applica la disciplina generale, integrata (e talora derogata) dalla disciplina tributaria lo afferma anche F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, XI Ed., Torino, Utet, 2011, p. 55 ss.

²⁵³ In tal senso P. BORRELLI, *Diritto di accesso del contribuente agli atti del procedimento tributario*, cit., p. 2377 ss.; e anche P. BURLA, A. NASTASIA, *L'accesso al provvedimento di autorizzazione alle indagini finanziarie*, in *Il Fisco*, 2006, n. 45, fasc. 1, p. 6933 ss. Si ricordi che del medesimo tenore è l'art. 24, co. 7 allorché - prevedendo che debba essere comunque garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza si renda necessaria allo scopo di meglio curare o difendere i propri interessi giuridici - apre la possibilità per i contribuenti di avere cognizione di causa anche in momento anteriore all'emanazione dell'atto conclusivo del procedimento tributario. Anche ai fini del compiuto esercizio dei diritti di cui all'art. 12 dello Statuto (*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*), si deve propendere per il salvataggio del diritto di accesso già nelle fasi preparatorie all'atto finale.

con una disposizione dal medesimo tenore letterale, prevede che debba essere comunque garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza si renda necessaria allo scopo di meglio curare o difendere i propri interessi giuridici. Ciò apre di fatto la possibilità anche ai contribuenti in ambito tributario di avere cognizione piena degli atti dell'Amministrazione Finanziaria, anche in un momento antecedente all'emanazione dell'atto conclusivo del procedimento di accertamento. Analogamente, con riferimento all'esercizio dei diritti, di cui all'art. 12 dello Statuto (*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*), è rafforzata la possibilità di accesso agli atti già nelle fasi preparatorie della stesura del processo verbale di constatazione, pertanto precedenti la notifica del successivo avviso di accertamento.

Alla luce di quanto sopra esposto, parrebbe potersi legittimamente ritenere, senza forzatura del tenore letterale della norma, che le garanzie procedurali a favore del contribuente non siano state ridotte dalla legge n. 15/2005, nonostante l'apparente estensione dell'applicazione dell'art. 24 anche in ambito tributario. Interpretando a contrario la novellata disposizione dell'art. 24, sembrerebbe, piuttosto, che il legislatore, facendo salve "*nei procedimenti tributari [...] le particolari norme che li regolano*", abbia optato per lasciare intatto, da un lato, il complesso di garanzie che il sistema tributario ha approntato prima del febbraio 2005, dall'altro l'accesso quanto meno agli atti strumentali, richiamati, o presupposto di provvedimenti dei quali il contribuente ha già conoscenza: ciò in forza del diritto di difesa.

In buona sostanza, la *ratio* dell'art. 24 della legge 241 del 1990 più che essere letta nel senso di limite al diritto d'informazione del contribuente, andrebbe piuttosto intesa nella possibilità concessa dal legislatore all'Amministrazione Finanziaria di procedere a un rapido e corretto svolgimento dell'azione amministrativa. D'altro canto, il contribuente può, in base alla normativa di settore, intervenire personalmente nella dialettica procedimentale, sia in chiave collaborativa che difensiva, a mezzo di inedite facoltà, quali la presentazione di memorie scritte e documenti e la richiesta di intervento esterno del Garante, in piena attuazione oltre che dei principi amministrativi regolanti l'azione dell'Amministrazione, anche di

quelli civilistici di leale collaborazione e di buona fede (art. 10, co. 1 dello Statuto).²⁵⁴

4.2.1 La giurisprudenza amministrativa in materia

La giurisprudenza amministrativa si è più volte trovata investita del compito di chiarire il reale tenore della formulazione dell'art. 24, co. 1, lett. *b*), trovandosi i giudici di primo grado, nella maggior parte dei casi, ad accogliere i ricorsi relativi al diniego opposto dall'Amministrazione Finanziaria di accedere agli atti prodromici del procedimento di accertamento tributario, ove quest'ultimo si fosse concluso con l'adozione dell'atto impositivo. E' qui opportuno segnalare alcune fra le più importanti e recenti decisioni della giustizia amministrativa in materia, in particolare la sentenza della Sezione II del T.A.R. Lazio, del 03 novembre 2009, n. 10765, con la quale i giudici hanno, da un lato, confermato il proprio precedente orientamento in ordine alla possibilità di accesso agli atti del procedimento tributario, dall'altro, circoscritto - concorrendo a ridimensionarla - la regola dell'inapplicabilità delle norme sull'accesso agli atti del procedimento in materia tributaria.²⁵⁵

La disposizione in esame non intende, ad avviso dei giudici, escludere *in toto* il diritto di accesso agli atti dei procedimenti tributari, ma imporrebbe semplicemente un differimento della cognizione degli atti interni al momento in cui il procedimento si può dire concluso mediante l'adozione del provvedimento finale. La citata sentenza richiama i precedenti del Cons. di Stato, (anche anteriori alla novella del 2005 della legge n. 241/90), che accostavano l'effettiva ragione del divieto d'accesso ad una

²⁵⁴ Che il principio di lealtà nei rapporti fra contribuente e Fisco abbia un ambito applicativo esteso ad ogni fase del procedimento di accertamento tributario, lo ha riconosciuto *in primis* Cons. di Stato, Sez. IV, 2002, n. 3825, in *Boll. Trib.*, 2004, fasc. 1, p. 62 ss., con nota di L. FERLAZZO NATOLI, F. MARTINES, *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario (sotto il profilo dell'accesso agli atti prodromici all'accertamento)*.

²⁵⁵ La pronuncia è riportata da M. BASILAVECCHIA, *Nuovi riconoscimenti al diritto di accesso*, in *Corr. Trib.* 2010, n. 4, pp. 260 ss., e ha ad oggetto un'istanza d'accesso agli atti nei confronti della società incaricata della riscossione dei tributi, collegata alla necessità di verificare la presunta notifica di una cartella di pagamento; per i precedenti orientamenti della giurisprudenza amministrativa cfr. la sentenza della stessa Sezione del Cons. di Stato del 31 ottobre 2008, n. 9516, riguardante l'accesso agli atti di un procedimento di fermo amministrativo su beni mobili registrati; e ancora cfr. T.A.R. Lazio, Sez. II, sent. del 3 novembre 2009, n. 10765, in *Il Fisco*, 2010, n. 3, fasc. 1, p. 398 ss.; nella stessa direzione T.A.R. Lazio, Sez. II, sent. del 7 gennaio 2009, n. 22; T.A.R. Lazio, Sez. II, sent. del 31 ottobre 2008, n. 9516; T.A.R. di Perugia, Sez. I, sent. del 14 luglio 2008, n. 372; T.A.R. di Ancona, Sez. I, sent. del 10 luglio 2008, n. 723; T.A.R. di Torino, sent. del 22 maggio 2008, n. 1199; T.A.R. di Reggio Calabria, Sez. I, sent. del 30 aprile 2008, n. 225; T.A.R. di Bari, Sez. I, sent. del 21 febbraio 2008, n. 320, in *Banca Dati BIG, Ipsoa*.

soltanto provvisoria esigenza dell'Amministrazione Finanziaria, consistente nella protezione della riservatezza degli atti preparatori alla formazione del provvedimento finale.²⁵⁶

Il T.A.R. Lazio, condividendo l'impostazione del Consiglio di Stato, ha riconosciuto che, una volta conclusa l'istruttoria del procedimento accertativo del tributo, non vi è più ragione di negare il diritto d'accesso, in mancanza del quale il contribuente già esposto alla pretesa autoritativa dell'Erario si potrebbe trovare, altresì, impossibilitato a reagire in modo efficace, a causa della mancata completa conoscenza degli atti. In definitiva, non si può affermare che il diritto d'accesso nel procedimento tributario sia negato, ma si può piuttosto ritenere che il suo esercizio sia limitato, in particolare in quelle fasi in cui il controllo sul contribuente è ancora in via di espletamento.²⁵⁷

Le conseguenze che ne discendono non sono peraltro scevre d'ambiguità, in quanto si riconosce il pieno diritto di accesso, purché esercitato "oltre" e non "all'interno" del procedimento tributario. La fase dell'accertamento - menzionato in sentenza - costituisce allora *"un terminale unico, che distingue nettamente tra loro le due zone - o, per meglio dire, le fasi sequenziali - nelle quali il diritto di accesso è rispettivamente prima negato e poi infine riconosciuto"*.²⁵⁸

Analogamente, il T.A.R. Reggio-Calabria ha avuto modo di affermare che l'inapplicabilità della disciplina del diritto di accesso è giustificata (o per meglio dire imposta) dalla specialità dell'accertamento tributario, ove venga in rilievo l'esercizio di poteri istruttori ed investigativi sostanzialmente analoghi a quelli tipici delle

²⁵⁶ Consiglio di Stato, 9 luglio 2002, n. 3825; Consiglio di Stato, 21 ottobre 2008, n. 5144, in *Banca dati BIG, Ipsoa*.

²⁵⁷ M. BASILAVECCHIA, *Nuovi riconoscimenti al diritto di accesso*, cit., pp. 262 ss. che evidenzia come il T.A.R. Lazio sembri qualificare, in termini procedurali, l'attività preparatoria dell'accertamento, mettendo in luce lo stretto rapporto tra attività preparatoria ("*di verifica fiscale*") e atto conclusivo, lasciando però sprovvisto di tutela ex artt. 22 ss. della legge n. 241/1990 il diritto di accesso ai documenti alla chiusura delle operazioni di verifica.

²⁵⁸ *Ibidem*, ove si legge però in chiave critica, che sovente, nella pluralità di moduli procedurali che disciplinano le varie fasi di attuazione del tributo, non è facile distinguere per ciascuna fase, gli atti preliminari sottratti all'accesso, dagli atti successivi, dal momento che l'avviso di accertamento non sempre rappresenta un parametro idoneo a distinguere la fase riservata dalla fase nella quale può essere esercitato il diritto di accesso.

indagini preliminari nel procedimento penale (in via di principio, sottoposte a segreto istruttorio).²⁵⁹

Di contro, una tale preclusione sembra più difficilmente giustificabile con riferimento alla fase della riscossione, ove la riservatezza dei controlli dell'Amministrazione Finanziaria viene a perdere la propria ragion d'essere.²⁶⁰ In tal senso si è pronunciata anche la giurisprudenza amministrativa del Supremo Consesso, secondo cui una volta salvaguardato il principio di riservatezza che governa l'accertamento tributario, non può essere negato l'accesso ai documenti nella fase esecutiva ed anzi bisogna evitare che "*l'interessato, una volta raggiunto da un'intimazione di pagamento o da un pignoramento, se privato della possibilità di conoscere il ruolo, la cartella esattoriale o la sua notifica, sia costretto a proporre impugnazione al 'buio' contro tali atti della riscossione (o in ordine a eventuali vizi derivanti dall'intimazione di pagamento o del pignoramento)*".²⁶¹

Con detta pronuncia, il Consiglio di Stato ha espresso, per la prima volta dopo le sopravvenute modifiche legislative apportate dalla legge n. 15/2005, il proprio orientamento in tema di diritto di accesso agli atti del procedimento tributario. La controversia sottoposta all'attenzione dei giudici aveva ad oggetto la richiesta del contribuente di conoscere il parere espresso dalla competente Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate in merito all'annullamento parziale di un atto impositivo da parte dell'Ufficio Territoriale locale. In senso opposto alla pronuncia di prime cure (del T.A.R. Lombardia), che rigettava la richiesta di accesso avanzata dal contribuente propendendo per un'interpretazione letterale dell'art. 24, co.1, lett. b) della legge n. 241/90, il Consiglio di Stato, in riforma della sentenza dei giudici lombardi, si è espresso ritenendo l'accessibilità agli atti endo-procedimentali solo

²⁵⁹ Così T.A.R. di Reggio Calabria, Sez.I, sentenza del 12 settembre 2008, n. 475, pubblicata nel sito internet www.giustizia-amministrativa.it

²⁶⁰ In dottrina si rileva che "*non v'è ragione (o almeno essa non è indicata dal legislatore) per escludere il diritto di accesso in materia tributaria a fronte di una sempre maggiore apertura in tal senso negli altri settori dell'azione amministrativa*", in tal senso L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra coeventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale)*, cit., p. 586 ss.

²⁶¹ Così sentenza del Cons. di Stato, Sez. IV, del 21 ottobre 2008, n. 5144, in *Il Fisco*, 2008, n. 45, fasc. 2, p. 8169 ss., con relativo commento di A. IORIO, S. SERENI, *Consiglio di Stato, Sez. IV, n. 5144 del 21 ottobre 2008: l'inaccessibilità agli atti in materia tributaria riguarda solo la fase del procedimento*; e di S. SERVIDIO, *Consiglio di Stato, Sez. IV, n. 5144 del 21 ottobre 2008 - Accertamento tributario: atti endoprocedimentali e diritto di accesso*, in *Il Fisco*, 2008, n. 48, fasc.1, p. 8625 ss.; si veda anche F. GRAZIANO, *Conciliazione degli interessi del Fisco e del contribuente nell'accesso agli atti tributari*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 2, p. 135 ss.

temporaneamente limitata alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi esigenze di riservatezza nella fase che segue la conclusione dello stesso, dopo l'adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta.²⁶² Il Supremo Consesso ha di fatto effettuato un coordinamento, a mezzo di un'interpretazione sistematica, della norma di cui al comma 1, lett. b) dell'art. 24 con quella di cui al comma 7 del medesimo articolo (accesso garantito ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o difendere interessi di natura giuridica, con il solo limite relativo ai documenti contenenti dati sensibili e giudiziari). Una volta emesso l'atto impositivo, al contribuente dovrebbe pertanto essere garantito l'accesso agli atti prodromici, in quanto interpretando diversamente il novellato art. 24, osserva il Collegio, si arriverebbe alla "*singolare conclusione che, in uno Stato di diritto, il contribuente possa essere sempre inciso dall'imposizione tributaria, pur nella più lata eccezione della 'ragione fiscale', senza neppure conoscere il perché dell'imposizione e della relativa quantificazione*".²⁶³

Più recentemente, il Consiglio di Stato ha avuto nuovamente la possibilità di intervenire sulla delicata problematica dell'accesso, con la pronuncia del 13 gennaio 2010, n. 53, con la quale ha accolto il gravame e riconosciuto il diritto del contribuente di accedere alla richiesta documentazione, sulla stessa scia della pronuncia del 2008 e in senso opposto rispetto quanto deciso nel caso di specie dal T.A.R. della Toscana in primo grado.²⁶⁴

²⁶² Per un commento della citata pronuncia del T.A.R. Lombardia, del 02 aprile 2008, n. 795, in *Banca Dati BIG, Ipsoa*, si veda M. BASILAVECCHIA, *Impossibile l'accesso agli atti tributari*, in *Corr. Trib.*, 2008, n. 38, p. 3093 ss., che evidenzia come i giudici lombardi ritenessero l'art. 24, co. 1, lett. b), della legge n. 241/1990 preclusivo in assoluto del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario.

²⁶³ In dottrina si è evidenziato come il Consiglio di Stato con tale pronuncia abbia attribuito grande rilevanza alla funzionalità dell'accesso in rapporto alla maggior tutela del contribuente, facendo prevalere rispetto al co.1 dell'art. 24 della legge 241/90, il co. 7 il cui precetto normativo è stato considerato applicabile anche in quelle materie apparentemente (ma evidentemente non del tutto) sottratte all'accesso, in tal senso M. BASILAVECCHIA, M. DI SIENA, R. LUPI, *I principi generali del diritto amministrativo "salvano" l'accesso agli atti in materia tributaria*, in *Dialoghi Tributari*, 2009, n. 1, p. 157 ss. e in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 2, p. 135 ss.

²⁶⁴ Si veda A. IANNACCONE, *Consiglio di Stato, n. 53 del 13 gennaio 2010 - Accertamento tributario e diritto di accesso*, in *Il Fisco*, 2010, n. 7, p. 968 ss., che precisa che nel caso di specie il contribuente aveva proposto ricorso innanzi al T.A.R. fiorentino avverso il diniego di accesso opposto dall'Agenzia delle Entrate, in ordine a documenti amministrativi, anche endoprocedimentali, riguardanti un avviso di accertamento a carico del richiedente, e che i giudici di I grado (T.A.R. Toscana, 9 luglio 2009, n. 1215), dopo aver confermato la validità del diniego, argomentando che la norma di cui all'art. 24, co. 1, lett. b), L. n. 241/90, "*prevede inequivocabilmente l'esclusione*

Il Collegio ha ribadito che, secondo una lettura costituzionalmente orientata, la disposizione normativa in esame va intesa nel senso dell'inaccessibilità degli atti tributari temporalmente limitata solo alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi, al contrario, esigenze di "segretezza" nella fase successiva.

Interessante è la motivazione adottata dai Consiglieri di Stato secondo i quali, se si ragionasse diversamente *"si perverrebbe alla singolare conclusione che il cittadino possa subire ulteriori incisioni nella propria sfera giuridica in conseguenza di un procedimento tributario, pur conclusosi in sede giustiziale con accordo tra le parti, qualora gli fosse impedito di accedere a tutti gli atti che lo riguardano, al fine di difendersi in un parallelo procedimento pendente per gli stessi fatti, quale quello penale nella specie instauratosi a seguito della verifica tributaria"*.

Il Collegio sottolinea ancora una volta la presenza all'interno dell'art. 24 L. n. 241 del co. 7, quale importante norma di chiusura a garanzia degli interessi giuridici del soggetto privato.²⁶⁵ I giudici proseguono precisando che la modifica dell'art. 24 della L. n. 241/90, trova la propria *ratio* non già nella volontà di estendere, rispetto al passato, la regola dell'inaccessibilità in campo tributario a tutti i documenti, anche quelli relativi a procedimenti già conclusi (come peraltro sostenuto dall'amministrazione a difesa del proprio diniego ad accedere agli atti), bensì *"nell'esigenza di un'armonizzazione lessicale tra i predetti articoli"*. La decisione testè esaminata, oltre a rafforzare ulteriormente la posizione assunta dalla giurisprudenza amministrativa, secondo cui l'accesso agli atti preparatori o strumentali è consentito a conclusione del procedimento tributario, appare pienamente in linea con lo Statuto del contribuente, che nei rapporti

dall'accesso agli atti del procedimento tributario, senza alcuna distinzione relativa alla conclusione o meno di quest'ultimo", si sono spinti fino a manifestare il proprio dissenso avverso la decisione n. 5144/2008 del Consiglio di Stato, sostenendo che le argomentazioni dei giudici di Palazzo Spada sono apparse *"fortemente riduttive rispetto a un dato letterale, che risulta puntuale ed inequivoco e che, invece, attraverso la lettura che ne ha dato la citata decisione n. 5144/2008, finisce col perdere pressoché integralmente significato"*.

²⁶⁵ *Ibidem*, ove si legge che l'accesso ai documenti amministrativi, a detta di tale disposizione, *"deve comunque essere garantito[...]"*, laddove l'avverbio *"comunque"* inserito nel dettato normativo assume un inequivoco valore interpretativo e un chiaro significato precettivo, tale che *"in sede di ponderazione degli opposti interessi (accesso-trasparenza e riservatezza), la Pubblica Amministrazione non può non conferire un peso superiore, un principio di preponderanza, all'accesso, laddove questo conosca una specifica finalizzazione"*, quale in un moderno Stato di diritto la salvaguardia della trasparenza e delle garanzie di tutela del cittadino.

amministrazione-contribuente prescrive la scrupolosa osservanza dei principi di trasparenza, di leale collaborazione e di buona fede.

Proprio l'art. 7, co.1, dello Statuto, dopo aver sancito la regola generale dell'obbligo della motivazione degli atti tributari, prescrive al comma 2 che *“gli atti dell'Amministrazione Finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare”*, tra le altre cose, *“l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento”*, facendo preciso espresso riferimento all'obbligo di motivazione di cui all'art. 3 della legge n. 241/90 e alla figura del responsabile del procedimento, quale esigenza di assoggettare l'operato dell'Amministrazione Finanziaria ai principi generali che regolano l'azione amministrativa. Con la suddetta disposizione normativa di settore (art.7 dello Statuto), si è introdotto un obbligo, a carico degli Uffici, di fornire *“informazioni complete”* e di mettere a disposizione del contribuente ogni notizia od elemento cognitivo utile a favorire nello specifico la corretta ed esaustiva conoscenza *“dell'atto notificato o comunicato”*. Alla luce di un siffatto obbligo non può, per converso, non trovare spazio il diritto di accesso agli atti del procedimento, proprio perché questi costituiscono oggetto di obbligo informativo e ciò che costituisce oggetto di informazione non può che costituire, al contempo e di conseguenza, oggetto di accesso.

4.2.2 L'accesso e la tutela della riservatezza

L'esigenza conoscitiva connaturata all'espletamento di ogni indagine o accertamento tributario si pone in un rapporto antitetico con l'interesse, di cui è portatore il soggetto passivo, alla riservatezza delle notizie a lui stesso attinenti. Tale interesse è indubbiamente meritevole di protezione giuridica.²⁶⁶

²⁶⁶ Ne è chiara conferma il fatto che la tutela della *privacy* è stata oggetto di apposita disciplina legislativa, con particolare riferimento all'aspetto del trattamento riservato dei dati personali (L. n. 675/1996, confluita poi con modifiche e integrazioni nel D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196 - c.d. *Codice della privacy*): in particolare l'art. 18 del D.Lgs. n. 196/2003 prescrive che *“qualunque trattamento di dati personali da parte di soggetti pubblici è consentito soltanto per lo svolgimento delle funzioni istituzionali”*, rimandando sull'argomento all'ampia e interessante trattazione di S. SCREPANTI, *Nuovo codice della privacy e verifiche fiscali*, in *Il Fisco*, 2003, n. 40, p. 6217 ss., che prende in esame le specifiche regole previste per i soggetti pubblici, per i quali vige il principio generale in base al quale *“qualsiasi trattamento di dati personali ad opera di tali soggetti è consentito soltanto per lo svolgimento delle funzioni istituzionali e può essere effettuato senza necessità di chiedere il consenso”*.

E' possibile parlare di un vero e proprio diritto alla riservatezza, il cui fondamento normativo viene individuato nelle disposizioni di matrice costituzionale in tema di diritti fondamentali della persona e, in particolare, nell'art. 2 Cost. che in via interpretativa, consente la ricostruzione unitaria di tutti i diritti inviolabili, tra cui anche il diritto alla riservatezza.²⁶⁷

Il diritto alla riservatezza ha ad oggetto il controllo delle informazioni concernenti la sfera privata della persona e, in definitiva, la non diffusione di tali informazioni, quand'anche lecitamente e legittimamente acquisite.²⁶⁸ Nello specifico, (e in ciò si coglie la differenza tra notizia riservata e notizia segreta), va sottolineato che la tutela della riservatezza opera successivamente all'acquisizione di notizie inerenti alla sfera privata di una determinata persona, mentre la tutela della segretezza ha l'ulteriore obiettivo di proteggere l'individuo da indebite intrusioni, che tendono all'impossessamento e alla trasmissione di informazioni classificabili come segrete. Senza voler affermare che notizie concernenti la sfera privata di un contribuente, ove di natura riservata e non anche segreta, risultino sprovviste di tutela sotto il profilo della loro illecita o illegittima acquisizione, si precisa che in tali casi, quand'anche

dell'interessato", sicché "il trattamento di dati che naturalmente accompagna ogni azione ispettiva in campo fiscale e che, secondo la regola generale dell'art. 18, comma 2, del Codice (della privacy), è consentito soltanto per lo svolgimento istituzionale di tale funzione, trova legittimazione, nella vigenza della L. n. 675/1996, nell'art. 27, comma 1 e, nel nuovo codice, nell'art. 18, ove, al comma 4, è tra l'altro previsto che i soggetti pubblici non devono richiedere il consenso dell'interessato per procedere al trattamento; quest'ultimo, inoltre, non deve essere oggetto di preventiva notifica al Garante", ed anzi "in caso di controlli fiscali, pertanto, i funzionari dell'Amministrazione potranno accedere a qualsiasi informazione, documentale o d'altra natura, del soggetto controllato, anche senza il consenso di quest'ultimo, conformemente ai poteri istruttori ed ai conseguenti obblighi facenti capo al contribuente, contemplati dalla normativa tributaria. Anche laddove, nel corso dell'istruttoria, sia necessario chiedere al contribuente o a terzi notizie circa i rapporti intercorsi con altri, ricorrendo le condizioni previste dalle norme fiscali per l'esercizio di tale specifica facoltà ispettiva, non potrà essere invocata la legge sulla privacy per sottrarsi al relativo dovere di fornire risposta[...]"

²⁶⁷ Per una disamina della dottrina, che ha maggiormente riflettuto sul diritto alla riservatezza, cfr. *ex plurimis*, G. MODESTI, *L'accesso agli atti amministrativi e la tutela dei dati personali sensibilissimi*, in *Quad. Amm.*, 2011, fasc. 4, p. 3 ss.; P. LIBERTI, *Brevi notazioni sui profili problematici del diritto alla privacy tra tutela della persona e diritto di accesso*, in *Nuova Rass. di Legislaz., Dott. e Giurisprud.* 2009, fasc. 2, p. 147 ss.; e nella stessa rivista V. AZZONI, *Il diritto di accesso agli atti amministrativi secondo la più recente giurisprudenza. Principi, requisiti, modalità, casi di esclusione*, *ivi*, 2008, fasc. 17, p. 1785 ss.; P. FORNARI, *Diritto di accesso e riservatezza. Limiti e mezzi di tutela del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Quad. Amm.*, 2007, fasc. 2, p. 3 ss.; S. GAMBINO, *Il diritto di accesso. Profili costituzionali e amministrativi (alla luce del novellato Titolo V Cost. e della legge n. 15 del 2005)*, in *Istituz. del Federalismo*, 2006, fasc. 5, p. 825 ss.; più datato, A. CAUTADELLA, *La tutela civile della vita privata*, Giuffrè, Milano, 1972, p. 36 ss., che fa derivare dalla formulazione dell'art. 2 Cost. il riconoscimento di un unico diritto della personalità, nel quale deve intendersi ricompresa la tutela della riservatezza;

²⁶⁸ Così A. DE CUPIS, *Riservatezza e segreto (diritto a)*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. XVI, p. 121 ss.

non sia ravvisabile una violazione del diritto alla riservatezza, la tutela del soggetto è comunque anticipatamente assicurata sulla carta dalla disciplina relativa alle libertà fondamentali (libertà personale, domiciliare, etc.), la cui lesione è riconducibile ad attività "intrusive" nella sfera del soggetto interessato, che cagiona l'illecita o illegittima acquisizione delle notizie.²⁶⁹

Diversamente, la disciplina dei segreti conosce un più ampio campo d'azione, dal momento che non si preoccupa di tutelare particolari notizie dall'eventuale diffusione e divulgazione, ma è finalizzata a garantire l'esclusione di terzi dalla fruibilità di quelle notizie, di cui risultino confidenzialmente depositari determinati soggetti (banche, professionisti, etc.), oltre che a stabilire - eccezionalmente - casi e modalità tassativi di accessibilità delle notizie, per finalità considerate "superiori", da parte di soggetti estranei "qualificati" (quali, ad esempio, l'Amministrazione Finanziaria e la magistratura). In questo senso è lecito affermare che pur essendo i segreti riconducibili all'ampia categoria del diritto alla riservatezza, essi risultano caratterizzati dall'espressa previsione di una tutela più intensa ed estesa, rispetto alle situazioni in cui è configurabile un generico interesse alla riservatezza.²⁷⁰

Con riferimento alle notizie concernenti la sfera privata del contribuente, di cui l'Amministrazione sia venuta a conoscenza nel corso di indagini tributarie, la cui tutela è peraltro in generale da ritenersi assicurata, oltre che da specifiche previsioni normative, dall'interesse di natura costituzionale alla riservatezza, l'ordinamento tributario non manca di offrire diversi ulteriori strumenti, in grado di concretizzare le suddette esigenze di riservatezza e di definire l'ambito di operatività della tutela stessa.

²⁶⁹ Per un'ampia ed esaustiva trattazione della materia si veda S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, Ipsoa, 2011, p. 121 ss., il quale precisa, a parere di chi scrive correttamente, che la tutela della riservatezza "non riguarda tanto il problema della liceità degli strumenti adoperati per l'acquisizione della conoscenza di dati concernenti la sfera privata, quanto, piuttosto, quello del corretto utilizzo delle informazioni legittimamente acquisite".

²⁷⁰ Cfr. A. DE CUPIS, *Riservatezza e segreto (diritto a)*, cit., secondo il quale il segreto "ha la sua base giuridico-positiva in talune espresse norme di legge, da cui deriva una più intensa tutela giuridica del bene della riservatezza: fondamentalmente, il bene giuridico tutelato è pur sempre la riservatezza - e perciò si inquadra il diritto al segreto entro il diritto alla riservatezza, ma questo stesso bene è tutelato con maggiore rigore, e precisamente non solo contro atti divulgativi, ma contro tutti gli atti che costituiscono un'intromissione nella sfera di conoscenza personale, indipendentemente dalla maggiore o minore portata soggettiva di tale intromissione".

La realtà dei fatti è complessa e sovente si verificano situazioni nelle quali i verificatori procedono alla copiatura per così dire “massiva” di *files* contenuti nei pc del contribuente, quali immagini, materiale fotografico, tabelle personali, relativamente alle quali è stata lamentata la violazione delle disposizioni in materia di protezione dei dati personali. In questi casi, le doglianze non sembrano tuttavia fondate, in quanto, da un lato, la riservatezza del privato non appare lesa sulla base di un presunto, ipotetico, potenziale danno, inidoneo ad assumere valore giuridico, ove lo stesso non si sia verificato in modo manifesto, attuale e concreto; dall’altro, è stato obiettato che l’art. 18 co. 2, del D.Lgs. n. 196/2003 sembrerebbe legittimare l’operato dei funzionari dell’Amministrazione Finanziaria, nella parte in cui sancisce che “*qualunque trattamento di dati personali da parte di soggetti pubblici è consentito soltanto per lo svolgimento delle funzioni istituzionali*”.²⁷¹

Quanto sopra, fermo restando il divieto di divulgazione delle notizie apprese in sede di verifica e/o d’accertamento, anche sulla base delle specifiche norme di settore, che evidenziano una stretta correlazione fra riservatezza e segreto d’ufficio.

Si rende opportuno precisare che il segreto d’ufficio - disciplinato nell’ambito tributario dagli artt. 66 del D.P.R. n. 633/1972 e 68 del D.P.R. n. 600/1973 e come già illustrato non coincidente con il diritto alla riservatezza - connota l’obbligo in capo all’Amministrazione Finanziaria, nonché in capo ad ogni altro soggetto venuto legittimamente a conoscenza dei dati relativi all’accertamento tributario, di non rivelare alcuna informazione appresa nell’esercizio dei poteri istruttori (ivi comprese notizie riguardanti la stessa Autorità).²⁷² Che la finalità dell’istituto sia quella di tutelare anche gli interessi dei contribuenti, oltre a quella generale di buon funzionamento dell’amministrazione, lo si evince dal fatto che la violazione del segreto è espressamente esclusa nelle ipotesi di comunicazioni o informazioni relative all’accertamento rilasciate al contribuente interessato o a colui che lo rappresenta.²⁷³

²⁷¹ Con riferimento alla riservatezza si veda M. BASILAVECCHIA, *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 44, p. 3577 ss.; ed ivi, anche G. FRANSONI, “*Indagini finanziarie*”, *diritto alla riservatezza e garanzie <procedimentali>*, p. 3587 ss.

²⁷² Così S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., p. 121 ss.

²⁷³ In proposito W. SCHICK, *Il procedimento nel diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario* F. AMATUCCI (diretto da), Padova, Cedam, 2001, III, p. 71 ss., che preferisce la definizione di “segreto fiscale” a quella di segreto d’ufficio, in merito al “*divieto di trasmettere a terzi notizie relative al rapporto tributario intercorrente tra un soggetto passivo e l’Ente pubblico*”, giacché trattasi di divieto

E' fondamentale notare, che l'art. 68, co.1, del D.P.R. n. 600/1973, individua alcune modalità pratiche di integrazione della violazione del segreto d'ufficio, che possono consistere in qualunque tipo di comportamento -indipendentemente dall'attitudine diffusiva dello stesso- implicante l'esternazione di dati e notizie relative all'accertamento: testualmente "...*qualunque informazione o comunicazione riguardante l'accertamento, data senza ordine del giudice[...]a persone estranee[...]*"²⁷⁴. E' sufficiente la semplice rivelazione ad un soggetto estraneo al procedimento di notizie apprese nel corso dello stesso (anche qualora ciò non comporti sostanzialmente un'ampia divulgazione o diffusione delle notizie medesime), perché sia configurabile una violazione del segreto *de quo*.

Tale puntualizzazione consente di giungere alla conclusione che il segreto d'ufficio, operante nell'ambito del procedimento tributario, offre una tutela più incisiva di quella generalmente associata al diritto di riservatezza, quest'ultima rivolta ad evitare la pubblica diffusione di una notizia, piuttosto che la semplice rivelazione della stessa.²⁷⁵

Le disposizioni sopra citate prevedono che la disciplina sul segreto d'ufficio incontri delle deroghe in alcuni casi, nei quali la divulgazione di notizie non è considerata, all'interno del nostro ordinamento, come una violazione. Si pensi ai casi di comunicazioni effettuate per ordine dell'Autorità giudiziaria, ovvero nel contesto dell'attività di cooperazione internazionale, nonché nel caso di informazioni fornite ai

relativo al riconoscimento costituzionale di diritti inviolabili della persona e della pari dignità sociale, presenti anche nel diritto procedimentale tributario; sul punto, cfr. anche R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, Giuffrè, 1994, p. 129 ss., secondo cui, "poiché l'art. 68, D.P.R. 600 è diretto ad individuare vari casi in cui si ha (ovvero non si ha) violazione del 'segreto d'ufficio', si può ben ritenere che la 'segretezza' alla quale si riferisce questa norma sia genericamente intesa come dovere di copertura, comprendendo dunque sia il regime di 'segretezza' vera e propria, sia quello di 'riservatezza'. Inoltre, induce a considerare questo regime una species del 'riserbo', anziché del 'segreto', il rilievo che esso sembra inteso a proteggere piuttosto gli interessi del contribuente che quelli dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto non opera nei confronti del contribuente e dei suoi rappresentanti, bensì degli 'estranei'"; in senso parzialmente diverso, cfr. S. MICALI, *La tutela del contribuente tra interesse pubblico alla conoscenza e diritto alla riservatezza*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, n. 5, I, p. 1437 ss.

²⁷⁴ L'art. 66, co.1, del D.P.R. n. 633/1972, si limita invece a sancire l'obbligo generico da parte dell'Amministrazione Finanziaria e della Guardia di Finanza "al segreto per tutto ciò che riguarda i dati e le notizie di cui vengono a conoscenza nell'adempimento dei compiti e nell'esercizio dei poteri" loro affidati.

²⁷⁵ S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., p. 123 ss., precisa, a titolo esemplificativo, che uno dei campi più frequenti in cui si perpetra la violazione del diritto alla riservatezza è la pubblicazione di notizie a mezzo stampa.

concessionari per la riscossione dei tributi.²⁷⁶ La previsione di compatibilità della comunicazione, per ordine del giudice, di notizie relative all'accertamento, con il segreto d'ufficio, *ex art. 68, co. 1, D.P.R. n. 600/1973*, presenta, invero, alcuni problemi di coordinamento con la previsione di cui all'art. 201 c.p.p., dal momento che quest'ultimo prescrive in capo ai *pubblici ufficiali, ai pubblici impiegati e agli incaricati di un pubblico servizio l'obbligo di astenersi dal deporre su fatti conosciuti per ragioni del loro ufficio che devono rimanere segreti*, eccezion fatta solo nei casi di specifico obbligo di denuncia di reato all'Autorità giudiziaria. La portata generale della disposizione del c.p.p. sembrerebbe pertanto trovare applicazione anche nei confronti degli appartenenti all'Amministrazione Finanziaria, limitando la possibilità di divulgazione di dati e notizie fiscali anche se in sede giudiziale, con la previsione addirittura di sanzioni penali in caso di violazione di detto divieto. La cosa appare *ictu oculi* esagerata, se solo si considera che i dati relativi alle dichiarazioni fiscali non sono annoverati nei dati super-sensibili, né tanto meno in quelli sensibili. E' infatti così che una lettura corretta del combinato disposto delle citate norme è suggerita da qualcuno a mezzo applicazione del principio di specialità, che consente, superando l'apparente conflitto tra le due disposizioni, l'esclusione della violazione del segreto di ufficio e pertanto l'esclusione dell'obbligo di astensione di cui all'art. 201 c.p.p. nei confronti del personale dell'Amministrazione Finanziaria, relativamente a deposizioni aventi per oggetto notizie relative all'accertamento fiscale.²⁷⁷ La constatata correlazione esistente tra segreto d'ufficio e riservatezza delle notizie apprese nel corso dell'attività di accertamento consente di individuare un'ulteriore specifica sanzione penale nelle ipotesi di indebita rivelazione di notizie. Si tratta della condotta delittuosa, di cui all'art. 326 c.p., ovvero quella integrata dal pubblico ufficiale o dalla persona incaricata di un pubblico servizio che "*violando i doveri inerenti alle*

²⁷⁶ Cfr. artt. 68, co. 1, 2 e 3, del D.P.R. n. 600/1973 e 66, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972.

