



Corso di Laurea Magistrale in Amministrazione, Finanza e Controllo

Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Diritto Processuale Tributario

La riscossione dei tributi: disciplina normativa e criticità del sistema

Prof. Napoli Giuseppe

RELATORE

Prof. Marchetti Fabio

CORRELATORE

Palumbo Antonio

Matr. 769041

CANDIDATO

Anno Accademico 2023/2024

**LA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI: DISCIPLINA NORMATIVA E
CRITICITÀ DEL SISTEMA**

Indice

INTRODUZIONE3

CAPITOLO 1 – LA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

1.1. Il tributo6
1.2. La funzione e l'organizzazione della riscossione 10
1.3. Le forme della riscossione 19
1.4. La riforma della riscossione.....25

**CAPITOLO 2 - EVOLUZIONE DELLA RISCOSSIONE E DELLA TUTELA
DEL CONTRIBUENTE**

2.1. Evoluzione della disciplina della riscossione28
2.2. Le novità normative in materia di riscossione34
2.3. L'Amministrazione Finanziaria nel procedimento tributario ...37
2.4. La tutela del contribuente nella fase delle verifiche fiscali45

**CAPITOLO 3 - L'ATTUAZIONE DEL TRIBUTO: L'OBBLIGAZIONE
TRIBUTARIA ED I SOGGETTI ATTIVI**

3.1. La nascita dell'obbligazione tributaria52
3.2. Procedimento tributario e procedimento amministrativo57
3.3. I soggetti attivi62
3.4. Le Agenzie fiscali: l'Agenzia delle Entrate63

**CAPITOLO 4– RISCOSSIONE DEI TRIBUTI E OBBLIGAZIONE
TRIBUTARIA: CARATTERISTICHE GENERALI E CRITICITÀ DEL
SISTEMA**

4.1. La soggettività tributaria passiva	69
4.2. L'obbligazione tributaria tra diritto civile e diritto tributario ...	75
4.3. La successione e altre modificazioni soggettive nel debito d'imposta	80
4.4. L'estinzione dell'obbligazione tributaria	84
4.5. Criticità del sistema tributario e problematiche da affrontare ..	90
CONCLUSIONI	93
BIBLIOGRAFIA	96
FONTI GIURISPRUDENZIALI	99
SITOGRAFIA	100

INTRODUZIONE

L'ambito tributario, fin dalla sua nascita, ha conosciuto forti dibattiti dottrinali circa la sua connotazione pubblicistico/amministrativa. Infatti, da un punto di vista generale, il diritto tributario è stato tradizionalmente inquadrato nell'ambito del diritto pubblico e, in particolare, del diritto amministrativo. Già A.D. Giannini definì il diritto tributario come *“quel ramo del diritto amministrativo che espone i principi e le norme relativi all'imposizione e alla riscossione dei tributi e analizza i conseguenti rapporti giuridici tra gli enti pubblici e i cittadini”*. Si è affermato, in particolare, che la legge, attraverso la quale è esercitata la potestà tributaria, determinerebbe il sorgere di rapporti giuridici di indole amministrativa tra lo Stato o un altro ente pubblico titolare del diritto al tributo da un lato e i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria dall'altro.

Senza addentrarci eccessivamente nell'aspetto tecnico della materia, l'importanza dell'ambito tributario si evince anche dalla storia, basta voltarsi indietro di circa 150 anni quando, dopo la costituzione del Regno d'Italia nel 1861, la prima esigenza fu quella di unificare gli ordinamenti tributari degli Stati preunitari, profondamente diversi, soprattutto in materia d'imposizione diretta sulla ricchezza fondiaria, oltre che a reperire i mezzi finanziari necessari a fronteggiare il volume crescente di spesa pubblica che occorreva al nuovo Stato per concorrere allo sviluppo di un'economia che in larghe parti del Paese si trovava in condizioni disagiate.

L'unificazione tributaria comportò, al di là di astratte discussioni su quali modelli fossero più appropriati, un profondo ed effettivo sconvolgimento nelle strutture economiche e nei rapporti tra contribuenti ed istituzioni statali.

Nell'elaborato che seguirà si è rivolta l'attenzione al rapporto tra Amministrazione finanziaria e i contribuenti; in tal senso è opportuno sottolineare che la dichiarazione dei propri redditi da parte del cittadino è la diretta espressione del dovere del singolo di interessarsi concretamente al bene comune. Lo Stato, con

leggi e procedure adeguate, permette che il cittadino partecipi meglio alla garanzia di tale bene comune, sotto la spinta dei principi universali di solidarietà e sussidiarietà.

Il rapporto fisco contribuente è caratterizzato dal fatto che a questo ultimo sono richiesti una serie di obblighi affinché l'applicazione dei tributi avvenga a prescindere dall'amministrazione finanziaria: questa infatti, interverrà solo se il contribuente non abbia adempiuto correttamente gli obblighi di dichiarazione.

Il momento dichiarativo è il momento cruciale nel rapporto tra fisco e contribuente dato che a questo ultimo è imposto l'obbligo di presentare una dichiarazione dalla quale dovrà emergere il presupposto e l'ammontare dell'imposta.

La dichiarazione tributaria è un istituto che racchiude una molteplicità di funzioni, in quanto è uno strumento di individuazione dell'imponibile, di autoliquidazione dello stesso, di attestazione di eseguito versamento del dovuto e di richiesta dell'eventuale rimborso spettante.

Vi sono dichiarazioni che hanno una periodicità annuale (dichiarazione dei redditi, dichiarazione iva, dichiarazione Irap) dal momento che il tributo dovrà essere calcolato e liquidato annualmente.

Quando invece la base imponibile non è mutevole annualmente, ma rimane invariata, la dichiarazione si presenterà solo allorquando si verificheranno delle variazioni: ciò si realizza principalmente per alcuni tributi locali, quale l'imposta municipale unica, tassa raccolta rifiuti, tassa occupazione spazi pubblici.

Infine ci sono tributi che hanno un carattere istantaneo (imposta di registro, successioni e donazioni) e pertanto comportano la presentazione della dichiarazione solo quando si verifica il presupposto.

La dichiarazione dei redditi non costituisce la fonte dell'obbligazione tributaria, non ha quindi natura costitutiva, non è manifestazione di volontà e pertanto non produce effetti assimilabili a quelli di una confessione giudiziale o stragiudiziale.

L'obbligazione tributaria, ai sensi dell'art. 23 Cost., trova la sua fonte direttamente nella legge: né la dichiarazione, né l'avviso d'accertamento dell'ufficio ha natura costitutiva del debito tributario.

La dichiarazione tributaria rappresenta unicamente un momento essenziale del procedimento di accertamento del tributo, anzi l'obbligo di presentazione della dichiarazione rappresenta il momento di partecipazione del contribuente alla fase di accertamento. Si tratta di quello che la dottrina definisce l'auto-accertamento della base imponibile.

Il primo capitolo di tale elaborato si concentrerà principalmente sulla riscossione dei tributi e, in particolar modo, sulla natura del tributo sulle sue funzioni e sulla sua organizzazione nell'ambito della riscossione.

Nel secondo e terzo capitolo vengono analizzate l'attuazione del tributo e la sua evoluzione nella riscossione e nella tutela del contribuente.

Nel quarto ed ultimo capitolo l'attenzione sarà concentrata sull'analisi delle criticità presenti all'interno del sistema tributario e sulle caratteristiche generali dell'obbligazione tributaria.

CAPITOLO 1

LA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

1.1 Il tributo

Il nostro sistema tributario distingue i tributi in tre tipologie: tasse, contributi, imposte. Il legislatore non ha conferito una nozione di tributo e, a differenza di altri ordinamenti, manca nel nostro un codice tributario. Questo rende difficile individuare una nozione unitaria di tributo, che sarà allora compito dell'interprete ricostruire dal combinato disposto degli artt. 23 e 53 della Costituzione, alla luce dei quali si può proporre la seguente definizione: il tributo è una prestazione patrimoniale coattivamente imposta *ex lege*¹, volta al finanziamento della spesa pubblica.² Due, dunque, gli elementi di cui il tributo si compone: uno strutturale (dato dalla legge) e uno funzionale (la spesa pubblica). Il tributo si manifesta nelle forme di una prestazione pecuniaria, oggetto di rapporto obbligatorio, tra un ente impositore (detto soggetto attivo), in qualità di creditore, e un soggetto obbligato (detto soggetto passivo), in qualità di debitore. La Costituzione Italiana, definisce il concorso alle spese pubbliche quale dovere di solidarietà. Al dovere di concorrere alle spese pubbliche da parte di tutti coloro che appartengono alla comunità statale, corrisponde l'interesse della comunità di ottenere le risorse finanziarie necessarie per realizzare le finalità pubbliche, ossia l'interesse fiscale. Tale qualificazione emerge chiaramente dal collegamento fra l'art. 53, primo comma e l'art. 2 Cost., il cui combinato disposto configura il dovere tributario quale specificazione della più ampia categoria dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale. L'art. 2 Cost. precisa che è compito della Repubblica richiedere l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà, assegnando all'organo legislativo i poteri necessari a definire, attuare e garantire l'effettività

¹ Art. 23 Cost.

² Art. 53 Cost.

del dovere tributario.³ Il tributo è uno strumento per garantire allo Stato l'acquisizione di risorse economiche, acquisizione basata prevalentemente sul principio di progressività (art. 53 Cost). Esso è al contempo uno strumento di giustizia redistributiva essenziale per il perseguimento degli obiettivi dello Stato sociale. L'influsso che la giurisprudenza della Corte Costituzionale ha avuto sul diritto tributario italiano può essere considerato da diversi punti di vista:

a) si può guardare al sistema tributario italiano dal punto di vista dei suoi tributi, intesi come previsioni di determinati fatti economici imponibili, al fine di valutare la loro idoneità a realizzare, sia come tributi singoli che come sistema, i principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività, previsti dall'art. 53 Cost.;

b) si può guardare ai singoli tributi come istituti giuridici, al fine di vagliarne la razionalità, sia sotto il profilo del fondamento che della coerenza;

c) si può considerare infine il sistema tributario italiano dal punto di vista della disciplina formale, come insieme cioè di regole che non attengono alla definizione dei tributi bensì alla loro attuazione. Contenendo spesso tali regole delle deroghe al diritto comune, diventa interessante vagliarne la coerenza con i principi dell'ordinamento alla luce della Costituzione. È necessario che il concetto di tributo si distacchi dal solito riferimento al fine esclusivamente fiscale e al suo posto comprenda, in termini più ampi, i fini universali ed essenziali dell'azione dello Stato.⁴

Alla luce di tutto ciò, la Corte si è espressa anche in riferimento ai poteri di indagine. Emblematica è la sentenza n. 51 del 1991 in tema di indagine bancaria, nella quale la Corte ha affermato che *“le scelte discrezionali del legislatore, ove si orientino a favore della tutela del segreto bancario, non possono spingersi fino al punto di fare di quest'ultimo un ostacolo all' adempimento dei doveri inderogabili*

³ AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli editore, 2023, pp. 4-7.

⁴ AA.VV., *Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario*, Keyeditore, 2016, pp. 15-20.

*di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva”.*⁵

Quindi, la Corte Costituzionale, ha ribadito che proprio nell’art. 53 comma 1, della carta Costituzionale trova il suo fondamento l’attribuzione all’Ente impositore dei poteri di intervento e di indagine propri del procedimento tributario. Quest’ultimo, nella qualità di particolare procedimento amministrativo, prevede, la possibilità dell’Ente impositore ad esercitare tali poteri nella sfera giuridica del contribuente. Tale facoltà è indispensabile, al fine di acquisire dati ed informazioni rilevanti per la legittima imposizione dei tributi e la corretta quantificazione del versamento tributario. I poteri di indagine sono funzionali alla corretta e concreta attuazione del concorso alle spese pubbliche e la loro mancata attuazione potrebbe portare a pregiudicare il fine collettivo previsto dall’art.53. Il rischio, è che l’interesse primario della pubblica autorità, prevalente in quanto portatore di interessi collettivi, pur nel rispetto delle regole procedimentali definite dalla legge, possa comprimere gli interessi soggettivi coinvolti nel procedimento tributario.⁶ Ne deriva che all’Amministrazione sono imposti vincoli nazionali e comunitari che ne limitano la libertà di azione e l’autonomia. Nell’ottica di un bilanciamento tra interesse privato e interesse collettivo, la Corte limita le scelte legislative sui poteri di verifica e controllo dell’adempimento tributario di modo che la connotazione solidaristica del prelievo fiscale non venga del tutto annullata. Bisogna, infatti, osservare che i poteri di indagine trovano garanzia direttamente nella Costituzione, dovendoli comunque bilanciare con la sfera individuale, ampliando o comprimendo la sfera di influenza.

I poteri di cui è investita l’amministrazione sono comunque inquadrati nell’ottica de principio di legalità e di riserva di legge. Il ragionamento fin qui esposto, può essere applicato anche ai poteri di indagine meno invasivi e non rivolti al controllo

⁵ SCHIAVOLIN R., *La disciplina del segreto bancario*, in «Digesto comm.», XIII, Torino 1996.

⁶ MOSCHETTI F., *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*, in «Giurisprudenza delle imposte», Fascicolo 3, Annata 2015, Vol. n. LXXXVIII, pp. 117-120.

di un adempimento specifico sulla scorta di un obbligo imposto al contribuente (come la raccolta di dati e di informazioni tramite questionari) in quanto riconducibili all'art.53 Cost.

