

Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra: Diritto Processuale Tributario

**Il rapporto tra Pubblica Amministrazione e
contribuente nella fase pre - processuale:
dall'istruttoria all'accertamento.**

Relatore

Prof. Fabio Marchetti

Candidato

Giorgia Argenio

Matr. 653961

Correlatore

Prof. Claudio Boido

2013/2014

Indice

Introduzione: Il rapporto tra Pubblica Amministrazione e contribuente nella fase pre-processuale: dall'istruttoria all'accertamento 1

Capitolo 1: La Pubblica Amministrazione e il contribuente. 4

1.1 La Legge 241/1990: procedimento amministrativo e tributario. .. 4

1.2 La Legge 212/2000: lo Statuto dei diritti del Contribuente. 21

1.3 La legge delega 11 marzo 2014: un'evoluzione dello Statuto del contribuente? 45

Capitolo 2: Il rapporto tra Pubblica Amministrazione e contribuente: la fase istruttoria. 49

2.1 Il controllo esterno: gli accessi. 54

2.1.1 Le garanzie del contribuente alla luce della Legge 212/2000. .. 59

2.1.2 Le autorizzazioni. 61

2.1.3 Accessi senza autorizzazione e utilizzabilità dei dati rilevanti. ..
..... 66

2.1.4 Gli accessi presso gli studi professionali. 68

2.1.5 La mancata esibizione di libri, registri, scritture e documenti.
..... 71

2.2. Il controllo esterno: ispezioni, verifiche e perquisizioni. 76

2.2.1. Le indagini bancarie.	78
2.3 La raccolta, la ricerca e le perquisizioni.	81
2.4 Il processo verbale di constatazione.	83
2.5 L'impugnabilità degli atti endoprocedimentali.	87
2.6 L'adesione al processo verbale di constatazione.	91
Capitolo 3: Il rapporto tra Pubblica Amministrazione e contribuente: la fase pre – accertamento.	100
3.1 La necessità del contraddittorio alla luce dell'evoluzione dei rapporti Fisco e contribuente.	105
3.2 L'obbligo di contraddittorio con il contribuente.	114
3.2.1 Il contraddittorio obbligatorio: gli studi di settore.	115
3.2.2 Il contraddittorio obbligatorio: il redditometro.	129
3.3 Facoltativo o obbligatorio: il contraddittorio va sempre applicato.	142
Conclusioni	156
Bibliografia	167
Sitografia	171

Il rapporto tra Pubblica Amministrazione e contribuente nella fase pre-processuale: dall'istruttoria all'accertamento.

Nei secoli XVI e XVII, il concetto di *interesse pubblico* inizia a delinearsi e a coincidere con quello di Stato. Machiavelli, Bodin, Hobbes e Locke identificano lo Stato come una figura dotata di potere insindacabile, nonché superiore rispetto al popolo.

Hobbes afferma che il popolo, in virtù di un “patto sociale”, conferisca una delega allo Stato, legittimandolo a utilizzare un potere assoluto e circoscritto, al fine di perseguire l'interesse pubblico.

Al contrario Rousseau si distacca dall'idea di potere pubblico in grado di equilibrare gli interessi individuali, creandone uno generale, ed entra in una visione ascendente della “cosa pubblica”. Sono infatti i soggetti, e non più l'entità “superiore”, che singolarmente, contribuiscono alla formazione di un unico interesse in grado di soddisfare la collettività.

Quest'ultima teoria subisce un arresto a causa della Rivoluzione francese, in cui l'affermazione della classe borghese fa la sua parte nell'affioramento di nuovi interessi di gruppi in contrasto con l'interesse generale. La Rivoluzione francese in virtù dei principi di razionalità e centralizzazione, riafferma l'idea di Stato come ente supremo in grado di realizzare da sé l'interesse comune.

Soltanto più tardi Marx, per primo, fa luce su un problema di impostazione della visione dell'ente pubblico: egli afferma che difendendo un interesse generale, definito dal potere pubblico, lo Stato finisce per perseguire interessi di parte, venendo a mancare lo stampo pubblicistico nell'esercizio delle sue azioni.

Piuttosto lungimirante e del tutto attuale, appare invece il ben più antico pensiero di Aristotele: la *polis* è frutto di equilibrio e di riconoscimento di una pluralità di interessi, in cui il singolo individuo ha diritto alla massima considerazione.

Diciassette secoli non sono abbastanza per non poter ribadire tale concetto. L'attività amministrativa oscilla tra diversi interessi perché mutano le situazioni sociali apprezzabili di ricevere protezione del diritto pubblico. Il singolo soggetto o intere comunità possono avere interessi contrastanti e in questo rientra la delicatezza e la ragionevolezza con cui la Pubblica Amministrazione deve svolgere la sua azione.

L'attività amministrativa, e quindi il raggiungimento dell'interesse pubblico, si dispiega nel procedimento amministrativo, che dà vita al rapporto giuridico. Tale rapporto è caratterizzato da un necessario dinamismo che interfaccia il potere dell'Amministrazione con il diritto soggettivo e l'interesse legittimo del cittadino.

Il sillogismo pone al centro dello studio il rapporto tra soggetto pubblico e privato, uscendo da quella logica che, nel tempo, ha visto la Pubblica Amministrazione come ente superiore e insindacabile, e il cittadino, parte soccombente ad un potere che egli stesso ha conferito con il suo diritto al voto.

Grazie all'evoluzione legislativa le due parti del rapporto giuridico assumono vesti completamente nuove: la comunicazione aumenta, e i due soggetti entrano più spesso in contatto durante tutto il procedimento, già dalla fase istruttoria, proprio in ragione dei principi generali dettati dalla Legge 241/1990 modificata con la Legge 15/2005 e dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 212/2000).

La distanza tra Amministrazione e cittadino si accorcia ed entrambi si spostano sul medesimo livello, al fine di, in una visione particolarmente positiva del rapporto, divenire parti di uno speciale contratto privato in cui le volontà di entrambi hanno la meglio in uno scambio formalizzato in un accordo.

Capitolo 1

La Pubblica Amministrazione e il contribuente.

1.1 La Legge 241/1990: procedimento amministrativo e tributario.

“Il potere supremo non può privare un uomo di una parte della sua proprietà senza il suo consenso”(J.Locke). La citazione del filosofo del diciassettesimo secolo già appare piena dell'essenza della democrazia: il popolo è padrone di se stesso.

Proiettarsi circa due secoli e mezzo in avanti è utile per effettuare un confronto che nasce spontaneo se il termine di paragone è dato dalla riserva di legge presente nell'art. 23 della Costituzione: “nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”. Se quindi si tratta di approfondire uno studio più dinamico ed elastico della materia, allora è doveroso mettere in gioco i concetti più moderni di solidarietà e sussidiarietà, che assottigliano il confine tra diritto pubblico e diritto privato.

La solidarietà al sistema implica che l'individuo partecipi attivamente all'azione comune di miglioramento del benessere della Nazione. Lo Stato, *garante* di questa classe di protagonisti, in una dimensione prettamente

operativa deve rispondere nei confronti dei cittadini, garantendo equamente forme di assistenza, giustizia, e dignità individuale. Per riassumere brevemente il significato di *sussidiarietà orizzontale e verticale*, basta immaginare la mano pubblica nelle vesti di protagonista, e al contempo di antagonista del potere privato a garanzia del bene comune.¹

La giurisprudenza costituzionale afferma che l'espressione "in base alla legge" contenuta nell'art. 23, in virtù del legame alla protezione della libertà e della proprietà individuale, implica che la legge stessa non lasci spazio alla discrezionalità dell'ente impositore indicando criteri idonei a delimitare il suo potere.²

La tensione evolutiva della normativa tributaria passa per gli anni '70, e approda nel 1990 con la legge del 7 agosto 1990 n. 241 in tema di procedimenti amministrativi modificata dalla legge 11 febbraio 2005 n. 15. Con quest'ultima si pongono le basi per l'instaurazione di un nuovo rapporto Fisco - contribuente che fino a quel tempo era stato trascurato.

Al procedimento tributario si applicano i principi generali dell'attività amministrativa elencati nel Capo I: economicità, efficacia, pubblicità, trasparenza, i principi provenienti dall'ordinamento comunitario e l'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi. Inoltre viene delineata la figura del responsabile del procedimento nel Capo II e stabilita l'efficacia e l'invalidità dei provvedimenti nel Capo IV bis³.

In base all'art. 1 della legge 241/90 "l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente

¹ F.LUCARELLI L.PAURA, *Diritto privato e diritto pubblico tra solidarietà e sussidiarietà. Il vento non sa leggere*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2008.

² Corte Cost. 26 gennaio 1957 n. 4, in *Giur. Cost.* 1957 n. 22.

³ F.TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 2013.

legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario.”⁴

Il criterio dell'*economicità* previsto dall'art. 1 della legge 241/90 consente di analizzare il procedimento tributario in un'ottica di minimizzazione dei costi nel raggiungimento dei risultati prefissati ed il fondamento di questo primo principio si ritrova nei due criteri di *efficacia* ed *efficienza*. La scienza aziendalistica insegna come essi costituiscano due facce della stessa medaglia, e come l'analisi congiunta di questi due fattori sia fondamentale nelle scelte strategiche di un'impresa.

Il legislatore ha adattato i due principi alla materia giuridica considerando l'*efficacia* come un'esplicitazione del principio costituzionale di buon andamento e intendendola come adeguatezza e funzionalità dell'azione amministrativa, in linea con gli obiettivi da perseguire.

L'*efficienza* invece, rappresenta la necessità di raggiungere il *trade-off* ottimale tra costi e benefici ancora in linea con il principio costituzionale di buon andamento. Un esempio può essere ritrovato nell'art. 3 bis introdotto con la modifica tramite la legge 15/2005 sull'uso della telematica: “Per conseguire maggiore efficienza nella loro attività, le amministrazioni pubbliche incentivano l'uso della telematica, nei rapporti interni, tra le diverse amministrazioni e tra queste e privati.”⁵

Anche il principio di *trasparenza* è stato introdotto con la modifica del 2005 in attuazione del principio di imparzialità dell'azione amministrativa previsto dall'art. 97 comma 1 della Costituzione. La tematica è piuttosto in

⁴ http://www.regione.sicilia.it/lavoro/uffici/relest/LeggeNaz241_90.pdf.

⁵ http://www.interno.gov.it/mininterno/site/it/sezioni/servizi/legislazione/pubblica_amministrazione/legislazione_306.html

evidenza tutt'oggi. L'obiettivo sarebbe quello di creare un *corretto* rapporto con il cittadino per ridurre il tasso di contenzioso.

A tal fine è stato firmato un Protocollo d'Intesa per il miglioramento del rapporto Pubblica Amministrazione - cittadino attraverso il coordinamento, la standardizzazione e la diffusione di modelli e strumenti di innovazione tecnologica diretti allo sviluppo del Paese.

“Le finalità generali del Protocollo, le cui parti firmatarie sono il Ministro per la pubblica amministrazione e la semplificazione e la Gazzetta amministrativa della Repubblica italiana, sono quelle di proseguire un rapporto sinergico di collaborazione indirizzato alla formazione, informazione, aggiornamento ed assistenza di amministratori e dipendenti pubblici ed al miglioramento delle relazioni tra le pubbliche amministrazioni ed i cittadini attraverso la realizzazione di progetti che, anche avvalendosi di strumenti di alta innovazione messi a disposizione delle pubbliche amministrazioni ed a vantaggio dei cittadini, rendano effettivi i principi di trasparenza, semplificazione, digitalizzazione, celerità ed efficienza della pubblica amministrazione.”⁶

Il principio di *trasparenza* si concretizza con il diritto riconosciuto ai cittadini di esercitare un controllo sull'attività amministrativa al fine di assicurarne la conformità agli interessi sociali. Fondamentali articolazioni del principio di trasparenza sono l'obbligo della motivazione del provvedimento amministrativo e il diritto dei privati di partecipare al procedimento amministrativo, dove in ambito tributario trova applicazione soltanto il primo.

⁶ B CONSALES, *Prassi amministrativa*, 14 ottobre 2013.

Con la legge sul procedimento amministrativo, il legislatore ha introdotto un obbligo generalizzato di motivazione, che prima non era previsto in quanto erano espressamente elencati gli atti per i quali essa fosse necessaria, a pena di illegittimità. Nello specifico essa era prevista per tutti gli atti discrezionali, mentre per quelli vincolati, solo se si trattasse di procedimenti tipici, disciplinari e gli espropriativi⁷.

Con la modifica introdotta dalla L. n. 15/2005 all'art. 3 è stato esteso l'obbligo di motivazione a tutti i provvedimenti, dovendo la Pubblica Amministrazione "indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria". Il provvedimento immotivato o insufficientemente motivato è viziato per violazione di legge e non più, come si riteneva in passato, per eccesso di potere.

Il comma 3 dello stesso articolo ha inoltre disciplinato la motivazione *per relationem*: "se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'Amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile anche l'atto cui essa richiama"⁸ e l'omessa dichiarazione di quest'ultimo determina pertanto l'illegittimità del provvedimento.

L'obbligatorietà della motivazione è rilevante sotto il profilo della tutela giurisdizionale in quanto l'omessa indicazione delle ragioni che hanno indotto l'autorità ad adottare l'atto, costituisce infatti un vizio del provvedimento che automaticamente può portare al suo annullamento per violazione di legge.

⁷ <http://www.treccani.it/enciclopedia/motivazione-dell-atto-amministrativo/>

⁸ Art. 3, comma 3, Legge 241/1990 modificata dalla Legge 15/2005.

L'obbligo di motivazione costituisce il primo passo che l'autorità amministrativa percorre verso il contribuente dovendo essa stessa rendere ragione del modo in cui ha svolto la propria funzione.

Interessante è l'analisi della polifunzionalità della motivazione, che assolverebbe allo stesso tempo una funzione di garanzia del privato nei confronti dell'operato della pubblica amministrazione, e di strumento di controllo sull'esercizio del potere amministrativo, sia nella fase antecedente sia in quella successiva all'emanazione del provvedimento.⁹

Non vengono applicate invece al procedimento tributario le norme in tema di partecipazione del cittadino al procedimento che fanno parte del Capo III¹⁰.

Non è un caso che sul fronte tributario si parli di istituti partecipativi e non di *partecipazione*, proprio a sottolineare la più ristretta portata del concetto. Nel procedimento tributario la partecipazione è infatti episodica, mentre in quello amministrativo costituisce uno standard di riferimento.

Nel primo, infatti, la natura della partecipazione del contribuente al procedimento è meramente collaborativa. Anche se la legge 241/90

⁹ Art. 3 Legge 241/90 modificata dalla legge 15/2005 :<< 1. Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma.

2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria.

2. La motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale.

3. Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama.

4. In ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere.>>

¹⁰ F.TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 2013.

svincola teoricamente il contribuente dalla tradizionale logica di soggezione all'Amministrazione finanziaria, il contatto tra i due soggetti è, fondamentalmente, stato pensato come una mera forma di sussidio all'attività dell'Amministrazione più che come strumento difensivo del cittadino.¹¹

Il passaggio da questa forma di partecipazione a quella difensiva inizia a palesarsi nel corso degli anni '90 tramite il contraddittorio.

La dottrina ha individuato gli elementi che connotano il contraddittorio in senso stretto: l'obbligo dell'ufficio di invitare il contribuente; la preclusione all'esercizio di un'attività o all'emanazione di un atto prima che siano scaduti i termini messi a disposizione del contribuente per presentare le proprie deduzioni difensive; motivazione "rafforzata", per cui è necessario tener conto anche delle deduzioni presentate dal contribuente.

Non tutte le fattispecie presentano gli stessi elementi. E' possibile infatti effettuare una classificazione su più livelli per distinguere i diversi modelli che il legislatore ha costruito.

"Su un primo livello, di contraddittorio pieno, è stata valorizzata la nullità come conseguenza dell'atto emesso in assenza di contraddittorio ed è stato imposto l'obbligo della motivazione rafforzata in capo all'ufficio accertatore.

Su un secondo livello intermedio, è stato previsto espressamente l'obbligo per l'ufficio di invitare il contribuente, senza prevedere alcuna sanzione espressa in caso di omissione dell'invito.

¹¹ SALVINI L. *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, Riv. Dir. Trib, 2000, 10; prima ID *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, Padova, 1990.

Infine su un terzo livello, più debole, vi è la mera facoltà di intervento del privato, non assistita da garanzie e sanzioni”.¹²

Al formalismo burocratico si affianca il sostanzialismo che nello specifico della l. 241/90 crea “valore aggiunto” trovando un punto d’incontro tra interesse pubblico e privato.

Da un sistema caratterizzato dall’insindacabilità delle scelte dell’Amministrazione, in cui la sola garanzia dei privati contro l’ingerenza della Pubblica Amministrazione era il rigoroso rispetto delle regole, si passa ad un sistema di tipo partecipativo in cui il cittadino viene coinvolto in via preventiva all’iter che porta al provvedimento finale.

Nel capo III dall’art. 4 all’art. 6 viene delineata la figura del *responsabile del procedimento*, altro istituto che migliora il rapporto Fisco-contribuente, assottigliandone la distanza.

“Ove non sia già direttamente stabilito per legge o per regolamento, le pubbliche amministrazioni sono tenute a determinare per ciascun tipo di procedimento relativo ad atti di loro competenza l’unità organizzativa responsabile della istruttoria e di ogni altro adempimento procedimentale, nonché dell’adozione del provvedimento finale”. (art. 4 co.1)

“Il dirigente di ciascuna unità organizzativa provvede ad assegnare a sé o ad altro dipendente addetto all’unità la responsabilità della istruttoria e di ogni altro adempimento inerente il singolo procedimento nonché, eventualmente, dell’adozione del provvedimento finale.” (art. 5 co.1)

¹² A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, 2010.

Come esposto negli articoli 4 e 5, questa figura consente finalmente al cittadino di identificare l'Amministrazione in un unico soggetto col quale egli può confrontarsi creando così un'interazione concreta e reale.

Nel 2005 con la legge n.15 dell'11 febbraio viene introdotto il Capo IV bis sull'efficacia e invalidità del provvedimento amministrativo, nonché revoca e recesso. Esso è l'ultimo Capo della legge 241/90, successivamente modificata, che viene applicato al procedimento tributario.

L'art. 21 bis stabilisce che “il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti di ciascun destinatario con la comunicazione”. Vengono però enunciate due eccezioni: per primo, “Il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati non avente carattere sanzionatorio può contenere una motivata clausola di immediata efficacia”; poi “I provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei privati aventi carattere cautelare ed urgente sono immediatamente efficaci.”

Sussiste quindi un principio generale secondo il quale i provvedimenti sfavorevoli per il contribuente assumono un carattere *recettizio*, vale a dire assumono efficacia solo se comunicati al singolo nei modi e tempi diversi a seconda dei casi: per gli irreperibili l'art. 21 bis rimanda alle forme di notifica contemplate dal codice di procedura civile, mentre nelle ipotesi in cui la comunicazione personale sia impossibile, atteso l'elevato numero dei soggetti, ovvero particolarmente gravosa, l'Amministrazione può avvalersi di forme idonee di pubblicità stabilite di volta in volta (es. avvisi a mezzo stampa).

Una prima problematica concerne la facoltà concessa all'Amministrazione di non ricorrere alla comunicazione preventiva nei casi in cui ricorrano

provvedimenti che rivestano *carattere cautelare o di urgenza* (oltreché non sanzionatorio) e che quindi abbiano immediata efficacia.

Il fatto che sia proprio l'Amministrazione a valutare la sussistenza o meno di motivate ragioni cautelari o di urgenza per il conferimento dell'immediata efficacia del provvedimento, fa sì che sorgano spontanei dei punti interrogativi: appurata l'assenza di discrezionalità, quali sarebbero i criteri con cui essa valuta le suddette? E quanto il suo giudizio può essere imparziale?

Senza dubbio i quesiti creano i giusti presupposti affinché il contribuente intervenga a sindacare l'esercizio dell'autorità amministrativa.

Dagli artt. 21 ter e quater del nuovo Capo IV bis si evince che elementi che caratterizzano la fattispecie provvedimentale sono *l'esecutorietà* e *l'esecutività*.

In particolare, stando all'art. 21 ter, "Nei casi e con le modalità stabiliti dalla legge, le Pubbliche Amministrazioni possono imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi nei loro confronti; il provvedimento costitutivo di obblighi indica il termine e le modalità dell'esecuzione da parte del soggetto obbligato. Qualora l'interessato non ottemperi, le pubbliche amministrazioni, previa diffida, possono provvedere all'esecuzione coattiva nelle ipotesi e secondo le modalità previste dalla legge."¹³

Come si può notare, nell'articolo non è specificato il soggetto a cui ci si riferisce, potendo essere indistintamente un soggetto pubblico o privato.

¹³G. BACOSI, F. LEMETRE, *La legge n.15 del 2005: ecco il nuovo volto della 241*.

Nel caso in cui il destinatario del provvedimento non esegua secondo le modalità prima scatta una diffida e, successivamente, nel caso di ulteriore inottemperanza, l'esecuzione coattiva, sempre nei limiti della riserva di legge.

L'art. 21 ter consente di considerare “quasi” chiuse le dispute sull'eccezionalità o meno del potere amministrativo di far eseguire coattivamente le proprie decisioni, a fronte ormai di una espressa previsione legislativa. Tuttavia, l'insicurezza sulla disciplina è ovvia, vista la mancanza di un'espressa procedura di esecuzione, prevista invece per il singolo privato, fatta eccezione per le obbligazioni previste dal comma 2.

In tema di *efficacia* l'art. 21 quater stabilisce che “i provvedimenti efficaci sono eseguiti immediatamente” e “l'efficacia o l'esecuzione del provvedimento può essere sospesa dallo stesso organo che lo ha adottato o da altro organo previsto dalla legge, per gravi ragioni e per il tempo strettamente necessario”¹⁴.

L'*esecutività*, principale caratteristica dei provvedimenti efficaci, prevede due specifiche eccezioni per l'ipotesi in cui la legge disponga diversamente ovvero la non esecutività risulti dal corpo dello stesso provvedimento.

Con riferimento al comma 2 dell'art. 21 quater relativo alla sospensione, la legge discrimina la sospensione dell'efficacia, ovvero degli effetti giuridici del provvedimento, dalla sospensione dell'esecuzione, ossia dell'attività materialmente esecutiva. In ogni caso, occorrono gravi ragioni e la sospensione può occupare il solo tempo “strettamente necessario”, la cui indicazione deve essere contenuta esplicitamente nell'atto che ordina la

¹⁴ http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/studi_contributi/bacosi-lemetre.htm

sospensione medesima. Il termine può essere inoltre prorogato o differito una sola volta o anche ridotto per sopravvenute esigenze.

Competente a sospendere il provvedimento è l'Autorità che ha adottato il provvedimento stesso oggetto di sospensione, salvo i casi in cui la legge disponga diversamente.

Il secondo comma del seguente articolo istituzionalizza il provvedimento sospensivo da parte dell'amministrazione rendendolo espressione di legge. Esso non è più uno tra gli strumenti di autotutela affiancato alla revoca e all'annullamento, ma assume ora veste giuridica. Il fatto che il provvedimento sospensivo sia espressamente previsto, e che manchino un termine minimo, nonché massimo di durata, fa pensare che questo ben si presti ad abusi da parte della pubblica amministrazione, e di conseguenza all'incremento del numero di contenziosi.

L'art. 21 quinquies per i provvedimenti ad efficacia durevole, stabilisce l'istituto della *revoca* a rimedio di carattere generale ove ricorrano alternativamente tre condizioni: “sopravvenuti motivi di pubblico interesse; mutamento della situazione di fatto; nuova valutazione dell'interesse pubblico originario.”¹⁵,

Qualora la revoca comporti pregiudizi, l'Amministrazione ha l'obbligo di indennizzare i diretti interessati in proporzione al danno subito. La valutazione è da effettuarsi *ex post* in linea con quanto già disposto all'art. 11 della legge n. 241 del 1990, e l'indennizzo non deve essere connesso ad una condotta illecita, ma ad obiettivi mutamenti della realtà fattuale o a “rinnovate valutazioni del pubblico interesse”.

¹⁵ G. BACOSI, F. LEMETRE, *La legge n.15 del 2005: ecco il nuovo volto della 241*

Alla revoca dunque, strumento di gestione delle cosiddette sopravvenienze, si riconnette un fatto lecito dannoso per il soggetto destinatario del provvedimento di ritiro, al quale viene riconosciuto il diritto ad un indennizzo.

A segnare il delicatissimo confine tra istituti pubblicistici e civilistici si colloca l'art. 21 sexies che consente all'Amministrazione di avvalersi dell'istituto del *recesso unilaterale* per sottrarsi al vincolo contrattualmente assunto, esclusivamente “*nei casi previsti dalla legge o dal contratto*”.

Mentre da un lato, nell'art. 21 quinquies, il legislatore ha inserito la possibilità per l'Amministrazione di emanare un provvedimento di *revoca* imperativo e unilaterale, dall'altro, ha cercato di bilanciare l'interesse privatistico con l'inserimento nell'art. 21 sexies del diritto di *recesso* nei casi tassativamente individuati.

Proseguendo nell'iter, gli artt. 21 septies ed octies inseriscono i due concetti di *nullità* e *annullabilità*, che segnano un confine spesso sottile ed ambiguo.

Con specifico riferimento alla *nullità*, secondo il comma 1 dell'art. 21 septies “è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge.”¹⁶”

In primis, c'è da notare che il legislatore non precisa quali siano gli elementi essenziali del provvedimento; non sono specificate, eccezion fatta per l'ipotesi di violazione ed elusione del giudicato, gli effetti che derivano

¹⁶ <http://www.ildirittoamministrativo.net/nullita-annullamento-atto-amministrativo.htm>

dalla nullità del provvedimento, né a chi spetti la competenza a risolvere le relative controversie. Inoltre, la norma non dà alcuna indicazione in merito ai limiti dei poteri spettanti al giudice, a fronte di un provvedimento amministrativo affetto da nullità.

Nel diritto amministrativo mentre la nullità, prevista nei soli casi a numero chiuso, costituisce una forma speciale di invalidità, l'annullabilità del provvedimento può rappresentare causa di invalidità di tutti i provvedimenti. Nel diritto civile invece la disciplina si inverte, essendo la nullità regola generale, e l'annullabilità quella particolare.

Tale divergenza ritrovata nella disciplina dell'illegittimità dell'atto amministrativo da quella del negozio, trova spiegazione nel fatto che il provvedimento amministrativo necessita di una maggiore stabilità. Nel nostro ordinamento, pensare che la contestazione dei provvedimenti amministrativi possa avvenire per qualsiasi ragione, e soprattutto illimitatamente nel tempo, è inconcepibile. Se così non fosse, l'azione amministrativa resterebbe perennemente precaria ed incerta e potrebbe in ogni momento essere rimessa in discussione.

“Nel diritto amministrativo è invece previsto che, decorso il termine di decadenza, il provvedimento, giusto o sbagliato che sia, pervenga ad una condizione di stabilità ed intangibilità, salva naturalmente la possibilità per la Pubblica Amministrazione di esercitare l'autotutela nei limiti previsti anche per tale potere.

Mentre l'atto nullo è inefficace di diritto, il provvedimento annullabile è provvisoriamente efficace, salvo a perdere la sua efficacia al momento dell'annullamento.

Nel diritto amministrativo l'annullabilità costituisce, quindi, una figura generale, collegata ai tre tradizionali vizi di illegittimità dell'atto amministrativo (violazione di legge, eccesso di potere ed incompetenza)¹⁷.

Per esaminare più analiticamente le ipotesi alternative di annullabilità e più in generale quelle di non invalidità, si passa all'art. 21 octies:

1. "È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza."

2. "Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato."

Ciò che costituisce un'importante novità nella novella normativa sono i *vizi non invalidanti* del provvedimento amministrativo previsti dal comma 2.

Nell'articolo si rileva una distinzione tra vizi formali e procedurali e vizi sostanziali stabilendo che, in relazione all'attività vincolata della Pubblica Amministrazione, solo per gli ultimi è sempre ammesso l'annullamento dell'atto amministrativo. "Per i vizi formali e procedurali, l'annullamento non è ammesso fin tanto che il giudice non accerti, che il contenuto dispositivo del provvedimento non avrebbe potuto essere difforme.

¹⁷ R.CHIEPPA, R.GIOVAGNOLI, *Manuale di diritto amministrativo*.

Per la mancata comunicazione d'avvio del procedimento, invece, la pubblica amministrazione può non disporre l'annullamento discrezionalmente quando provi che il contenuto dell'atto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”¹⁸.

Il secondo periodo del comma 2, infatti, non è applicabile in quanto l'art. 13 della Legge 241/1990 esclude espressamente l'applicazione ai procedimenti tributari del capo della legge che comprende gli artt. 7 e 10 bsi della L 241/1990.

Dalla Relazione parlamentare “alla base di tale previsione vi è la convinzione secondo cui l'illegittimità formale assume rilievo, ai fini dell'annullamento, solo quando essa riverbera i propri effetti, diretti o indiretti, sul contenuto del provvedimento. Le ipotesi alle quali ci si riferisce sono, soprattutto, quelle di atti vincolati in cui l'adozione del provvedimento sia doverosa (oltre che vincolata) per l'amministrazione ed in relazione ai quali i vizi procedurali o formali riscontrati non abbiano avuto alcuna influenza sulla correttezza sostanziale del provvedimento”.

Il rapporto Fisco-contribuente è quindi caratterizzato da una nuova concezione del principio di buon andamento dell'azione amministrativa ex art. 97 della Costituzione, impregnato non più dal formalismo legalitario, ma da finalità di risultato ed efficienza.

Il depotenziamento della violazione di norme sul procedimento o sulla forma non può operare a fronte della violazione di specifiche norme previste dallo Statuto del contribuente, che, in quanto espressione di fondamentali esigenze di garanzia, non possono essere riduttivamente considerate mere norme procedurali o formali.

¹⁸ <http://www.ildirittoamministrativo.net/nullita-annullamento-atto-amministrativo.htm>

L'art.21 *octies* rappresenta un corollario nel successivo art. 21 *nonies* secondo il quale “il provvedimento amministrativo illegittimo può essere annullato d’ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall’organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge.¹⁹”

Oltre alla revoca analizzata nell’art. 21 *quinquies*, viene delineato un ulteriore strumento di autotutela: l’annullamento d’ufficio. Lo spazio d’azione entro il quale l’Amministrazione può agire d’ufficio, è espressamente circoscritto attraverso presupposti e limiti temporali. Occorre infatti: che sussistano ragioni di *interesse pubblico* ovvero motivazioni *ad hoc*; che si tenga in conto degli interessi dei destinatari e dei contro interessati; e che il *termine* adottato sia *ragionevole*.

Dal seguente articolo implicitamente (senza che una norma positiva lo attribuisca espressamente) si deduce il potere della Pubblica Amministrazione di disporre l’annullamento d’ufficio in caso di atti illegittimi. L’annullamento d’ufficio è un provvedimento di secondo grado con il quale l’amministrazione rimuove, con effetto retroattivo, un suo precedente atto ab origine illegittimo.

Esso può essere alternativamente discrezionale, come nell’ipotesi generale, oppure doveroso. E’ doveroso quando viene adottato in esecuzione di un giudicato, oppure in esecuzione delle determinazioni di un organo di controllo, oppure nell’ipotesi in cui la legge espressamente lo qualifichi tale.

¹⁹ http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/studi_contributi/bacosi-lemetre.htm

In quello facoltativo quindi, il privato non potrà, a fronte dell'inerzia della Pubblica Amministrazione, attivare il procedimento per l'espressione di autotutela, non avendo un interesse legittimo.

Gli ultimi articoli analizzati lasciano dunque intendere come il legislatore abbia cercato di differenziare le conseguenze dovute ai vizi del provvedimento amministrativo (irregolarità, annullamento e nullità) in base ad una scala crescente di gravità dei vizi stessi.

Uno dei principali motivi si configura senza dubbio nel rispetto del principio di *economicità* precedentemente citato. Considerando che l'obiettivo dell'attività amministrativa è il *risparmio procedimentale*, in termini di costi e tempi burocratici, ritenere nullo un provvedimento viziato da una mera irregolarità formale sarebbe contro-produttore non solo per la Pubblica Amministrazione, ma a questo punto anche per il contribuente.

1.2 La Legge 212/2000: lo Statuto dei diritti del Contribuente.

La legge 241/90 modificata dalla legge 15/2005 rappresenta storicamente il primo punto di contatto tra due discipline non così distanti, quali il diritto amministrativo e tributario. Essa, soprattutto grazie ai principi generali che detta, pone solide basi per la successiva legificazione del procedimento tributario.

“Negli anni il governo, o meglio la burocrazia, scriveva la legge impositiva, nuotando nell'abuso dei decreti-legge, la interpretava e la imponeva con le proprie circolari, la applicava con i propri atti di accertamento, la modificava continuamente, ancora per decreto legge, e, se

su qualche grossa questione di principio si trovava soccombente, invocava e otteneva una norma *interpretativa*".²⁰

Questo è il motivo per cui dagli anni '90 (e ancor prima) nasce l'esigenza di chiarezza, stabilità, affidabilità, trasparenza e soprattutto di principi generali nonché specifici ai quali il contribuente può finalmente appellarsi.