²⁷⁷ Così la soluzione interpretativa di S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., p. 122 ss. che precisa che non è considerata violazione del segreto d'ufficio la pubblicazione dei dati contenuti nella dichiarazione dei redditi, né la pubblicazione annuale, espressamente prevista dagli artt. 66-bis del D.P.R. n. 633/1972 e 69 del D.P.R. n. 600/1973 (da ultimo modificati ad opera del D.L. n. 112/2008), degli elenchi dei contribuenti, la cui dichiarazione sia stata oggetto di accertamento: tale forma di divulgazione non va infatti considerata in contrasto con il generale obbligo al segreto d'ufficio, posto ch'essa riguarda unicamente i dati sintetici comparati relativi al dichiarato e all'accertato (cfr., Risoluz. del Ministero delle Finanze, del 7 novembre 1983, n. 7/2424).

funzioni o al servizio, o comunque abusando della sua qualità, rivela notizie di ufficio, le quali debbano rimanere segrete, o ne agevola in qualsiasi modo la conoscenza", ricorrente anche nelle ipotesi di condotta colposa, in quest'ultimo caso pena edittale minore.

La norma testé esaminata ha ad oggetto la protezione di un interesse di natura pubblica e opera unicamente nei casi in cui le informazioni oggetto di rivelazioni riguardano l'attività e la funzione stessa dell'Ufficio o dell'Amministrazione a cui appartiene il soggetto attivo del reato. Diversamente, nelle ipotesi di violazione del diritto di riservatezza del contribuente, a seguito di divulgazione di notizie concernenti la sfera personale e privata dello stesso, la tutela penale concretamente attivabile non è quella di cui al citato art. 326 c.p., bensì quella di cui all'art. 622 c.p. (rivelazione di un segreto professionale), nel qual caso risulta eventualmente applicabile al funzionario dell'Ufficio l'aggravante *ex art.* 61, n. 9 c.p., ovvero dell'aver commesso il fatto con violazione dei doveri inerenti a una funzione pubblica o un pubblico servizio, nell'esercizio delle sue funzioni.²⁷⁸

Gli aspetti di natura penale da ultimo trattati sono evidenziati per motivi di completezza a riprova dell'importanza della materia dell'accesso alle notizie di natura fiscale e della violazione della segretezza delle stesse. Una segretezza dalle diverse sfaccettature che, a parere di chi scrive, se rimane giustificabile nei confronti dei terzi e a tutela degli interessi del contribuente, non appare più tanto giustificabile nei confronti del contribuente oggetto di accertamento a tutela delle ragioni dell'Ufficio.

²⁷⁸ G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale*, VI Ed., Bologna, Zanichelli, 2010, p. 380 ss., con riferimento all'aggravante; cfr. M. PETRONE, *Violazione dei segreti*, voce *Delitti contro l'inviolabilità dei segreti*, in *Noviss. Dig. It., App.*, VII, Torino, 1987, p. 1145 ss., con riferimento al delitto di cui al 622 c.p., che precisa che la norma punisce chiunque riveli un segreto (segreto di cui sia venuto a conoscenza per ragione del proprio stato o ufficio, o della propria professione o arte) senza giusta causa, ovvero lo impieghi a proprio o altrui profitto, se dal fatto può derivare nocumento, e prevede la perseguibilità a querela di parte a differenza della fattispecie prevista dall'art. 326 c.p.: l'eventuale presenza di giusta causa permette di scriminare la condotta assistita dal consenso dell'avente diritto (nel caso specifico, dal consenso del contribuente).

4.3 L'opportunità di una maggiore tutela del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario

Dall'entrata in vigore della legge 241/90 ad oggi si sono succedute svariate interpretazioni concernenti l'accesso agli atti del procedimento tributario.

Dapprima l'art. 24, co.6, della legge 241/90 (ante modifiche recate dalla legge n.15/2005) prevedendo l'esclusione del diritto di accesso agli atti preparatori dei provvedimenti di cui all'art.13 della medesima legge, non specificava i procedimenti tributari, che venivano menzionati solo nel co.2 dell'art. 13, e lasciava pertanto un'indeterminatezza, che dava spazio a filoni interpretativi favorevoli all'accesso conoscitivo in favore del contribuente.²⁷⁹ L'orientamento giurisprudenziale contrario fondava le proprie ragioni sul fatto che gli atti istruttori del procedimento tributario mancavano di un'autonoma impugnabilità, in quanto la loro contestazione era tassativamente subordinata all'esistenza del provvedimento finale.

Il legislatore, ritenendo decisive le argomentazioni di quest'ultimo orientamento della giurisprudenza, è intervenuto con la legge n. 15/2005 a modificare gli artt. 22 e 24 della legge 241/90, prescrivendo in modo espresso l'esclusione dell'accesso agli atti dei procedimenti tributari, con riferimento ai quali ha sancito la vigenza delle "particolari norme di settore".

Rispetto a tale quadro, le leggi tributarie non contengono specifiche norme che regolano il diritto d'accesso nei procedimenti tributari, eccezion fatta per le già citate disposizioni, di cui agli artt. 68 del DPR n. 600 del 1973 e 66 del DPR n. 633 del 1972 relative al segreto d'ufficio. Queste norme non sono però concettualmente assimilabili al segreto istruttorio tipico delle indagini penali, in quanto il loro fine è piuttosto quello di tutelare la riservatezza del contribuente, più che l'interesse pubblico alla non-compromissione delle esigenze investigative. E' così che la giurisprudenza con la citata sentenza del Cons. di Stato, del 21 ottobre 2008, n. 5144, ha ridefinito la preclusione all'accesso, dando una lettura "costituzionalmente

²⁷⁹ Sul punto è intervenuta ripetutamente la giurisprudenza che in un primo momento ha fatto registrare una contrapposizione fra TAR e Cons. di Stato, nel senso che i primi attribuivano alla norma (ormai modificata!) dell'art. 24 co. 6 della legge 241/90 una lettura sistematica, e non già letterale, in tal modo limitando, e non già estendendo, l'esclusione dall'accesso agli atti endo-procedimentali dei procedimenti tributari, di contro il Cons. di Stato negava una simile possibilità, affermando la non-ostensibilità degli atti tributari, tanto in definitiva da influenzare col proprio orientamento anche i giudici di primo grado: cfr. sul punto la sent. del TAR Lazio, Sez. II, del 9 maggio 1995, n. 819, in *Foro It.*, 1995, III, 540 ss. e la sent. Cons. di Stato, Sez. IV, del 2 aprile 1998, n. 426, in *Foro Amm.*, 1998, 1100 ss. e in *Cons. Stato*, 1998, I, 626 ss.

orientata” della norma di cui all’art. 24 della legge 241/90, affermando che la stessa prescrive l’inaccessibilità agli atti del procedimento tributario, solo temporaneamente, fintanto che il procedimento è in fase pendente, non rilevandosi più esigenze per così dire di segretezza una volta che lo stesso è concluso. “*Diversamente opinando*”, per ricordare le parole del Consiglio di Stato, “*si perverebbe alla singolare conclusione, che in uno Stato di diritto, il cittadino possa essere inciso dall’imposizione tributaria [...] senza neppure conoscere il perché della imposizione e della relativa quantificazione*”.

Spingendosi oltre, si potrebbe affermare che laddove il diritto d’accesso documentale fosse interpretato come non meramente strumentale all’eventuale successiva impugnabilità del provvedimento impositivo, volto piuttosto a tutelare a 360 gradi l’interesse del contribuente, indipendentemente dalla correlazione dello stesso alla tutela giurisdizionale, verrebbe meno qualsiasi ragione preclusiva alla estendibilità del diritto d’accesso anche al procedimento tributario in atto, ovvero non ancora concluso. In altre parole, per dirla con qualche autore, laddove l’accesso venisse letto in chiave meramente informativa, indipendentemente dall’autonoma impugnabilità o meno degli atti ai quali il contribuente chieda di accedere, dal momento che gli stessi potrebbero soddisfare un interesse anche diverso da quello correlato alla tutela giurisdizionale, l’accesso agli atti istruttori dovrebbe essere garantito anche prima dell’emanazione dell’avviso di accertamento, visto e considerato che il segreto istruttorio tributario non è assimilabile a quello tipico del procedimento penale.²⁸⁰

In chiave sistematica, quanto detto potrebbe essere suffragato dal collegamento normativo con l’art. 12 co. 7 dello Statuto del contribuente (si ricorda che quest’ultimo è successivo alla legge 241/90, ma precedente alla riforma del 2005), che prescrivendo la necessità della partecipazione del contribuente in via anticipata rispetto alla notifica dell’atto impositivo, prelude a un diritto di accesso in fase di procedimento in *itinere*, che qualora venisse vietato, in quanto ammesso solo dopo l’emanazione del provvedimento impositivo, rischierebbe di essere svuotato di significato. Non si comprende, infatti, la possibilità per il contribuente di presentare memorie e osservazioni nei 60 giorni immediatamente successivi al verbale di

²⁸⁰ In tal senso S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., p. 51 ss.

constatazione, antecedente al provvedimento impositivo, quando poi in sede di accertamento non possa più compiutamente accedere agli ulteriori atti istruttori. Il diritto di accesso documentale dovrebbe essere azionabile almeno nello stesso momento in cui è esercitabile la facoltà di presentare osservazioni e richieste, ovvero dopo la chiusura dell'istruttoria ma prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento.

Forse, a tal proposito, occorre attendere un nuovo intervento del legislatore che con l'inserimento di una norma, magari proprio all'interno del corpo dello Statuto, introduca nell'ordinamento tributario un modello partecipativo, relativo all'accesso nel procedimento, più conforme ai dettami dello Statuto stesso, realizzando così un compiuto collegamento funzionale tra accesso e facoltà di presentazione di memorie, osservazioni e documenti.²⁸¹

A conclusione, appare utile ribadire, sulla scia degli orientamenti della dottrina di cui si è dato conto nel corso della trattazione, che il riconoscimento della ostensibilità degli atti istruttori del procedimento di accertamento tributario - prima della conclusione e a prescindere dal suo esito - può contribuire, altresì, ad una maggiore efficienza dell'attività accertativa dell'Amministrazione Finanziaria e, in definitiva, ad una più efficace prevenzione di condotte evasive o elusive a danno dell'Erario.²⁸² L'amministrazione sarebbe posta, infatti, nell'efficace condizione di conoscere in anticipo le reazioni del contribuente avverso la pretesa erariale, pertanto avverso il provvedimento di imposizione che dovesse essere assunto alla fine dell'istruttoria, con il vantaggio per l'Amministrazione di una più positiva gestione del contenzioso tributario. L'Autorità potrebbe, infatti, giungere ad opporre al contribuente anche l'inammissibilità di alcune censure di invalidità derivata - sollevate dal contribuente avverso l'atto finale - a seguito della compiuta acquiescenza dello stesso, senza

²⁸¹ *Ibidem.*

²⁸² Così L. FERLAZZO NATOLI, F. MARTINES, in *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario (sotto il profilo dell'accesso agli atti prodromici dell'accertamento)*, cit., p. 60 ss., secondo cui l'accesso del contribuente agli atti del procedimento (quando quest'ultimo è ancora in corso) giova nel senso di consentire ad anticipare e a prevenire eventuali liti fra contribuente e Fisco, garantendo lo spostamento di gran parte di esse dalle aule delle Commissioni Tributarie alle stanze degli Uffici Finanziari: viceversa si finisce per ingolfare la giustizia tributaria favorendo la proposizione di ricorsi "al buio" da parte del contribuente; in senso del tutto simile L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale)*, cit., p. 586 ss.

alcuna contestazione, al contenuto degli atti *endo*-procedimentali, cui il contribuente avesse avuto accesso.

In definitiva, "*il riconoscimento della ostensibilità degli atti preparatori costituisce il corollario di un rapporto fisco-contribuente più maturo e consapevole*", la cui realizzazione non può più essere negata o altrimenti rinviata, tenuto conto in special modo dei principi contenuti nello Statuto del contribuente.²⁸³

4.4 Un recente caso di inaccessibilità agli atti da parte del contribuente ed alcuni arresti della giurisprudenza amministrativa

La fattispecie prende le mosse dall'illegittimo comportamento di un infedele dipendente informatico di un istituto di credito svizzero, autore di un clamoroso furto di dati bancari all'interno della Confederazione Elvetica. I dati sottratti, contenenti migliaia di nominativi di clienti dell'istituto di credito, sono stati successivamente divulgati, e tale divulgazione ha avuto un effetto dirompente in numerosi Stati membri dell'UE, fra cui Francia, Germania e Italia. Sulla scorta di tale diffusione le autorità fiscali degli Stati membri, hanno reciprocamente collaborato avviando indagini tributarie sui presunti evasori fiscali, con conseguente emissione di numerosi accertamenti tributari, che hanno comportato un elevato recupero di gettito sottratto alla tassazione nei rispettivi Paesi di residenza e/o domicilio dei titolari dei conti bancari detenuti all'estero.²⁸⁴

In Italia, il caso ha movimentato diverse autorità giudiziarie, che sono state chiamate ad esprimersi sul punto.

La Commissione Tributaria Provinciale di Como ha disposto l'annullamento di un avviso di accertamento basato sui dati rinvenuti in tale lista.²⁸⁵

²⁸³ *Ibidem.*

²⁸⁴ In ordine alla cd. lista Falciani, dal cognome dell'informatico italo-francese autore del furto dei dati bancari a danno dell'istituto di credito svizzero, sono intervenuti diversi autori discutendo in ordine alla presunta utilizzabilità o meno della lista negli accertamenti tributari: cfr. in tal senso A. MARCHESELLI, *Lista Falciani: le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in *Corr. Trib.*, 2011, fasc. 47, p. 3910 ss.; U. PERRUCCI, *Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta "Lista Falciani"*, in *Boll. Trib.*, 2011, fasc. 8, p. 594 ss.; A. VIGNOLI, R. LUPI, *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dial. Trib.*, 2011, fasc. 3, p. 268 ss.

²⁸⁵ Cfr. sentenza della Comm. Trib. Prov. Como, del 15 novembre 2011, n. 188, in banca dati Ipsoa, sulla scorta del fatto che l'amministrazione non avrebbe debitamente motivato e argomentato le ragioni giustificative del prelievo fiscale, limitandosi ad un mero rinvio a siffatta lista.

Nel corso di un procedimento penale per dichiarazione infedele dei redditi nei confronti di un contribuente incluso nella cd. lista Falciani, il pubblico ministero, aderendo alla tesi difensiva dell'imputato, ha chiesto al Gip di distruggere le pagine del verbale della Guardia di Finanza relative al passaggio di informazioni tra le diverse Amministrazioni finanziarie internazionali, in quanto illegalmente acquisite ai sensi dell'art. 240 del c.p.p.²⁸⁶

Da ultimo, e ciò che in questa sede più ci interessa, la sentenza del Consiglio di Stato, Sez. IV, del 9 dicembre 2011, n. 6472, che ha sancito la legittimità del diniego all'accesso del contribuente ai contenuti della cd. lista Falciani.²⁸⁷ Il contribuente, avrebbe voluto accedere nel caso di specie, a tutti gli atti strumentali compiuti dall'Amministrazione fiscale francese a supporto di un avviso di accertamento emesso successivamente nei suoi confronti dall'Agenzia delle Entrate italiana. Ebbene, con la citata pronuncia il Consiglio di Stato si è espresso affermando che a nulla varrebbe l'accesso finalizzato ad accertare la modalità di acquisizione dei dati asseritamente ritenuta illegittima, in quanto l'Amministrazione Finanziaria rimarrebbe comunque onerata dall'obbligo di provare i fatti posti a base dell'avviso di accertamento. L'Ufficio non potrebbe infatti esimersi dall'allegazione delle prove a suffragio dell'accertamento tributario emesso.

Il diniego all'accesso sarebbe poi ulteriormente avvalorato dal fatto che i dati acquisiti sono il frutto di una cooperazione internazionale, che preclude in Italia l'ostensione dei documenti oggetto di scambio tra le diverse Amministrazioni degli Stati membri, ai sensi dell'art. 2 co.1, lett. a) del D.M. 29 ottobre 1996, n. 603. La citata disposizione, indica le categorie di documenti inaccessibili per motivi attinenti alla sicurezza, alla difesa e alle relazioni internazionali, e sottrae infatti all'accesso "i documenti relativi all'attività investigativa ed ispettiva la cui diffusione può

²⁸⁶ La vicenda giudiziaria si è conclusa con una sentenza del Tribunale penale di Pinerolo del 4 ottobre 2011, n. in banca dati Ipsoa, con cui il Gip ha rigettato la richiesta del pubblico ministero di distruzione della lista, sulla base della mancata certezza della raccolta illegale dei dati, effettuata peraltro da un'autorità straniera, il Fisco la Francia, e successivamente legittimamente acquisita dall'Italia, in forza della direttiva comunitaria che ammette lo scambio in materia di informazioni fiscali e della Convenzione contro le doppie imposizioni. Sul punto si segnala che è, altresì, intervenuta la Cass. Penale, Sez. III, del 04 ottobre 2012, n. 38753, che a conferma dell'impugnata sentenza, ha ritenuto infondato il ricorso di parte, facendo pertanto salva tale lista dalla distruzione.

²⁸⁷ Il testo della sentenza del Consiglio di Stato, Sez. IV, del 9 dicembre 2011, n. 6472 è rinvenibile in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 5, p. 330 ss., con commento di D. AVOLIO, B. SANTACROCE, *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della "Lista Falciani"*, p. 325 ss.

pregiudicare l'attività di indagine di organismi nazionali ed esteri, incidendo sulla correttezza delle relazioni internazionali.”

Ebbene, se da un lato sembra ragionevole l'esclusione dell'accesso adottata dal Supremo Consesso sulla base del carattere di collaborazione internazionale ed investigativo delle attività svolte al fine di raccogliere i dati oggetto di interesse, dall'altro è altresì vero che il contribuente deve essere messo nella condizione di potersi difendere.

Sulla base di tale principio, peraltro fortemente rimarcato a livello comunitario, la Cassazione in una fattispecie diversa, ma comunque simile, ha confermato l'annullamento dell'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Dogane. Quest'ultima non aveva esibito nel corso del procedimento di accertamento, né successivamente prodotto in giudizio, i verbali dell'OLAF attestanti che la merce importata proveniva dalla Thailandia e non dalla Cina, con conseguente grave *vulnus* difensivo per il contribuente.²⁸⁸

Sulla scorta di tale principio potrebbe invocarsi anche nel caso di specie, come sottolineato da attenta dottrina, il richiamo al combinato disposto dell'art. 42 del DPR 600/1973 e dell'art.7 dello Statuto del contribuente, ai sensi dei quali l'atto richiamato in un avviso di accertamento, non conosciuto né ricevuto dal destinatario del provvedimento, deve essere allegato a pena di nullità all'atto che lo richiama, se non è in esso riprodotto il contenuto essenziale dello stesso.²⁸⁹

Sulla base di quanto sopra, volendo andare oltre la mera pronuncia di rigetto del Consiglio di Stato relativa alla particolare fattispecie della “lista Falciani”, si può concludere che negli ultimi arresti della giurisprudenza dei giudici di Palazzo Spada si registra una condivisibile interpretazione adeguatrice, volta a limitare la portata della preclusione dell'art. 24 della legge 241/90 al procedimento tributario. L'interpretazione letterale della norma è risultata, infatti, eccessivamente angusta e la presunta inaccessibilità agli atti sembra debba piuttosto cedere il passo al recupero di

²⁸⁸ L'OLAF (*Office européen de Lutte Anti-Fraude*) ovvero Ufficio anti-frode istituito dalla Commissione Europea nel 1999, con l'obiettivo di contrastare le frodi in ambito comunitario, svolge indagini amministrative presso gli Stati membri per conto della Commissione, in collaborazione con i servizi investigativi nazionali. La citata pronuncia della Cass. è quella del 30 maggio 2008, n. 14516, in *Banca dati Ipsa*.

²⁸⁹ Così D. AVOLIO, B. SANTACROCE, *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della “Lista Falciani”*, *op. cit.*, p. 327 ss.

quella che era l'impostazione della giurisprudenza anteriore alle modifiche apportate dalla legge 15/2005, nel senso che una volta concluso il procedimento il diritto di accesso non può e non deve essere ulteriormente differito, anche con riferimento agli atti di natura endo-procedimentale.²⁹⁰

²⁹⁰ Tali ultimi arresti della giurisprudenza amministrativa del Consiglio di Stato in materia di accesso si trovano nella già citata pronuncia del Consiglio di Stato, Sez. IV, del 21 ottobre 2008, n. 5144, *passim* nonché nella sentenza della stessa sezione del 13 gennaio 2010, n. 53.

CAPITOLO QUINTO

5. L'AUTOTUTELA DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE IN GENERALE E DEL FISCO IN PARTICOLARE. SPUNTI IN MATERIA DI VIZI DELL'ATTO IMPOSITIVO

5.1 Profili generali dell'autotutela nel diritto amministrativo

Il tema del riesame degli atti impositivi è da diverso tempo al centro di un acceso, quanto interessante dibattito dottrinale. I principali motivi di discussione vertono, essenzialmente, sui limiti e sulle condizioni dell'esercizio del relativo potere di autotutela, nonché sulla possibile definizione di una posizione giuridicamente rilevante in capo al cittadino relativamente all'annullamento in sede amministrativa dell'atto illegittimo. Si discute della possibilità dell'Amministrazione di valutare, in modo puramente discrezionale, se agire o meno di fronte ad un'istanza di censura dell'illegittimità o dell'infondatezza di un provvedimento amministrativo, e si dibatte se l'eventuale diniego espresso o tacito o il silenzio dell'Amministrazione possa essere oggetto d'impugnazione.

Secondo una definizione generalmente adottata in dottrina, l'autotutela si identifica con lo *jus poenitendi* riconosciuto in capo alla Pubblica Amministrazione di adottare *decisioni* successive al perfezionamento dei propri atti ritenuti illegittimi o inopportuni. Tale ravvedimento trae origine dal tipico potere discrezionale dell'Amministrazione di espletare funzioni amministrative, al fine di perseguire e realizzare in concreto attività di pubblico interesse.²⁹¹

L'azione amministrativa, sovente, si risolve nella compressione di un diritto soggettivo, a cui fa da *pendant* il sorgere di un interesse legittimo al riacquisto del medesimo, laddove il provvedimento sfavorevole non è conforme alla legge.²⁹²

A fronte di atti illegittimi, infondati o inopportuni la Pubblica Amministrazione ha la capacità di emanare dei nuovi atti con i quali provvede essa stessa a risolvere quei conflitti, potenziali od attuali, rispetto ai terzi per effetto dell'attuazione dei propri

²⁹¹ Si ricorda che le origini dell'istituto sono in realtà risalenti nel tempo e, come ha sottolineato autorevole dottrina, l'autotutela si presenta come rimedio a "*carattere generale*", in particolare si veda M. S. GIANNINI, *Diritto Amministrativo*, Vol. II, Milano, Giuffrè, 1993, p. 576 ss.

²⁹² Così E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, X ed., 2009, p. 499 ss.

provvedimenti. Tali atti, cd. di "secondo grado", rappresentano manifestazioni del potere di autotutela: si tratta di autotutela *decisoria*, quando il suo esercizio realizza un'attività provvedimentale dalla quale scaturiscono atti amministrativi espressivi di una funzione materialmente giustiziale, le c.d. "decisioni"; e di autotutela *esecutiva*, nei casi in cui l'Amministrazione soddisfi coattivamente i propri interessi attraverso un'attività comportamentale, attiva o passiva, capace di modificare unilateralmente le sfere giuridiche dei soggetti terzi, attraverso precetti in grado di imporsi autoritativamente.²⁹³ Si noti che i provvedimenti di autotutela decisoria possono incidere, da un lato, direttamente sugli atti, e solo di riflesso sui rapporti sottostanti, confermandone o inficiandone indirettamente la validità; dall'altro, direttamente su questi ultimi, ovvero sui rapporti giuridici sottostanti, qualora soggetti terzi pongano in essere comportamenti suscettibili di produrre un risultato diverso da quello atteso. Un tempo si era soliti ripartire le decisioni che incidevano sugli atti nelle tre categorie a) dell'autotutela *spontanea*, che l'amministrazione esercita di propria iniziativa attraverso "atti di ritiro", qualora sussista un potenziale conflitto, in forza dell'invalidità di un proprio atto; b) dell'autotutela *necessaria*, a cui la Pubblica Amministrazione fa ricorso quando esperisce controlli su atti o su attività altrui; c) dell'autotutela *contenziosa* o *indiretta*, che l'Amministrazione attiva su richiesta dell'interessato in presenza di un conflitto non più potenziale, bensì attuale.²⁹⁴ Oggi dottrina e giurisprudenza restringono i provvedimenti di autotutela ai soli atti di autotutela spontanea, in quanto il vaglio di legittimità mediante atti di riesame è considerato esercizio dello stesso potere di amministrazione attiva, esercitato in malo

²⁹³ Sul potere di autotutela in generale, si veda F. BENVENUTI, voce *Autotutela*, (*Dir. Amm.*), in *Enc. Dir.*, Milano, 1959, vol. IV, p. 537 ss.; M. NIGRO, *Decisione amministrativa*, in *Enc. Dir.*, 1962, p. 815 ss.; G. GHETTI, *Autotutela della Pubblica Amministrazione*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, vol. II, Torino, 1987, p. 80 ss.; R. VILLATA, *I provvedimenti di secondo grado*, in AA.VV. (a cura di). *Diritto Amministrativo II*, Bologna, 2005, p. 1523 ss.; V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2010, p. 420 ss.; F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 1180 ss.; A. DI MARIO, *Il procedimento amministrativo-flussi processuali*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 96-99; L. LAPERUTA, *Procedimento amministrativo e diritto di accesso*, Rimini, Maggioli, 2011, p. 137 ss.

²⁹⁴ Così in passato F. BENVENUTI, *Appunti di diritto amministrativo*, Cedam, 1959, p. 147 ss., che tra i ricorsi ascrivibili all'esercizio dell'*autotutela contenziosa* o *indiretta*, annoverava il ricorso in opposizione, il ricorso gerarchico proprio ed improprio, nonché il ricorso straordinario al Presidente della Repubblica che, per la sua natura, viene considerato come un mezzo di autotutela politica ricondotto all'*autotutela contenziosa* solo per ragioni tradizionali.

modo in primo grado.²⁹⁵ Non è considerata autotutela necessaria, in quanto a provvedere al ritiro/annullamento dell'atto è lo stesso organo dell'amministrazione che lo ha emesso, senza necessità di intervento di un organo sovraordinato. Non è, altresì, autotutela contenziosa, in quanto essa non fa necessariamente seguito all'avvio di ricorsi giustiziali. In tal senso l'autotutela può essere associata ad un'attività spontanea, quand'anche su istanza di parte, di verifica della validità degli atti, finalizzata alla *conferma*, *convalida* o *annullamento*, rispettivamente della legittimità, dell'illegittimità sanabile oppure dell'illegittimità non-sanabile del primo atto. Altre volte invece l'autotutela è legata anche a ragioni di opportunità, originaria o sopravvenuta, tali da implicare la cessazione degli effetti degli atti di primo grado con efficacia *ex nunc*, ovvero non retroattiva, attraverso atti di abrogazione o di revoca.²⁹⁶

Da qui si evince l'impossibilità di addivenire ad una definizione del concetto di autotutela univoca e omnicomprensiva, valevole per tutti i casi, in quanto diversi sono i motivi in base ai quali l'Amministrazione procede ad annullare, in sede di riesame, gli atti di primo grado, laddove il più delle volte viziati da un'insanabile illegittimità.²⁹⁷

Riguardo a detta evenienza l'esercizio dell'autotutela presuppone una valutazione dell'eventuale provvedimento di annullamento, che non può fondarsi unicamente sull'esigenza di ripristino della legalità, ma che deve dare conto della sussistenza di un interesse pubblico concreto e attuale alla rimozione dell'atto, ed incontra un limite (insuperabile) nell'esigenza di salvaguardare quelle posizioni soggettive che, sebbene

²⁹⁵ Per la dottrina si veda per tutti P. VIRGA, *Diritto amministrativo. Atti e ricorsi*, vol. II, VI Ed., Giuffrè, 2001, p. 135 ss.; e in senso conforme più recentemente F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 1179 ss.; mentre con riferimento alla giurisprudenza si veda l'orientamento costante del Consiglio di Stato, che ritiene che *il potere di autotutela è espressione dello stesso potere di cui è emanazione il provvedimento che ne costituisce l'oggetto*: cfr. in tal senso Cons. St., Sez. V, 20 febbraio 2006, n. 701, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2006, 1837 ss.; Cons. St., Sez. V, 30 novembre 2000, n. 6354, in *Foro. Amm.*, 2000, I, 3617 ss.

²⁹⁶ Già F. CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1992, p. 1448 ss., parla di potere di riesame ovvero di verifica da parte della pubblica amministrazione della validità dei suoi atti, attraverso una nozione ampia di autotutela, che si risolve principalmente nel ritiro dell'atto invalido, ma non esclusivamente nella forma dell'annullamento d'ufficio; E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2009, p. 531 ss., sembra confermare l'opinione che l'autotutela si manifesta nel senso di un riesame, ma non solamente di un riesame con esito demolitorio, bensì anche di convalida, di conversione o di sanatoria.

²⁹⁷ In tal senso, P. VIRGA, *ibidem*.

censurabili dal punto di vista prettamente formalmente, si sono tuttavia consolidate dal punto di vista sostanziale.²⁹⁸

L'art. 14 della L. n. 15/2005 ha provveduto a trasporre i succitati principi all'interno della legge 241/90, a seguito dell'aggiunta del Capo IV-bis, intitolato *Efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo. Revoca e recesso*. E' da rilevare che in passato, fino al 2005, non esisteva una previsione generale dell'istituto, che ne tratteggiasse i confini, stante l'assenza di un preciso riferimento normativo al riguardo. Ciò nonostante non si è mai dubitato dell'esistenza di tale potere, i cui caratteri sono stati delineati nel tempo dalla giurisprudenza amministrativa.

Si può oggi affermare, che l'autotutela è uno strumento proprio dell'Amministrazione, finalizzato non (solo) al mero ripristino della legalità, bensì al miglior esercizio della funzione cui la Pubblica Amministrazione è preposta, ben potendo la stessa esimersi dall'agire in autotutela ogni qualvolta non vi ravvisi un interesse pubblico attuale e concreto, oppure ogni qualvolta non consideri meritevoli di tutela le ormai consolidate posizioni soggettive in capo ai destinatari dell'atto.²⁹⁹

5.2 L'autotutela nel diritto tributario

In materia tributaria, di autotutela si può discorrere in senso ampio e generale, oppure in senso stretto.³⁰⁰

²⁹⁸ Cfr. sentenza del Cons. di Stato, Sez. IV, 14 febbraio 2006, n. 564, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2006, 438 ss.

²⁹⁹ In tal senso, M. RENNA, *L'efficacia e l'esecuzione dei provvedimenti amministrativi tra garanzie procedurali ed esigenze di risultato*, in *Dir. Amm.*, 2007 fasc. 4, pp. 825 ss.; e ancora cfr. V. AZZONI, *Autotutela. I provvedimenti tipici, i poteri-doveri relativi e la sospensione degli atti*, in *Nuova Rass. di Legislaz., Dott. e Giurisprud.*, 2007, fasc. 13-14, pp. 1376 ss.; mentre con riferimento all'autotutela nel diritto tributario, cfr. G. GALIZIA, *Questioni scelte in tema di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, fasc. 5, p. 989 ss., che presuppone la necessaria valutazione, mediante l'esercizio di un potere che è per l'appunto discrezionale, delle diverse soluzioni compatibili con la previsione normativa in grado di incidere in concreto sulla sfera giuridica di soggetti, in capo ai quali l'ordinamento riconosce un interesse legittimo alla validità dell'atto.

³⁰⁰ Le prime riflessioni sull'argomento risalgono agli anni Cinquanta del secolo scorso: cfr. A. ROTONDI, *Il potere di autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e la solidarietà nella legge del registro*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1950, II, p. 23 ss.; U. AMADIO, *Se possa l'Amministrazione notificare un nuovo avviso di accertamento di maggior valore dopo che il valore accertato precedentemente è divenuto definitivo per mancata opposizione*, in *Riv. Leg. Fisc.*, 1950, p. 1 ss.; G. PROVINI, *Autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e revocabilità dell'avviso di accertamento*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1952, II, p. 225 ss.; G. C. CROXATTO, *Condizioni che legittimano l'accertamento per sopravvenuti elementi nuovi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1962, II, p. 385 ss.; G. ARDIZZONE, *Il principio del ne bis in idem nell'imposizione diretta*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1972, I, p. 280 ss.; G. TREMONTI, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1971, p. 272 ss.; ma più recentemente si veda sull'argomento

Sotto il primo profilo, si allude all'attribuzione in capo all'Amministrazione Finanziaria del potere di farsi ragione da sé, senza il previo necessario ricorso ad un'autorità terza quale il giudice; oltre al potere di accertare e determinare, da sé, in modo vincolante e definitivo, l'esistenza di imponibile oggetto di tassazione; e del potere di portare direttamente a esecuzione coattiva la pretesa erariale, nonché dell'ulteriore potere di ritirare i propri atti illegittimi o infondati, sostituendoli in alcuni casi con atti di nuovo conio.³⁰¹

Sotto il secondo profilo, quello dell'autotutela in senso stretto, s'intende il potere della medesima di annullare i propri atti illegittimi o infondati.³⁰²

La questione ha presentato particolari criticità nel diritto tributario, con riferimento alla difficoltà di sistemazione concettuale di tale potere, non solo rispetto al principio di indisponibilità del credito tributario, ma anche in relazione alla definitività ed (oggi) esecutività degli avvisi di accertamento.³⁰³ Nello specifico, sembravano in passato essere di ostacolo alla possibilità di riesame di un atto tributario, quand'anche illegittimo e infondato, le norme sulla contabilità dello Stato ed il carattere vincolato dell'attività dell'Amministrazione Finanziaria, ostativo alla rinuncia al credito.³⁰⁴ L'obiezione di fondo avversa a tale impostazione era che la

anche G. GALIZIA, *Questioni scelte in tema di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria*, op. cit., p. 989 ss.

³⁰¹ G. GALIZIA, *ibidem*, riscontra quest'accezione, piuttosto ampia, dell'autotutela in molte fasi del procedimento, quali l'accertamento, la riscossione, i poteri istruttori, etc.; cfr. sul tema anche S. MUSCARA, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, p. 71 ss.; e P. ROSSI, *Il riesame degli atti impositivi*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 140 ss.

³⁰² Cfr., *ex plurimis*, P. RUSSO, *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, p. 669 ss.; Id., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 215 ss.; V. FICARI, *Autotutela (diritto tributario)*, in *Diz. Dir. Pubbl.*, vol. I, Milano, Giuffrè, 2006, p. 214 ss.; E. ROSINI, *L'autotutela tributaria, un ricorso in opposizione?*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 831 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, Cedam, 2008, p. 367 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni diritto tributario*, Torino, 2011, p. 167 ss.

³⁰³ Per qualche spunto di comparazione fra il DM 37/1997 e la legge n. 241/1990, con particolare riferimento all'obbligo di motivazione, ai sensi dell'art. 3 della l. n. 241/1990, dell'autotutela e della revoca con efficacia *ex nunc* di un atto inopportuno o non più conveniente, cfr. G. GIANNI, *L'autotutela tributaria e i mezzi di tutela alla luce delle modifiche introdotte alla l. n. 241 del 1990*, in *Il Fisco*, 2005, fasc. 33, p. 5172 ss., che evidenzia come quest'ultima possa in concreto trovare applicazione nei confronti degli atti con cui l'Amministrazione Finanziaria, in via discrezionale, concede vantaggi o agevolazioni, quali rateazioni o sospensioni dell'esecutività dell'atto.