1.2 La funzione e l'organizzazione della riscossione

La riscossione è intesa come l'insieme di tutte le attività finalizzate alla materiale apprensione dei tributi da parte dell'ente impositore. Nella dinamica del prelievo fiscale, essa è contrapposta all'attività di accertamento, che è invece finalizzata a dare certezza all'*an* e al *quantum* del tributo.⁷ Il sistema della riscossione all'interno dell'ordinamento italiano, assume forme diverse, a seconda dei settori in cui opera, obbedendo, in ogni caso, al principio di tipicità, secondo il quale la riscossione si svolge nelle forme stabilite dalla legge. Per quanto riguarda le imposte sul reddito, la riscossione avviene nelle seguenti forme:

- ritenuta diretta, consistente nell'obbligo della Pubblica Amministrazione che corrisponde determinate somme (emolumenti, stipendi, ma anche vincite e premi) di trattenere una parte di esse e riversarla all'amministrazione finanziaria;
- versamento diretto, in cui il contribuente dichiara ed assolve il debito tributario. Si tratta della principale modalità di riscossione delle imposte sul reddito, e trova applicazione per il versamento delle ritenute dei sostituti d'imposta, degli acconti e dei saldi delle imposte sul reddito e per i versamenti Irap;
- riscossione mediante ruolo, che trova oggi applicazione ordinaria per alcuni tributi (ad esempio, imposte sui redditi soggetti a tassazione separata) ed è lo strumento principale per riscuotere le somme liquidate in sede di controlli formali delle dichiarazioni e, soprattutto, le somme dovute per imposte, interessi e sanzioni sulla base di avvisi di accertamento officiosi.⁸

L'evoluzione dell'ordinamento tributario, ha dimostrato l'impossibilità di ricondurre ad un unitario ed omogeneo modello procedimentale l'attività dell'Amministrazione finanziaria. Ciò è dovuto a fattori diversi e concorrenti. In primo luogo, l'attività dell'Amministrazione finanziaria diretta all'attuazione del prelievo si articola in schemi diversi a seconda del tributo al quale ci si riferisce.

⁷ BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, in «Enc. Dir.», XL, 1989, p. 1179.

⁸ AA.VV., *La riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, Giappichelli editore, pp. 2-6.

In secondo luogo, pur nell'ambito di un medesimo tributo e il riferimento è, in particolare, al modello di attuazione delle imposte sui redditi e a quello, sostanzialmente analogo, dell'IVA, il procedimento di imposizione è a schema variabile. Non ci si riferisce solo al fatto che, come è normale, l'atto finale di un procedimento iniziato può anche mancare, se l'ufficio impositore non ne ritiene sussistenti i presupposti, quanto al fatto peculiare che, per raggiungere il fine del procedimento, che è quello dell'attuazione del prelievo tributario, possono essere sufficienti solo atti del contribuente (la dichiarazione ed il conseguente versamento dell'imposta dovuta), oppure possono essere necessari uno o più atti amministrativi, secondo sequenze diverse.⁹ Altri elementi di variabilità del procedimento sono poi ravvisabili all'interno della fase istruttoria, nell'ambito della quale l'organo procedente può decidere di avvalersi di uno o più dei molti poteri istruttori previsti dalla legge, individuandoli secondo una sostanziale libertà di schemi, e ponendo di conseguenza in essere i relativi atti ed attività secondo moduli e successioni non prefissati nella loro scansione. Ancora, l'attività dell'Amministrazione finanziaria non si esaurisce nella fase istruttoria e di accertamento ma abbraccia anche la fase sanzionatoria tributaria e la fase della riscossione. Infine, va sottolineato il fatto che la delimitazione del contenuto, e prima ancora dei confini, del procedimento tributario di accertamento risente inevitabilmente del progressivo ampliamento del concetto stesso di "accertamento".¹⁰ La funzione impositiva dell'Amministrazione finanziaria ha, infatti, assunto nel tempo, una sempre maggiore articolazione, anche a seguito dell'introduzione nell'ordinamento di istituti che, attraverso la partecipazione del contribuente, sono diretti a definire in modo anticipato rispetto all'esercizio dell'attività di controllo alcuni aspetti dell'obbligazione tributaria - si pensi, almeno secondo l'opinione di una parte della dottrina, all'interpello previsto dall'art. 11, L. 212/2000 - ovvero sono diretti a definire l'obbligazione in via

⁹ AA.VV., *La riscossione dei tributi*, Giuffrè editore, 2011, pp. 327- 330.

¹⁰ *Ibidem*, pp. 331-334.

amministrativa successivamente all'emissione dell'atto di accertamento, come nell'accertamento con adesione di cui al d.lgs. 218/1997. Corrispondentemente ampliato ne risulta, con ogni evidenza, il concetto di procedimento tributario. Benché, dunque, molti fattori contribuiscano ad ampliare il concetto di procedimento tributario e a renderne variabile la struttura - sicché non è possibile parlare di procedimento in termini di sequenza prestabilita di atti caratterizzata da un rapporto di pregiudizialità/consequenzialità da porre in essere prima della decisione finale trasfusa in un provvedimento - se si considera il modello attuativo delle imposte sui redditi e dell'IVA, è possibile, in una prospettiva diacronica, identificare le seguenti fasi in cui si snoda il modulo attuativo tipico del rapporto impositivo.¹¹ A seconda che il contribuente integri o meno il presupposto d'imposta, sorgono in capo ad esso obblighi riferiti alla presentazione della dichiarazione e di versamento del tributo. A quest'ultimo riguardo, occorre anticipare che nel nostro ordinamento - a differenza di altri Stati - è lo stesso contribuente che procede alla liquidazione dell'imposta dovuta (c.d. autoliquidazione del tributo), senza alcun coinvolgimento dell'Amministrazione finanziaria. L'autoliquidazione del tributo avviene in base alla dichiarazione e costituisce una forma di versamento del più ampio *genus* dei versamenti diretti, in cui rientrano anche i versamenti per ritenute alla fonte operate dal sostituto d'imposta e i versamenti per acconti d'imposta. Vale rilevare, peraltro, che le forme di versamento da ultimo menzionate si correlano a fatti ed atti collocati dalla legge in posizione anticipata rispetto al verificarsi del presupposto e che ad esso si collegano in termini di capacità contributiva, in tal modo rispondendo all'esigenza fondamentale di avvicinare il momento della riscossione al verificarsi del presupposto.¹² In caso di mancata integrazione del presupposto d'imposta, il

¹¹ Il presupposto d'imposta si collega all'individuazione da parte del legislatore dell'indice di forza economica. Nelle imposte sui redditi tale presupposto è costituito, giusta l'art. 1, TUIR (d.p.r. 917/1986), dal "possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie" previste dal legislatore, mentre nel caso dell'IVA esso si identifica nell'effettuazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi nel territorio dello Stato da parte di soggetti esercenti impresa, arti o professioni, nonché nell'importazione di beni da parte di qualunque soggetto (art. 1, d.p.r. 633/1972).

¹² TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Giappichelli editore, 2023, pp. 10-15.

contribuente non è tenuto, in linea generale, né alla presentazione della dichiarazione - salve le ipotesi, di carattere eccezionale, in cui il legislatore richieda la presentazione della dichiarazione anche in assenza di debito di imposta e di redditi, come avviene per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili - né al versamento del tributo. Qualora il contribuente proceda al versamento del tributo pur non avendo integrato il presupposto d'imposta (ovvero versi il tributo in misura superiore rispetto a quella dovuta) sorge in capo a questi il diritto al rimborso del quantum non dovuto. Ai fini delle imposte sui redditi il contribuente può proporre istanza di rimborso entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento.¹³ In caso di integrazione del presupposto d'imposta, sorge in capo al contribuente l'obbligo di presentazione della dichiarazione, quale atto volto a portare a conoscenza del Fisco la realizzazione del presupposto stesso. Essa costituisce la base per l'auto-liquidazione del tributo ad opera del contribuente e, dunque, si collega anche alla fase di riscossione del tributo. Se è vero che l'obbligo di presentazione della dichiarazione si correla, in linea di principio, alla verifica del presupposto d'imposta, non mancano tuttavia casi in cui, pur avendo il contribuente integrato il presupposto, questi non è tenuto alla presentazione della dichiarazione. Quanto alle imposte sui redditi, si pensi ai soggetti esonerati dall'obbligo di dichiarazione pur in presenza di un reddito, anche se limitatamente ad alcune categorie e purché il reddito non ecceda un determinato ammontare.¹⁴ Quanto all'IVA, non è tenuto alla presentazione della dichiarazione il soggetto passivo che, pur avendo posto in essere operazioni ricomprese nel campo di applicazione del tributo, abbia effettuato nel periodo di imposta solo operazioni esenti. Dai casi di regolare adempimento all'obbligo di presentazione della dichiarazione ovvero di legittima astensione dalla sua presentazione occorre distinguere le ipotesi in cui il contribuente violi il predetto obbligo omettendo di

¹³ Art. 38, d.p.r. 602/1973.

¹⁴ Art. 1, co. 4 e ss., d.p.r. 600/1973.

presentarla ovvero ne presenti una affetta da nullità.¹⁵ La dichiarazione si considera omessa non solo allorché la sua presentazione manchi del tutto, ma anche nel caso in cui essa sia presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza del termine utile.¹⁶ La dichiarazione è invece affetta da nullità allorché essa non rechi la sottoscrizione del contribuente ovvero di colui che ne ha la rappresentanza legale o negoziale, nonché ove essa non sia redatta su modelli conformi a quelli approvati e resi disponibili dall'Amministrazione finanziaria.¹⁷ La dichiarazione, presentata oltre i 90 giorni, pur considerandosi omessa ai fini della successiva fase di accertamento, costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme dovute.¹⁸ La fase successiva alla presentazione della dichiarazione riguarda la sua liquidazione ed il suo controllo di carattere formale; attività queste che, avendo ad oggetto la dichiarazione del contribuente, non possono, naturalmente, essere svolte qualora questi ne abbia, legittimamente o illegittimamente, omesso la presentazione. La liquidazione è prevista per le imposte sui redditi dall'art. 36-bis, d.p.r. 600/197378 ed è finalizzata a correggere esclusivamente gli errori materiali e di calcolo riguardanti i versamenti delle imposte, la determinazione degli imponibili e comunque gli errori rilevabili direttamente dalla dichiarazione. Tale attività di liquidazione ha carattere generalizzato (avendo ad oggetto tutte le dichiarazioni presentate), non richiede lo svolgimento di alcuna attività di ricerca di informazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria (fondandosi esclusivamente sulle risultanze della dichiarazione o su dati già a disposizione della stessa Amministrazione) e non prevede l'instaurazione di un contraddittorio con il contribuente, essendo disposta solo una comunicazione dell'esito del controllo.¹⁹ La partecipazione del contribuente è, infatti, limitata al caso in cui, a

¹⁵ BENIGNI A., MAGLIO R., *Decadenza e prescrizione nel diritto e nel processo tributario*, Gappichelli, 2022, pp. 79-82.

¹⁶ Art. 2, co. 7, d.p.r. 322/1998.

¹⁷ Art. 1, co. 1, d.p.r. 322/1998.

¹⁸ Art. 2, co. 7, d.p.r. 322/1998.

¹⁹ BENIGNI A., MAGLIO R., *Decadenza e prescrizione nel diritto e nel processo tributario*, Gappichelli, 2022, pp. 83-88.

seguito del ricevimento della comunicazione, esso intenda fornire chiarimenti all'Amministrazione precedente su dati o elementi non considerati (o erroneamente considerati) in sede di liquidazione. Qualora dalla liquidazione della dichiarazione emerga un'imposta o una maggiore imposta dovuta, si evidenzia un collegamento immediato e diretto tra la fase in discorso e quella della riscossione, atteso che l'Amministrazione procede, successivamente alla menzionata comunicazione, all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme dovute. Del pari, qualora emerga una posizione di credito del contribuente, si procede al rimborso del *quantum* non dovuto dal contribuente.²⁰ Diversamente dalla liquidazione della dichiarazione, il controllo formale previsto dall'art. 36-ter, d.p.r. 600/1973 ha carattere eventuale - provvedendovi gli uffici sulla base dei criteri selettivi determinati dal Ministro delle Finanze tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici e presuppone un'attività più articolata da parte di questi ultimi, i quali sono chiamati all'espletamento di una ridotta attività istruttoria anche con il coinvolgimento del contribuente, cui può essere richiesto di esibire documenti che giustifichino determinate voci della dichiarazione. In esito al controllo formale della dichiarazione, l'ufficio è tenuto a comunicare al contribuente i motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati al fine di consentire al contribuente stesso di esporre, nei trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione, eventuali osservazioni, anche in relazione a dati o elementi non considerati o erroneamente valutati dall'ufficio. In funzione delle risultanze del contraddittorio con il contribuente, l'ufficio, qualora risulti confermata l'esistenza di un debito d'imposta, procede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme dovute⁸⁰, evidenziandosi anche in tal caso un nesso diretto tra momento del controllo formale e momento della riscossione.

²⁰ Art. 14, co. 1, lett. a), d.p.r. 602/1973.

La fase successiva riguarda i cc.dd. controlli sostanziali, rivolti a verificare la corretta rappresentazione dei fatti in dichiarazione e la corretta interpretazione delle norme applicabili. Si tratta della fase di accertamento “in senso stretto”, avente ad oggetto l’individuazione del presupposto di fatto (sotto il profilo qualitativo e quantitativo) posto in essere dal contribuente e che si compone di un complesso di atti e fatti, legati in procedimento ed eventualmente in sub-procedimenti.²¹ Quanto all’iniziativa del procedimento di accertamento, il relativo potere spetta non solo agli organi dell’Amministrazione finanziaria, ma anche alla Guardia di Finanza ex art. 33, co. 3, d.p.r. 600/1973. Si tratta, comunque, di un procedimento ad iniziativa d’ufficio, non potendo ascrivere alla dichiarazione una funzione di impulso procedimentale. Depone in questo senso il carattere meramente eventuale dell’attività di controllo sostanziale: al pari dell’attività di controllo formale della dichiarazione, infatti, anche nel caso dei controlli sostanziali l’Amministrazione procede al controllo delle sole dichiarazioni individuate in base ai criteri selettivi, rivolti alla selezione di quelle categorie di contribuenti la cui situazione fiscale manifesta, in base ai dati in possesso dell’Amministrazione, elementi di anomalia o per i quali comunque appare opportuno effettuare dei controlli. In questo senso, la fase di iniziativa procedimentale consiste nella individuazione, da parte dell’Amministrazione, dei contribuenti da controllare in base ai predetti criteri, fermo restando il carattere non vincolante di questi ultimi, essendo consentito all’Amministrazione di procedere al controllo anche di contribuenti che non rispondano alle caratteristiche individuate dai criteri selettivi.²² La funzione dei controlli sostanziali, da individuarsi nella determinazione del presupposto del tributo, postula l’espletamento ad opera dell’Amministrazione finanziaria di un’attività conoscitiva che, pur potendo essere più o meno estesa a seconda dei casi e dei contribuenti accertati, deve comunque essere sufficientemente ampia da consentire

²¹ GAETANO A.G., *La nuova disciplina dell'accertamento e delle verifiche fiscali*, in «Tribuna Juris, Diritto tributario», 2011, pp. 55-58.