L'intervento del legislatore nell'ordinamento tributario è stato quindi decisivo, in quanto tramite tale legge ha sancito in maniera sistematica i diritti fondamentali dei contribuenti inquadrando il rapporto tributario in un'ottica del tutto non conflittuale, bensì di collaborazione tra soggetto attivo e soggetto passivo dell'obbligazione tributaria.²¹

L'incontro tra contribuente e Pubblica Amministrazione troverebbe piena esplicazione nello "Statuto dei diritti del contribuente", approvato con la legge del 27 luglio 2000, n. 212. L'uso del condizionale è voluto, poiché prima di argomentare più approfonditamente sui principi e sugli istituti elencati nello Statuto, è interessante ricostruire il dibattito odierno sulla legge del 2000 per avere un approccio più critico successivamente.

Dopo circa 13 anni è stata messa in dubbio l'efficacia e l'utilità dello Statuto, norma che avrebbe dovuto essere un baluardo contro gli abusi dell'Amministrazione finanziaria.

Le ragioni di questa sfiducia vanno ritrovate nelle numerose violazioni riscontrate, nell'assoluta incapacità della legge di porre un limite efficace alle scadenze ravvicinate, proroghe all'ultimo minuto, indicazioni spesso

²⁰ G.MARONGIU, *lo Statuto dei diritti del contribuente*, 2005

²¹ G.TINELLI, *I principi generali*, Relazione tenuta al convegno "Lo Statuto dei diritti del contribuente", svoltosi a Perugia il 10 Marzo 2001

tardive e non esaustive, e infine alla retroattività delle disposizioni tributarie che vanno contro uno dei principi cardine dello Statuto stesso.

Nel tempo l'incertezza è aumentata a dismisura. Da quando è in vigore è stato violato per più di cinquecento volte, creando nel contribuente un disorientamento totale.²²

Se il contribuente non conosce in maniera chiara i propri diritti e i propri doveri, è ovvio che non può difendere i primi e rispettare i secondi. Al contrario può approfittare del marasma legislativo per raggiarli.

Ed è proprio lì il punto: se l'obiettivo principale dello Statuto è quello di aumentare trasparenza, certezza e garanzie nel sistema Fisco - cittadino, e al contempo diminuire l'elusione fiscale, non c'è da sorprendersi se negli ultimi anni, a causa delle inefficienze, ne è stata addirittura proposta l'abolizione.

La legge "debole" va dunque rafforzata. E' stato più volte proposto di elevarla a legge di rango costituzionale per evitarne le continue violazioni, o anche di aumentare i poteri decisionali del Garante del contribuente. Fra i punti più importanti su cui prevedere un rafforzamento vanno segnalati quelli attinenti alla chiarezza e motivazione degli atti e quelli che prevedono il divieto di irrogazione delle sanzioni e interessi moratori nei casi in cui sia stata provata la buona fede del contribuente. Inoltre andrebbe ampliato il ruolo dell'interpello e reso più celere nelle risposte.

Allo stesso tempo si dovrebbe potenziare la struttura dell'Amministrazione deputata alla vigilanza sulla corretta applicazione delle disposizioni previste dallo Statuto.²³

²² S.PADULA, *Il Sole 24 Ore*, *Aboliamo lo Statuto*, 24 novembre 2013.

Lo Statuto si autoqualifica come legge che si pone “in attuazione degli articoli 2, 23, 53, e 97 della Costituzione”; inoltre come portatore di “principi generali dell’ordinamento tributario”.

Questa definizione “trova puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell’ordinamento tributari, nonché dei relativi rapporti”.²⁴

Una prima atipicità sta nel richiamo alla Carta Costituzionale. La Costituzione in quanto legge fondamentale dello Stato italiano, vertice della gerarchia delle fonti di diritto, è implicitamente alla base di tutte le leggi di grado inferiore. Il collegamento espresso ai suddetti articoli quindi è rafforzativo, come a voler dare alla legge un valore costituzionale.

Quanto ai principi generali, essi si rifanno a quelli già espliciti precedentemente nella legge 241/90 modificata successivamente nel 2005.

La legge 212/2000 fissa una serie di diritti e garanzie a tutela del cittadino-contribuente che, assieme alle radicali trasformazioni dell’Amministrazione Finanziaria verificatesi negli ultimi anni, mirano a dare al nostro sistema tributario una maggiore efficacia e civiltà.

L’auto-qualificazione dello Statuto come legge di attuazione costituzionale non comporta che le relative disposizioni integrino le disposizioni costituzionali o che abbiano rango costituzionale; lo Statuto è una legge

²³ A. CREMONESE, *Sole 24 ore*, 27 novembre 2013

²⁴ Cass. 10 dicembre 2002, n. 17576 in *Foro it.*, 2003, I, 1104

ordinaria, e le sue norme non sono interposte tra le fonti di natura costituzionale e le norme ordinarie.

“Le disposizioni della presente legge [...] possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”: il primo comma continua con un’altra atipicità.

Il legislatore ha precisato un principio di fissità in forza del quale lo Statuto assume le vesti di una legge rinforzata, che perduri nel tempo, e che quindi possa essere modificata solo da norme di pari grado gerarchico. .

La qualificazione delle norme dello Statuto come principi generali ha inoltre valore per l’interpretazione delle leggi tributarie. Esse infatti, rappresentano dei criteri guida che vincolano l’interprete.²⁵

La sentenza della Corte di Cassazione n. 17576 afferma che “lo Statuto contiene disposizioni volte a orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario, per cui, dopo questa sentenza, il collegamento tra diritto tributario e diritto costituzionale appare più stretto e la Costituzione appare più vicina”.

Si comprende così perché, in una concreta fattispecie la Corte di Cassazione abbia statuito che “se si commette l’errore di identificare il legislatore con il Ministero delle finanze, allora la norma in esame può anche essere intesa nel senso che abbia voluto garantire all’Erario il minore esborso possibile. Ma se, invece, la volontà legislativa deve essere ricostruita in ragione dei canoni costituzionali di razionalità, uguaglianza, imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione (ai quali richiama anche lo Statuto del contribuente, art. 1, 1° comma, della L. 27

²⁵ F.TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 2013

luglio 2000, n. 212), la norma deve essere esaminata non soltanto nell'ottica degli interessi erariali, ma anche in quella degli interessi del contribuente. Anche quando, come nella specie, si tratti di leggi in senso sostanziale emanate dal Governo su delega parlamentare. Anzi, proprio quando si tratti di "leggi di parte", la lettura costituzionale deve essere più penetrante" (così Cass., sez. trib., 30 marzo 2001, n. 4760)²⁶."

L'art. 3 recita "Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo."

Prima di capirne l'essenza però, è opportuno analizzare il concetto di retroattività.

La retroattività fa riferimento ad un particolare fenomeno in base al quale, il contenuto di una determinata norma giuridica, viene applicato a fattispecie verificatesi anteriormente alla sua entrata in vigore. L'analisi di questo fenomeno, piuttosto articolato nell'ambito delle norme impositive (si noti le norme che introducono nuove imposte, quelle che aumentano aliquote di imposte esistenti, quelle che eliminano o riducono trattamenti agevolativi) è ampia e tortuosa. Dal 1950 fino ad oggi c'è stata un'intensa e articolata trattazione della materia, ciò dimostrato dalla numerosa

²⁶ La sentenza richiamata (Cass. 4760/01) appare particolarmente interessante, giacché intervenendo nel 2001 ad esito di una controversia iniziata nella prima metà degli anni '90 fa ben comprendere quale fosse il livello di ostacoli di ordine burocratico, iniqui e sfibranti, che i cittadini si trovavano ad affrontare nell'esperienza quotidiana, e – dunque – su quali concrete situazioni la L. 212/2000 ha finito per incidere. Si legge nella richiamata pronuncia della Suprema Corte: <<La tesi sostenuta dalla Amministrazione ricorrente, basata sulla "cieca" interpretazione letterale dell'art. 44 D.P.R. 602/73, porta a conclusioni che contrastano con i criteri ermeneutici che emergono dalla più recente legislazione tributaria di principio, ispirata a maggiore democrazia dei rapporti fisco-contribuente. (...) (...) Se si commette l'errore di identificare il legislatore con il Ministero delle finanze, allora la norma in esame può anche essere intesa nel senso che abbia voluto garantire all'Erario il minore esborso possibile. Ma se, invece, la volontà legislativa deve essere ricostruita in ragione dei canoni costituzionali di razionalità, uguaglianza e buon andamento della pubblica amministrazione (ai quali si richiama anche il recente statuto del contribuente, art. 1, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212), la norma deve essere esaminata non soltanto nell'ottica degli interessi erariali, ma anche in quella degli interessi del contribuente. Anche quando, come nella specie, si tratti di leggi in senso sostanziale emanate dal governo su delega parlamentare. Anzi, proprio quando si tratti di "leggi di parte", la lettura costituzionale deve essere più penetrante.>>

produzione di scritti e dalle varie e spesso diverse tesi che ciascun autore ha voluto mettere in luce.

L'articolo 11 sulle disposizioni sulla legge in generale contenute nel Codice civile del 1942, rappresenta il punto di partenza per una chiara e completa analisi del fenomeno di retroattività e, nel caso specifico, di quella tributaria.

“La dottrina dominante distingue retroattività *propria* ed *impropria*²⁷. Mentre la prima si ha quando sia la fattispecie che i suoi effetti si collocano nel passato rispetto all'entrata in vigore della legge, la retroattività *impropria*, invece, si ha quando la legge istituisce un tributo da corrispondere dopo la sua entrata in vigore ma riferendolo a fatti verificatisi prima di essa. I casi di retroattività impropria sono stati nel tempo frequenti e sono serviti soprattutto a recuperare a tassazione manifestazioni di capacità contributiva sfuggite nel passato”.²⁸

Altri sostengono che la distinzione non sia rilevante e hanno ristretto il fenomeno alla solo caso di retroattività impropria²⁹. Infatti, se si parla di retroattività propria, gli effetti prodotti dalla norma si producono ugualmente dopo la sua entrata in vigore. In sostanza, tali teorie affermano che non è possibile che fattispecie passate costituiscano effetti giuridici nel presente in virtù di una norma di nuova introduzione. Le norme tributarie dispongono solo per il futuro, e ciò che può determinarne la retroattività è la presenza di presupposti passati nel suo campo di applicazione.

²⁷ A. FANTOZZI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 1997, 158 ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, 1999, 109 ss.; NATOLI, *Corso di diritto tributario*, Milano, 1999

²⁸ G.PALLAVICINI, *Lo Statuto del contribuente e la retroattività della legge tributaria*.

²⁹ FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, 99 ss.; BERTORA, *Legittimità delle norme di prelievo cosiddette retroattive*, in *Riv. dir. fin.*, 1969

Interessante potrebbe essere l'analisi di questo principio partendo dall'articolo 53 della Costituzione, secondo cui "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". Esso rappresenta il punto di arrivo dell'indagine circa la legittimità costituzionale delle norme tributarie retroattive.

Ciò che è disposto nell'articolo rappresenta il principio fondamentale di tutto l'ordinamento tributario, e in base ad esso si possono stabilire dei limiti alla legittimità costituzionale dell'efficacia retroattiva delle norme fiscali impositive.

"La capacità contributiva non fa riferimento ad una capacità cronologicamente indefinita, ma ad una situazione economica istantanea, presente ed attuale del contribuente. Poiché la legge tributaria retroattiva colpisce il soggetto in relazione ad una situazione economica passata, essa è illegittima per violazione dell'articolo 53 primo comma"³⁰.

La Corte Costituzionale ha considerato in virtù del principio di *prevedibilità* sancito dalla sentenza 315/1994, la tassazione retroattiva costituzionalmente legittima, perché rispettosa del limite imposto dall'articolo 53 della Costituzione, tutte le volte in cui il recupero a tassazione di una ricchezza manifestatasi nel passato poteva essere presumibilmente prevista dal contribuente nel momento in cui tale ricchezza si era effettivamente manifestata.

La disposizione non detta però totale chiarezza in quanto non sono descritti i criteri in base ai quali sussista la prevedibilità. Su questo la Corte non si è espressa, lasciando ampio spazio di libertà e mantenendo una certa vaghezza ai fini di un uso più agevole della discrezionalità.

³⁰ G.PALLAVICINI, *Lo Statuto del contribuente e irretroattività della legge tributaria*.

L'articolo 3, primo comma, della legge 212/2000, stabilisce che “salvo quanto previsto dall'articolo 1, secondo comma, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo”.

Affermano i giudici della Cassazione che “l'articolo 3 dello Statuto del contribuente sull'efficacia temporale, nel senso del divieto della retroattività, delle norme fiscali, si inquadra, del resto, all'interno di un principio più generale di correttezza e buona fede cui devono essere improntati i rapporti tra amministrazione e contribuente, e che trova espressione non solo nell'art. 10 che ha per oggetto la tutela dell'affidamento e della buona fede, ma anche una serie di altre norme dello Statuto, vale a dire nell'art. 6 sulla conoscenza e la semplificazione degli atti, nell'art. 7 sulla chiarezza e motivazione degli atti stessi, nell'art. 5 sulle informazioni del contribuente, nell'art. 2 sulla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie ecc.”.

“Uno Statuto può magari apparire per alcuni aspetti un po' ambizioso rispetto alla situazione e alle abitudini dei nostri Governi e della nostra amministrazione, ma che bene esprime quel "cardine della convivenza civile" che è costituito dalla certezza dei rapporti pregressi e dall'affidamento dei cittadini. Esso è in realtà espressione di un modello ideale di rapporti fra cittadini e amministrazione, che deve essere costantemente perseguito, fondato sulla reciproca lealtà: da una parte cittadini che non si sottraggono ai loro doveri collettivi sanciti dalla legge, con l'evasione nelle sue varie forme; dall'altra un'amministrazione che non perseguita i cittadini con sempre nuovi oneri sostanziali e procedurali e con atteggiamenti di pregiudiziale sospetto, ma li aiuta, con l'equità dell'imposizione, la chiarezza delle norme, la semplicità e la riduzione degli

adempimenti, a compiere il loro dovere tributario nell'osservanza della legge e solo di quella.”³¹

Ciò che costituisce l'altra faccia della moneta all'efficacia nel tempo è l'efficacia nello spazio della norma tributaria. Per primo, è necessario delimitare i confini entro cui la legge esplica validità ed efficacia; poi determinare i criteri con cui valutare la rilevanza delle fattispecie che si realizzano del tutto o in parte nel territorio dello Stato; infine stabilire i limiti territoriali della potestà amministrativa di dare reale e concreta attuazione al prelievo.

La norma tributaria ha efficacia in tutto il territorio italiano, grazie al principio di sovranità dello Stato, salve espresse deroghe.

Il legislatore nella disciplina dell'imposizione dei redditi ha adottato due diversi criteri di collegamento: quello oggettivo e quello soggettivo. Secondo il criterio oggettivo (*o principio di territorialità*), le leggi tributarie si applicano quando il presupposto si verifica nel territorio dello Stato. Certe imposte però, prescindono dalla territorialità e tassano anche fatti accaduti all'estero. In questo caso la tassazione è basata su parametri soggettivi come quello della residenza del soggetto cui è riconducibile il fatto indice di capacità contributiva.

Il *world wide system* è quindi un sistema combinato che fonda l'imposizione dei soggetti residenti sui redditi da costoro ovunque prodotti e quella dei soggetti non residenti sui soli redditi prodotti in Italia.³²

Per questo motivo è possibile ritrovare casi frequenti di *doppia imposizione*. La doppia imposizione si verifica in tre ipotesi:

³¹ V. ONIDA, *Leggi e fisco, tutti i limiti alla retroattività*, 2007

³² Art. 3 co.1 T.u.i.r

- se l'imposizione reale dello Stato della residenza concorre con l'imposizione dello Stato della fonte.
- se un soggetto risulti residente fiscalmente in più Stati.
- se vi è concorso di imposte reali.

Per evitare questo fenomeno sono state adottate misure di diritto interno, e convenzioni internazionali.

Tra le prime vi è l'art. 165 del T.u.i.r. (ex art.15) che prevede che "se alla formazione del reddito concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione dall'imposta dovuta in Italia fino alla concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo."

Poiché la disciplina tributaria sancisce che i soggetti residenti in Italia devono corrispondere le imposte su tutti i redditi di cui sono titolari, indipendentemente dal luogo di produzione (*principio di tassazione dell'utile mondiale*) e se i soggetti residenti in Italia sono tassati nel Paese estero per i redditi ivi prodotti è evidente che i soggetti residenti titolari di redditi esteri sono tenuti (salvo l'applicazione di norme di esenzione in virtù di eventuali convenzioni bilaterali) a versare le imposte sia nel Paese di residenza, sia nel Paese terzo.

Tale situazione determina una duplicazione d'imposta che, tramite il meccanismo del credito, viene eliminata generando la *neutralità fiscale interna*. In questo modo la tassazione del reddito prodotto all'estero è pari alla tassazione del reddito prodotto all'interno dello Stato.

Il contenuto caratteristico delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni è dato dalle cosiddette *norme di distribuzione*, norme che ripartiscono il potere impositivo tra gli Stati contraenti.

Queste stabiliscono quale Stato può tassare un certo presupposto d'imposta, o ammettono che entrambi gli Stati, con o senza limiti, possono esercitare il potere impositivo. Le norme di distribuzione dell'Ocse limitano la potestà impositiva dello Stato della fonte del tutto o in parte.

L'art. 23 del Modello prevede che lo Stato di residenza esenti il reddito prodotto all'estero, o conceda una deduzione o un credito d'imposta pari all'imposta pagata all'estero. Anche in questo caso il metodo assicura un *regime di neutralità interna*, ovvero una parità di trattamento tra residenti.

Nell'ottica di una maggiore tutela del contribuente la Legge n. 212/2000, dopo aver espresso l'esigenza della chiarezza³³, della stabilità e della irretroattività³⁴ delle disposizioni tributarie, stabilisce che il contribuente deve avere un'adeguata informazione sulle stesse, prevedendo che debba essere la stessa Amministrazione Finanziaria a dover assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria "anche curando la predisposizione di testi coordinati" ed utilizzando i moderni strumenti di comunicazione elettronica³⁵.

Tuttavia, al contribuente deve essere garantita la chiarezza e la comprensibilità dei modelli di dichiarazione, delle istruzioni e, in generale, di ogni altra comunicazione, in modo che il contribuente stesso, anche privo di conoscenze in materia tributaria, "possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli"³⁶.

³³ Art. 1 della L. 212/2000

³⁴ Art. 2 della L. 212/2000

³⁵ Art. 5 della L. 212/2000

³⁶ Art. 6 comma 3 della L. 212/2000

L'utilizzo sempre più generalizzato di strumenti di accertamento presuntivi basati su meccanismi *medio-statistici* fortemente opinabili, svincolati spesso dai dati delle scritture contabili, non poteva che esigere una maggiore partecipazione del privato alla determinazione del presupposto impositivo in funzione di stabilità degli accertamenti e di riduzione del contenzioso.

Occorre precisare però, che la partecipazione del privato nel procedimento tributario inteso come nesso di collegamento tra gli atti istruttori di accertamento e il provvedimento di imposizione, è ben diversa dal contraddittorio vero e proprio che costituisce una delle garanzie procedurali tipiche del procedimento amministrativo³⁷.

Con l'introduzione dei "principi generali dell'ordinamento tributario", la forza dello Statuto risiede nella capacità di permeare in maniera profonda e duratura tale ordinamento, rappresentando una grande occasione per far progredire e migliorare il complesso dei rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente, dati i principi in esso sanciti e l'introduzione di nuove procedure come l'interpello, o di nuovi organi quali il Garante.

Orbene, l'art. 1 dello Statuto è strettamente collegato al principio di tutela di affidamento e della buona fede sancito dall'articolo 10. In dottrina e in giurisprudenza si distingue tra buona fede *soggettiva* e *oggettiva*.

Per definire la prima, nel rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria è necessario verificare se quest'ultima debba esercitare i propri

³⁷ Il contraddittorio ha i suoi principi informatori nella democraticizzazione dell'azione amministrativa e nella crisi dell'autoritarismo con il conseguente emergere della consensualità, che in campo amministrativo, hanno trovato affermazione nella L 241/1990. Così inteso, il principio del contraddittorio si distingue profondamente dalla semplice partecipazione, poiché implica profili di anticipazione della difesa rispetto al processo che la mera partecipazione non offre.

poteri in base al principio generale di buona fede, senza tradire quella situazione *soggettiva* di fiducia cui riversano i contribuenti.

Il principio di buona fede in senso *oggettivo* esprime l'obbligo di correttezza, in senso amministrativo, che richiama i principi di lealtà e trasparenza con i quali l'Amministrazione dovrebbe guidare e facilitare gli adempimenti dei privati; l'obbligo di mostrare coerenza con eventuali suoi precedenti orientamenti. La buona fede oggettiva e la correttezza rappresentano clausole generali del sistema e richiamano i principi di imparzialità e buon andamento citati nell'art. 97 della Costituzione e quello di solidarietà dell'art. 2 della stessa.

Il significato più appropriato da associare alla disposizione dell'articolo 10 è sicuramente il secondo. L'oggettività sta nella regola di *fair play*, secondo la quale esiste un dovere da parte dei soggetti coinvolti nel rapporto tributario, di comportarsi in modo corretto e leale in ossequio alla regola di reciproca collaborazione³⁸.

Per analizzare il secondo comma, e la tutela dell'affidamento che è diretta conseguenza del primo principio di buona fede, è necessario fare delle premesse.

Le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente devono ritenersi applicabili anche ai rapporti tributari sorti prima della sua entrata in vigore. La Cassazione con la sentenza n. 7080 del 14 Aprile 2004, ha chiarito che la materia dell'efficacia temporale delle leggi tributarie è oggi regolata dall'art. 3 dello Statuto che, come già spiegato precedentemente, stabilisce che le disposizioni tributarie non hanno effetti retroattivi.

³⁸ M.TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, 2009.

Se a sua volta la norma viene interpretata alla luce delle disposizioni dell'art.1 però, è doveroso effettuare un richiamo alla sentenza della Corte di Cassazione n. 17576 del 10 dicembre 2002³⁹.

La specifica questione sottoposta all'esame della Corte stabiliva se l'Amministrazione potesse, in una situazione caratterizzata dal formarsi del legittimo affidamento del contribuente in ordine alla conclusione di un procedimento impositivo nel quale egli si fosse avvalso di una disposizione di condono, far valere successivamente la potestà di autotutela in mala partem ed emettere di conseguenza, nei confronti del medesimo soggetto, un nuovo provvedimento impositivo che si fondasse sui medesimi presupposti di fatto e di diritto del precedente atto di imposizione che aveva cessato di avere efficacia a seguito del formale provvedimento di chiusura del procedimento.

La Cassazione ha affermato che “ il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, che trova la sua base costituzionale nel principio di eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (art. 3 della Costituzione), e costituisce un elemento essenziale dello Stato di diritto e ne limita l'attività legislativa e amministrativa, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico ed anche nell'ambito della materia tributaria, dove è stato reso esplicito dall'art. 10, comma primo, della legge 212/2000. Quest'ultima previsione costituisce una delle disposizioni statutarie che, per essere espressive, ai sensi dell'art. 1, dei principi generali, anche di rango costituzionale, già immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario, vincolano l'interprete in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, ed è – pertanto

³⁹ S. LA ROCCA, *Profili di legittimità dell'annullamento in autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria di precedenti atti favorevoli al contribuente*, il Fisco 2004.

– applicabile anche ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore.” Nel caso di specie la Corte di Cassazione ha escluso l’esercizio del potere di autotutela in mala partem, ai principi generali dell’ordinamento.

Nel concetto di *buona fede oggettiva* rientra anche quello di *affidamento* che il contribuente ripone verso il comportamento dell’amministrazione finanziaria. L’art. 10, comma 2, afferma: “Non sono irrogate sanzioni, né richiesti moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell’amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall’amministrazione medesima”. Nello specifico, il legislatore identifica il comportamento dell’amministrazione negli “atti ufficiali” dell’ente, lasciando spazio ad una duplice interpretazione del principio di legittimo affidamento: se da un lato esso viene identificato come clausola generale che impone all’amministrazione la correttezza dell’agire ai soli fini pubblici, dall’altro, si configura come l’obbligo che grava sul contribuente di basarsi solo ed esclusivamente sulle interpretazioni su cui l’ente si è pronunciato in relazione alle singole fattispecie.

L’affidamento tecnico quindi, si costruisce tramite l’attività interpretativa dell’amministrazione, vincolante per il contribuente, in quanto proveniente da fonte autorevole e in posizione gerarchica superiore.

“In questa prospettiva, l’elemento scusante non si basa più su un mero dato psicologico, un errore di valutazione del singolo, ma sul dato oggettivo dell’affidamento, legittimo in quanto riposto in atti interpretativi o, comunque, in atti formali provenienti dall’autorità a cui è attribuita la potestà di imposizione. Se così è, il contribuente diviene titolare di una

legittima pretesa di comportarsi come l'ordinamento, tramite i suoi organi competenti, gli suggerisce, a prescindere dai suoi convincimenti circa la corretta interpretazione della legge.»⁴⁰

L'informazione erronea quindi, trasmessa dall'ente impositore è condizione sufficiente per l'applicazione della scusante, che comporta, come detto nell'articolo la non irrogabilità delle sanzioni, amministrative e penali, il venir meno dell'obbligazione risarcitoria (interessi moratori) e, in talune ipotesi l'inesigibilità del tributo stesso.

Un esempio da prendere in considerazione può essere quello delle circolari ministeriali. Esse generano un legittimo affidamento in ordine al comportamento da tenere nei confronti dell'Amministrazione, che non può discostarsi da quello descritto nelle circolari stesse. L'Amministrazione può modificare l'interpretazione di una disposizione di legge ma solo se il *revirement* non sia peggiorativo per il contribuente, poiché in quel caso sarebbe leso il legittimo affidamento.

Per rispondere all'esigenza di tutela *preventiva* del contribuente, che in situazioni di incertezza affida all'Amministrazione finanziaria l'interpretazione delle disposizioni tributarie nelle fattispecie concrete, è stato creato l'istituto dell'*interpello*.

La sua funzione primaria è appunto quella interpretativa, in quanto a fronte di norme caratterizzate da obiettive condizioni di incertezza salvaguarda la posizione del contribuente creando un rapporto fisco-cittadino meno conflittuale, più collaborativo e partecipativo.

⁴⁰ LOGOZZO, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione*, 2012

L'art. 11 dello Statuto stabilisce che “ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'Amministrazione finanziaria, che risponde entro 120 giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse”.

Primo tra i presupposti è l'*oggettiva incertezza*⁴¹, già richiamata nell'art.10 al comma 2, che non va intesa come quella che attiene all'astratta definizione della portata della norma, bensì con riferimento alla sua applicazione a casi concreti e personali.

L'incertezza viene così superata attraverso la collaborazione delle parti del rapporto obbligatorio d'imposta, attraverso un iter che si articola dapprima con l'istanza di interpello, successivamente con la risposta dell'Amministrazione finanziaria ed infine con il comportamento, adesivo o meno del contribuente.

Secondo presupposto è la specificità e la personalità dei casi posti nell'istanza. I soggetti portatori di interessi collettivi infatti possono presentare i propri quesiti tramite l'istituto della consulenza giuridica.

Mentre l'istituto dell'interpello viene utilizzato per la risoluzione di casi concreti specifici e personali, la consulenza giuridica consente di individuare il corretto trattamento fiscale di fattispecie costituite da caratteri generali, che si verificano anche nel corso di attività di controllo o in sede di esame di istanze di rimborso o di autotutela, da Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, inclusa Equitalia, Associazioni

⁴¹ R.LUPI, “per la sussistenza di queste obiettive condizioni di incertezza, non occorrono contrasti interpretativi emersi esplicitamente in dottrina o in giurisprudenza ma è sufficiente un fondato dubbio interpretativo”

sindacali e di categoria e Ordini professionali e infine da Amministrazioni dello Stato, enti pubblici, enti pubblici territoriali e assimilati e altri enti istituzionali operanti con finalità di interesse pubblico.

La competenza a trattare le istanze d'interpello e quelle di consulenza giuridica è attribuita alle Direzioni Regionali (o per l'interpello anche all'Agenzia del Territorio e all'Agenzia delle Dogane per i rispettivi ambiti di competenza) ma nel secondo caso, le istanze vanno presentate anche alla Direzione Centrale normativa in ragione della rilevanza territoriale del soggetto richiedente (regionale o nazionale).⁴²

Con esclusivo riferimento all'istanza d'interpello, essa è inammissibile allorquando manchino le condizioni di obiettiva incertezza, i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante, la descrizione del caso concreto e personale "circostanziata e specifica", il problema interpretativo e la soluzione prospettata, la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.⁴³

E' fondamentale precisare che il parere, espresso o tacito, vincola l'Amministrazione ma non il contribuente⁴⁴, che quindi non può impugnarlo, in quanto non assume mai i caratteri di un provvedimento amministrativo come un'autorizzazione o un diniego di agevolazione.⁴⁵

Può comunque accadere che l'ente impositore modifichi il convincimento già espresso, quando si ravveda che il parere non sia corretto e conforme

⁴² (circolare n. 42/2011).

⁴³ Art. 3 comma 1, D.M. 209/2001

⁴⁴ Corte Cost., 14 giugno 2007, n. 191, ha affermato che il parere è *vincolante soltanto per l'amministrazione e non anche per il contribuente, il quale resta libero di disattenderlo: coerentemente con la natura consultiva dell'attività demandata all'Agenzia delle entrate nella procedurale interpello, l'art. 11 non prevede invece, alcun obbligo per il contribuente di conformarsi alla risposta davanti alle commissioni tributarie (oggetto di impugnazione può essere, eventualmente, solo l'atto con il quale l'amministrazione esercita la potestà impositiva in conformità all'interpretazione data dall'agenzia fiscale nella risposta all'interpello).*

⁴⁵ Art. 19, d. lgs n. 546, Circolare n.7 del 3 marzo 2009.

alle disposizioni tributarie. In quel caso, in ragione del legittimo affidamento precedentemente enunciato nell'art. 10 comma 2, “ qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità della risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo” (art. 11, comma 2).

E' quindi recluso l'esercizio del potere impositivo e sanzionatorio quando il contribuente si sia conformato a quanto dichiarato dalla controparte anche in ragione della stabilità e della certezza del rapporto tributario.

Il giudice tributario non può quindi che prendere atto della nullità del provvedimento emanato dall'Amministrazione finanziaria in difformità della risposta precedentemente fornita in sede di interpello. Diverso sarebbe invece il caso in cui il contribuente non si sia ancora conformato al parere dell'ente impositore. In questa ipotesi, sembra sia plausibile un rinnovato esercizio della potestà di accertamento, essendo egli ancora in condizione di adeguarsi alla successiva interpretazione. Qualora non dovesse farlo, l'art. 5 comma 3 del D.M. 26 aprile 2001 n. 209 afferma che “in caso di risposta diversa da quella data in precedenza, ovvero di risposta fornita oltre il termine di cui all'art. 4 comma 1, l'ufficio recupera le imposte eventualmente dovute ed i relativi interessi, senza la irrogazione di sanzioni, a condizione che il contribuente non abbia ancora posto in essere il comportamento specifico prospettato o dato in attuazione alla norma oggetto di interpello”.

Sia la risposta tardiva che quella rettificativa devono essere comunicate al contribuente nelle forme previste dall'art. 4 del D.M. n. 209/2001 e nel secondo caso nella stessa forma stabilita per l'originaria risposta.

Oltre all'interpello ordinario esistono altre tre tipologie di interpello: quello preventivo antielusivo ex art. 21 L. 413/1991, quello per la disapplicazione di norme antielusive ex. Art. 37 bis del DPR 600/1973, e l'interpello internazionale ex. art. 8 d.l. 269/2003.

Questo strumento introdotto dallo Statuto consente fattivamente di creare un *dialogo diretto* tra il singolo contribuente, e l'Amministrazione ove ne ricorrano i presupposti.

La formalità e la procedimentalità che ha caratterizzato finora il rapporto fisco-contribuente diventa, con lo Statuto, sostanzialità.

A suggellare la funzione di tutela dei principi generali e delle norme tributarie stabilite dalla Legge 212/2000 è stato istituito il Garante del contribuente⁴⁶. Da un'indagine statistica è emerso che questa figura e i suoi poteri sono ancora marginalmente conosciuti dal contribuente.

L'interposizione di una figura estranea, vista come intermediario nel rapporto fisco-contribuente, garantisce una tutela indiretta e immediata posizionandosi in maniera equidistante dai due soggetti. La finalità dell'istituzione del Garante è stata quella di creare una sorta di continuità tra i *principi generali* dettati nella Carta Costituzionale e la varietà delle situazioni e dei contesti socio-economici.

In ragione di ciò “presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome e' istituito il Garante del contribuente”⁴⁷. Alla costituzione di una pluralità di Garanti per ogni regione non è seguita però la previsione di un organo di collegamento tra di

⁴⁶ L.SALVINI, *Il garante del contribuente*, Lo Statuto dei diritti del contribuente, Giappichelli 2004

⁴⁷ Art. 13, comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente.

essi. La motivazione di questa scelta sta nel rafforzare il concetto di “piena autonomia” previsto dal secondo comma.