³⁰⁴ Da una parte gli artt. 188 ss. e 219 ss. del R.D. 23 maggio 1924 n. 827 sanciscono rigorosi doveri di riscossione, sanzioni e conseguenze negative in caso di mancata riscossione, che appaiono incompatibili con la rinuncia al credito, fatti salvi i casi di ineseguibilità e formale annullamento del titolo (artt. 263 ss.); dall'altra, la vecchia legge del Registro (art. 34, R.D. n. 3269/1923), attribuiva all'Amministrazione Finanziaria la facoltà di moderare l'accertamento definitivo risultato manchevole

riscossione è sì attività vincolata, ma per crediti imposti in modo conforme alla funzione pubblica, cui gli stessi sono finalizzati. Il carattere di vincolatività discende dalla finalità pubblicistica del credito, ma ciò non esclude che altri interessi pubblici o la stessa incompatibilità del prelievo fiscale con l'interesse pubblico, possano prevalere sull'indefettibilità della riscossione diretta.³⁰⁵

Ulteriore ostacolo alla demolizione degli atti impositivi da parte dell'Amministrazione Finanziaria che gli aveva emessi, era rappresentata dal carattere definitivo dei provvedimenti impositivi, e dall'apparente conflitto che ne sarebbe scaturito fra l'annullamento in autotutela e la certezza dei rapporti giuridici venutisi a creare.

Anche tale assunto ha potuto tuttavia essere superato alla luce dell'obiezione che la certezza dei rapporti giuridici, pur essendo rilevante anche sul piano costituzionale, di per sé non ha un valore assoluto e può pertanto cedere a fronte di interessi contrapposti di rango superiore, consistenti nel pubblico interesse a che gli atti dell'Amministrazione Finanziaria non siano viziati da illegittimità o infondatezza, e che pertanto il prelievo fiscale sia conforme ai principi costituzionali.

I dubbi sull'ammissibilità del potere di autotutela in ambito tributario sono stati successivamente superati dall'introduzione dell'art. 68, D.P.R. n. 287/1992 (Regolamento degli Uffici del Personale dell'Amministrazione Finanziaria), con cui il legislatore ha attribuito agli uffici finanziari il potere di procedere all'annullamento, parziale o totale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati, a mezzo di provvedimento motivato comunicato al destinatario. La disposizione non ha tuttavia fornito indicazioni in merito alla tipologia di vizi che ne consentono la rimozione, né ha stabilito se debba essere proposta un'istanza di parte in grado di attivare la procedura.³⁰⁶

o erroneo, consentendone la rinnovazione del contenuto in un nuovo atto; alcune interessanti considerazioni sulla natura disponibile o meno dell'obbligazione tributaria si trovano nel contributo di E. GRASSI, *Transazione fiscale e disponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Il Fisco*, 2010, fasc. 1, p. 42 ss.

³⁰⁵ Tali obiezioni fondano sul fatto che l'attività di riscossione dei tributi anch'essa vincolata e subordinata all'impossibilità di rinuncia al credito erariale, non può tuttavia essere espletata in presenza di un titolo di riscossione invalido, che per ragioni pur sempre di interesse pubblico, può essere annullato.

³⁰⁶ L'art. 23 del D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107 ha provveduto in seguito ad abrogare l'art. 68 del D.P.R. n. 287/1992, dando la definizione di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria come potere di "procedere all'annullamento totale o parziale dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati, con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto".

La questione è stata successivamente risolta, a mezzo dell'art. 2-*quater* del D.L. n. 564/1994, convertito nella legge 30 novembre 1994, n.656, con cui il legislatore ha demandato a successivi decreti del Ministro delle Finanze il compito di individuare gli Uffici competenti e i criteri di economicità sulla base dei quali avrebbe dovuto essere avviata e abbandonata l'attività dell'amministrazione. Sulla base di tale disposizione è stato quindi emanato un apposito Decreto Ministeriale (D.M. n. 37/1997) che ha regolamentato l'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione Finanziaria ed ha introdotto la previsione dell'esercizio dell'autotutela anche degli atti illegittimi e/o infondati, già definitivi.³⁰⁷ Un certo dubbio rimase in ordine alla possibilità di rimozione degli atti, in ordine ai quali ci fosse pendenza di giudizio.³⁰⁸ Sul punto si tornerà a breve nel successivo paragrafo 5.2.2, relativo ai limiti del giudicato, in quanto ciò che ora si rende necessario precisare è che l'art. 1 del citato D.M. prevede che l'Ufficio non possa annullare i propri atti, *per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione Finanziaria*. A fronte di tale norma sufficientemente chiara, la dottrina ha tuttavia rilevato che rimane aperta per il contribuente la strada della richiesta di autotutela anche a fronte di una sentenza a sé sfavorevole, e per converso favorevole all'amministrazione, laddove lo stesso chieda all'amministrazione di procedere all'annullamento dell'atto definitivo, sulla base di motivi diversi rispetto a quelli oggetto della *medio tempore* sopravvenuta sentenza (quand'anche) passata in giudicato.³⁰⁹

³⁰⁷ Il legislatore a mezzo dell'art. 2 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, che dispone che *"l'Amministrazione Finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione [...], senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione"*, a mezzo di quell'*anche* ha lasciato intendere che l'Amministrazione Finanziaria potesse annullare i provvedimenti impositivi impugnabili, ma non ancora impugnati e quelli altresì oggetto di sopravvenuto giudicato.

³⁰⁸ L'art. 68 del D.P.R. n. 287/1992 non contemplava espressamente il caso della mancata impugnazione, mentre l'art. 2-*quater* si riferisce alla *"non impugnabilità"*: stante la genericità del disposto normativo, in dottrina si è discusso della reale portata del limite costituito dalla presenza di un giudicato e dell'impossibilità per l'Amministrazione Finanziaria, alla luce dei principi generali del nostro ordinamento, di eludere attraverso la rinnovazione del suo potere, la statuizione di un giudicato: in tal senso P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, op. cit., p. 262 ss.; sul fatto che oggi il limite all'esercizio del potere di autotutela investa esclusivamente il giudicato di rigetto e non quello di rito, si veda, *ex plurimis*, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., pp. 335-336.

³⁰⁹ In questo senso anche F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 143 ss.

Con il regolamento, di cui al D.M. 11 febbraio 1997 n. 37, l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione Finanziaria ha trovato una concreta disciplina, con riferimento all'individuazione delle ipotesi più ricorrenti di esercizio del potere in esame. Tali fattispecie tipiche consistono: *a)* nell'errore di persona; *b)* nell'evidente errore logico o di calcolo; *c)* nell'errore sul presupposto dell'imposta; *d)* nella doppia imposizione; *e)* nella mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; *f)* nella mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; *g)* nella sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; *h)* nell'errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Il citato D.M. 37 del 1997 attribuisce il potere di annullamento, di revoca, o di rinuncia, allo stesso Ufficio che ha emanato l'atto illegittimo e che è competente per gli accertamenti d'ufficio, prescrivendo tra i criteri di priorità cui gli Uffici devono attenersi nell'esercizio del potere di autotutela, le fattispecie di rilevante interesse generale e quelle per le quali sia in atto o sia comunque elevato il rischio di contenzioso.³¹⁰

L'Ufficio può procedere all'annullamento *motu proprio* o a seguito di istanza del contribuente, una volta riscontrata l'illegittimità dell'atto: si ritiene che l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione Finanziaria ha natura discrezionale, senza che a ciò corrisponda una posizione tutelabile in capo al privato.³¹¹ A conferma di tale assunto il dettato normativo utilizza espressioni del

³¹⁰ Si veda in merito all'annullamento d'ufficio, la circolare del Ministero delle finanze del 05.8.1998, n. 198/E, che prevede tali criteri ai sensi del combinato disposto dell'art. 1 ss. del D.M. 37/1997, e dell'art. 68 del D.P.R. 287/92 e dell'art. 2-*quater* della L. n. 656/1994, e precisa in ordine agli aspetti dell'attività vincolata, che, pur escludendo un dovere giuridico in capo all'Ufficio di ritirare l'atto viziato, la discrezionalità non dev'essere intesa come mera facoltà, in quanto il suo mancato esercizio *versus* un atto patentemente illegittimo può comportare, in caso di giudizio tributario, la condanna alle spese dell'Amministrazione con conseguente danno erariale, nonché - in caso di grave inerzia dell'Ufficio - l'intervento in via sostitutiva dell'organo sovraordinato (art. 1, D.M. n. 37/2007), tanto da configurarsi "*un potere-dovere giuridico alla revisione dell'atto*": potestà riconosciuta e diretta "*nell'esclusivo perseguimento dell'interesse pubblico, non rappresentando, peraltro, un ulteriore grado di difesa del contribuente*", così S. SERVIDIO, *Autotutela-Impugnazione del diniego*, in *Boll. Trib.*, 21, 2010, pp. 1601-1606.

³¹¹ Per una posizione parzialmente diversa, cfr. un recente intervento della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che con la sentenza del gennaio 2008, n. 365, ha osservato che in materia tributaria esiste sempre l'obbligo, in capo all'Amministrazione, di dare seguito alla richiesta di autotutela quand'anche in senso negativo; nello stesso senso anche B. FUOCO, *Obbligo di autotutela per il fisco*, in *Italia Oggi* del 31 ottobre 2008, p. 35. Ciò differenzerebbe l'autotutela in ambito finanziario dall'esercizio di analoghi poteri da parte di altre amministrazioni, per le quali in via generale si esclude un obbligo di provvedere in conseguenza dell'istanza dell'interessato.

tipo "gli uffici possono" oppure "l'amministrazione può procedere", evidenziandosi, in modo netto, la discrezionalità nell'esercizio dell'autotutela.³¹²

Oggetto dell'annullamento in parola possono essere non solo gli atti impositivi tipici, quali gli avvisi di accertamento, di liquidazione, di irrogazione di sanzioni, ma anche tutti gli altri atti che vanno comunque a incidere negativamente nella sfera giuridica del contribuente come, ad esempio, le iscrizioni a ruolo e gli atti di diniego delle agevolazioni fiscali e di rimborso delle imposte indebitamente versate, fermo restando il potere dell'Ufficio non solo di annullare o di revocare un atto, ma anche di sospenderne gli effetti.

Di particolare rilievo è il caso in cui l'Amministrazione Finanziaria è chiamata ad esercitare il potere di annullamento di atti collegati da vincolo di subordinazione ad altri atti, tale per cui riconosciuta l'illegittimità di questi ultimi (per vizi loro propri), si prospetta l'illegittimità (derivata) anche di quelli collegati.³¹³

5.2.1. Autotutela tributaria e interesse pubblico

Alla luce di quanto sopra, è sempre attuale l'interrogativo in ordine a come debba comportarsi l'Amministrazione Finanziaria a fronte di un atto viziato da illegittimità e quando possa legittimamente giustificarsi il "ritiro" dello stesso.

³¹² In proposito la Circolare 5 agosto 1998, n. 198, relativa all'applicazione delle disposizioni del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, sottolinea che se è vero che l'Ufficio ha il potere e non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato (laddove il contribuente sembrerebbe non poter vantare un diritto soggettivo a che l'ufficio eserciti tale potere), è tuttavia indubbio che l'Ufficio non possiede una potestà discrezionale di decidere in modo arbitrario se correggere o meno i propri errori: in tal senso si veda anche il commento di P. AGOSTINELLI, *Profili evolutivi e spunti critici in tema di annullamento d'ufficio di atti impositivi illegittimi alla luce della Circ. Min. 5 agosto 1998, n. 198/S*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, II, p. 694 ss.; più di recente si veda A. MONTI, *La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, fasc. 2, pt. I, pp. 395 ss., che evidenzia come il mancato esercizio dell'autotutela nei confronti di un atto patentemente illegittimo, nel caso sia ancora esperibile il giudizio, può portare alla condanna alle spese dell'Amministrazione con conseguente danno erariale (la cui responsabilità potrebbe ricadere sul dirigente responsabile del mancato annullamento dell'atto).

³¹³ Va ricordato che qualora un atto sia stato annullato o dichiarato illegittimo in sede giurisdizionale, con sentenza passata in giudicato, sussiste un obbligo giuridico per l'Amministrazione di annullare gli atti consequenziali che trovano il loro presupposto nell'atto annullato, salvo che l'Amministrazione abbia espletato un'attività, tipica espressione di un potere assolutamente discrezionale, in tale senso E. MANONI, *Il rifiuto espresso o tacito di autotutela e l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, II, p. 157 ss.: in altre parole l'autore sottolinea l'aspetto peculiare della necessità della sussistenza di un interesse pubblico, concreto ed attuale ai fini dell'autotutela, non coincidente unicamente con un generico interesse al ripristino della legalità, cui farebbe da *pendant* una valutazione "pura", c.d. discrezionalità pura o amministrativa.

Il potere di autotutela è, infatti, funzionale alla realizzazione dell'interesse pubblico, affidato al soggetto o ente che è chiamato ad esercitarlo. E' così che nell'ambito tributario il più delle volte sarebbe proprio la conservazione, e non già la rimozione, del provvedimento impositivo a consentire la migliore realizzazione dell'interesse pubblico dell'Erario.

Tuttavia, la stessa giurisprudenza delle Corti Superiori ha confermato l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di provvedere all'autotutela dei propri atti illegittimi a fronte della salvaguardia di situazioni di interesse generale. Ci si riferisce qui ad un paio di pronunce, rispettivamente della Corte Costituzionale italiana e della Corte di Giustizia Europea, che sono incisivamente intervenute a suffragio dell'ammissibilità/necessità dell'autotutela in ambito tributario.³¹⁴

La Corte Costituzionale ha esaminato la questione del ritiro dell'atto tributario con specifico riferimento alla specifica violazione del principio di uguaglianza e di capacità contributiva, assicurando, da un lato, la realizzazione degli interessi del contribuente ad un prelievo legittimo e dall'altro, il rispetto da parte della Pubblica Amministrazione dei canoni di imparzialità e buon andamento (art. 97 Cost.).³¹⁵

In particolare, dopo aver riconosciuto la doverosità dell'annullamento nel caso di giudicato favorevole al contribuente, il giudice delle leggi ha riconosciuto, nel caso specifico, un dovere di annullamento in ottemperanza dell'obbligo di conformazione al giudicato, desumibile dall'art. 4 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, applicabile indipendentemente dal fatto che parte in giudizio fosse l'Amministrazione Finanziaria.³¹⁶

In sede europea, invece, la Corte di Giustizia, dopo aver ricordato che "*la certezza del diritto è inclusa tra i principi generali riconosciuti nel diritto comunitario*" e che "*il carattere definitivo di una decisione amministrativa, acquisito alla scadenza di termini ragionevoli di ricorso o in seguito all'esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale, contribuisce a tale certezza*", ha escluso che il diritto comunitario

³¹⁴ Ci si riferisce in particolare alle sentenze della Corte Cost. 23 marzo 1992, n. 120 e 23 luglio 1997, n. 264, in www.giurcost.org e della Corte di Giustizia, del 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kühne & Heitz NV/Productshap voor Pluimvee en Eiren*, e del 12 febbraio 2008, causa c-2/06 *Kempter*.

³¹⁵ Così, la sentenza della Corte Cost. 23 marzo 1992, n. 120.

³¹⁶ La sopracitata pronuncia, al di là della particolarità del caso contemplato (in cui era in gioco una sentenza penale che accertava l'insussistenza dei fatti assunti nell'atto di accertamento), e del fatto che si riferisse al regime normativo previgente, ha confermato, seppur implicitamente, la stretta connessione tra la possibilità di rimozione dell'atto impositivo in autotutela e l'attuazione dei valori costituzionali.

esiga che un organo amministrativo sia obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito carattere definitivo, se non in presenza di una serie di condizioni quali la disponibilità, data dal diritto nazionale, del potere di ritornare su tale decisione e la necessità che quest'ultima, divenuta definitiva in seguito alla sentenza di un giudice nazionale di ultima istanza, fosse contraria ai principi dell'ordinamento comunitario.³¹⁷ La Corte di Giustizia ha in definitiva ammesso, pur sempre nel rispetto dei poteri previsti dalle singole legislazioni degli Stati membri, la possibilità di autotutela in capo all'Amministrazione Finanziaria anche dei provvedimenti definitivi al ricorrere di determinate condizioni.

A latere della giurisprudenza costituzionale e comunitaria si registrano anche numerose pronunce di merito che hanno puntualizzato, che la funzione espletata dall'Amministrazione Finanziaria è caratterizzata dal fatto che: a) l'interesse perseguito in ambito tributario è, in assenza di interessi contrapposti o concorrenti, essenzialmente la realizzazione dell'art. 53 Cost., attraverso l'applicazione legittima delle disposizioni di legge; b) l'attività di attuazione del prelievo tributario è comunemente considerata come avente carattere vincolato, dunque non discrezionale, mancando qualunque operazione di valutazione e ponderazione di interessi contrapposti; c) i provvedimenti tributari hanno, generalmente, contenuto ablatorio (e non ampliativo) delle posizioni giuridiche soggettive dei contribuenti.³¹⁸

Tali caratteristiche si prestano ad avvalorare la conclusione che la sussistenza di vizi nel provvedimento possa essere particolarmente insidiosa, tanto da giustificarne a ragione il ritiro in autotutela. Se, infatti, il compito dell'Amministrazione Finanziaria è la realizzazione di un'imposizione conforme al principio di capacità contributiva (senza che abbiano rilievo interessi concorrenti o contrapposti), la rimozione di un

³¹⁷ Così, Corte di Giustizia, del 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kühne & Heitz NV/Productshap voor Pluimvee en Eiren*, e alla successiva sentenza del 12 febbraio 2008, causa c-2/06 *Kempter*, con cui il giudice comunitario si è espresso nel senso della sussistenza di un obbligo di riesame, anche laddove il ricorrente non abbia provveduto a far valere tra i motivi di censura dell'atto impugnato la violazione del diritto comunitario; commentate in dottrina attraverso i contributi di L. BERTONAZZI, *Illegittimità comunitaria e annullamento d'ufficio nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2010, fasc. 4, pp. 1455-1504; A. ARDITO, *Autotutela, affidamento e concorrenza nella giurisprudenza comunitaria*, in *Dir. Amm.*, 2008, fasc. 3, pp. 631-690.

³¹⁸ Ci si riferisce nel vasto panorama della giurisprudenza interna ad una recente esaustiva pronuncia della Comm. Trib. Reg. Puglia del 9 gennaio 2012, n. 3, efficacemente commentata da F. TUNDO, *L'amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 16, p. 1210 ss.

atto non conforme a tale prevalente principio rappresenta la cura dell'(unico) interesse affidato al suo presidio. In particolare il carattere ablatorio dei provvedimenti impositivi rende la posizione del contribuente diversa da quella di controinteressato, che potrebbe avere interesse alla conservazione dell'atto in un procedimento amministrativo diverso da quello tributario, tale per cui è ragionevole pensare, di contro ai risalenti citati orientamenti, che nel diritto tributario l'autotutela sia quasi più facilmente esercitabile che non nel diritto amministrativo generale, in quanto non sussistono interessi in capo a soggetti terzi da doversi tutelare.³¹⁹

Non manca tuttavia chi discostandosi leggermente dalla precedente impostazione, assume l'esistenza di poteri discrezionali di valutazione in capo all'Amministrazione Finanziaria, che non si porrebbero in contrasto con il carattere vincolato dell'attività dell'Amministrazione Finanziaria in sede di applicazione dei tributi, né apertamente violerebbero il dettato costituzionale di cui all'art. 53 Cost.³²⁰

5.2.2 Il ritiro in autotutela degli atti inoppugnabili. Il limite del giudicato

Con riferimento alle questioni connesse al ritiro in autotutela del provvedimento impositivo divenuto inoppugnabile si segnala che la relativa possibilità è oggi espressamente prevista dalla legge.³²¹

Tuttavia il dettato normativo lascia spazio a qualche dubbio circa i limiti ed i presupposti per l'esercizio di tale potere.

In primis, si evidenzia il rischio di vanificazione della certezza dei rapporti giuridici, laddove avverso il provvedimento dell'Amministrazione Finanziaria è sempre

³¹⁹ In tal senso autorevole dottrina sostiene che l'autotutela presupponga la sussistenza di un vizio e null'altro, con corrispondente obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di annullare l'atto in conformità ai doveri di buona fede, cui la stessa è tenuta: cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p 166 ss.

³²⁰ Così. D. STEVANATO, *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. Giur. Agg.*, Milano, Giuffrè, 2000, p. 295 ss.

³²¹ L'art. 2-*quater*, co. 1, del D.L. n. 564/1994 prevede il "*potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche [...] in caso di non impugnabilità*", e come si è sottolineato in dottrina, relativamente agli atti non impugnabili, il vizio dell'atto basterebbe di regola a giustificare l'esercizio dell'autotutela, senza volere con ciò stesso affermare che il ripristino della legalità sia l'unico interesse affidato alla Pubblica Amministrazione: il ritiro ben potrebbe esser giustificato dall'ulteriore pubblico interesse dell'evitare un'ingiustificata attività contenziosa, magari con condanna alle spese: in tal senso D. STEVANATO, *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. Giur. Agg.*, cit.; e *idem*, *L'autotutela dell'Amministrazione Finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, Cedam, 1996.

consentita una generalizzata possibilità di chiederne l'annullamento in sede di autotutela, quand'anche lo stesso sia divenuto inoppugnabile.³²²

In secondo luogo si rileva un problema di coordinamento della sopracitata norma con l'art. 2, co. 2, D.M. n. 37/1997, che in caso di giudicato, favorevole all'Amministrazione Finanziaria, impedisce l'annullamento dell'atto.³²³ In ordine all'individuazione della portata di tale limite, si sottolinea che esso va inteso in senso stretto quale "*effetto di una pronuncia giurisdizionale definitiva*" (art. 324 c.p.c.), non potendosi equiparare ad essa la mera inoppugnabilità del provvedimento amministrativo, in quanto non impugnato. Se in passato si poteva sostenere diversamente, basandosi sulle interpretazioni ministeriali, relative alla disciplina dell'art. 68, D.P.R. n. 287/1992, ora il tenore letterale dell'art. 2-*quater*, co. 1, D.L. 564/1994, stabilisce espressamente il ritiro anche "*in caso di non impugnabilità*".

Anche il tipo di giudicato, cui bisogna fare riferimento relativamente alla possibilità di chiedere e ottenere autotutela, evidenzia degli aspetti problematici. La dottrina ha ritenuto debba trattarsi di un giudicato sul merito dell'atto, in quanto un giudicato diverso, quale potrebbe essere anche il giudicato penale che anziché accertare i medesimi fatti materiali oggetto di accertamento tributario, statuisse esclusivamente in ordine ad altre e diverse circostanze ovvero a questioni pregiudiziali o di rito, senza entrare nel merito degli stessi, risulterebbe inidoneo ad impedire un'eventuale autotutela degli Uffici finanziari, che si fosse resa necessaria in un secondo momento. Un siffatto giudicato, infatti, non farebbe stato all'interno del processo tributario; né sarebbe idoneo a vincolare l'attività dell'Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento.³²⁴

³²² Cfr. F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in (S. LA ROSA a cura di) *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 137 ss.

³²³ L'art. 2, co. 2, D.M. n. 37/1997 prevede che: "*Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione Finanziaria*".

³²⁴ D. STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione Finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, op. cit., p. 301. Questione del tutto diversa è se il giudicato opposto, quello favorevole al contribuente, possa invece costituire la base per un ritiro dell'atto in autotutela. Una tale fattispecie era disciplinata dall'art. 12, D.L. 10 luglio 1982, n.429, convertito in L. 7 agosto 1982, n. 516, in un quadro normativo del tutto opposto a quello attualmente vigente, ove il giudicato penale faceva stato nel processo tributario e si prevedeva che in base ai fatti accertati nel processo penale gli uffici "*se non è scaduto il termine per l'accertamento, procedono ad accertamenti e possono integrare, modificare o revocare gli accertamenti già notificati*". Su tale disposizione e sulle possibili difese del contribuente che richiama, in base al giudicato penale di proscioglimento, il ritiro dell'atto

Se è vero che il giudicato a tal fine rilevante è solo il giudicato sull'atto, pronunciato dal giudice tributario, non si può dire tuttavia che ogni tipo di giudicato delle Commissioni Tributarie favorevole all'Amministrazione Finanziaria sia idoneo a impedire l'autotutela. Rilevante è, infatti, il solo giudicato, che *ex art.2, co. 2, D.M. n. 37/1997*, ha avuto ad oggetto l'accertamento della validità dell'atto (sulla base della relativa impugnazione), con la chiara conseguenza che non è di ostacolo all'autotutela il mero "giudicato di rito", quale potrebbe essere la declaratoria di inammissibilità del ricorso depositato dal contribuente.³²⁵

A ciò si aggiunga che il giudicato favorevole all'Amministrazione esplica i suoi effetti solo nei limiti dell'oggetto del giudizio, segnato dai motivi di ricorso non assorbiti e preclude in concreto il riesame in autotutela fondato sull'affermazione di esistenza degli stessi vizi esaminati dal giudice tributario, nella sentenza pubblicata con dispositivo di rigetto del richiesto annullamento. L'Amministrazione conserva, dunque, il potere di annullare gli atti, non solo dopo un giudicato basato su ragioni processuali, ma anche a seguito di giudicato di merito ad essa favorevole: nel primo caso potendo valorizzare qualsiasi vizio del provvedimento, nel secondo solo fondandosi sul rilievo di vizi ulteriori rispetto a quelli oggetto di accertamento giudiziario.

5.2.3 I presupposti dell'autotutela. Potere vincolato o discrezionale?

Esaurita la questione dei limiti negativi al potere di autotutela, è il momento di porre l'attenzione sulla questione dei presupposti positivi, con particolare riguardo agli atti inoppugnabili. Assunto che l'autotutela sia un potere di secondo grado, un provvedimento su un provvedimento, rispondente a finalità che si possono definire, almeno in senso lato, "giustiziali", rimane comunque incerta l'individuazione dei presupposti che la giustificano.³²⁶

definitivo, si vedano le già citate sentenze n. 264/1997 e n. 120/1992 della Corte cost., che ritengono che al ritiro dell'atto l'Ufficio fosse obbligato dalla norma generale desumibile dall'art. 4 della L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E. Tale norma obbliga, a detta della sent. n. 264/1997, anche al ritiro dell'atto tributario definitivo che assuma a presupposto fatti successivamente esclusi nel processo penale.

³²⁵ E' il caso in cui il ricorso del contribuente sia stato respinto o dichiarato inammissibile per ragioni concernenti questioni pregiudiziali, relative all'(in)esistenza dei requisiti processuali, che inibiscono al giudice di pronunciarsi nel merito della domanda.

³²⁶ Si veda, G. D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, Cedam, 2012, pp. 10-18.

Si sottolinea, in primo luogo, che è da escludersi che possa assurgere a interesse rilevante in materia (benché di grande attualità) l'esigenza di cassa del Fisco. L'interesse dell'Amministrazione Finanziaria di riscuotere le imposte dovute all'Erario, deve espletarsi in modo conforme al principio di capacità contributiva, con la conseguenza che non può costituire ostacolo all'esercizio dell'autotutela il fatto che da esso possa discendere un minor introito per la parte pubblica.

Si hanno, pertanto, di fronte essenzialmente due alternative percorribili.

La prima, vede in capo all'Amministrazione la cura di un solo interesse: la riscossione del tributo in modo conforme alla legge e alla capacità contributiva e sulla base di tale impostazione il vizio dell'atto tributario sarebbe sufficiente a giustificare il riesame, in attuazione dei necessari adempimenti dei doveri di buona fede.³²⁷

La seconda, attribuisce all'Amministrazione, in sede di autotutela degli atti definitivi, una valutazione relativa all'opportunità o meno di mantenere fermi gli effetti ormai cristallizzati dei provvedimenti emessi, a fronte della cura anche di ulteriori interessi pubblici. Viene in rilievo in questo caso il fatto che l'autotutela non si manifesta unicamente come la riedizione in senso inverso del potere di accertamento, ma come una funzione di secondo grado e diversa. In tale prospettiva, l'interesse da bilanciare con quello della legalità sarebbe, essenzialmente, quello della certezza dei rapporti giuridici.³²⁸ Sulla base di quanto detto l'Amministrazione Finanziaria sarebbe chiamata ad effettuare una valutazione in termini di opportunità della

³²⁷ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 166 ss.; per E. MANONI, *Il rifiuto espresso o tacito di autotutela e l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, cit., p. 153 ss., in materia tributaria, diversamente rispetto all'autotutela amministrativa, l'istituto in questione "non è una facoltà concessa all'ente impositore, ma è espressione di un potere vincolato alla corretta esazione delle imposte dovute in base alla legge, in applicazione dei principi che regolano l'attività impositiva ed i quali fanno sì che il contribuente abbia diritto ad una imposizione equa ed informata al principio di capacità contributiva sancito dalla Costituzione".

³²⁸ Così D. STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione Finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, cit., p. 304, secondo cui si tratterebbe di un giudizio di ponderazione che vedrebbe su un piatto della bilancia il vizio dell'atto e l'individuazione delle conseguenze dello stesso, sull'altro la certezza dei rapporti, ove l'esito di tale comparazione non sarebbe stabilito a priori, ma sarebbe il frutto di un complesso giudizio caso per caso; in senso sempre conforme al carattere discrezionale dell'autotutela, si veda P. LO GIUDICE, *L'autotutela tributaria. Tutelabilità del contribuente di fronte al diniego*, in *Il Fisco*, 2002, p. 7669 ss., secondo il quale la discrezionalità si manifesterebbe nel provvedimento di autotutela, "trattandosi non più di mera applicazione della disciplina tributaria, ma di comparazione di interessi e di scelta dell'interesse che maggiormente e meglio realizza le finalità dell'amministrazione".

rimozione dell'atto illegittimo. Con la conseguenza ch'essa potrebbe optare per la preservazione in vita degli effetti dell'atto, laddove si fossero registrati dei casi analoghi, per i quali non si è proceduto al ritiro dell'atto.

Gli elementi da ponderare concernerebbero il tipo e l'entità del vizio, laddove in ossequio al principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., maggior peso dovrebbe essere dato ai vizi che incidono sull'*an debeat*, in senso prioritario al *quantum*. L'entità del vizio dovrebbe essere posto all'interno di un'ipotetica scala di gravità, che potrebbe portare al riesame solo nel caso superasse una determinata soglia di gravità e intollerabilità: in questo senso si rileva come valutazioni sull'entità della gravità del vizio in rapporto alla rimozione di atti definitivi non siano affatto estranee all'ordinamento giuridico.³²⁹

L'entità del vizio andrebbe temperata anche con il decorso del tempo, da un lato e con la condotta tenuta dal contribuente in rapporto alle circostanze, dall'altro. Il tempo rilevarebbe ai fini della certezza dei rapporti giuridici, tanto da considerare la forza di resistenza dell'atto, quale variabile proporzionale all'entità del tempo trascorso. La condotta del contribuente dovrebbe essere valutata ai fini della sussistenza della buona fede, quale misura di un contegno diligente, nonostante magari la mancata impugnazione nei termini prescritti, fermo restando che non si può negare come nel caso di mancata impugnazione, una qualche negligenza del contribuente vi sia stata (salvo il caso di forza maggiore).

5.2.4 Profili problematici della tutela del contribuente a fronte del diniego di autotutela

Problema di rilevanza pratica è l'individuazione degli strumenti di tutela in favore del contribuente, rispetto all'esercizio dei poteri di autotutela.

La prima ipotesi, meno frequente, concerne la tutela del contribuente avverso l'annullamento di un provvedimento avente contenuto a lui favorevole.³³⁰ In passato vi è stata giurisprudenza che ne ha ammesso l'immediata impugnabilità, ma non

³²⁹ Così R. LUPI, in *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, 2001 Ipsoa, III ed., p. 169 ss., che porta come esempio, le valutazioni legali, in tema di presupposti per la revocazione delle sentenze definitive, all'interno del codice di procedura penale e del codice di procedura civile.

³³⁰ Nel caso, ad esempio, di annullamento di un accertamento con adesione, l'atto di ritiro avrebbe conseguenze lesive, tanto che P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 225 ss., ne sostiene l'impugnabilità innanzi al giudice competente; cfr. altresì F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2007, p. 8 ss.

sull'assunto che oggetto d'impugnazione potesse essere l'atto di autotutela in quanto tale (atto peraltro che il legislatore non ha normativamente ricompreso fra quelli impugnabili, di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992), bensì a mezzo equiparazione del provvedimento di riesame dell'atto favorevole al contribuente all'emissione di un avviso di accertamento.³³¹

L'ipotesi statisticamente più frequente è invece, quella del mancato provvedimento di autotutela da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che ha per converso adottato un atto espresso di diniego, o mantenuto una perdurante inerzia, a fronte di un provvedimento sfavorevole al contribuente precedentemente emesso.³³²

Sul piano procedimentale, il contribuente non gode di particolari garanzie.

L'art. 2 del D.M. n. 37/1997 prevede che il ritiro possa avvenire senza istanza di parte, mentre l'art. 5 dispone che le eventuali richieste di annullamento avanzate dai contribuenti siano indirizzate agli uffici competenti. Né può considerarsi di grande rilievo il beneficio che la legge pone a favore del contribuente, prevedendo nel caso di errato invio della richiesta a un Ufficio incompetente, l'obbligo di questo ultimo di trasmettere la stessa all'Ufficio competente, dandone comunicazione al contribuente. L'art. 7, comma 2, lett. b) dello Statuto del Contribuente sancisce che l'atto tributario deve tassativamente indicare *l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali e' possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela*. Tale norma conferma l'importanza del potere di autotutela, ma è dubbio che la violazione della norma di cui sopra determini l'invalidità dell'atto (di accertamento), atteso che l'istanza non è necessario pervenga all'Ufficio competente, visto l'obbligo dell'Ufficio ricevente di prontamente trasmetterla all'Ufficio competente.³³³

³³¹ Cfr. Cass., Sez. Un., 26 marzo 1999, n. 185, che è stata oggetto di critiche in dottrina, sulla base dell'argomentazione che l'atto avrebbe potuto essere impugnato solo in via differita, ovvero solo congiuntamente all'atto di accertamento successivo, che tale revoca avrebbe presupposto, cfr. in tal senso F. TESAURO, *ibidem*.

³³² Il diniego di autotutela può consistere in un provvedimento *espresso* contenente il rigetto dell'istanza di annullamento ovvero in un *rifiuto tacito*, intendendosi che l'istituto dell'autotutela nell'ambito tributario non prevede l'applicabilità del silenzio-rifiuto, mancando un'espressa volontà legislativa in tal senso (salvo le specifiche eccezioni di cui all'art. 19, co. 1, lett. g) del D.Lgs. n. 546/1992): in questi termini S. SERVIDIO, *Autotutela-Impugnazione del diniego*, op. cit., pp. 1601-1606.

³³³ Cfr. G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Fisco*, 2006, p. 1 ss.; M.A. GRIPPA SALVETTI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 1719 e ss.

Per quanto attiene la tutela giurisdizionale, come è noto, in materia di tributi la giurisdizione rimane pur sempre in capo al giudice tributario, a differenza che nel diritto amministrativo generale, in cui la giurisdizione è diversificata a seconda che la posizione giuridica soggettiva sottostante, attenga ad una situazione di interesse legittimo o di diritto soggettivo.³³⁴

Si è già detto che l'art. 19 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, stabilisce la giurisdizione del giudice tributario relativamente ad un *numerus clausus* di atti dell'Amministrazione Finanziaria, che non comprende anche il diniego espresso di autotutela, né l'inerzia a fronte dell'istanza del contribuente. L'art. 19 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 prevede infatti l'impugnabilità del rifiuto, espresso o tacito, di restituzione di tributi, sanzioni, interessi e accessori non dovuti e indebitamente versati, ovvero del diniego o della revoca di agevolazioni; ma non anche il rifiuto espresso o tacito di autotutela.

A fronte di tale lacuna, si palesa la precaria condizione del contribuente innanzi al rigetto o all'inerzia dell'Amministrazione Finanziaria, renitente nel procedere all'annullamento dell'atto ritenuto illegittimo, vista la consolidata impossibilità di effettuare una lettura analogica della citata disposizione. A tal proposito si evidenzia un interessante intervento della S.C. che, a fronte di siffatta impossibilità di tutela del contribuente a mezzo interpretazione estensiva dell'art. 19 ha paventato l'ipotesi che la stessa potesse essere incostituzionale, nella parte in cui non assicura tutela a posizioni giuridiche meritevoli.³³⁵ L'affermazione della Corte di Cassazione è stata criticata sotto due profili: da un lato, si è osservato come esista un'interpretazione alternativa in grado di evitare l'incostituzionalità della norma, e cioè l'affermazione

³³⁴ Così Cass., Sez. Un., 10 agosto 2005, n. 16776, in *Giust. Civ. Mass.*, 2005, 7 ss.; pubblicata altresì in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2005, 1003 ss., con nota di F. CERIONI, che conferma la giurisdizione delle Commissioni Tributarie in materia di autotutela, quale giurisdizione divenuta, nell'ambito suo proprio, una giurisdizione a carattere generale, competente in via esclusiva in materia di tributi e di sanzioni relative a tributi.