²² *Ivi*.

alla stessa Amministrazione l'acquisizione di tutti gli elementi rilevanti ai fini della corretta determinazione del presupposto d'imposta. Sotto questo profilo, l'espletamento dell'attività istruttoria costituisce senza dubbio la fase più articolata e complessa del procedimento, a motivo tanto della molteplicità dei poteri istruttori previsti dalla legge e delle regole che ne disciplinano l'esercizio, quanto della molteplicità delle situazioni soggettive dell'amministrazione da un lato e dei privati coinvolti nell'attività di controllo dall'altro. Sulla scorta degli elementi raccolti nell'ambito dell'attività istruttoria, gli organi procedenti, siano essi appartenenti all'Amministrazione finanziaria ovvero alla Guardia di Finanza, esprimono le proprie valutazioni conclusive in merito alla legittimità del comportamento del contribuente. È chiaro, peraltro, che mentre in caso di avvenuta presentazione della dichiarazione, tali valutazioni potranno essere, alternativamente, nel senso della veridicità o non veridicità della stessa dichiarazione, qualora il contribuente abbia omesso la presentazione della dichiarazione in violazione del prescritto obbligo tale valutazione non potrà che essere nel senso dell'illegittimità della condotta del contribuente.²³ A prescindere dalle valutazioni espresse dagli organi che hanno proceduto all'attività istruttoria, il giudizio sui risultati dell'attività di controllo ai fini dell'emissione o meno dell'avviso di accertamento è comunque rimesso in via esclusiva all'Amministrazione finanziaria (c.d. fase della decisione). Questa può ritenere, alternativamente, che le risultanze dell'istruttoria coincidano con la determinazione qualitativa e quantitativa del presupposto effettuata dal contribuente in sede di dichiarazione, ovvero che la dichiarazione presentata del contribuente non era veritiera, considerando che questi abbia integrato il presupposto d'imposta in modo diverso - sotto il profilo qualitativo e/o quantitativo - rispetto a quanto dichiarato. Mentre nel primo caso l'attività dell'Amministrazione finanziaria non prosegue ulteriormente, nella seconda ipotesi essa sfocia, in linea generale, nell'emissione di un avviso di accertamento

²³ AA.VV., *Manuale dei tributi locali*, Maggioli editore, 2014, pp. 79-84.

avente contenuto rettificativo dell'adempimento spontaneo del contribuente. Occorre tenere conto, tuttavia, che anche qualora l'Amministrazione finanziaria ritenga la dichiarazione presentata dal contribuente non veritiera, non sempre la stessa procede all'emanazione dell'avviso di accertamento: ciò a motivo della presenza di una gamma sempre più ampia di strumenti deflativi del contenzioso tributario in cui il contribuente, trovandosi in una situazione di lite "potenziale" con l'Amministrazione stessa, addiviene a versare subito, in tutto o in parte, l'imposta oggetto di contestazione, rinunciando al contenzioso ed accedendo per l'effetto ad una serie di vantaggi (quali la riduzione delle sanzioni amministrative e penali, la copertura da possibili futuri accertamenti sulla stessa annualità, il pagamento dilazionato delle somme dovute e via dicendo).²⁴ In questa ipotesi remissione dell'avviso di accertamento è sostituita dall'emissione di un atto di definizione della pretesa tributaria, alla formazione del quale partecipa (con modalità differenziate) lo stesso contribuente. Il riferimento è, in particolare, all'accertamento con adesione avente ad oggetto i rilievi formulati nel processo verbale di constatazione che si connota per l'intervento della volontà "adesiva" del contribuente in un momento antecedente l'adozione dell'avviso di accertamento. Nelle ipotesi in cui il contribuente abbia omesso la presentazione della dichiarazione in violazione del prescritto obbligo o abbia presentato una dichiarazione affetta da nullità, la valutazione dapprima degli organi che hanno proceduto all'espletamento dell'attività istruttoria e poi dell'Amministrazione finanziaria non potrà che essere nel senso dell'illegittimità della condotta del contribuente. In tal caso, la stessa Amministrazione procederà all'accertamento c.d. d'ufficio - laddove l'avviso che ne scaturisce ha contenuto integralmente sostitutivo di quello della dichiarazione del contribuente (ove presentata) - connotato da un minor rigore probatorio rispetto a quello richiesto per l'accertamento c.d. "in rettifica" (della dichiarazione presentata), potendo avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e

²⁴ CONFENTE G., GRIMALDI M., *La nuova riscossione dei tributi*, Maggioli editore, 2011, pp. 20-26.

concordanza e a prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente, ancorché regolarmente tenute.

1.3 Le forme della riscossione

Alla fase della dichiarazione, dei controlli formali, dei controlli sostanziali e dell'avviso di accertamento segue quella della riscossione, finalizzata a consentire all'Erario di incassare i tributi dovuti dal contribuente. Si tratta di una fase che si trova al di sotto del principio di tipicità, nel senso che gli obblighi di versamento in capo ai contribuenti e i poteri di riscossione, anche forzata, da parte dell'Amministrazione finanziaria, seguono procedure ben precise, stabilite dalla legge. Essa può avere natura spontanea oppure forzata (o coattiva), nei casi in cui il contribuente non adempia volontariamente alla propria obbligazione tributaria. L'atto tipico della fase della riscossione coattiva è stato, sino alla riforma attuata con il d.l. 78/2010, il ruolo. È un atto recettizio che costituisce titolo esecutivo, in quanto in base ad esso si può immediatamente procedere alla riscossione coattiva. L'iscrizione a ruolo del contribuente si distingue a seconda che sia a titolo provvisorio ovvero a titolo definitivo. Anche le maggiori imposte accertate a mezzo dell'avviso di accertamento sono suscettibili di essere iscritte a ruolo a titolo definitivo, ciò che avviene, in particolare, qualora l'avviso di accertamento divenga definitivo per acquiescenza da parte del contribuente ovvero a seguito della sua conferma in esito al contenzioso tributario eventualmente instaurato.²⁵ Dall'iscrizione a ruolo a titolo definitivo si distingue quella effettuata a titolo provvisorio: giusta l'art. 15, d.p.r. 602/1973 sono iscritte a ruolo a titolo provvisorio le imposte ed i relativi interessi accertati da avvisi non ancora definitivi limitatamente ad un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati. Il ruolo, quale mero elenco dei debitori delle imposte formato dall'Amministrazione finanziaria, non ha contenuto individuale,

²⁵ BIANCO R., BUCCICO C., VALENZANO M., *Manuale di diritto tributario*, Napoli, 2018, pp. 16-19.

nel senso, cioè, che non è atto specificamente riferito al singolo contribuente debitore. A tale funzione assolve, invece, la cartella di pagamento il cui contenuto si risolve in un estratto a portata individuale del ruolo dei debitori.

A differenza del ruolo, la cartella di pagamento è atto non dell'Amministrazione finanziaria, bensì dell'Agente della riscossione, il quale provvede a redigerla e a notificarla al contribuente entro il termine di decadenza di cui all'art. 25, d.p.r. 602/1973.²⁶ L'illustrata separazione delle fasi di adozione dell'avviso di accertamento e di riscossione del quantum dovuto è venuta ormai meno a partire dal 1 ottobre 2011, a partire, cioè, dal momento di efficacia della riforma operata all'art. 29, co. 1, d.l. 78/2010, che ha introdotto nel nostro ordinamento i cc.dd. accertamenti esecutivi, sia pur limitatamente alle imposte sui redditi, all'IVA e all'IRAP. Le modifiche hanno riguardato il contenuto dell'avviso, prevedendo che esso debba contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso (60 giorni dalla notifica), all'obbligo di pagamento degli importi nello stesso indicati ovvero, in caso di tempestiva impugnazione dell'atto, del terzo delle imposte sugli imponibili accertati e dei relativi interessi ai sensi delle disposizioni previste in tema riscossione a titolo provvisorio di cui all'art. 15, d.p.r. 602/1973. Mediante tali modifiche è stata eliminata la fase dell'iscrizione a ruolo, per cui l'agente della riscossione (cui è affidata la riscossione delle somme decorsi 30 giorni dal termine ultimo per effettuare il pagamento), sulla base dell'avviso di accertamento e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, può ora direttamente procedere ad espropriazione forzata. Al mancato adempimento entro il termine previsto (60 giorni dalla notifica) del debito recato dalla cartella di pagamento ovvero, a seguito della riforma dei cc.dd. accertamenti esecutivi, dall'avviso di accertamento, fa seguito l'inizio dell'espropriazione forzata, cui provvede l'agente della riscossione.²⁷ Tale fase trova la propria disciplina generale nelle regole processuali civilistiche applicabili per l'esecuzione

²⁶ *Ivi.*

²⁷ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 2: *Parte speciale*, Utet, 2022, pp. 3-7.

forzata tra privati; disciplina su cui si innestano, comunque, talune regole speciali rivolte a porre in una posizione privilegiata l'agente della riscossione rispetto ad un ordinario creditore di un'obbligazione avente natura privatistica (c.d. riscossione esattoriale). Il principale tratto differenziale della riscossione esattoriale rispetto all'ordinario processo di esecuzione è costituito dal ruolo dell'autorità giudiziaria: mentre il privato è tenuto a rivolgersi a questa per il compimento dei diversi atti in cui consiste l'espropriazione forzata, l'agente della riscossione, quale soggetto che opera a tutela di un interesse di natura pubblicistica, agisce direttamente, al di fuori dell'intervento dell'autorità giudiziaria. Se è vero, dunque, che le forme di espropriazione forzata che connotano la riscossione esattoriale non si discostano da quelle disciplinate dal codice di procedura civile - e avendosi anche con riferimento alla riscossione delle imposte l'espropriazione mobiliare, quella immobiliare e quella presso terzi - ciò che segna la differenza risiede nel potere riconosciuto all'agente della riscossione di compiere direttamente gli atti tipici di tali forme di espropriazione, senza l'intermediazione dell'autorità giudiziaria. Vale ricordare, comunque, che qualora l'espropriazione non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento (ovvero dell'avviso di accertamento c.d. esecutivo) l'agente della riscossione, prima di intraprendere l'espropriazione forzata, è tenuto a notificare al contribuente un avviso di mora, contenente l'intimazione al contribuente di adempiere al pagamento delle somme dovute entro cinque giorni. Tra i vari temi che all'interno del diritto tributario trovano una posizione di centralità, vi è senza dubbio quello dell'accertamento. Questo, gode di affermazione e tutele di vario livello: possiamo apprezzarle in ambito costituzionale, nella sfera processuale e nella sua graduale affermazione storica.²⁸ Il sistema impositivo, da sempre in continua evoluzione, ha visto un progressivo abbandono dei rigidi metodi tipici del procedimento tributario: questo oggi, infatti, adotta come forma più acclarata il metodo dell'accertamento partecipativo dei tributi. Questo graduale cambiamento ha

²⁸ LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Giappichelli, 2000, pp. 42-45.

portato alla nascita della cosiddetta fiscalità di massa, la quale basandosi sul concetto dell'“autotassazione”, ha dato un forte impulso alla partecipazione del privato nel procedimento tributario, e, allo stesso tempo, ha concesso maggiori poteri agli uffici amministrativi preposti all'accertamento.²⁹ Il principale obiettivo del cambiamento del procedimento tributario è l'assoggettamento dei contribuenti al modello stabilito dall'art. 53 della Costituzione. Il nuovo metodo introdotto con l'art. 17 della L. 2/1957, n. 576, denominato dell'autotassazione, persegue un duplice obiettivo: il recupero del gettito fiscale e la possibilità, da parte dell'Amministrazione, di conoscere la capacità contributiva dei singoli obbligati. La funzione istruttoria, a differenza del passato, con questo recente modello, ha acquistato un ruolo centrale, e l'accertamento tributario è passato, da momento fondamentale ed inevitabile, a momento eventuale e patologico. Fase istruttoria e di riscossione di tributi diventano le fasi centrali dell'accertamento, tanto che si assiste ad un intensificarsi dei controlli fiscali.

Questo nuovo modello se da un lato, ha contribuito a diminuire la distanza contribuente-sistema, facendo sì che il primo si senta parte integrante del secondo e adotti uno spirito collaborativo, e il secondo a sua volta rinunci al carattere impositivo che lo caratterizzava, dall'altro ha costruito un sistema complesso, che non può più solo basarsi sulla semplice obbligazione tributaria, ma si esprime attraverso più potestà: di indirizzo, di controllo, sanzionatoria e di riscossione.³⁰ Tra le varie teorie sull'accertamento che si susseguirono nell'evoluzione del diritto tributario in Italia, si affermò quella del procedimento, la quale fu considerata la forma più idonea all'esercizio della pretesa impositiva. Proprio quest'ultima fece sì che il modello procedimentale assumesse una “valenza meramente descrittiva e sostanzialmente atecnica”. Le evoluzioni che hanno interessato il procedimento amministrativo, hanno avuto ripercussioni anche su

²⁹ LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in «Rivista di diritto tributario», Parte I, n. 10, GIUFFRÈ, 2008, p. 800-803.