Il legislatore nel conferire autonomia al Garante ha voluto renderlo indipendente sul piano normativo rispetto alle direttive di altri Uffici o Autorità, su quello operativo rispetto alle eventuali difficoltà poste in evidenza dalla Direzione regionale e su quello organizzativo in quanto l’organo ha il potere di auto-organizzare la propria struttura⁴⁸.

Il Garante è un organo collegiale composto da tre membri con appositi requisiti di onorabilità professionalità e indipendenza, stabiliti dalla Legge all’art. 13 comma 2 lettere a, b e c. La durata dell’incarico è quadriennale ed è rinnovabile. In merito a ciò è stata ravvisata nel tempo un’incompatibilità tra il requisito di indipendenza e il rinnovo dell’incarico. E’ giusto quindi ricordare il giudizio che la Corte Costituzionale ha espresso con la sentenza n. 25 del 22 gennaio 1976 sull’illegittimità della norma sulla riconferma dei membri del Consiglio di Giustizia Amministrativa della Regione Siciliana. In quel caso la Corte stabiliva che “il carattere temporaneo della nomina per i membri designati dalla Giunta Regionale, ed estranei ai ruoli organici del Consiglio di Stato, non contrasta, di per sé, con i principi costituzionali, che garantiscono l’indipendenza e con essa l’imparzialità dei giudici, siano essi ordinari o estranei nelle magistrature. L’indipendenza è, invece, compromessa per effetto della disposizione, che prevede al termine di un primo periodo, la possibilità di riconferma dell’incarico, secondo il discrezionale apprezzamento di un organo strettamente collegato con funzione svolta dal

⁴⁸ F. d’AYALA VALVA, *Il Garante del contribuente per una buona Amministrazione tributaria*.

giudice.” L’estraneità del Presidente della commissione all’attività del Garante assicura quindi indipendenza e imparzialità nella scelta.

Quanto ai poteri, dall’art. 13 dello Statuto, emerge che “Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.” Seppur ampi, questi si limitano in concreto alle segnalazioni indirizzate agli uffici competenti, non spingendosi sino all’adozione o alla rimozione degli atti, ove questi siano viziati”, potere riservato, invece, agli uffici in base all’art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992 n.287.

Di particolare rilevanza è il potere di autotutela attribuito al Garante in base al comma 6 dell’art. 13. L’organo può attivare le procedure soltanto nei confronti di “atti di accertamento o di riscossione notificati al contribuente”. L’Ufficio quindi resta l’esclusivo titolare del potere autoritativo del riesame dei provvedimenti. La funzione del Garante si limita a quella di persuasione morale nell’intento di tutelare il contribuente e ripristinare la legalità.

E’ sorprendente quante volte sia stato tradito lo Statuto dal 2000 ad oggi. Seppur esso si connota per un contenuto piuttosto innovativo, un corpus di riferimento qualificato per il riconoscimento dei diritti specifici del contribuente, nell’iter della scrittura della legge di stabilità, tredici anni

dopo, viene effettuato un nuovo tentativo di svuotamento del suo significato primordiale.

Dal Gennaio 2012 la struttura del Garante del contribuente passava da organo collegiale di tre membri ad organo monocratico. Dopo circa un anno, l'intento era quello di affidare l'incarico al Presidente della Commissione Tributaria Regionale per ragioni di risparmio. E' palese quindi il conflitto d'interessi di giustizia tributaria che in questo caso si sarebbe creato: alle commissioni si rivolgono i contribuenti che considerano illegittima una pretesa fiscale, chiedendone quindi l'annullamento o la modifica; i giudici tributari, sono supportati dagli uffici di segreteria che dipendono a loro volta dal ministero e hanno sede negli uffici delle Entrate che emanano gli accertamenti esaminati dalle Commissioni. E' palese quindi il groviglio che si sarebbe creato nel caso di un'eventuale approvazione della seguente proposta di modifica.

Il Parlamento ha salvato questa figura, i cui poteri sono stati nel tempo perpetuamente criticati perché troppo limitati.

E' importante per questo, dar luce anche ad un'impostazione positiva della dottrina⁴⁹ che afferma che “non è per questo necessario modificare profondamente la disciplina che attualmente regola l'attività dei Garanti, essendo lo Statuto, anche sotto questo profilo, coerente e lungimirante”.

Anzi, più in generale, per smentire le scettiche previsioni di chi aveva immaginato il fallimento dello Statuto nel non riuscire a dare effettive e sostanziali garanzie al contribuente, limitando quindi le violazioni continue da parte del legislatore, basta cambiare parametro di riferimento.

L.SALVINI, *Il garante del contribuente*, Lo Statuto dei diritti del contribuente, Giappichelli 2004

Se si prendono in considerazione da un lato l'*attivismo* del contribuente nel partecipare all'esperienza giudiziale e reagire interessandosi alla nuova dottrina, e dall'altro l'applicazione dei principi statutari da parte della Corte di Cassazione, allora può comprendersi il notevole successo della Legge 212/2000. Ciò non toglie che non esistano, e non possano ravvisarsi prospettive di rafforzamento e di miglioramento.

1.3 La legge delega 11 marzo 2014: un'evoluzione dello Statuto del contribuente?

L'aula della Camera ha conferito la delega fiscale al Governo per ridefinire il sistema fiscale e renderlo più "trasparente equo e orientato alla crescita". Nell'arco temporale di un anno il Governo dovrà cambiare il "volto del fisco italiano" su tutti i fronti.

Il testo si compone di 16 articoli⁵⁰ che richiamano in primis alcuni principi generali e le procedure di delega; la revisione del catasto dei fabbricati, norme in materia di evasione ed erosione fiscale; l'elusione fiscale e l'abuso del diritto; norme in materia di tutoraggio; semplificazione fiscale e revisione del sistema sanzionatorio; la revisione del contenzioso e della riscossione degli enti locali; la delega per la revisione dell'imposizione sui redditi d'impresa e la previsione di regimi forfetari per i contribuenti minori; la razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e di imposte indirette e in materia di giochi pubblici; la delega ad introdurre nuove forme di fiscalità ambientale.

⁵⁰ http://media.directio.it/portal/norme/20140311_Legge23_Delega_riforma_sistema_fiscale.pdf

I principi generali cui la riforma fa riferimento sono senz'altro i principi costituzionali definiti dagli artt. 3 e 53, le norme europee, lo Statuto dei diritti del contribuente con particolare attenzione al vincolo di irretroattività e le disposizioni contenute nella legge 5 maggio 2009 n.42 in materia di federalismo fiscale. Ulteriori principi e criteri direttivi sono la tendenziale uniformità della disciplina delle obbligazioni tributarie; il coordinamento e la semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti; la coerenza e l'uniformità dei poteri in materia tributaria; la generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti d'imposta vantati dal contribuente e debiti tributari a suo carico.

Più che concentrare l'attenzione sulla struttura del sistema fiscale, e sulle eventuali modifiche che la riforma potrebbe comportare, è importante notare come l'analisi si sposta dal soggetto autoritativo, il fisco, ad un punto centrale equidistante dai due soggetti che costituiscono il rapporto tributario: il contribuente e l'Amministrazione.

La Commissione Finanze e Tesoro del Senato ha avviato dal febbraio 2014, un'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco.

Nell'art. 6 sono presenti norme volte alla costruzione di un migliore rapporto tra fisco e contribuenti attraverso forme di comunicazione e cooperazione rafforzata, con l'obiettivo di stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari. Un esempio è dato senz'altro dalla previsione, per le imprese di maggiori dimensioni, della costituzione di un sistema di rischio fiscale inserito nel sistema di controlli interni. Per i contribuenti di dimensioni minori invece, è previsto un ampliamento del sistema di tutoraggio che garantirebbe un miglior assolvimento degli

adempimenti tramite la predisposizione delle dichiarazioni, del calcolo delle imposte e la possibilità di invio dei modelli precompilati. Sarebbe inoltre rivisitata la disciplina degli interpelli, per assicurare da un lato maggiore tempestività nella redazione dei pareri e omogeneità della tutela giurisdizionale, e dall'altro una riduzione degli aggravati per i contribuenti e per l'Amministrazione eliminando forme di interpello obbligatori che non producono benefici.

In base all'art. 10 viene rafforzata la tutela giurisdizionale del contribuente, attraverso la razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario e l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria. E' stata quindi effettuata una revisione del contenzioso tributario, con particolare attenzione alla riscossione degli enti locali, definendo il principio di terzietà dell'organo giudicante e prevedendo l'ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie.

“Dall'attuazione della delega di cui all'art. 1 non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti.” “La revisione del sistema fiscale di cui la seguente legge persegue l'obiettivo della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti, anche attraverso la crescita economica, nel rispetto del principio di equità, compatibilmente con il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione, nonché degli obiettivi di equilibrio di bilancio e di riduzione del rapporto tra debito e prodotto interno lordo stabiliti a livello europeo.”

Il richiamo allo Statuto nel primo articolo della legge delega ne ha rafforzato il contenuto. Il fatto che nel testo, la legge 212/2000 sia seconda solo alla Costituzione e alle norme europee non è casuale.

L'obiettivo della scelta operata è quello di considerare lo Statuto un insieme di norme qualificate come principi “generali e costituzionali”, astratti e concreti allo stesso tempo, ma soprattutto attuali.

Il *corpus* delle fonti normative costituisce la base necessaria per sviluppare l'analisi del rapporto tra Pubblica Amministrazione e contribuente nella fase pre-processuale, dall'istruttoria all'accertamento.

Capitolo 2

Il rapporto tra Pubblica Amministrazione e contribuente: la fase istruttoria.

Presupposto del sistema tributario italiano è la collaborazione del contribuente chiamato ad auto-liquidare l'imposta calcolata nell'obbligazione tributaria in funzione della base imponibile.

L'intervento dell'Amministrazione finanziaria, eventuale e non obbligatorio, si verifica solo successivamente per verificare il corretto adempimento degli obblighi formali e sostanziali del soggetto passivo.

Si delinea in questo modo la funzione di controllo dell'Amministrazione, che in questa prima fase si trova in una posizione di *estraneità* e di *asimmetria informativa* rispetto alla sfera giuridica del contribuente e ai fatti che costituiscono presupposto delle imposte da riscuotere.

Mentre nell'obbligazione civilistica i soggetti sono in assoluta parità, l'obbligazione tributaria crea un rapporto tra Amministrazione finanziaria e cittadino che ha caratteristiche profondamente differenti. Nel rapporto tra Amministrazione e contribuente, il fisco si trova inizialmente in posizione svantaggiata, rispetto ad un ordinario creditore, in ambito *informativo*.

Questo è sicuramente il primo dei motivi per cui, per ovviare a questo deficit, sono stati rafforzati i poteri autoritativi dell'Amministrazione consentendo maggiori facilitazioni ad entrare nella sfera giuridica del

contribuente e ottenere le informazioni utili ai fini delle verifiche sulla situazione economica e sulla effettiva capacità contributiva dei privati.⁵¹

Il potere istruttorio esercitato dall'Amministrazione limita fortemente diritti fondamentali strettamente legati alla soggettività del contribuente sottoposto al controllo. Tra di essi si possono evidenziare l'inviolabilità del domicilio, l'inviolabilità della libertà, l'inviolabilità della corrispondenza ed altri ancora. Grazie alla riserva di legge quindi, si garantisce al privato il rispetto dell'art. 113 della Costituzione. Qualora tramite l'esercizio illegittimo dell'attività amministrativa siano realizzati la compressione o l'affievolimento dei diritti fondamentali, automaticamente essi tenderanno a riacquistare pienezza grazie all'ampia tutela del contribuente stesso.⁵²

“Il rispetto del principio di legalità, di imparzialità e trasparenza limita quindi l'attività istruttorie, in quanto non consente agli organi verificatori di compiere atti che non siano previsti dalla legge e regolati secondo criteri e modalità che la legge non contempli. In dottrina quindi si esclude un *potere inquisitorio generalizzato* attribuito agli organi verificatori, precisando che i *poteri inquisitori* sono tassativamente contemplati in una legislazione per casi costituita da lunghi elenchi previsti dagli art. 32 ss del D.P.R. 600/1973 e 51 ss. Del D.P.R. 633/1972”.⁵³

L'Amministrazione finanziaria è legittimata all'esercizio di poteri di carattere autoritativo, finalizzati alla ricostruzione del reddito effettivo e della reale capacità contributiva del soggetto sottoposto a controllo, oltre che alla verifica dell'adempimento degli obblighi formali di natura tributaria posti a carico del contribuente.

⁵¹ Aspetto ben evidenziato da A. AMATUCCI, Il fatto come fonte disciplina del procedimento tributario, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 71.

⁵² F. MOSCHETTI, *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*.

⁵³ LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano 1998

I compiti, nonché i poteri attribuiti agli Uffici finanziari in materia di imposte sui redditi e IVA, sono disciplinati negli artt. 31 a 45 del D.P.R. 600/1973 e 51 e 52 del D.P.R. 633/1972.

Essi si articolano in:

- controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta;
- rilevamenti delle eventuali omissioni;
- liquidazione delle imposte o delle maggiori imposte dovute;
- vigilanza sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti dal decreto sull'accertamento e dalle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi;
- irrogazione delle pene pecuniarie;
- presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.

L'art. 31 comma 2 del D.P.R. 600/1973 prevede che “la competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata”⁵⁴.

Corredate a tale normativa ci sono le disposizioni dell'art. 5 del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000, sostituito dal 1° gennaio 2009 con delibera del Comitato di gestione n.55 del 31 ottobre 2008, individua come Uffici periferici le Direzioni provinciali, alle quali

⁵⁴http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/committente-prestatore-opera/Dpr-600-del-1973.pdf?uuid=3f880bc0-2eb6-11e0-b8c8-54caaca71acc

sono affidate le attività di informazione e assistenza ai contribuenti, la gestione dei tributi, l'accertamento, la riscossione e la trattazione del contenzioso.

I poteri di ricerca di dati e notizie attribuiti agli Uffici finanziari rientrano anche nella competenza della Guardia di Finanza. Ai sensi degli art. 33, comma 3, del D.P.R. 600/1973 e 63, comma 1, del D.P.R. 633/1972, “la Guardia di Finanza *coopera* con gli Uffici finanziari per l’acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell’accertamento d’imposta e per la repressione delle violazioni delle leggi tributarie”⁵⁵.

Secondo la Cassazione, l’attività istruttoria svolta dai militari del corpo della Guardia di Finanza “può portare a conoscere situazioni penalmente rilevanti ma ciò non comporta che a priori, alle regole di procedura stabilite dalle singole leggi di imposta debba sostituirsi, per l’organo investigativo, l’osservanza delle norme del codice di procedura penale; argomentando diversamente, oltre a snaturare la natura amministrativa dell’indagine tributaria, si avrebbe aberrante conclusione che la Guardia di Finanza sarebbe obbligata a chiedere l’autorizzazione dell’Autorità giudiziaria, ai sensi dell’art. 33, D.P.R. n.600/1973 e art. 63, D.P.R. 633/1972, in relazione alle norme che disciplinano il segreto, per trasmettere agli uffici finanziari dati e notizie acquisiti nell’ambito della verifica fiscale, cioè di un’attività amministrativamente rilevante”⁵⁶

L’Amministrazione può esercitare i poteri sia internamente (in ufficio), sia esternamente (presso il contribuente). In particolare, la posizione del

⁵⁵http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/committente-prestatore-opera/Dpr-600-del-1973.pdf?uuid=3f880bc0-2eb6-11e0-b8c8-54caaca71acc

⁵⁶ Cass. 11 maggio 1989, n 7065; in tal senso Cass. 13 gennaio 1995, n.2526

contribuente può consistere in un *facere* (es. invito a comparire) o in un *pati* (es. accesso).

I soggetti destinatari dei poteri ispettivi vengono scelti in base ai criteri *selettivi*, stabiliti nei decreti di programma emanati annualmente in attuazione dell'art. 7 della legge 24 aprile 1980 n.146. Queste verifiche, per così dire “a sorteggio”, sono ormai poco utilizzate infatti l'ultimo decreto ministeriale in materia è il d.m. 30 settembre 1996.⁵⁷

In una prima fase gli Uffici selezionano i soggetti da sottoporre a verifica tramite parametri-indice di pericolosità fiscale; in seguito, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza individuano singoli contribuenti verso cui esercitare i poteri ispettivi.

Se l'attività istruttoria è svolta presso l'Ufficio, l'Amministrazione può invitare il soggetto, esplicitandone i motivi, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie o a esibire o trasmettere atti e documenti. Inoltre può recapitare ai contribuenti questionari che riguardino dati e notizie rilevanti ai fini del provvedimento di accertamento. La Corte di Cassazione con la sentenza n.263 del 12 gennaio 2012 ha stabilito che “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nella procedura improntata al principio del contraddittorio, quale quella prefigurata con la richiesta di informazioni e documenti mediante questionari, ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, una volta che il contribuente abbia ottemperato alla richiesta di chiarimenti, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di contestarne in modo specifico la completezza, la veridicità, l'idoneità probatoria, la qualificazione giuridica del fatto rappresentato e, più in generale, la

⁵⁷ Corriere tributario, 2001, N.814

correttezza in termini di effettiva deducibilità dei costi documentati. Solo dopo l'adempimento di tale onere di contestazione, può sorgere, in capo al contribuente, l'onere di provare le circostanze di fatto rilevanti per smentire le contestazioni dell'Ufficio'⁵⁸.

Nel caso in cui i contribuenti siano soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, l'Amministrazione può richiedere anche l'esibizione di bilanci, rendiconti, libri e registri previsti dalle disposizioni tributarie, oltre che dati notizie e documenti relativi all'attività svolta con riferimento ad un determinato periodo di imposta. Gli Uffici, una volta ottenuti i documenti, possono quindi estrarne copia o trattenerli.

2.1 Il controllo esterno: gli accessi.

L'attività che meglio garantisce l'effettivo controllo dell'adempimento degli obblighi tributari formali e sostanziali per l'Amministrazione⁵⁹ è il controllo esterno svolto presso il contribuente. L'attività è disciplinata dagli art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 in materia di IVA e art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973. Seppur sia il più efficace per gli Uffici, il controllo esterno è sicuramente il più invasivo per il contribuente, i cui diritti soggettivi, come già analizzato, sono certamente ristretti, seppur nei limiti previsti dalla legge. Nel caso in cui il potere ispettivo sia esercitato in carenza dei presupposti previsti dalla legge, la verifica fiscale è viziata per eccesso di potere e il contribuente può far valere la violazione dei propri diritti fondamentali.

⁵⁸ <http://www.giurcost.org/decisioni/2012/0263s-12.html>

⁵⁹ M.CANTARINI, *accesso ai documenti amministrativi: diritto soggettivo o interesse legittimo?*

Il controllo sostanziale delle posizioni fiscali dei contribuenti effettuato dagli organi preposti inizia con gli accessi, e a seguire ci sono ispezioni e verifiche.

L'accesso rappresenta il momento iniziale della verifica e prima di analizzare come esso si articola in concreto, è importante effettuare una distinzione tra accesso partecipativo⁶⁰ ed accesso conoscitivo.

L'art. 10 della legge 241/1990 stabilisce colui che partecipa al procedimento amministrativo ha diritto all'accesso cosiddetto *partecipativo* che consiste nella possibilità di prendere visione degli atti del procedimento al fine di presentare memorie, documenti e note difensive. Diverso è invece l'accesso *conoscitivo*, previsto dagli artt. 22 ss. della stessa legge, che consiste nella possibilità da parte dei soggetti terzi interessati (esterni al procedimento), di ottenere informazioni dalla Pubblica Amministrazione, come nel caso dell'accesso extra-procedimentale.

La Legge, all'art. 13, dispone però che le norme in tema di partecipazione non si applicano al procedimento tributario diversamente dall'accesso conoscitivo, per cui essa non prevedeva alcuna specifica esclusione. Il dibattito tra giurisprudenza e dottrina, ha visto la prima schierarsi a favore del riconoscimento del diritto di accesso a chiunque ne avesse avuto un interesse personale e concreto per la tutela di situazioni giuridicamente rilevanti, e quindi anche al contribuente; la dottrina invece, ha ritenuto incoerente che mentre l'accesso partecipativo dovesse ritenersi escluso, quello conoscitivo fosse ammesso in mancanza di un apposito divieto. La modifica alla Legge 241/ 1990 tramite la Legge n. 15/2005 ha confermato

⁶⁰M. CASARSA., *La disciplina del diritto di accesso ai documenti amministrativi in ambito tributario*; Fisco Oggi, rivista telematica

l'inapplicabilità delle norme sulla partecipazione, confermando la teoria proposta dalla dottrina.

L'art. 24 afferma che "il diritto di accesso è escluso per i documenti coperti da segreto, per gli atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e programmazione, nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le norme che li regolano". Una prima teoria⁶¹ afferma che l'esclusione creerebbe profili di incostituzionalità perché in contrasto con il diritto di informazione del privato presente nell'art. 21 della Costituzione e con il principio di buon andamento dei pubblici uffici dell'art. 98 della Costituzione, che non sarebbe rispettato a causa del rifiuto della partecipazione o dell'accesso da parte della Pubblica Amministrazione. La forte sensibilità degli interessi in gioco e l'articolazione del procedimento tributario, non lasciano spazio alla partecipazione da parte di terzi, essendo uno soltanto il soggetto interessato: il soggetto d'imposta. Invero una seconda tesi, prevalente rispetto alla prima, afferma che anche se la struttura procedimentale non lascia spazio alla partecipazione di terzi, non è detto che l'esclusione si riferisca proprio al soggetto di imposta, diretto interessato.

La dottrina più recente stabilisce che in realtà, la partecipazione e l'accesso sono istituti compatibili con il procedimento tributario. Essi non operano secondo i dettami della legge 241/1990, ma secondo gli schemi dello Statuto dei diritti del contribuente in maniera conforme alla precedente disciplina, poiché la Legge sul procedimento amministrativo ammette che per questi valgono "le regole speciali previste dalle norme di settore".

⁶¹ A.CENICCOLA, *Partecipazione ed accesso nel diritto tributario*.

Innanzitutto l'art. 5 dello Statuto obbliga l'Amministrazione a "assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria", dato l'elevato numero di leggi in materia finanziaria e la loro mutevolezza, implementando la predisposizione di strumenti di informazione elettronica.

L'art. 7 garantisce trasparenza in quanto stabilisce l'obbligo di motivazione di tutti gli atti dell'Amministrazione come previsto dall'art. 3 della legge 241 sugli atti amministrativi. Gli atti non motivati o che presentano un vizio di motivazione sono illegittimi per violazione di legge, e possono essere impugnati davanti al giudice amministrativo.

L'art. 12, infine, dispone che il contribuente ha il diritto di essere informato delle ragioni che giustificano le verifiche fiscali, del loro oggetto, nonché dei diritti e degli obblighi che la legge gli riconosce in tale sede, nonché della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa davanti agli organi di giustizia tributaria.

Lo Statuto non contiene un'espressa previsione del diritto del contribuente di richiedere all'Amministrazione atti in suo possesso, al contrario affida all'Amministrazione stessa, il compito di fornire ad esso i documenti e gli atti ai quali è interessato, sanzionando in alcuni casi con la nullità o l'illegittimità l'operato dell'Amministrazione. Pertanto la differenza principale tra la legge 241/1990 e lo Statuto del contribuente è che, mentre secondo la prima il privato assume una posizione attiva in termini di partecipazione tramite l'accesso e quindi l'esercizio del diritto di informazione, lo Statuto inquadra il contribuente in un'ottica passiva. E' quindi l'Amministrazione che deve comunicare al privato gli atti necessari, a pena di nullità o illegittimità, ponendo il contribuente in una posizione di

vantaggio. Ciò che è a sfavore del soggetto è che, gli atti di cui viene informato il contribuente sono solo degli quelli di sua pertinenza, differentemente da quanto dispone nell'ambito del diritto di accesso la legge 241/90 che invece amplia le pretese conoscitive a qualsiasi atto della Pubblica Amministrazione, purché dimostri un interesse giuridicamente rilevante e non leda l'altrui diritto alla riservatezza. In ragione di ciò, il legislatore ha colmato il *deficit* di tutela attraverso l'istituzione di un Garante del Contribuente. Introdotta quindi questa figura, è doveroso precisare la differenza tra accesso e richiesta di informazioni. L'accesso agli atti riferito alla legge 241/90 consente al contribuente di richiedere all'Amministrazione documenti utili per la tutela della propria posizione. L'art. 1 della legge 205/2000 che ha modificato la legge Tar, ha infatti stabilito che il privato, in pendenza di un ricorso innanzi al giudice amministrativo può domandare al presidente del tribunale l'acquisizione del documento necessario attraverso un procedimento incidentale. Viceversa la richiesta di informazioni del Garante, può avvenire non solo a scopo investigativo, ma anche con quello di verificare eventuali disfunzioni negli Uffici finanziari e di segnalare possibili irregolarità agli organi di controllo.

Il momento iniziale della verifica fiscale è rappresentato dall'accesso, intervento specifico e non protratto nel tempo, finalizzato all'acquisizione di materiale istruttorio a cui si dà inizio solo a seguito delle ricerche preliminari svolte presso l'ufficio. Durante questa fase gli organi verificatori possono, senza il consenso o addirittura contro la volontà del contribuente, entrare e permanere in locali destinati all'esercizio di attività commerciale, agricola, artistica o professionale, in locali adibiti ad abitazione, con lo

scopo di eseguire ispezioni documentali, verifiche, ricerche e tutte le altre rilevazioni utili ai fini dell'attività accertativa.

2.1.1 Le garanzie del contribuente alla luce della Legge 212/2000.

Il potere di accesso ha subito delle limitazioni per effetto della Legge 27 luglio 2000, il cui art. 12, comma 1, prevede che “tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagini e controllo sul luogo. Essi si svolgono in casi eccezionali ed urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.”⁶²

I poteri istruttori di accertamento possono essere ricondotti a due fondamentali tipologie: la prima che presuppone accessi diretti presso i locali in cui viene esercitata l'attività, durante l'ordinario esercizio della stessa; e la seconda, cosiddetta “a tavolino” in cui manca l'accesso, essendo sostituito da una richiesta al contribuente di comparire ed esibire documenti e scritture contabili o ancora comunicazione di dati e notizie ai sensi degli artt. 32 del DPR n.600/1973 e 51 del DPR n. 633/1972.

La Circolare n. 250400 del 17 agosto 2000 del Comando Generale del Corpo della Guardia di Finanza individua i limiti oggettivi posti dallo

⁶² <http://www.altalex.com/index.php?idnot=9634>

Statuto stilando un'elencazione piuttosto fitta delle operazioni da poter compiere. Essa precisa l'obbligo di contemperare l'interesse del contribuente a non subire limitazioni del proprio diritto al normale esercizio dell'attività economica, con l'interesse dell'Amministrazione finanziaria a ricercare eventuali prove di violazioni alla normativa fiscale⁶³.

La norma di carattere generale attribuisce all'accesso un carattere di eccezionalità ed urgenza da cui discende che esso può essere effettuato con "modalità tali da arrecare la minor turbativa possibile allo svolgimento delle attività" non compromettendo alcun riflesso negativo nei rapporti con clienti, fornitori, e altri soggetti.

Il Comando Generale della Guardia di Finanza, con la Circolare n. 98000 del 15 marzo 2002⁶⁴ ha inoltre disposto che le operazioni siano condotte con la "massima riservatezza e discrezione e nelle migliori condizioni per lo sviluppo del dialogo con i contribuenti". Inoltre in linea con l'art. 12 comma 5 dello Statuto del contribuente, afferma che "la presenza dei verificatori deve essere discreta, non traumatica e appariscente". Lo Statuto infatti stabilisce che la durata massima della verifica è di 30 giorni lavorativi, prorogabili per altri 30 giorni nei casi di particolare complessità. La Corte di Cassazione con la Sentenza del 27 settembre 2011 n.19692, ha riferito questo *termine* alla *permanenza* dei verificatori e non alla durata della verifica stessa. In tal senso, la verifica può estendersi anche a cinque mesi, in quanto i giorni di effettiva presenza da conteggiare non necessariamente devono essere consecutivi.

⁶³ G.NAPOLI, S. ROCCHI, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*.

⁶⁴ <http://www.altalex.com/index.php?idnot=4477>

2.1.2 Le autorizzazioni.

In base ai luoghi in cui è svolta l'attività, le autorizzazioni ad accedervi variano secondo quanto previsto dalla normativa tributaria. Infatti qualora non fossero rispettate le casistiche, l'accesso stesso risulterebbe illegittimo, e dagli atti che seguirebbero, processo verbale di constatazione e avviso di accertamento, ne deriverebbe nullità insanabile.

La distinzione che prima rilevava tra enti commerciali ed enti non commerciali, ad oggi non è più in vigore. L'accesso presso gli enti non commerciali precedentemente era assimilato a quello previsto per le abitazioni private, ex art. 52 del D.P.R. 633/1972, prevedendo quindi l'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria solo in presenza di riscontri documentali inoppugnabili sullo svolgimento di attività commerciali all'interno dei locali. Con l'art. 8, comma 22, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, in vigore dal 2 marzo 2012, convertito in L. 26 aprile 2012, n. 44, è stato facilitato l'accesso ai locali in cui si svolgono attività non commerciali, equiparandole a quelle commerciali, agricole, artistiche o professionali⁶⁵.

Affinchè emerga lo scopo della verifica, i verificatori devono essere muniti di un'apposita autorizzazione, rilasciata dal capo dell'Ufficio da cui essi dipendono, o alternativamente dal Comandante del reparto della Guardia di Finanza.

Gli impiegati degli Uffici finanziari sono autorizzati dal direttore dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione ha sede il soggetto da sottoporre a verifica. I militari della Guardia di Finanza, invece, devono essere muniti del *foglio di servizio* nel quale è trascritto, per ogni luogo

⁶⁵ F.TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 2013.

presso il quale è previsto l'intervento, il relativo ordine di accesso. L'autorizzazione deve essere esibita al contribuente o alla persona che lo rappresenta, in modo da dare la possibilità di identificare esattamente i verificatori e di conoscere l'ambito operativo della verifica, desumibile dall'autorizzazione o dal foglio di servizio.

Se il contribuente si oppone all'accesso, i verificatori, richiedendo l'intervento della Guardia di Finanza o di un altro organo di polizia, possono ugualmente effettuare l'accesso.

La polizia tributaria, a norma dell'art. 35 della L. 7.1.1929, n. 4, può accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad una azienda industriale o commerciale allo scopo di eseguire verificazioni e ricerche.

L'accesso può avere luogo nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali e agricole, sia dichiarati dal contribuente ai sensi dell'art. 35, D.P.R. n. 633/1972, sia quelli nei quali è svolta effettivamente l'attività.

L'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni deve essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato. Infatti, in caso di verifica fiscale nei confronti di un professionista (Architetto, Avvocato, Ingegnere), i verificatori, prima di procedere all'accesso nei luoghi dove è svolta l'attività professionale, dovranno richiedere ed ottenere la presenza del professionista, o di una persona da lui delegata. L'accesso presso l'azienda invece, può svolgersi anche in mancanza del titolare, al quale dovrà poi essere notificata in seguito l'autorizzazione all'accesso e la sua verbalizzazione.

La disciplina per accedere in locali adibiti anche ad abitazione è sicuramente più stringente. L'abitazione privata del contribuente, in ragione della tutela dettata dall'art. 14 della Costituzione, richiede l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e la gravità degli indizi di violazione delle norme fiscali, conformemente al disposto dell'art. 52 co. 2 DPR 633/72. Dove questi manchino, l'autorizzazione all'accesso domiciliare è illegittima in base alla sentenza del 20 marzo 2009 n.6836 della Suprema Corte, Sez. V⁶⁶.

I gravi indizi di violazioni non sono necessari per gli accessi presso locali ad uso promiscuo, essendo sia abitazione che luogo dove è esercitata l'attività. Non vi è promiscuità dei locali se l'abitazione, pur trovandosi nello stesso edificio, è distinta dal luogo di lavoro, né se l'abitazione, pur comunicante con il luogo di esercizio dell'attività, è da questo divisa da una porta chiusa e provvista di due separati ingressi.

E' sempre necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità Giudiziaria più vicina per procedere, durante l'accesso, a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale. L'ispezione documentale può anche essere estesa a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate nei locali aziendali.