³³⁵ La Suprema Corte, non si è limitata ad individuare il giudice provvisto di giurisdizione, ma ha risolto positivamente anche il problema dell'impugnabilità dinanzi ai giudici tributari del diniego di autotutela, rilevando che la mancata inclusione di detto atto nell'elenco di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, "comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli articoli 24 e 113 della Costituzione", tale per cui la Corte ha successivamente ritenuto ammissibile il ricorso avverso le pretese fiscali, che di volta in volta hanno assunto variegate vesti formali (atti preparatori o prodromici rispetto alla formazione o alla notificazione del ruolo, il preavviso di fermo amministrativo; e, più in generale, gli inviti al pagamento,...e altri ancora): così Cass., Sez. trib., 19 gennaio 2010, n. 724 e Cass., Sez. Un., 7 maggio 2010, n. 11087, entrambe in *Boll. trib. on-line*; cfr. S. SERVIDIO, *Autotutela-Impugnazione del diniego*, cit., p. 1602.

della giurisdizione del T.A.R. Ove l'interpretazione dell'art. 19 in commento non consentisse l'impugnativa del mancato esercizio del potere di autotutela innanzi alla Commissione Tributaria, dovrebbe ritenersi sussistente la giurisdizione in capo alla giurisdizione amministrativa generale.³³⁶

Una seconda obiezione verte sul fatto che lo scardinamento della tassatività dell'art. 19 non sarebbe necessario, potendosi piuttosto considerare impugnabile l'atto successivo relativo alla riscossione.³³⁷

Una possibilità di tutela, sempre giurisdizionale, si registra nel caso in cui il contribuente si veda destinatario, dopo il diniego espresso o l'inerzia dell'Amministrazione, di nuovi atti lesivi da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che non si configurano quali mere conferme del primo atto impositivo, bensì come nuovi atti, successivi all'espletamento di nuove fasi istruttorie, che divengono in questi casi autonomamente impugnabili, pur sempre entro i termini di decadenza, per motivi diversi, benché collegati, rispetto a quelli proponibili contro il primo atto.³³⁸

Si precisa che in questi casi la tutela del contribuente è più facile a fronte di un diniego espresso dell'Amministrazione Finanziaria, mentre più difficoltosa è la difesa a fronte di una mera inerzia dell'Amministrazione, il cui silenzio permane nel diritto tributario come non qualificato, pertanto come di per sé non autonomamente impugnabile, se non in via differita, contro il successivo atto impositivo ad esso collegato.

³³⁶ A. VIGNOLI, D. ARDOLINO, R. LUPI, *Alla giurisdizione tributaria le controversie sulla mancata autotutela, ma con quali possibilità di sindacato?*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2007, fasc. 7-8, p. 949 e 954.

³³⁷ F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, op. cit., p. 12, che relativamente all'ipotesi in cui il tributo fosse già stato riscosso, evidenzia la potenziale praticabilità di una lite ingenerata da una successiva istanza di rimborso, osservando che in tale prospettiva, si potrebbe sostenere l'illegittimità dell'atto successivo all'atto della riscossione (o provvedimento di rimborso) per omessa pronuncia sull'istanza di autotutela, osservando però che tale annullamento sarebbe satisfattivo quando l'atto successivo impugnato fosse un atto di attuazione del tributo (atto della riscossione), ma non quando si tratti di diniego di rimborso (o silenzio), in quanto solo nel primo caso si arresterebbe la riscossione (ove l'Amministrazione insistesse senza adeguarsi al giudicato, anche il secondo atto della riscossione dovrebbe essere annullato); nel secondo caso, il contribuente non avrebbe ottenuto ancora nulla; e ove si escludesse che il giudice possa esercitare i poteri di autotutela in luogo dell'Amministrazione, la realizzazione dell'interesse del contribuente non potrebbe che passare per il giudizio di ottemperanza.

³³⁸ Ciò ha trovato riscontro nella pronuncia della Cass., Sez. Trib., 20 febbraio 2006, n. 3608, in *banca dati Fisconline*, con la quale la S.C. ha riconosciuto l'impugnabilità di un diniego di autotutela a seguito di domanda di parte fondata su norme e su fatti successivi al provvedimento, di cui il contribuente chiedeva la rimozione.

Il problema principale, di tipo sia teorico che pratico, risiede nella necessità di evitare che l'ammissibilità di tutela giurisdizionale sul provvedimento di secondo grado (il diniego di autotutela), porti a una "duplicazione della tutela", riaprendo nella sostanza i termini per rimettere in discussione rapporti già esauriti, e aggirando gli effetti della decadenza intervenuta rispetto all'impugnazione del provvedimento primario.³³⁹

Il problema è risolto a monte laddove si nega la possibilità d'impugnativa del mancato esercizio della autotutela, in quanto se da un lato l'atto di ritiro potrebbe trovare giustificazione nel ripristino della legalità violata, dall'altro, si ribadisce ch'esso non è atto obbligatorio, pertanto non dovuto.³⁴⁰ Il mancato esercizio non potrebbe essere quindi impugnato, anche perché l'atto di diniego equivale di regola alla conferma dell'atto precedente, e gli atti confermativi e di esecuzione non sono autonomamente impugnabili.³⁴¹

Un diverso orientamento ritiene che l'impugnativa sia possibile e ch'essa non rappresenti una duplicazione di tutela contro l'atto del cui ritiro si tratta, perché in sede di doglianza avverso la mancata autotutela non si tratta tanto - o meglio, solo - di esaminare la questione se l'atto originario fosse viziato, quanto della questione se sussistesse una situazione (relativa alla certezza dei rapporti giuridici e alla buona fede del contribuente) tale, da giustificare l'eccezionale presupposto per il ritiro dell'atto, nonostante la definitività del medesimo.³⁴² L'oggetto del giudizio, in questa

³³⁹ Sul punto P. RUSSO, G. FRANSONI, *La sindacabilità degli atti connessi all'esercizio dell'autotutela*, in *Il Fisco*, 2002, p. 4556 ss., sostengono l'inesistenza di una tutela al di fuori del giudizio impugnatorio innanzi al giudice tributario, per quei soggetti che non si sono avvalsi tempestivamente dei rimedi approntati dall'ordinamento stesso, in quanto, diversamente, si rivelerebbe inutile il sistema delle decadenze e delle preclusioni, pertanto affermano che pur postulando in capo al contribuente l'interesse a non subire un'imposizione ingiusta, alla stregua delle norme sostanziali dell'ordinamento, il garantire al contribuente inerte di poter usufruire di mezzi di tutela contro il diniego espresso o tacito di autotutela, equivarrebbe a riprodurre il medesimo *iter* che il soggetto avrebbe dovuto compiere davanti alle Commissioni tributarie.

³⁴⁰ In giurisprudenza, Cass., 2 luglio 2008, n. 18054; Cass., 13 gennaio 2006, n. 634; Cass. Sez. trib., 4 febbraio 2005, n. 2305, in *Boll. Trib. On-line*.

³⁴¹ In tal senso F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., p. 8 ss.

³⁴² Così R. LUPI, *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva cosa può fare il contribuente?*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 752 ss.; e dello stesso autore, *L'autotutela tra giurisdizione ratione materiae e "per situazione soggettiva"*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, p. 680 ss., a parere del quale si verifica una "duplicazione di tutela" solamente nel diritto amministrativo generale, in quanto, "sarebbe curioso che il privato, dopo essere stato negligente nel tutelare per tempo i propri interessi legittimi, potesse far valere grazie all'autotutela quei medesimi interessi, davanti a quello stesso giudice cui avrebbe dovuto rivolgersi prima (T.A.R.), scardinando così il sistema delle preclusioni"; invece, nel diritto tributario si assiste ad un cambiamento di prospettiva, perché il potere discrezionale si concretizza nel momento in cui "l'amministrazione deve decidere se esercitare o meno l'autotutela," tale per cui non

prospettiva, si rivelerebbe assai più ampio (e le probabilità di ritiro assai più ristrette) rispetto al giudizio d'impugnazione dell'atto originario.³⁴³

La giurisprudenza dal canto suo, a seguito del riconoscimento delle Commissioni Tributarie quali organi dotati di giurisdizione a carattere generale in materia di tributi, ha mostrato delle aperture in merito all'azionabilità in giudizio delle doglianze per il cattivo esercizio del potere di autotutela e alla loro giurisdizione in materia.³⁴⁴ Il presupposto di tale tutela risiede, a detta della Suprema Corte, nel riconoscimento del carattere discrezionale del potere spettante all'Amministrazione Finanziaria di ponderazione degli interessi pubblici, cui corrisponderebbe, per converso, un interesse legittimo, quand'anche non un mero interesse di fatto, del contribuente.³⁴⁵

Quanto al contenuto della tutela, la Cassazione ha ritenuto che ove la fondatezza dell'atto di diniego (dell'autotutela) sia esclusa dal giudice tributario, l'Amministrazione dovrà adeguarsi alla pronuncia. In difetto sarà esperibile il rimedio del ricorso in ottemperanza, ai sensi dell'art. 70 D.Lgs. n. 546/1992, norma che non attribuisce al giudice tributario una giurisdizione di merito: il giudice non

vi "sarebbe alcuna duplicazione di tutela se il contribuente potesse dimostrare davanti al T.A.R. e non alle Commissioni tributarie che l'omesso esercizio dell'autotutela ridonda in un cattivo esercizio del potere, in una disparità di trattamento rispetto ad altri casi, in una illogicità manifesta, ed in tutte le altre figure sintomatiche in cui desumere il cattivo esercizio del potere discrezionale".

³⁴³ Si veda ancora R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, op. cit., p. 173 ss.

³⁴⁴ L'art. 12, co.2, della L. n. 448/2001, modificando l'art. 2, D.Lgs. n. 546/1992, ha attribuito alle Commissioni Tributarie tutte le controversie relative a tributi di ogni genere e specie, e la giurisprudenza ne ha preso atto: cfr. per tutte Cass., Sez. Un., 27 marzo 2007, n. 7388, in *Boll. Trib.*, 14, 2007, pp. 1223-1228, con ivi dettagliato commento di F. CERIONI, *Il sindacato sulla legittimità del diniego di autotutela spetta sempre ai giudici tributari*, che evidenzia che le Sezioni Unite, richiamando i principi affermati nella precedente sentenza della S.C. del 10 agosto 2005, n. 16776 (in *Boll. Trib.*, 2005, p. 1828), hanno avallato la devoluzione alla giurisdizione tributaria dei ricorsi proposti dai contribuenti avverso il diniego espresso di autotutela relativamente agli atti impositivi ritenuti illegittimi; anche se si registrano recenti pronunce che hanno ritenuto improponibile l'impugnazione del diniego di annullamento in autotutela quando con essa si richieda semplicemente la rimozione dell'atto illegittimo, senza che sia dedotto, o comunque sussista, un interesse pubblico all'annullamento: in tal senso Cass., 06 febbraio 2009, n. 2870 e del 16 febbraio 2009, n. 3698, entrambe in *www.fisconline.it*, con commento di P. PIANTEDOSI, M. TAGARELLI, *Limiti all'impugnabilità del diniego di autotutela e i suoi effetti*, in *Il Fisco*, 2012, fasc. 31, p. 4983 ss.; e ancora in particolare Cass., Sez. Un., 7 aprile 2009, n. 9669, in *Boll. Trib. on-line*.

³⁴⁵ La S.C. riconosce, sia pure negli *obiter dicta*, la posizione vantata dal contribuente rispetto all'esercizio del potere di autotutela: sul punto, F. CERIONI, *Ancora dubbi sulla giurisdizione in materia di autotutela tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2006, p. 913 ss., che richiama la giurisprudenza della Corte Cost., 22 giugno 2006, n. 240 (in *Boll. trib. on-line*), che precisa che "non esiste una riserva assoluta di giurisdizione amministrativa sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela anche ad altri giudici".

può, pertanto, sostituirsi all'Amministrazione nell'esercizio dell'atto di autotutela, potendosi solo, in caso d'inerzia, procedere alla nomina di un commissario *ad acta*.³⁴⁶

Particolarmente complessa è la questione dell'azionabilità dell'interesse del contribuente nel caso di mero silenzio da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Se, infatti, da un lato, manca nell'ordinamento la previsione espressa di un dovere in capo all'Amministrazione di provvedere alla luce dell'istanza del contribuente, né potrebbe ritenersi senza difficoltà, che tale dovere discenderebbe dalla norma generale dell'art. 2 della L. n. 241/1990, che impone alla Pubblica Amministrazione l'obbligo di concludere il procedimento entro un fissato termine; dall'altro, la mancanza della possibilità d'impugnativa del silenzio-rifiuto nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 (che lo ammette nei soli casi di silenzio a seguito d'istanza di rimborso) fa registrare una giurisprudenza piuttosto ondivaga sul punto, che in molteplici occasioni ha negato la possibile configurazione di un silenzio impugnabile, in altre ha finito, invece, sia pure incidentalmente col riconoscerlo.³⁴⁷

5.3 Alcuni spunti in materia d'invalidità degli atti impositivi alla luce della disciplina prevista dalla Legge n. 241/1990

Con riferimento all'invalidità dell'avviso di accertamento, si pone innanzitutto la necessità di effettuare un chiarimento terminologico.

³⁴⁶ Sul punto P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 339 ss.

³⁴⁷ Nel primo senso, che il silenzio non è impugnabile, la Cass., Sez. Un., cit., 7388/2007, ha chiarito oggetto e limiti del sindacato del giudice tributario sul *diniego espresso di autotutela*, ricordando che in assenza *in subiecta materia* di una disciplina specifica del silenzio-diniego, la mancata risposta dell'Ufficio sull'istanza di autotutela potrebbe valere come mero "rifiuto" di provvedimento e non come diniego tacito, equiparabile, *quoad effectum*, a quello espresso; di contro Cass., Sez. Un., n. 16776/2005, cit., evidenzia che, se si accoglie la premessa della sussistenza di un interesse legittimo all'esercizio del potere di autotutela, esso dovrebbe essere azionabile, non solo in presenza di un diniego espresso, ma anche tacito, rimanendo in alternativa un evidente vuoto di tutela, ed un eccessivamente ampio spazio arbitrario in capo all'Amministrazione Finanziaria, che vedrebbe quale unica possibile soluzione nel caso di diniego tacito, l'impugnabilità del primo provvedimento successivo, allegando come vizio, il mancato esame dell'istanza di autotutela, piuttosto che il cattivo esercizio del relativo potere; sul punto anche la già citata recente pronuncia della Comm. Trib. Reg. Puglia del 9 gennaio 2012, n. 3, efficacemente commentata da F. TUNDO, *L'amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 16, p. 1210 ss.; in tal senso anche A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente-Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 430 ss.; cfr. anche A. ROSSI, *Autotutela: sì al contenzioso tributario in caso di diniego da parte dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Il Fisco*, 2007, p. 2295 ss.; e F. CERIONI, *Il sindacato sulla legittimità del diniego di autotutela spetta sempre ai giudici tributari*, *op. cit.*, p. 1224-1228.

In diritto civile si distingue tra nullità, intesa come vizio che impedisce all'atto di produrre effetti giuridici, e annullabilità, ovvero del vizio in presenza del quale l'atto produce comunque effetto, ma quest'ultimo è suscettibile di essere rimosso e annullato dal giudice. Similmente, in diritto amministrativo la legge sul procedimento amministrativo in generale (L. n. 241/1990) distingue tra nullità (art. 21-*septies*) e annullabilità (art. 21-*octies*).

Nel diritto tributario si parla, invece, generalmente di nullità, nei casi in cui l'atto è suscettibile di produrre effetti fino all'eventuale suo annullamento (quella che dunque civilisticamente e amministrativamente è l'annullabilità); e di inesistenza, in relazione alla situazione corrispondente alla nullità civilistica e amministrativa. Per quel che invece concerne i casi d'inesistenza dell'atto, gli stessi sono riconducibili nel diritto tributario ad ipotesi prevalentemente scolastiche, quali quelle in cui manca la firma del funzionario responsabile o la notifica dell'atto che, data la natura essenzialmente recettizia dello stesso, determina un'invalidità insanabile (per lo meno fino alla nuova ulteriore notifica ove possibile), o ancora nel caso in cui il provvedimento sia notificato a un soggetto inesistente oppure venga emesso da un Ufficio territorialmente incompetente. Qualche dubbio permane invece con riferimento all'inquadramento dogmatico dell'inesistenza, piuttosto che della nullità, per i casi di notifica dell'avviso di accertamento oltre i termini di decadenza.³⁴⁸

Di qui l'ampio dibattito scaturito attorno alla possibile applicazione all'avviso di accertamento delle norme, di cui agli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della legge n. 241/1990.

³⁴⁸ Certa giurisprudenza ritiene che ricorra un caso di nullità, dal momento che l'atto o viene impugnato nei termini o si consolida come definitivo (Cass., Sez. trib., 24 agosto 2007, n. 18019, con commento di F. LA FACE, in www.fiscooggi.it del 25 settembre 2007): tale soluzione è stata però oggetto di discussione, posto che il termine di esercizio del potere amministrativo può considerarsi un presupposto dello stesso, o quantomeno, il limite temporale della sua esistenza, tale che l'atto emanato dopo la scadenza del termine non dovrebbe produrre più effetto, in quanto emesso in totale carenza di potere; parte della dottrina ha sottolineato che la nullità dell'avviso e i motivi su cui essa si fonda non sono rilevabili d'ufficio e vanno dedotti in sede di giudizio: così A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, op. cit., p. 411 ss.; P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 25 ss.; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, p. 729 ss.; F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2007, p. 16 ss.

L'art. 21-*septies* prevede, com'è noto, la nullità del provvedimento, nei casi di: a) mancanza degli elementi essenziali dello stesso (cd. nullità strutturale); b) difetto assoluto di attribuzione; c) violazione o elusione di giudicato; d) negli altri *casus expressamente previsti dalla legge* (cd. nullità testuali). Rimandando al successivo paragrafo la descrizione delle singole fattispecie di nullità si sgombera ora il campo da un dubbio che la norma ha sollevato, ovvero che l'applicazione dell'art. 21-*septies* potrebbe essere invocata in modo improprio, a tutela del contribuente, quando ormai siano decorsi i termini d'impugnazione posti in suo favore, consentendo al medesimo, a torto o a ragione, di aggirare il termine decadenziale previsto. Per vero una siffatta problematica, con relativi inevitabili riflessi di giurisdizione, sembrerebbe rimanere circoscritta al diritto amministrativo, pertanto avulsa dal diritto tributario, considerato che al giudice tributario è attribuita una giurisdizione per materia, inesorabilmente accessibile a mezzo dell'impugnabilità nei sessanta giorni.

Profili problematici sono sorti attorno alla disposizione dell'art. 21-*octies*, ai sensi della quale non può essere annullato, seppur emanato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, il provvedimento amministrativo il cui contenuto palesemente non avrebbe potuto essere diverso, in ossequio al principio dell'irrelevanza dei vizi meramente procedurali e formali non invalidanti.

Il dibattito che ne è scaturito ha avuto ad oggetto la questione se la disposizione fosse applicabile in concreto anche agli atti tributari, con particolare riferimento all'avviso di accertamento, non-infondato nel merito, pertanto contenutisticamente corretto; e in che modo ovvero quali vizi potessero essere annoverati come formali.

Esemplificando, se si ritenesse mero requisito formale l'obbligo di motivazione degli atti tributari, la conseguenza, sarebbe quella di far apparire il vizio di motivazione, tutt'altro che causa di nullità, addirittura irrilevante. Così come irrilevanti potrebbero apparire le violazioni di norme relative all'istruttoria, in quanto norme meramente procedurali e/o relative alla forma degli atti.

Rimandando al prosieguo l'analisi di quest'ultimo aspetto, con riferimento alla violazione delle norme relative alla motivazione si precisa da subito che l'art. 21-*octies* non pare far venir meno gli effetti d'invalidità espressamente previsti dalle norme di diritto tributario: infatti l'art. 21-*octies* deve essere letto alla luce dell'art. 42

D.P.R. n. 600/1973, che sancisce espressamente la nullità come conseguenza del vizio di motivazione.³⁴⁹ Quest'ultima impostazione è strettamente connessa alla considerazione del vizio di motivazione come contraddistinto dai vizi di forma, in quanto vizio di contenuto dell'atto. Tale tesi, come ha sottolineato un'attenta dottrina, è avvalorata dalla circostanza che se per converso le norme sulla motivazione fossero ritenute irrilevanti, sulla base per lo più di una valutazione *ex-post* compiuta in sede processuale ai sensi dell'art. 21-*octies*, co.2, il risultato sarebbe irrazionale da un punto di vista sistematico, in quanto antitetico all'importanza che alla motivazione viene attribuita da parte dello Statuto dei diritti del contribuente.³⁵⁰

5.3.1 Le fattispecie di nullità

Innanzitutto si pone in evidenza come la *mancaza degli elementi essenziali* e il *difetto assoluto di attribuzione* costituivano già in passato marginali ipotesi d'inesistenza dell'atto tributario, il quale rimaneva improduttivo di effetti e incapace di acquisire carattere di definitività. La disposizione di cui all'art. 21-*septies*, con le precisazioni già effettuate sulla promiscuità nell'ambito tributario dei termini nullità-inesistenza, non sembra aver attribuito alle citate fattispecie elementi di particolare valore, meritevoli di menzione per soluzione di continuità. Si precisa solo in questa sede, con riferimento alla problematica della motivazione (già ampiamente trattata nel secondo capitolo), che l'applicazione principale della citata norma potrebbe essere quella attinente ai vizi di motivazione dell'atto, laddove quest'ultima, intesa quale elemento essenziale del provvedimento, fosse radicalmente o anche solo parzialmente assente.³⁵¹ Si segnala come la disciplina generale dell'art. 21-*septies*,

³⁴⁹ Un aspetto particolare è posto da S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, fasc. 3, p. 465 ss., che dubita che per il vizio di motivazione possa essere applicato l'art. 21-*octies*, in quanto si tratterebbe di un'applicazione analogica non consentita, considerate le norme tributarie di settore che trovano applicazione prioritaria rispetto alle norme di carattere generale.

³⁵⁰ In tal senso M. BEGHIN, *La motivazione dell'avviso di accertamento*, in G. MARONGIU (a cura di) *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 9 ss.; e anche R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di) *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 282 ss.;

³⁵¹ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., p. 411 ss., che ritiene che a tale interpretazione l'Ufficio interessato potrebbe, più che opporre l'assai debole argomentazione che la motivazione non è elemento essenziale, quella più fondata che, per il caso delle imposte sui redditi e dell'IVA, sussistono norme *ad hoc* che prevedono la nullità in senso tributario (annullabilità

tutt'altro che innovativa si pone piuttosto, in ambito tributario, come confermativa di quanto era già previsto, ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. 600/73, che prevede che *l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la motivazione*. Né si potrebbe ipotizzare che l'omessa indicazione degli elementi essenziali renda, in forza della novellata disciplina generale, il provvedimento impositivo improduttivo di effetti, indipendentemente dalla tempestiva impugnazione dello stesso, essendo il giudizio tributario inesorabilmente vincolato ai termini decadenziali d'impugnazione per esso prescritti. In assenza di una precisa qualificazione delle invalidità del diritto tributario, prevale l'unificante logica amministrativistica dell'annullabilità-illegittimità, nella quale si tende a riassorbire anche le ipotesi di nullità.³⁵²

Per quel che concerne invece la nullità *per violazione ed elusione di giudicato* si sottolinea come l'art. 21-*septies* prima e il codice del processo amministrativo poi, abbiano confermato in capo al giudice amministrativo il potere di disporre l'ottemperanza del proprio giudicato, anche attraverso la pronuncia di nullità degli atti emanati in violazione o elusione dello stesso.³⁵³ Tale principio ha ampliato gli spazi applicativi del giudizio amministrativo permettendo al ricorrente di ottenere il concreto riconoscimento di un proprio interesse pretensivo negato dalla perdurante inerzia della Pubblica Amministrazione da un lato, o il reiterarsi della lesione di un proprio interesse oppositivo dall'altro.³⁵⁴ E' così che una simile impostazione non ha potuto non riflettere i propri effetti anche in ambito tributario, confermando la norma speciale di settore di cui all'art. 70 del D.Lgs. 546 del 1992 (giudizio di

civilistica) relativamente all'omessa motivazione (artt. 42 D.P.R. n. 600/1973 e 56 D.P.R. n. 633/1972).

³⁵² In tal senso, L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, op. cit., p. 729 ss.

³⁵³ Un tempo, non troppo remoto, la giurisprudenza amministrativa distingueva tra atti elusivi ed atti in violazione di giudicato, nel senso che l'atto successivo elusivo ammetteva la censura in sede di giudizio di ottemperanza, mentre l'atto successivo posto in essere in violazione di giudicato doveva essere impugnato nuovamente innanzi al giudice amministrativo, lasciando a fronte di una distinzione non agevole, un evidente *vulnus* di effettività di tutela a scapito del cittadino: sul punto cfr. A. BUSCEMA, *Giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. comm., Agg., Torino, 2003, p. 406 ss.; e ancora C. GLENDI, *Giudizio di ottemperanza (Dir. Trib.)*, in *Enc. Giur.*, vol. XV, Roma, 1999.

³⁵⁴ In tal senso S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, op. cit., p. 491 ss., che sottolinea come l'iniziale previsione della giurisdizione esclusiva in materia di nullità (art. 21-*septies* co.2) non si ponesse in contrasto con il giudizio di ottemperanza (giudizio di merito), né avrebbe dato luogo a uno sdoppiamento di tutela: giurisdizione esclusiva nell'ipotesi di ottemperare al giudicato attraverso la dichiarazione di nullità di un atto (posto in essere in violazione di un precedente giudicato in sede di riedizione del potere da parte della Pubblica Amministrazione) e giudizio di ottemperanza nell'ipotesi di totale inerzia a fronte di un giudicato con obblighi di fare.

ottemperanza) relativamente all'effetto preclusivo e conformativo del giudicato tributario.³⁵⁵

E' oggi pertanto maggiormente incisiva anche in ambito tributario, la nullità dovuta alla reiterazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria di un nuovo atto avente il medesimo contenuto di quello annullato, in relazione ai successivi periodi d'imposta o a situazioni analoghe, potendosi far valere tale nullità non già in sede di ricorso ordinario innanzi alla Commissione Tributaria competente, bensì direttamente in sede di giudizio di ottemperanza, assicurando al contribuente un'effettiva e completa tutela (il più delle volte con riferimento alla restituzione di somme di denaro).

5.3.2 La fattispecie dell'annullabilità

Fermo restando, come già visto, l'impossibilità della disposizione generale dell'art. 21-*octies* di derogare alle precipue norme speciali di settore, la citata disposizione potrebbe considerarsi norma di chiusura in tutti i casi in cui si registrano vuoti nella normativa tributaria ovvero in tutti i casi in cui le norme tributarie non prevedono espressamente il rimedio della nullità. Il riferimento potrebbe andare alle violazioni delle norme istruttorie, procedurali e sulla forma, aventi il carattere di mere irregolarità.³⁵⁶ *Ictu oculi* parrebbe che tali violazioni possano considerarsi irrilevanti sulla base della legge sul procedimento amministrativo in generale, dal momento che l'art. 21-*octies* rende irrilevanti i vizi formali e procedurali nei provvedimenti vincolati e l'accertamento tributario è comunemente considerato un provvedimento vincolato.

³⁵⁵ Sul fatto che le norme della legge 241/1990 interessano anche il diritto tributario si veda F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., p. 1445 ss.

³⁵⁶ Non sono considerate mere irregolarità le previsioni dell'art.37-*bis* del D.P.R. 600 del 1973, che, per converso, commina espressamente la sanzione della nullità dell'atto emesso in violazione delle norme procedurali sul contraddittorio, già ampiamente trattato nel secondo capitolo del presente lavoro, sul punto si veda diffusamente la giurisprudenza di merito Comm. Trib. Reg. Roma, Sez.I, del 21 luglio 2000, n. 122, in *Giur. Di Merito*, 2001, p. 775 ss. e Comm. Trib. Reg. Firenze, del 01 aprile 2009, n. 26, in *Giur. Di Merito*, 2009, p. 8 ss.; lo stesso dicasi delle violazioni dell'art. 6, co.5, dello Statuto del contribuente, relative alle iscrizioni a ruolo su liquidazione dei tributi, ove non precedute dall'invito al contribuente di comparire a fornire chiarimenti e spiegazioni, si veda, *ex plurimis*, Cass. Civ., Sez. Trib., 29 dicembre 2010, n. 26316, in *Giust. Civ. Mass.*, 2010, 12, p. 1657 ss. e in *D&G - Dir. & Giust.*, del 16 marzo 2011; né, a parere di chi scrive, possono considerarsi mere irregolarità le violazioni degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del sopra citato D.P.R. 600 del 1973 o dell'art. 54 del D.P.R. 633 del 1972, nell'ambito dei controlli formali IVA; o dell'art. 32 del D.P.R. 600 del 1973, relativo agli inviti rivolti al contribuente.

In realtà l'art. 21-*octies* impedisce l'annullamento, per vizi formali, non già di tutti gli atti amministrativi vincolati, bensì degli atti amministrativi il cui contenuto dispositivo non possa essere differente: anche gli atti vincolati potrebbero pertanto avere un contenuto diverso rispetto a quello di fatto adottato. E' sostenibile allora che tali (gli atti vincolati il cui contenuto non potrebbe essere diverso da quello in concreto adottato) siano solo quelli appartenenti ad una sottocategoria più ristretta, quella dei cd. "controlli automatizzati", di cui si è detto nel secondo capitolo del presente lavoro. In tal senso l'avviso di accertamento è sì un atto vincolato, in quanto l'Ufficio non deve mediare tra interessi pubblici contrapposti, ma non è per nulla un atto automatizzato, dovendo il funzionario dell'Ufficio effettuare complesse operazioni di valutazione (in ordine, ad esempio, all'apprezzamento delle prove presuntive).

L'articolo 21-*octies* non sarebbe dunque applicabile agli avvisi di accertamento, o, quantomeno, a tutti gli avvisi di accertamento che non siano, in concreto e a priori a contenuto assolutamente incontrovertibile.

Ne consegue che, non potendosi applicare l'art. 21-*octies*, l'avviso di accertamento ben potrebbe essere annullato anche per vizi formali, fermo restando che ogni deviazione dell'atto dal modello legale ne determina la potenziale invalidità. Si presume infatti che il legislatore abbia inteso considerare come irrilevanti solo ed esclusivamente quelle violazioni che non inficiano il contenuto sostanziale dell'atto, che pertanto non determinano alterazioni nella determinazione della base imponibile, delle aliquote e delle imposte liquidate a lordo e al netto, che costituiscono il dispositivo del provvedimento impositivo.

Potrebbero allora venire alla mente le disposizioni relative al rispetto dei termini decadenziali, alla competenza o alla sussistenza dei presupposti di legittimazione attiva, ma è da rilevare che dette norme benché procedurali, ineriscono inequivocabilmente all'*an* e al *quantum* del provvedimento impositivo, pertanto non sembra possano essere qualificate come norme meramente formali, la cui violazione comporta delle irregolarità sanabili, e non già la nullità.

Mere irregolarità potrebbero considerarsi invece la mancata indicazione del responsabile del procedimento, o la mancanza di indicazione delle modalità, dei termini e dell'autorità cui ricorrere, in caso d'impugnazione dell'avviso di

accertamento. Irregolarità che, ai sensi dell'art.21-*octies*, co.2, ben potrebbero essere sanate in un secondo momento, non avendo capacità di influire sul contenuto del provvedimento, che non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Al di là di dette ipotesi, la giurisprudenza tributaria è orientata a non attribuire rilievo significativo alle violazioni delle norme procedurali non puntualmente sanzionate, (purtroppo) neppure con riferimento alle violazioni di norme relative al contraddittorio nella fase istruttoria, salvo quanto precisato con riferimento agli accertamenti bancari, sintetici e relativi agli studi di settore descritti alla fine del secondo capitolo del presente lavoro.³⁵⁷

In conclusione sembra di potersi affermare che, anche dopo le novelle del 2005, la legge generale sul procedimento amministrativo n. 241/90 cede, in virtù del suo carattere generale, di fronte a specifiche regole di settore, prevalenti in quanto speciali. E' così che nell'ordinamento tributario il nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo, di cui agli artt. 21-*septies* e 21-*octies*, assume connotati diversi rispetto al diritto amministrativo. Se, infatti, con riferimento all'art. 21-*septies*, la legge generale appare confermativa delle norme speciali di settore, riferite alle ipotesi di inesistenza dell'atto tributario, l'art. 21-*octies*, co. 2, che codifica la possibilità di considerare valido un provvedimento amministrativo sostanzialmente corretto, seppur inficiato da vizi formali o procedurali, non sembra invece trovare applicazione in ambito tributario, anche in ragione della sua natura di norma processual-amministrativa.

³⁵⁷ La giurisprudenza sembra per lo più ancora orientata a ritenere che il diritto di difesa del contribuente, a fronte delle violazioni delle norme procedurali, sia rinviabile, in quanto ivi pienamente garantito, nella successiva fase giudiziale, cfr. in tal senso Cass. Civ., Sez. Trib., 18 luglio 2008, n. 19875, con riferimento al mancato rispetto dei 60 giorni per la notifica dell'avviso di accertamento successivo al verbale di constatazione; Cass., 23 gennaio 2008, n. 1405 e Cass., del 09 settembre 2005, n. 18016, in *Dial.Dir. Trib.*, 2005, n. 11, p. 1443 ss, nel caso di mancato invito a seguito di indagini finanziarie; Cass. Civ., Sez. Trib., 30 dicembre 2009, n. 28051, in *Il Fisco*, 2010, fasc.9, p. 1314 ss. relativamente alla mancata convocazione del contribuente all'adesione; salvo che per gli accertamenti sintetici e gli studi di settore, con riferimento ai quali sono stati proprio i recenti interventi del legislatore a rinforzare le tutele del contribuente, prevedendo espressamente la nullità degli atti emessi in violazione delle norme relative a detti accertamenti: per gli accertamenti sintetici si veda la nuova formulazione dell'art. 38 del D.P.R. 600/73, mentre con riferimento agli studi di settore si vedano le già citate Sezioni Unite del 18 dicembre 2009, n. 26635, 26636, 26637 e 26638, *passim*.

CAPITOLO SESTO

6. ALCUNI SPUNTI COMPARATIVI CON L'ORDINAMENTO GIURIDICO TEDESCO. RELAZIONI FRA IL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO ED IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO NEL SISTEMA TEDESCO

6.1 Natura dell'indagine relativa alle due tipologie di procedimenti

Ciò che in questa sede ci si propone di studiare è lo svolgimento del procedimento di accertamento dei tributi in Germania in relazione alle norme ed ai principi generali relativi al procedimento amministrativo.

Ci si chiede se anche nel sistema tedesco i principi del diritto amministrativo trovano applicazione nello svolgimento del procedimento tributario. La comparazione è l'occasione per confrontare le scelte procedimentali dei due diversi (seppur affini) sistemi amministrativo-tributari ed è utile per cogliere eventuali indicazioni e suggerimenti, volti non solo al legislatore italiano, ma anche agli operatori, tra i quali in particolar modo l'Amministrazione Finanziaria.

Nell'analizzare il modo in cui i due tipi di procedimento interagiscono fra loro, si cerca di capire se sia necessaria la sussistenza di discipline diverse relative ai due procedimenti, o seppure ciò dipenda da evidenti retaggi storici, magari oggi non più giustificati e giustificabili, riconducibili al mancato pregresso coordinamento delle due discipline. La presente indagine è volta a scrutare in via prognostica il futuro delle due tipologie di procedimento, cercando di rispondere al quesito se i due procedimenti potranno mai essere ricondotti ad unità ed eventualmente in che modo.

Visto il sistema italiano, la comparazione con un altro sistema europeo rende più agevole la comprensione dei motivi che hanno spinto i diversi legislatori a operare la scelta di voler disciplinare il procedimento tributario in modo diverso da quello amministrativo, *rectius* in modo simile, ma attraverso fonti diverse.

Ragioni di vario tenore indurrebbero a ritenere più opportuna la separazione delle due tipologie procedimentali. Una di queste consiste certamente nella proliferazione negli ultimi anni delle fonti normative e nella rapida modificazione delle stesse: fenomeno che contribuisce a rendere sempre più complesso il sistema amministrativo

da un lato, e quello tributario dall'altro, e che richiede un maggior sforzo interpretativo nel raggiungere un ragionevole e soddisfacente coordinamento normativo.

In parziale risposta al quesito di cui sopra sembra ad oggi particolarmente difficile per i sistemi giuridici di entrambi i Paesi la riconduzione ad unità di procedimenti ormai divisi.