³⁰ FANTOZZI A., *L'accertamento, in il diritto tributario*, IV ed. 2012.

quello tributario, favorendo la centralità della fase istruttoria, considerata attività amministrativa fondamentale dell'iter. Questa centralità emerge anche dalla legge sul procedimento amministrativo, L. 7/1990, n. 241, che ha fissato la partecipazione del privato come regola generale e principio fondamentale, imponendo, però, anche la limitazione di poter estendere la disciplina in esame al procedimento impositivo. Le molteplici attività dei soggetti attivi e passivi del rapporto di imposta, e altre attività peculiari del sistema tributario, rendono poco agevole l'estensione integrale della disciplina amministrativa. Partendo, allora, dai lineamenti del procedimento amministrativo, che ha come caratteristica la ponderazione degli interessi in gioco, ci si chiede se è corretto attribuirgli lo stesso significato anche in ambito tributario, dove manca tale ponderazione. In merito, bisogna considerare l'opinione di una parte della dottrina, secondo cui dall'istruttoria posta in essere dall'ente impositore (GdF) potrebbe non scaturire alcun provvedimento finale, conclusivo di una sequenza di atti di cui esso costituirebbe l'ultima espressione del potere amministrativo e quindi si ritiene la parte successiva all'istruttoria solo come eventuale, non essendo necessario, né obbligatorio che si generi una sequenza di atti finalizzati ad esprimere il potere amministrativo.³¹ La regolamentazione della materia nel sistema tributario, nonostante la sua vicinanza col procedimento amministrativo, viene rimessa allo statuto dei diritti del contribuente, dal quale si evince la connotazione fortemente amministrativa della funzione impositiva.³² Proprio l'evoluzione del sistema impositivo, ha rafforzato la partecipazione del privato, finalizzata a consolidare, da un lato la stabilità del sistema tributario, e dall'altro la *compliance*, vista in un'ottica di collaborazione dei soggetti passivi, mediante il loro fedele adempimento. I primi segnali della partecipazione del privato all'iter

³¹ *Ivi.*

³² DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in AA. Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, op. cit., p. 230. Secondo l'Autore predilige la tesi che riconduce il procedimento tributario a quello amministrativo, e riconosce la natura provvedimentale dell'accertamento. Su questo punto, allo stesso modo, osserva FANTOZZI A., *I diritto tributario*, III ed, op. cit., p. 358 che è ormai sterile insistere sull'improprietà della nozione di "procedimento d'imposizione", affermando l'assenza di un necessario provvedimento finale».

dell'accertamento tributario si riscontrano nella legge Visentini ter, n.75 del 1985, dove si prevede l'obbligo per l'Ufficio di inviare una "richiesta di chiarimenti", prima di effettuare un accertamento induttivo. Altre forme di partecipazione del privato sono previste dalla legge n. 4279 del 1993, la quale stabilisce che gli studi di settore devono avvenire previa consultazione delle associazioni professionali, e in collaborazione con esse; anche il d.lgs. 19 giugno del 1997, n.218, che introduce l'accertamento con adesione, consistente in un accordo tra Fisco e contribuente per definire la pretesa erariale con reciproci vantaggi: il Fisco ha la certezza di incamerare la maggiore imposta definita, il contribuente può contare su una chiusura veloce e ad un costo prestabilito dell'accertamento, godendo anche di una diminuzione delle sanzioni in misura pari ad 1/3 del minimo. Infine, con l'art. 16 del d.l. del 18 dicembre 1997, n.472, si è regolato che, in caso di illecito tributario, l'Ufficio notifichi al contribuente uno specifico atto di contestazione, con la possibilità per il soggetto passivo di produrre successivamente delle deduzioni difensive di cui l'ufficio deve tener conto qualora decida l'irrogazione di sanzioni. Con la riforma degli anni Settanta, il legislatore ancora non aveva apportato, però, notevoli cambiamenti al sistema impositivo. Un'evoluzione totale si avrà solo con l'introduzione dello Statuto del contribuente, Legge 27 luglio 2000, n. 212, che prevede limiti e obblighi per l'Amministrazione finanziaria, riconoscendo diritti a favore del soggetto passivo con l'obiettivo di dare attuazione ai diritti fondamentali del contribuente (come l'informazione e l'assistenza all'equo e regolare svolgimento delle procedure di accertamento). All'interno dello statuto trovano spazio tutti i diritti costituzionali che costituiscono la base del diritto tributario, apportando così un cambiamento al sistema tributario, ora, molto più attento alla figura del contribuente.³³

³³ L. del 27 luglio 2000, n. 212.

1.4 La riforma della riscossione

Il sistema di riscossione delle entrate locali è stato caratterizzato da una riforma del sistema che, nel 2005, ha riportato nella sfera pubblica, l'attività di riscossione coattiva dei tributi locali, esercitata in precedenza, da aziende private principalmente riconducibili al sistema bancario. Il sistema dei concessionari della riscossione era subentrato a sua volta negli anni Ottanta alle vecchie esattorie, con una nuova suddivisione territoriale, di ambito provinciale e con lo strumento di riscossione individuato nel ruolo ordinario, straordinario e coattivo. Questa impostazione, cessa di esistere nel 2005, con l'avvio della riforma che riporta in mano pubblica la riscossione coattiva delle imposte e delle tasse erariali e locali, attraverso la nascita di Riscossione Spa, poi rapidamente divenuta Equitalia Spa. Il periodo di transizione della presenza di Equitalia nella gestione della riscossione dei tributi è stato ripetutamente prorogato di anno in anno, generando difficoltà organizzative e programmatiche su una tematica così rilevante per gli equilibri dei bilanci dei Comuni. A decorrere dal 1° luglio 2017 le società del Gruppo Equitalia che si occupano della riscossione sono sciolte senza alcuna procedura di liquidazione.³⁴ Il Decreto, è intervenuto ad operare un completo riassetto organizzativo della riscossione nazionale, al fine di incrementare l'efficienza del servizio pubblico della riscossione, realizzabile mediante il rafforzamento del coordinamento tra i diversi soggetti operanti nell'amministrazione fiscale e la soppressione di aggravii procedimentali e duplicazioni di attività. a partire dal 1° luglio 2017, l'ente pubblico che ha svolto le funzioni relative alla riscossione in tutto il territorio nazionale è stata l'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Ciò, ha rappresentato, una forte spinta propulsiva al raggiungimento di una maggiore unicità decisionale dell'intera filiera tributaria e di una più efficace funzionalità organizzativa nell'ambito del processo di riforma auspicato dall'OCSE e dal FMI, anche al fine di rafforzare il contrasto all'evasione e

³⁴ LEGAUTONOMIE TOSCANA, *La riforma della riscossione dei tributi locali dati analisi strategie*, pp. 10-12.

instaurare un diverso e migliore rapporto tra cittadini e servizio pubblico di riscossione. Tale finalità risulta ulteriormente implementata a seguito dell'intervento innovativo che la Legge di Bilancio 2022 ha operato sul Decreto.³⁵

L'Agenzia delle entrate gestisce il controllo dell'adempimento:

-mediante il c.d. "avviso bonario" di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs 18.12.1997, n. 462;

- l'avviso di liquidazione (art. 55 del d.p.r. 26.4.1986, n. 131);

- l'accertamento con adesione e l'acquiescenza all'accertamento (artt. 8 e 15 del d.lgs. 9.7.1997, n. 218);

- l'accertamento esecutivo ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA (art. 29 del d.l. 31.5.2010, n. 78);

- la mediazione tributaria e la conciliazione giudiziale di cui, rispettivamente, agli artt. 17-bis e 48-ter del d.lgs. 31.12.1992, n. 546).

Con la legge n. 111 del 2023 è stata conferita al Governo la delega per la riforma del sistema fiscale italiano. Nel corso dell'anno 2023 sono stati presentati sette schemi di decreto legislativo in attuazione della delega medesima (in materia di IRPEF, fiscalità internazionale, calendario fiscale, statuto del contribuente, adempimento collaborativo, accertamento e contenzioso tributario) il cui esame parlamentare si è concluso. Suddetta delega contiene i seguenti principi:

-stimolo della crescita economica e alla natalità;

- prevenzione e riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi;

- riduzione del carico fiscale;

³⁵ CORTE DEI CONTI, La riforma della riscossione per effetto del d.l. n. 193/2016 e della legge n. 234/2021, Deliberazione 23 dicembre 2022, n. 56/2022, pp. 18-21.

- razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario;
- revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento per i contribuenti;
- contiene i principi ed i criteri direttivi di delega per la riforma con riferimento agli aspetti internazionali e sovranazionali del sistema tributario;
- stabilisce principi e criteri direttivi per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente volti ad integrare e modificare i contenuti della legge n. 212 del 2000;
- contiene i principi e i criteri direttivi in materia di IRPEF, disponendo la revisione e la graduale riduzione dell'Irpef, diretto al raggiungimento di un'aliquota unica attraverso il riordino delle deduzioni dalla base imponibile, degli scaglioni di reddito, delle aliquote di imposta, delle detrazioni dall'imposta lorda e dei crediti d'imposta individuando specifiche finalità.³⁶

³⁶ CAMERA DEI DEPUTATI, *La riforma fiscale*, in <https://temi.camera.it>.

CAPITOLO 2

EVOLUZIONE DELLA RISCOSSIONE E DELLA TUTELA DEL CONTRIBUENTE

2.1 Evoluzione della disciplina della riscossione

La progressione storica del sistema giudiziario tributario è caratterizzata dalla promulgazione del Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972³⁷, numero 636. Questo decreto ha stabilito ufficialmente la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie e ha previsto l'applicazione delle norme procedurali civili, tra le altre cose. La promulgazione di questa legislazione era motivata dalla necessità di superare l'interpretazione della natura amministrativa delle Commissioni tributarie, come stabilito dalla Corte Costituzionale attraverso le ordinanze n. 6 e n. 10 del 1969. Prima della riforma del 1972, il contenzioso tributario era inizialmente gestito dalle commissioni tributarie e successivamente passava al giudice ordinario, come stabilito nell'allegato E della Legge del 20 marzo 1865, n. 2248³⁸, che ne faceva il competente per le dispute relative ai diritti soggettivi tra i cittadini e la Pubblica Amministrazione, incluse le controversie fiscali. Inoltre, questa fase era caratterizzata dall'assenza dell'applicazione delle norme procedurali civili e dalla discussione sul ruolo delle Commissioni in quanto terzi. Mediante l'articolo 30 della Legge del 30 dicembre 1991³⁹, numero 413, è stata introdotta la revisione del sistema di contenzioso tributario con l'obiettivo di ottimizzare e migliorare la relazione tra il contribuente e l'ente impositore. Questa disposizione ha stabilito le seguenti linee guida:

- La riforma prevedeva la suddivisione del processo tributario in due fasi giudiziarie, istituendo commissioni tributarie di primo grado situate nei capoluoghi di provincia e commissioni tributarie di secondo grado con sede

³⁷ Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972

³⁸ Legge del 20 marzo 1865, n. 2248.

³⁹ Legge del 30 dicembre 1991

nei capoluoghi di regione. Inoltre, venne eliminata la commissione tributaria centrale;

- La prova testimoniale e il giuramento non erano ammessi nei procedimenti tributari;
- Le competenze delle commissioni sono state estese, includendo anche le controversie relative ai tributi locali, determinando una ridefinizione del confine tra il giudice ordinario e il giudice tributario;
- Le norme del processo tributario sono state armonizzate con quelle del processo civile;
- La regolamentazione dell'assistenza tecnica per le parti diverse dall'Amministrazione davanti agli organi giurisdizionali tributari.

La delega legislativa è stata esercitata dal legislatore delegato tramite il Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992⁴⁰, numero 545, che riguarda l'organizzazione degli organi speciali di giurisdizione tributaria e l'organizzazione degli uffici di collaborazione, e il Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, numero 546, relativo al processo tributario. Si è passati dai tre gradi di giudizio previsti dal Decreto del Presidente della Repubblica numero 636/1972⁴¹, che comprendevano le commissioni tributarie di primo grado, di secondo grado e la centrale, ai due attuali gradi di giudizio. Le controversie tributarie in corso davanti alle commissioni tributarie di primo e secondo grado stabilite dal decreto sopra citato sono state trasferite rispettivamente alle commissioni tributarie provinciali e regionali. Inoltre, l'articolo 1, commi 351 e 352 della Legge numero 244 del 24 dicembre 2007, ha stabilito che a partire dal 1° maggio 2008, i casi in sospeso davanti alla Commissione tributaria centrale saranno assegnati alla sezione regionale in cui ha sede la Commissione tributaria di secondo grado che ha emesso la decisione oggetto di ricorso. Questa riorganizzazione regionale della Commissione tributaria centrale è entrata in vigore grazie a un decreto del

⁴⁰ Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992.

⁴¹ Decreto del Presidente della Repubblica numero 636/1972.

Ministero dell'Economia datato 20 marzo 2008, e mira a gestire in modo più efficiente i casi in arretrato. Inoltre, sono state chiaramente abolite alcune norme sin dalla data di insediamento delle nuove Commissioni tributarie, nonché qualsiasi altra disposizione inconciliabile con quelle stabilite nel Decreto Legislativo numero 546/1992⁴². Questa inclusione riflette il principio stabilito nell'articolo 15 delle norme generali sulla legge, che prevede, in linea con il principio della successione delle leggi nel tempo, l'abolizione per inconciliabilità delle norme precedenti modificate dalle nuove leggi. In particolare, l'articolo 71 del Decreto Legislativo numero 546/1992, oltre all'abolizione esplicita delle disposizioni procedurali contenute nel Decreto del Presidente della Repubblica numero 636/1972, presuppone l'abolizione, a partire dal 1° aprile 1996, di alcune normative che disciplinavano la competenza degli organi amministrativi in materia di tributi locali e la loro facoltà di concedere la sospensione dei ruoli. In particolare, dalla predetta data, sono abrogati:

- l'art. 288 del T.U. della finanza locale concernente il ricorso avverso gli errori materiali dei ruoli relativi ai tributi locali;
- l'art. 1 e gli artt. da 15 a 45 del D.P.R. 636/1972 recante la previgente disciplina del contenzioso tributario. A tale riguardo va evidenziato che l'art. 49, c. 1, del D.Lgs. 545/1992 ha espressamente abrogato le restanti norme da 2 a 14 del citato D.P.R. 636/1972;
- l'art. 19, c. 4 e 5, e l'art. 20 del D.P.R. n. 638 del 26 ottobre 1972 concernenti le impugnazioni degli avvisi di accertamento dei tributi comunali e provinciali non soppressi e notificati a decorrere dal 1 gennaio 1974;
- l'art. 24 del D.P.R. n. 639 del 26 ottobre 1972 riguardante il ricorso avverso gli atti di accertamento dell'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni; - l'art. 63, c. 5, e l'art. 68, c. 3, del D.P.R. n. 43

⁴² Decreto Legislativo numero 546/1992.

del 28 gennaio 1988 concernenti i ricorsi contro le risultanze dei ruoli relativi alla riscossione coattiva dei tributi locali;

- l'art. 4, c. 8, del D.L. n. 66 del 2 marzo 1989, convertito dalla L. n. 144 del 24 aprile 1989 disciplinante il contenzioso relativo all'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni, peraltro modificato dall'art. 42-ter, c. 2 del D.L. 23 febbraio 1995 n. 41, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 marzo 1995 n. 85;
- l'art. 11, c. 5, del D.L. 13 maggio 1991 n. 151, convertito dalla L. 12 luglio 1991 n. 202, riguardante il ricorso avverso i ruoli formati ai sensi dell'art. 67, c. 2, lett. a) del D.P.R. 28 gennaio del 1988 e contro i relativi avvisi di mora.