⁶⁶http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/03/istruzioni-uso-accertamento-professionisti/cass-Sen-6836-2009.pdf?uuid=d8596010-59cc-11e0-8e5c-0630347f627a

L'autorizzazione, motivata anche *per relationem*, è un provvedimento di natura amministrativa e non giurisdizionale ed è quindi sindacabile solo dinanzi al giudice tributario. Tutti gli atti che precedono l'accertamento tributario sono all'interno del procedimento stesso, e in quanto endoprocedimentali non possono essere oggetto di impugnazione né dinanzi al giudice tributario, né a quello amministrativo se non al termine del procedimento medesimo, cioè all'emissione del provvedimento impositivo finale: l'avviso di accertamento.⁶⁷

Tale linea interpretativa⁶⁸ è condivisa anche dalla giurisprudenza di legittimità, la quale, con pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite, Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315⁶⁹ ha ribadito che:

“a) nella disciplina del contenzioso tributario quale risultante dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la tutela giurisdizionale dei contribuenti, con riguardo ai tributi cui le norme citate fanno riferimento, è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, concepita comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria;

b) tale esclusività non è suscettibile di venir meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile e, quindi, di impossibilità di proporre contro tale provvedimento quel reclamo che costituisce il veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione perché siffatte *situazioni* (quando fattualmente riscontrate) incidono *unicamente sull'accoglibilità della domanda (ossia sul merito), valutabile esclusivamente dal giudice*

⁶⁷ Consiglio di Stato, Sez. IV, 19 aprile 1995, n. 264

⁶⁸ M VILLANI, *Verifiche fiscali*, art. 05/04/2011.

⁶⁹ http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/03/istruzioni-uso-diritto-risarcimento/Cassazione-6315-del-16-marzo-2009.pdf?uuid=9889bfae-4958-11e0-a51e-7bec9a8d45a3

avente competenza giurisdizionale sulla stessa, e non già sulla giurisdizione di detto giudice;

c) la giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario non ha ad *oggetto* solo gli atti per così dire «finali» del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come *impugnabili* dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992), ma investe tutte le fasi del procedimento che hanno portato all'adozione ed alla formazione di quell'atto, tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto «istruttorio» prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto *finale* impugnato;

d) gli atti istruttori fiscali non sono autonomamente impugnabili, proprio perché hanno carattere infraprocedimentale.”

Gli atti prodromici o strumentali all'accertamento fiscale, come l'autorizzazione all'accesso domiciliare rilasciata dal Procuratore della Repubblica, non possono formare oggetto di autonoma impugnazione, in particolare se si tratta di diritti soggettivi e non di interessi legittimi, in quanto la loro eventuale illegittimità potrà essere fatta valere soltanto in futuro con l'impugnazione del provvedimento finale, che sia avviso di rettifica o accertamento.

2.1.3 Accessi senza autorizzazione e utilizzabilità dei dati rilevanti.

Seppur l'art. 33, co. 1, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 sulle modalità di accesso alle aziende, che richiama l'art. 52, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, richiede l'autorizzazione del capo dell'Ufficio, esso non prevede alcuna nullità, nel caso quest'ultima manchi, differentemente da quanto stabilito invece nel caso in cui l'accesso sia effettuato presso il domicilio della persona fisica.

Secondo la Cassazione⁷⁰, non essendo specificata alcuna previsione in tal senso, i dati reperiti presso un centro elaborazione all'interno dell'azienda sottoposta alle indagini della Guardia di finanza, senza l'autorizzazione richiesta, sono utilizzabili ai fini della verifica. Infatti, accertatane l'attendibilità della provenienza e del contenuto, gli organi di controllo hanno la possibilità di utilizzare tutti i documenti di cui siano venuti in possesso.

Le Commissioni Tributarie si sono spesso orientate in senso opposto, ritenendo l'illegittimità dell'acquisizione documentale, causa di inutilizzabilità della stessa. I Supremi Giudici, hanno peraltro confermato che, anche nel caso in cui la contabilità fosse trascritta e custodita su file, essa è da considerarsi pienamente scritture dell'impresa poiché riferita a dati parzialmente extracontabili, eventualmente schematizzati in prospetti, e che quindi forniscono, molto probabilmente, il quadro effettivo della situazione aziendale, costituendo quindi fonti di presunzioni gravi, precise e concordanti.

⁷⁰ Sent. Corte di Cassaz., 12 febbraio.2010, n. 3388

Appunti, annotazioni e memorie personali che costituiscono la cosiddetta *contabilità in nero* rappresentano un valido elemento indiziario avente i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza richiesti dall'art. 39, D.P.R. 600/1973.

Infatti, la documentazione extra-contabile, reperita a seguito di un'ispezione, che registri quantitativamente i singoli atti di impresa e che rappresenti la situazione patrimoniale e reddituale dell'attività svolta, può essere considerata al pari delle scritture contabili di cui all'art. 2709 c.c., e in tale senso deve essere ritenuta elemento probatorio, spettando così al contribuente l'onere di fornire la prova contraria.

“L'arbitrario accesso da parte della Guardia di finanza in un locale estraneo all'impresa verificata, a seguito del quale sia stata effettivamente rinvenuta la documentazione extracontabile dell'impresa stessa, in base alla quale venga poi emesso un avviso di accertamento.”⁷¹

Nella seguente fattispecie, la Guardia di Finanza aveva illegittimamente acquisito gli elementi probatori, ricondotti all'indagine in corso, effettuando un accesso in un locale totalmente estraneo all'attività imprenditoriale e senza alcuna autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica.

Essendosi quindi verificata una violazione dell'art. 52, D.P.R. 633/1972, l'avviso di accertamento emesso in base alla documentazione così acquisita deve ritenersi nullo.

⁷¹ Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 19.1-28.4.2010, n. 10137 costituisce una violazione dell'art. 52, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, in riferimento all'art. 360 c.p.c.

2.1.4 Gli accessi presso gli studi professionali.

A decorrere dal 1° Gennaio 1992 i funzionari dell'Amministrazione finanziaria ed i militari del corpo della Guardia di Finanza possono accedere presso gli studi professionali senza che sia necessaria l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria. Tuttavia l'accesso negli studi professionali deve essere eseguito "in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato"⁷². L'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria è necessaria per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, ferma restando la norma di cui all'art. 103 cod. proc. pen. (garanzia di libertà del difensore) che vieta ispezioni, perquisizioni e sequestri di documenti negli uffici dei difensori.

La previgente normativa attribuiva all'Autorità giudiziaria solo un controllo di natura formale sull'attività di verifica nei confronti dei professionisti. L'autorizzazione era considerata *atto dovuto* da parte del magistrato⁷³. Infatti, la richiesta poteva essere motivata dagli organi verificatori, ed effettuato il controllo di legittimità, l'Autorità giudiziaria concedeva l'autorizzazione. L'abolizione della preventiva autorizzazione per l'accesso presso gli studi professionali è stata bilanciata in modo

⁷² Art. 52 comma 1 DPR n. 633/1972.

⁷³ L. SALVINI, *Accesso e ispezioni negli studi professionali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, p.28 ss, dove premessa l'osservazione secondo cui "a fronte di una disposizione della legge delega per la riforma tributaria (art. 10, secondo comma, n.4 legge n.825/1971) che prescriveva, in tema di accertamento, il rispetto del segreto professionale" e che "il legislatore delegato si era limitato, nell'art.52 (del DPR n. 633/1972), ad imporre la previa autorizzazione del procuratore della repubblica per accedere in locali adibiti solamente a studio professionale e non anche all'esercizio di attività commerciale o agricola" sottolinea che "l'autorizzazione non tutelava affatto, in realtà, il segreto professionale, e per vari motivi: perché per il suo rilascio non erano prescritti specifici presupposti, né doveva essere provvista di motivazione; perché era data prima dell'accesso e non riguardava dunque specifici documenti o notizie che il professionista sostenesse essere coperti dal segreto; perché non era richiesto per l'accesso in qualsiasi studio professionale, ma solo per l'accesso negli studi in cui si svolgesse anche attività commerciale o agricola".

sostanziale, dall'obbligo di eseguire l'accesso esclusivamente in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

Il legislatore ritiene prevalente la tutela degli interessi del contribuente rispetto ai possibili danni che la procedura dettata potrebbe arrecare agli interessi erariali. La legge richiede l'intervento del contribuente o di chi lo rappresenta quando devono essere raccolte dichiarazioni attribuibili al contribuente stesso. Da ciò proviene che l'accesso, in mancanza del titolare dello studio o di delega, non può essere eseguito, e l'eventuale assenso all'accesso da parte di un collaboratore senza delega comporta automaticamente nullità del successivo atto impositivo.

La legge non dispone modalità prefissate per l'accertamento della presenza del professionista al momento dell'accesso. In caso il professionista sia assente all'avvio dell'ispezione, i verificatori non possono intervenire d'autorità o farsi assistere da terzi.

Appena iniziato l'accesso, gli organi di controllo hanno l'obbligo di contattare il professionista per concordare il suo rientro in ufficio o il rilascio dell'apposita delega al dipendente o collaboratore presente presso l'ufficio. Inoltre, in base al comma 3 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 si può aggiungere che è "in ogni caso necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili ripostigli e simili, e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il

segreto professionale” ferma restando la norma di cui all'art. 103 del codice di procedura penale sulle garanzie di libertà del difensore.⁷⁴

L'art. 622 del codice penale definisce la tutela del segreto professionale, e prevede il delitto di indebita rivelazione di notizie apprese in ragione del proprio stato, ufficio o professione. Il segreto è tutelato in ragione dell'esigenza di salvaguardare l'interesse privato alla riservatezza dei clienti terzi che si rivolgono ad un professionista.

In fase processuale il professionista ha la facoltà di astenersi dal testimoniare su quanto conosciuto per ragione della propria professione (art. 200 del codice di procedura penale); inoltre, può rifiutarsi di esibire atti e documenti richiesti dall'Autorità giudiziaria, dichiarando per iscritto che si tratta di notizie coperte dal segreto professionale (art. 256 del codice di procedura penale).

Gli organi di controllo possono accedere lecitamente ai fascicoli dei clienti solo per acquisire documenti che costituiscono prova dei rapporti finanziari intercorsi tra professionisti e clienti.

Quando il professionista opponga il segreto professionale, i verificatori hanno la possibilità di richiedere l'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria per procedere ugualmente. E' dubbio se, nel caso in cui l'autorizzazione

⁷⁴ La norma disciplina le “garanzie di libertà del difensore” nell'ambito dei procedimenti penali. In particolare, sono previsti limiti ai poteri di polizia giudiziaria nei confronti dei difensori; presso i difensori e gli investigatori privati autorizzati e incaricati in relazione al procedimento, nonché presso i consulenti tecnici non si può procedere a sequestro di carte o documenti relativi all'oggetto di difesa, salvo che costituiscano corpo del reato; nell'accingersi a eseguire un'ispezione, una perquisizione o un sequestro nell'ufficio di un difensore, l'autorità giudiziaria a pena di nullità avvisa il consiglio dell'ordine forense del luogo perché il presidente o un consigliere da questo delegato possa assistere alle operazioni; alle ispezioni; alle perquisizioni e ai sequestri negli uffici dei difensori procede personalmente il giudice, ovvero nel corso delle indagini preliminari, il pubblico ministero in forza di motivato decreto di autorizzazione del giudice.

venga concessa, sia esclusa qualsiasi forma di appello da parte del professionista.

L'art. 700 del cod. proc. civile afferma che: “la competenza a decidere sull'annullamento di tale autorizzazione è del giudice tributario (in esito all'impugnazione dell'accertamento) e non di quello amministrativo (in via immediata).Pertanto, lo schema delineato dal legislatore con l'art. 52, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 importa che la tutela giurisdizionale sia attivabile solo in futuro, se e quando l'Amministrazione finanziaria provvederà a notificare l'avviso di accertamento. In sostanza, l'autorizzazione del magistrato è considerata atto endoprocedimentale, non immediatamente impugnabile, sicchè eventuali vizi vanno fatti valere, in base al principio della nullità derivata, soltanto in sede di impugnazione dell'atto impositivo”.

In base alla sentenza del 7 maggio 2010 n.11082⁷⁵ delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione qualora l'Autorità giudiziaria non dovesse rilasciare l'autorizzazione, è fatta salva ai verificatori la possibilità di reiterarla offrendo nuove motivazioni.

2.1.5 La mancata esibizione di libri, registri, scritture e documenti.

Al fine di garantire il buon esito delle verifiche fiscali e di aggirare ogni eventuale ostacolo posto dal contribuente durante i controlli, il legislatore

⁷⁵ <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/2748.php>

ha previsto conseguenze al rifiuto ingiustificato di esibizione delle scritture contabili e dei documenti.⁷⁶

Tre sono i comportamenti del soggetto passivo d'imposta riconducibili ad una condotta diretta ad ostacolare il regolare svolgimento della verifica: il rifiuto di esibizione dei documenti richiesti; la dichiarazione non veritiera di non possederli; la sottrazione o l'occultamento degli stessi all'ispezione.

L'art. 32, comma 3, del DPR 600/1973 dispone che “gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.⁷⁷ Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta”. Le suddette cause di inutilizzabilità, ai sensi del comma 4 della stessa norma, “non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile”.

Sul piano sanzionatorio l'art. 11, comma 1, lett.c), del d.lgs. 18 dicembre 1997, n.471, punisce con la sanzione amministrativa da 258 a 2065 euro la condotta di inottemperanza a qualsiasi richiesta fatta dagli organi

⁷⁶ E. MASTROGIACOMO, *Il rifiuto di esibizione delle scritture contabili e dei documenti. Effetti amministrativi e penali*, in *il Fisco*, 2004.

⁷⁷ La Cass. Sez. trib. 26 Maggio 2008, n. 13511, ha affermato che i documenti prodotti dal contribuente nel giudizio tributario, dei quali abbia in precedenza rifiutato l'esibizione all'Amministrazione finanziaria, non possono essere presi in considerazione ai fini del decidere, anche in assenza di una eccezione in tal senso dell'Amministrazione resistente. Quest'ultima ove intenda produrre documenti da cui risulti l'inutilizzabilità di quelli prodotti dal contribuente, trattandosi di libri, registri, scritture e documenti di cui sia stata rifiutata l'esibizione, deve provvedervi nel corso del giudizio di primo grado, in ossequio al principio di lealtà processuale ed ha l'onere di contestazione, nonché per consentire alla controparte di presentare motivi aggiunti, ammessi solo nel giudizio di primo grado (Cass, Sez. trib; 22 febbraio 2008, n.4605)

dell’Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza nell’esercizio dei poteri loro conferiti.

L’art. 10 del D.L. 10 marzo 2000, n.74 prevede poi il reato di occultamento e di distruzione delle scritture contabili. “Commette reato chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l’evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non permettere la ricostruzione dei redditi o del volume d’affari”.

In base alla Circolare Ministeriale del 4 Agosto 2000, n. 54 “l’occultamento, consiste nel tenere nascosta la contabilità, per cui la fattispecie criminosa non può ritenersi integrata qualora - ad esempio - il contribuente abbia affidata a terzi la gestione della propria contabilità; la distruzione, invece, consiste nell’eliminazione o soppressione materiale delle scritture contabili o dei documenti ovvero nel disfacimento degli stessi, così da impedirne la semplice lettura. L’elemento psicologico richiesto, come per gli altri delitti, è il dolo specifico, consistente nel fine di evadere o di consentire a terzi l’evasione. E’ punibile anche il tentativo.”

L’occultamento della contabilità può realizzarsi anche con il materiale nascondimento nello stesso posto o in altro luogo rispetto a quello ove i documenti devono essere conservati o con il rifiuto ad esibirli.⁷⁸ A tal proposito però, l’ipotesi di occultamento non potrebbe configurarsi allorchè le scritture contabili siano conservate in luogo diverso dalla sede dell’impresa non essendovi nessuna norma che ne impone la conservazione nel luogo in cui l’impresa svolge l’attività. Esiste però l’obbligo di indicare

⁷⁸ Cass., Sez. III pen., 26 marzo 1991, n.3332

nelle dichiarazioni, i luoghi o le persone presso cui è depositata la documentazione contabile.⁷⁹

L'interesse che l'art. 10 del d.lgs. n.74/2000 intende tutelare non è solo quello della trasparenza fiscale. Il delitto si perfeziona con l'occultamento o la distruzione anche parziale delle scritture contabili, purchè tali da non consentire la ricostruzione dell'ammontare dei redditi o del volume d'affari.⁸⁰ L'impossibilità di tale ricostruzione va, quindi, rapportata alle dimensioni dell'impresa e alle scritture o ai documenti obbligatori che il contribuente ha sottratto all'accertamento.⁸¹

In altri termini, non è essenziale l'impossibilità di ricostruire tutta la gestione economica del contribuente per l'anno di imposta interessato.

Il giudice deve, quindi, "accertare, in base ad una valutazione comparativa della documentazione esistente e di quella mancante, se la condotta fraudolenta sia idonea a mettere in pericolo la funzione probatoria dei cespiti imponibili che la legge assegna alla documentazione e alla scritturazione obbligatoria".

La mancata esibizione di libri, i registri, le scritture e i documenti ha rilevanza ai fini probatori. In base alle disposizioni del comma 5 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa come sancito chiaramente dalla Corte di Cassazione con sentenza del 25 gennaio 2010, n. 1344.

⁷⁹ Artt. 35, commi 2 e 3, e 52, comma 10, del DPR n. 633/1972

⁸⁰ Secondo la Cass.; Sez.III pen.; 21 gennaio 2008, n. 3057, "l'impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume degli affari, in quanto incide direttamente sull'interesse protetto, va propriamente considerata come elemento essenziale del reato, che, in quanto tale, è coperto dalla colpevolezza, e non come semplice condizione di punibilità".

⁸¹ Cass.; Sez. III pen.; Sent. n. 3057/2008 cit.

In merito, la Cassazione ha stabilito che a seguito di specifica richiesta documentale da parte dei funzionari, il caso in cui contribuente abbia dichiarato di essere sprovvisto dei documenti e si sia riservato di presentarli successivamente, “integra” le ipotesi di *rifiuto di esibizione*, con la conseguente impossibilità di utilizzo della documentazione in sede amministrativa e contenziosa.

Secondo la Suprema Corte, la normativa non attribuisce al contribuente nessuna facoltà di scelta tra esibizione immediata e differita. Se da un lato è indiscutibile che la richiesta di esibire la documentazione rientri nei poteri legittimamente esercitati dai funzionari, tuttavia, dovrebbe essere concesso al contribuente un ragionevole lasso di tempo per provvedervi, specie nei casi in cui la mancanza dipenda da cause di forza maggiore.

Ogni forma di accertamento fiscale che non si fondi su elementi certi, concordanti, diretti ed inequivoci, non contribuisce alla ricerca della capacità contributiva del soggetto passivo, ma ad una sanzione impropria per il contribuente “distratto o negligente”. Se è vero che la capacità contributiva effettiva si fonda su elementi giuridici formali e definiti, d’altro canto bisognerebbe tener conto delle circostanze fattuali e sostanziali in cui si ritrovi il contribuente stesso al momento della verifica.

La Cassazione non ha tenuto sufficientemente conto della necessità di distinguere se vi sia o meno intenzionalità nella sottrazione delle scritture contabili dal controllo a cui il soggetto passivo è sottoposto.

La valutazione dell’elemento soggettivo su cui si basa talvolta la mancata esibizione della contabilità può essere effettuata solo successivamente, in sede amministrativa o contenziosa. Solo il successivo comportamento del

contribuente può dimostrare quindi se sia stata realmente una temporanea indisponibilità o una sottrazione intenzionale.

2.2 Il controllo esterno: ispezioni, verifiche e perquisizioni.

Effettuato l'accesso, i verificatori compiono una serie di attività volte alla ricerca e all'acquisizione di dati utili ai fini delle successive fasi dei controlli. Prima di avviare la ricerca però, i funzionari devono invitare il contribuente, o il suo legale rappresentante a mostrare tutta la documentazione ritenuta obbligatoria in base alla normativa fiscale.⁸²

Successivamente, se la raccolta dei documenti esibiti risulti carente, gli organi verificatori possono avviare le ricerche che si articolano in: ispezioni documentali, verifiche e perquisizioni.

L'ispezione documentale è un atto di autorità e in quanto tale può essere svolto anche contro la volontà del contribuente, differentemente dalla raccolta in cui ne è richiesta la collaborazione. L'ambito di estensione comprende anche tutti i documenti, libri, registri e scritture non obbligatori che il contribuente può predisporre nell'ambito dell'attività. Il controllo consiste quindi nel confronto tra la documentazione obbligatoria e quella facoltativa al fine di verificarne la corretta tenuta, la loro attendibilità e il grado di *coerenza* del sistema contabile interamente considerato.

Importante è la differenza tra controlli contabili ed extra-contabili. Mentre dai primi possono discendere violazioni soltanto formali che non incidono sulla base imponibile, l'imposta o il pagamento del tributo, dalle verifiche

⁸² Circolare n.1/1998 della Guardia di Finanza.

extra-contabili possono risultare violazioni sostanziali. Queste ultime possono modificare la reale capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta, variando così anche le rispettive aliquote, la liquidazione e il versamento dei tributi.

Il controllo sostanziale si articola in quattro fasi: il riscontro materiale; il riscontro di coerenza interna, ovvero la verifica della corrispondenza tra documenti contabili ed extra-contabili esibiti dal contribuente; il riscontro di coerenza esterna che si esplica nel confronto tra le scritture contabili e ogni altro elemento acquisito che faccia riferimento a controlli incrociati o controlli collaterali; e infine il riscontro diretto-presuntivo attraverso gli approfondimenti dei dati acquisiti.

La circolare n.1/1998 della Guardia di Finanza definisce la verifica come “un’indagine di polizia amministrativa finalizzata a: prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie e a qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto.”

La verifica fiscale viene svolta seguendo il criterio della cosiddetta *globalità* per soddisfare le esigenze di adeguamento della disciplina dell'accertamento tributario al principio di unitarietà e interdipendenza della base imponibile dei vari tributi. Attraverso l'adozione di questo criterio, l'attività di verifica riguarda il controllo dei fatti gestionali o dell'intera attività economica di un determinato soggetto.

2.2.1 Le indagini bancarie.

Il potere di verifica è certamente il più importante e il più invasivo tra i poteri istruttori attribuiti all'Amministrazione finanziaria in quanto incide maggiormente sui diritti di libertà, costituzionalmente garantiti, e che per il soggetto sottoposto a verifica, si concretizzano in obblighi di *patti*.

Una tipologia di controlli a carattere *straordinario* rispetto agli altri, sono le indagini bancarie. Gli Uffici possono utilizzare questa tipologia di verifiche previa autorizzazione, per l'Agenzia delle Entrate, del Direttore centrale dell'accertamento o del Direttore regionale, e per la Guardia di Finanza, del Comandante regionale.

L'autorizzazione definisce i limiti giuridici dell'esercizio dei poteri istruttori degli organi di verifica, nel rispetto del principio di legalità a fondamento di tutta l'attività di accertamento tributario. Essa rappresenta uno strumento di garanzia di legalità data la sua provenienza sovraordinata, al fine di contemperare l'interesse fiscale con l'interesse del privato a non vedersi sottoposto a indagine bancaria in assenza dei presupposti che ne legittimano il ricorso.

In materia di imposte dirette, l'art. 32, comma 1 nn. 2 e 7 del DPR 600/1973 attribuisce agli Uffici finanziari il potere di richiedere alle banche e ai soggetti che esercitano attività finanziarie e creditizie, notizie su tutte le operazioni intrattenute dal contribuente con i predetti soggetti e di presumere la loro inerenza ad operazioni non contabilizzate e rivelatrici della produzione di maggiori ricavi o di compensi⁸³, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto o che non hanno rilevanza ai fini della

⁸³ R.LUPI Sì ad indagini rapide ma stop alle vecchie presunzioni, in il Sole 24 Ore, 6 gennaio 2005.

determinazione del reddito soggetto ad imposta; alle medesime condizioni sono considerati ricavi o compensi, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, i prelevamenti annotati negli stessi conti non risultanti dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti o operazioni bancarie.

La normativa trova spiegazione nella probabilità che il contribuente utilizzi il rapporto bancario per i pagamenti e gli incassi della propria attività di impresa o professionale. Alla presunzione relativa a favore dell'Amministrazione si contrappone il carico dell'onere della prova del contribuente sottoposto a indagini bancarie.

L'Ufficio finanziario, non è quindi tenuto a provare la presunzione che lega il *fatto noto* (i dati bancari) al *fatto ignoto* (reddito), bastando quindi l'insufficienza dei chiarimenti ricevuti dal contribuente nel caso fosse stato attivato il contraddittorio.

Per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, la presunzione riguarda i prelevamenti e gli importi riscossi nell'ambito di operazioni con enti creditizi o di intermediazione. Essi possono essere considerati ricavi o compensi ai fini accertativi in quanto si presume che i corrispondenti importi siano stati utilizzati per acquisti in nero, e conseguentemente abbiano prodotto ricavi in nero.

La Commissione tributaria centrale, dichiarando illegittimità di un accertamento sintetico basato su un investimento immobiliare, ha affermato che “non può negarsi che il requisito della precisione del procedimento presuntivo importi che gli elementi posti a base della presunzione debbano essere specificati in ogni loro aspetto e in particolare nel quantum e nel

modo. La certezza degli elementi e delle circostanze di fatto in base a cui viene attribuito un maggior reddito al contribuente deve essere provata e motivata dagli Uffici non solo per quanto ne riguarda l'esistenza, ma anche con riferimento alla portata argomentativa (significanza reddituale degli stessi), onde fornire la giustificazione della quantificazione effettuata. Invero un investimento patrimoniale o immobiliare (al pari della disponibilità di un cospicuo capitale su un conto bancario) denota un fatto certo che consiste nella disponibilità di mezzi finanziari che possono però derivare o da redditi immediati o da redditi accumulati nel tempo o da disinvestimenti patrimoniali o da finanziamenti esterni. Quel capitale può cioè esser stato realizzato proprio nello stesso anno in cui, mediante l'impiego, ne viene realizzata l'esistenza, ovvero può essere il frutto di un lento accumulo, attuato in un numero di anni ben superiore a quello ritenuto dall'Ufficio. Sostenere senz'altro che si tratti di redditi accumulati in un determinato periodo di tempo senza alcun riferimento a elementi probatori, non sembra presunzione logica, ma pare semplicemente un'ipotesi.⁸⁴»

Gli stessi giudici di merito hanno stabilito che “in mancanza di altri specifici e più concreti elementi, la rilevazione di una consistente movimentazione bancaria, non assistita da alcuna prova, si presenta come un mero elemento indiziario, per di più astratto.”⁸⁵

Dal dibattito proviene che la specificazione che si coglie nell'art.32 comma 1, n. 2) del DPR 600/1972, denota che le risultanze bancarie e finanziarie acquisite dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio delle sue funzioni

⁸⁴ Comm.Trib.cent.,Sez XXVII, 1 ottobre 1990, n.6183; Comm. Trib.cent. Sez. VII, 23 maggio 1990, n.3781; I.D. Sez. III, 27 ottobre 1999, n.6997; I.D., Sez XXI 6 maggio 1991, n.3548; Cass. Sez I, 14 ottobre 1988, n. 5584.

⁸⁵ Comm. Trib. Centr., Sez. XXI, 3 febbraio 1992, n. 765

di controllo e di ricerca, che rappresentano il *fatto noto*, non assumono un'autonoma valenza probatoria, ma costituiscono certamente l'ipotesi primaria dalla quale poter sviluppare l'argomentazione deduttiva che consentirebbe di stabilire l'esistenza di un determinato reddito.

2.3 La raccolta, la ricerca e le perquisizioni.

La ricerca differisce dalla raccolta, in quanto mentre quest'ultima presuppone una forma di collaborazione da parte del contribuente, la prima è un atto di autorità.

Gli organi di verifica possono procedere infatti anche a perquisizioni ove ritrovino il sospetto di un'occultazione della documentazione da parte del soggetto sottoposto a controllo.

I verificatori, devono quindi, per prima cosa, mettere al corrente il contribuente del diritto di opporsi all'apertura di pieghi, sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, e all'esame di documenti oppure al diritto di non rispondere alle richieste di notizie relativamente alle quali potrebbe eccepire il segreto professionale.⁸⁶

Mentre la ricerca è disciplinata da norme amministrative, la perquisizione è segue la normativa del codice di procedura penale, e viene effettuata in caso di notizia o fondato sospetto di violazioni costituenti reato. Alla perquisizione è collegato il sequestro, mezzo di apprensione coattiva di cose pertinenti al reato.

⁸⁶ Art. 53, commi 3 e 6, del DPR 633/1972

In ragione dello stretto rapporto funzionale tra l'atto di ricerca della prova, la perquisizione, e l'apprensione della stessa, il sequestro, sarebbe ragionevolmente illegittimo il sequestro di documenti all'interno dell'abitazione di un contribuente se conseguente ad un decreto privo di motivazione.

Per questa ragione per la perquisizione è necessaria l'autorizzazione del Pubblico Ministero o del giudice per le indagini preliminari, oppure della successiva convalida quando le indagini sono svolte di iniziativa.

La perquisizione, è in base a quanto detto, un mezzo coattivo di ricerca, e in quanto tale abbisogna di un fondato motivo che consenta di ritenere che il corpo del reato o cose ad esso pertinenti si trovino sulla persona o in un determinato luogo. Negli altri casi, si avrebbe una violazione del diritto di libertà individuale in quanto la perquisizione stessa si trasformerebbe da strumento di ricerca di prove utili a mezzo di acquisizione della *notitia criminis*.⁸⁷

La Cassazione ha stabilito che è legittima, e non determina quindi nullità o inutilizzabilità degli atti, la perquisizione domiciliare d'iniziativa da parte degli organi di polizia giudiziaria diversi dalla Guardia di Finanza poiché la legge non attribuisce alla polizia tributaria una competenza esclusiva, assoluta e inderogabile per l'accertamento delle violazioni tributarie.⁸⁸

⁸⁷ Secondo la Cassazione (Sez. II pen., 10 settembre 1997, n.84) la necessaria specificazione delle ipotesi criminose in relazione alle quali si procede non comporta, ai fini della legittimità dell'atto di indagine in parola e del conseguente sequestro, l'onere di indicare gli indizi di colpevolezza, posto che il *fumus* necessario per la ricerca della prova è quello inerente all'avvenuta commissione dei reati, nella loro materia accezione, e non già alla colpevolezza del singolo, sicchè il mezzo è ritualmente disposto anche qualora il fatto non sia materialmente accertato, ma ne sia ragionevolmente presumibile o probabile la commissione, desumibile anche da elementi logici.

⁸⁸ Cass. Sez III pen., 6 marzo 2008, n.14724. La Suprema Corte ha rammentato che con la creazione di un nucleo speciale di polizia tributaria si è inteso solo soddisfare un'esigenza di professionalità tra gli organi

Ai sensi dell'art. 352 cod. proc. pen. , nella fragranza del reato o nel caso di evasione, gli ufficiali di polizia giudiziaria procedono a perquisizione personale o locale quando hanno fondato motivo di ritenere che sulla persona si trovino occultate cose o tracce pertinenti al reato che possono essere cancellate o disperse ovvero che tali cose si trovino in un determinato luogo o che ivi si trovi la persona sottoposta alle indagini o l'evaso.

La polizia giudiziaria trasmette senza ritardo, e non oltre le quarantotto ore, al Pubblico Ministero del luogo dove la perquisizione è stata eseguita il verbale delle operazioni compiute. Il Pubblico Ministero, se ne ricorrono i presupposti, nelle quarantotto ore successive, convalida la perquisizione.

Le suddette disposizioni consentono agli ufficiali di polizia giudiziaria il potere di eseguire perquisizioni personali o domiciliari solo in flagranza di reato o nel caso di evasione. Negli altri casi, essa è disposta dal magistrato che può delegare per l'esecuzione un ufficiale di polizia giudiziaria.

2.4 Il processo verbale di constatazione.

In base alle disposizioni dell'art. 52 del DPR n. 633/1972, e del comma 1, art. 33 del DPR n. 600/1973, il controllo fiscale eseguito tramite accessi, ispezioni e verifiche dagli uffici finanziari e dalla Guardia di finanza deve concludersi con la redazione di un *processo verbale* dal quale risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale di constatazione ha la forma

di polizia senza incidere sull'autonomia funzionale di altri organi normalmente preposti alla prevenzione e alla repressione dei crimini anche di natura tributaria.

di atto pubblico *ex* articolo 2699 e seguenti, ed è a tutti gli effetti un atto recettizio acquistando validità ed efficacia soltanto quando viene portato a conoscenza del destinatario, in primis, tramite consegna a mani proprie.

Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta, ed in caso di rifiuto, ne dovrà essere indicato il motivo.⁸⁹

L'obbligatorietà della redazione di questo atto trova le sue ragioni nel fatto che esso non ha solo rilevanza probatoria nell'ambito delle rilevazioni della violazioni commesse dal contribuente; il verbale è anche, e soprattutto, un mezzo necessario agli Uffici, per procedere all'applicazione delle misure cautelari⁹⁰, e per attuare uno degli *istituti deflattivi* del contenzioso tributario in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto: l'adesione al verbale di constatazione⁹¹.

In sintesi, gli organi verificatori, Agenzia delle Entrate e Guardia di finanza, che eseguono *accessi, ispezioni e verifiche*, concludono la fase istruttoria redigendo un atto che "(...) non si può, invero, identificare, completamente in quello regolato dagli artt. 134 e seguenti del c.p.p.", differente quindi da quello ordinario di un comune "*agente accertatore*", che tendenzialmente si configura in un'irrogazione di sanzioni amministrative.