6.1.1 Le fonti del procedimento amministrativo tedesco (*Das Verwaltungsverfahrensgesetz, di seguito VwVfG*) ed i suoi principi applicabili in via generale a ciascuna tipologia di procedimento

Modello di riferimento per la disciplina del procedimento amministrativo tedesco è la *Verwaltungsverfahrensgesetz* del 1976, che detta i principi generali e i doveri, ai quali la Pubblica amministrazione tedesca, non solo a livello federale, del *Bund*, ma anche a livello regionale, dei *Länder*, deve attenersi nel regolamentare i procedimenti all'interno dei propri settori di competenza.³⁵⁸ Nel rispetto dell'autonomia dei *Länder* ed in forza del principio di sussidiarietà, quanto appena detto non trova applicazione tutte le volte che a livello regionale sia già stata introdotta una disciplina speciale sul procedimento.³⁵⁹

La *Verwaltungsverfahrensgesetz* è rimasta pressoché immutata per circa un ventennio fino a quando non sono state introdotte due leggi successive che l'hanno

³⁵⁸ Per una fedele traduzione del primo impianto della *Verwaltungsverfahrensgesetz* del 1976 cfr. A. MASUCCI (traduzione a cura di), *La legge sul procedimento amministrativo della Repubblica Federale Tedesca*, Napoli, Arti Grafiche, 1978, p. 3 ss., che è stato uno dei primi (se non il primo in assoluto) traduttori e commentatori del testo originario della legge. Mentre la legge fondamentale tedesca inserisce la disciplina del processo amministrativo nelle materie di competenza legislativa concorrente del *Bund* e dei *Länder* ai sensi dell'art. 74 co. 1 n.1 della *GG*, nessun riferimento viene invece fatto relativamente alle norme sul procedimento amministrativo, tale che è da ritenere che la competenza a disciplinare il procedimento amministrativo sia dell'autorità competente ad adottare le norme sostanziali sulla singola materia (cioè ai sensi dell'art. 70 *GG*).

³⁵⁹ Così prescrive il § 1 co.3 della *Verwaltungsverfahrensgesetz* che testualmente recita: "*Für die Ausführung von Bundesrecht durch die Länder gilt dieses Gesetz nicht, soweit die öffentlich-rechtliche Verwaltungstätigkeit der Behörden landesrechtlich durch ein Verwaltungsverfahrensgesetz geregelt ist.*" (traduzione in italiano: Per l'applicazione del diritto federale da parte dei *Länder*, la *VwVfG* non si applica nella misura in cui l'attività amministrativa sia (già) regolata da una legge regionale relativa al procedimento amministrativo). In argomento cfr. O. MEYER, *Anwendungsbereich*, in H. J. KNACK, *Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar*, Köln, 7. Auflage, 2000, p. 87 ss., che illustra come il principio di sussidiarietà possa trovare applicazione attraverso una legge regionale, che disciplini il procedimento amministrativo nel modo più completo possibile, come una vera codificazione, in paragone alla *VwVfG*, senza che sia necessario sul piano contenutistico che le norme siano coincidenti, dovendo trattarsi piuttosto di norme paragonabili, non già simili.

consistentemente modificata. Si tratta della legge 2 maggio 1996, rubricata *Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften* (di seguito *VwVfÄndG*) e della legge 12 settembre 1996, intitolata *Genehmigungsverfahrensbeschleunigungsgesetz* cd. legge di accelerazione dei procedimenti di autorizzazione (di seguito *GenBeschlG*). Mentre la prima ha introdotto modifiche di modesta entità, per lo più relative ad alcune limitazioni in tema di revoca di provvedimenti ampliativi, oltrechè in tema di rimborso e di corresponsione degli interessi da parte della Pubblica amministrazione a seguito della revoca di un atto con effetti *ex tunc* (§§ 49 co. 3 e 49a *VwVfG*); la seconda è intervenuta molto più incisivamente, introducendo *ex novo* la parte V dell'impianto normativo (§§ 71a.- 71e *VwVfG*), concernente i procedimenti amministrativi di autorizzazione ed andando altresì a modificare i §§ 45 e 46, relativi alla sanatoria dei vizi formali del provvedimento amministrativo.³⁶⁰

Per completezza espositiva, oltre alle due leggi poc'anzi citate sono sopravvenute altre tre leggi, che hanno avuto il più marginale scopo, da un lato, di rimuovere alcune incongruenze di sistema, emerse a seguito dell'introduzione delle prime modifiche; dall'altro, di adattare la *VwVfG* a moderne esigenze di aggiornamento elettronico e telematico. Più precisamente trattasi della *Sechste Gesetz zur Änderung der Verwaltungsgerichtsordnung und anderer Gesetze* (di seguito *VwGOÄndG*)³⁶¹; della legge del 6 agosto 1998, *Zweite Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften*, *et dulcis in fundo*, della legge 21

³⁶⁰ Cfr. D.U. GALETTA (a cura di), *La legge tedesca sul procedimento amministrativo*, (*Verwaltungsverfahrensgesetz*), Milano, Giuffrè, 2002, p. 8 ss., che effettua una importante precisazione in ordine al fatto che tutte le modifiche alla *VwVfG* che si sono succedute nel tempo, sono state recepite anche a livello regionale dai vari *Länder*, che nel frattempo si sono dotati tutti (anche quelli subentrati successivamente all'unificazione del 1989) di una legislazione regionale propria sul procedimento amministrativo, attraverso il meccanismo del cd. "rinvio dinamico" alla *VwVfG*, ovvero in molti casi attraverso l'opposto meccanismo della cd. "legislazione simultanea" (*Simultangesetzgebung*) del *Bund* e dei *Länder*, in forza del quale ogni qualvolta viene modificata la *VwVfG* a livello centrale avviene *sic et nunc* la contestuale modificazione simultanea anche delle varie leggi regionali sul procedimento.

³⁶¹ Sul tema, *ex plurimis*, cfr. W.R. SCHENKE, "Reform" ohne Ende – Das Sechste Gesetz zur Änderung der Verwaltungsgerichtsordnung und anderer Gesetze, in *NJW*, 1997, p. 81 ss., ripreso più recentemente nell'opera dello stesso autore, *Verwaltungsprozessrecht*, 2005, 10. Auflage.

agosto 2002 relativa alle comunicazioni dell'Amministrazione attraverso supporto elettronico.³⁶²

Tornando alla *Verwaltungsverfahrensgesetz*, essa detta una disciplina non solo procedimentale, ma anche sostanziale, se si considera che la parte III, IV e V della stessa sono rivolte alla disciplina rispettivamente dell'atto amministrativo (dal § 35 al § 53), del contratto di diritto pubblico (dal § 54 al § 62) e dell'atto di approvazione del piano urbanistico (dal § 72 al § 78).

Veniamo ora agli ambiti di non applicazione della VwVfG.

Il § 2 co. 1 sancisce che la *Verwaltungsverfahrensgesetz* non si applica ai procedimenti regolati dal codice di diritto sociale, né tanto meno ai procedimenti che si svolgono innanzi alle Amministrazioni Finanziarie tedesche, federali o regionali che siano. Pertanto la disciplina del procedimento tributario, così come in Italia anche in Germania, trova specifica applicazione nelle particolari norme di settore.

Si delinea così nell'Ordinamento tedesco una tripartizione di materie da cui prende appunto le mosse la cd. "teoria dei tre pilastri" *Drei Säulen Theorie*, che suole distinguere tre tipologie principali di procedimento ovvero quello amministrativo, quello tributario e quello relativo al diritto sociale sulla base di tre distinte fonti, che sono rispettivamente la *VwVfG*, la *Abgabenordnung* e il *Sozialgesetzbuch* (codice di diritto sociale). Questi tre settori sono regolamentati in maniera autonoma non solo dal punto di vista del diritto sostanziale, ma anche con riferimento al procedimento e alla fase successiva dei rimedi processuali.³⁶³ Ciò, tuttavia, non deve indurre a pensare che le discipline dei procedimenti delle differenti materie siano profondamente diverse tra loro e non abbiano punti di tangenza. Al contrario, non manca chi di tanto in tanto solleva il dubbio relativo all'opportunità di prevedere per i diversi tipi di procedimento discipline speciali ed autonome, contenute in fonti legislative diverse. Anche in Germania come in Italia si registrano posizioni che

³⁶² In argomento cfr. H. SCHMITZ, *Die Regelung der elektronischen Kommunikation im Verwaltungsverfahrensgesetz*, in *DÖV*, 2005, p. 885 ss.

³⁶³ Così KOPP F.O., RAMSAUER U., *VwVfG Verwaltungsverfahrensgesetz Kommentar*, F.O. KOPP (begründet von), U. RAMSAUER (fortgeführt von), München, Verlag C.H. Beck, 2005, 9. Auflage, *Einführung*, p. 4 ss.

vorrebbero una “riunificazione” di tutte le norme speciali relative ai diversi procedimenti amministrativi.³⁶⁴

6.1.2 Le fonti del procedimento tributario tedesco. L'inesistenza di uno Statuto dei diritti del contribuente

Il diritto tributario tedesco si può classificare in due parti: la parte generale, relativa ai principi generali ed all'accertamento del tributo, e quella speciale, concernente i singoli tributi.³⁶⁵

La parte generale si divide a sua volta in tre sotto-sezioni che comprendono: a) i principi fondamentali del sistema tributario (*die Grundlagen der Steuerrechtsordnung*) b) le obbligazioni tributarie (*das allgemeine Steuerschuldrecht*) c) il diritto procedimentale tributario (*das Steuerverfahrensrecht*).³⁶⁶

La prima delle tre sezioni trova aggancio normativo direttamente in molteplici disposizioni della Costituzione ovvero negli artt. 105-108 della *Grundgesetz*, per quel che concerne il riparto di competenze legislative tra *Bund* e *Länder* e l'esercizio della potestà impositiva dello Stato con riferimento all'Amministrazione Finanziaria. Gli articoli 1-3, 6, 12-14 disciplinano, invece, la tutela delle libertà fondamentali, del patrimonio personale, della proprietà, dell'uguaglianza di trattamento nella fase impositiva e della corretta individuazione della capacità contributiva del cittadino.

La seconda sezione è regolata dalla seconda parte della legge sull'ordinamento delle imposte (dal § 33 al § 77 della *Abgabenordnung*, di seguito *AO*), che disciplina non

³⁶⁴ Sul punto si veda approfonditamente D.U. GALETTA (a cura di), *La legge tedesca sul procedimento amministrativo*, (*Verwaltungsverfahrensgesetz*), cit., p. 18, che richiama W. KLAPPSTEIN, *Rechtseinheit und Rechtsvielfalt im Verwaltungsrecht, dargestellt am Beispiel der Bestandskraft von Verwaltungsakten nach dem Allgemeinen und dem Besonderem Verwaltungsrecht*, Heidelberg, 1994, p. 50 ss. Si veda altresì diffusamente P. STELKENS, H.J. BONK, M. SACHS, *Verfahrensvereinheitlichung als gesetzgeberisches Ziel*, in *Verwaltungsverfahrensgesetz-Kommentar*, München, Verlag C.H. Beck, 2001, 6. Auflage, p. 73 ss.; e si veda ancora H.G. HENNEKE, *Anwendungsbereich, ortliche Zuständigkeit, elektronische Kommunikation, Amtshilfe*, in H.J. KNACK, *Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar*, Köln, 8. Auflage, 2003, p. 55 ss.

³⁶⁵ Tale classificazione, così come quelle successive, sono seguite *ex plurimis* da K. TIPKE, J. LANG, *Steuerrecht*, Köln, OVS Verlag, 2010, XX völlig überarbeitete Auflage, p. 22 e 25 ss.

³⁶⁶ Cfr. BIRK D., *Steuerrecht. Schwerpunktbereich*, Heidelberg, Müller, 2009, XII Auflage, p. 1-481

già tutte le imposte, bensì solo quelle regolamentate dal *Bund* e dalla CE ed è strettamente connessa con il diritto civile delle obbligazioni.³⁶⁷

La terza ed ultima sezione, quella che a noi interessa in modo particolare in quanto inerisce il procedimento tributario, vede la propria disciplina relegata in molteplici fonti normative che sono: a) preliminarmente anche se in via residuale, la legge sul procedimento amministrativo in generale (cfr. § 9 ss. della *VwVfG*); b) con riferimento ai ricorsi giurisdizionali la legge sulla *Finanzgerichtsordnung (FGO)*, che regola i procedimenti innanzi ai *Finanzgerichte* dei *Länder* e quelli innanzi alla Suprema Corte Tributaria (*Bundesfinanzhof*)³⁶⁸; c) in terzo luogo l'*Abgabenordnung* (§ 16 ss. dell'*AO*), che delle tre costituisce la fonte principale.

Accanto alla disciplina di queste fonti, accade in Germania quello che si verifica anche in Italia ovvero che il procedimento tributario viene regolamentato volta per volta dalle singole leggi relative a ciascuna tipologia di tributo.³⁶⁹ Sebbene ciò comporti una certa eterogeneità di disciplina fra un tributo e l'altro, ciò non significa che i procedimenti di attuazione del tributo siano radicalmente diversi fra loro. Al contrario sono frequenti i rinvii diretti e quelli indiretti (attraverso il recepimento della normativa) alla legge generale del *Bund* del sistema delle imposte (*AO*). Essa custodisce al suo interno la disciplina del procedimento tributario in generale e

³⁶⁷ L'*AO* non regola ad esempio le imposte comunali (*von den Gemeinden verwalteten kommunalen Steuern*) per le quali può essere fatto riferimento all'*AO* solo in quanto siano gli stessi *Länder* che vi facciano espresso rinvio, in quanto non abbiano espressamente disciplinato la materia. Per il resto l'applicazione dell'*AO* è estesa a molti tributi, in particolar modo alle imposte, così K. TIPKE, J. LANG, cit., p. 941 ss.

³⁶⁸ Cfr. K. TIPKE, J. LANG, cit., p. 1069 ss., che approfonditamente descrive le vie legali di tutela del contribuente innanzi agli organi giurisdizionali tributari tedeschi. È curioso evidenziare come in Germania non esistano le Commissioni di primo e secondo grado, con relativa possibilità di terza ed ultima istanza innanzi alla Sez. Tributaria della Corte di Cassazione, in quanto i gradi di giudizio sono solo ed esclusivamente due. Il secondo grado è rappresentato dal ricorso al *Finanzgerichtshof*, che non rappresenta una mera Sezione del *Bundesgerichtshof*, bensì una vera e propria Corte autonoma e distinta, che decide relativamente a tutte le cause tributarie, oltre a quelle relative agli assegni di mantenimento dei figli. Prima di adire il *Finanzgerichtshof* è obbligatorio per il contribuente rivolgersi all'Amministrazione Finanziaria, attraverso il cd. *Rechtsbehelfsverfahren*. Tale ricorso avvia un procedimento paragiurisdizionale o stragiudiziale, ordinariamente esperibile ai sensi dei §§ 347 ss. dell'*AO*, a mezzo del quale la parte chiede all'Amministrazione Finanziaria di voler riconsiderare la legittimità ed il merito dell'atto impositivo emesso. Questo procedimento è sostanzialmente un procedimento amministrativo, paragonabile alla riunione di quelli che in Italia sono il primo ed il secondo grado di giudizio, con la precisazione che esso non trova svolgimento innanzi al giudice come in Italia, bensì innanzi alla stessa Amministrazione Finanziaria che ha emesso l'atto. Il provvedimento conclusivo del procedimento ha anch'esso carattere non già giudiziale, bensì amministrativo.

³⁶⁹ Così R. HALACZINSKY, R. SIKORSKI, H. WEBER, *Steuerrecht I. Abgabenordnung, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Umsatzsteuer*, München, Verlag C.H.Beck, 2008, 7. Auflage, p. 8 ss.,

prevede la menzione dei diritti/doveri del contribuente, dei principi generali di conformità del prelievo fiscale alla legge e di parità di trattamento nella fase impositiva.³⁷⁰

L'*Abgabenordnung* è la legge federale tributaria, che trova applicazione in tutti i *Länder*, laddove questi ultimi non abbiano provveduto a porre in essere una normativa speciale, che in forza del principio *legem specialis derogat legi generali* spunta il primato rispetto alla legge generale, pertanto rispetto all'*AO*.

Ci si potrebbe chiedere se l'*Abgabenordnung* rappresenti quello che in Italia è lo Statuto dei diritti del contribuente, ma la risposta sembrerebbe essere negativa, in quanto la *ratio* dell'*AO* non è tanto quella di mettere in evidenza le garanzie di tutela del contribuente innanzi all'Amministrazione Finanziaria, bensì quella più generale di regolamentare il procedimento attuativo del prelievo fiscale. Senza dubbio alcune disposizioni dell'*AO*, peraltro frammentate e sparse nell'intero corpo della legge, disciplinano i diritti (pur sempre accanto ai doveri) del contribuente, ma lo scopo dell'*AO*, non è specificamente quello, a differenza di quanto avviene in Italia a mezzo dello Statuto.³⁷¹

³⁷⁰ C'è nella letteratura tedesca chi definisce l'*AO* addirittura come vera e propria Costituzione delle imposte o ancora come legge-cornice, nel senso di legge la cui applicazione è generalizzata ed estesa a tutte le imposte, così R. HALACZINSKY, R. SIKORSKI, H. WEBER, cit., p. 7 ss., che per definire l'*AO* richiama i termini di *Steuergrundgesetz* o *Mantelgesetz*.

³⁷¹ Disseminati nell'*AO* sono le disposizioni relative ai diritti del contribuente fra le quali meritano sicuramente menzione il § 30 che prescrive in favore del contribuente il segreto d'ufficio e la tutela dei dati personali; il § 89 che prevede la possibilità per il contribuente di ricevere informazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria, fermo restando il divieto di consulenza fiscale, che non può giungere dall'Amministrazione; il § 91 che impone in capo all'Amministrazione Finanziaria l'obbligo di procedere all'audizione del contribuente o in alternativa l'invio di questionari, pertanto l'obbligo di reperire tutte le informazioni utili, prima di emettere l'atto impositivo; il § 121 che impone l'obbligo di motivazione degli atti ed in modo particolare dei provvedimenti impositivi. Accanto ai diritti il legislatore subito menziona anche i doveri tipici del contribuente, che oltre a quelli genericamente enucleati nel § 33 dell'*AO*, consistenti nel dover pagare le imposte, oltre che nel presentare la dichiarazione dei redditi, ricomprendono anche l'obbligo di cooperare con l'Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento e verifica fiscale ai sensi dei §§ 90 e 200 dell'*AO*; l'obbligo di dare tutte le informazioni necessarie all'Amministrazione Finanziaria in forza del § 93; così come l'obbligo di esibire la documentazione richiesta ai sensi dei successivi §§ 97 ss.; e quello di effettuare nei termini le comunicazioni e le denunce richieste dall'Autorità ai sensi dei §§ 137 e 138. Si dedicano al tema dei diritti/doveri del contribuente *ex multis* R. HALACZINSKY, R. SIKORSKI, H. WEBER, cit., p. 15 ss.; T. EISGRUBER, U. SCHALLMOSER, *Abgabenordnung*, Köln, Luchterhand, 2008, p. 3 ss.; e ancora O. FEHRENBACHER, *Steuerrecht*, Baden-Baden, Nomos, 2008, 2. Auflage, p. 261 ss. Per una disamina approfondita delle singole disposizioni citate cfr. AA.VV., *Abgabenordnung. Praktikerkommentar*, P. LEOPOLD, U. MADLE, J. RADER, (herausgegeben von), Heidelberg, Rehm, 2010, Ordner I, p. 1-374

Che l'AO non rappresenti uno Statuto dei diritti del contribuente tedesco lo si comprende bene anche dall'esame della *ratio* ovvero dell'intenzione del legislatore tedesco del 1977, che in fase di riscrittura e conseguente abrogazione della vecchia *Reichsabgabenordnung* del 1908, ha voluto disciplinare il procedimento tributario sulla falsa riga della *VwVfG* (legge sul procedimento amministrativo), peraltro di solo un anno precedente. E' infatti proprio da quest'ultima fonte legislativa che l'AO prende spunto per disciplinare il procedimento in ambito tributario, e ciò traspare nitidamente dal fatto che molte delle disposizioni relative al procedimento impositivo presentano inequivocabili somiglianze con quelle della *Verwaltungsverfahrensgesetz*.³⁷²

Adirittura, in analogia a quanto dispone la *VwVfG*, anche l'AO dedica un'ampia parte alla qualificazione dell'atto impositivo ovvero alla natura, all'oggetto, al contenuto ed agli effetti dell'atto impositivo (cd. *Steuerbescheide*) così come la *VwVfG*, fa rispetto al *Verwaltungsakt* ovvero al provvedimento amministrativo, riprendendone l'impostazione.

6.2 Le funzioni comuni alle due tipologie di procedimento nell'Ordinamento tedesco

Anche se il diritto tributario rappresenta, nell'ordinamento tedesco così come in quello italiano, una branca del diritto pubblico autonoma e speciale rispetto al diritto amministrativo, ad esso si applicano comunque sempre i principi di ordine generale, rinvenibili nella *GG* tedesca e nelle *Verfassungsgesetze* dei diversi *Länder*. Tra i principi meritevoli di menzione in questa sede si evidenziano il principio di uguaglianza nella tassazione del contribuente; il principio della riserva di legge in ordine alla costituzione di nuove imposte; il principio della necessaria e sufficiente determinatezza delle norme impositive e del divieto di retroattività delle disposizioni legislative tributarie.³⁷³

³⁷² Ibidem, p. 1 ss.

³⁷³ Per una quanto mai approfondita disamina di tutti i menzionati principi e concetti si rinvia all'esautiva trattazione di F. REIMER, *Das Parliamentsgesetz als Steuerungsmittel und Kontrollmaßstab*, in W. HOFFMANN RIEM, E. SCHMIDT ABMANN, A. VOßKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts. Methoden, Maßstäbe, Aufgaben, Organisation*, Band I, München, Verlag C.H.Beck, 2006, p. 535 ss.

La riconduzione del procedimento tributario agli schemi procedimentali del diritto amministrativo si svela in particolar modo attraverso l'analisi della natura e delle funzioni del procedimento disciplinato dall'AO.³⁷⁴ Emergono nel procedimento tributario tedesco, le funzioni di cooperazione, partecipazione, legittimazione, informazione e controllo, che si rinvencono altresì nel procedimento amministrativo tedesco in generale.³⁷⁵ La disciplina del procedimento amministrativo è da sempre orientata al bilanciamento delle contrapposte esigenze di tutela dei diritti dei singoli da un lato, e dei poteri dell'amministrazione dall'altro. Questi ultimi devono garantire rapidità, efficacia (effettività) ed efficienza dell'azione amministrativa.³⁷⁶ La forma, la struttura e lo svolgimento del modello procedimentale abbisognano di continua evoluzione ed ammodernamento, al fine di concretizzare sempre più, attraverso la ricerca del consenso, la cooperazione fra le diverse parti in causa.³⁷⁷

6.1.1 I principi fondamentali e gli istituti partecipativi del procedimento amministrativo tedesco

Tra i principi informativi e caratterizzanti del procedimento amministrativo tedesco si evidenziano qui di seguito il principio di informalità, semplicità, funzionalità e celerità del procedimento (§ 10 della VwVfG); il principio istruttorio inquisitorio (§ 24) ed il correlato principio di cooperazione tra la parte e l'Autorità amministrativa

³⁷⁴ Così FEHRENBACHER O., *Steuerrecht*, Baden-Baden, Nomos, 2008, 2. Auflage, p. 28 ss.

³⁷⁵ In ordine alle funzioni del procedimento amministrativo si veda ampiamente E. SCHMIDT AßMANN, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsverfahrensgesetz: Perspektiven der Systembildung*, in W. HOFFMANN RIEM, E. SCHMIDT AßMANN (herausgegeben von), *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsverfahrensgesetz*, Band 9, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2002, p. 448 ss. e dello stesso autore, *Der Verfahrensgedanke im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht*, in W. HOFFMANN RIEM, E. SCHMIDT AßMANN, A. VOßKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts. Informationsordnung, Verwaltungsverfahren, Handlungsformen*, Band II, München, Verlag C.H.Beck, 2008, p. 497 ss.

³⁷⁶ Una trattazione estremamente articolata dei principi di effettività e di efficienza in ordine all'agere della Pubblica Amministrazione tedesca viene compiuta da W. HOFFMANN RIEM, *Effizienz als Herausforderung an das Verwaltungsrecht – Einleitende Problemskizze*, in W. HOFFMANN RIEM - E. SCHMIDT AßMANN (herausgegeben von), *Effizienz als Herausforderung an das Verwaltungsrecht*, Band 5, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1998, p. 11 ss., che distingue fra efficienza organizzativa, finanziaria, procedimentale, informatica, del personale, della normazione e nel risultato.

³⁷⁷ Così R. PITTSCHAS, *Allgemeines Verwaltungsrecht als Teil der öffentlichen Informationsordnung*, in W. HOFFMANN RIEM, E. SCHMIDT AßMANN, G.F. SCHUPPERT (herausgegeben von), *Reform des Allgemeinen Verwaltungsrechts*, Band 1, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1993, p. 219 ss.

(§ 26); il dovere di informazione sussistente in capo all'Amministrazione Finanziaria (§ 25) ed il principio di audizione delle parti (§ 28).

Vediamo ora uno ad uno i menzionati principi.

La *VwVfG* menziona fra i primi, al § 10 co.1, il principio di informalità del procedimento (*der Grundsatz der Nichtförmlichkeit des Standardverfahren*).³⁷⁸ Esso fa sì che il procedimento amministrativo sia svincolato da particolari forme, ogni qualvolta la legge non ne richieda una in particolare. Ciò non significa che l'Autorità competente rimanga titolare di un'arbitraria discrezionalità capace di prevaricare le posizioni giuridiche soggettive altrui.³⁷⁹ All'opposto, la *ratio* della norma intende ribadire che l'Autorità amministrativa rimane libera da vincoli di forma, nell'osservanza e nel pieno rispetto delle regole procedimentali che disciplinano l'esercizio dei suoi poteri. Quanto detto, sia con riferimento all'attività amministrativa di tipo vincolato, che all'attività amministrativa a carattere discrezionale (*Verfahrensermessen*). Con riferimento a quest'ultima, il fondamento espresso si rinviene nel § 40 *VwVfG*, che impone che la discrezionalità debba essere esercitata conformemente allo scopo per il quale il potere è stato attribuito all'Autorità, nel pieno rispetto dei limiti normativi.³⁸⁰

E' interessante notare come il principio di informalità del procedimento non sia sancito espressamente nel dettato normativo dell'*AO* che disciplina il procedimento tributario: ciò nonostante, come sottolineato in dottrina, nulla esclude ch'esso trovi applicazione anche nell'ordinamento tributario in forza del carattere di generalità ch'esso riveste.³⁸¹

Altri principi strettamente connessi al principio di informalità, in parte perché menzionati nella medesima disposizione (§ 10 *VwVfG*), in parte perché ispirati alla

³⁷⁸ Il § 10 della *VwVfG* recita come segue: „Il procedimento amministrativo non è vincolato a precise forme, a meno che non si ravvisino previsioni giuridiche particolari relative alla forma del procedimento. Esso deve essere attuato in modo semplice, funzionale e rapido“. Per eventuali imprecisioni o errori di traduzione si evidenzia che la traduzione ripresa da A. MASUCCI, *La legge sul procedimento amministrativo della Repubblica Federale Tedesca*, cit., § 10, è stata personalmente rivisitata dallo scrivente, cui sono pertanto da attribuire le imprecisioni.

³⁷⁹ Così J. P. SCHNEIDER, *Strukturen und Typen von Verwaltungsverfahren*, in W. HOFFMANN RIEM, E. SCHMIDT ABMANN, A. VOBKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts. Informationsordnung, Verwaltungsverfahren, Handlungsformen*, Band II, München, Verlag C.H.Beck, 2008, p. 540 ss.

³⁸⁰ Cfr. P. STELKENS, H.J. BONK, M. SACHS, *Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar*, München, Verlag C.H. Beck, 2001, 6. Auflage, § 40.

³⁸¹ Così J. P. SCHNEIDER, *Strukturen und Typen von Verwaltungsverfahren*, cit., p. 540 ss.

medesima *ratio legis*, sono i principi di semplicità, di funzionalità e di celerità del procedimento.

I principi di semplicità e di funzionalità del procedimento sono paragonabili a quello che nell'ordinamento italiano è il principio di non aggravamento dello stesso, che pone in capo all'Amministrazione il divieto di adottare misure inutili o inopportune, che rallentino le fasi procedurali.³⁸²

Il principio di celerità del procedimento era, invece, dapprima riferibile solo ad alcune tipologie speciali di procedimento; successivamente è stato inserito dalla legge di accelerazione dei procedimenti autorizzatori (*GenBeschlG*) nelle disposizioni generali, in modo tale che a tutt'oggi esso esplica effetti nei confronti di tutti i procedimenti amministrativi.³⁸³

Con particolare riferimento all'applicabilità dei menzionati principi nell'ambito del procedimento tributario, si segnala anche in questo caso la mancata previsione espressa degli stessi all'interno dell'AO: ciò non preclude, tuttavia, in termini assoluti l'estendibilità degli stessi anche al procedimento tributario.³⁸⁴

La *VwVfG* prosegue menzionando al § 24 particolari obblighi in capo alla Pubblica amministrazione nello svolgimento della fase istruttoria.

Si tratta del cd. principio inquisitorio (*Untersuchungsgrundsatz*), in forza del quale l'Autorità amministrativa nel procedere d'ufficio all'accertamento dei fatti, è libera di scegliere il tipo di accertamento da compiere e non è vincolata alle prove ed alle

³⁸² E' unanime la dottrina tedesca nel ritenere che detti principi quand'anche non menzionati in maniera espressa nella *VwVfG* sarebbero comunque cogenti ed immanenti all'interno dell'ordinamento, in quanto inscindibilmente collegati ai principi costituzionali dell'effettività della tutela dei diritti dei singoli (art. 19 co.4 *GG*) e dell'efficacia dell'azione amministrativa: cfr. KOPP F.O., RAMSAUER U., *VwVfG Verwaltungsverfahrensgesetz Kommentar*, F.O. KOPP (begründet von), U. RAMSAUER (fortgeführt von), München, Verlag C.H. Beck, 2005, 9. Auflage, § 10, p. 208 ss.

³⁸³ Cfr. commentario P. STELKENS, H.J. BONK, M. SACHS, *Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar*, München, Verlag C.H. Beck, 2001, 6. Auflage, §10, p. 414 ss., che evidenzia la corrispondenza del §10 con il § 71b che a sua volta prescrive, con particolare riferimento ai procedimenti di autorizzazione, che l'Autorità deve adottare tutte le misure idonee allo scopo di concludere il procedimento entro un congruo termine, e dietro specifica richiesta dell'interessato, di accelerarlo quanto più possibile. Ivi viene altresì precisato come tali norme abbiano carattere precettivo, non già programmatico, potendo discendere dalla violazione delle stesse specifiche ipotesi di responsabilità della Pubblica Amministrazione o di illegittimità dell'atto amministrativo.

³⁸⁴ Della mancata menzione dei suddetti principi nell'ambito dell'AO ne parla J.P. SCHNEIDER, cit., p. 542, che precisa tuttavia che il principio di semplicità, opportunità e celerità del procedimento sono principi generali dell'ordinamento, che possono trovare un'applicazione generalizzata anche nell'ordinamento tributario, ai sensi dell'art. 20 della *GG*, che prescrive che i pubblici poteri devono essere vincolati alla legge ed alle norme di diritto.

richieste di prova delle parti (così il § 24 co.1). Certamente l'Autorità ha l'obbligo di considerare tutte le circostanze della fattispecie che è chiamata ad analizzare, ma essa può e deve fondare la propria decisione solo su prove rilevanti, pertanto oggettive, indipendentemente che queste ultime siano sfavorevoli o favorevoli alla parte (§ 24 co.2). Il principio inquisitorio è strettamente connesso ai principi di semplicità, funzionalità e celerità del procedimento, in quanto questi trovano pronta applicazione anche nella fase istruttoria.

Il principio inquisitorio è manifestazione del più ampio principio di legalità, nel momento in cui impone che l'istruttoria sia fondata, non già su presunzioni o meri indizi, bensì su evidenti e comprovate prove (legali), acquisite nel corso del procedimento in modo completo e imparziale.

Esso è direttamente collegato al principio di libertà di utilizzo dei mezzi di prova più opportuni, ai sensi del successivo § 26, che prescrive che l'Autorità può avvalersi di tutti i mezzi di prova che ritiene necessari per accertare i fatti, tra cui: 1) la richiesta di informazioni di ogni genere, 2) l'audizione delle parti e l'interrogazione di testimoni e periti, anche a mezzo di dichiarazioni scritte, 3) la consultazione di documenti ed atti, 4) l'epletamento di ispezioni.

La medesima disposizione, di cui al secondo comma del § 26, sancisce un importante principio, quello di cooperazione fra il cittadino e l'Autorità amministrativa nella fase di accertamento dei fatti, laddove prevede che le parti indichino i fatti e i mezzi di prova di cui sono a conoscenza e compaiano personalmente o rilascino deposizioni nei casi stabiliti dalla legge o dai regolamenti (in quest'ultimo caso rientra la richiesta dell'Autorità di prestare una dichiarazione sotto il vincolo del giuramento, ai sensi del § 27, quando non siano possibili altri mezzi o sia eccessivamente gravosa l'acquisizione con altri mezzi).³⁸⁵

Il § 25 evidenzia un ulteriore principio di notevole rilevanza procedimentale: si tratta del dovere dell'Autorità amministrativa di sollecitare il rilascio di dichiarazioni e istanze, ove queste siano state manifestamente omesse o redatte in modo erroneo, con conseguente dovere dell'Amministrazione di informare le parti dei diritti e degli

³⁸⁵ Per un'ampia disamina dei principi e degli istituti menzionati si rimanda, *ex plurimis*, a KOPP F.O., RAMSAUER U., *VwVfG-Verwaltungsverfahrensgesetz Kommentar*, F.O. KOPP (begründet von), U. RAMSAUER (fortgeführt von), München, Verlag C.H. Beck, 2005, 9. Auflage, § 26 e 27.

obblighi delle stesse nel corso del procedimento amministrativo.³⁸⁶ Il dovere di informazione posto in capo alla Pubblica amministrazione ha natura precettiva, ed è finalizzato a consentire alle parti di esercitare nel modo migliore possibile l'effettiva partecipazione al procedimento attraverso una conoscenza soddisfacente delle norme che lo regolamentano.³⁸⁷

Vi è tuttavia da rilevare che, dal combinato disposto del § 25 con il § 46, non discendono specifici ed espressi effetti invalidanti dalla violazione di tale dovere informativo, tutte le volte in cui è palese che la violazione non ha avuto ripercussioni sul contenuto dell'atto adottato. Dal § 46 si evince che la violazione delle norme sul procedimento, sulla forma o sulla competenza territoriale è equiparata ad un mero vizio procedimentale e formale, da cui non può discendere l'annullamento dell'atto amministrativo ove la decisione assunta dalla Pubblica amministrazione non avrebbe potuto essere diversa. In questo senso è palese la vicinanza di disciplina dell'ordinamento tedesco con l'ordinamento italiano, che probabilmente non ha mancato di prendere qualche spunto dal primo, visto che la disciplina italiana è venuta ad esistenza cronologicamente dopo quella tedesca.³⁸⁸

³⁸⁶ V. A. MASUCCI, *La legge sul procedimento amministrativo della Repubblica Federale Tedesca*, cit., § 25, p. 22, il quale peraltro non riporta le modifiche successive, introdotte a mezzo della legge di accelerazione del procedimento, che hanno posto in essere analoghe disposizioni con specifico riferimento ai procedimenti autorizzatori: ci si riferisce alle disposizioni di cui ai §§ 71a, 71b, 71c, 71d, 71e, in particolare al § 71c, rubricato consulenza e informazioni, che prescrive in capo alla Pubblica Amministrazione l'obbligo di fornire informazioni in ordine alla possibilità di accelerare il procedimento, inclusi i vantaggi e gli svantaggi connessi (cfr. KOPP F.O., RAMSAUER U., *VwVfG-Verwaltungsverfahrensgesetz Kommentar*, al § 71c citato).

³⁸⁷ Per alcune critiche mosse alla disposizione di cui al § 25 nella parte in cui non prevede sanzioni particolari in caso di violazione del dovere di informazione si veda commentario P. STELKENS, H.J. BONK, M. SACHS, *Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar*, cit., § 25, p. 577 ss.

³⁸⁸ Che il trattamento dei vizi di forma e del procedimento rappresenta una questione centrale per ogni ordinamento giuridico è espressamente ribadito da E. SCHMIDT ABMANN, *L'illegittimità degli atti amministrativi per vizi di forma e del procedimento e la tutela del cittadino*, in *Dir. Amm.*, 2011, vol.19, fasc. 3, p. 471-497, che precisa che i §§ 44, 45 e 46 della *VwVfG* trattano la disciplina dei vizi procedimentali all'interno della legge sul procedimento amministrativo tedesco. Il § 44 pone alcuni chiarimenti sulla demarcazione fra atti amministrativi nulli *de plano* e atti illegittimi, sancendo che alcune violazioni sono particolarmente gravi da implicare delle nullità *ex lege* (esempio vizi di competenza territoriale), altre invece non danno luogo a nullità. Il § 45 introduce la possibilità di sanatoria degli atti illegittimi, quando un'attività amministrativa venga prima omessa, poi però realizzata in un secondo momento (ad esempio, un'audizione della parte o la motivazione). Il § 46 è simile all'art. 21-*octies*, co.2 dell'ordinamento amministrativo italiano, eccezione fatta per la parte dell'art. 21-*octies*, co.2, di cui al secondo capoverso, relativo alla comunicazione di avvio del procedimento, assente nell'ordinamento tedesco, che conosce piuttosto una chiamata nel procedimento ai sensi del § 13, Abs.2, della *VwVfG*, che riguarda i terzi ovvero coloro che potrebbero essere interessati al procedimento.