La giurisdizione tributaria è esercitata da commissioni tributarie provinciali e commissioni tributarie regionali, che costituiscono organi di giurisdizione specializzata. Questi organi hanno sede, rispettivamente, nei capoluoghi di provincia e nei capoluoghi di regione. Le commissioni tributarie regionali possono avere sezioni distaccate, che sono state istituite attraverso il Decreto Ministeriale del 6 giugno 2000⁴³. Queste sezioni sono presenti solo nei Comuni che ospitano corti d'appello o sezioni staccate di queste, sezioni staccate del Tribunale Amministrativo Regionale (TAR), o in capoluoghi di provincia con una popolazione superiore a 120.000 abitanti e situati a una distanza di almeno 100 chilometri dal capoluogo di regione. La struttura di autoregolamentazione è incarnata dal Consiglio di Presidenza. Ogni Commissione Tributaria Provinciale e Regionale è guidata da un magistrato che presiede la prima sezione. In caso di impedimento o assenza, il Presidente di sezione lo sostituisce solo nelle funzioni non giurisdizionali:

- con maggiore anzianità di incarico;
- o, a parità di anzianità, con maggiore età.

⁴³ Decreto Ministeriale del 6 giugno 2000.

In ogni sezione è obbligatorio designare un Presidente e un numero di giudici tributari non inferiore a quattro. Per promuovere la rotazione dei giudici tributari tra le diverse sezioni, l'articolo 11 del Decreto Legislativo numero 545/1992 ora stabilisce che i Presidenti di Sezione, i Vice-Presidenti e i membri individuali non possono essere assegnati alla stessa Sezione per un periodo continuativo superiore a 5 anni. Per essere costituiti validamente e quindi in grado di emettere sentenze valide, ogni collegio giudicante deve essere presieduto dal Presidente della Sezione o dal Vice-Presidente e deve essere composto da un numero fisso di tre membri con diritto di voto. La Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 144 del 23 aprile 1998 ha sancito la compatibilità delle Commissioni tributarie, aventi natura di giurisdizione speciale, con l'art. 102 della Cost.⁴⁴ e la VI disposizione transitoria della Carta Costituzionale. Le variazioni introdotte rispetto alla legislazione precedente riguardano:

- la soppressione dei ricorsi amministrativi;
- la devoluzione della materia dal giudice ordinario alle commissioni;
- la possibilità di ottenere la sospensione della riscossione;
- la possibilità di fruire del procedimento di conciliazione;
- la possibilità di ricorrere al giudizio di ottemperanza.

Il sistema di contenzioso tributario ha subito importanti modifiche attraverso le seguenti disposizioni normative:

- art. 12 della L. 28 dicembre 2002, n. 448 che ha esteso la giurisdizione delle Commissioni tributarie ai “tributi di ogni genere e specie”
- art. 3 bis del D.L. 31 marzo 2005, n. 44, convertito con modificazioni dalla L. 31 maggio 2005, n. 88 che ha modificato l'art. 11 del D.Lgs. n. 546/1992 che ha riconosciuto la capacità dell'Ente locale di stare in giudizio attraverso il dirigente ;

⁴⁴ Art. 102 Cost.

- art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005 n. 203, convertito con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005 n. 248 che ha modificato gli artt. 7, 11 e 44 del D.Lgs. 545/1992 e gli artt. 2, 7, 12, 22 e 53 del D.Lgs. 546/1992;
- L. n. 263 del 28 dicembre 2005, recante “interventi correttivi alle modifiche in materia processuale civile introdotte con il D.L. 14 marzo 2005, n.35, convertito con modificazioni, dalla L. 14 maggio 2005, n. 80, nonché ulteriori modifiche al codice di procedura civile e alle relative disposizioni di attuazione, al regolamento di cui al R.D. 17 agosto 1907, n. 642, al codice civile, alla L. 21 gennaio 1994, n. 53 e disposizioni in materia di diritto alla pensione di reversibilità del coniuge divorziato”
- D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40 recante “Modifiche al codice di procedura civile in materia di processo di Cassazione in funzione nomofilattica e di arbitrato, a norma dell’art. 1, comma 2, della legge 14 maggio 2005, n.80”;
- D.L. n. 223, del 4 luglio 2006, cosiddetto "decreto Bersani - Visco", convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, con l'art. 35, comma 26 - quinquies, che ha integrato l'art. 19 del D.Lgs., n. 546/1992, inserendo fra gli "atti impugnabili e oggetto del ricorso", la "iscrizione di ipoteca sugli immobili" ed il "fermo dei beni mobili registrati", provvedimenti adottabili in sede di riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo;
- L. 18 giugno 2009 n. 69 recante “Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile”, che ha l’obiettivo di perseguire la riduzione dei tempi processuali.

2.2 Le novità normative in materia di riscossione

Tra le novità introdotte dagli ultimi provvedimenti legislativi emanati, sono contenute diverse misure che hanno prodotto importanti riflessi sull'attività di riscossione:⁴⁵

- Legge n. 25/2022, in tale legge di conversione del “Decreto Sostegni-ter” ha previsto la riammissione ai benefici della “Definizione agevolata” per i contribuenti decaduti a causa del mancato, tardivo o insufficiente pagamento, entro il 9 dicembre 2021, delle rate in scadenza negli anni 2020 e 2021;
- Legge n. 51/2022, Rateizzazione quote latte. L'articolo 19 del DL n. 21/2022, convertito con modificazioni dalla Legge n. 51/2022, ha previsto, in materia di debiti relativi alle quote latte, la possibilità di accedere, successivamente all'iscrizione a ruolo di tali debiti, alla specifica rateizzazione di cui all'art. 8-quater del Decreto n. 5/2009;
- Legge n. 91/2022. La Legge di conversione del “Decreto Aiuti ed Energia”, recante “Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina”, ha introdotto alcune novità importanti in materia di riscossione;
- Legge di Bilancio 2023, Legge n. 197/2022. La disposizione normativa prevede la Definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 e lo “Stralcio” dei debiti di importo residuo fino a mille euro, affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015;
- Legge n. 9/2023. Il “Decreto Ischia” (DL n. 186/2022), convertito con modificazioni dalla Legge n. 9/2023 ha previsto interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi eccezionali che si sono verificati nell'isola a partire dal 26 novembre 2022;

⁴⁵ Agenzia delle Entrate – Riscossione <https://www.agenziaentraterriscossione.gov.it>.

- Legge n. 14/2023, La Legge di conversione del Decreto Milleproroghe ha modificato le disposizioni sullo “Stralcio” dei debiti fino a mille euro introdotte dalla Legge di Bilancio 2023 (Legge n. 197/2022);
- Legge n. 87/2023. Il Decreto legge n. 51/2023, convertito con modificazioni dalla Legge n. 87/2023, ha differito al 30 giugno 2023 il termine per aderire alla Definizione agevolata, posticipando le scadenze per i successivi adempimenti;
- Legge n. 100/2023. Il “Decreto Alluvione” (Decreto legge n. 61/2023), convertito con modificazioni dalla Legge n. 100/2023, ha previsto interventi urgenti per fronteggiare l'emergenza alluvionale che si è verificata a partire dal 1° maggio 2023 tra i quali la sospensione dei termini in materia di adempimenti e versamenti tributari e contributivi, nonché di termini amministrativi;
- Legge n. 191/2023, L'articolo 4-bis della Legge n. 191/2023, pur non modificando le date di scadenza originariamente previste nella Comunicazione delle somme dovute della Definizione agevolata, di cui alla Legge n. 197/2022 e s.m.i, ha stabilito che i versamenti con scadenza il 31 ottobre 2023 (prima o unica rata) e il 30 novembre 2023 (seconda rata) si considerano tempestivi se effettuati entro il 18 dicembre 2023. Per tale scadenza non sono previsti i 5 giorni di tolleranza. In caso di mancato pagamento o se il pagamento avviene oltre il termine ultimo o per importi parziali, si perderanno i benefici della misura agevolativa e i versamenti effettuati saranno considerati a titolo di acconto sulle somme dovute;
- Legge n. 18/2024. La Legge di conversione del Decreto "Milleproroghe" ha disposto significativi interventi in materia di Definizione agevolata delle cartelle e inosservanza dell'obbligo vaccinale: L'art. 3-bis della Legge n. 18/2024 ha stabilito il differimento al 15 marzo 2024 dei termini di pagamento previsti per le prime due rate della Definizione agevolata, fissate rispettivamente al 31 ottobre 2023 (prima o unica rata) e al 30 novembre 2023 (seconda rata), già slittate al 18 dicembre 2023 dalla Legge n. 191/2023.⁴⁶

⁴⁶ *Ivi.*

Lo stesso differimento è previsto per la terza rata, in scadenza il 28 febbraio 2024. Inoltre, sono prorogate al 15 marzo anche le prime due rate (previste, rispettivamente, il 31 gennaio e il 28 febbraio 2024, dalla Legge n.100/2023) per le popolazioni dell'Emilia-Romagna, della Toscana e delle Marche colpite dagli eventi alluvionali del maggio 2023. Per la scadenza del 15 marzo 2024 sono previsti 5 giorni di tolleranza e, quindi, il pagamento è considerato tempestivo se effettuato integralmente entro mercoledì 20 marzo 2024.

2.3 L'Amministrazione Finanziaria nel procedimento tributario

L'amministrazione finanziaria è l'insieme delle strutture amministrative che si occupano della gestione delle entrate dello Stato. L'assetto dell'amministrazione finanziaria è stato oggetto, nel tempo, di varie riforme: originariamente era strutturato in modo gerarchico con al vertice il Ministero dell'Economia e delle Finanze, dotato non soltanto di una funzione di indirizzo ed interpretativa delle norme tributarie ma anche di penetranti poteri di controllo e vigilanza retti della corretta attuazione delle norme.

Tale apparato constava di una struttura centrale e di una struttura periferica, a sua volta articolata su base regionale e provinciale. In dettaglio, il Ministero era ripartito in dieci direzioni generali con competenze distinte per materia, mentre a livello regionale vi erano le intendenze di Finanza, con compiti di indirizzo e di vigilanza e gli ispettorati compartimentali con funzioni di coordinamento e direzione degli uffici periferici, infine, a livello provinciale operavano gli uffici distrettuali, distinti in ragione dei singoli tributi loro attribuiti.⁴⁷

Tale organizzazione è stata oggetto di riforma ad opera della L. 358/1991 con cui si è provveduto ad un'unificazione dei vari organi in ragione delle funzioni anziché per materie e tributi. A seguito della suddetta riorganizzazione, il Ministero venne suddiviso in tre dipartimenti, ossia dipartimento delle Entrate, delle Dogane e del Territorio, articolati in direzioni centrali con funzioni di indirizzo e di coordinamento degli uffici periferici. A livello regionale, invece, alle direzioni regionali delle entrate, del territorio e delle dogane vennero attribuite le funzioni di programmazione, coordinamento, indirizzo, vigilanza e controllo degli uffici unici delle entrate e del territorio, con attribuzioni in materia di accertamento. Successivamente, si ebbe un'ulteriore riforma con il d.lgs. 300/1999, istitutivo di un'Agenzia tributaria con funzioni di accertamento. L'Agenzia delle Entrate, operativa dal 1° gennaio 2001, nasce dunque, da tale riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria, avendo come riferimento le esperienze di Paesi

⁴⁷ SANNA D., *Tra fisco e contribuente*, FrancoAngeli, 2016, pp. 5-7.

stranieri in cui vi è separazione tra l'indirizzo politico e i compiti attinenti alla gestione dei tributi.

Quest'ultimi sono stati attribuiti ad un ente pubblico strumentale, con una propria autonomia di organizzazione, gestione e in ambito finanziario. Le competenze in materia di politica fiscale, di organizzazione e di controllo dell'attività, invece, sono state attribuite dal d.lgs. 300/1999 al Ministero dell'Economia e delle Finanze, nato dalla fusione tra il Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica, con il Ministero delle Finanze.

Il Ministero è articolato in quattro dipartimenti: Dipartimento del Tesoro, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Dipartimento delle Finanze e Dipartimento dell'Amministrazione Generale, del Personale e dei Servizi.

Al Ministero, infatti, sono attribuite quattro gruppi di funzioni:

- 1) definizione delle politiche economiche, gestione delle partecipazioni finanziarie pubbliche e dei processi di privatizzazione;
- 2) predisposizione del bilancio dello Stato e connessa gestione contabile;
- 3) intervento dello Stato nella politica degli investimenti;
- 4) definizione degli indirizzi e degli obiettivi di politica fiscale e di gestione del rapporto con i contribuenti e con le nuove agenzie fiscali. Le funzioni in materia tributaria, in particolare, sono di competenza del Dipartimento delle Finanze, a sua volta suddiviso in sei Direzioni: Direzione studi e ricerche economico fiscali, Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale, Direzione agenzie ed enti della fiscalità, Direzione relazioni internazionali, Direzione della giustizia tributaria, Direzione sistema informativo della fiscalità. Occorre verificare quali regole e garanzie militino a favore del contribuente. Preme ora solo sottolineare che il procedimento tributario presenta sotto questo aspetto delle peculiari caratteristiche, riconducibili al carattere normalmente vincolato dell'attività dell'Amministrazione finanziaria.⁴⁸

⁴⁸ *Ibidem*, pp. 10-14.

Con particolare riferimento alla partecipazione del contribuente, essa non svolge nel settore tributario la sua funzione tipica, ovverosia quella di veicolare nel procedimento le situazioni soggettive private che dovranno essere oggetto di ponderazione nello svolgimento dell'attività amministrativa.

Tanto l'attività dell'Amministrazione finanziaria, quanto la partecipazione del contribuente sono funzionali al medesimo obiettivo individuato in modo inderogabile dalla legge, che è quello di giungere alla determinazione di un'obbligazione tributaria corrispondente alla reale capacità contributiva del soggetto passivo.

Ciò non toglie, peraltro, che, in concreto, le opinioni dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente possano divergere, ora per l'adozione di diverse tesi interpretative rispetto al medesimo enunciato normativo, ora per la diversa ricostruzione di fatti opinabili, ora ancora per l'asimmetria conoscitiva delle parti in merito alle reali caratteristiche del presupposto ed alla quantificazione dell'obbligazione tributaria. Va rilevato, comunque, che, in un'ottica di corretta attuazione del rapporto tributario, tale diversità di posizioni dovrebbe trovare, ove possibile, composizione nel corso del procedimento, evitando che il dissenso tra le parti possa risolversi solo nella sede contenziosa successiva all'emanazione dell'atto di accertamento.