Con la sentenza delle Sezioni unite n. 215/1999, la Cassazione ha stabilito che "(...) rientrano nella previsione della norma (...) soltanto gli atti che i

⁸⁹ La Commissione Tributaria Provinciale ha affermato che da un PVC non contenente alcuna sottoscrizione da parte del contribuente, deriva l'emissione di un avviso di accertamento illegittimo. (Corte di Cassazione a Sezioni Unite sentenza 2004, n.7080; Corte di Cassazione sentenza 6 Agosto 2008, n. 21153; CTR Puglia sentenza 4 marzo 2011).

⁹⁰ commi da 1 a 6 dell'articolo 22 del Dlgs n. 472/1997

⁹¹ articolo 5-bis del Dlgs n. 218/1997

pubblici ufficiali formano nell'esercizio di pubbliche funzioni certificative delle quali siano investiti dalla legge; esulano, viceversa, da tale previsione tutti gli atti dei pubblici ufficiali che non siano espressione di dette funzioni certificative”⁹².

La rilevanza processuale, nonché la particolare *valenza probatoria*, del verbale di constatazione provengono dal fatto che il documento stesso è diretta formulazione di un pubblico ufficiale, e che questi abbia raccolto dichiarazioni del contribuente e fatti avvenuti in sua presenza. (*ex* articoli 221 e seguenti cpc e 476 cp). Infatti, “(...) la correlazione tra il dovere di menzionare nel verbale in modo preciso e dettagliato, anche se sommario, l'elemento fattuale della violazione e l'efficacia che l'art. 2700 c.c. attribuisce ai fatti che il pubblico ufficiale attesta nell'atto pubblico essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti, comportano infatti che tale efficacia concerne inevitabilmente tutti gli accadimenti e le circostanze pertinenti alla violazione menzionati nell'atto indipendentemente dalle modalità statica o dinamica della loro percezione, fermo l'obbligo del pubblico ufficiale di descrivere le particolari condizioni soggettive ed oggettive dell'accertamento, giacché egli deve dare conto nell'atto pubblico non soltanto della sua presenza ai fatti attestati, ma anche delle ragioni per le quali detta presenza ne ha consentito l'attestazione”.⁹³

Hanno invece *valenza relativa* i fatti, pur sempre attendibili ma validi fino a specifica prova contraria, che compaiono sul verbale e che il pubblico ufficiale abbia accertato apprendendoli da terzi o a seguito di altre sue indagini. (richiami a “verbali di acquisizione di dati e notizie presso pubbliche amministrazioni ed enti pubblici non economici ex comma 12

⁹² <http://www.fiscooggi.it/analisi-e-commenti/articolo/verbale-constatazionenelle-verifiche-fiscali-1>

⁹³ Sentenza Cass. n. 17355/2009

dell'articolo 52 del Dpr 633/1972, verbali di acquisizione di dati e notizie o di chiusura di altre attività ispettive, intesi quali fonti di riscontri incrociati eseguiti presso altri contribuenti, ecc.”).

Non avendo i requisiti di oggettività e immutabilità, interpretazioni normative, ricostruzioni, elaborazioni, considerazioni e opinioni contenuti nel verbale di constatazione costituiscono una mera espressione di funzionari o militari che lo hanno redatto, utili a documentare gli uffici accertatori sul quadro economico della fattispecie.

Come già detto, il verbale di constatazione è un atto pubblico, e in quanto tale necessita di requisiti essenziali, sia formali che sostanziali.

In assenza degli elementi essenziali infatti, l'atto è illegittimo e può essere quindi annullato. L'annullamento ha efficacia *ex tunc*, e in questa eventualità, il verbale viene considerato come mai emanato.

Nell'atto deve esservi l'indicazione delle persone intervenute; delle circostanze di luogo e di tempo nelle quali gli atti che documenta sono compiuti; la descrizione delle attività svolte e delle rilevazioni fatte; le dichiarazioni ricevute.⁹⁴

Per ciò che riguarda la contestazione di tale atto, la disciplina è piuttosto articolata.

Nel caso di contestazione immediata, è la stessa legge a predisporre che la mancanza dei requisiti essenziali ne determina l'inefficacia. In particolare, il contribuente può esercitare legittimamente il diritto di difesa attraverso il ricorso giurisdizionale avverso la contestazione della violazione.

⁹⁴ Art. 126 cod. proc. civ.

Diversamente, l'atto redatto in sede di controllo fiscale non è autonomamente impugnabile in quanto non rientra tra quelli previsti dall'articolo 19 del D lgs n. 546/1992.

Il decreto stabilisce i criteri, validi anche per il procedimento amministrativo, secondo i quali gli atti siano impugnabili in via differita, o contrariamente non lo siano affatto. Gli atti che non sono presenti nell'elenco dell'art. 19 del decreto non sono autonomamente impugnabili, ma se sono atti potenzialmente lesivi per il contribuente, possono essere contestati per illegittimità derivata, quando il soggetto riceva notifica di uno degli atti previsti dalla norma. Il processo verbale di constatazione quindi, può essere impugnato soltanto quando venga emesso il relativo avviso di accertamento, che in questo caso ha valenza di atto presupposto o pregiudiziale.

2.5 L'impugnabilità degli atti endoprocedimentali.

Impugnabili in via differita, sono in primis l'ordine di verifica e gli atti dell'attività istruttoria. La Corte di Cassazione con la sentenza n.6315/2009, confermando il principio enunciato dal Consiglio di Stato con la sentenza n. 3199/2006, ha stabilito che: “la verifica fiscale contestata costituisce espletamento di attività istruttoria finalizzata alla determinazione autoritativa dell'imposta per cui l'ordine di rinnovo della verifica e la verifica stessa costituiscono momento strumentale e prodromico rispetto alla esatta, determinazione del presupposto di imposta, contenuta, nell'atto di accertamento emesso nei confronti del contribuente

destinatario del controllo, concretizzandosi perciò in attività giuridicamente infraprocedimentale e dunque non immediatamente lesiva: conseguentemente spiega effetto il principio consolidato secondo cui gli atti istruttori ancorchè illegittimi sono autonomamente impugnabili per difetto di concreta lesività, dovendo la relativa contestazione essere differita al momento dell'impugnazione, per illegittimità derivata, del provvedimento finale, sicchè, per quanto interessa, i vizi del procedimento tributario non sono immediatamente contestabili ma, ridondando in vizi del provvedimento finale e cioè dell'atto di accertamento, vanno dedotti nell'ambito dell'impugnazione di questo. Nel caso in esame, dunque, la l'illegittimità della verifica o dell'ordine di rinnovo della stessa non può essere fatta valere anticipatamente ed in via autonoma ma va invece dedotta mediante impugnazione del provvedimento finale avanti alla Commissione Tributaria, rientrando pacificamente l'atto di accertamento in questione fra quelli sui quali solo il giudice tributario è fornito di giurisdizione (cfr. D.lgs n.546/1992 art.2)»⁹⁵.

In particolare la Suprema Corte ha osservato: “nella disciplina del contenzioso tributario quale risultante dal D.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, la tutela giurisdizionale dei contribuenti, con riguardo ai tributi cui le norme citate hanno riferimento, è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, concepita comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria e tale esclusività non è suscettibile di venir meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile e, quindi, di impossibilità di proporre contro tale provvedimento quel reclamo che costituisce il veicolo di accesso ineludibile, a detta giurisdizione”.

⁹⁵G.NAPOLI, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente* di Giuseppe Napoli, Silvia Rocchi

Inoltre, “la giurisdizione del giudice tributario fissata dal D.lgs. n.546/1992, art. 2, poi, non ha ad oggetto solo gli atti per così dire finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovvero gli atti definiti, propriamente come impugnabili dal D.lgs. n.546/1992 art.19) ma investe - nei limiti, ovviamente, dei motivi sottoposti dal contribuente all’esame di quel giudice ai sensi dell’art. 18, comma 2, lett. e), stesso D.lgs – tutte le fasi del procedimento che hanno portato all’adozione ed alla formazioni di quell’atto tanto che l’eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale o sostanziale) su un qualche atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell’atto finale impugnato: la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria, infatti⁹⁶ è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di coscienza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Siffatta latitudine della giurisdizione tributaria – estesa anche al controllo della regolarità di tutte le fasi del procedimento di imposizione fiscale – evidenzia l’applicabilità anche agli atti istruttori discali stessi del principio della non autonoma (ed immediata) impugnabilità proprio in quanto aventi carattere infraprocedimentali”.

Invece “in ordine alla legittimità del differimento al momento dell’impugnazione dell’atto impositivo della tutela giurisdizionale per vizi e per irregolarità concernenti atti compiuti nel corso dell’iter amministrativo conclusosi con l’adozione dell’atto impositivo notificato, è sufficiente ricordare il pensiero costantemente affermato dalla Corte

⁹⁶ Cass. Un., 4 marzo 2008 n. 5791; Cass. Un. 25 luglio 2007 n.16412.

Costituzionale⁹⁷ secondo cui gli artt. 24 e 113 della Costituzione, non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia, sempre che il legislatore osservi il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dalle suddette norme costituzionali”.

Come già visto anche l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica non è immediatamente impugnabile. La Corte di Cassazione ha affermato con sentenza n. 631/2012 che “secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione⁹⁸, il principio della sindacabilità degli atti indicati nel D.lgs. n.546/1992, art. 19, anche per difetto o vizi di legittimità degli atti prodromici e strumentali del procedimento ovvero degli atti cosiddetti presupposti che realizzano un collegamento funzionale con l'atto impugnabile avanti il Giudice tributario giustifica l'attrazione alla giurisdizione tributaria anche della verifica di invalidità del provvedimento autorizzativo all'accesso nei luoghi di pertinenza del contribuente emesso dal Pubblico Ministero ai sensi del DPR n.633/1972, art. 52, comma 1 e 2”.

Quindi, un provvedimento autorizzativo emesso dal Pubblico Ministero, invalido determina l'annullamento dell'atto consequenziale impugnato.

Infine, gli altri atti che non rientrano nella categoria dell'art. 19 del D.lgs. 546/1992 sono il processo verbale di constatazione, il questionario inviato al contribuente per ottenere dati e notizie ai fini accertativi, l'invito

⁹⁷ Decisione 23 Novembre 1993 n.406, che ricorda da ultimo le sentenze n.154 del 1992; n. 15 del 1991; n.470 del 1990; n. 530 del 1989.

⁹⁸ Sentenze SS. UU. nn. 146692/2005, 6315/2009 e 11082/2010

recapitato al contribuente a comparire presso gli Uffici dell’Agenzia delle Entrate per fornire dati e notizie, e l’avviso bonario emesso a seguito di liquidazione automatizzata della dichiarazione dei redditi.⁹⁹

Il processo verbale di constatazione ha lo scopo di documentare ciò che è stato rilevato durante la verifica fiscale. Secondo i giudici di legittimità esso è sfornito di autonoma rilevanza esterna e di valore impositivo, e non è quindi impugnabile dinanzi alle Commissioni Tributarie.

La Corte di Cassazione, con sent. n. 15305/2002, ha stabilito che: “la mancata previsione dell’impugnabilità di tale atto non pone l’art. 16 del DPR 26 ottobre 1972, n. 636 in contrasto con gli artt. 24, 97 e 113 della Costituzione, atteso che la non impugnabilità deriva dalla sua natura di atto endoprocedimentale e la tutela giudiziaria ha modo di attuarsi in relazione all’atto terminale del procedimento”¹⁰⁰.

2.6 L’adesione al processo verbale di constatazione.

Al fine di snellire i procedimenti tributari, semplificare la gestione dei rapporti con l’Amministrazione fiscale, ispirandoli a principi di reciproco affidamento, e evitare il prolungarsi del tortuoso contenzioso, il legislatore ha introdotto tramite l’art. 83, comma 18, D.L. n. 112/2008, convertito dalla L. n. 133/2008, la possibilità di aderire al contenuto del processo verbale di constatazione, a decorrere dal 25 giugno 2008.

⁹⁹ Art. 36bis, comma 3, DPR 600/1973 e art. 54bis, comma 3, DPR 633/1972.

¹⁰⁰ <http://books.google.it/books?id=GiPFQdVwcJ8C&pg=PA175&lpg=PA175&dq=sentenza+n.+15305/2002&source=bl&ots=064TDzdEke&sig=Jz15LWSh7y-utyjOvC45eYz1sAM&hl=it&sa=X&ei=NJ4hVJq-FYfB7AbntoHwCg&ved=0CDcQ6AEwBA#v=onepage&q=sentenza%20n.%2015305%2F2002&f=false>

La Circolare 17 settembre 2008, n. 55 dell' Agenzia delle Entrate chiarisce che il contribuente ha la possibilità di aderire solo ai processi verbali la cui constatazione si riferisce a violazioni sostanziali alle normative di: imposte sui redditi; IVA; IRAP; addizionali; contributi previdenziali.

Il contribuente ha la facoltà di definire in tempi ridotti il rapporto tributario, constatate violazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto tramite verbali che consentano l' emissione di accertamenti parziali.

Il punto cruciale è che, quando il contribuente sceglie di esercitare tale facoltà, il contenuto del successivo atto di accertamento parziale, è necessariamente legato a quello del processo verbale di constatazione da cui pende. Ciò si traduce nella completa trasfusione dei contenuti dall'atto endoprocedimentale all'atto di definizione dell'accertamento.

Indubbi sono i vantaggi che la legge attribuisce a entrambe le parti del rapporto. In questo modo, se da un lato l'Amministrazione può evitare la fase eventuale del contraddittorio, il contribuente accettando il contenuto del verbale, ottiene di diritto una riduzione delle sanzioni alla metà della misura prevista nell'ipotesi di accertamento con adesione, pari ad un quarto del minimo stabilito dalla legge, nonché la possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute senza la prestazione di garanzie, agevolazione, quest'ultima, perfettamente in linea con il principio di reciproco affidamento.

Per comprendere l'ambito di applicazione dell'istituto è necessario combinare la normativa più recente con quella preesistente.

Infatti mentre dall'art. 24 della legge n. 4 del 1929 si desume che i processi verbali devono riguardare la constatazione di "violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie", dalle disposizioni delle normative di imposte sui redditi e IVA se ne ricava la necessaria facoltà di emettere accertamenti parziali¹⁰¹.

Possono quindi formare oggetto di adesione solo i processi verbali che contengono la constatazione di violazioni *sostanziali* alla normativa in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto basata su "elementi che consentono di stabilire l'esistenza di redditi imponibili non dichiarati, totalmente o parzialmente; deduzioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti; imposte o maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973; imposta sul valore aggiunto non dichiarata, totalmente o parzialmente; detrazioni in tutto o in parte non spettanti; imposta o maggior imposta sul valore aggiunto non versata, escluse le ipotesi di cui all'art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972". Solo alle suddette violazioni consegue, infatti, la facoltà di procedere all'accertamento parziale ai sensi dei citati articoli 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, in base alle modifiche apportate dall'art. 1, commi 405 e 406, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, alla disciplina dell'accertamento parziale, di cui agli articoli 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'ambito di applicazione dell'istituto è stato ampliato.

¹⁰¹ Artt. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Mentre precedentemente la competenza alla raccolta degli elementi spettava soltanto agli Uffici territorialmente competenti, oggi l'adesione può riguardare anche i processi verbali di constatazione redatti dagli stessi Uffici dell'Agenzia delle entrate competenti ad emettere l'avviso di accertamento parziale.

Sembrerebbe, inoltre, che il comma 2 dell'art. 5-bis crei una contraddizione, in quanto nel primo periodo afferma che l'adesione "può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione" mentre nel secondo prevede, come diretta conseguenza dell'adesione, la notifica al contribuente di un "atto di definizione dell'accertamento *parziale*".

La ragione di tale controversia sta nel fatto che, nel momento in cui il contribuente accetta il contenuto del verbale, accetta soltanto le violazioni *sostanziali*, e soltanto esse potranno essere oggetto di accertamento, che per ragion d'essere risulta quindi un atto di definizione parziale.

Per ciò che concerne le modalità dell'adesione ai sensi del comma 2 dell'art. 5-bis, essa si traduce in una semplice comunicazione del contribuente all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente e all'organo che ha redatto il verbale, per il periodo o i periodi d'imposta che possono formare oggetto di definizione dell'accertamento parziale. Nel caso in cui i periodi d'imposta siano di più, il contribuente deve presentare comunicazione singola per ciascun periodo di riferimento.

Essa va presentata tramite l'apposito modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 settembre

2008. Deve essere sottoscritta dal contribuente o da chi legalmente lo rappresenta.

Gli elementi essenziali della comunicazione sono quelli che consentono di individuare con certezza in primis, il processo verbale di constatazione, e in seguito, il soggetto che presenta la comunicazione, ovvero il contribuente sottoposto a verifica.

La comunicazione può essere consegnata o direttamente ai soggetti destinatari, i quali rilasciano apposita attestazione di ricevuta, oppure spedita a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento entro trenta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione¹⁰².

Ferma restando la significativa rilevanza della consegna del processo verbale di constatazione, questa va eseguita direttamente nei confronti del contribuente o di chi lo rappresenta legalmente, specificando nell'atto la data in cui la stessa è avvenuta. Nel caso in cui l'organo verbalizzante non riesca a consegnare direttamente il verbale per cause di forza maggiore, il contribuente perde automaticamente la facoltà di presentare adesione ai sensi dell'art.5-bis.

L'adesione al processo verbale di constatazione comporta automaticamente la diretta emissione di un atto definitivo: l'accertamento parziale¹⁰³.

Nell'atto di definizione conseguente all'adesione al processo verbale, sono indicati, "gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale".

¹⁰² Comma 2 dell'art. 5-bis

¹⁰³ Art. 7 del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Gli elementi citati nella norma sono quelli che fanno riferimento alle violazioni *sostanziali* constatate sulla base delle quali si procede alla liquidazione delle nuove imposte accertate. La motivazione è invece, di diretta derivazione dall'adesione per la quale il contribuente ha optato.

L'accertamento parziale deve essere notificato al contribuente entro i 60 giorni successivi alla data di presentazione all'Ufficio della comunicazione dell'adesione.

Tale notifica completa il procedimento previsto dall'art. 5-bis e obbliga il contribuente a versare le “somme dovute risultanti dall'atto di definizione” medesimo, sancito dal comma 3 della nuova disposizione, “nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale”.

Entro venti giorni dalla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, il contribuente deve versare le somme dovute, o in un'unica soluzione, o in più rate. In tal caso il numero massimo di rate ammesso è pari a otto, se le somme dovute sono inferiori a 51.645,69 euro, o pari a dodici se superano tale importo.

Il comma 3, secondo periodo, dell'art. 5-bis precisa che sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione.

Il comma 4 dispone che, qualora il contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, l'Ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme medesime, a norma dell'art. 14 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Mentre l'accertamento con adesione, in base alle disposizioni del decreto legislativo n. 218 del 1997, si perfeziona con il versamento, integrale o della prima rata (con contestuale prestazione della garanzia), come espressamente stabilito dall'art. 9, l'accertamento parziale conseguente all'adesione ai processi verbali, si perfeziona indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute, con la notifica dell'atto di definizione specificamente previsto dal nuovo art. 5-bis.

Infine è da precisare che la riduzione delle sanzioni a metà di quelle previste per l'ordinario accertamento con adesione, è prevista soltanto per le violazioni riguardanti i periodi d'imposta per i quali è possibile procedere all'accertamento parziale, escludendo quindi i casi di violazioni soltanto *formali*¹⁰⁴.

La mancata adesione al processo verbale di constatazione preclude al contribuente la possibilità di aderire al contenuto del successivo invito a comparire emesso dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria.

L'invito a comparire può essere oggetto di definizione soltanto nel caso in cui abbia contenuto diverso da quello del verbale di constatazione.

L'art. 12, comma 7, primo periodo, della L. n. 212/2000 prevede: "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della

¹⁰⁴ Art. 16 del decreto legislativo n. 471 del 1997

scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.”¹⁰⁵

In quest’ultima parte della trattazione si è discusso di come l’istituto dell’adesione al processo verbale di constatazione possa risolvere concretamente la “fase iniziale” del contenzioso tributario.

Tuttavia, nella maggior parte delle fattispecie, esso non viene utilizzato. Il contribuente preferisce motivare le sue ragioni, mostrare punti di vista differenti all’Amministrazione sulle situazioni economiche sottoposte a verifica, oscure o poco chiare agli organi verificatori, ed ottenere in tal modo, ulteriori riduzioni al maggior reddito, le maggiori aliquote e imposte ricalcolate.

Nonostante ciò, è fuori dubbio che l’esigenza di snellire i procedimenti e abbassarne i relativi costi a vantaggio di entrambi i soggetti (attivo e passivo) del rapporto tributario, permane.

Per rispondere a tale necessità, il legislatore, con la legge delega dell’11 Marzo n.23¹⁰⁶, al comma 7 introduce la “semplificazione”: “Il Governo e’ delegato a provvedere, con i decreti legislativi di cui all’articolo 1:

- a) alla revisione sistematica dei regimi fiscali e al loro riordino, al fine di eliminare complessita' superflue;
- b) alla revisione degli adempimenti, con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo, in tutto o in parte, a duplicazioni anche in riferimento alla struttura delle addizionali regionali e comunali, ovvero a quelli che risultino di scarsa utilita' per l'amministrazione finanziaria ai fini

¹⁰⁵ <http://www.altalex.com/index.php?idnot=9634>

¹⁰⁶ http://media.directio.it/portal/norme/20140311_Legge23_Delega_riforma_sistema_fiscale.pdf

dell'attività di controllo e di accertamento o comunque non conformi al principio di proporzionalità;

c) alla revisione, a fini di semplificazione, delle funzioni dei sostituti d'imposta e di dichiarazione, dei centri di assistenza fiscale, i quali devono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzativa, e degli intermediari fiscali, con potenziamento dell'utilizzo dei sistemi informatici, avendo anche riguardo ai termini dei versamenti delle addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche.”

Capitolo 3

Il rapporto tra Pubblica Amministrazione e contribuente: la fase pre – accertamento.

Il processo verbale di constatazione rappresenta il presupposto per l'esercizio del potere accertativo. La Corte di Cassazione con la sentenza n. 20770 del 2013 ha stabilito due principi di diritto fondamentali per ripercorrere un'analisi dell'evoluzione giuridica in questa tematica.¹⁰⁷

In primis, il fatto che, in sede di verifica e di accessi, non venga svolta alcuna attività istruttoria, non basta per esimere l'Amministrazione dal compito di effettuare la verbalizzazione stessa.

Il provvedimento impositivo che segue, deve essere annullato per difetto di potere. L'Agenzia, infatti, in mancanza del verbale di constatazione, perde automaticamente potere impositivo e di conseguenza emette atti con vizio di illegittimità.

Tali enunciati consentono di riflettere sull'elevazione del processo verbale di constatazione come elemento fondamentale della fase che conclude l'attività istruttoria e precede il contenzioso tributario, ed anche sul rapporto che si instaura tra tale atto, il diritto al contraddittorio e l'esercizio del potere accertativo.

¹⁰⁷ Cass. 11 settembre 2013, n.20770, Corr. Trib. 47/2013.

Dal testo dell'art. 12 dello Statuto del contribuente si evince che il verbale di constatazione rappresenta l'atto di chiusura dell'attività di verifica svolta *presso il contribuente*. Il “controllo sul luogo”, “l'orario di esercizio dell'attività”, “la minor turbativa possibile allo svolgimento dell'attività” richiamano esclusivamente le fasi del controllo esterno.

In tal senso, vi sarebbe un vuoto normativo legato all'attività svolta presso la sede dell'Agenzia delle Entrate. In questo modo sembrerebbe che, le verifiche svolte internamente, non debbano essere susseguite da verbale, e che quindi, la sua obbligatorietà sia prevista esclusivamente quando l'attività istruttoria sia svolta presso il luogo in cui si svolge l'attività del contribuente.

Questo lascerebbe all'Amministrazione una forte discrezionalità, in quanto sarebbe essa stessa a poter decidere quando redigere la verbalizzazione, a seconda della scelta tra controllo interno o esterno.

Per ovviare a tale problematica la Cassazione, con la sentenza n. 20770 dell'11 Settembre 2013¹⁰⁸, ha stabilito che “la mancata redazione del processo verbale di constatazione dell'attività effettuata dall'Ufficio non è giustificata dal fatto che, in sede di verifica e di accesso presso i locali aziendali, non sia stata svolta alcuna attività istruttoria, bensì una mera richiesta di documentazione al contribuente. In assenza di processo verbale, l'avviso di accertamento, non può essere emesso”.

La disposizione che obbliga l'Amministrazione alla verbalizzazione delle violazioni alla normativa tributaria, proviene da molto lontano.

¹⁰⁸ M. BEGHIN, *Il processo verbale di constatazione quale presupposto per l'esercizio del potere accertativo*, Corriere Tributario, n.47/2013

L'art. 24 della legge n. 4 del 7 gennaio 1929 entra in vigore in un periodo storico in cui non è presente la Costituzione. Essa ha portata generale e profondamente democratica.

La legge 4/1929 stabilisce che “la violazione delle disposizioni fiscali deve essere constatata mediante un processo verbale”. Tale principio è da ricondurre all'interno delle cosiddette “norme di procedura” in materia di repressione degli illeciti finanziari e costituisce uno dei pilastri fondanti la trasparenza nel rapporto Fisco – contribuente.

L'articolo si pone alla base della più recente disposizione dell'art. 12 comma 7 della legge 212/2000 che stabilisce che “nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli Uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”.

Seppur facilmente s'intende l'importanza di tale legge, la sentenza della Cassazione n. 25515 del 2013 ha affermato che “il mancato rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12 comma 7, della legge n.212/2000 non rende illegittimo l'avviso di accertamento stante l'inoperatività della tutela rappresentata dal citato comma 7 ai casi in cui non vi sia stato un processo verbale di constatazione nei confronti del contribuente, essendosi l'Amministrazione avvalsa dei risultati acquisiti attraverso verifiche effettuate presso terzi”.

In tale fattispecie, il provvedimento impositivo non sarebbe stato preceduto da un verbale di constatazione in quanto esso sarebbe stato notificato ad altri soggetti, in ragione di una verifica presso terzi.

La legge, in questo modo, perde totalmente efficacia diventando una *legge-fantasma*¹⁰⁹. Se il verbale nei confronti di un soggetto contiene la constatazione di illeciti fiscali riferibili ad un altro, non è detto che quest'ultimo debba essere privato del suo diritto al contraddittorio sancito dall'art. 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Il primo passo verso la legalità dell'azione amministrativa è il rispetto della scansione dei momenti procedurali.

Il soggetto che riceve la verbalizzazione della verifica, è in grado di ricostruire il quadro accusatorio e interloquire con l'ente impositore prima di ricevere l'atto definitivo dell'accertamento. E' fondamentale, infatti, che il confronto tra Fisco e contribuente esista, e che avvenga in modo effettivo e proficuo.

Il dialogo risponde ad interessi sia privatistici che pubblicistici: da un lato il contribuente può evitare la notifica di un avviso di accertamento ingiusto, e dall'altro, l'Amministrazione finanziaria può reperire elementi che, in fase di contenzioso, possano vederla soccombente.

La Suprema Corte si era espressa a favore della mancata consegna del processo verbale di constatazione quando sia possibile comunque un dialogo durante l'iter, riferendosi palesemente alle tipologie di accertamenti per standard (studi di settore o redditometro), in cui il dialogo con il contribuente è obbligatorio.

¹⁰⁹ MAURO BEGHIN, *L'obbligo della previa consegna del processo verbale di constatazione e il problema delle leggi-fantasma*, Corriere Tributario, n.3/2014,.

Sarà pur vero che in questi casi il contribuente entra in contatto con l'Amministrazione e viceversa, ma le differenze ci sono e non vanno sottovalutate.

Le distinzioni tra il verbale di contraddittorio e di constatazione riguardano la funzione e il contenuto. Il primo è un atto alla cui elaborazione partecipano entrambe le parti del rapporto tributario. Il suo contenuto è rappresentato dall'evoluzione dell'avvenuto confronto tra Amministrazione e contribuente, e obbliga la prima, a tener conto delle motivazioni esposte dal soggetto passivo nell'elaborazione del provvedimento finale. Il verbale di constatazione invece, è un atto unilaterale, in quanto viene redatto dall'Amministrazione. Esso elenca le violazioni specifiche del contribuente desunte da un'analisi concreta della sua attività economica, rappresentando quindi il riassunto dell'attività di verifica svolta nella fase istruttoria.

La disposizione del 1929 seppur datata allora, risulta perfettamente al passo con i tempi e con l'evoluzione legislativa, in linea con i principi cardine che regolano l'attività dell'Amministrazione finanziaria. Essa categorizzata come *legge-fantasma*, non dovrebbe che essere ri-elevata a garanzia dei diritti del contribuente, che forse, in tal modo, avrà finalmente l'impressione di essere giudicato "sotto la legge", e non "al di fuori della legge".

Dopo la consegna del processo verbale di constatazione si apre uno spazio cronologico di sessanta giorni all'interno del quale il potere accertativo dell'Amministrazione viene paralizzato, e al contempo il contribuente può presentare memorie e richieste.

Lo scopo è quello di bilanciare gli interessi, consentendo di giungere ad un risultato che non necessariamente porti all'emanazione del provvedimento

definitivo, anzi, alla definizione certa delle violazioni effettuate dal contribuente.

La consegna del verbale perfeziona infatti l'accesso al contraddittorio. Senza la consegna, il contribuente non può presentare osservazioni né tanto meno richieste, e l'Amministrazione non può far chiarezza su quanto già appreso durante la verifica.

In tal senso viene affinata la funzione impositiva, riducendo atti per così dire *traballanti* e consentendo all'Amministrazione di agire secondo il principio di buon andamento e imparzialità in base all'art. 97 della Costituzione.

3.1 La necessità del contraddittorio alla luce dell'evoluzione dei rapporti Fisco e contribuente.

A fronte del potenziamento dell'attività di verifica, in particolare delle indagini bancarie, ci si sarebbe aspettato che il legislatore prevedesse l'obbligo per gli Uffici di instaurare il contraddittorio con il contribuente.

A tal proposito la Cassazione ha affermato la legittimità dell'utilizzazione in sede di accertamento delle risultanze emerse in sede di verifica senza la previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente, in quanto nessuna norma imporrebbe la convocazione dello stesso in sede amministrativa prima dell'accertamento¹¹⁰.

¹¹⁰Cass., Sez. I 6 Ottobre 1999, n. 11094, I.D., Sez. trib. 28 luglio 2000, n.9946; ID. 3 agosto 2000 n. 10060; ID. 27 ottobre, n. 14191; ID, Sez. trib 10 gennaio 2001, n. 267 ID. 3 marzo 2001, n. 3128; 26 febbraio 2002, n.2814; ID., 29 marzo 2002, n. 4601; ID. 8 aprile 2002, n.4978; ID., 17 maggio2002, n.7267; ID., 13 maggio 2003, 7329.

L'invito a comparire costituisce, secondo la Suprema Corte, una mera facoltà da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, con la conseguenza che, dal mancato esercizio di tale facoltà, non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti.

Pur non essendo obbligatoria l'instaurazione del contraddittorio, l'utilizzabilità in sede di accertamento delle risultanze emerse in sede di indagini è vincolata quanto meno all'esigenza dell'Ufficio finanziario di provare, già nella fase istruttoria, la fondatezza della pretesa tributaria.

Il contraddittorio si pone come diritto del contribuente, il quale, prima di affrontare il costoso e defaticante iter contenzioso, deve essere messo nelle condizioni di provare, o comunque fornire, all'Ufficio finanziario elementi utili, la cui attenta valutazione deve trovare una concreta espressione nell'avviso di accertamento, ovvero nel documento interno con il quale si procede all'archiviazione del procedimento, qualora il reddito dichiarato sia ritenuto congruo.

In questa prospettiva, in dottrina, dopo aver ricordato che il principio di collaborazione e buona fede si manifesta in un approfondimento dei "dati e delle notizie" al fine di verificare l'origine, efficacemente si evidenzia che "l'esperimento preventivo del contraddittorio nella fase endoprocedimentale sia, a maggior ragione, indispensabile, al fine di evitare contestazioni destinate a cadere nella fase contenziosa e, soprattutto, ad avviare procedimenti penali dall'esito scontato"¹¹¹.

Non può sfuggire che la necessità del contraddittorio sia stata recepita dalla stessa Amministrazione finanziaria con Circolare n.32/E del 19 ottobre 2006, nonché, più in generale, dalla recente modifica, operata dall'art. 22,

¹¹¹ S. CAPOLUPO, *Le novità*, cit. p.468

d.l. 31 maggio 2010, n.78, convertito con modificazioni in L. 30 luglio 2010, n. 122, del comma 7 dell'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n.600, laddove è ora statuito, in tema di accertamenti sintetici, che l'Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. 19 giugno 1997, n.218¹¹².

Anche se il legislatore non ha espressamente posto uno specifico vincolo in capo all'Ufficio finanziario, è altrettanto innegabile che detto obbligo possa ritenersi implicito, in quanto desumibile dal tenore letterale delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, che ha rivalutato la partecipazione del contribuente all'attuazione delle norme tributarie, smussando allo stesso tempo, la tradizionale concezione della posizione di supremazia dell'Amministrazione finanziaria.