Il § 46 recita che l'annullamento di un atto amministrativo, che non sia nullo ai sensi del § 44, non può essere preteso per il solo fatto che esso sia venuto in essere in violazione di disposizioni sul procedimento o sulla forma, ove risulti palesemente (di tutta evidenza) che la violazione non ha influito sul contenuto dell'atto. La dottrina tedesca ha evidenziato che tale disposizione concerne i vizi relativi, e non già quelli assoluti che implicano la nullità per legge, tanto che la stessa coinvolge gran parte delle regole procedurali e si estende anche all'attività discrezionale della pubblica amministrazione.³⁸⁹

Il § 28 della *VwVfG* prevede la facoltà di audizione dei cittadini che vantano un diritto in qualche modo pregiudicabile dal provvedimento amministrativo, in ordine al quale chiedono di essere sentiti.³⁹⁰ Si precisa che tale facoltà si manifesta in realtà quale vero e proprio diritto. Diritto che fa capo, a differenza del sistema italiano, esclusivamente a colui che nel procedimento assume il ruolo di parte. Pertanto, il diritto di audizione non fa capo a chiunque vanti un interesse meritevole di tutela, ma solo ai *Beteiligte* ai sensi del § 13 della *VwVfG*. Per mero tuziorismo, si ricorda che nell'ordinamento italiano quello che più si avvicina al diritto di audizione della parte è il potere di intervento nel procedimento, che fa capo ai sensi dell'art. 9 della legge 241/90 a qualunque soggetto portatore di interessi pubblici o privati o di interessi diffusi.

Si sottolinea come il § 28 differisce rispetto alla disciplina italiana anche dal punto di vista della natura del diritto tutelato, in quanto il § 28 non codifica un vero e proprio diritto di partecipazione al procedimento, ma più semplicemente il diritto del cittadino di essere sentito dalla Pubblica amministrazione che sta per emettere il provvedimento finale potenzialmente lesivo della posizione giuridica soggettiva

³⁸⁹ Così SCHMIDT ABMANN E., *L'illegittimità degli atti amministrativi per vizi di forma e del procedimento e la tutela del cittadino*, in *Dir. Amm.*, 2011, vol.19, fasc. 3, p. 471-497, che sottolinea che il § 46 non si applica in talune legislazioni speciali, tra cui il diritto sociale ovvero non si applica laddove il legislatore tedesco l'ha espressamente escluso (esempio: l'audizione personale dei soggetti è rilevante nel diritto sociale dal punto di vista dei diritti fondamentali).

³⁹⁰ Così D. U. GALETTA, *Il procedimento amministrativo in Germania fra previsioni in tema di partecipazione dei soggetti coinvolti e misure di accelerazione della sequenza procedimentale*, in *AA.VV.*, *Il procedimento amministrativo fra semplificazione e partecipazione: modelli europei a confronto*, M.A. SANDULLI (a cura di), 2000, p. 48 ss. Il § 28 della *VwVfG* rubricato "Audizione delle parti" recita nel modo che segue: "Prima dell'emanazione di un atto amministrativo, che interferisca con i diritti di una parte, ad essa deve darsi la possibilità di far presente la propria posizione con riferimento ai fatti rilevanti ai fini della decisione. [...] Non si ravvisa il diritto all'audizione quando con esso contrasta un cogente interesse pubblico di natura superiore".

dell'interessato. Si tratta, pertanto, di un diritto che non può essere qualificato alla stregua di quello previsto nell'ordinamento italiano dall'art. 7 della legge 241/90.

La forma dell'audizione è normalmente rappresentata, secondo la giurisprudenza tedesca del *Bundesverwaltungsgericht*, dall'atto scritto o dalla memoria scritta, senza tuttavia preclusione della forma orale nei casi oggettivamente più difficoltosi, in cui la redazione di uno scritto risulti impossibile.³⁹¹

Relativamente al termine entro il quale deve eseguirsi l'audizione, la norma non prevede nulla, aprendo pertanto la strada a quella condivisibile tesi dottrinale, che ritiene che il termine debba quantificarsi in modo diverso a seconda del caso concreto.³⁹²

Strettamente connessa al § 28, si pone la disciplina del § 29 della *VwVfG*, che introduce nell'ordinamento tedesco il diritto di accesso agli atti del procedimento.³⁹³ L'accesso è configurato dalla dottrina come un vero e proprio diritto riservato alle parti del procedimento (*die Beteiligten*), che tuttavia non necessita di un approfondito esame in ordine alla verifica della sussistenza della necessità di accedere agli atti, in quanto è sufficiente che la richiesta non appaia palesemente illegittima.³⁹⁴ Con riferimento alle possibili preclusioni o limitazioni di tale diritto, il § 29 sancisce che l'Autorità amministrativa può esprimere il proprio diniego quando l'accesso possa compromettere il regolare svolgimento dei compiti della Pubblica amministrazione, ovvero quando la conoscenza del contenuto degli atti possa avere conseguenze negative nei confronti del *Bund* o di un *Land*, ovvero ancora in caso di necessaria segretezza della pratica. Si tenga presente che tutti i menzionati casi non suscettibili di interpretazione estensiva, in quanto preclusivi e limitativi del diritto della parte, lasciano pur sempre in capo alla Pubblica amministrazione un'ampia discrezionalità nel valutare i presupposti del diniego.

³⁹¹ Cfr. le storiche sentenze tedesche del *BVerwG* in *DVBl.*, 1968, p. 430 ss.; *BVerwG* in *NJW* 1976, p. 588 ss.; *BVerwG* in *NJW* 1983, p. 1689 ss.

³⁹² Così H. J. BONK, in STELKENS P., BONK H.J., SACHS M., *Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar*, cit., p. 642 ss., che riporta peraltro esaustivi stralci delle poc'anzi citate sentenze, di cui alla nota precedente.

³⁹³ Così D. U. GALETTA, *Il procedimento amministrativo in Germania fra previsioni in tema di partecipazione dei soggetti coinvolti e misure di accelerazione della sequenza procedimentale*, p. 60 ss.

³⁹⁴ Cfr. H. J. BONK, *Akteneinsicht durch Beteiligte*, in STELKENS P., BONK H.J., SACHS M., *Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar*, cit., p. 508 ss.

Si nota *ictu oculi* che sussiste una grande differenza rispetto alla disciplina italiana, nel punto in cui quest'ultima esclude in modo espresso, ai sensi dell'art. 24 lett. b) della legge 241 del 1990, l'accesso agli atti relativi ai procedimenti tributari. Una siffatta preclusione è del tutto assente nell'ordinamento amministrativo tedesco quanto meno a livello di disciplina generale del procedimento amministrativo.

6.2.2 I principi cardine del procedimento tributario tedesco

Il § 85 Abs.1 dell'AO prevede che l'operato dell'Amministrazione sia, da un lato, conforme alla legge, dall'altro non discriminatorio e pertanto uguale per tutte le categorie di contribuenti. Ciò viene espresso attraverso l'utilizzo dei concetti di *Gesetzmäßigkeit* e di *Gleichmäßigkeit der Besteuerung*.³⁹⁵ Il comportamento dell'Amministrazione Finanziaria prima ancora che fiscalmente proficuo per l'Erario, dev'essere legalmente orientato al rispetto delle norme di diritto sostanziale e procedimentale.³⁹⁶ Di qui l'efficacia dell'azione amministrativa nel rispetto del principio di legalità.

L'Amministrazione Finanziaria deve assicurare una parità di trattamento sia sul piano sostanziale, che su quello formale, in modo tale che il diritto formale si manifesti funzionale alla disciplina della necessaria attività di controllo dei contribuenti. Significativo è come certa parte della dottrina tedesca ritenga, in una visuale general-preventiva, che l'attività di controllo sia talmente connessa al principio di uguaglianza, da considerare la stessa un'attività imprescindibile perché vi possa essere effettiva parità di trattamento fra i contribuenti.³⁹⁷ Non vi può essere uguaglianza, ove l'applicazione delle imposte sia lasciata alla mera buona fede e alla disponibilità del contribuente al pagamento delle stesse.³⁹⁸

³⁹⁵ Cfr. fra i tanti R. SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, Köln, 1996, p. 295 ss.; H.W. KRUSE, *Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Verfahrensordnungen*, in *FS für K. VOGEL*, Heidelberg, 2000, p. 517 ss.; AA.VV., *AO Abgabenordnung Kommentar*, F. KLEIN (begründet von), München, Verlag C.H. Beck, 2009, 10. Auflage, § 3, p. 13 ss.

³⁹⁶ E' lo stesso art. 20 co.3 GG (della legge fondamentale tedesca - *Grundgesetz*) a sancire l'importanza che i poteri del Governo, pertanto anche quelli dell'Amministrazione Finanziaria, debbano essere sempre subordinati alla legge ed alle norme di diritto che li riguardano. Così R. SEER, *Durchführung der Besteuerung. Prinzipien des Steuerverfahrens*, in K. TIPKE, J. LANG, cit., p. 941 ss.

³⁹⁷ In questo senso T. PUHL, *L'accertamento tributario nella R.F.T.* in A. DI PIETRO (a cura di) *L'accertamento tributario nella Comunità Europea*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 4 ss., che precisa come all'obbligo del contribuente di redigere e di presentare la dichiarazione deve di massima corrispondere l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di effettuare i controlli tributari.

³⁹⁸ *Ibidem*.

Vi sono quindi i §§ 88 e 90 dell'AO, che prescrivono in capo all'Amministrazione Finanziaria il primo, l'obbligo di comunicazione dell'oggetto della verifica e/o dell'accertamento, nonché di tutte le informazioni necessarie affinché la parte possa essere debitamente assistita e consigliata.

Il secondo, l'obbligo di collaborazione reciproca fra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente. Una collaborazione in grado di generare una sinergia, fondata sulla responsabilità di entrambe le parti ciascuna per i propri adempimenti di competenza.

L'Amministrazione Finanziaria non è infatti da sola in grado di verificare che ciascun contribuente paghi regolarmente le imposte, né potrebbe, quand'anche con una dotazione organica di personale ottimale, verificare tutte le circostanze di fatto sostanziali alla base dell'imposizione fiscale. Ciò non sarebbe possibile, in quanto l'amministrazione non potrebbe in via unilaterale penetrare forzatamente e indiscriminatamente l'ambito privato dei singoli. Il diritto tributario tedesco deve essere applicato in modo non lesivo delle libertà del singolo di potersi autoregolare nella determinazione del proprio carico fiscale, oltre che di godere liberamente della proprietà privata, senza ingerenze dell'Amministrazione Finanziaria volte a sottrarre reddito a titolo di imposte.³⁹⁹

Il contribuente mantiene pur sempre, in forza del potere reale che vanta sulla propria professione economica e personale, la possibilità di opporsi all'accertamento o comunque di far emergere solo parziali elementi positivi di reddito. Alla luce di quanto sopra, l'Amministrazione Finanziaria può accertare solo e sempre in collaborazione con il contribuente la corretta misura della base imponibile da assoggettare a tassazione. Quello della collaborazione è un principio pregnante dell'attuazione impositiva in Germania, in quanto rappresenta un criterio per adeguare la proporzionalità del mezzo dell'accertamento tributario al concreto contesto economico del contribuente, cui lo stesso deve essere applicato.

In capo all'Amministrazione si registra in modo particolare il dovere di fare tutto quanto possibile per evitare conflitti, cercando di arrecare il minor disagio possibile al contribuente accertato o sottoposto a verifica.⁴⁰⁰ La tendenza, anche nel sistema

³⁹⁹ In tal senso D. BIRK, *Steuerrecht.Schwerpunktbereich*, Heidelberg, Müller, 2009, XII Auflage, p. 10 ss., che richiama l'art. 14 Abs. I della GG tedesca.

⁴⁰⁰ Così D. BIRK, *op. cit.*, p. 19 ss.

tributario tedesco come in quello italiano, è di cercare di risolvere l'eventuale lite prima di adire il giudice tributario.

E' significativo che i doveri di cooperazione facenti capo al contribuente, posti dal legislatore tedesco in chiave sistematica nella Parte IV, Capo II, dell'AO precisamente nelle disposizioni dal § 140 al § 154, coincidano con la corretta tenuta delle scritture e dei libri contabili, con la corretta tenuta dei registri delle merci in entrata e in uscita e delle altre registrazioni contabili, oltre che con la presentazione delle dichiarazioni dei redditi. Quasi ad indicare che il primo passo collaborativo tra Fisco e contribuente consista nel censimento di questo ultimo, a mezzo obbligo di denuncia dell'attività produttiva svolta, contrassegnata da codici e numeri identificativi e dell'attendibilità dei conti e delle dichiarazioni da questo ultimo presentate.

Nulla invece precisa l'AO in ordine all'ammissibilità di accordi tra Amministrazione e contribuente, che nel silenzio della legge sembrerebbero non ammessi nell'ambito tributario tedesco. Non esistono infatti nell'AO norme corrispondenti a quelle dei §§ 54 ss. fino al § 62 della *VwVfG*, che hanno ad oggetto il contratto di diritto pubblico quale strumento alternativo, di pari efficacia se non addirittura superiore, al provvedimento amministrativo unilaterale dell'amministrazione. Di contratto pubblico l'AO parla solo ed esclusivamente nel § 78 Abs. 3, laddove, nell'indicare le parti del processo, si prevede testualmente che sono tali *“i soggetti con i quali l'autorità finanziaria vuole stipulare o ha stipulato un contratto di diritto pubblico”*. Si sottolinea, tuttavia, che l'opinione dominante ha da sempre ritenuto detta norma non meritevole di attenzione, considerandola un ramo morto del corpo normativo, quasi fosse stata una svista di legislatore, visto e considerato che nell'ordinamento tedesco l'Autorità Finanziaria sembra non possa rinunciare per contratto all'imposta dovuta per legge.

Ciò che invece la legge consente sembra essere l'accordo in ordine all'accertamento dello stato delle cose, ovvero a fronte di un accertamento di difficile o dubbia attuazione, sembra potersi legittimamente ammettere l'accordo in ordine alla qualificazione e all'interpretazione del fatto presupposto d'imposta. Sarebbe per così dire un accordo sui fatti e non sulle questioni giuridiche o norme di diritto previste per legge: e ciò si verificerebbe ogni qualvolta si registri la necessità pratica di

evitare lungaggini procedurali dell'accertamento dell'imposta, con probabili conseguenti controversie ad esso relative.⁴⁰¹ Gli effetti di siffatti accordi si manifesterebbero nell'impossibilità per l'amministrazione di ledere l'affidamento ingenerato nel contribuente, in spregio al generale divieto posto in capo all'amministrazione di *venire contra factum proprium*.

6.3 Un diritto tributario tedesco maggiormente icastico rispetto a quello italiano: assenza degli istituti partecipativi e soprattutto di istituti deflativi, quali l'accertamento con adesione

Una delle peculiarità dell'ordinamento tedesco è lo stretto rapporto esistente, da un lato, tra *l'Abgabenordnung* e il diritto civile, dall'altro tra *l'Abgabenordnung* e il diritto amministrativo.

Il legame con il diritto civile emerge in particolare nella parte della codificazione tributaria tedesca che tratta del debito d'imposta, definendo la nozione di contribuente come colui che deve un'imposta o è responsabile di un'imposta (§§ 33 e 34), e descrivendo, altresì, gli istituti giuridici dell'origine e dell'estinzione dell'obbligazione tributaria (da §37 a §47), della solidarietà e della responsabilità (§69 - §77), della procedura di riscossione (§ 218 ss.), delle prestazioni di garanzie (§ 241- § 248) e della esecuzione forzata (§ 281 - § 346).

In particolare le disposizioni di cui ai §§ 39 - 42 richiamano le norme del codice civile tedesco relative ai beni, alla loro imputazione a chi ne è proprietario o comunque esercita un potere di fatto sulla cosa, ai negozi giuridici aventi ad oggetto detti beni ed in particolare all'abuso del diritto, che nell'*Abgabenordnung* si rivela essere una clausola generale espressamente codificata nel § 42. Quest'ultima vieta l'utilizzo di forme giuridiche inadeguate, finalizzate al solo scopo di ottenere un "*vantaggio fiscale non previsto ove fosse stata utilizzata la forma giuridica adeguata*". Tale concetto, presente anche nell'ordinamento italiano, è tuttavia di creazione prettamente pretoria, in quanto il legislatore non vi ha dedicato norma alcuna, eccezion fatta per l'art. 37-bis D.P.R. 600/73 in tema di elusione fiscale.

⁴⁰¹ *Ibidem*.

Nella parte dell'*Abgabenordnung* dedicata, invece, alle procedure di accertamento e di riscossione viene in rilievo la disciplina dell'atto dell'Amministrazione Finanziaria con riferimento alla normativa amministrativa.

Anche nell'ordinamento giuridico tedesco è palese la natura amministrativa del procedimento tributario, e pertanto diventa inevitabile la comparazione delle due tipologie di procedimento, quanto meno dal un punto di vista generale. Meno opportuna è, invece, la comparazione fra loro delle singole disposizioni.⁴⁰² Infatti, già in sede di lavori parlamentari preparatori alla stesura della *VwVfG* da un lato, e dell'*AO* dall'altro, era forte la tendenza di comparare fra loro le disposizioni delle due leggi, ma si è capito che le dissonanze che la comparazione di singole disposizioni può evidenziare è da attribuire alle peculiarità dei due diversi ordinamenti, piuttosto che ad una volontà precipua del legislatore di differenziare i diversi ambiti del procedimento.⁴⁰³ Un esempio può essere offerto dal confronto con la disposizione del § 46 della *VwVfG*, che come già visto introduce nell'ordinamento amministrativo la regola dell'irrilevanza del vizio procedimentale ai fini dell'annullamento dell'atto amministrativo, qualora il vizio non abbia inciso in modo evidente sul contenuto dell'atto. Una siffatta norma è assente nell'ordinamento tributario tedesco e si discute se la stessa possa essere estesa in via analogica agli atti impositivi.

Balza all'occhio che la parte generale dell'*Abgabenordnung* tratta più i doveri del contribuente, che non i diritti. Si parla, infatti, di doveri di cooperazione (§ 90, oltre ai già menzionati §§ 140 ss.), di obblighi generali di comunicazione delle informazioni richieste dall'Amministrazione Finanziaria (§ 93a), del dovere di collaborazione del contribuente in sede di verifica (§ 200), degli obblighi della parte interessata in caso di controlli fiscali particolari (§ 211). Sembrerebbe, richiamando quanto espresso nel secondo capitolo del presente lavoro, che la codificazione tributaria tedesca abbia inteso un tipo di partecipazione del contribuente in chiave prettamente collaborativa, ad ausilio dell'Amministrazione, anziché difensiva, a tutela delle ragioni del contribuente. Si ricorda, inoltre, come già evidenziato, che il

⁴⁰² Così H. W. KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrechts. Allgemeiner Teil*, München, 1991, Band I, p. 212 ss.

⁴⁰³ Ciò si desume da quanto scritto da P STELKENS, SCHMITZ, *Anwendungsbereich, ortliche Zuständigkeit, Amtshilfe*, in H.J. KNACK, *Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar*, Köln, 8. Auflage, 2003, § 2, p. 255 ss. nel tentativo di comparare fra loro le due leggi, la *VwVfG* e l'*AO*.

sistema tedesco non conosce uno Statuto dei diritti del contribuente. Forse che sia questo un chiaro segnale della correttezza, pertanto anche dell'efficienza, dell'*agere* amministrativo del *Finanzamt* tedesco? Non è possibile rispondere a tale domanda in questa sede, in quanto ciò implicherebbe numerosi ed ampi *excursus* storico-socio-economici, tuttavia è palese una marcata differenza del tessuto culturale dei due Paesi a confronto.

C'è una particolarità che accomuna la Germania all'Italia, consistente nell'esistenza anche nell'ordinamento tedesco, nonostante la sussistenza di una codificazione tributaria, di un difetto proprio del sistema, dipendente dalla iper-produzione legislativa, che non bada alle conseguenze di tale fenomeno, ovvero alla corretta collocazione sistematica delle norme e, soprattutto, alla corretta interpretazione sistematica delle stesse.⁴⁰⁴ Il continuo intervento del legislatore è determinato per lo più da mere esigenze di gettito, tanto che qualche autore tedesco ha affermato che il problema della proliferazione di leggi tributarie potrebbe essere parzialmente risolto aggiungendo all'*Abgabenordnung*, che rappresenta la parte generale del diritto tributario, una parte speciale contenente le singole imposte.⁴⁰⁵ In tal modo ad essere oggetto di continui ritocchi sarebbe la parte speciale, e non già quella generale, che rimarrebbe per converso inalterata a garanzia del coordinamento sistematico delle norme fra loro.

Ulteriore importante aspetto da ricordare con riferimento all'*Abgabenordnung* è l'assenza della previsione di istituti analoghi a quello italiano dell'accertamento con adesione.

Non che l'ordinamento tedesco non conosca una sorta di concordato tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente, al fine della corretta determinazione dell'imposta e del presupposto d'imposta, ma esso non è codificato, in quanto elaborato esclusivamente a livello giurisprudenziale, sulla base di principi fondamentali quali quello della *Treu und Glauben* (ovvero della buona fede nei rapporti giuridici di stampo civilistici).⁴⁰⁶ Un particolare momento di incontro della

⁴⁰⁴ In tal senso K. TIPKE, J. LANG, cit., p. 41 ss.

⁴⁰⁵ *Ibidem*.

⁴⁰⁶ Al riguardo qualche autore ha contestato la bontà del ricorso a siffatti concetti e clausole generali, che se da un lato consentono il costante adattamento dei procedimenti amministrativi alle diverse fattispecie concrete cui gli stessi vanno applicati, dall'altro ben potrebbero far vacillare la Pubblica

volontà dell'Amministrazione tedesca con quella del contribuente si verifica dopo l'emanazione e la notifica del provvedimento impositivo, nel procedimento di impugnazione extra-giudiziale, disciplinato dal § 347 ss. nella parte VII dell'*Abgabenordnung*.⁴⁰⁷ Detto istituto stragiudiziale introduce la possibilità per il contribuente, espressamente prevista dal § 364a, di chiedere all'Amministrazione un confronto prima del ricorso giurisdizionale, sullo stato giuridico e di fatto della pratica, al fine di ottenere un eventuale correzione degli errori contenuti nel provvedimento amministrativo emesso.

Amministrazione, determinandone l'incertezza dell'azione amministrativa, così F. HUFEN, *Fehler im Verwaltungsverfahren*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2002, p. 59 ss.

⁴⁰⁷ Ai sensi del successivo § 355 il ricorso deve essere presentato entro trenta giorni dalla notifica dell'atto amministrativo, da coloro contro i quali è stato emesso o da chiunque sia coinvolto nella determinazione del *quantum debeat*, in quanto partecipante come co-obbligato.

CONCLUSIONI

L'ordinamento tributario italiano si presenta con una varietà estremamente fitta di leggi e atti normativi, a conferma del fatto che la disciplina dei procedimenti tributari manca ancora di unitarietà, non essendo racchiusa in un corpo normativo unico. Tra le fonti che riguardano l'azione dell'Amministrazione Finanziaria bisogna sicuramente citare la legge 7 agosto 1990, n. 241, quale fonte normativa che racchiude i principi e le regole generali di tutti i procedimenti amministrativi, tra cui anche quelli che hanno luogo innanzi all'Amministrazione Finanziaria. E' vero che tali procedimenti sono disciplinati per lo più da norme tributarie, che si pongono come *lex specialis* rispetto alla legge 241/90, peraltro in molti casi posteriore alla prima. Ciò nonostante il rinvio alla legge generale sul procedimento deve considerarsi sempre legittimo, quanto meno in via residuale, in presenza di lacune della legislazione speciale.

In particolare, trovano applicazione i principi della legge 241/90 ovvero i principi di economicità, efficacia, pubblicità e trasparenza, oltre agli altri principi di derivazione comunitaria (per la cui disamina si rinvia al primo capitolo del presente lavoro), gli istituti del responsabile del procedimento, dell'obbligo di motivazione e delle cause di annullamento dell'atto amministrativo, come da ultimo modificata dalla legge 15/2005.

Con particolare riferimento alla motivazione si è visto come la stessa, a differenza che nel passato, sia fondamentale per tutti gli atti di natura provvedimentoale, compresi i provvedimenti di natura vincolata emessi dall'Amministrazione Finanziaria. L'obbligo di motivazione è tanto importante che il legislatore ha avvertito l'esigenza di ribadirlo, anche successivamente all'introduzione della legge 241/1990, nell'art. 7 della legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), pure se a mezzo di una formulazione che non richiama integralmente l'art. 3 della legge 241/90. E' chiaro che lo Statuto mira ad estendere le garanzie di tutela del contribuente e non già a comprimerle, tanto che il contenuto minimo di motivazione per tutti gli atti (pertanto non solo per i provvedimenti come cita testualmente l'art. 3 della legge 241/90), di cui all'art. 7 Statuto, enfatizza e non svisgiorisce l'obbligo di

motivazione all'interno dell'attività tipica dell'Amministrazione Finanziaria, che è bene ribadirlo, lascia all'operatore ampi margini di discrezionalità. Unica eccezione si può forse ravvisare negli atti relativi ai controlli fiscali cd. automatizzati, che fanno da *pendant* all'esercizio di un'attività in senso stretto vincolata dell'Amministrazione Finanziaria, con riferimento alla quale l'obbligo di motivazione rimane più circoscritto, in quanto meno necessario.

Un profilo che rimane, invece, problematico relativamente all'obbligo di motivazione è la prassi degli Uffici di trasporre pedissequamente e senza alcun vaglio critico gli atti istruttori (si legga il contenuto dei processi verbali di constatazione) all'interno degli avvisi di accertamento, in assenza di ulteriori riscontri istruttori e probatori. Da questo punto di vista si è evidenziato come ciò comporti una scarsa tutela del contribuente, che può essere esercitata solo *ex-post*, dopo cioè che il provvedimento impositivo viene notificato, e non prima, provvedendo la stessa Amministrazione ad inibire al contribuente la possibilità di interloquire con essa.

Non trovano per converso applicazione, ai sensi del combinato disposto degli artt. 13 e 24, le norme contenute nel Capo III della legge 241/90, concernenti la partecipazione ai procedimenti amministrativi, la comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento della domanda ovvero il preavviso di rigetto dell'istanza, la disciplina degli accordi integrativi e sostitutivi del provvedimento e l'accesso agli atti dei procedimenti tributari.

I suddetti istituti non si applicano ai procedimenti tributari, in quanto è la stessa legge 241/90 che rinvia alle particolari norme di settore che li regolano. Tale rinvio rischia, tuttavia, di determinare un circolo ellittico vizioso, in quanto da un lato la disciplina generale rinvia a quella speciale, ma quest'ultima nelle parti in cui non prevede alcunché, finisce col generare due possibili conseguenze: o il rinvio alla disciplina generale; o addirittura la mancanza di qualsivoglia garanzia partecipativa, lasciando così un grave *vulnus* normativo. A fronte di una ferma volontà del legislatore di escludere gli istituti partecipativi della legge 241/90 dall'ambito tributario, volontà che trapela palesemente dalla mancata revisione di tali disposizioni, nonostante i numerosi ritocchi apportati al corpo normativo negli ultimi vent'anni, quasi che il legislatore avesse voluto definitivamente emancipare il procedimento tributario

rispetto al procedimento amministrativo, bisogna tuttavia vagliare attentamente l'intenzione del legislatore.⁴⁰⁸

Nel fare ciò, va radicalmente esclusa l'ipotesi che fosse precipua volontà di quest'ultimo l'erosere o il limitare innanzi all'Amministrazione Finanziaria le garanzie di tutela del contribuente, che al contrario sono state sempre più estese ed ampliate attraverso ripetuti interventi legislativi di settore, tra i quali quelli concernenti il contraddittorio esaminati nel secondo capitolo. Tra questi, *in primis*, va ricordata l'introduzione nell'ordinamento tributario dello Statuto dei diritti del contribuente che, sebbene non si possa definire una legge generale del procedimento tributario, può a ragione ritenersi una disciplina per principi durevole nel tempo, al pari della legge 241/90 con riferimento al procedimento amministrativo generale.

Di particolare interesse l'art. 6 co. 5 che, benché circoscritto all'ambito della liquidazione e del controllo formale, ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. 600/73 e 54-*bis* del D.P.R. 633/72, prescrive l'obbligo per l'Amministrazione Finanziaria di invitare il contribuente a fornire chiarimenti e documentazione ogni qualvolta sussistano dubbi o incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. O ancora l'art. 12 co.7, che prescrive il termine di 60 giorni in favore del contribuente per la presentazione di memorie e osservazioni prima della notifica dell'avviso di accertamento.

Si ricordano poi le norme recentemente introdotte o modificate dal legislatore, che hanno ampliato la dialettica contribuente-Fisco attraverso numerose occasioni di contraddittorio, in particolar modo negli accertamenti sintetici e in quelli relativi agli studi di settore. Sotto questo profilo, si evidenzia la sensibilità del legislatore nel recepire le istanze della dottrina e i mutamenti interpretativi della giurisprudenza anche relativamente ad altre tipologie di accertamento, quali quelle relative alle indagini finanziarie e all'applicazione delle norme anti-elusive, ex art. 37-*bis* del

⁴⁰⁸ Si pensi che la legge 241 del 1990 è stata revisionata e modificata ripetutamente nelle sue parti ad opera di molteplici interventi normativi, tra cui la legge 11 febbraio 2005, n. 15 (l'intervento sicuramente più incisivo); il D.L. 14 marzo 2005, n. 35; la legge 2 aprile 2007, n. 40; la legge 18 giugno 2009, n. 69; il D.L. 31 maggio 2010, n. 78; il D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104; il D.Lgs. 13 maggio 2011, n. 70; il D.L. 138/2011; la legge 180/2011; il D.Lgs. 195/2011; il D.L. 9 febbraio 2012, n. 5 convertito nella legge 4 aprile 2012, n. 35 (cd. Decreto Semplificazioni); il D.L. 22 giugno 2011, n. 83 convertito nella legge 7 agosto 2012, n. 134 (cd. Decreto Sviluppo); la legge 6 novembre 2012, n. 190 (Legge anticorruzione) e da ultimo il D.L. 18 ottobre 2012, n. 179 in attesa di conversione (cd. Decreto Sviluppo-*bis*).

D.P.R. 600/73. Ci si chiede se i tempi non siano maturi per l'introduzione di una clausola generale nell'ordinamento tributario, che imponga all'Amministrazione Finanziaria l'obbligo, a pena di nullità del successivo provvedimento, di previamente esperire il contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione di qualsiasi avviso di accertamento o provvedimento impositivo.

Ci si è spinti fino ad individuare nell'art. 37-bis le caratteristiche fondamentali che una siffatta norma di chiusura potrebbe/dovrebbe avere, ravvisandone la bontà nell'individuazione di fasi procedimentali obbligatorie, quali a) l'obbligo di previa richiesta di chiarimenti al contribuente; b) l'obbligo di una puntuale e specifica indicazione dei presupposti in base ai quali l'Ufficio ritiene applicabile la norma *de qua* ovvero, *mutatis mutandis*, i presupposti di esigibilità della pretesa erariale; c) la previsione della nullità dell'emanato provvedimento, privo della cd. motivazione rinforzata, ovvero dell'indicazione delle controdeduzioni del contribuente e della specifica giustificazione in ordine al loro mancato accoglimento.

Una siffatta disposizione potrebbe forse avere il pregio di meglio delineare l'onere della prova, sia nella fase procedimentale, che in quella successiva ovvero processuale, potendo forse maggiormente circoscrivere il ricorso al più gravoso (per il contribuente) strumento delle presunzioni legali relative. In questo senso le garanzie di tutela del contribuente si coglierebbero non già direttamente nel contenuto della legge 241/90, quanto più nel suo arresto e nella limitazione delle proprie disposizioni a fronte di un ordinamento ancora più garantista, quale sarebbe quello tributario una volta recepite e fatte proprie le predette istanze.

Ad oggi è invece così che, a fronte di una precaria dialettica contribuente-Fisco ante notifica dell'avviso di accertamento, si registra una più ampia possibilità di dialettica in sede successiva all'emissione dell'atto impositivo ovvero in sede di accertamento con adesione. Nonostante svariati tentativi di inquadramento e qualificazione di tale istituto giuridico, esso è stato dai più inquadrato in modo generico nella normale funzione di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, alla stregua di un'attività consensuale di diritto pubblico, che si esplica attraverso moduli convenzionali, di tipo consensuale, tuttavia né contrattuali, né transattivi.⁴⁰⁹ L'intervento del contribuente è visto più nell'ottica di una partecipazione

⁴⁰⁹ Così, *ex plurimis*, M. STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione* cit.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario* cit.

collaborativa all'interno del procedimento amministrativo, che di una trattativa di stampo privatistico. Di qui l'impossibilità di ricondurre tale forma di partecipazione attiva del contribuente agli accordi integrativi e sostitutivi, di cui all'art. 11 della legge 241/90, data l'operatività di quest'ultimi all'interno di un'attività amministrativa prettamente discrezionale.

Benché l'accertamento con adesione sia da sempre considerato conforme ai principi costituzionali, in quanto in linea con i caratteri della funzione impositiva, si ricorda tuttavia la pregnanza del principio d'indisponibilità del tributo, che connota non solo l'ordinamento tributario italiano, ma anche quello di molti altri Paesi Europei (tra cui la Germania).⁴¹⁰ Si evidenzia, pertanto, che alla luce di tale principio le garanzie di tutela del contribuente dovrebbero trovare applicazione in via anticipata rispetto all'espletamento dell'accertamento con adesione, in quanto il contribuente dovrebbe avere il diritto di essere previamente ascoltato rispetto a provvedimenti già confezionati e notificati, a fronte dei quali è spesso più probabile un parziale abbattimento, che non l'annullamento totale degli stessi in via di autotutela. E' pur vero che in sede di adesione non sono previsti limiti, per legge o per regolamento, ai possibili abbattimenti d'imposta e alle relative sanzioni e interessi, tuttavia non si può negare che le garanzie di tutela del contribuente diminuiscono considerevolmente innanzi a eventuali irrigidimenti o inerzie dell'Amministrazione Finanziaria all'annullamento dei propri provvedimenti. A fronte di tali situazioni, al contribuente non rimane che esperire la più gravosa via del contenzioso giudiziale con relativo aggravio di energie e di costi. Tutto ciò potrebbe e dovrebbe essere ovviato dal preventivo espletamento di un contraddittorio in sede di accertamento che, da un lato, consentirebbe di calibrare *ex ante* la pretesa erariale in modo più oculato, alla luce delle informazioni e dei chiarimenti apportati dal contribuente; dall'altro, sarebbe di interesse per la stessa Amministrazione, che potrebbe avviare il procedimento di accertamento in forza di un corretto recupero d'imposta, senza

⁴¹⁰ Si ricorda che l'accertamento con adesione attualmente disciplinato dal D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 21, è stato re-introdotto nel 1994 a mezzo legge 30 novembre 1994, n. 656 e da allora non è mai stato oggetto di censura da parte della giurisprudenza costituzionale, anche se le origini dell'istituto risalgono agli anni cinquanta e in seguito vi fu un mutamento terminologico in concordato tributario.

ulteriori aggravati procedurali di successivi abbattimenti, riduzioni, autotutele e adesioni.

Per quanto concerne l'autotutela si precisa che la dottrina non qualifica in modo univoco la situazione giuridica soggettiva che fa stato in capo al contribuente a seguito della presentazione dell'istanza di riesame. Ciò tanto nel diritto amministrativo generale, quanto nel diritto tributario. Per quel che attiene il secondo, vi è da un lato chi ravvisa un mero interesse di fatto del contribuente e un correlativo potere discrezionale dell'Amministrazione Finanziaria di addivenire o meno all'annullamento dell'emesso provvedimento. Tale impostazione tende a circoscrivere l'esercizio dell'autotutela nell'ambito tributario ai soli casi di evidente necessità. Dall'altro invece, vi sono autori che, partendo dal presupposto della vincolatività dell'azione impositiva, interpretano il ripristino della legalità violata come un dovere ineluttabile cui l'Amministrazione è tenuta.⁴¹¹ Tra le due posizioni per così dire estreme si pone una tesi intermedia, alla quale fanno riferimento i più, che attribuiscono al contribuente la posizione di interesse legittimo, riconducendo l'esercizio dello *jus poenitendi* ad una ponderazione ragionevole e non arbitraria tra diverse esigenze, che vedono da un lato la necessità del ripristino della legalità violata, dall'altro l'esigenza della certezza e della definitività dei rapporti.⁴¹²

Sul tema si richiamano, altresì, un paio di interventi di non poca importanza della Corte di Giustizia Europea con riferimento a situazioni di contrasto con la normativa comunitaria, che in un caso ha chiarito in quali circostanze l'organo amministrativo dello Stato membro sia obbligato, in forza del principio di cooperazione di cui all'art. 10 Trattato CE, a riesaminare la propria decisione, benché confermata da una pronuncia giurisdizionale non più impugnabile, fondata tuttavia su un'errata interpretazione del diritto comunitario.⁴¹³ In un altro caso, meritevole di menzione

⁴¹¹ Nel primo senso si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., e anche S. MUSCARA', *Gli inusuali ambiti dell'autotutela tributaria*, cit., p. 71 ss. parla di doverosità del riscontro motivato all'istanza di autotutela; nel secondo senso F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva* (F. MOSCHETTI a cura di), Padova, 1993, p. 13 ss. e E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, p. 267 ss.