Sotto un profilo generale, deve segnalarsi che, nel tempo, si è assistito ad un'evoluzione dell'ordinamento fiscale. Tradizionalmente, infatti, l'attività dell'Amministrazione finanziaria è stata focalizzata sul controllo degli adempimenti del contribuente, con un'accentuazione del suo carattere autoritativo; in questa fase, la posizione del contribuente è stata, per il legislatore, quasi esclusivamente quella di soggetto passivo di obblighi di collaborazione con l'Amministrazione ai fini di un più efficace controllo. Solo successivamente, grazie anche all'impulso dato dalla dottrina amministrativistica e tributaria, nonché dall'emanazione delle norme generali sul procedimento amministrativo, la disciplina del procedimento tributario si è aperta all'ingresso di forme più

tipicamente partecipative.⁴⁹ Né vi sono, nell'ordinamento tributario, norme di carattere generale sulla partecipazione, ovvero viene sancito - sempre in termini generali - il diritto del contribuente al contraddittorio amministrativo.

Il legislatore prevede, infatti, solo specifiche forme per la partecipazione del contribuente al procedimento tributario, le quali possono ricondursi ad almeno due diverse tipologie.

Da un lato vi sono quelle forme di partecipazione di carattere "collaborativo" che collocano l'intervento del contribuente nel corso dell'attività istruttoria in funzione della raccolta di elementi conoscitivi da parte dell'Amministrazione: in tali ipotesi, il coinvolgimento del contribuente viene richiesto al solo fine di fornire elementi che lo stesso contribuente è tenuto a fornire sotto pena dell'irrogazione di sanzioni amministrative. Tali forme di partecipazione sono disciplinate dalle norme che attribuiscono agli uffici i poteri di controllo.

Una seconda tipologia di forme di partecipazione ha carattere "difensivo" e di norma si colloca nella fase procedimentale della decisione o, in ipotesi, dopo l'emanazione dell'atto finale, caratterizzandosi per la semplice facoltà di intervento del contribuente e per la previa comunicazione da parte dell'Amministrazione al contribuente delle conclusioni da questa provvisoriamente raggiunte.

Per quanto attiene agli strumenti partecipativi riconducibili a questa seconda tipologia, vanno brevemente ricordati i seguenti istituti.

Il primo strumento prettamente partecipativo previsto dal legislatore in ordine cronologico è probabilmente la richiesta di chiarimenti, originariamente prevista dall'art. 2, co. 23, L. 17/1985 in materia di accertamento induttivo sulla base di coefficienti e poi estesa ad altre fattispecie, tra cui, attualmente, l'accertamento in applicazione della disposizione generale antielusiva⁵⁰ e l'iscrizione a ruolo a

⁴⁹ Tuttavia, le norme in materia di partecipazione del privato all'attività amministrativa di cui al capo III della L. 241/1990 non si applicano, per espressa previsione del relativo art. 13, co. 2, ai procedimenti tributari, per i quali "*restano ferme le particolari norme che li regolano*".

⁵⁰ Art. 10-bis, co. 6, L. 212/2000.

seguito di liquidazione della dichiarazione.⁵¹ In questi casi, dalla mancata richiesta di chiarimenti il legislatore fa discendere la nullità degli atti emanati.

Alla richiesta di chiarimenti possono essere assimilati l'invito a comparire in materia di accertamento da studi di settore,⁵² oppure l'invito a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico, ambedue finalizzati all'accertamento con adesione. Sempre in un'ottica difensiva si collocano, infine, l'art. 12, co. 7, L. 212/2000, che consente al contribuente di comunicare "osservazioni e richieste" entro sessanta giorni dal processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo; e gli artt. *36-bis, co. 3 e 36-ter, co. 4*, d.p.r. 600/1973, che consentono al contribuente di fornire i chiarimenti necessari a seguito della comunicazione dell'esito positivo dei relativi controlli. Lo Statuto del contribuente, pur senza contenere nessuna disposizione di carattere generale ha, dunque, introdotto nell'ordinamento alcuni importanti istituti partecipativi, in chiave difensiva. Va anche ascritto allo Statuto il merito di aver espresso principi di carattere generale - come quello che riconosce il diritto del contribuente ad una piena informazione ed i principi di buona fede e di collaborazione tra contribuente ed amministrazione - decisivi anche al fine di garantire l'effettività della partecipazione e del contraddittorio attraverso gli specifici istituti previsti dal legislatore.⁵³ Una particolare attenzione alla partecipazione del contribuente in chiave difensiva è stata infine dimostrata dal legislatore nel procedimento di irrogazione delle sanzioni.⁵⁴

Tutte le suddette fattispecie sono connotate da un comune denominatore, che è quello di essere dirette all'instaurazione del contraddittorio con il contribuente in un momento del procedimento intermedio tra la fase istruttoria e quella della decisione, con l'evidente scopo di consentire al contribuente di apportare elementi

⁵¹ Art. 6, co. 5, L. 212/2000.

⁵² Art. 10, co. 3-bis, L. 146/1998.

⁵³ L. 212/2000.

⁵⁴ Art. 16, d.lgs. 472/1997.

conoscitivi in funzione difensiva affinché l'ufficio li valuti al fine della decisione da assumere, ivi compresa una definizione concordata della pretesa.

Dalla mancanza di una disposizione di carattere generale sulla partecipazione del contribuente, potrebbe pertanto concludersi che questa sia consentita solo attraverso i singoli strumenti partecipativi previsti da disposizioni fiscali di carattere specifico. Il "giusto procedimento" in tutte le sue accezioni troverebbe, pertanto, espressione nell'ordinamento solo se ed in quanto il legislatore abbia previsto specifici istituti diretti a garantire la piena tutela di tutte le parti coinvolte. Questa conclusione non vale, tuttavia, in ambito europeo, dove la giurisprudenza si è indirizzata in favore dell'esistenza di un principio generale che attribuisca il diritto al contraddittorio o che, in termini più generali, garantisca la partecipazione del contribuente nell'ottica del "giusto procedimento". In particolare, per la Corte di Giustizia UE, l'esistenza di un diritto generalizzato al contraddittorio discende dal diritto di difesa che va tutelato anche nell'ambito del procedimento amministrativo.⁵⁵ Il diritto al contraddittorio va tuttavia inteso in senso sostanziale e non meramente formale, nel senso che la sua violazione comporterà *"l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente"*.⁵⁶ Per quanto attiene alla posizione della giurisprudenza di legittimità nazionale in tema di diritto al contraddittorio, si registra invece un quadro ricostruttivo assai più articolato.

A fronte, infatti, di un tradizionale indirizzo tendenzialmente svalutativo dell'osservanza delle regole procedurali scritte sul contraddittorio - che riteneva la posizione del contribuente sufficientemente tutelata dal contraddittorio in sede processuale, originando la mancata instaurazione del contraddittorio nel

⁵⁵ In particolare, "il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. 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".

⁵⁶ CGUE, 3 luglio 2014, C-129 e 130/2013, *Kamino*, punto 80.

procedimento in violazione di tali regole una mera irregolarità - si è contrapposto, in tempi recenti, un nuovo indirizzo che ha rivalutato il principio del contraddittorio procedimentale, in riferimento sia all'art. 12, co. 7, L. 212/2000⁵⁷ - affermando altresì che dalla mancanza del contraddittorio può derivare la nullità dell'avviso anche ove non prevista espressamente (nullità c.d. "virtuale") - sia alle forme di accertamento c.d. "standardizzato".⁵⁸ Tale indirizzo pareva aver raggiunto il suo apice con due sentenze (19667 e 19668/2014, in materia di iscrizione ipotecaria), dove le Sezioni Unite avevano elevato il "contraddittorio procedimentale" a "*principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una specifica previsione normativa*", quale espressione sia degli artt. 24 e 97 Cost., sia degli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. In effetti, l'art. 41 della Carta, nel delineare il principio del c.d. "giusto procedimento", prevede, oltre al diritto di accesso al fascicolo e ad una decisione motivata, quello ad essere ascoltati prima che venga adottato un provvedimento individuale che rechi pregiudizio alla persona. Diritto che, a sua volta, implica quello di essere prima ancora informati dei fatti e successivamente di adottare ogni comportamento utile a prevenire una decisione con effetti negativi. Non mancavano, tuttavia, posizioni restrittive in materia di contraddittorio nella stessa giurisprudenza di legittimità, come nel caso degli accertamenti bancari, delle iscrizioni a ruolo ex art. 36-bis, dell'accertamento con adesione e degli accertamenti c.d. "a tavolino": in questi casi, in particolare, la giurisprudenza aveva distinto tra il principio del contraddittorio quale principio del processo (che postula la equiordinazione delle parti e la necessità di un soggetto terzo che garantisca la parità delle parti) e la partecipazione del privato alla formazione del provvedimento amministrativo (che sarebbe mera eventualità dipendente dalla rilevanza riconosciuta a tale intervento dalle singole norme di legge che lo prevedono).⁵⁹ La diversa distinzione tra la fase di mera acquisizione

⁵⁷ Cass., SS.UU., 18184/2013.

⁵⁸ Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore; Cass., SS.UU., 26635/2009.

⁵⁹ Cass., 14026/2012; 3142/2014.

di informazioni e quella in cui l'Amministrazione finanziaria "propone" la rettifica, è stata, invece, utilizzata dalla Corte di giustizia UE per negare il diritto di partecipazione del contribuente nella procedura di "scambio di informazioni" tra Amministrazioni finanziarie, ma non anche nella fase della "proposta" medesima.⁶⁰

⁶⁰ CGUE, 22 ottobre 2013, C-276/12, *Sabou*.

2.4 La tutela del contribuente nella fase delle verifiche fiscali

La sfera giuridica del contribuente è ampiamente tutelata dalla Costituzione, così come dallo Statuto del contribuente. Bisogna, però, analizzare da un lato la possibilità dell'Amministrazione di poter controllare il privato e dall'altra le tutele che le norme, di qualsiasi grado ed ordine, riservano al soggetto passivo.

Nell'ambito dei poteri di controllo e conoscenza l'Amministrazione finanziaria dispone di significativi margini di discrezionalità. La moderna dottrina tributaria che ha definitivamente riconosciuto l'autonomia delle attività di controllo e conoscenza dell'Amministrazione finanziaria rispetto all'azione di accertamento in senso stretto, valorizza il carattere discrezionale dei poteri degli organi investigativi con riferimento ad atti tributari di ispezione, di verifica e di controllo che rappresentano il risultato di una comparazione tra l'interesse pubblico all'acquisizione di informazioni fiscali e l'esigenza del contribuente o del terzo a non subire nel corso di un'indagine una lesione di un proprio diritto fondamentale. Possiamo dividere l'attività amministrativa in:

1. vincolata: nel caso in cui la legge limiti l'esercizio attraverso regole rigide e inderogabili;
2. discrezionale: quando, pur essendo finalizzata al perseguimento dell'interesse pubblico in funzione del quale i poteri sono conferiti, non viene disciplinata dalla legge e l'Amministrazione è tenuta a ponderare l'interesse pubblico primario con gli interessi presenti nel procedimento.⁶¹

In sede di accertamento, però, l'amministrazione non gode di margini di discrezionalità, poiché si tratta di un'attività prevalentemente vincolata, in cui i presupposti di fatto e gli effetti giuridici sono predefiniti per legge.⁶²

Tuttavia, durante le indagini fiscali è l'organo di controllo che determina il tipo e la misura del potere legislativo previsto dalla legge, mentre l'Autorità fiscale è libera di scegliere quando, come e in capo a chi effettuare il controllo. Infatti, a

⁶¹ SANDULLI A. M., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli 1989.

⁶² GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*

questo proposito è necessario chiarire che l'attività amministrativa è totalmente libera, priva di vincoli, quando l'Amministrazione agisce come soggetto di diritto comune oppure quando compie degli atti non rilevanti verso l'esterno.⁶³ La discrezionalità si definisce tradizionalmente come facoltà di scelta tra più comportamenti giuridicamente leciti per il soddisfacimento dell'interesse pubblico e per il perseguimento di un fine rispondente alla causa del potere esercitato.⁶⁴ La P.A. esercita il proprio potere nei limiti del principio di legalità, avendo l'obiettivo di perseguire l'interesse collettivo. La decisione a cui arriva l'amministrazione è il frutto di un'adeguata ponderazione dei diversi interessi.

La dottrina tributarista riconosce nell'ambito di attività dell'amministrazione finanziaria la sussistenza di una discrezionalità cosiddetta "pura", intesa come valutazione degli interessi che non incidono nella sfera impositiva.

Accanto ai vari limiti entro i quali deve necessariamente svolgersi l'attività amministrativa, il privato vede tutelata, la sua sfera giuridica, con lo Statuto del contribuente. Quest'ultimo fu introdotto con la legge 27 luglio 2000 n.212 recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*", rappresenta un traguardo importante nell'evoluzione del diritto tributario. Lo statuto si muove in una duplice direzione, tutelando il gettito tributario e l'interesse del singolo individuo.

Lo Statuto è composto da 21 articoli che possono essere distinti in tre categorie:

1. principi generali sulla normazione, contemplati nei primi quattro articoli della legge;
2. principi di tipo più spiccatamente procedimentale, che regolano nel dettaglio importanti aspetti del rapporto tra cittadino-contribuente e Amministrazione finanziaria;

⁶³ GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in «Rass. Trib». n. 2, 2009, p.31.

⁶⁴ La facoltà di scegliere può riguardare l'an dell'emanazione di un provvedimento, ovvero il quando, l'individuazione del momento più opportuno, e può anche interessare i due aspetti del quomodo, che indica le modalità di esternazione del provvedimento e la facoltà di scegliere quali elementi accidentali inserirvi, ovvero il quid, ossia la determinazione del contenuto che in concreto appare più opportuno. F. Caringella, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit.

3. disposizioni che concernono il coordinamento normativo, la copertura finanziaria e l'entrata in vigore.