Il contraddittorio è un principio di civiltà giuridica, di trasparenza, di correttezza, di legalità e di tutela binaria (Fisco - contribuente) che, in uno Stato di diritto, deve essere assicurato in ogni caso.

Le Sezioni Unite della Cassazione, con sentenza n. 18184 del luglio 2013¹¹³, hanno affermato il seguente principio: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei

¹¹² D. GANDINI

¹¹³ F. TUNDO, Corriere tribuario, n.36/2013.

locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio".

La giurisprudenza che ha preceduto suddetta sentenza è stata piuttosto altalenante. La mancanza di una sanzione legale specifica, è stata la ragione per cui finora, talvolta, è stato fatto salvo l'accertamento emesso senza il rispetto del termine previsto dal comma 7, dell'art. 12, della L. 212/2000. D'altro canto, altra motivazione è stata anche la previsione contenuta nell'art. 21 octies della L. 241/1990, secondo cui: "Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato"¹¹⁴.

In passato si è precisato che, venendo meno un'interpretazione rigorosa della norma, sarebbe venuta meno una delle garanzie più importanti per il

¹¹⁴ http://www.lexitalia.it/articoli/farina_art21.htm

contribuente, ovvero il contraddittorio *difensivo*¹¹⁵. Il contraddittorio infatti, rappresenta un momento fondamentale nel quale le parti, distaccate e contrapposte, entrano in contatto tramite il dialogo.

Doverosa però è la distinzione tra due casistiche: la prima, nella quale il contraddittorio è inesistente o comunque non del tutto, ovvero l'accertamento *ante tempus*; e la seconda, in cui il contraddittorio è avvenuto, ma non si è tenuto conto degli esiti.

Può capitare infatti, che l'Amministrazione, nell'emissione dell'atto definitivo, non tenga conto delle osservazioni presentate dal contribuente, e allora il provvedimento impositivo risulta viziato per difetto di motivazione. Diverso è invece il primo caso, in cui la mancata o solo parziale valutazione delle osservazioni del contribuente, o l'assenza delle richieste da egli avanzate, determinano non solo difetto di motivazione, ma un vizio a monte, ovvero un vizio del procedimento che ha portato all'emanazione di quell'atto.

L'iter logico parte dalla collocazione della norma nello Statuto e dall'elevazione dei principi contenuti in esso. La complessa e complessiva vicenda porta ad una chiara rivitalizzazione dello Statuto del contribuente, spesso semplicisticamente marginalizzato sul presupposto della non prevalenza, per forza ed efficacia, sulle leggi ordinarie (leggi che in un numero oramai smisurato di casi lo hanno patentemente violato): "Anche se è consolidato il principio secondo il quale alle norme statutarie non può essere attribuito, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (e quindi esse non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale) (da ult.,

¹¹⁵ F.TUNDO, "Validità dell'avviso di accertamento emesso ante tempus..", Riv. Giuridica Tributaria n. 8-9/2012.

Corte Cost., ord. n. 112/2013; Cass. nn.8254/2009, 8145/2011), tuttavia alla specifica "clausola rafforzativa" di auto-qualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come "principi generali dell'ordinamento tributario" non può non essere attribuito un preciso valore normativo: quest'ultima espressione, in particolare, e per quanto qui interessa, deve essere intesa nel significato di "principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributari" e si riferisce evidentemente, in primo luogo, a quelle disposizioni statutarie che dettano norme volte ad assicurare la trasparenza e il buon andamento dell'attività amministrativa e ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario (Cass. n.17576/2002). A buona parte di dette disposizioni va attribuito il ruolo di espressione di principi immanenti nell'ordinamento tributario, già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, e quindi di criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme, anche anteriormente vigenti (oltre a Cass. n.17576/2002, cit., cfr. Cass. nn. 7080/2004, 9407/2005, 21513/2006, 9308/2013)".

Il richiamo al "principio di collaborazione" tra Amministrazione e contribuente e al "principio di collaborazione e buona fede" lasciano intendere la precisione con cui è stato affrontato lo studio sull'argomento, su cui più volte si è discusso e mai si è giunti a un termine.

La Corte di Giustizia¹¹⁶, con apprezzamento delle Sezioni Unite, aveva affermato che il "contraddittorio è elemento essenziale e indefettibile" del giusto procedimento dando così supporto alle regole statutarie.

¹¹⁶ Corte di Giustizia CE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, "Soropè", in GT – Riv. Giur. Trib. n. 3/2009 pag. 210, con commento di A. Marcheselli, "il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario"; in Rass. Trib., 2009, pag.569,

Ulteriore giurisprudenza pregressa¹¹⁷, stabiliva che la violazione dell'art.12, comma 7, dello Statuto non avrebbe determinato nullità dell'atto definitivo a causa della "natura vincolata" dello stesso rispetto al processo verbale di constatazione. Le Sezioni Unite in questo caso non si sono espresse a favore di questa interpretazione in quanto, il termine dilatorio presente nell'articolo rappresenta esso stesso strumento di difesa del contribuente tramite il contraddittorio. Il mancato rispetto del lasso temporale sacrifica un diritto riconosciuto dalla legge, e in tal senso inevitabilmente comporta l'illegittimità dell'accertamento.

Un ultimo filone valorizzava quanto esposto nell'ordinanza della Corte Costituzionale 24 luglio 2009, n.244: "è invalido l'avviso di accertamento notificato prima della scadenza del termine dei sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione se sprovvisto di qualsivoglia motivazione circa le ragioni dell'urgenza legittimante la prematura comunicazione dell'avviso al contribuente¹¹⁸".

L'atto è quindi viziato perché manca la motivazione d'urgenza e non perché emesso prima della scadenza del termine, trattandosi quindi di invalidità "propria" dell'atto, e non del procedimento.

Con la sentenza 16 settembre 2011, n. 18906, la Corte conferma tale interpretazione, fondamentalmente per uniformarsi all'orientamento ermeneutico consolidato in quel momento.

La giurisprudenza delle Sezioni Unite inquadra la problematica in una prospettiva completamente differente. Non riconduce l'invalidità a quella

con nota G.RAGUCCI, "il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario" e in Banca Dati Big Suite IPSOA.

¹¹⁷ Cass. Sez. trib., Ord. 18 luglio 2008, n. 19875.

¹¹⁸ Orientamento ribadito dalla Corte nella sentenza 14 marzo 2012, n. 4687, e nell'ordinanza 5 luglio 2012, n. 11347.

propria dell'atto nella sua carenza di motivazione, anzi afferma che non è necessaria l'espressa previsione della sanzione affinché l'atto venga ritenuto invalido.

Infatti, seppur non prevista, l'annullabilità deriva “ineludibilmente dal sistema ordinamentale, nazionale e comunitario, nel quale la norma opera, e in particolare il vizio del procedimento si traduce in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità: la compressione del diritto al pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale”¹¹⁹.

La violazione delle regole procedurali prevale quindi sull'apparente regolarità dell'atto. Sarebbe possibile in questo modo ritenere comunque legittimo un atto carente di motivazione, dando al contribuente la possibilità di difendersi soltanto successivamente in fase di contenzioso.

E' proprio il contraddittorio in questo lasso temporale ad essere “attivato e coltivato”. Ogni termine non è scelto casualmente, infatti il dialogo non sarebbe tale, se fosse unidirezionale. Esso va “stimolato” in modo che, a osservazioni e richieste del contribuente, corrispondano risposte e repliche dell'Amministrazione. In questo modo si attiva una vera e propria dinamica che risponde a tutti i requisiti dello strumento di difesa del contribuente.

Inoltre delle osservazioni presentate dal soggetto, l'Amministrazione deve obbligatoriamente tenerne conto, non solo nella motivazione dell'eventuale atto impositivo successivo, ma anche e soprattutto perché queste permettono di dare maggiore certezza e fondatezza alle rilevazioni,

¹¹⁹“Benchè l'art. 12, comma 7, dello Statuto non prevede, *expressis verbis*, alcuna sanzione nell'inosservanza da parte del Fisco del termine stabilito, si era già dell'avviso che l'invalidità dell'accertamento derivi da argomenti interpretativi sistematici, ricavandosi dai principi generali dell'azione amministrativa”. F. Tundo “validità dell'avviso di accertamento emesso *ante tempus*”

riducendo contenziosi inutili ed evitando sostenimenti di costi e sprechi di risorse.

Nel gennaio 2014, sentenza n. 1869¹²⁰, ed in marzo, sentenza n. 7315¹²¹, la Corte ribadisce (si spera definitivamente) i principi chiariti dalle Sezioni Unite nel 2013:

“1) vizio invalidante è l'assenza in concreto di un effettivo motivo di urgenza e non la carente motivazione, sul punto, dell'atto di accertamento emanato nei sessanta giorni che seguono il processo verbale di constatazione (ossia *ante tempus*);

2) non esula dal controllo di legittimità la verifica del motivo di urgenza eventualmente addotto dall'ente accertatore”¹²².

Con riferimento al primo punto, peraltro, bisogna rilevare come lo stesso non risulti in linea con quanto asserito dalla Corte Costituzionale (ord. 244/2009), che dichiarando manifestamente inammissibile la denuncia di illegittimità costituzionale dell'art. 12, co. 7, L. 212/2000, laddove non commina la nullità per l'atto di accertamento emesso *ante tempus*, precisa che il giudice rimettente avrebbe potuto "...prendere atto del fatto che lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi e, tra essi, di quelli dell'Amministrazione finanziaria (artt. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7,

¹²⁰ <http://www.teleconsul.it/leggiArticolo.aspx?id=275769&tip=ul>

¹²¹ <http://www.teleconsul.it/leggiArticolo.aspx?cls=1&tip=ul&doc=LF280593.DOC&DocHits=>

¹²² F.TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, Corriere Tributario, n.36/2013

comma 1, della legge n. 212 del 2000); che, sulla base di tale premessa, la rimettente avrebbe potuto altresì valutare se, nel caso in esame, l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla «particolare [...] urgenza» dell'avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dall'art. 21-*septies* della legge n. 241 del 1990 - che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione ..."¹²³.

3.2 L'obbligo di contraddittorio con il contribuente.

Terminata l'attività di verifica, e consegnato il verbale di constatazione, il contribuente può verificare il quadro generale delle violazioni rilevate dall'Ufficio, ai fini della ri-definizione della base imponibile, l'imposta dovuta, e delle eventuali violazioni.

Lo spazio temporale che si apre esattamente dopo l'emissione del verbale, consente al soggetto passivo di divenire parte attiva del rapporto tributario. Se egli fosse titolare di soli doveri al cospetto del Fisco, pagherebbe i tributi al momento della presentazione della dichiarazione o del recepimento dell'avviso di accertamento e sarebbe così un soggetto "passivo" a tutti gli effetti. Ciò che rende "attivo" il ruolo del contribuente, è il diritto di intervenire, di contestare, di motivare, nonché di richiedere informazioni, qualora vi siano "zone d'ombra" in riferimento alla sua realtà economica.

¹²³ <http://www.altalex.com/index.php?idnot=9634>

Ciò che *umanizza* la figura lontana e preponderante della Pubblica Amministrazione, avvicinandola a quella del contribuente, solitamente visto come debole e soccombente, è il contraddittorio.

Il diritto al contraddittorio spetta generalmente al contribuente che può attivarlo o meno a seconda delle esigenze. Tuttavia anche l'impulso può provenire anche dall'Amministrazione, che può invitare il soggetto sottoposto a controllo a comparire, qualora gli elementi essenziali su cui si basa l'attività accertativa siano presunzioni.

Più nello specifico, essa ha l'obbligo di farlo in due casi specifici: l'accertamento mediante studi di settore e l'accertamento mediante redditometro.

Premesso che, in entrambi i casi ci si trova nella fase che precede l'atto definitivo, il primo è un accertamento di tipo analitico induttivo, il secondo, sintetico.

3.2.1 Il contraddittorio obbligatorio: gli studi di settore.

L'accertamento analitico induttivo può essere fondato, ai sensi dell'art. 62-sexies della L. n.427/1993, anche "sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi, e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore"¹²⁴.

Lo scopo di questa tipologia di accertamento è quello di rendere più efficace l'azione accertatrice degli Uffici finanziari.

¹²⁴ Nell'accertamento basato sugli studi di settore, essendo di tipo analitico-induttivo, la rettifica dei ricavi e compensi dichiarati può fondarsi solo su indizi di maggior reddito, purchè siano gravi, precisi e concordanti, e ciò a prescindere da valutazioni di inattendibilità della contabilità.

Gli studi di settore sono uno strumento elaborato tramite analisi economiche, statistiche e tecniche, grazie alle quali è possibile stimare i ricavi e i compensi da attribuire al contribuente.¹²⁵

Indirettamente, consentono di ricostruire la potenzialità economica di un'impresa o di un lavoratore autonomo, grazie alle rettifiche effettuate in base alla somma di ricavi e compensi.

Attraverso un'“analisi discriminante”, vengono costruiti dei cluster a cui ciascun contribuente deve essere assegnato in base alla propria realtà economica. Il software Gerico, con l'ausilio di uno studio probabilistico, identifica le possibilità di appartenenza di un contribuente ad un determinato cluster. Il software determina un intervallo di confidenza tra il limite minimo, o estremo inferiore, e il limite puntuale, o estremo superiore, dell'ammontare di ricavi e compensi.

A ciò segue la valutazione della *congruità* e della *coerenza*. Il contribuente risulterà *congruo* se, successivamente all'applicazione degli studi di settore, il livello di ricavi o compensi dichiarati è uguale o superiore a quello puntuale stimato. Nel caso non lo fosse, prima di essere sottoposto a

¹²⁵ La Corte di Cassazione, con Sentenza n. 22599/2012, ha affermato: “la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, che giustifica la prevalenza, in ogni caso, e la conseguente applicazione retroattiva dello strumento più recente rispetto a quello precedente, in quanto più affinato e, pertanto, più affidabile”. La revisione e l'aggiornamento degli studi di settore sono disciplinate dall'art. 10 bis della L. n.146/1998 secondo cui: “Gli studi di settore previsti dall'art. 62 bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n.427, e successive modificazioni, sono soggetti a revisione, al massimo, ogni tre anni dalla data di entrata in vigore dello studio di settore ovvero da quella dell'ultima revisione, sentito il parere della commissione di esperti di cui all'art. 10 comma 7. Nella fase di revisione degli studi di settore si tiene anche conto dei dati e delle statistiche ufficiali, quali quelli di contabilità nazionale, al fine di mantenere, nel medio periodo, la rappresentatività degli stessi rispetto alla realtà economica a cui si riferiscono. La revisione degli studi di settore è programmata con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro il mese di febbraio di ciascun anno. Ai fini dell'elaborazione e della revisione degli studi di settore si tiene anche conto di valori di coerenza, risultanti da specifici indicatori definiti da ciascuno studio, rispetto a comportamenti considerati normali per il relativo settore economico”.

controllo e della contestazione dell'omessa dichiarazione dei ricavi mancanti per giungere al puntuale, il contribuente ha la possibilità di adeguarsi spontaneamente alla dichiarazione, eguagliando l'importo dichiarato a quello del ricavo puntuale stimato dagli uffici finanziari.

La *coerenza* viene invece misurata rispetto a indicatori di natura gestionale come il valore aggiunto lordo per addetto, il tasso di rotazione del magazzino, la produttività e la redditività.

I professionisti abilitati e i CAF, su richiesta del contribuente, possono rilasciare un *visto di conformità* con cui si attesta la correttezza dei dati dichiarati nelle scritture contabili ed extra-contabili rispetto a quelli indicati nei modelli degli studi di settore. La certificazione tributaria, che può essere rilasciata soltanto da soggetti qualificati, indicati dall'art. 12, comma 2, del D.lgs. n.546/1992¹²⁶, attesta l'esatta applicazione delle norme

¹²⁶ “Sono abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro, purchè non dipendenti dall’amministrazione pubblica. Sono altresì abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, [i consulenti del lavoro, per le materie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e gli obblighi di sostituto di imposta relativi alle ritenute medesime,] gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici e i periti agrari, per le materie concernenti l’estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell’estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l’attribuzione della rendita catastale e gli spedizionieri doganali per le materie concernenti i tributi amministrati dall’Agenzia delle dogane. In attesa dell’adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia, sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica, se iscritti negli appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate, i soggetti indicati nell’articolo 63, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, i soggetti iscritti alla data del 30 Settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l’IVA, l’IRPEF, l’ILOR, e l’IRPEG nonché i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell’economia e del lavoro (CNEL) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell’art. 2359 del c.c., primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale; con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l’attuazione delle disposizioni del presente periodo. Sono inoltre abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell’elenco tenuto dalla Intendenza di

tributarie sostanziali nell'esplicazione di controlli e attività di verifica. Essa ha effetti rilevanti sull'attività di accertamento e di riscossione. Per il periodo a cui il visto di conformità si riferisce, il contribuente non può essere soggetto a rettifiche tramite accertamenti induttivi, infatti non può ricevere notifica di accertamenti basati sugli studi di settore oltre il terzo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In caso di ricorso contro l'atto di accertamento, la riscossione provvisoria delle imposte è bloccata fino alla sentenza di primo grado.

In caso di errori o di omissioni nella compilazione del modello, il contribuente può rimediare spontaneamente attraverso l'istituto del *ravvedimento operoso* che consente al soggetto di beneficiare di una riduzione delle sanzioni, solo se vengano rispettate alcune condizioni: le violazioni commesse devono essere già constatate, e accessi, ispezioni e verifiche non devono essere avviati; inoltre il contribuente ha l'obbligo di versare il tributo, gli interessi e la sanzione ridotta.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n.8/2012 ha stabilito che il contribuente, in presenza della mancata presentazione del modello degli studi, può *ravvedere*, attraverso dichiarazione integrativa e nei termini dello stesso *ravvedimento operoso* (articolo 13, decreto legislativo 472/1997), la violazione dell'omessa presentazione, sanando così le violazioni che determinano l'aumento della sanzione del 50% della sanzione per infedele dichiarazione dei redditi, dell'Iva e dell'Irap¹²⁷.

Nel caso in cui la presentazione del modello degli studi di settore venga effettuata oltre i termini previsti per il ravvedimento, ma prima dell'inizio

finanza competente per territorio, ai sensi dell'art. 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.636".

¹²⁷ Il Sole 24 Ore, Dario Deotto, Giovanni Valcarengi 18 marzo 2012

dell'attività di controllo, verranno applicate le sanzioni ordinarie per la specifica violazione commessa, senza l'incremento introdotto dal D.L. n. 98/2011.

Gli studi di settore costituiscono *atti amministrativi generali di organizzazione* non sufficienti a realizzare l'accertamento di un rapporto giuridico tributario.

Essi non sono idonei da soli a costituire motivazione dell'accertamento in quanto costituiscono presunzioni semplici, per cui l'accertamento è nullo se l'Amministrazione non invita il contribuente a comparire.

“L'invito, consente al soggetto di fornire all'Ufficio finanziario dati, elementi e circostanze per verificare l'idoneità del risultato matematico-statistico a rappresentare l'effettiva realtà economica dell'impresa”¹²⁸.

Il contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa assume un ruolo fondamentale ai fini della validità e della fondatezza sostanziale dell'avviso di accertamento¹²⁹.

L'art. 10, comma 3-bis della L. n.148/1998, prevede l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa.

A tale proposito, il Dipartimento delle Entrate già con la Circolare n.110/E del 21 maggio 1999, aveva precisato l'obbligo degli Uffici di valutare attentamente gli elementi acquisiti direttamente, ovvero forniti dal

¹²⁸ G. NAPOLI, “Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente”, 2013 CACUCCI Editore.

¹²⁹ Comm. Trib. prov. Di Macerata, sent. n. 146/2002, cit., afferma l'importanza che assume per l'emissione di un legittimo accertamento la fase preliminare del contraddittorio, la quale “è stata prevista dal legislatore per bilanciare il possibile vulnus costituzionale dell'art. 53 della Costituzione”. Con sent. n.79 del 25 settembre 2002, gli stessi giudici hanno rilevato che “l'art. 53 della Costituzione deve essere interpretato nel senso che la capacità contributiva non si presume ma deve essere dimostrata, sicché non è possibile far leva su parametri astratti per motivare esclusivamente un tale accertamento, ma si deve pur sempre verificare l'esattezza dei parametri alla luce dei dati concreti offerti dal contribuente che l'ufficio deve necessariamente vagliare a pena di nullità dell'accertamento”.

contribuente nel contraddittorio che è necessario instaurare preventivamente per discutere sugli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento (con l'obiettivo di pervenire alla definizione tramite l'accertamento con adesione), al fine di adeguare il risultato dell'applicazione degli studi di settore alla concreta situazione particolare dell'impresa.

Infine, con la Circolare 14 aprile 2010, n. 19/E¹³⁰ il contraddittorio è stato definito come lo strumento che consente all'Ufficio di plasmare sulla concreta realtà del contribuente la presunzione indotta dallo scostamento rilevato, rispetto al livello di ricavi definito dal "Gerico".

L'Ufficio ha quindi l'obbligo di invitare il contribuente "nel rispetto della regola del giusto procedimento e del principio di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, a fornire, in contraddittorio, i propri chiarimenti". Ne consegue che "devono essere viziati... gli avvisi di accertamento basati sugli studi di settore applicati senza che sia stata attivata la fase del contraddittorio con il contribuente".

La Suprema Corte, con la sentenza n. 1864 dell'8 febbraio 2012, ha ribadito il principio già espresso dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 26635/2009, secondo cui: "La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore, costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati – meri strumenti di ricostruzione per l'elaborazione statistica della normale redditività – ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la

¹³⁰ G.NAPOLI, S. ROCCHI, Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente.

nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.¹³¹ L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con

¹³¹ Riconfermato quanto scritto nella Sentenza Cass., SS. UU. n.26635/2009: "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, le risultanze degli studi di settore, non costituendo fatto concreto noto e certo, specificatamente inerente al contribuente, suscettibile di evidenziare in termini di rilevante probabilità l'entità del suo reddito, ma rappresentando la risultante dell'extrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo DPR n.600/1973, ex art. 39, comma 1 lett. d), ma, ove siano contestati sulla base di allegazioni specifiche, sono inidonei a supportare l'accertamento medesimo, se non confortati da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa che devono essere provati e non semplicemente enunciati nella motivazione dell'accertamento".

il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito"¹³².

Ci si può interrogare su quale sia la natura giuridica degli studi di settore e, di conseguenza, quale sia la loro efficacia probatoria.

Le soluzioni ermeneutiche a questi interrogativi consentono di risolvere le numerose questioni pratiche che sorgono in sede di applicazione degli studi di settore, qualunque sia l'ambito in cui tale applicazione avvenga (spontanea, amministrativa o giurisdizionale).

L'intento di dare una risposta a queste domande ha portato all'elaborazione di un articolato iter normativo, che è idoneo analizzare per offrire una visione più completa sull'argomento.

I principali contributi che la dottrina ha dedicato al tema della natura giuridica degli studi di settore paiono sostanzialmente riducibili, pur nella copiosa varietà dei modelli ricostruttivi proposti, ad un'alternativa di fondo tra le opposte opzioni: da un lato, di quanti propendono per la natura di presunzioni legali relative¹³³; dall'altro, di coloro i quali ritengono che gli studi di settore costruirebbero una presunzione semplice¹³⁴.

L'adesione all'una o all'altra tesi comporta rilevanti conseguenze sul piano di ripartizione dell'onere della prova.

¹³² G. NAPOLI, "Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente", 2013 CACUCCI Editore.

¹³³ Secondo R. LUPI, Diritto, cit. p. 229; ID., Manuale giuridico professionale di diritto tributario, Milano 2001, p. 573 ss; ID., Studi di settore non autosufficienti (fino alle modifiche del 2006) in Corr. Trib., 2007, p. 3430, l'applicazione degli studi di settore dà luogo a presunzioni legali relative, suscettibili non solo di prova contraria in giudizio, ma anche di un riesame ponderato da parte dei giudici.

¹³⁴ Secondo MARONGIU, Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore, in Dir. Prat. Trib. 2002 e A. MARCHESELLI, Accertamento dei redditi delle piccole imprese e dei professionisti: denominatori comuni e tendenze legislative in Rass. Tributaria 2003, p. 611-612.

Infatti, se si riconosce agli studi di settore natura di presunzioni legali relative, il semplice scostamento del reddito dichiarato dal contribuente da quello risultante dall'applicazione degli studi di settore, comporta l'inversione dell'onere della prova. Di conseguenza, spetterebbe al contribuente provare che il reddito da lui dichiarato corrisponde a quello reale ed effettivo, e quindi, che gli studi di settore sono inapplicabili in relazione alle specifiche condizioni oggettive e soggettive relative allo svolgimento della propria attività.

Qualora, invece, si accetta la tesi che considera gli studi di settore indizi, che devono concorrere con altri elementi a fondare e costituire una presunzione semplice, spetta all'Amministrazione finanziaria, secondo il tradizionale criterio di ripartizione dell'onere della prova, dimostrare che il reddito reale ed effettivo del contribuente non sia quello dichiarato dal contribuente, ma quello emergente dagli studi di settore. In altri termini, gli studi di settore costituirebbero solo un indizio di evasione, ma non sarebbe sufficiente "ex sé" ad attribuire un maggiore reddito al contribuente.

Ciò premesso, giova evidenziare che le recenti modifiche legislative non hanno chiarito la natura giuridica degli studi di settore.

Il legislatore ha solo precisato che gli indicatori di normalità hanno valore di indizi, atti a fondare, insieme ad altri elementi, presunzioni semplici.

Va, tuttavia precisato che sia che si aderisca alla tesi che attribuisce agli studi di settore natura di presunzioni legali relative o a quella che li ritiene semplici indizi su cui fondare presunzioni semplici, l'obbligo di motivazione non può ritenersi soddisfatto mediante il mero rinvio ai dati risultati dalle elaborazioni ministeriali, senza che venga fornito alcun

elemento a supporto dell'applicabilità di tali dati alla realtà concreta della specifica situazione del contribuente.

L'adesione alla tesi della presunzione legale relativa, comporta soltanto l'esonero dall'onere della prova per l'Ufficio, ma non dall'obbligo di motivazione. La motivazione rappresenta un elemento essenziale di ogni atto di accertamento che deve sussistere anche nel caso in cui l'accertamento si fondi soltanto sugli studi di settore. Pertanto l'Ufficio, pur non essendo tenuto ad acquisire prove in sede istruttoria, ulteriori elementi indiziari, ha comunque l'obbligo di motivare l'applicabilità degli studi di settore al caso concreto.

Escludere l'obbligo di motivazione significa svuotare di contenuto e di rilevanza la previsione del contraddittorio preventivo obbligatorio, da effettuarsi prima di accertare il reddito del contribuente.

Le Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza n.26635 del 18 dicembre 2009¹³⁵, hanno posto fine in giurisprudenza alla diatriba in merito alla natura degli studi di settore, stabilendo che questi debbano essere considerate presunzioni semplici e non presunzioni legali relative.

Questa sentenza rappresenta una vera e propria presa di posizione in merito alle caratteristiche dell'accertamento fondato sugli studi di settore affermando il seguente principio: “la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il

¹³⁵ <http://www.altalex.com/index.php?idnot=50500>

contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento dell'elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano stati disattesi. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente”.

Emerge quindi dalla sentenza:

- che la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione di parametri o degli studi di settore, costituisce un sistema di presunzioni semplici;
- vi è l'obbligo, in capo all'Ufficio, di instaurare il contraddittorio con il contribuente, elemento essenziale ed imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa.

In questa prospettiva si pongono le successive ordinanze n.15905 e n. 14313 del 2011, con le quali la Suprema Corte ha ritenuto lo studio di settore insufficiente ed inidoneo a fondare un accertamento, evidenziando che questo dovesse essere fondato su ulteriori elementi raccolti in istruttoria.

Al riguardo la giurisprudenza di merito ha affermato che i risultati desumibili dagli studi di settore sono un semplice elemento indiziario la cui

fondatezza deve essere verificata indagando la realtà della fattispecie concreta; in pratica, deve essere verificato se in questa siano identificabili elementi, di natura sia contabile, sia extra-contabile che consentano una ricostruzione induttiva del volume d'affari che concordi, sostanzialmente, con quello desumibile dallo studio di settore rendendolo, così, fondamentalmente desumibile dallo stesso.

E' quindi possibile procedere alla comparazione con quello dichiarato dall'imprenditore, in tal modo verificando se tra i due sussistano quelle gravi incongruenze che sono l'ulteriore condizione necessaria per legittimare l'accertamento.

Senza questa attività di verifica (totalmente a carico dell'Agenzia dell'Entrate) che confermi, che fondi il risultato dello studio di settore, per tramutarlo in quel tipo di presunzione – grave, precisa e concordante – richiesta dall'art. 39 del DPR n. 600/1973, il semplice risultato matematico-statistico dello studio non rende legittimo questo tipo di accertamento.

In sede contenziosa, la valutazione dello studio, quale presunzione semplice, è rimessa al giudice tributario, il quale deve convincersi dell'idoneità dello studio a sorreggere l'inferenza presuntiva.

I principi esposti precedentemente costituiscono strumenti di garanzia del contribuente per evitare che l'applicazione automatica degli studi di settore determini una “catastalizzazione” del reddito d'impresa e di lavoro autonomo¹³⁶.

¹³⁶ Aspetto ben evidenziato da P.RUSSO, Manuale cit. p. 228, secondo il quale “qualora l'Amministrazione finanziaria si adagiasse sugli studi di settore operando in modo automatico le rettifiche dei ricavi o dei compensi, senza quindi curarsi di valutare le situazioni specifiche e peculiari in cui si vengono a trovare imprenditori e professionisti, si finirebbe per andare oltre le intenzioni del Legislatore, così pervenendo ad una sorte di catastalizzazione del reddito”.

Come evidenziato dalla dottrina, “la motivazione dell’avviso di accertamento si giustifica con le esigenze di tutela del contribuente, e per certi versi controbilancia l’idoneità dell’atto a consolidarsi se non impugnato; proprio quest’ultimo profilo differenzia la motivazione rispetto alle indicazioni da riportare sulla citazione a giudizio, insuscettibile di consolidarsi nonostante l’inerzia del destinatario, la motivazione serve anche al buon andamento sotto un altro profilo, dell’attività amministrativa e alla predeterminazione della materia del contendere nel successivo contenzioso, allo scopo di evitare la presentazione di ricorsi al buio”¹³⁷.

Anche se gli organi di accertamento potrebbero prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili, è anche vero che non possono fondare l’accertamento esclusivamente sulla base degli studi di settore. E’ indubbio che ogni tipo di presunzione tributaria, legale o semplice, è strettamente correlato, nella previsione normativa che lo assume, ad un interesse sostanziale in essa tutelato, poiché le norme tributarie rappresentano il punto di riferimento essenziale nel processo di attuazione dei principi costituzionali che presiedono la normativa tributaria.

Ciò chiarito, appare agevole ritenere che gli organi di accertamento devono far ricorso a tutti quegli strumenti di indagine che la legge attribuisce loro per accertare i redditi occulti e non dichiarati in quanto la ricostruzione automatica del reddito sulla base degli studi di settore non può portare a risultati pienamente attendibili.

Gli indici provenienti da dati statici potrebbero essere non significativi rispetto alla redditività dell’azienda a causa di turbamenti delle variabili dei fattori produttivi.

¹³⁷ R.LUPI, *L’onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A.AMATUCCI, *Trattato*, cit., cap. XXXVIII, p.295.

Per questa ragione gli studi di settore dovrebbero avere soprattutto una funzione esplorativa e di impulso per gli organi di accertamento. Questi ultimi dovrebbero, in sede istruttoria e sulla base delle prove fornite dal contribuente, procedere ad accertare i motivi e le consistenze delle discordanze tra reddito dichiarato e reddito accertabile. Da ciò partire per verificare se queste dipendono da particolari e singolari condizioni in cui operano le singole imprese, ovvero sono il frutto di evasione o di elusione tributaria.¹³⁸

In caso contrario, gli studi di settore servirebbero soltanto per determinare livelli minimi di ricavi o di reddito, ancorati, per comodità ad esigenze di gettito, ad alcuni dati ritenuti indicativi dall'Amministrazione finanziaria per non esplicitare la sua attività di accertamento.

L'Ufficio finanziario, cioè, utilizzando acriticamente i parametri e gli studi di settore, li riduce ad oggetto di "trattativa" con il contribuente, al fine di discriminare, fra di loro, alcuni contribuenti che non si adeguano, e quindi di limitare la sua attività di accertamento.

In questo modo non si tasserebbe il reddito reale ed effettivo, ma quello che potrebbe o dovrebbe presuntivamente essere realizzato dal soggetto passivo d'imposta secondo l'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda l'ipotesi in cui il contribuente non si presenti all'invito al contraddittorio, ovvero non fornisca alcun elemento idoneo a giustificare lo scostamento rilevato, la Suprema Corte con l'Ordinanza 27 gennaio 2012 n.1153, aveva affermato che, nel momento in cui il contribuente non si fosse presentato all'invito a comparire dell'Amministrazione, l'atto

¹³⁸ Art. 37-bis del DPR n.600/1973, integrato con modificazioni dall'art. 2 del D. Lgs. N.344/2003.

definitivo successivo basato su studi di settore o parametri, sarebbe stato valido a tutti gli effetti.