⁴¹² Cfr., *ex plurimis*, D. STEVANATO, *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, p. 295 ss.

⁴¹³ Ci si riferisce alla sentenza, 13 gennaio 2004, pronunciata nella causa C-453/00 (Kuhne & Heitz), commentata da più autori tra cui A. MONDINI, *Ai giudici di Lussemburgo il compito di chiarire significato e portata delle norme comunitarie*, in *Guida al Dir.*, 2004, fasc. 11, p. 111 ss. e ancora da D. DE PRETIS, *"Illegittimità comunitaria" dell'atto amministrativo definitivo, certezza del diritto e potere di riesame*, in *Gior. Dir. Amm.*, 2004, p. 723 ss. In sintesi, le quattro condizioni dettate dalla Corte, affinché sussista l'obbligo di riesame dell'atto sono: a) che l'autorità amministrativa disponga,

anche perché concernente una questione sollevata dal *Bundesverwaltungsgericht* tedesco, la Corte ha affermato che l'atto amministrativo divenuto definitivo, questa volta per sua mancata impugnazione nei termini, deve essere ritirato dall'amministrazione che lo ha emesso, anche laddove il ritiro fosse, in sé e per sé, oggetto di un potere discrezionale della pubblica amministrazione, qualora fosse palese il contrasto con il diritto comunitario.⁴¹⁴

Quanto sopra rileva ai fini delle garanzie di tutela del contribuente a fronte del diniego dell'autotutela. La giurisprudenza italiana, sia di merito che di legittimità, si è interrogata più volte in ordine alla possibile impugnativa del diniego o del ritardo di autotutela, manifestando tuttavia orientamenti ondivaghi, non univoci.⁴¹⁵

Si è andato pertanto consolidando nella giurisprudenza di legittimità l'orientamento che, a fronte di una debole tutela del contribuente innanzi al rifiuto/diniego dell'Amministrazione Finanziaria che non addiuce al riesame dell'atto impositivo,

secondo il diritto interno, del potere di ritornare su tale decisione; b) che la decisione amministrativa sia divenuta definitiva in base a un giudicato pronunciato da un giudice nazionale di ultima istanza; c) che tale sentenza sia a sua volta fondata su un'errata interpretazione del diritto comunitario, adottata senza che sia stata adita in via pregiudiziale la Corte di Giustizia (art. 234 Trattato CE); d) che l'interessato si sia rivolto all'organo amministrativo immediatamente dopo la pervenuta giurisprudenza comunitaria.

⁴¹⁴ Cfr. la sentenza della Corte di Giustizia, Grande Sezione, 19 settembre 2006, nelle cause riunite C-392/04 e C-422/04 (i-21 GmbH e Arcor AG & Co.KG), approfonditamente commentata da B. MARCHETTI, *Sul potere di annullamento d'ufficio, la Corte ribadisce l'autonomia procedurale degli Stati membri, ma si sbilancia un po'*, in *Riv. Dir. Pubbl. Comunit.*, Milano, 2006, fasc. 6, p. 1132 ss., che evidenzia una situazione in cui, nonostante l'ordinamento nazionale tedesco riconosca, ai sensi del § 48 *VwVfG*, piena discrezionalità nel ritirare o meno un atto amministrativo definitivo illegittimo, in quanto contrario alla normativa comunitaria, la Corte, pur nel rispetto dell'autonomia delle legislazioni interne degli Stati membri, invita il giudice tedesco a ritenere che l'amministrazione, nonostante l'apparente discrezionalità, fosse in realtà obbligata ad annullare l'atto illegittimo, soprattutto in quanto non presente nel caso di specie un'esigenza di bilanciamento di contrapposti interessi ed in particolare un'esigenza di tutela del legittimo affidamento di terzi. Si trattava, infatti, di una fattispecie di diniego della richiesta di annullamento di alcuni avvisi di liquidazione illegittimi, avanzata dalle due società i-21 GmbH e Arcor AG & Co.KG, che avevano altresì visto respinta la propria richiesta di rimborso di quanto corrisposto a titolo di tasse.

⁴¹⁵ Si veda sul punto in termini generali R. CHIEPPA, voce *Responsabilità della pubblica Amministrazione (principi di)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Agg., Torino, 2008, p. 772 ss.; mentre con specifico riferimento all'ambito tributario si richiamano in questa sede la già citata sentenza a Sezioni Unite del 10 agosto 2005, n. 16776, con la quale la S.C. si era dapprima espressa in favore di un generale potere del contribuente in ordine all'impugnativa del rifiuto espresso o tacito di autotutela da parte dell'Amministrazione Finanziaria; e di contro le sentenze della Cass., 06 febbraio 2009, n. 2870 e 16 febbraio 2009, n. 3698, in *www.fisconline.it*, con le quali la S.C., ritornando sul punto, ha manifestato invece la propria contrarietà ad un'autonoma impugnabilità giurisdizionale del diniego di autotutela, sia per la discrezionalità propria dell'istituto, sia perché diversamente si darebbe la stura alla possibilità di una controversia sulla legittimità di un atto impositivo divenuto oramai definitivo, attribuendo indebitamente al contribuente un mezzo di tutela sostitutivo dei rimedi giurisdizionali non esperiti, ex art. 19 del D.Lgs. 546 del 1992.

deve per converso ritenersi sempre esperibile la tutela risarcitoria del privato avverso l'Amministrazione colpevole del mancato o ritardato annullamento del provvedimento illegittimo.⁴¹⁶ In modo particolare anche a seguito dell'evoluzione giurisprudenziale del definitivo abbandono della regola della pregiudizialità, che vede prerogativa dell'autorità giudiziaria l'accertamento dell'illiceità del comportamento dell'Amministrazione contestualmente all'accertamento, anche in via incidentale, dell'illegittimità dell'atto. Nonostante le pronunce in tal senso siano effettivamente molto recenti, non manca qualche autore che reclama il riconoscimento di una piena tutela risarcitoria del contribuente direttamente innanzi alle Commissioni Tributarie, a riprova della loro piena giurisdizione in materia tributaria.⁴¹⁷

Se da un lato è facilmente comprensibile il concetto d'illegittimità di un atto tributario, coincidente con una pretesa erariale infondata, dall'altro, rimane invece più evanescente la riconducibilità dello stesso all'interno delle categorie amministrativistiche della nullità e dell'annullabilità. Di qui la problematica dell'invalidità degli atti impositivi e dell'applicabilità agli stessi degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della legge 241/90. La categoria dell'invalidità in generale ha costituito, da sempre, uno dei temi più discussi nella teoria generale del diritto, tra elaborazioni dottrinali cd. effettuali, incentrate sull'analisi delle conseguenze dell'invalidità, e teorie causali, ancorate invece più sullo studio della conformità del contenuto dell'atto al paradigma normativo.⁴¹⁸ Sulla scia del diritto amministrativo si è collocato anche il diritto tributario, che ne ha assimilato le tendenze. In passato si è

⁴¹⁶ In tal senso Cass. Civ., Sez. III, 19 gennaio 2010, n. 698, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2010, fasc. 5, p. 401 ss., che ha destato molto interesse tanto che è stata commentata a più riprese da A. BORGOGGIO, *Mancata autotutela e risarcimento del danno*, in *Il Fisco*, 2010, fasc. 10, p. 1561 ss.; e da A. COSCARELLI, N. MONFREDA, *Mancato esercizio dell'autotutela e risarcimento del danno*, in *Il Fisco*, 2010, fasc. 13, p. 1993 ss.; e ancora da G. A. GALEANO, G. A. F. FERRI, *Annullamento in autotutela e risarcimento del danno*, in *Corr. Trib.*, 2010, fasc. 16, p. 1263 ss.; cui ha fatto seguito un ulteriore dirompente pronuncia della Cass. Civ., Sez. III, 3 marzo 2011, n. 5120, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2011, fasc. 5, p. 392 ss., commentata anch'essa da più autori, tra cui A. MARCHESELLI, *Il Fisco che non ritiri in autotutela gli atti illegittimi risarcisce i danni davanti al giudice tributario?*, ivi; G. MARINI, *Fisco obbligato al risarcimento del danno economico causato dall'autotutela tardiva*, in *Corr. Trib.*, 2011, fasc. 11, p. 1834 ss.; e V. CINGANO, *La responsabilità dell'amministrazione per l'esercizio del potere di autotutela tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, fasc. 1, p. 9 ss.

⁴¹⁷ In tal senso, V. CINGANO, *op. cit.*; e P. ROSSI, *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1591 ss., che riassume le posizioni in ordine alla tematica.

⁴¹⁸ Così A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, fasc. 2, p. 137 ss.

registrata una concezione tendenzialmente formalistica delle invalidità, secondo cui la validità dell'atto coincideva formalmente con la conformità di questo al dettato normativo, mentre la sua non conformità implicava automaticamente la sua invalidità.⁴¹⁹ Progressivamente si è andati verso una concezione più sostanzialista, che ha eroso l'ambito dei vizi formali invalidanti, in tutti i casi in cui la pretesa erariale fosse essenzialmente giusta, nell'ottica di una maggiore valorizzazione del risultato.⁴²⁰ Si è giunti così che il legislatore, recependo le posizioni interpretative giurisprudenziali e dottrinali, ha scritto l'art. 21-*octies*, provvedendo ad espandere le patologie non invalidanti.

Bisogna sgombrare, tuttavia, il campo da possibili fraintendimenti, precisando subito sulla scia di quanto già espresso alla fine del capito V del presente lavoro, che in ambito tributario è ad oggi prevalente la posizione che vede con sfavore l'applicabilità dell'art. 21-*octies* ai provvedimenti tributari. Ciò per svariati ragioni, che vanno dalla natura processuale della norma, rivolta più al giudice che all'Amministrazione, che ove considerata di carattere non-generale troverebbe difficile ingresso nell'ordinamento tributario, ai sensi dell'art. 1 co.2 del D.Lgs. 546 del 1992; alla presenza dello Statuto dei diritti del contribuente che impedirebbe modifiche in senso peggiorativo e restrittivo delle garanzia di tutela del privato non espressamente e direttamente previste quali deroghe allo Statuto.⁴²¹ Ciò nonostante si registra in ambito tributario una prassi costante, proprio a causa della sussistenza di svariati *vulnus* normativi, tendente a dare poca importanza alle violazioni delle norme relative alla partecipazione del contribuente all'azione di accertamento dei tributi a mezzo contraddittorio.

E' così che tali violazioni trovano difficile collocazione dogmatica e ci si chiede se, nel silenzio della legge, non sarebbe meglio la loro sistematica e definitiva riconducibilità alle categorie delle nullità (ex art. 21-*septies*) o delle annullabilità,

⁴¹⁹ *Ibidem*, p. 146 ss.

⁴²⁰ In al senso BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 357 ss.

⁴²¹ Nel primo senso S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit., p. 495 ss.; nel secondo senso M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 359 ss.

escludendo ovviamente la loro qualificazione come mere irregolarità (ex art. 21-*octies*, co.2).

Il problema si pone con particolare riferimento a quelle ipotesi di contraddittorio, la cui violazione non è punita con alcuna sanzione, laddove pertanto la tutela del contribuente è debole, in quanto la fase del contraddittorio appare quasi come una mera facoltà di intervento dello stesso, e non già come un suo diritto.

A modesto parere di chi scrive è palese la tendenza generale, non solo della dottrina, ma anche del legislatore, di attribuire sempre più importanza alla partecipazione effettiva del contribuente al procedimento di accertamento dei tributi. Ciò premesso, il momento potrebbe essere favorevole alla trasformazione di tutte le fattispecie di partecipazione del contribuente in chiave collaborativa, in fattispecie a cd. partecipazione difensiva. Il passaggio logico non sarebbe tanto l'estensione analogica dei casi di nullità espressamente previsti dalla legge tributaria (esemplificando l'art. 37-bis del DPR 600/73; l'art. 5 co.6 dello Statuto; l'art. 16 del D.Lgs. 472/1997), quanto piuttosto l'avvio di un cambio di interpretazione, considerando il contraddittorio un istituto sostanziale dell'ordinamento, la cui violazione è sanzionata con l'annullabilità del provvedimento, al di là delle singole disposizioni procedurali e formali che lo contemplano. Il tutto in considerazione anche dell'importanza che la stessa giurisprudenza comunitaria attribuisce all'effettività del contraddittorio, in attesa di un definito e risolutivo intervento del legislatore interno che, magari attraverso l'introduzione di un'unica norma o principio di carattere generale, superi le differenti formulazioni letterali tendenti ad attribuire caso per caso diversi livelli di maggiore o minore importanza al contraddittorio.⁴²²

Con riferimento al diritto di accesso agli atti si segnala una parziale differenza fra il prima e il *post* legge 15/2005, intervenuta a modificare l'art. 24 della legge 241/90. Se, infatti, prima si registrava un ragionevole assetto relativo all'accesso agli atti del procedimento tributario, l'intervento della legge 15/2005 ha apportato evidenti elementi di criticità. Prima era evidente che il diritto di accesso era consentito al contribuente anche nei procedimenti tributari una volta che l'*iter* del

⁴²² Ci si riferisce tra le altre alla già citata sentenza della Corte di Giustizia Europea del 18 dicembre 2008 (C-349/07), *Sopropé*, che tende a garantire il diritto dei cittadini *di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione*.

procedimento accertativo si fosse concluso. La riformulazione dell'art. 24, e la citazione dei procedimenti tributari fra le ipotesi di inaccessibilità ai documenti, ha fatto invece pensare alla definitiva assoluta impossibilità del contribuente di accedere agli atti tributari.

Una siffatta ricostruzione non avrebbe potuto ovviamente essere accettata, in particolare alla luce dei principi dell'ordinamento tributario e della crescente esigenza di collaborazione del contribuente e del contraddittorio fra questo ultimo e l'Amministrazione Finanziaria. Basti pensare che l'accesso agli atti è garantito perfino nel procedimento giurisdizionale penale, nonostante la segretezza delle indagini procrastini il relativo diritto di parte alla chiusura delle stesse. Se così è per il diritto penale, da sempre concepito come *extrema ratio* dell'ordinamento, sarebbe irragionevole la previsione di una disciplina ancora più severa nel settore tributario.

E' così andata recuperandosi l'impostazione dominante anteriore alla modifica della disposizione che, anche grazie all'interpretazione adeguatrice della giurisprudenza amministrativa, si è spinta oltre il tenore letterale della norma ed ha ritenuto il diritto di accesso agli atti dei procedimenti tributari senz'altro esperibile.⁴²³

Si precisa che l'Amministrazione Finanziaria comprende numerosi organi fra cui il Ministero dell'Economia e delle Finanze; le Agenzie fiscali che al momento sono quattro, tra cui l'Agenzia del Territorio, l'Agenzia del Demanio, l'Agenzia delle Dogane e l'Agenzia delle Entrate; l'Ente della riscossione ovvero Equitalia; e il Corpo militare della Guardia di Finanza, che ha funzioni di presidio capillare sul territorio.

Poiché tutte le sopra citate amministrazioni danno corso a procedimenti amministrativi, ci si chiede quali di queste vantino la legittimazione passiva corrispondente all'esercizio del diritto di accesso del cittadino. Anche sotto questo punto di vista si scopre l'imprecisione della disposizione dell'art. 24 della legge 241/90 e della connessa interpretazione degli operatori, che lascia equivocamente coincidere il procedimento tributario con quello esclusivo di accertamento delle imposte, prerogativa dell'Agenzia delle Entrate, quale unica amministrazione legittimata all'espletamento dello stesso. Ma anche con riferimento a quest'ultimo si

⁴²³ Si veda la nota sentenza del Consiglio di Stato 21 ottobre 2008, n. 5144, già citata nel capitolo 4 del presente lavoro.

evidenza ch'esso ammette una pluralità di moduli procedimentali, rappresentanti le varie fasi di attuazione del prelievo fiscale, coincidenti di volta in volta non solo con l'avviso di accertamento, ma anche, a titolo esemplificativo, con l'atto sanzionatorio, con l'avviso di liquidazione, con l'iscrizione a ruolo, con il diniego di rimborso o di agevolazioni.⁴²⁴

E' così che bisogna distinguere per ciascuna fase gli atti preliminari sottratti all'accesso, dagli atti successivi all'atto conclusivo oggetto di diritto di accesso. In molti casi è, tuttavia, difficile comprendere il momento esatto nel quale può dirsi concluso il procedimento di accertamento. Permane, pertanto, l'interrogativo se l'accesso possa essere chiesto e ottenuto anche *ante* notifica del provvedimento. Se così non fosse, è corretto evidenziare l'evidente paradosso che si manifesterebbe fra la possibilità per la parte, di presentare memorie dopo la chiusura dell'attività ispettiva, ai sensi dell'art. 12 Statuto, a seguito della notifica del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza (che ricordiamo essere mera attività istruttoria esterna), e l'impossibilità invece per il contribuente di accedere agli atti nella fase accertativa anteriore alla notifica dell'avviso di accertamento, che vede, come meglio precisato nel secondo capitolo del presente lavoro, la partecipazione e la collaborazione del contribuente non solo come auspicabile, ma come essenzialmente necessaria.

A ciò si aggiunga, che molti procedimenti non terminano con l'emissione di un avviso di accertamento, basti pensare alle procedure automatiche di liquidazione delle imposte dirette e dell'IVA, di cui rispettivamente all'art. 36-*bis* del D.P.R. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. 633/1973, con riferimento alle quali il diritto di accesso non potrebbe mai essere esperito, in quanto non è prevista l'emanazione di un provvedimento di accertamento.

Un ulteriore precisazione va fatta con riferimento all'impossibilità per il contribuente di accedere a notizie riservate, quali i numerosi dati reddituali e non reddituali, contenuti nell'anagrafe tributaria in dotazione all'Amministrazione Finanziaria. Gli unici dati cui il contribuente può avere accesso sono quelli personali. I dati di soggetti terzi rimangono invece oggetto di tutela della *privacy*, eccezion fatta in

⁴²⁴ Lo afferma espressamente M. BASILAVECCHIA, *Nuovi riconoscimenti al diritto di accesso*, in *Corr. Trib.* 2010, n. 4, pp. 262 ss., che contesta che l'avviso di accertamento rappresenti l'unico provvedimento definitivo con riferimento al quale può essere esercitato il diritto di accesso.

taluni casi per le procedure finalizzate espressamente alla conoscenza e divulgazione di eventuali carichi tributari pendenti in capo a soggetti diversi dall'istante.

Fiumi d'inchostro sono stati gettati con riferimento alla prevenzione dei cd. accessi abusivi alle banche dati detenute dall'Amministrazione. Tali eccessi sono connessi ad eventuali abusi dei funzionari dipendenti dell'Amministrazione, piuttosto che ad abusi del contribuente. E' vero, tuttavia, che il contribuente potrebbe essere chiamato a rispondere in concorso di persone nel reato proprio del funzionario amministrativo.⁴²⁵ In tal senso l'affermazione di una maggior tutela del contribuente non varrebbe a giustificare gli abusi perpetrati a danno di altri contribuenti.

⁴²⁵ Sul punto si rinvia ad interessanti letture, quali D. MINOTTI, *L'abilitazione a consultare "circuiti" protetti non garantisce libertà di manovra illimitata*, in *Guida al Dir.*, 2012, fasc. 12, p. 84 ss.; G. AMATO, *Sanzionato l'ingresso e il trattenimento illecito: irrilevanti i collegamenti dal terminale periferico*, in *Guida al Dir.*, 2011, fasc. 45, p. 78 ss.; o ancora A. GENTILONI SILVERI, *L'accesso abusivo a sistema informatico da parte di funzionari pubblici: non c'è reato se i dati non sono riservati?*, in *Riv. Dir. Dell'informazione*, 2008, p. 369 ss.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Aspetti e momenti della protezione offerta dal diritto del procedimento amministrativo*, in A. MASSERA (a cura di) *Le tutele procedurali (profili di diritto comparato)*, Napoli, Jovene Ed., 2007, p. 367 ss.
- AA.VV., *Lo scudo fiscale*, (V. UCKMAR a cura di), Milano, 2009, p. 60 ss.
- AA.VV., in M. P. CHITI, G. GRECO (diretto da), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, II Edizione, 2007
- AA.VV., in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente (Commentario)*, Milano, Giuffrè, 2005
- AA.VV., in A. AMATUCCI (diretto da) *Trattato di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2001
- AA.VV., in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2008
- AGOSTINELLI P., *Profili evolutivi e spunti critici in tema di annullamento d'ufficio di atti impositivi illegittimi alla luce della Circ. Min. 5 agosto 1998, n. 198/S*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, II, p. 694 ss.
- ALLEGRETTI U., *Procedura, procedimento, processo. Un'ottica di democrazia partecipativa*, in *Riv. trim. di diritto amministrativo*, 2007, 3, p. 787 ss.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942, p. 74 ss.
- AMADIO U., *Se possa l'Amministrazione notificare un nuovo avviso di accertamento di maggior valore dopo che il valore accertato precedentemente è divenuto definitivo per mancata opposizione*, in *Riv. Leg. Fisc.*, 1950, p. 1 ss.
- AMATO G., *Sanzionato l'ingresso e il trattenimento illecito: irrilevanti i collegamenti dal terminale periferico*, in *Guida al Dir.*, 2011, fasc. 45, p. 78 ss.
- AMATUCCI A., *Adesione ai "pvc": problematiche processuali*, in *Il Fisco*, 2008, n. 39 Approfondimento, p. 7026 ss.
- ANDREANI G., FERRARA G., *Oneri del contribuente in fase procedimentale e preclusioni processuali*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 9, p. 618 ss.

- ARDITO A., *Autotutela, affidamento e concorrenza nella giurisprudenza comunitaria*, in *Dir. Amm.*, 2008, fasc. 3, pp. 631-690
- ARDITO F., *Il diritto di accesso nel procedimento tributario*, in *Boll. Trib.*, 1999, fasc. 13, p. 1016 ss.
- ARDIZZONE G., *Il principio del ne bis in idem nell'imposizione diretta*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1972, I, p. 280 ss.
- ATTARDI C., *DL 31 maggio 2010, n. 78, convertito – Accertamento esecutivo e superamento del ruolo: profili sistematici*, in *Il Fisco*, 2010, p. 6323 ss.
- AVOLIO D., SANTACROCE B., *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della "Lista Falciani"*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 5, p. 325 ss.
- AZZONI V., *Il diritto di accesso agli atti amministrativi secondo la più recente giurisprudenza. Principi, requisiti, modalità, casi di esclusione*, in *Nuova Rass. di Legislaz., Dott. e Giurisprud.*, 2008, fasc. 17, p. 1785 ss.
- AZZONI V., *Autotutela. I provvedimenti tipici, i poteri-doveri relativi e la sospensione degli atti*, in *Nuova Rass. di Legislaz., Dott. e Giurisprud.*, 2007, fasc. 13-14, pp. 1376 ss.
- AZZONI V., *Brevi note circa l'avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato*, in *Il Fisco*, 2007, n.1, fasc. 1, p. 59 ss.
- AZZONI V., *Mancata partecipazione del contribuente alle indagini e processo verbale di constatazione*, in *Il Fisco*, 2008, n. 39 Approfondimento, p. 7030 ss.
- BASCIU A. F., voce *IMPOSIZIONE (procedimento di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI, Roma, Treccani, 1989
- BASILAVECCHIA M., voce *accertamento (diritto tributario)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, Giuffrè, 2006, V, p. 45 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Nuovi riconoscimenti al diritto di accesso*, in *Corr. Trib.* 2010, n. 4, pp. 260 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 655 ss.

- BASILAVECCHIA M., DI SIENA M., LUPI R., *I principi generali del diritto amministrativo "salvano" l'accesso agli atti in materia tributaria*, in *Dialoghi Tributari*, 2009, n. 1, p. 157 ss. e in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 2, p. 135 ss.
- BASILAVECCHIA M., *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 44, p. 3577 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Impossibile l'accesso agli atti tributari*, in *Corr. Trib.*, 2008, fasc. 38, p. 3094 ss.
- BASILAVECCHIA M., *La definizione dei processi verbali*, in *Corr. Trib.*, 2008, p. 2891 ss.
- BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, 2, p. 357 ss.
- BASILAVECCHIA M., *La piena conoscenza dell'atto impositivo*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2005, p. 14 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir., Agg., II*, Roma, 1998, p. 28 ss.
- BECCALLI C., *Conferme sulla natura del processo tributario: per la Cassazione è giudizio di impugnazione-merito*, in *Il Fisco*, 2008, n. 44 Approfondimento, p. 7896 ss.
- BEGHIN M., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*, in *Corr. Trib.*, 2008, fasc. 22, p. 1783 ss.
- BEGHIN M., *La motivazione dell'avviso di accertamento*, in G. MARONGIU (a cura di) *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 9 ss.
- BEGNINI C., TOMASSINI A., *Le novità sugli obblighi di monitoraggio fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 41, p. 3326 ss.
- BELLE' B., *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: L. 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future*, quale nota alla pronuncia del Consiglio di Stato del 5 dicembre 1995 n. 982, in *Rassegna tributaria*, 1997, fasc. 2, p. 444 ss.

- BELTRAMELLI G., *Avviso di accertamento notificato prima del termine previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del Contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, fasc. 7-8, pt. 2, p. 593 ss.
- BENVENUTI F., voce *Autotutela*, (*Dir. Amm.*), in *Enc. Dir.*, Milano, 1959, vol. IV, p. 537 ss.
- BENVENUTI F., *Appunti di diritto amministrativo*, Cedam, 1959, p. 147 ss.
- BERLIRI A., *Il procedimento tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, I, p. 132 ss.
- BERTONAZZI L., *Illegittimità comunitaria e annullamento d'ufficio nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2010, fasc. 4, pp. 1455-1504
- BIANCHI P., *Accertamento con adesione*, in AA.VV. (a cura di) *Strumenti per prevenire e risolvere le liti tributarie*, Milano, Giuffrè, 1998, p. 115 ss.
- BOCCALATTE G., CORTI N., *Il mancato invito del contribuente che ha presentato istanza di adesione non invalida l'avviso di accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 16, p. 1222 ss.
- BORIA P., *Gli Studi di settore: natura giuridica e funzione sistematica*, in (P. BORIA a cura di) *Studi di settore e tutela del contribuente*, *Quad. Riv. Dir. Trib.* Milano, Giuffrè, 2010
- BORGOGLIO A., *Mancata autotutela e risarcimento del danno*, in *Il Fisco*, 2010, fasc. 10, p. 1561 ss.
- BORGOGLIO A., *Corte Cost., ord. N. 244 del 24 luglio 2009 – Accertamento notificato prima di 60 giorni dal pvc*, in *Il Fisco*, 2009, n. 35, p. 5792 ss.
- BORRELLI P., *Diritto di accesso del contribuente agli atti del procedimento tributario*, in *Corr. Trib.*, 2005, fasc. 30, pp. 2377-2383
- BRUZZONE M., *L'avviso di accertamento diventa "titolo esecutivo" per imposte sui redditi e Iva*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 2230 ss.
- BURLA P., NASTASIA A., *L'accesso al provvedimento di autorizzazione alle indagini finanziarie*, in *Il Fisco*, 2006, n. 45, fasc. 1, p. 6933 ss.
- BUSCEMA A., *Giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. comm., Agg., Torino, 2003, p. 406 ss.

- BUSCEMA A., *Aspetti processuali del diritto di accesso ai documenti in materia tributaria*, in *Finanza&Fisco*, 2001, fasc. 37, p. 4604 ss.
- BUTTUS S., *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, fasc. 3, p. 465 ss.
- CALIFANO C., *La motivazione degli atti tributari. Studi preliminari*, Bologna, Gedit, 2008 (citato una sola volta p.48 della tesi)
- CALIFANO C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, p. 993 ss.
- CALIFANO C., *Sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanato senza contraddittorio anticipato*, in *Giur. It.*, 2010, p. 6 ss.
- CALIFANO C., al Convegno "L'abuso del diritto: tra la salvaguardia dell'obbligo contributivo e la necessità di sostenere il gettito tributario", tenutosi a Trento il 30.04.2010, in *archivio audiovisivo www.jus.unitn.it*
- CAMELI R., *Il responsabile del procedimento amministrativo, funzioni istruttorie e poteri di regolarizzazione*, in *Azione amministrativa e disciplina di diritto pubblico*, F. LUCIANI, R. ROLLI (a cura di), Napoli, Ed. Scientifiche it. 2008, p. 189 ss.
- CAMMEO F., *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1992
- CAPOLUPO S., *Accertamento con adesione e responsabilità penale*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 48, p. 4018 ss.
- CAPOLUPO S., *Attività di verifica e trasparenza amministrativa*, in *Il Fisco*, 1991, fasc. 10, p. 1548 ss
- CAPUTI G., *Statuto del contribuente. Guida normativa*, G. CAPUTI (a cura di), in *Quaderni di formazione della SSEF (Scuola Superiore Economia Finanze)*, Master Ed., 2001, p. 21 ss.
- CARACCIOLI I., *L'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, fasc. 3, III, p. 23 ss.
- CARANTA R., *La "comunitarizzazione" del diritto amministrativo: il caso della tutela dell'affidamento*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1996, p. 439 ss.

- CARANTA R., FERRARIS L., RODRIQUEZ S., *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2005
- CARBONE V., *Relazione di sintesi*, in *Atti del Convegno di Studi <La Sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettiva di un anno dalla sua istituzione>*, in *Rass. Trib.*, 2001, p. 1196 ss.
- CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, p. 159 ss.
- CARINCI A., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011, p. 45 ss.
- CARINCI A., *Comunicazione al contribuente della presa a carico delle somme da riscuotere con atto impositivo*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 13, p. 967 ss.
- CARINGELLA F., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2007
- CARINGELLA F., *Lezioni e sentenze di diritto amministrativo*, Roma, Ildirittoconcorsi.it editore, 2008
- CARINGELLA F., *Corso di diritto amministrativo*, V Edizione, Milano, Giuffrè, 2008
- CAROLI CASAVOLA H., *Giustizia ed uguaglianza nella distribuzione dei benefici pubblici*, in S. CASSESE (collana diretta da), *Saggi di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2004
- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, X Ed., 2009
- CASSESE S., SAVINO M., *I caratteri del diritto amministrativo europeo*, in G. DELLA CANANEA (a cura di), *Diritto amministrativo europeo: principi e istituti*, Milano, 2008, p. 178 ss.
- CAUTADELLA A., *La tutela civile della vita privata*, Giuffrè, Milano, 1972, p. 36 ss.
- CERULLI IRELLI V., *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, 2010
- CELOTTO A., *La Legge 241 del 1990 tra Stato, Regioni ed Enti locali: un problema ancora aperto*, in *La semplificazione tra Stato, Regioni e autonomie locali*, Quaderni Fornez, 2006, p. 33 ss.

- CERIONI F., *Ancora dubbi sulla giurisdizione in materia di autotutela tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2006, p. 913 ss.
- CERIONI F., *Il sindacato sulla legittimità del diniego di autotutela spetta sempre ai giudici tributari*, in *Boll. Trib.*, 2005, p. 1828
- CHIEPPA R., voce *Responsabilità della pubblica Amministrazione (principi di)*, in *Dig. Disc. Pubbl., Agg.*, Torino, 2008, p. 772 ss.
- CHINÉ G., *Redditi on line: la soluzione legislativa*, in *Il Corr. Giur.*, 2008, fasc. 9, p. 1189
- CHITI M. P.- G. GRECO *Trattato di diritto amministrativo europeo* (diretto da), Milano, 2007, p. 301 ss.
- CHITI M. P., *Le forme di azione dell'amministrazione europea*, in F. BIGNAMI, S. CASSESE (a cura di), *Il procedimento amministrativo nel diritto europeo*, Milano, 2004, p. 68 ss.
- CIARCIA A. R., *L'accesso partecipativo e l'accesso conoscitivo dal diritto amministrativo al diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, fasc. 6, I, p. 1154 ss.
- CIMINO F. A., *L'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto per il contraddittorio anticipato: tra nullità ed inesistenza giuridica*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, fasc. 3, p. 447 ss.
- CINGANO V., *La responsabilità dell'amministrazione per l'esercizio del potere di autotutela tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, fasc. 1, p. 9 ss.
- CISSELLO A., *Corte Cost., ord. N. 244 del 24 luglio 2009-Accertamento emanato prima di 60 giorni dalla consegna del pvc: legittimità costituzionale*, in *Il Fisco*, 2009, n. 31, fasc. 2, p. 5169 ss.
- CISTERNA A., *Scudo ter: un serve l'effettivo rimpatrio è sufficiente a sanare le attività cross-border?*, in *Guida al Dir.*, 2009, fasc. 44, p. 3 ss.
- COMITE U., *Efficacia, efficienza, economicità: la governance nella pubblica amministrazione*, in F. LUCIANI, R. ROLLI (a cura di) *Azione amministrativa e disciplina di diritto pubblico*, Milano, Ed. Scientifiche italiane, 2008, p. 87ss.

- CONSOLAZIO M. L., *Principio del contraddittorio e legge n. 241/1990: prospettive del diritto tributario*, in AA.VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, in *Atti del convegno di studi*, Roma, 20-21 maggio 1994, ETI, 1994
- CORMIO P., *La scelta del soggetto da indagare e dei poteri istruttori da esercitare*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 44, p. 3582 ss.
- CORSO G., voce *Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. Dir.*, aggiorn., Milano, 2001, p. 775 ss.
- CORTESE F., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in occasione del Seminario svoltosi a Trento il 25.03.2011, in www.jus.unitn.it.(archivio informatico)
- COSCARELLI A., MONFREDA N., *Accertamento sintetico e redditometro*, Maggioli Editore, 2011, p. 18 ss.
- COSCARELLI A., MONFREDA N., *Mancato esercizio dell'autotutela e risarcimento del danno*, in *Il Fisco*, 2010, fasc. 13, p. 1993 ss.
- CROCE G., *L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, 6, p. 1250 ss.
- CROXATTO G. C., *Condizioni che legittimano l'accertamento per sopravvenuti elementi nuovi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1962, II, p. 385 ss.
- DALLA VECCHIA M., *Legittimo l'atto impositivo notificato prima dei 60 giorni prescritti dall'art.12 della legge n. 212/2000*, in *Il Fisco*, 2009, p. 1406 ss.
- D'ALBERTI M., *Il diritto amministrativo fra imperativi economici e interessi pubblici*, in *Riv. trim. di diritto amministrativo*, 2008, 1, p.52 ss.
- D'AMATI N., URICCHIO A., *Corso di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2008
- D'ANGELO D., BUSCEMA A., *Omesso invio della "comunicazione bonaria" e applicabilità dell'art. 21 octies della L. n. 241/1990*, in *Il Fisco*, 2008, n. 40 Approfondimento, p. 7188 ss.
- D'ORSOGNA F. P., *Sul rispetto dei diritti del contribuente interviene la Corte dei Conti*, in *Il Fisco*, 2006, p. 2949 ss.

- DE BENEDETTO M., *Istruttoria amministrativa e ordine del mercato*, Torino, Giappichelli Ed., 2008
- DE CUPIS A., *Riservatezza e segreto (diritto a)*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. XVI, p. 121 ss.
- DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, p. 729 ss.
- DELLA CANANEA G., *L'amministrazione europea*, in *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*, S. CASSESE (a cura di), Milano, 2003, p. 1877 ss.
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, V Ed., Milano, Giuffrè, 2007
- DE MITA E., *Principi costituzionali e accertamento tributario in Italia*, in A. DI PIETRO (a cura di) *L'accertamento tributario nella Comunità Europea*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 31 ss.
- DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, p. 585 ss.
- DE PRETIS D., *"Illegittimità comunitaria" dell'atto amministrativo definitivo, certezza del diritto e potere di riesame*, in *Gior. Dir. Amm.*, 2004, p. 723 ss.
- DI MARIO A., *Il procedimento amministrativo-flussi processuali*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 96-99
- DI SALVO D. L., *L'evoluzione giuridica del concetto di tributo*, Bari, WIP Ed. scientifiche, 2004
- FALCON G. (a cura di), *Il procedimento amministrativo nei diritti europei e nel diritto comunitario. Atti del seminario di Trento 8-9 giugno 2007*, Padova, Cedam, 2008
- FALCON G., *Lezioni di diritto amministrativo. L'attività*, Padova, Cedam, 2005
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2008
- FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, fasc. 2, p. 137 ss.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2003
- FANTOZZI A., *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, p. 191 ss.

- FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 335 ss.
- FERLAZZO NATOLI L., INGRAO G., *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. Trib.*, 2010, n. 7, p. 485 ss.
- FERLAZZO NATOLI L., *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad escludendum ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, fasc. 3, pt. 1, pp. 586 ss.
- FERLAZZO NATOLI L., INGRAO G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in *Rassegna tributaria*, 2005, p. 1227 ss.
- FERLAZZO NATOLI L., MARTINES F., *La L. n. 15/2005 nega l'accesso agli atti del procedimento tributario. In claris non fit interpretatio*, in *Rass. Trib.*, 2005, fasc. 5, pp. 1490 ss.
- FERLAZZO NATOLI L., MARTINES F., *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario (sotto il profilo dell'accesso agli atti prodromici all'accertamento)*, in *Boll. Trib.* n. 1/2004, pp. 60-65
- FERLAZZO NATOLI L., *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, fasc. 9, p. 768 ss.
- FERRARA L., *La partecipazione tra <illegittimità> e <illegalità>. Considerazioni sulla disciplina dell'annullamento non pronunciabile*, in *Dir. Amm.*, Milano, Giuffrè, 2008, fasc. 1, p. 103 ss.
- FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto penale*, VI Ed., Bologna, Zanichelli, 2010
- FICARI V., *Autotutela (diritto tributario)*, in *Diz. Dir. Pubbl.*, vol. I, Milano, Giuffrè, 2006, p. 214 ss.
- FIENGA S., *I nuovi orientamenti giurisprudenziali in materia di procedimento amministrativo*, in *Gior. Dir. Amm.*, Milano, Ipsoa, 2/2008, p. 179 ss.
- FIorentino S., *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2008
- FORNARI P., *Diritto di accesso e riservatezza. Limiti e mezzi di tutela del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Quad. Amm.*, 2007, fasc. 2, p. 3 ss.

- FRANCO I., *Manuale del nuovo diritto amministrativo. La funzione amministrativa. Il procedimento e il provvedimento*, Milano, Ipsoa, 2008
- FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. Trib.*, 2011, fasc. 1, p. 13 ss.
- FRANSONI G., “*Indagini finanziarie*”, *diritto alla riservatezza e garanzie <procedimentali>*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 44, p. 3587 ss.
- FRAZZINGARO S., *La conclusione del procedimento mediante accordi*, in *Azione amministrativa e disciplina di diritto pubblico*, F. LUCIANI - R. ROLLI (a cura di), Napoli, Ed. Scientifiche it. 2008, p. 215 ss.
- FREGO LUPPI SILVIA A., *Il principio di consensualità nell'agire amministrativo alla luce della legislazione e della giurisprudenza più recenti*, in *Dir. Amm.*, Milano, Giuffrè, 2008, fasc. 3, p. 691 ss.
- GABELLI M., *Evoluzione degli istituti adesivi e valorizzazione del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2010, fasc. 30, p. 2469 ss.
- GALEANO G. A., FERRI G. A. F., *Annullamento in autotutela e risarcimento del danno*, in *Corr. Trib.*, 2010, fasc. 16, p. 1263 ss.
- GALIZIA G., *Questioni scelte in tema di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, fasc. 5, p. 989 ss.
- GALLO F., *La natura dell'accertamento con adesione*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, (M. POGGIOLI a cura di), Padova, 2007, p. 63 ss.
- GALLO F., *Verso un <giusto processo> tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 17 ss.
- GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 1, 2002, p. 425 ss.
- GAMBINO S., *Il diritto di accesso. Profili costituzionali e amministrativi (alla luce de novellato Titolo V Cost. e della legge n. 15 del 2005)*, in *Istituz. del Federalismo*, 2006, fasc. 5, p. 825 ss.
- GARBARINO C., *Studi di settore, concordato e nuove tipologie di accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, fasc. 1, p. 87 ss.
- GAVELLI G., VALCARENGHI G., *Accertamento induttivo e studi di settore: un approccio più ragionevole*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 13, p. 955 ss.

- GENTILONI SILVERI A., *L'accesso abusivo a sistema informatico da parte di funzionari pubblici: non c'è reato se i dati non sono riservati?*, in *Riv. Dir. Dell'informazione*, 2008, p. 369 ss.
- GHETTI G., *Autotutela della Pubblica Amministrazione*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 1987, vol. II, p. 80 ss.
- GIANNI' G., *L'autotutela tributaria e i mezzi di tutela alla luce delle modifiche introdotte alla l. n. 241 del 1990*, in *Il Fisco*, 2005, fasc. 33, p. 5172 ss.
- GIANNI P., *Riflessioni su alcuni aspetti controversi dalla applicazione della normativa sul cd. scudo fiscale-ter*, in *Boll. Trib.*, 2009, fasc. 21, p. 1583 ss.
- GIANNINI M. S., *Diritto Amministrativo*, Vol. II, Milano, Giuffrè, 1993
- GIANNINI M. S., *Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc.Dir.*, XXVII, Milano, 1977, p. 258 ss.
- GIANNINI A. D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937
- GIGANTE M., *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento. Tra diritto comunitario e diritto interno*, Milano, 2008, p. 7 ss. e 24 ss.
- GIORGI M., *L'accertamento basato su studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova*, in *Rass. Trib.*, 2001, fasc. 3, p. 601 ss.
- GIORGIANNI A., *La partecipazione del contribuente alla verifica può assumere carattere di confessione stragiudiziale?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, pt. 2, p. 164 ss.
- GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (Dir. Trib.)*, in *Enc. Giur.*, vol. XV, Roma, 1999
- GRASSI E., *Transazione fiscale e disponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Il Fisco*, 2010, fasc. 1, p. 42 ss.
- GRASSI E., *L'autotutela tributaria e l'impugnativa del provvedimento di diniego*, in *Il Fisco*, 2008, n. 48 Approfondimento, p. 8639 ss.
- GRAZIANO F., *Conciliazione degli interessi del Fisco e del contribuente nell'accesso agli atti tributari*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 2, p. 135 ss.

- GRIPPA SALVETTI M.A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. Trib.*, 2004, fasc.5, p. 1719 ss.
- GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, Giuffré, 2010
- GUIDARA A., *Gli accordi nella fase della riscossione*, in (S. LA ROSA a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, Giuffré, 2007, p. 352 ss.
- GUZZANTI V., *Informazione del contribuente*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente (Commentario)*, Milano, Giuffré, 2005, p. 156 ss.
- IANNACCONE A., *Consiglio di Stato, n. 53 del 13 gennaio 2010 - Accertamento tributario e diritto di accesso*, in *Il Fisco*, 2010, n. 7, p. 968 ss.
- INGRAO G., *L'utilizzo dei prelevamenti nei cd. accertamenti bancari. Una norma irragionevole che non può essere disapplicata dagli Uffici finanziari e che viene rigidamente interpretata dalla giurisprudenza*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, n. 11, p. 1443 ss.
- INGRAO G., *Accertamento con adesione e sospensione "fissa" dei termini per ricorrere: una norma ragionevole*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, fasc. 2, p. 341 ss.
- IORIO A., *La rilevanza dell'accertamento con adesione per la concessione delle attenuanti e del patteggiamento*, in *Corr. Trib.*, 2011, fasc. 42, p. 3437 ss.
- IORIO A., *Diniego di autotutela e giurisdizione tributaria*, in *Il Fisco, Pratica e Attualità*, 2008, n. 44, p. 7951 ss.
- IORIO A., SERENI S., *Illegittimo l'avviso di accertamento notificato prima dei 60 giorni prescritti dall'art.12 della legge n. 212/2000*, in *Il Fisco*, 2008, p. 8498 ss.
- IORIO A., SERENI S., *Consiglio di Stato, Sez. IV, n. 5144 del 21 ottobre 2008: l'inaccessibilità agli atti in materia tributaria riguarda solo la fase del procedimento*, in *Il Fisco*, 2008, n. 48, fasc.1, p. 8625 ss.

- IORIO A., SERENI S., *L'inaccessibilità agli atti in materia tributaria riguarda solo la fase di pendenza del procedimento*, in *Il Fisco, Pratica e Attualità*, 2008, n. 45, p. 8169 ss.
- JACCARINO C.M., voce *Motivazione degli atti amministrativi*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. X, 1968, p. 958 ss.
- LAMEDICA T., *Accertamento anticipato*, in *Corr. Trib.*, 2010, fasc. 3, p. 233
- LAPERUTA L., *Procedimento amministrativo e diritto di accesso*, Rimini, 2011, p. 137 ss.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2009
- LA ROSA S., *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, fasc.6, I, p. 523 ss.
- LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, n.10, p. 803 ss.
- LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. Trib.*, Bologna, n. 2/2008
- LA SALA G., *Le prestazioni imposte nell'ordinamento tributario e parafiscale*, Milano, Giuffrè, 2006
- LAZZARA P., *La disciplina del procedimento amministrativo nel riparto delle competenze Stato-Regione*, in *Riv. Trim. Dir. Amm.*, 2007, I, p. 106 ss.
- LIBERTI P., *Brevi notazioni sui profili problematici del diritto alla privacy tra tutela della persona e diritto di accesso*, in *Nuova Rass. di Legislaz., Dott. e Giurisprud.* 2009, fasc. 2, p. 147 ss.
- LO GIUDICE P., *L'autotutela tributaria. Tutelabilità del contribuente di fronte al diniego*, in *Il Fisco*, 2002, p. 7669 ss.
- LORELLO L., *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, 1998, p. 153 ss.
- LUNELLI R., *Diniego di disapplicazione delle norme "antielusive": impugnazione facoltativa o obbligatoria*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2011, fasc. 8, p. 680 ss.
- LUNELLI R., *Ricorso avverso l'avviso di accertamento anticipato*, in *Guida ai controlli fiscali*, 2007, n. 1, p. 121

-
- LUPI R., *Evasione fiscale, Istituzioni e accordi*, in S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007
- LUPI R., *L'autotutela tra giurisdizione ratione materiae e "per situazione soggettiva"*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, p. 680 ss.
- LUPI R., in *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, 2001 Ipsoa, III ed., p. 169 ss.
- LUPI R., *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva cosa può fare il contribuente?*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 752 ss.
- MAGLIARO A., SIBELJA S., *La violazione del principio del contraddittorio anticipato previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, fasc.1, p. 54 ss.
- MANONI E., *Il rifiuto espresso o tacito di autotutela e l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, II, p. 157 ss.
- MANZONI I., VANZ G., *Il diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2008
- MARAGONI C., REGGI M., *Controlli bancari e verifiche tributarie*, Milano, Giuffrè, 2007
- MARCHESELLI A., *Lista Falciani: le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in *Corr. Trib.*, 2011, fasc. 47, p. 3910 ss.
- MARCHESELLI A., *Il Fisco che non ritiri in autotutela gli atti illegittimi risarcisce i danni davanti al giudice tributario?*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2011, fasc. 5, p. 392 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente-Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 411 ss.
- MARCHESELLI A., *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 36, p. 2915 ss.
- MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 3, p. 203 ss.
- MARCHESELLI A., *Solo il pregiudizio concreto derivante dai vizi dell'istruttoria invalida l'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 41, p. 3339 ss.
-

- MARCHETTI B., *Sul potere di annullamento d'ufficio, la Corte ribadisce l'autonomia procedurale degli Stati membri, ma si sbilancia un po'*, in *Riv. Dir. Pubbl. Comunit.*, Milano, 2006, fasc. 6, p. 1132 ss.
- MARCHETTI B., *Pubblica amministrazione e Corti negli Stati Uniti. Il judicial review sulle administrative agencies*, Padova, 2005, p. 7 ss.
- MARELLO E., *L'invalidità dell'accertamento con adesione*, in <http://www.giustiziatributaria.it>
- MARENCO F., *Avviso di accertamento motivato per relationem, garanzie del contribuente e posizione del curatore fallimentare*, in *Giust. Trib.*, 4/2008, p. 713 ss.
- MARINI G., *Fisco obbligato al risarcimento del danno economico causato dall'autotutela tardiva*, in *Corr. Trib.*, 2011, fasc. 11, p. 1834 ss.
- MARINO G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 466 ss.
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 168 ss.
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Fisco*, 2006, p. 1 ss.
- MARONGIU G., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, fasc. 3, p. 165 ss.
- MARZUOLI C., *La trasparenza come diritto civico alla pubblicità*, in F. MERLONI (a cura di) *La trasparenza amministrativa*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 59 ss.
- MASTRANGELO A., *Evoluzione dell'accertamento sintetico e "redditometrico"*, in *FiscoOggi*, www.nuovofiscooggi.it
- MASTRECCHIA L., *Il <preavviso di rigetto>: applicabilità ai procedimenti delle Regioni a Statuto speciale dei principi sottesi all'art. 10-bis l. n. n. 241 del 1990 quali principi generali dell'ordinamento giuridico della Repubblica*, in *Giurisprudenza di merito*, 2008, 1, p. 234 ss.
- MASTROIACOVO V., *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente (Commentario)*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 17 ss.

-
- MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005
- MATTARELLA B.G., *Il provvedimento amministrativo*, in *Trattato di diritto amministrativo*, (S. CASSESE a cura di), Milano, 2003, p. 868 ss.
- MATTARELLA B. G., *Le dieci ambiguità della legge n. 15 del 2005*, in *Gior. Dir. Amm.*, 2005, p. 817 ss.
- MAZZAGRECO D., *Questioni attuali in tema di motivazione degli atti*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, fasc. 4, I, p. 361 ss.
- MAZZARELLI V., voce *Motivazione*, II) *Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. Giur.*, vol. XX, Roma, 1990, p. 1 ss.
- MELILLO C., *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, fasc. 3, I, p. 413 ss.
- MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in *Statuto dei diritti del contribuente (Commentario)*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 549 ss.
- MELONCELLI A., *Gli Studi di settore nel contenzioso tributario e la difesa del contribuente*, in (P. BORIA a cura di) *Studi di settore e tutela del contribuente*, *Quad. Riv. Dir. Trib.* Milano, Giuffrè, 2010
- MENTI F., *L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento e la nullità per omessa indicazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, 5, p. 1014 ss.
- MICALI S., *La tutela del contribuente tra interesse pubblico alla conoscenza e diritto alla riservatezza*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, n. 5, I, p. 1437 ss.
- MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* (a cura di), Padova, 1999, p. 3 ss.
- MICELI R., *La motivazione degli atti tributari*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente (Commentario)*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 300

- MICELI R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI- A. FEDELE (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente (Commentario)*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 684 ss.
- MICELI R., *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, fasc. 5, pp. 371 ss.
- MICHELI G. A., voce *Diritto tributario e diritto finanziario*, in *Enc. del diritto*, XIII, p. 1119 ss.
- MINOTTI D., *L'abilitazione a consultare "circuiti" protetti non garantisce libertà di manovra illimitata*, in *Guida al Dir.*, 2012, fasc. 12, p. 84 ss.
- MIRATE S., *La democrazia partecipativa*, in *Il procedimento amministrativo nei diritti europei e nel diritto comunitario*, Atti del seminario di Trento 8-9 giugno 2007, G. FALCON (a cura di), Cedam, 2008, p. 5 ss.
- MODESTI G., *L'accesso agli atti amministrativi e la tutela dei dati personali sensibilissimi*, in *Quad. Amm.*, 2011, fasc. 4, p. 3 ss.
- MONDINI A., *Ai giudici di Lussemburgo il compito di chiarire significato e portata delle norme comunitarie*, in *Guida al Dir.*, 2004, fasc. 11, p. 111 ss.
- MONTI A., *La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, fasc. 2, pt. I, pp. 395 ss.
- MORBIDELLI G., *Il procedimento amministrativo*, in L. MAZZAROLLI, G. PERICU, A. ROMANO, F. A. ROVERSI MONACO, F. G. SCOCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, Bologna, Monduzzi Ed., 2005
- MOSCATELLI M. T., *La responsabilità civile per mancata definizione consensuale del tributo*, in AA.VV (P. ROSSI a cura di) *La responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, Giuffrè, 2009, p. 141 ss.
- MOSCATELLI M. T., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Trib.*, 2008, fasc. 5, p. 1317 ss. e altresì in *Il Fisco*, n.43 Approfondimento, 2008
- MOSCATELLI M. T., *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, in *Giust. Trib.*, 2008, 4, p. 659 ss.

-
- MOSCATELLI M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007
- MOSCATELLI M. T., *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, in <http://www.giustiziatributaria.it>
- MOSCHETTI F., *La capacità contributiva* (F. MOSCHETTI a cura di), Padova, 1993, p. 13 ss.
- MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, Giappichelli, 2000
- MULEO S., *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 99 ss.
- MULEO S., *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori del procedimento*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 24, p. 1914 ss.
- MUSCARA' S., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, p. 71 ss.
- NATOLI L. F., *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007
- NICOLINI F., *Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente (Commentario)*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 164 ss.
- NIGRO M., *Decisione amministrativa*, in *Enc. Dir.*, 1962, p. 815 ss.
- NOCERA C., *Il contraddittorio nella recente prassi e giurisprudenza in materia di studi di settore*, in (P. BORIA a cura di) *Studi di settore e tutela del contribuente*, *Quad. Riv. Dir. Trib.* Milano, Giuffrè, 2010
- PANZERA S., *Ancora dubbi sul diniego di accesso ai procedimenti tributari*, in *Il Foro Toscano*, 2009, fasc.3, p. 36 ss.
- PENNELLA N., *L'adesione parziale e il mancato perfezionamento nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale*, in (S. LA ROSA a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 231 ss.

- PEPE F., *Gli effetti “premiali” delle nuove fattispecie dell’adesione: alcune riflessioni “a caldo” in tema di sanzioni tributarie ed istituti fiscali “concordatari”*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, p. I, fasc. 4, p. 473 ss.
- PERRONE L., *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del contribuente*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di) *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, Ed. Sc. Ita, 2006, p. 433 ss.
- PERRUCCI U., *Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta “Lista Falciani”*, in *Boll. Trib.*, 2011, fasc. 8, p. 594 ss.
- PETRILLO G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, Giuffrè, 2006, p. 118 ss.
- PETRONI M., *Violazione dei segreti*, voce *Delitti contro l’inviolabilità dei segreti*, in *Noviss. Dig. It., App.*, VII, Torino, 1987, p. 1145 ss.
- PIANTAVIGNA P., *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, LXVI, 1, I, 2007
- PIANTEDOSI P., TAGARELLI M., *Limiti all’impugnabilità del diniego di autotutela e i suoi effetti*, in *Il Fisco*, 2012, fasc. 31, p. 4983 ss.
- PIERRO M., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all’invito)*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 965 ss.
- POGGIOLI M., *Il divieto di abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, 5, III, p. 107 ss.
- PROVINI G., *Autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e revocabilità dell’avviso di accertamento*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1952, II, p. 225 ss.
- QUERQUI M., QUERQUI M., *Accesso agli atti dei procedimenti tributari: analisi delle norme di interesse alla luce delle modifiche ed integrazioni alla L. n. 241 del 7 agosto 1990*, in *Il Fisco*, 2005, n.39, fasc. 1, p. 6102 ss.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 40 ss.
- RENDA A., *L’art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente e l’auspicata cristallizzazione del principio del contraddittorio anticipato*, in *Giust. Trib.*, 2007, fasc. 2, p. 237 ss.

- RENDA A., *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, fasc.1, p. 95 ss.
- RENNA M., *L'efficacia e l'esecuzione dei provvedimenti amministrativi tra garanzie procedurali ed esigenze di risultato*, in *Dir. Amm.*, 2007, fasc. 4, pp. 825 ss.
- RENNA M., *Il responsabile del procedimento a (quasi) dieci anni dall'entrata in vigore della l. 241/90*, in *Dir. Amm.*, 2000, p. 515 ss.
- RINALDI R., *Alcune osservazioni sulla configurazine del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitorio di cui all'art.5-bis del D.Lgs. n. 218/1997*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 620 ss.
- RODRIGUEZ S., *La l. 241/1990, le Regioni e gli Enti locali*, in F. CARINGELLA, M. PROTTO (a cura di) *Il nuovo procedimento amministrativo*, Roma, Dike Giuridica Ed., giugno 2009, p. 247-248
- ROLLI R., LUCIANI F., *Azione amministrativa e disciplina di diritto pubblico*, in *Quaderni del Dipartimento di scienze giuridiche*, Università della Calabria, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2008
- ROSINI E., *L'autotutela tributaria, un ricorso in opposizione?*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 831 ss.
- ROSSI A., *Autotutela: sì al contenzioso tributario in caso di diniego da parte dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Il Fisco*, 2007, p. 2295 ss.
- ROSSI P., *Riesame dell'atto, danno erariale e responsabilità per danni da diniego di autotutela*, in AA.VV (P. ROSSI a cura di) *La responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, Giuffrè, 2009, p. 171 ss.
- ROSSI P., *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1591 ss.
- ROSSI P., *Il riesame degli atti impositivi*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 140 ss.
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2008
- ROTONDI A., *Il potere di autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e la solidarietà nella legge del registro*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1950, II, p. 23 ss.

- RUSSO P., *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, fasc.1, p. 3 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007
- RUSSO P., *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, p. 669 ss.
- RUSSO P., FRANSONI G., *La sindacabilità degli atti connessi all'esercizio dell'autotutela*, in *Il Fisco*, 2002, p. 4556 ss.
- SALVETTI M. A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 1719 ss.
- SALVINI L., voce "procedimento amministrativo (dir. trib.)", in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, Giuffrè, 2006, V, p. 4531 ss.
- SALVINI L., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 44, p. 3570 ss.
- SALVINI L., *Il garante del contribuente*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2004, p. 113 ss.
- SANDULLI A., *Il procedimento*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2003, II, p. 1035 ss.
- SANDULLI A., voce "procedimento amministrativo", in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, Giuffrè, 2006, V, p. 4510 ss.
- SANTAMARIA B., *Diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2008
- SCALA A., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Trib.*, 2008, fasc. 5, p. 1299 ss. e in *Il Fisco*, n. 43 Approfondimento, 2008
- SCHIAVOLIN R., *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, Giuffrè, 1994, p. 129 ss.
- SCHICK W., *Il procedimento nel diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario* F. AMATUCCI (diretto da), Padova, Cedam, 2001, III, p. 71 ss.
- SCOGNAMIGLIO A., *Il diritto di difesa nel procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2004
- SCREPANTI S., *Nuovo codice della privacy e verifiche fiscali*, in *Il Fisco*, 2003, n. 40, p. 6217 ss.

-
- SERRANÒ M. V., *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, Diritto Edas, 2003
- SERRANÒ M. V., *La riserva di legge tributaria ed il consenso al tributo*, Torino, Giappichelli, 2008
- SERVIDIO S., *Autotutela-Impugnazione del diniego*, in *Boll. Trib.*, 21, 2010, pp. 1601-1606
- SERVIDIO S., *Consiglio di Stato, Sez. IV, n. 5144 del 21 ottobre 2008 - Accertamento tributario: atti endoprocedimentali e diritto di accesso*, in *Il Fisco*, 2008, n. 48, Approfondimento, p. 8625 ss.
- SIMONATI A., *Procedimento amministrativo Comunitario e principi a tutela del privato nell'analisi giurisprudenziale*, Trento, Cedam, Collana Dipartimento Scienze Giuridiche, LXXXVII, 2009, p. 111 ss.
- SORDI B., *Il principio di legalità nel diritto amministrativo che cambia. La prospettiva storica*, in *Dir. Amm.*, Milano, Giuffrè, 2008, fasc. 1, p. 1 ss.
- SPUNTARELLI S., *Il principio di legalità e il criterio di imparzialità nell'amministrare*, in *Dir. Amm.*, Milano, Giuffrè, 2008, fasc. 1, p. 223 ss.
- STEVANATO D., *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. Dir. Agg.*, Milano, Giuffrè, 2000, p. 295 ss.
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'Amministrazione Finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, Cedam, 1996
- STIPO M., *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A. nell'ordinamento democratico*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 1741 ss.
- SUPPA M., *I vizi di notifica degli atti tributari*, Milano, Gruppo24ore, 2011, p. 82 ss.
- SUSANNA I., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente (Commentario)*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 648 ss.

- STUFANO S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, Ipsoa, 2011
- TABET G., *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. Trib.*, 2006, p. 1056 ss.
- TARULLO S., *Il divieto di aggravamento del procedimento amministrativo quale dovere codificato di correttezza amministrativa*, in *Dir. Amm.*, Milano, Giuffrè, 2008, fasc. 2, p. 437 ss.
- TASSONE A.ROMANO, *Motivazione nel diritto amministrativo*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 1997, App., XIII, p. 683 ss.
- TEDESCHINI F., voce “procedimento amministrativo”, in *Enc. Dir.*, Milano, Giuffrè, 1986, XXXV, p. 872 ss.
- TERRACCIANO G., *Statuto del contribuente. Guida normativa*, in G. CAPUTI (a cura di), *Quaderni di formazione della Scuola Superiore delle Finanze*, Roma, Master Ed., 2001
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, XI Ed., Torino, Utet, 2011
- TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, Bologna, n. 1/2008
- TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 143 ss. e in *Giust. Trib.*, 2007, p. 16 ss.
- TESAURO F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2007, p. 8 ss.
- TESAURO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 19/2005, p. 1446 ss.
- TINELLI G., *I principi generali dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Fisco*, 51/2001, Allegato, p. 12945 ss.
- TOMA G. D., *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, Cedam, 2012
- TOMA G. D., *Dal pvc all'avviso di accertamento: il periodo minimale di 60 giorni “preteso” dallo Statuto del contribuente e l’adesione ai verbali di*

- constatazione*”, in *Il Fisco*, 2008, n. 41 Approfondimento, p. 7353 ss. e
in *Il Fisco*, 2008, n. 42 Approfondimento, p. 7524 ss.
- TOSCANO F., *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale. Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale*, Torino, Giappichelli, 2007
- TOSCHEI S., *Trasparenza amministrativa. Obiettivo tempestività e certezza nell'azione*, in *Guida al diritto*, del 04 luglio 2009, n.27, p. 29 ss.
- TOSI L., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. Trib.*, n. 1/2008
- TOSI L., *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 1998, p. 885
- TRAVI A., *La legge n. 15/2005: verso un nuovo diritto amministrativo?* in *Corr. Giur.*, 2005, p. 449 ss.
- TREMONTI G., *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1971, p. 272 ss.
- TUNDO F., *L'amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 16, p. 1210 ss.
- TUNDO F., *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 2653 ss.
- VALCARENCHI G., PELLEGRINO S., *Guida al nuovo redditometro*, in *Guida ai controlli fiscali del Gruppo24Ore*, del 5 ottobre 2010, p. 14 ss.
- VERSIGLIONI M., *L'accertamento con adesione: strumento di tutela del contribuente rispetto all'efficiente e responsabile agere pubblico e consensuale (“compositivo”)*, in <http://www.giustiziatributaria.it>
- VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, p. 10 ss.
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, Giuffrè, 2001

- VIGNOLI A., LUPI R., *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dial. Trib.*, 2011, fasc. 3, p. 268 ss.
- VIGNOLI A., ARDOLINO D., LUPI R., *Alla giurisdizione tributaria le controversie sulla mancata autotutela, ma con quali possibilità di sindacato?*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2007, fasc. 7-8, p. 949
- VILLATA R., RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo*, in F.G. SCOCA, F. A. ROVERSI MONACO, G. MORBIDELLI (diretto da) *Sistema del diritto amministrativo italiano*, Torino, Giappichelli, 2006, p. 262 ss.
- VILLATA R., *I provvedimenti di secondo grado*, in AA.VV. (a cura di) *Diritto Amministrativo II*, Bologna, 2005, p. 1523 ss.
- VILLATA R., SALA G., voce “*Procedimento amministrativo*”, in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, Torino, Utet, 1996, p. 574 ss.
- VIRGA P., *Diritto amministrativo. Atti e ricorsi*, Milano, 2001
- VOGLINO A., *L'accesso ai documenti dei procedimenti tributari di indagine e di accertamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, p. 1439 ss.
- VOGLINO A., *Lineamenti "definitivi" dell'obbligo di motivazione degli atti tributari*, in *Boll. Trib.*, 2001, p. 11 ss.
- VOLTOLINA M., STEVANATO D., *Società di comodo, interpello disapplicativo e impugnazione del diniego*, in *Dial. Trib.*, 2012, fasc. 1, p. 21 ss.
- ZANNI R., *L'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente: chiarezza e motivazione degli atti tributari. Questioni generali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, 5, p. 1147 ss.

SITI WEB CONSULTATI

<http://www.giustizia-amministrativa.it>

<http://www.giustamm.it>

<http://www.ildirittopericoncorsi.it>

<http://www.giustiziatributaria.it>

<http://www.giurcost.org>

<http://www.fisconelmondo.it>

<http://www.fiscoonline.it>

<http://www.giurcost.org>

<http://www.cortecostituzionale.it>

<http://www.lexitalia.it>

<http://www.federalismi.it>

**PER LA COMPARAZIONE CON IL DIRITTO AMMINISTRATIVO E
TRIBUTARIO TEDESCO È STATA CONSULTATA LA SEGUENTE
BIBLIOGRAFIA:**

AA.VV., *Abgabenordnung. Praktikerkommentar*, P. LEOPOLD, U. MADLE, J. RADER, (herausgegeben von), Heidelberg, Rehm, 2010, Ordner I, p. 1-374

AA.VV., *AO Abgabenordnung Kommentar*, F. KLEIN (begründet von), München, Verlag C.H. Beck, 2009, 10. Auflage, p. 1-2165

AA.VV., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, H. U. ERICHSEN, D. EHLERS (herausgegeben von), Berlin, De Gruyter Recht, 2005, p. 1-957

AA.VV., *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della Repubblica Federale Tedesca*, A. DI PIETRO (a cura di), Milano, Giuffrè, 1997, p. 1-197

BIRK D., *Steuerrecht. Schwerpunktbereich*, Heidelberg, Müller, 2009, XII Auflage, p. 1-481

EISGRUBER T., SCHALLMOSER U., *Abgabenordnung*, Köln, Luchterhand, 2008, p. 1-71

FALSITTA V. E., *Legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (Abgabenordnung)*, Milano, Giuffrè, 2011

FEHRENBACHER O., *Steuerrecht*, Baden-Baden, Nomos, 2008, 2. Auflage, p. 7-318

GALETTA D.U. (a cura di), *La legge tedesca sul procedimento amministrativo, (Verwaltungsverfahrensgesetz)*, Milano, Giuffrè, 2002, p. 3-119

- GALETTA D.U., *Il procedimento amministrativo in Germania fra previsioni in tema di partecipazione dei soggetti coinvolti e misure di accelerazione della sequenza procedimentale*, in AA.VV., *Il procedimento amministrativo fra semplificazione e partecipazione: modelli europei a confronto*, M.A. SANDULLI (a cura di), 2000
- HALACZINSKY R., SIKORSKI R., WEBER H., *Steuerrecht I. Abgabenordnung, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Umsatzsteuer*, München, Verlag C.H.Beck, 2008, 7. Auflage, p. 7-311
- H.G. HENNEKE, *Anwendungsbereich, ortliche Zuständigkeit, elektronische Kommunikation, Amtshilfe*, in H.J. KNACK, *Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar*, Köln, 8. Auflage, 2003, p. 1-1683
- HOFFMANN RIEM W., SCHMIDT AßMANN E., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsverfahrensgesetz*, Band 9, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2002, p. 1-473
- HOFFMANN RIEM W., SCHMIDT AßMANN E., *Verwaltungskontrolle*, Band 8, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2001, p. 9-366
- HOFFMANN RIEM W., SCHMIDT AßMANN E., *Effizienz als Herausforderung an das Verwaltungsrecht*, Band 8, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1998, p. 11-269
- HOFFMANN RIEM W., SCHMIDT AßMANN E., VOBKUHLE A., *Grundlagen des Verwaltungsrechts. Methoden, Maßstäbe, Aufgaben, Organisation*, Band I, München, Verlag C.H.Beck, 2006, p. 1-1309
- HOFFMANN RIEM W., SCHMIDT AßMANN E., VOBKUHLE A., *Grundlagen des Verwaltungsrechts. Informationsordnung, Verwaltungsverfahren, Handlungsformen*, Band II, München, Verlag C.H.Beck, 2008, p. 1-1682
- HUFEN F., *Fehler im Verwaltungsverfahren*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2002, IV überarbeitete und aktualisierte Auflage, p. 1-473
- KLAPPSTEIN W., *Rechtseinheit und Rechtsvielfalt im Verwaltungsrecht, dargestellt am Beispiel der Bestandskraft von Verwaltungsakten nach dem*

-
- Allgemeinen und dem Besonderem Verwaltungsrecht*, Heidelberg, Decker`s Vlg. G. Schenck, 1994, p. 1-188
- KOPP F.O., RAMSAUER U., *VwVfG Verwaltungsverfahrensgesetz Kommentar*, F.O. KOPP (begründet von), U. RAMSAUER (fortgeführt von), München, Verlag C.H. Beck, 2005, 9. Auflage, p. 1-1560
- KRUSE H.W., *Lehrbuch des Steuerrechts. Allgemeiner Teil*, München, 1991, Band I, p. 212 ss.
- KRUSE H.W., *Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Verfahrensordnungen*, in FS für K. VOGEL, Heidelberg, 2000, p. 517 ss.
- MASUCCI A. (traduzione a cura di), *La legge sul procedimento amministrativo della Repubblica Federale Tedesca*, Napoli, Arti Grafiche, 1978, p. 3-64
- MEYER O., *Anwendungsbereich*, in H.J. KNACK, *Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar*, Köln, 7. Auflage, 2000, p. 87 ss.
- PUHL T., *L'accertamento tributario nella R.F.T.* in A. DI PIETRO (a cura di) *L'accertamento tributario nella Comunità Europea*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 4 ss.
- REIMER F., *Das Parliamentsgesetz als Steuerungsmittel und Kontrollmaßstab*, in W. HOFFMANN RIEM, E. SCHMIDT AßMANN, A. VOßKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts. Methoden, Maßstäbe, Aufgaben, Organisation*, Band I, München, Verlag C.H.Beck, 2006, p. 535 ss.
- PITSCHAS R., *Allgemeines Verwaltungsrecht als Teil der öffentlichen Informationsordnung*, in W. HOFFMANN RIEM, E. SCHMIDT AßMANN, G.F. SCHUPPERT (herausgegeben von), *Reform des Allgemeinen Verwaltungsrechts*, Band 1, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1993, p. 219 ss.
- REMMERT B., *Verwaltungshandeln und Verwaltungsrechtsverhältnis im Überblick, im Allgemeines Verwaltungsrecht* (H. U. ERICHSEN, D. EHLERS herausgegeben von), Berlin, De Gruyter Recht, 2005, p. 519-546

- SCHENKE W.R., *“Reform” ohne Ende – Das Sechste Gesetz zur Änderung der Verwaltungsgerichtsordnung und anderer Gesetze*, in *NJW*, 1997, p. 81 ss.
- SCHENKE W.R., *Verwaltungsprozessrecht*, 2005, 10. Auflage
- SCHMIDT ABMANN E., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsverfahrensgesetz: Perspektiven der Systembildung*, in W. HOFFMANN RIEM, E. SCHMIDT ABMANN (herausgegeben von), *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsverfahrensgesetz*, Band 9, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2002, p. 448 ss.
- SCHMIDT ABMANN E., *L’illegittimità degli atti amministrativi per vizi di forma e del procedimento e la tutela del cittadino*, in *Dir. Amm.*, 2011, vol.19, fasc. 3, p. 471-497.
- SCHMITZ H., *Die Regelung der elektronischen Kommunikation im Verwaltungsverfahrensgesetz*, in *DÖV*, 2005, p. 885 ss.
- SCHNEIDER J. P., *Strukturen und Typen von Verwaltungsverfahren*, in W. HOFFMANN RIEM, E. SCHMIDT ABMANN, A. VOßKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts. Informationsordnung, Verwaltungsverfahren, Handlungsformen*, Band II, München, Verlag C.H.Beck, 2008, p. 540 ss.
- SEER R., *Verständigungen in Steuerverfahren*, Köln, 1996, p. 295 ss.
- SEER R., *Durchführung der Besteuerung. Prinzipien des Steuerverfahrens*, in K. TIPKE, J. LANG, *Steuerrecht*, Köln, OVS Verlag, 2010, XX völlig überarbeitete Auflage, p. 941 ss.
- STELKENS P., BONK H.J., SACHS M., *Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar*, München, Verlag C.H. Beck, 2001, 6. Auflage, p. 1-2688
- TIPKE K., LANG J., *Steuerrecht*, Köln, OVS Verlag, 2010, XX völlig überarbeitete Auflage, p. 1–1194