Lo Statuto dei diritti è una vera e propria novità all'interno del panorama giuridico italiano. Per comprendere appieno tutto il traguardo raggiunto, bisogna ripercorrere le varie fasi. Possiamo distinguere tre grandi periodi:

- Uno che va dall' Unità d' Italia alla seconda guerra mondiale nel quale il contribuente fu sostanzialmente considerato mero soggetto passivo, sottoposto al pagamento dei tributi;
- Un secondo periodo che va collocato dopo la riforma Vanoni;
- Un terzo periodo che viene individuato dopo la riforma degli anni '70 e '90 fino ad oggi, in cui i contribuenti sono stati chiamati a partecipare alla realizzazione della pretesa fiscale.⁶⁵

Dall' analisi dei tre momenti emerge in modo netto come in un primo momento il cittadino fosse solo un soggetto passivo totalmente sottomesso all' Amministrazione finanziaria. Solo successivamente si considerò la reale necessità di tutelare la posizione del contribuente. Il primo passo fu l'abbandono dell'uso di criteri estimativi di tipo paracatastale, introducendo metodi impositivi analitici. I primi risultati di questa nuova impostazione si ebbero con la riforma tributaria varata con Legge 11 gennaio 1951, n.25 recante "Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario" (c.d. legge Vanoni, allora ministro delle Finanze), consolidata nel testo Unico delle imposte indirette approvato con D.P.R. n.645 del 29 gennaio 1958, si intervenne sulla dimensione sostanziale del diritto tributario. Venne previsto, per tutti i contribuenti, sia l'obbligo della presentazione della dichiarazione unica annuale dei redditi soggetti ad imposte dirette, anche nel caso in cui non vi fosse alcun mutamento delle condizioni economiche del soggetto passivo tra un anno e l'altro, sia, venne prevista la nullità dell'avviso di accertamento carente di motivazione, con il

⁶⁵ MARONGIU G, *Lo statuto del contribuente: le sue "ragioni", le sue applicazioni*, in «Dir.prat.tribut.», 2003.

consolidamento dell'obbligo per la P.A. di seguire regole probatorie determinate da apposite norme. Negli anni 1971-73 vennero enucleati ulteriori principi e capisaldi come l'impostazione del reddito effettivo e l'accertamento analitico nei confronti di tutti i contribuenti. Tale riforma, però, non sortì gli effetti sperati poiché il legislatore agì solo sul versante normativo, senza riformare la Pubblica Amministrazione. La nascita della Corte Costituzionale, coeva alla riforma Vanoni, ha completato l'opera del legislatore ordinario giungendo ad elaborare in chiave moderna la normativa tributaria. Negli anni successivi, fino al periodo 1980-90, dove si assistette a una evoluzione totale della materia tributaria, la Corte Costituzionale sostenne una politica dilatativa della spesa pubblica. Con la riforma, quindi, il potere tributario torna ad essere concentrato in un solo soggetto: i Governi iniziarono ad emanare leggi sull'imposizione di nuovi tributi, a volte anche abusandone, del meccanismo del decreto-legge. Per questo, dopo aver sperimentato la confusione legislativa, si optò per l'abbandono di una legislazione empirica a favore di una disciplina di principio. L'approvazione dello Statuto segna l'inizio di un percorso di definizione e cristallizzazione dei principi volti a migliorare i rapporti tra pubblica amministrazione\cittadino, scongiurando, così, ogni deriva autoritativa della P.A.

Per comprendere appieno il valore che lo Statuto ha assunto nel panorama tributario, dobbiamo necessariamente analizzare alcune delle disposizioni fondamentali.

Per la prima volta, infatti, si è voluta dettare una disciplina di carattere generale e di ampio respiro in un campo del diritto, quello tributario, caratterizzato da una normativa settoriale e molto tecnica. Inoltre, poiché lo Statuto contiene disposizioni che tutelano il contribuente, per eccellenza soggetto debole del rapporto d'imposta, il legislatore futuro, prendendo atto di questa volontà di tutela, dovrà sentirsi ancor più vincolato da questa impostazione del rapporto contribuente-Fisco così come realizzato dalla L. 212/2000, cercando di armonizzare tutto l'ordinamento fiscale ai principi dettati nello Statuto.

L'art. 1 dello Statuto dispone al suo primo comma che “le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”.

La disposizione contenuta nell'art. 1, comma 1, dello Statuto ha una grande importanza, se non su quello prettamente giuridico, sul piano politico, nel senso che tutti i principi contenuti nello Statuto, per volontà del legislatore, devono essere considerati norme programmatiche e quindi di indirizzo della futura attività legislativa. Come affermato dalla Cassazione (Cass. civ. Sez. V, 20/11/2013, n. 26024), in generale, le norme della L. 27 luglio 2000, n. 212, emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria. Conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse. Altro elemento di tutela per il contribuente è senza dubbio la norma contenuta nell'art. 2 dello Statuto. In questa si affermano alcune regole di tecnica legislativa che devono essere osservate nella predisposizione di testi normativi in materia fiscale. Come indica la rubrica dello stesso articolo, queste disposizioni sono rivolte ad assicurare la chiarezza e la trasparenza delle disposizioni tributarie e sono applicabili sia alle leggi ordinarie che agli altri atti con forza di legge cioè i decreti legge e i decreti legislativi. Non c'è ragione di escluderli, anche perché in materia fiscale il ricorso a questi atti normativi è molto frequente. Inoltre, l'art. 2 dello Statuto prevede che, nel titolo della legge e nella rubrica delle partizioni interne, sia indicato l'oggetto delle disposizioni al fine di migliorare la chiarezza dell'intero testo e semplificare la ricerca delle singole norme. Si prevede, inoltre, il divieto di inserire disposizioni

legislative fiscali all'interno di provvedimenti che non disciplinano la materia tributaria, per esempio i cosiddetti provvedimenti omnibus, cioè quei provvedimenti che non hanno uno specifico oggetto tributario e che raccolgono disposizioni relative ad una pluralità di argomenti.

All'interno dello statuto la norma che forse rappresenta tutta l'evoluzione che ha avuto il diritto tributario e, che rappresenta la vera essenza della *tax compliance*, è quella contenuta nell'art.10. Quest'ultimo è il più chiaro esempio di sistema impositivo di tipo collaborativo.

L'art. 10 dello Statuto statuisce, infatti, che “i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione”.

L'art. 10 va coordinato con l'art. 5 sul dovere di informazione. Se l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente, e con i mezzi idonei, tutte le circolari e le risoluzioni emanate, non si può non creare il generale convincimento che la stessa Amministrazione si comporterà in coerenza con le interpretazioni e le indicazioni date, esplicitate e diffuse nelle stesse circolari.

Il che non significa che l'Amministrazione non possa mutare orientamento interpretativo per il futuro e quindi salvaguardando le informazioni date, gli impegni assunti e i conseguenti affidamenti.

Nel nostro sistema tributario come abbiamo visto, la figura del soggetto debole è molto tutelata. Anche nell'attività ispettiva l'Amministrazione deve attuare dei comportamenti tali da rimanere entro i limiti in cui la legge la circoscrive. L'art. 12 dello Statuto limita i margini di discrezionalità degli organi investigativi.

Nel primo comma dell'art.12 afferma 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 indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario 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”.

Lo statuto nel citato articolo tende ad assicurare il corretto svolgimento dell'azione amministrativa, statuendo che l'accesso ispettivo può essere effettuato solo in presenza di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo. La stessa norma, nel prevedere che l'accesso sia eseguito con modalità tali da arrecare la minor turbativa possibile allo svolgimento delle attività, delle relazioni commerciali e professionali del contribuente, evidenzia l'esigenza di tutelare l'interesse privato di svolgere liberamente la propria attività.

Sempre rimanendo nelle disposizioni contenute nell'art. 12, abbiamo il V comma il quale nel disciplinare la permanenza degli organi ispettivi afferma che *“La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni”.* Qui il legislatore ha chiaramente limitato la discrezionalità degli operatori, privando gli stessi della possibilità di protrarre i tempi del controllo, in modo da non comportare un danno eccessivo al contribuente.

CAPITOLO 3

L'ATTUAZIONE DEL TRIBUTO: L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA ED I SOGGETTI ATTIVI

3.1 La nascita dell'obbligazione tributaria

Per lungo tempo lo studio del diritto tributario si è risolto nello studio dei rapporti tra la nascita dell'obbligazione tributaria e l'accertamento inteso come atto di esercizio della funzione amministrativa di imposizione.

Peraltro, tale studio è stato complicato dalla circostanza che, fin dalle origini del diritto tributario, è stato possibile riscontrare una pluralità di moduli attuativi dei tributi potendo, in particolare, distinguersi tra:

- i c.d. tributi senza accertamento, ovvero quelli nei quali è assente la fase di accertamento in quanto:

a) il concretarsi della fattispecie astratta prevista dalla norma impositiva determina direttamente la necessità di eseguire la prestazione da parte del soggetto passivo;

b) all'esecuzione della prestazione segue poi il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria circa l'esatto adempimento dell'obbligazione d'imposta (seguono questo modello le tasse di concessione governativa, le tasse di circolazione, ecc.);

- i c.d. tributi con accertamento: ovverosia quelli nei quali è presente una fase di accertamento. In questa categoria di tributi si riscontrano atti posti in essere dal contribuente in adempimento di specifici obblighi posti a suo carico dalla legge, ma anche atti posti in essere dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio di poteri e facoltà ad essa conferiti dalla legge (seguono questo modello le imposte sul reddito, l'IVA e l'IRAP).

Diversamente, con riferimento ai tributi senza accertamento, nessuno dubita che la realizzazione nel concreto della fattispecie imponibile comporti direttamente la nascita, in capo al soggetto passivo, dell'obbligo di adempiere alla prestazione

impositiva, per i tributi con accertamento, invece, si sono formate opinioni divergenti in punto di individuazione della fonte dell'obbligazione d'imposta.

In particolare, da un lato i fautori della c.d. teoria dichiarativa individuano tale fonte nel presupposto di fatto assunto dalla legge ad indice di capacità contributiva, dall'altro lato i sostenitori della c.d. teoria costitutiva ritengono che l'obbligazione tributaria nasca per effetto della dichiarazione del contribuente o di uno degli atti che l'Amministrazione finanziaria è legittimata ad emanare.

I sostenitori della teoria dichiarativa affermano che la norma disciplina direttamente il fatto, collegandovi determinati effetti sostanziali. Secondo questa prospettiva, le posizioni giuridiche di cui è titolare il contribuente - che assurgono al rango di diritti soggettivi - discendono direttamente dal presupposto, rivestendo l'intervento amministrativo in fase di accertamento una funzione di mera applicazione delle norme, nel senso di dare esecuzione o accertare il contenuto del rapporto d'imposta.

Secondo la teoria costitutiva, invece, l'esercizio del potere di accertamento e la conseguente emanazione del relativo atto di natura provvedimento assurge al ruolo di momento costitutivo dell'obbligazione tributaria. Quanto alla posizione giuridica del contribuente, anche secondo molti dei sostenitori della tesi costitutiva essa si qualifica quale diritto soggettivo, pur se non sono mancati autori che hanno ricondotto tale posizione entro lo schema dell'interesse legittimo.

In definitiva, si tratta di stabilire se la norma tributaria collega direttamente al verificarsi di determinati fatti (assunti quali indici di capacità contributiva) la prestazione impositiva, così come sostengono i dichiarativisti; oppure se detta norma attribuisce all'Amministrazione finanziaria, in presenza degli stessi presupposti di fatto, il potere di far sorgere con un proprio atto (da qualificare perciò come atto d'imposizione) l'obbligo della prestazione a carico del contribuente, come sostenuto dai costitutivisti.

Più precisamente (ma con le inevitabili approssimazioni della sintesi), i sostenitori della teoria dichiarativa sostengono che:

- a) lo schema tipico del rapporto giuridico d'imposta deve identificarsi in quello dell'obbligazione legale, ovverosia in un rapporto di debito-credito non diverso dalle comuni obbligazioni privatistiche;
- b) la nascita dell'obbligazione tributaria si collega direttamente al verificarsi in concreto della fattispecie astratta prevista dalla norma tributaria secondo lo schema norma-fatto;
- c) gli atti di accertamento emanati dall'Amministrazione finanziaria hanno, pertanto, efficacia meramente dichiarativa del rapporto di imposta ed hanno la funzione di rendere liquide ed esigibili obbligazioni già sorte in forza della volontà astratta della legge, a seguito del verificarsi in concreto del presupposto;
- d) il compito dell'Amministrazione finanziaria è definito in termini di mero accertamento di rapporti interamente regolati dalla legge, essendo il potere a questa riconosciuto incompatibile con la posizione di supremazia (che è quella propria del potere normativo) che costituisce l'indispensabile presupposto dell'atto provvedimento in cui si pretende di ravvisare la fonte dell'obbligazione tributaria secondo l'alternativa teoria costitutiva;
- e) le regole ordinarie dettate per le obbligazioni civilistiche si applicano, in linea di massima, anche ai rapporti tributari;
- f) le controversie tributarie hanno ad oggetto diritti soggettivi e sono soggette alle normali regole del giudizio di accertamento sui rapporti obbligatori per cui il processo tributario, pur strutturato come giudizio d'impugnazione, consente al giudice di conoscere il rapporto sostanziale, anche nei limiti della pretesa inizialmente avanzata dall'amministrazione. Esso, non è così diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'ufficio: l'impugnazione davanti al giudice tributario, quindi, attribuisce a detto giudice non solo la cognizione orientata all'eliminazione dell'atto (ipotesi di "impugnazione-annullamento"), ma anche la cognizione del rapporto tributario ("impugnazione-merito") perché l'impugnazione stessa è

diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria ed implica per il giudice adito il potere-dovere di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte, costituendo queste limite invalicabile ai poteri cognitivi ed estimativi del giudice tributario.