Successivamente, con la Sentenza n. 1864 dell'8 febbraio 2012, la Suprema Corte ha stabilito che a fronte del formale invito dell'Amministrazione, il contribuente che lo rifiuta, semplicemente non giova di questa possibilità.

Al contribuente infatti, nella successiva fase del contenzioso, è preclusa la possibilità di provare l'esclusione della sua attività dalle presunzioni desumibili dagli studi di settore. Ovviamente, l'avviso emesso non è automaticamente e rigidamente efficace; esso però non può essere annullato per omesso contraddittorio. L'Amministrazione, in questo senso, non è vincolata a quanto rilevato dagli studi di settore, ma quanto meno, risulta svincolata dagli obblighi formali che le spettano, non potendo quindi essere accusata né di negligenza istruttoria, né di violazione del diritto di partecipazione del contribuente.

3.2.2 Il contraddittorio obbligatorio: il redditometro.

Il reddito delle persone fisiche può essere determinato *sinteticamente* in base alle “spese di ogni genere sostenute nel corso del periodo d'imposta”, escludendo così la distinzione tra spese per l'utilizzo e il mantenimento di beni e servizi e le spese per investimenti. Questa tipologia di accertamento è disciplinata dall'art. 38, comma 4 del DPR n. 600/1973, e novellata dal D.L. n.78/2010.

La Circolare dell’Agenzia delle Entrate 21 giugno 2011, n. 28/E¹³⁹ ha introdotto la possibilità di scegliere quindi alternativamente, in base alle risultanze delle attività di verifica, tra l’accertamento sintetico puro e lo strumento del redditometro.

Dopo le modifiche introdotte dall’art. 22, comma 1, D.L. n. 78/2010, convertito dalla L. n. 122/2010, è stato stabilito che l’Amministrazione ha l’obbligo di invitare il contribuente a comparire, affinché quest’ultimo fornisca ulteriori elementi utili ai fini dell’accertamento. Inoltre l’Ufficio fiscale ha l’obbligo, per l’accertamento sintetico, di attivare il contraddittorio ai fini dell’accertamento con adesione, prima di emanare l’atto impositivo. Questi, due passaggi necessari per l’adeguamento del dato di partenza, derivante dagli standard di spesa o dei risultati del redditometro, alla specifica situazione del contribuente.

La relativa disciplina si articola quindi in due momenti: la prima, originaria, che precede il 2010, e una seconda, che sussegue la modifica introdotta dalla Legge n. 122 di quell’anno appunto. In base a questa distinzione si parla dunque di “vecchio e nuovo redditometro”.

Il *vecchio redditometro* è uno strumento tramite il quale il reddito viene accertato in via presuntiva. Esso riesce a fornirne una prima stima grazie ad una misurazione effettuata tramite gli indici di capacità contributiva stabiliti dalla tabella allegata al d.m. 10 settembre 1992, sostituita poi da quella allegata al dm 19.11.1992, che quantifica, in base alle presunzioni, ovvero elementi fiscalmente rilevanti, e tramite dei coefficienti stabiliti, la capacità di spesa connessa alla disponibilità di particolari beni e servizi.

¹³⁹<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/f5885600474e9e19ba6efa640363981f/Cir28e+del+21+06+11.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f5885600474e9e19ba6efa640363981f>

In base all'art. 2, comma 1, dm 10 settembre 1992¹⁴⁰, non è la proprietà dei beni e servizi a determinare la presunzione operata dal legislatore, bensì la loro disponibilità, per cui "si considerano nella disponibilità della persona fisica che a qualsiasi titolo anche di fatto utilizza o fa utilizzare i beni o riceve o fa ricevere i servizi ovvero sopporta in tutto in parte i relativi costi".

Il reddito complessivo del contribuente può essere determinato in via sintetica quando siano a disposizione elementi e circostanze di fatto certi, in relazione al loro contenuto induttivo e soprattutto quando tale reddito netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato, per almeno due periodi d'imposta¹⁴¹.

Dunque sorge però una problematica di notevole importanza: con l'introduzione delle modifiche, l'applicazione del *vecchio* redditometro rischia di sovrapporsi con l'applicazione del *nuovo*, creando una doppia imposizione.

Il primo, si caratterizzava per la cosiddetta "regola dei cinque anni", non più presente nel *nuovo* redditometro. L'articolo 38, comma 5 del Dpr 600/73 ante-riforma stabiliva che "qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque anni precedenti".

La disposizione appariva piuttosto limitativa per il contribuente, che si trovava a dover giustificare spese future rispetto all'anno oggetto di

¹⁴⁰ http://www.giustiziatributaria.it/documenti/seminari_corsi_formazione/seminario_Trieste_15e16_febbraio/relazioni/Alfano%20Giuseppe%20Redditometro.%20Evoluzioni%20giurisprudenziali.pdf

¹⁴¹ art. 38, comma 4, D.P.R. 600/1973.

accertamento e che potevano essere completamente slegate dal reddito dell'anno oggetto di verifica.

Al contempo le disposizioni relative al *nuovo* redditometro presuppongono invece una coincidenza di periodo d'imposta tra spesa sostenuta e reddito ipotizzato.

E' per questo motivo che il *nuovo* redditometro si applica retroattivamente a partire dai redditi dichiarati nel 2009, qualora “gli scostamenti significativi tra reddito e capacità di spesa manifestata” superino almeno il 20 per cento¹⁴².

Prima della riforma, lo strumento di ricostruzione presuntiva del reddito si basava su presunzioni legali relative, che provocavano un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. Con la modifica legislativa del 2010, è stata svuotata la funzione della suddetta presunzione legale, grazie al “confronto diretto” tra Fisco e contribuente. Subentra infatti il *nuovo contraddittorio preventivo*, strumento che ha lo scopo di adattare le presunzioni eccepite dall'Ufficio finanziario alla reale situazione reddituale ed economica del contribuente.

A tal proposito la Cassazione con la sentenza 13289/2011 ha stabilito il principio di diritto per cui il “risultato dello standard, dato dal redditometro, deve essere corretto nel corso del contraddittorio, in modo da fotografare la reale e specifica situazione del contribuente”.

Il *nuovo* redditometro introdotto dall'art. 22 D.L. del 31 maggio 2010 n.78, convertito dalla L. 122/2010, riscrive la disciplina dell'accertamento sintetico, contenuta nel comma. 4 e segg. dell'art. 38 DPR 600/1973, con

¹⁴² Il Sole 24 Ore, *Redditometro, doppio rischio.*, 21 aprile 2013, Enrico Holzmillier.

l'obiettivo “di adeguare l'accertamento sintetico al contesto socio-economico mutato nel corso dell'ultimo decennio, rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio obbligatorio”. Esso è stato oggetto di una fase di sperimentazione iniziata nel mese di novembre 2011 e terminata nel mese di febbraio 2012, alla quale hanno collaborato le Associazioni di categoria e gli Ordini professionali attraverso l'invio di dati relativi a singoli contribuenti.

Il redditometro è uno strumento standardizzato di controllo, basato su coefficienti di conversione di elementi indicativi di capacità contributiva in reddito¹⁴³. E' possibile accertare il reddito attraverso il metodo sintetico puro, nei casi in cui il reddito presunto, a lordo degli oneri deducibili, sia superiore di oltre un terzo rispetto a quello dichiarato, anche soltanto per un periodo d'imposta.

L'utilizzo di questo metodo di ricostruzione del reddito potrebbe essere inquadrato positivamente da entrambe le parti del rapporto tributario: il contribuente ha la possibilità di verificare la coerenza del reddito e, eventualmente, di adeguarsi al valore presunto al fine di non essere sottoposto ad accertamento sintetico; per l'Amministrazione invece, esso costituisce, in una prima fase, uno strumento di selezione di soggetti ad alto rischio tramite indici di pericolosità, mentre in una seconda, uno strumento di accertamento presuntivo, laddove il contribuente invitato al contraddittorio, non abbia saputo giustificare l'incoerenza segnalata dal software.

¹⁴³ Gli elementi indicativi di capacità contributiva sono suddivisi nelle seguenti sette macro-categorie: abitazione; mezzi di trasporto; assicurazioni e contributi; istruzione; attività sportive, ricreative e cura della persona; altre spese significative; investimenti immobiliari e mobiliari netti.

Provata l'esistenza, e quindi la certezza, di determinati beni e servizi, l'Amministrazione finanziaria ricava la capacità contributiva, e a seguire il reddito presunto. Come si è detto, grava sul contribuente, in sede amministrativa o contenziosa, l'onere di dimostrare come e di quanto il reddito complessivo presunto si discosta da quello effettivo. "L'unico onere dell'Ufficio è quello di individuare elementi certi indicatori di capacità di spesa, mentre i coefficienti presuntivi vengono utilizzati sia al fine di accertare l'incongruità del reddito dichiarato sia al fine di determinare sinteticamente il reddito da accertare, ferma restando la possibilità per il contribuente, oltre che, ovviamente, di contestare il possesso degli indicatori di capacità di spesa, di provare, con idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, posto che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora il contribuente, in sede di risposta ad apposito questionario, ammetta la proprietà e l'utilizzazione di determinati beni, indici di capacità contributiva, ha l'onere di provare in modo rigoroso che detti beni appartengono a terzi e sono da questi utilizzati, restando altrimenti esposto alle conseguenze, in tema di accertamento presuntivo del reddito della propria dichiarazione".¹⁴⁴

La presenza di due strumenti per la tutela del contribuente così importanti quali il contraddittorio e l'accertamento con adesione costituisce un tassello fondamentale per gli accertamenti standardizzati in quanto conferma la loro caratteristica comune dell'adeguamento, che attraverso il confronto "diretto" tra le parti, consente di adattare il risultato teorico del software alla realtà economica del contribuente.

¹⁴⁴ Cassazione Civile, Sez. trib., 18 giugno 2002, n. 8738. - G. NAPOLI, S. ROCCHI "Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente" 2013.

La Sentenza della Corte di Cassazione 11 aprile 2008 n. 9654 stabiliva quindi l'impossibilità per il contribuente di contestare i coefficienti di redditività oggettivamente determinati. Successivamente, la Suprema Corte con la Sentenza del 17 giugno 2011, n. 13289, segnava un passo importante verso l'ampliamento dei confini della tutela del contribuente. Essa stabiliva che i dettami letterali dell'art. 38 del D.P.R. 600/1973, dovessero essere interpretati nel modo più esteso possibile in quanto risultava troppo limitativo per il contribuente difendersi senza poter contestare le presunzioni frutto degli standard. Ad avviso della Commissione, una contestazione in limiti così ristretti andrebbe in contro a vizi di incostituzionalità per violazione del principio di capacità contributiva e di ragionevolezza.

La Corte di Cassazione nello stesso anno confermava la teoria della sopracitata sentenza ed ha equiparato il redditometro allo studio di settore, stabilendo che "sarebbe troppo difficile ingabbiare nella struttura così rigida della presunzione legale, un fenomeno tanto proteiforme e sfuggente come la produttività delle attività economiche e il suo correlarsi ai fattori produttivi. La conclusione preferibile quindi sarebbe l'inquadramento dei coefficienti come catalogo di presunzioni semplici utilizzabili dall'ufficio, da collocarsi nel più ampio insieme di accertamento caso per caso". In particolare, gli elementi della gravità, della precisione e della concordanza devono essere rafforzati all'esito del contraddittorio instaurato tra il Fisco ed il contribuente.

Il primo obbligo che ha l'Amministrazione a carico, è quello di attivare appunto il contraddittorio. La sua natura intrinseca è la stessa di quello presente nell'accertamento tramite studi di settore in quanto, ha derivazione

comunitaria, e trova la sua fonte nella giurisprudenza della Corte di Giustizia della UE, sentenza Sopropé¹⁴⁵ (C-349/07).

In ragione di ciò, il contribuente dovrebbe avere la possibilità di far valere il proprio diritto di difesa ogni volta che l'Amministrazione si proponga di adottare un atto capace di produrre effetti rilevanti nella sfera giuridica del destinatario.

In forza di tale principio, “i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente”.

Con la previgente normativa dell'art. 38 DPR n. 600/1973, l'Ufficio finanziario aveva la facoltà e non l'obbligo di richiedere al contribuente dati, informazioni e documenti, utili alla ricostruzione del reddito complessivo accertato. Il nuovo comma 7 dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/73 ne ha invece previsto l'imprescindibilità, introducendo il suddetto obbligo, al fine di garantire i principi statuari di collaborazione e di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, nonché il principio di buon andamento e giusto procedimento relativi all'art. 97 della Costituzione.

Se però la fonte normativa di derivazione è la stessa, la sua funzione è differente. Il contraddittorio attivato prima dell'invito ad aderire all'accertamento, ha lo scopo di dare la possibilità al contribuente di fornire elementi utili a provare l'inesattezza delle presunzioni legali relative alla base del redditometro.

¹⁴⁵ http://www.giustiziatributaria.it/documenti/seminari_corsi_formazione/seminario_Trieste_15e16_febr aio/relazioni/Alfano%20Giuseppe%20Redditometro.%20Evoluzioni%20giurisprudenziali.pdf

Nel caso in cui l'Amministrazione non accolga le argomentazioni esposte nelle memorie difensive, dovrà ovviamente motivarne le ragioni nell'atto successivo definitivo, pena la nullità dell'avviso di accertamento¹⁴⁶.

“La regola secondo cui il destinatario di una decisione a lui lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o di far valere elementi relativi alla loro situazione personale, tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro”¹⁴⁷.

Il contraddittorio deve essere reale ed effettivo, e favorire il dibattito tra le due parti, in modo tale da trasformare presunzioni, in elementi certi.

Nel corso del processo di evoluzione della normativa alla realtà economico-sociale, il primo segnale di cambiamento è attribuibile all'ordinanza n 21661 del 22 ottobre 2010. Tramite quest'ultima è stata riconosciuta un'ampia categoria di strumenti standardizzati, caratterizzati dall'elaborazione di dati del contribuente sulla base di valori e percentuali medie, e che il redditometro, di cui all'art. 38, comma 4, DPR 600/1973, appartiene alla suddetta categoria. La sentenza 13289/2011 della Suprema Corte¹⁴⁸, ha confermato che anche il *vecchio* redditometro, nella ricostruzione sintetica del reddito deve essere interpretato in maniera tale

¹⁴⁶ A. Bullo, L. Paggi, “Nuovo accertamento sintetico e redditometro, profili descrittivi e brevi riflessioni”, in Finanza & Fisco n. 38/2010 da pag. 3343

¹⁴⁷ Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé, punto 49.

¹⁴⁸ <http://www.altalex.com/index.php?idnot=17178>

da assicurare veridicità e concretezza e non indiziarietà delle posizioni giuridico-fiscali ricostruite.

Con il contraddittorio viene rafforzata quindi la partecipazione del privato all'azione amministrativa, nel quadro di una interpretazione dell'art. 53 della Costituzione, inteso come mero criterio di razionalità e di coerenza del sistema tributario, che trova piena attuazione con l'introduzione di strumenti negoziali e pattizi di accertamento.

Si è detto che l'Amministrazione oltre ad avere l'obbligo di invitare il contribuente al contraddittorio, ha successivamente anche l'obbligo di offrirgli la possibilità di aderire al contenuto dell'accertamento, prima che venga emesso l'atto definitivo.

L'adesione all'accertamento è un istituto deflattivo del contenzioso, che a sua volta favorisce l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente al fine di giungere a una definizione concordata delle pretese erariali.

L'Autorità fiscale può agire limitatamente alla tutela di determinati interessi, non potendo discrezionalmente usufruire del proprio potere in contesti di competenza del Legislatore. La sua azione deve comunque restare nei confini ad essa preclusa, in base alla riserva di legge ex. art. 23 della Costituzione. L'Ufficio, inoltre, non pondera gli interessi soltanto in base alla sola fondatezza sostanziale della pretesa, ma deve tener conto anche dell'efficienza, dell'economicità e dell'efficacia, requisiti fondamentali dell'azione della Pubblica amministrazione.

Di fronte all'elevata probabilità di affrontare un contenzioso, a seguito del quale il Fisco potrebbe uscirne soccombente, e tenuto conto della sempre più ampia partecipazione del contribuente al procedimento tributario,

appare più che plausibile la scelta del legislatore di inserire l'obbligo di invitare il soggetto sottoposto a verifica all'accertamento con adesione.

Parte della dottrina invece, ha affermato che l'Amministrazione finanziaria, nel compimento di questa procedura, sia dotata di una libertà piuttosto ampia, comunque formalmente e sostanzialmente rientrante nelle regole giuridiche. Tale discrezionalità non può essere analizzata e studiata in termini assoluti, anzi va messa a rapporto con l'obiettivo pubblicistico primario, ovvero la salvaguardia dell'interesse erariale, tenendo in considerazione le argomentazioni e le motivazioni esposte dal contribuente nel contraddittorio precedente.

Se si entra quindi in quest'ottica, allora una definizione concordata delle controversie come l'accertamento con adesione, non può che corrispondere ad un ago della bilancia che si pone al centro delle due parti del rapporto tributario. Essa non può avere carattere esclusivamente privatistico, anzi costituisce uno strumento transattivo di matrice bilaterale, in quanto l'interesse pubblicistico va contrappesato alla volontà del contribuente, in assenza della quale l'accertamento con adesione non è attuabile.

L'opinione dottrinale che favorisce l'idea di un istituto con caratteri tipizzanti lontani da quelli di natura contrattualistica, si basa sull'impostazione di origine pubblicistica del rapporto tributario.

Altra teoria è quella che inquadra l'istituto in un modello prevalentemente contrattuale-transattivo, dal quale emerge, già dalla forma dell'accertamento con adesione, un accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, essendo esso un atto scritto, unitario e bilaterale redatto in duplice esemplare e sottoscritto dal capo dell'ufficio (o da un suo delegato) e dal contribuente.

In base all'art. 38, comma 7 del DPR n. 600/1973 "l'Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 5, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218".

A fronte dell'invito il contribuente può presentarsi personalmente, o mediante un rappresentante munito di procura speciale, al fine di fornire le proprie motivazioni per ottenere una riduzione delle imposte.¹⁴⁹

Una volta avviato il contraddittorio, alla fine del dibattito tra le parti del rapporto tributario, l'Amministrazione emana un atto, ovvero l'accertamento, definitivo a tutti gli effetti. Tale atto infatti, gode dei requisiti di *definitività* e *intangibilità*. La Suprema Corte con ordinanza n.19220/2012 ha ritenuto che il contribuente non possa in alcun modo, e sotto qualsiasi forma, ricorrere contro l'accertamento con adesione, infatti "una volta che sia stato definito l'accertamento con adesione ... al contribuente non resta che eseguire l'accordo ... risultando normativamente esclusa la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato. È, quindi, inammissibile il ricorso

¹⁴⁹ Art. 7, comma 1-bis del D.lgs. n. 218/1997: "Il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore munito di procura speciale, nelle forme previste dall'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 Settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, ovvero, quando la procura è rilasciata ad un funzionario di un centro di assistenza fiscale, essa deve essere autenticata dal responsabile del predetto centro".

contro l'avviso di accertamento proposto dopo la firma del concordato fiscale¹⁵⁰.

L'esito negativo del contraddittorio e la mancata partecipazione precludono al contribuente la possibilità di presentare nuovamente l'istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6, del D.lgs. n. 218/1997. "Il contraddittorio con il contribuente finalizzato all'accertamento con adesione può instaurarsi o ad iniziativa dell'Amministrazione, mediante l'invito a comparire di cui all'art. 5 del D.lgs. n.218/1997, anteriormente alla notificazione dell'avviso di accertamento, ovvero ad iniziativa del contribuente, mediante l'istanza prevista dall'art. 6 del D.lgs. n.218/1997 posteriormente alla notificazione dell'avviso non preceduto dall'invito di cui all'art. 5. La formulazione del testo di legge induce a ritenere del tutto ragionevole che al contribuente destinatario di un avviso di accertamento si consenta di esercitare la facoltà di formulare l'istanza di accertamento con adesione solo quando l'avviso di accertamento non sia stato preceduto dall'invito a comparire; infatti, consentirlo anche in presenza di un precedente invito a comparire significherebbe procedere all'inutile duplicazione di un contraddittorio già risultato infruttuoso. Tale duplicazione costituirebbe un ingiustificato appesantimento procedurale, in contrasto con il principio di efficienza e speditezza dell'azione amministrativa, essendo palesemente superfluo attribuire al contribuente la facoltà di provocare un secondo contraddittorio. Ne deriva l'inammissibilità dell'istanza di accertamento con adesione in quanto presentata dal contribuente dopo l'invito a comparire e dopo l'esperimento

¹⁵⁰ *cf.* Cassazione, pronunce nn. 10086/2009, 18962/2005 e 20732/2010). -

<http://www.fiscooggi.it/giurisprudenza/articolo/l-accordo-firmato-non-si-toccarisolve-lite-definitivamente>

del contraddittorio conclusosi con la sottoscrizione del verbale con esito negativo”¹⁵¹.

3.3 Facoltativo o obbligatorio: Il contraddittorio va sempre applicato.

La trattazione è stata finora incentrata sul contraddittorio, momento di contatto cruciale che fa del rapporto Pubblica Amministrazione e contribuente, un vero scambio di informazioni utili alla ricostruzione della pretesa tributaria. Interessante è stato quindi andare a fondo per comprendere le differenze, nonché i punti di contatto tra il contraddittorio *facoltativo* e i casi di contraddittorio *obbligatorio*.

La disciplina è però in continuo mutamento, e quindi sembra doveroso dare spazio alle osservazioni introdotte dalla nuovissima sentenza della Corte di Giustizia del 3 luglio 2014, nelle cause riunite C-129/13 e C-130/13¹⁵².

Il testo della sentenza con la sua portata particolarmente innovativa fornisce un contributo importante non solo per la sua valenza teorica, ma anche e soprattutto per l'avvicinamento sistematico alla pratica.

L'argomento cruciale del dibattito continua ad essere il diritto al contraddittorio del contribuente, inquadrato questa volta nell'ambito del diritto comunitario. Si è discusso sui doveri delle Amministrazioni, dei giudici nazionali, e delle conseguenze che la violazione del diritto possa avere sulla validità dell'atto finale.

¹⁵¹ G.NAPOLI, Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente, 2013.

¹⁵² A.MARCHESELLI, Corriere Tributario, n.33/2014.

Il meccanismo giuridico dello *spillover effect*¹⁵³ fa sì che la portata sovraordinata delle garanzie, che fornisce il diritto al contraddittorio all'interno dell'ordinamento europeo, trasferisca tale diritto in maniera diretta e inequivoca all'interno dell'ordinamento nazionale.

Del resto non si spiegherebbe l'eventuale discriminazione di un diritto che la stessa Corte di Giustizia ha definito "fondamentale dell'uomo e conforme alla tradizione comunale degli Stati membri dell'Unione Europea".

In sintesi, è stato effettuato un nuovo passo verso il contribuente: è in corso una *standardizzazione* delle garanzie tra i diversi piani ordinamentali, al fine di ottenere un livello di tutela più uniforme.

In primis, in linea con gli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, la sentenza afferma che "il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante"¹⁵⁴.

L'art. 41, comma 2, impone come regola generale che al contribuente spetti il diritto di essere ascoltato, prima che nei suoi confronti venga emesso un provvedimento lesivo. Dunque, "tale obbligo incombe sulle Amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità".

¹⁵³ "Defining and identifying Spillovers from EU Law into National Law", sito della Facoltà di Legge dell'Università di Oxford, http://denning.law.ox.ac.uk/news/events_files/ACJ_spillovers_handout_9-3-11_2_.pdf.

¹⁵⁴ A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, Corriere Tributario, n.33, 3 Luglio 2014, p.2537.

L'obbligo che si evince dal testo, non grava soltanto sulle Amministrazioni, anzi si estende anche ai giudici nazionali, che hanno il potere e il dovere di verificarne l'attuazione ex-post.

L'orientamento va quindi inquadrato in senso diametralmente opposto, infatti: esso va applicato, non solo quando la legge non lo preveda espressamente, ma anche nei casi in cui vi siano norme che lo escludano. In tal caso, la norma dovrebbe essere disapplicata. Nello specifico è doveroso fare riferimento all'orientamento della Suprema Corte che ha ritenuto non applicabile il contraddittorio, non espressamente previsto, in materia di abuso del diritto, ad esclusione delle ipotesi previste dall'art. 37-bis del DPR. n. 600/1973.

L'art. 37 bis del DPR n. 600/1973 prevede, ai commi 4 e 5, una procedura rafforzata, da rispettare a pena di nullità dell'atto in tutte quelle ipotesi in cui sia contestata l'elusività di un'operazione prevista nel comma 3 della stessa norma.

In particolare, l'Ufficio finanziario prima dell'emanazione di un atto di accertamento, a pena di nullità dell'atto stesso, deve notificare una "richiesta di chiarimenti", in cui devono essere indicati i motivi che ad avviso dell'Ufficio rendono applicabile la norma antielusiva. Il contribuente, d'altra parte, ha la facoltà di rispondere a tale richiesta, e di tali motivazioni eventualmente offerte dall'Amministrazione deve dar conto nell'atto impositivo conclusivo del procedimento, sempre a pena di nullità.

Lo scopo del legislatore è quello di tutelare, da una parte il contribuente dall'esercizio del potere impositivo che, in assenza di un'istruttoria incompleta e di un vaglio critico e attento delle osservazioni presentate,

non può che essere arbitrario e sommario; dall'altra, la stessa Amministrazione finanziaria, ponendola nelle condizioni di valutare in maniera esaustiva, alla luce dei principi costituzionali di buon andamento e di imparzialità dell'agire pubblico, le eccezioni mosse al contribuente al fine di restringere i margini di opinabilità in sede di attuazione delle norme tributarie. Ciò premesso occorre approfondire il rapporto tra la disciplina prevista dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 e quella di cui al quarto comma dell'art. 37-bis del DPR. N.600/1973.

In particolare è necessario chiedersi se la possibilità per il contribuente di presentare osservazioni e rilievi ai sensi dell'art. 12, comma 7, dello Statuto sia sufficiente per sollevare l'Amministrazione finanziaria dall'attivazione della procedura prevista dal comma 37-bis del DPR. n. 600/1973.

Innanzitutto non può sfuggire la differenza tra procedimento di accertamento *ordinario* e procedimento attivato in base all'art. 37-bis, nonché il differente valore che viene riconosciuto alla partecipazione del contribuente e alle conseguenze che dalla mancata partecipazione possono derivare. Invero, la fase della verifica fiscale è ovviamente diversa da quella, successiva ed eventuale, dell'emanazione dell'atto impositivo, e la richiesta di chiarimenti è posta a presidio delle prerogative del contribuente, indipendentemente dal fatto che questi abbia già presentato le sue prime osservazioni in sede di verifica o addirittura nel termine successivo alla chiusura della verifica previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente.

A tal proposito la giurisprudenza di merito ha affermato che il rispetto da parte dell'Amministrazione dell'art.12, comma 7, dello Statuto non

sostituisce l'obbligo di invio della richiesta di chiarimenti previsto dall'art. 37-bis del DPR. N.600/1973.

Le due forme di contraddittorio sono infatti ontologicamente differenti e orientate a diversi fini.

In primis, nell'art. 12, comma 7 dello Statuto è il soggetto sottoposto a verifica che, spontaneamente può attivare la fase di interlocuzione endoprocedimentale, senza nessuna conseguenza nella successiva fase processuale. L'art. 37-bis, comma 4, del DPR. 600/1973, al contrario, prevede una procedura che inizi con un atto di impulso dell'Ufficio finanziario, obbligatorio e motivato, a pena di nullità. Il contraddittorio in questo caso ha valenza eminentemente difensiva, dal momento che la contestazione dell'elusione incide sul piano delle motivazioni del contribuente.

La Cassazione con ordinanza n. 24739 del 5 novembre 2013, ha ritenuto incostituzionale la sanzione della nullità prevista per l'avviso di accertamento "antielusivo" che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi previsti ossia prima dei 60 giorni che decorrono dal rilascio del processo verbale di constatazione e quindi dalla chiusura della verifica¹⁵⁵, dovendo “ per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., sollevare ex officio la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973, laddove quest'ultimo sanziona con la nullità l'avviso di accertamento "antielusivo" che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi prescritti”¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Corte di Cassazione sezione tributaria, ordinanza n. 24739 del 5 novembre 2013, questione di legittimità costituzionale del comma 4, articolo 37-bis (www.StudioCataldi.it).

¹⁵⁶ <http://www.teleconsul.it/leggiArticolo.aspx?id=272661&tip=ul>.

Essendo il contraddittorio conforme ai principi fondamentali, e non viceversa, la nuovissima impostazione internazionale favorisce l'opinione per cui è necessario rimuovere le discriminazioni rispetto alle casistiche che prevedono o meno, il confronto diretto tra Amministrazione e contribuente.

Tale diritto irrinunciabile spetta al contribuente proporzionalmente alle limitazioni di cui esso può soffrire. In base all'articolo 12 dello Statuto, il contraddittorio può essere compresso soltanto in ragione di motivata urgenza. Per l'appunto, esso non può essere del tutto eliminato, ma può essere "sacrificato" soltanto nelle ipotesi che la Corte ha definito *incolpevoli* per la Pubblica Amministrazione, ovvero che non dipendano da essa.

Al contribuente quindi, che sia colpevole di cause oggettive da cui derivi la compressione del diritto, spetta comunque la possibilità di intervenire, essendo illegittimo l'azzeramento dello stesso.

Premesso che il contraddittorio rappresenta un mezzo tramite il quale l'Amministrazione acquisisce informazioni da rielaborare ai fini dell'emanazione di un atto definitivo, la Corte ha posto nel dibattito un altro interrogativo: rimediare dopo che il provvedimento sia adottato, ma prima del giudizio, consente al contribuente di godere delle stesse garanzie? La risposta risulta piuttosto articolata.

Il contraddittorio successivo all'atto appare meno efficace anzitutto perché un'opinione già formata, nonché formalizzata, è sicuramente più difficile da ricostruire rispetto ad una in corso di elaborazione; in secondo luogo, il reclamo successivo, non risponde perfettamente ai principi di efficacia, efficienza ed economicità alla base del buon andamento della Pubblica

Amministrazione. Seguendo quest'iter infatti, composto di più fasi, il procedimento si allungherebbe comportando uno spreco di tempo e di risorse, nonché di costi, dovendo il Fisco emettere due atti.

La Corte però non esclude che anche l'accertamento *ex-post* sia sufficiente, se soddisfatte alcune condizioni. Il problema sta nel fatto che, un atto emanato senza il precedente contraddittorio, rischia in primo luogo di essere lesivo per il contribuente. Il soggetto, senza le specifiche garanzie, potrebbe essere sottoposto ad una procedura *coattiva*, impostagli senza che egli abbia potuto far valere i propri interessi.

L'unico spiraglio che offre una *chance* al provvedimento "ritardato" potrebbe essere la sospensione dell'esecuzione, ove sia possibile ottenerla.

La sentenza recita: "Il principio del rispetto dei diritti della difesa e, segnatamente, il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo, devono essere interpretati nel senso che, quando il destinatario di un'intimazione di pagamento adottata a titolo di un procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, in applicazione del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 2700/2000, non è stato sentito dall'Amministrazione prima dell'adozione di tale decisione, i suoi diritti della difesa sono violati quand'anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore, se la normativa nazionale non consente ai destinatari di siffatte intimazioni, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino alla loro eventuale riforma. È quanto avviene, in ogni caso, se la procedura amministrativa nazionale che attua l'articolo 244, secondo comma, del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n.

2700/2000, limita la concessione di siffatta sospensione allorché vi sono motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato"¹⁵⁷.

Ciò che garantisce che il confronto avvenga, nonostante l'atto sia stato già emanato, è la possibilità di reclamo legata alla sospensione del provvedimento stesso. Tale effettività non può essere garantita dalla Pubblica Amministrazione, essendo coinvolta nel rapporto tributario, ma da un organo terzo ed imparziale, che dia una valutazione oggettiva alla fattispecie in giudizio, ovvero il giudice nazionale.

A tal proposito, nell'ordinamento italiano, gli istituti che si collocano in questo spazio temporale del procedimento tributario e godono di queste caratteristiche, sono la mediazione o reclamo, l'istanza di accertamento con adesione e l'istanza di autotutela.

Atteso che sia necessaria una certa terzietà e oggettività di giudizio, è indubbio come l'ultimo degli strumenti elencati non risponda agli standard richiesti, in quanto in questo caso è l'Amministrazione stessa a prendere l'iniziativa di sospendere il provvedimento di dubbia legittimità, in maniera del tutto autonoma, ai sensi dell'art. 2-quater, comma 2, del D.L. 30 settembre 1994, n.564.

E' interessante quindi soffermarsi sugli istituti della mediazione e dell'istanza di accertamento con adesione. Secondo la previgente normativa, dal primo Aprile 2012, il contribuente destinatario di un provvedimento amministrativo dall'Agenzia delle Entrate, era obbligato a presentare istanza di reclamo o *mediazione* prima di attivare la fase del

¹⁵⁷ http://www.ca.milano.giustizia.it/ArchivioPubblico/B_1510.pdf

contenzioso. La mancata presentazione dell'istanza, rendeva inammissibile il ricorso e in ogni caso soccombente il contribuente disinformato che lo avesse comunque attivato.

Il soggetto passivo d'imposta per le liti con l'erario di un importo non superiore ai 20.000 euro, avrebbe dovuto presentare in ogni caso, tale istanza alla Direzione Provinciale delle Entrate o un altro organo della stessa Agenzia. Lo scopo era senz'altro quello di evitare il proliferare di contenziosi tra cittadini e Fisco, senza pensare però che si sarebbe andati in contro ad un forte limite: nella risoluzione della controversia mancava un terzo giudicante.

Una modifica alla disciplina ha stabilito che l'istanza di mediazione va presentata presso la Direzione Provinciale o Regionale se l'atto è stato emanato da quest'ultima oppure dai Centri operativi riguardanti i controlli effettuali ai sensi dell'art. 28 , D.L. 78/2010. Per gli altri atti emessi dai Centri, la competenza spetta ai Centri stessi. Presso le Direzioni e i Centri operativi sono istituiti degli uffici legali, organi "neutrali", competenti a giudicare la controversia antecedente al contenzioso.

Dal 2 marzo 2014, con la legge di stabilità, la disciplina viene nuovamente modificata, prevedendo che, qualora l'istanza di mediazione non sia presentata, il ricorso non sarebbe più inammissibile ma *improcedibile*. Esso resta sospeso, al fine di consentire prima l'espletamento delle fasi della mediazione, e solo in un secondo momento l'avanzamento tramite il contenzioso vero e proprio. Il contribuente quindi può, non presentando l'istanza, conservare la possibilità di essere giudicato da un giudice, estraneo a tutti gli effetti alla lite.

“La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l’Agenzia delle Entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio può eccepire l’improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l’improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.”¹⁵⁸

La circolare n. 9/E del 19 marzo 2012¹⁵⁹ specifica che “qualora il Giudice non accolga l’eccezione di improcedibilità e da ciò derivi un ostacolo alla difesa dell’Ufficio, la sentenza emessa sull’esito del giudizio può essere impugnata anche per violazione dell’art. 17 bis”.

Citando espressamente la possibilità di incorrere in un ostacolo alla difesa della Pubblica Amministrazione, dal testo si evince una spiccata propensione verso la parte contraente più forte che non sembra essere in linea col dettame costituzionale del giusto processo ex. art. 111 della Costituzione.

In sintesi, una paralisi dell’esecuzione è prevista direttamente dalla legge, sia in relazione alla mediazione che all’istanza di accertamento con adesione, di cui si è già trattato in precedenza.

Quindi, se i due istituti consentono di sospendere l’esecuzione, e se tale effetto sospensivo basta a compensare il contraddittorio preventivo, allora in Italia potrebbe dirsi superfluo l’obbligo di contraddittorio per le liti che non superano i 20mila euro? La risposta è sicuramente no.

Seppur lineare, il sillogismo non è completo. La Corte di Giustizia europea tiene a precisare che nello sviluppare queste deduzioni, bisogna sempre tener conto del principio di *effettività*: il contraddittorio, successivo

¹⁵⁸ <http://www.diritto.it/docs/36004-mediazione-tributaria-la-nuova-procedura>.

¹⁵⁹ http://www.leggioggi.it/wp-content/uploads/2012/03/circ9_agenzia-delle-entrate.pdf

all'emanazione dell'atto, ma precedente il contenzioso, deve *equivalere* al diritto del contribuente di fornire informazioni e allegazioni.

“Le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività).”¹⁶⁰.

Tale effettività è garantita nel contraddittorio preventivo dall'obbligo imposto all'Amministrazione finanziaria, di motivare il provvedimento finale in base alle osservazioni presentate dal soggetto passivo, prevedendo, in violazione dell'adempimento, la sanzione di nullità dell'atto, utile a garantire l'efficacia del diritto.

La disciplina è profondamente diversa se si parla dei due istituti sopra citati. In tal caso non il Fisco non ha l'obbligo di motivazione in base alle ragioni del contribuente. L'unica sanzione prevista dalla mediazione è quella che invita il soccombente a sostenere il 50% delle spese. Tale sanzione non costituisce affatto idonea garanzia a verificare l'effettività del diritto. Nel caso dell'istanza di accertamento con adesione, il deficit di tutela appare ancor più ampio in vista del totale silenzio nel caso di omessa considerazione delle ragioni del contribuente.

La conclusione appare di piuttosto agevole definizione: il contraddittorio successivo non equivale a quello preventivo, se si tengono in conto i principi dettati dalla Corte di Giustizia europea.

¹⁶⁰ http://www.ca.milano.giustizia.it/ArchivioPubblico/B_1510.pdf

Nella sentenza poi, si compie qualche passo indietro. Se è vero che la violazione del diritto ad essere ascoltati comporta la nullità del provvedimento definitivo, allora, nel caso in cui il contribuente non possa esprimere concretamente la sua difesa, l'atto successivo può ugualmente definirsi nullo?

Lamentare pretestuosamente un diritto non riconosciuto, senza dimostrare l'esistenza di fatti, dati, o documenti su cui poter costruire un dibattito, corrisponde ad una visione troppo formalistica del sistema di garanzie inteso dalla Corte.

Se si immagina di ritenere nulli tutti i provvedimenti per cui è stato omesso il diritto al contraddittorio, allora ci si troverebbe ad annullare anche atti nei quali il contraddittorio sarebbe stato palesemente inutile, perché non lesivo di alcun interesse, provocando così sprechi di tempi e risorse.

Al contrario, se si pensasse di dare un senso più "sostanziale" a tale omissione, allora sarebbero da ritenere nulli soltanto i provvedimenti in cui il contribuente dimostri che l'esclusione del contraddittorio gli abbia arrecato un danno, e che se fosse intervenuto prima dell'emanazione, avrebbe potuto modificarne il contenuto, o addirittura evitarla. In tal caso il difetto sarebbe di portata ancora più ampia poiché, per ottenere giudizio, il contribuente dovrebbe dimostrare di aver ragione ancora prima di essere intervenuto nel dibattito, e questo sembra un enorme controsenso.

Se così fosse, il diritto di difesa non esisterebbe, perché riconosciuto solo agli innocenti. Ciò che conta non è il *merito*, bensì le *garanzie*.

La soluzione che la Corte ha scelto è sicuramente intermedia rispetto a queste ultime appena descritte: "Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di

garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento *avrebbe potuto comportare un risultato diverso*¹⁶¹.

Il condizionale del verbo “potere” non è casuale. L'*avrebbe potuto, might, pouvait*, indica che nel caso in cui il contribuente riesca a dimostrare che il contraddittorio sarebbe stato necessario a soddisfare un qualsiasi interesse o utilità, allora il provvedimento ha ragione di essere illegittimo.

L'eccezione del difetto al contraddittorio non deve essere né abusiva né pretestuosa. Ciò significa che, il contribuente che abbia fatto valere il proprio diritto, deve dimostrare di poter allargare il quadro istruttorio, mostrando allegazioni e informazioni, al fine di dichiararne la ragionevolezza e il merito.

Il contribuente ha l'obbligo quindi di quantificare e allegare il danno subito dall'omissione dell'Agenzia. Tale lesione non è intesa nel merito del giudizio, ma nella preclusione di una garanzia spettante a ogni singolo cittadino soggetto a provvedimento lesivo.

La soluzione è senza dubbio equa e bilanciata, nonché *giusta*. La Corte dà un senso alla parola giustizia, facendo del proprio provvedimento giurisdizionale di rango superiore, uno *standard* che si imponga nell'ordinamento nazionale dei paesi dell'Unione Europea. Elimina quell'abuso, doppia faccia della stessa medaglia: da un lato abuso di potere,

¹⁶¹ http://www.ca.milano.giustizia.it/ArchivioPubblico/B_1510.pdf

e dall'altro abuso di diritto. La sentenza garantisce la dovuta diligenza dell'Amministrazione finanziaria nello svolgimento dell'attività istruttoria nel rispetto del principio di buon andamento, e al contempo, limita il contribuente a rivestire il "ruolo *attivo*" e rivendicatore del proprio diritto a intervenire limitatamente ai casi in cui sia *giusto* farlo.

In verità, il proliferare di novità sull'argomento non fa altro che aumentare la zona d'ombra che si crea tra teoria e pratica, rendendo i ruoli, e i relativi diritti e doveri delle due parti più confusi e indefiniti. Tutto ciò non fa altro che aumentare le probabilità di "contestare" qualcosa che a priori sembra ingiusto o illecito, cercando di fare appello ad una legge piuttosto che ad un'altra e facendo in questo modo proliferare il numero di contenziosi.

Il rapporto Pubblica Amministrazione – contribuente è, per definizione, statico e la chiarezza sull'argomento non sarà mai abbastanza. La linea direttiva del legislatore avvicina e contemporaneamente allontana i due soggetti, creando un dinamismo tale da rendere il rapporto tributario in continua evoluzione.

Conclusioni

L'assottigliamento del confine tra diritto pubblico e diritto privato pone alla base del rapporto Pubblica Amministrazione – contribuente i principi di solidarietà e sussidiarietà.

Lo Stato ha il compito di garantire alla totalità dei cittadini che partecipano attivamente al miglioramento del benessere nazionale, le giuste forme di assistenza, giustizia e dignità individuale, nonché di preservare il bene comune.

Il contribuente partecipa alla determinazione di un interesse comune, e lo Stato ha il compito di perseguirlo. Da ciò nasce il rapporto tra i due soggetti, ed il procedimento che ne scandisce i momenti.

Se è vero che il dinamismo del rapporto amministrativo, e implicitamente tributario, è dato dal manifestarsi del potere della Pubblica Amministrazione, il vertice nella gerarchia delle fonti di diritto, legge fondamentale italiana, lo delimita grazie alla riserva di legge contenuta nell'art. 23.

L'Amministrazione ha il diritto di imporre la propria pretesa tributaria in ragione dell'art. 53 della Costituzione in base al quale “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”¹⁶², ma il suo diritto finisce dove subentrano la protezione della libertà e della proprietà individuale e gli altri diritti fondamentali del cittadino.

¹⁶² http://www.governo.it/Governo/Costituzione/1_titolo4.html

Il rapporto tra Fisco e contribuente nasce nell'articolato procedimento in cui i due soggetti sono protagonisti. La legge del 7 agosto 1990 n. 241, modificata dalla legge 11 febbraio 2005 n.15, introduce la disciplina del procedimento amministrativo, stabilendo quali siano i principi da applicare a quello tributario.

Economicità, efficacia, pubblicità, trasparenza, sono i principi generali elencati nel Capo I attraverso cui si dispiega l'azione amministrativa.

In particolare, il principio di *trasparenza* consente di assicurare la conformità dell'attività del Fisco agli interessi sociali ed è stato un notevole punto di partenza, nel tempo, per il continuo e crescente avvicinarsi delle due parti del rapporto.

Curiosa, invece, è la disapplicazione delle norme riguardanti la *partecipazione* del cittadino al procedimento. Il motivo della differenziazione dell'istituto del diritto amministrativo da quello tributario sta nella valenza che questo assume nei due diversi ambiti: la natura della partecipazione meramente collaborativa non assolve allo scopo che essa dovrebbe avere nel procedimento tributario, ovvero quello difensivo.

Nonostante la legge del '90 ne abbia posto le basi, l'esigenza di chiarezza, stabilità, affidabilità e praticità nel rapporto tra Fisco e cittadino era ancora forte. "Negli anni il governo, o meglio la burocrazia, scriveva la legge impositiva, nuotando nell'abuso dei decreti-legge, la interpretava e la imponeva con le proprie circolari, la applicava con i propri atti di accertamento, la modificava continuamente, ancora per decreto legge, e, se

su qualche grossa questione di principio si trovava soccombente, invocava e otteneva una norma *interpretativa*".¹⁶³

L'evoluzione più importante si è avuta quindi nel 2000, quando una legge è stata elevata a "Costituzione" del contribuente stabilendo finalmente i suoi diritti fondamentali.

La legge 27 luglio 2000 n.212 segna una svolta nel sistema di diritti e garanzie a tutela del contribuente auto-qualificandosi come legge tributaria di rango superiore rispetto a tutte le altre, e di diretta derivazione dalla legge fondamentale italiana. Nonostante ciò, il dibattito sulla sua efficacia è stato sempre piuttosto acceso. Tredici anni dopo infatti, essa è stata definita legge "debole" in quanto più volte violata tramite le continue deroghe.

La disposizione più violata è quella che riguarda l'irretroattività delle norme tributarie. Per spiegarne il significato basta ricondurne l'essenza all'art. 53 della Costituzione: la capacità contributiva di un soggetto non è cronologicamente indefinita, anzi essa deve corrispondere ad una situazione economica istantanea, e poiché una disposizione retroattiva colpisce il soggetto in relazione ad una fattispecie passata, allora ne deriva automaticamente la sua illegittimità.

Lo Statuto fissa altri due principi fondamentali, ovvero quello di legittimo affidamento e buona fede presenti nell'art. 10. La buona fede e la correttezza sono clausole generali che assicurano l'imparzialità e il buon andamento della Pubblica Amministrazione e obbligano il Fisco a comportarsi in modo corretto e leale in linea con il principio di reciproca collaborazione. Il principio di legittimo affidamento richiama quello di trasparenza: se da un lato traccia i limiti dell'azione amministrativa ai soli

¹⁶³ G.MARONGIU, lo Statuto dei diritti del contribuente, 2005

fini pubblici, dall'altro, ove l'informazione sia completa e precisa, obbliga il contribuente a basarsi solo esclusivamente sulle interpretazioni fornite dall'Amministrazione in relazione alle singole fattispecie.

Se presupposto del sistema tributario italiano è la collaborazione tra Amministrazione e contribuente, quest'ultimo chiamato ad auto-liquidare l'imposta calcolata in funzione della base imponibile, può subire l'intervento dell'Amministrazione finanziaria, eventuale e non obbligatorio, per verificare il corretto adempimento degli obblighi formali e sostanziali del soggetto passivo.

L'Amministrazione, agli albori della fase istruttoria, si trova in una posizione di *estraneità* e di *asimmetria informativa* rispetto alla sfera giuridica del contribuente e ai fatti che costituiscono presupposto delle imposte da riscuotere. Mettendo a confronto il grado di informazione delle parti nell'obbligazione tributaria e in quella civilistica, mentre nel primo caso il Fisco si trova in posizione di svantaggio rispetto ad un ordinario creditore, nell'obbligazione civilistica i soggetti sono in assoluta parità.

Ragionando in tale ottica, per ovviare a questo deficit sono stati rafforzati i poteri autoritativi dell'Amministrazione consentendo maggiori facilitazioni ad entrare nella sfera giuridica del contribuente e ottenere le informazioni utili ai fini delle verifiche sulla situazione economica e sulla effettiva capacità contributiva dei privati.¹⁶⁴

Il potere istruttorio esercitato dall'Amministrazione limita fortemente i diritti fondamentali strettamente legati alla soggettività del contribuente sottoposto al controllo. Tra di essi si possono evidenziare l'inviolabilità del

¹⁶⁴ Aspetto ben evidenziato da A. AMATUCCI, Il fatto come fonte disciplina del procedimento tributario, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 71.

domicilio, l'inviolabilità della libertà, l'inviolabilità della corrispondenza ed altri ancora. Grazie alla riserva di legge quindi, si garantisce al privato il rispetto dell'art. 113 della Costituzione. Qualora tramite l'esercizio illegittimo dell'attività amministrativa siano realizzati la compressione o l'affievolimento dei diritti fondamentali, automaticamente essi tenderanno a riacquistare pienezza grazie all'ampia tutela del contribuente stesso.¹⁶⁵

“Il rispetto del principio di legalità, di imparzialità e trasparenza limita quindi l'attività istruttoria, in quanto non consente agli organi verificatori di compiere atti che non siano previsti dalla legge e regolati secondo criteri e modalità che la legge non contempli. In dottrina quindi si esclude un *potere inquisitorio generalizzato* attribuito agli organi verificatori, precisando che i *poteri inquisitori* sono tassativamente contemplati in una legislazione per casi costituita da lunghi elenchi previsti dagli art. 32 ss del D.P.R. 600/1973 e 51 ss. Del D.P.R. 633/1972”.¹⁶⁶

L'Amministrazione finanziaria è legittimata all'esercizio di poteri di carattere autoritativo, finalizzati alla ricostruzione del reddito effettivo e della reale capacità contributiva del soggetto sottoposto a controllo, oltre che alla verifica dell'adempimento degli obblighi formali di natura tributaria posti a carico del contribuente.

L'attività che meglio garantisce l'effettivo controllo dell'adempimento degli obblighi tributari formali e sostanziali per l'Amministrazione è il controllo esterno svolto presso il contribuente. L'attività è disciplinata dagli art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 in materia di IVA e art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973. Seppur sia il più efficace per gli Uffici, il controllo esterno è sicuramente il più invasivo per il contribuente, i cui diritti soggettivi, come

¹⁶⁵ F. MOSCHETTI, *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*.

¹⁶⁶ R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano 1998

già analizzato, sono certamente ristretti, seppur nei limiti previsti dalla legge. Nel caso in cui il potere ispettivo sia esercitato in carenza dei presupposti previsti dalla legge, la verifica fiscale è viziata per eccesso di potere e il contribuente può far valere la violazione dei propri diritti fondamentali.

Come analizzato, l'Amministrazione può esercitare i propri poteri sia internamente, invitando il soggetto a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie o a esibire atti e documenti, sia esternamente. In particolare, la posizione del contribuente può consistere in un *facere* (es. invito a comparire) o in un *pati* (es. accesso).

Sebbene sia il più efficace per gli Uffici, il controllo esterno è sicuramente il più invasivo per il contribuente, i cui diritti soggettivi, come già analizzato, sono certamente ristretti, seppur nei limiti previsti dalla legge.

La dottrina più recente stabilisce che la partecipazione e l'accesso sono istituti compatibili con il procedimento tributario. Essi non operano secondo i dettami della legge 241/1990, ma secondo gli schemi dello Statuto dei diritti del contribuente in maniera conforme alla precedente disciplina.

Lo Statuto non contiene un'espressa previsione del diritto del contribuente di richiedere all'Amministrazione atti in suo possesso, al contrario affida all'Amministrazione stessa, il compito di fornire ad esso i documenti e gli atti ai quali è interessato, sanzionando in alcuni casi con la nullità o l'illegittimità l'operato dell'Amministrazione. Pertanto la differenza principale tra la legge 241/1990 e lo Statuto del contribuente è che, mentre in base alla prima il privato assume una posizione attiva in termini di partecipazione tramite l'accesso e quindi l'esercizio del diritto di

informazione, lo Statuto inquadra il contribuente in un'ottica passiva. E' quindi l'Amministrazione che deve comunicare al privato gli atti necessari, a pena di nullità o illegittimità, ponendo il contribuente in una posizione di vantaggio. Ciò che è a sfavore del soggetto è che, gli atti di cui viene informato il contribuente sono solo degli quelli di sua pertinenza, differentemente da quanto dispone nell'ambito del diritto di accesso la legge 241/90 che invece amplia le pretese conoscitive a qualsiasi atto della Pubblica Amministrazione, purché dimostri un interesse giuridicamente rilevante e non leda l'altrui diritto alla riservatezza. In ragione di ciò, il legislatore ha colmato il *deficit* di tutela attraverso l'istituzione di un Garante del Contribuente. Introdotta quindi questa figura, è doveroso precisare la differenza tra accesso e richiesta di informazioni. L'accesso agli atti riferito alla legge 241/90 consente al contribuente di richiedere all'Amministrazione documenti utili per la tutela della propria posizione.

Viceversa la richiesta di informazioni del Garante, può avvenire non solo a scopo investigativo, ma anche con quello di verificare eventuali disfunzioni negli Uffici finanziari e di segnalare possibili irregolarità agli organi di controllo.

Il controllo fiscale eseguito tramite accessi, ispezioni e verifiche dagli uffici finanziari e dalla Guardia di finanza deve concludersi con la redazione di un *processo verbale* dal quale risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute.

Il processo verbale di constatazione ha lo scopo di documentare ciò che è stato rilevato durante la verifica fiscale. Secondo i giudici di legittimità

esso è sfornito di autonoma rilevanza esterna e di valore impositivo, e non è quindi impugnabile dinanzi alle Commissioni Tributarie.

La Corte di Cassazione, con sent. n. 15305/2002, ha stabilito che: “la mancata previsione dell’impugnabilità di tale atto non pone l’art. 16 del DPR 26 ottobre 1972, n. 636 in contrasto con gli artt. 24, 97 e 113 della Costituzione, atteso che la non impugnabilità deriva dalla sua natura di atto endoprocedimentale e la tutela giudiziaria ha modo di attuarsi in relazione all’atto terminale del procedimento”¹⁶⁷.

Il processo verbale di constatazione rappresenta il presupposto per l’esercizio del potere accertativo. Esso è elemento fondamentale della fase che conclude l’attività istruttoria e precede il contenzioso tributario, ed anche sul rapporto che si instaura tra tale atto, il diritto al contraddittorio e l’esercizio del potere accertativo.

Il soggetto che riceve la verbalizzazione della verifica, è in grado di ricostruire il quadro accusatorio e interloquire con l’ente impositore prima di ricevere l’atto definitivo dell’accertamento. E’ fondamentale, infatti, che il confronto tra Fisco e contribuente esista, e che avvenga in modo effettivo e proficuo.

Il dialogo risponde ad interessi sia privatistici che pubblicistici: da un lato il contribuente può evitare la notifica di un avviso di accertamento ingiusto, e dall’altro, l’Amministrazione finanziaria può reperire elementi che, in fase di contenzioso, possano vederla soccombente.

¹⁶⁷<http://books.google.it/books?id=GiPFQdVwcJ8C&pg=PA175&lpg=PA175&dq=sentenza+n.+15305/2002&source=bl&ots=064TDzdEke&sig=Jz15LWSH7yutyjOvC45eYz1sAM&hl=it&sa=X&ei=NJ4hVJq-FYfB7AbntoHwCg&ved=0CDcQ6AEwBA#v=onepage&q=sentenza%20n.%2015305%2F2002&f=false>

Dopo la consegna del PVC si apre uno spazio cronologico di sessanta giorni all'interno del quale il potere accertativo dell'Amministrazione viene paralizzato, e al contempo il contribuente può presentare memorie e richieste.

Lo scopo è quello di bilanciare gli interessi, consentendo di giungere ad un risultato che non necessariamente porti all'emanazione del provvedimento definitivo, anzi, alla definizione certa delle violazioni effettuate dal contribuente.

Lo spazio temporale che si apre esattamente dopo l'emissione del verbale, consente al soggetto passivo di divenire parte attiva del rapporto tributario. Se egli fosse titolare di soli doveri al cospetto del Fisco, pagherebbe i tributi al momento della presentazione della dichiarazione o del recepimento dell'avviso di accertamento e sarebbe così un soggetto "passivo" a tutti gli effetti. Ciò che rende "attivo" il ruolo del contribuente, è il diritto di intervenire, di contestare, di motivare, nonché di richiedere informazioni, qualora vi siano "zone d'ombra" in riferimento alla sua realtà economica.

La consegna del verbale perfeziona infatti l'accesso al contraddittorio. Senza la consegna, il contribuente non può presentare osservazioni né tanto meno richieste, e l'Amministrazione non può far chiarezza su quanto già appreso durante la verifica. In tal senso viene affinata la funzione impositiva, riducendo atti per così dire *traballanti* e consentendo all'Amministrazione di agire secondo il principio di buon andamento e imparzialità in base all'art. 97 della Costituzione.

Ciò che *umanizza* dunque la figura lontana e preponderante della Pubblica Amministrazione, avvicinandola a quella del contribuente, solitamente visto come debole e soccombente, è il contraddittorio.

Il contraddittorio è un principio di civiltà giuridica, di trasparenza, di correttezza, di legalità e di tutela binaria (Fisco - contribuente) che, in uno Stato di diritto, deve essere assicurato in ogni caso.

Per garantirne l'efficacia, esso va "stimolato" in modo che, a osservazioni e richieste del contribuente, corrispondano risposte e repliche dell'Amministrazione. In questo modo si attiva una vera e propria dinamica che risponde a tutti i requisiti dello strumento di difesa del contribuente.

La Corte di Giustizia nella sentenza del 3 luglio 2014¹⁶⁸, cause riunite C-129/13 e C-130/13, ha definito il contraddittorio un diritto "fondamentale dell'uomo e conforme alla tradizione comunale degli Stati membri dell'Unione Europea".

Dunque, è stato effettuato un nuovo passo verso il contribuente: è in corso una *standardizzazione* delle garanzie tra i diversi piani ordinamentali, al fine di ottenere un livello di tutela più uniforme.

La nuovissima impostazione internazionale favorisce l'opinione per cui è necessario rimuovere le discriminazioni rispetto alle casistiche che prevedono o meno, il confronto diretto tra Amministrazione e contribuente.

Tale diritto irrinunciabile spetta al contribuente proporzionalmente alle limitazioni di cui esso può soffrire ovvero le ragioni di motivata urgenza. Per l'appunto, esso non può essere del tutto eliminato, ma può essere

¹⁶⁸ A.MARCHESELLI, Corriere Tributario, n.33/2014.

“sacrificato” soltanto nelle ipotesi che la Corte ha definito *incolpevoli* per la Pubblica Amministrazione, ovvero che non dipendano da essa.

Lo studio effettuato attraverso l’analisi di tutta la fase che precede l’accertamento ha condotto a non pochi spunti di riflessione.

Anzitutto si è potuto notare che non esiste un’unica disciplina, totale e rigida, alla quale il procedimento faccia riferimento. Il pronunciarsi sull’argomento da parte di legislatore, Corte di Cassazione, Commissioni tributarie e altri organi è continuo e costante e soprattutto coinvolge l’ordinamento nazionale quanto quello internazionale.

Entrambi esigono garanzie sempre più forti, e mantenere inalterato l’equilibrio, fissare i loro confini di azione e reazione, non è compito semplice.

In conclusione, questo lavoro di ricerca si pone l’obiettivo di un’analisi fotografica ed istantanea del fenomeno in oggetto, caratterizzato da una notevole dinamicità ed una continua evoluzione. Per poter trattare questo argomento in maniera critica ed approfondita, occorre – per quanto detto – verificare di continuo l’evoluzione della normativa, riuscendo anche ad anticipare le future dinamiche del rapporto tributario tra l’Amministrazione finanziaria e il contribuente. Un rapporto che si modifica in ragione di un continuo aggiornamento della disciplina a favore dell’adeguamento ai nuovi scenari politici, economici e sociali che si riversano nello scandirsi dei momenti della vita dell’uno e dell’altro soggetto.

Bibliografia

A. AMATUCCI, *Il fatto come fonte disciplina del procedimento tributario*, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 71

G. BACOSI, F. LEMETRE, *La legge n.15 del 2005: ecco il nuovo volto della 241*

M. BEGHIN , *Il processo verbale di constatazione quale presupposto per l'esercizio del potere accertativo*, Corriere Tributario, n.47/2013

M. BEGHIN, *L'obbligo della previa consegna del processo verbale di constatazione e il problema delle leggi-fantasma* Corriere Tributario, n.3/2014,.

M.CANTARINI, *accesso ai documenti amministrativi: diritto soggettivo o interesse legittimo?*

S. CAPOLUPO, *Le novità*, cit. p.468

M. CASARSA., *La disciplina del diritto di accesso ai documenti amministrativi in ambito tributario*; Fisco Oggi, rivista telematica

A.CENICCOLA, *Partecipazione ed accesso nel diritto tributario*

R.CHIEPPA,R.GIOVAGNOLI, *Manuale di diritto amministrativo*

B. CONSALES, *Prassi amministrativa*, 14 ottobre 2013.

A.CREMONESE, *Abolire o no lo Statuto? No, va rafforzato*. Sole 24 ore, 27 novembre 2013.

F. d'AYALA VALVA, *Il Garante del contribuente per una buona Amministrazione tributaria*.

D. DEOTTO, G.VALCARENGHI, Sole 24 Ore 18 marzo 2012

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, 99 ss.

- BERTORA, *Legittimità delle norme di prelievo cosiddette retroattive*, in *Riv. dir. fin.* , 1969
- A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, 2010.
- E. HOLZIMILLER, *Redditometro, doppio rischio*, *Il Sole 24 Ore*, 21 aprile 2013
- S. LA ROCCA, *Profili di legittimità dell'annullamento in autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria di precedenti atti favorevoli al contribuente*, *il Fisco* 2004
- LOGOZZO, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione*, 2012
- F.LUCARELLI, L.PAURA, *Diritto privato e diritto pubblico tra solidarietà e sussidiarietà. Il vento non sa leggere*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2008.
- R.LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano 1998
- R.LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A.AMATUCCI, *Trattato*, cit., cap. XXXVIII, p.295.
- R.LUPI, *Sì ad indagini rapide ma stop alle vecchie presunzioni*, in *il Sole 24 Ore*, 6 gennaio 2005
- A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipiarsi in modo pretestuoso*, *Corriere Tributario*, n.33, 3 Luglio 2014, p.2537.
- G.MARONGIU, *lo Statuto dei diritti del contribuente*, 2005
- E. MASTROGIACOMO, *Il rifiuto di esibizione delle scritture contabili e dei documenti. Effetti amministrativi e penali*, in *il Fisco*, 2004V.
- G.NAPOLI, S. ROCCHI *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, 2013

- ONIDA, *Leggi e fisco, tutti i limiti alla retroattività*, 2007
- S.PADULA, *Il Sole 24 Ore, Aboliamo lo Statuto*, 24 novembre 2013.
- G.PALLAVICINI, *Lo Statuto del contribuente e la retroattività della legge tributaria*.
- G.RAGUCCI, “*il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*” e in Banca Dati Big Suite IPSOA.
- L.SALVINI, *Il garante del contribuente, Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli 2004
- L.SALVINI L. *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, Riv. Dir. Trib., 2000, 10; prima ID *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, Padova, 1990.
- L. SALVINI, *Accesso e ispezioni negli studi professionali*, in Riv. Dir. Trib., 1992, p.28 ss
- F.TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario* 2013
- G.TINELLI, *I principi generali*, Relazione tenuta al convegno “Lo Statuto dei diritti del contribuente”, svoltosi a Perugia il 10 Marzo 2001.
- F. TUNDO, *Corriere tributario*, n.36/2013.
- F.TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo “ante tempus”: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, Corriere Tributario, n.36/2013.
- F.TUNDO, “*Validità dell'avviso di accertamento emesso ante tempus..*”, Riv. Giuridica Tributaria n. 8-9/2012.
- M. VILLANI, *Verifiche fiscali*, art. 05/04/2011
- Legge 241/90 modificata con la Legge 15/2005.
- Legge 212/2000. Statuto dei diritti del Contribuente.
- D.P.R. n. 600, 29 settembre 1973.

D.P.R. n. 633, 26 ottobre 1972.

D.lgs. n.546, 31 dicembre 1992.

Sitografia

- http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/committente-prestatore-opera/Dpr-600-del-1973.pdf?uuid=3f880bc0-2eb6-11e0-b8c8-54caaca71acc
- http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/committente-prestatore-opera/Dpr-600-del-1973.pdf?uuid=3f880bc0-2eb6-11e0-b8c8-54caaca71acc
- <http://www.giurcost.org/decisioni/2012/0263s-12.html>
- <http://www.altalex.com/index.php?idnot=9634>
- <http://www.altalex.com/index.php?idnot=4477>
- http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/03/istruzioni-uso-accertamento-professionisti/cass-Sen-6836-2009.pdf?uuid=d8596010-59cc-11e0-8e5c-0630347f627a
- http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/03/istruzioni-uso-diritto-risarcimento/Cassazione-6315-del-16-marzo-2009.pdf?uuid=9889bfae-4958-11e0-a51e-7bec9a8d45a3
- <http://www.fiscooggi.it/analisi-e-commenti/articolo/verbale-constatazionenelle-verifiche-fiscali-1>
- <http://books.google.it/books?id=GiPFQdVwcJ8C&pg=PA175&lpg=PA175&dq=sentenza+n.+15305/2002&source=bl&ots=064TDzdEke&sig=Jz15LWSH7y-utyjOvC45eYz1sAM&hl=it&sa=X&ei=NJ4hVJq-FYfB7AbntoHwCg&ved=0CDcQ6AEwBA#v=onepage&q=sentenza%20n.%2015305%2F2002&f=false>

- <http://www.altalex.com/index.php?idnot=9634>
- <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/f5885600474e9e19ba6efa640363981f/Cir28e+del+21+06+11.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f5885600474e9e19ba6efa640363981f>
- <http://books.google.it/books?id=GiPFQdVwcJ8C&pg=PA175&lpg=PA175&dq=sentenza+n.+15305/2002&source=bl&ots=064TDzdEke&sig=Jz15LWSh7yutyjOvC45eYz1sAM&hl=it&sa=X&ei=NJ4hVJq-FYfB7AbntoHwCg&ved=0CDcQ6AEwBA#v=onepage&q=sentenza%20n.%2015305%2F2002&f=false>