Per i sostenitori della teoria costitutiva, invece, l'obbligazione sorge con la dichiarazione o per effetto di provvedimenti emessi dall'Amministrazione Finanziaria. I caratteri di tale teoria possono essere così riassunti:

- a) anteriormente all'emanazione dell'avviso di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria non si può parlare di un rapporto di debito-credito tra Stato e cittadino. Tale circostanza risulta così provata: assunto, come fa la teoria dichiarativa, che il rapporto sorge integrando il presupposto di imposta, allora, secondo le regole generali, una volta sorto un rapporto obbligatorio, il relativo adempimento dovrebbe poter avvenire in qualsiasi momento. Ciò non è tuttavia possibile, dal momento che l'obbligazione tributaria può essere adempiuta solo ed esclusivamente dopo la realizzazione di alcuni schemi procedurali caratterizzati, il più delle volte, dalla presenza di atti provenienti dall'Amministrazione finanziaria; conseguentemente, può parlarsi, al più, di una "soggezione generica del contribuente" alla funzione vincolata di imposizione;
- b) soltanto dal concreto esercizio della funzione amministrativa impositiva dipende dunque il sorgere, attraverso l'emanazione di un atto impositivo, dell'obbligazione tributaria. secondo lo schema norma-potere-fatto;
- c) nei tributi con accertamento le norme regolatrici dell'imposta hanno pertanto natura di norme strumentali o di azione, ossia di norme attributive alla Pubblica Amministrazione di una funzione amministrativa impositiva e dei correlati poteri autoritativi;
- d) avendo l'atto di accertamento natura di provvedimento amministrativo con efficacia costitutiva del rapporto di imposta, la tutela giurisdizionale è volta esclusivamente all'annullamento dello stesso (impugnazione-annullamento);

e) la situazione soggettiva del contribuente si inquadra secondo alcuni studi nello schema del diritto soggettivo, secondo altri in quello dell'interesse legittimo.

3.2 Procedimento tributario e procedimento amministrativo

L'illustrato dualismo in merito alla nascita dell'obbligazione tributaria costituisce oggi un profilo di minore interesse teorico e pratico rispetto al passato. Tali posizioni trovavano, infatti, la loro logica in un momento storico nel quale la disciplina impositiva del tributo era assai lacunosa, assunto, questo, che oggi non risulta più verificato, dovendosi prendere atto che la disciplina dell'attuazione del tributo è minuziosamente regolata dal legislatore.

Inoltre, e sotto un profilo più generale, l'insufficienza degli schemi privatistici sottesi alle illustrate teorie sulla nascita dell'obbligazione tributaria e la maggiore attenzione dedicata dalla dottrina agli schemi ed interessi pubblicistici, hanno portato la stessa a prendere coscienza della complessità del rapporto giuridico d'imposta, attribuendo un peso maggiore alla fase dell'accertamento rispetto a quella della genesi dell'obbligazione tributaria, in direzione dell'inquadramento e dell'analisi della disciplina dei presupposti e delle modalità di esercizio del potere amministrativo attuativo del prelievo tributario.

La maggiore attenzione dedicata dalla dottrina alla fase di attuazione del tributo ha avuto quale denominatore comune l'inquadramento del rapporto d'imposta entro il modello del procedimento amministrativo, sia pur accogliendosi concezioni e funzioni diverse del modello procedimentale.⁶⁶ L'identificazione dell'iter di attuazione del prelievo tributario con il procedimento si risolve in una mera descrizione delle modalità di svolgimento del rapporto obbligatorio di imposta, poiché tale rapporto, nato per effetto della legge al verificarsi del presupposto (dunque, in una prospettiva dichiarativista), è già di per sé espressione di un collegamento tra le situazioni soggettive del contribuente e dell'amministrazione. Il procedimento, in quest'ottica, anche se è inscindibilmente collegato all'aspetto sostanziale del rapporto, costituisce solo il profilo formale di quest'ultimo.

⁶⁶ GIANNINI A.D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1956, pp. 21 ss.

Secondo un diverso orientamento della dottrina - sostenuto, tra gli altri⁶⁷ il procedimento è, invece, considerato (in luogo del rapporto) l'unico mezzo atto a collegare situazioni soggettive non corrispondenti, quali gli obblighi del contribuente ed il potere di imposizione dell'amministrazione, tutte preordinate al raggiungimento di un effetto finale, vale a dire la nascita dell'obbligazione tributaria e, quindi, del rapporto di imposta (dunque, in una prospettiva costitutivista). Al procedimento viene, dunque, attribuita in questa ottica un'efficacia sostanziale, ricollegata alla concorrenza di tutti gli atti del procedimento alla produzione di tale effetto.

L'evoluzione del sistema normativo fiscale ha comportato, ormai da tempo, il definitivo abbandono di ogni tentativo di ricostruire secondo un omogeneo modello procedimentale - tanto formale, quanto sostanziale - l'attività dell'Amministrazione finanziaria e di subordinare, in ogni caso, allo svolgimento di un procedimento l'effetto della nascita dell'obbligazione tributaria. Infatti, la sempre maggiore articolazione dei diversi modelli impositivi dei principali tributi, da un lato, e la delimitazione del campo dell'attività dell'Amministrazione finanziaria al controllo degli adempimenti effettuati spontaneamente dal contribuente per l'applicazione dei principali tributi, dall'altro, hanno comportato che dalla ricerca di una unitaria chiave di lettura del sistema, si sia sovente passati alla distinta analisi delle molteplici situazioni soggettive del contribuente e della Amministrazione che trovano la loro fonte e la loro disciplina di attuazione nelle norme fiscali.

La nozione di procedimento tributario, ha quindi assunto, nel sentire comune, essenzialmente una funzione descrittiva di un'attività dell'Amministrazione finanziaria a carattere meramente eventuale; nozione per taluni talmente sfumata da risultare inutile e in ogni caso non riconducibile a quella propria del diritto amministrativo, a motivo, principalmente, dell'assenza di discrezionalità

⁶⁷ MAFFEZZONI F., *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, p. 44.

dell'attività dell'Amministrazione finanziaria.⁶⁸ Se è vero, infatti, che, al pari delle altre pubbliche amministrazioni, anche l'attività dell'Amministrazione finanziaria deve ricondursi all'azione amministrativa - come tale da svolgersi in aderenza al principio di legalità ed orientata ai canoni di imparzialità e buon andamento sanciti dalla Carta costituzionale - la stessa attività ha natura tendenzialmente vincolata e non discrezionale, dovendo l'Amministrazione attenersi alle norme (sostanziali e formali) di legge, senza avere spazi per procedere alla ponderazione di interessi in conflitto: accertati i fatti ed applicati ad essi le norme, non restano all'Amministrazione finanziaria spazi per privilegiare o sacrificare taluni piuttosto che altri degli interessi in conflitto.

A queste tesi si obietta, da un lato, l'esistenza di non marginali aree di discrezionalità nelle scelte operate dall'Amministrazione finanziaria (soprattutto in relazione alle modalità dell'istruttoria e della riscossione, ecc.) e, dall'altro, che lo stesso diritto amministrativo ben conosce procedimenti caratterizzati dall'esercizio di poteri vincolati oppure di carattere ablatorio *ex lege* simili a quelli concernenti l'applicazione dei tributi. Si sottolinea, inoltre, che lo Statuto dei diritti del contribuente si dichiara attuativo anche degli artt. 3 e 97 Cost., in una prospettiva cioè che colloca decisamente l'Amministrazione finanziaria nell'ambito della Pubblica amministrazione e che rafforza la prospettiva amministrativistica dell'azione impositiva sia quanto alla "procedimentalizzazione" dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, sia quanto alla "provvedimentalizzazione" degli atti impositivi; che la L. 15/2005, che ha trasformato la L. 241/1990 in una vera e propria legge generale sulla "azione amministrativa", ha superato con la formulazione dell'art. 21-*octies* ogni possibile equivoco in merito all'applicabilità del regime generale del procedimento e del provvedimento amministrativo agli atti di natura vincolata, prevedendo un regime degli atti discrezionali e di quelli vincolati sostanzialmente unitario; che la recente valorizzazione dei profili consensualistici del rapporto fisco-contribuente è

⁶⁸ LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, op. cit., p. 111.

risultata pressoché contestuale alla analoga vicenda dei rapporti tra P.A. e cittadini ed è stata assorbita nella logica dell'azione amministrativa, sicché - anche per effetto dell'influenza dei principi del diritto europeo - è ormai ineludibile ricondurre l'azione impositiva all'azione amministrativa, e poi concepire unitariamente l'agire funzionalizzato della P.A., si realizzi esso mediante provvedimenti autoritativi, discrezionali o vincolati che siano, ovvero mediante atti consensuali, pur con tutte le particolarità della funzione impositiva.

In ogni caso, il ricorso alla nozione di procedimento ha permesso di evidenziare, accanto alle situazioni soggettive del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria direttamente collegate all'attuazione del prelievo tributario, numerose altre situazioni di carattere strumentale, che si attuano in subprocedimenti - se non in veri e propri procedimenti autonomi rispetto a quello diretto a tale attuazione - e di dare a tali situazioni il giusto risalto ed una organica collocazione.

Non vi è dubbio, peraltro, che non riconoscere al procedimento una funzione sostanziale e ricorrere alla nozione di procedimento con una finalità meramente descrittiva dell'attività dell'Amministrazione, o addirittura in modo dichiaratamente atecnico, sminuisce l'importanza che si annette al rispetto, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle regole procedurali che l'ordinamento prevede in funzione di garanzia delle situazioni soggettive del privato (contribuente o soggetto terzo) coinvolto nell'esercizio dell'attività amministrativa. Proprio in questa prospettiva che trovano sostegno quelle posizioni della giurisprudenza che non hanno ancora consentito una piena affermazione del principio del contraddittorio tra Amministrazione e contribuente alla stregua di principio generale dell'accertamento delle imposte sui redditi e che, viceversa, ne hanno riconosciuto in talune occasioni il carattere meramente facoltativo.

Ecco, allora, che il riconoscimento e la maggiore enfasi della funzione sostanziale propria del procedimento tributario consentirebbe di evitare il rischio che la svalutazione degli effetti dell'avviso di accertamento e la negazione della sua

natura provvedimento portino a sottovalutare il rispetto delle norme e dei principi in materia di procedimento, relegando la loro inosservanza a mera irregolarità e privilegiando esclusivamente il risultato sostanziale, la “giusta imposizione” che si assume essere correlata al verificarsi del presupposto, comunque sia stata accertata dall’Amministrazione l’esistenza di quest’ultimo.⁶⁹

⁶⁹ Va detto, peraltro, che la giurisprudenza di legittimità è incline ad ammettere l’applicabilità della L. 241/1990 alla materia tributaria, ora ritenendo, in linea generale, che “I principi generali dell’attività amministrativa, stabiliti dalla L. 241/1990, *“si applicano, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario in quanto sul piano normativo generale si deve tener presente che il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è la forma della funzione e che il potere di adottare l’atto amministrativo finale è solo l’esercizio terminale di un potere che è stato frazionato, in conformità alle norme, ispirate alla natura delle cose, sul procedimento e, quindi, sulla divisione del potere amministrativo anche nel potere d’iniziativa”* (Cass., 1236/2006), ora facendo applicazione diretta delle norme di cui alla L. 241/1990 (ad es., nel caso di omessa indicazione dell’organo cui ricorrere, che non determina il decorso dei termini per impugnare).

3.3 I soggetti attivi

I soggetti attivi nell'obbligazione tributaria sono coloro che hanno il diritto di richiedere il pagamento del tributo. In genere, si tratta degli enti pubblici, come lo Stato, le regioni e i comuni, che hanno il potere di istituire e riscuotere imposte e tasse. Tuttavia, a seconda del tipo di tributo e delle normative locali, possono essere coinvolte anche altre entità, come le agenzie fiscali o altri organismi preposti alla gestione delle entrate pubbliche.

Per soggetti attivi si designano, secondo l'insegnamento tradizionale, coloro che sono titolari del potere impositivo e che tuttavia si tratta di una accezione che va approfondita alla luce dell'ampia casistica cui si assiste in ordine alla disgiunta titolarità del credito di imposta, del potere di accertamento, del potere di riscossione e del gettito del tributo. Peraltro, nell'esaminare le norme che disciplinano i singoli tributi, si nota l'assenza di qualsiasi disposizione in tema di soggetto attivo del tributo, la cui disciplina è, invero, data per scontata. Sennonché, l'individuazione del soggetto attivo risulta essenziale a vari fini, anche di carattere non meramente sostanziale: così, nell'ottica processuale di applicazione del tributo, il soggetto attivo rileva al fine di identificare correttamente la parte processuale, poiché di norma tale soggetto è parte del giudizio relativo all'applicazione del tributo, salvo che la legge non disponga diversamente; ancora, il soggetto attivo del tributo ha poi una sua rilevanza nella dimensione della responsabilità amministrativa conseguente all'attuazione del tributo, per l'esatta individuazione della competenza territoriale, a seconda che il tributo ricada tra quelli amministrati dallo Stato o da un ente locale, dell'organo di controllo contabile.⁷⁰

Si tratta di un tema di grande complessità, il cui esame si limiterà in questa sede all'articolazione dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza e alle rispettive funzioni.

⁷⁰ MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2018, pp. 229-232.

3.4 Le Agenzie fiscali: l'Agenzia delle Entrate

Il d.lgs. 300/1999 ha istituito l'Agenzia delle Entrate, ente pubblico non economico con un proprio statuto e appositi regolamenti che ne regolano l'amministrazione e la contabilità. A tale ente sono state attribuite, ai sensi dell'art. 62, la gestione dei principali tributi erariali, funzioni di assistenza ai contribuenti e di controllo di quest'ultimi, per evitare fenomeni di evasione fiscale.

Dal 1° dicembre 2012, l'Agenzia delle Entrate ha incorporato l'Agenzia del Territorio⁷¹, che gestisce i servizi catastali e cartografici, i servizi di pubblicità immobiliare, i servizi tecnici estimali e l'Osservatorio del Mercato Immobiliare. Ulteriori Agenzie fiscali previste dal d.lgs. 300/1999 sono l'Agenzia del Demanio, che si occupa dei beni demaniali dello Stato e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, che dal 2012 ha incorporato anche l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (AAMS). In particolare, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli cura la riscossione dei diritti doganali e l'applicazione delle norme fiscali interne negli scambi internazionali, la gestione delle accise e dei laboratori chimici delle dogane. A seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali, la funzione di accertamento con i connessi poteri di indagine è stata trasferita alle Agenzie, mentre permane in capo al Ministro la responsabilità politica sulla funzione impositiva. L'Agenzia svolge tutte le funzioni e i compiti ad essa attribuiti dalla legge in materia di entrate tributarie e diritti erariali, nonché in materia di catasto, servizi geo-topocartografici, conservazione dei registri immobiliari, osservatorio del mercato immobiliare e servizi estimativi.⁷²

A tal fine, l'Agenzia assicura e sviluppa l'assistenza ai contribuenti e agli utenti, il miglioramento delle relazioni con i cittadini e i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale, al fine di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali. L'Agenzia, inoltre, garantisce l'interscambio e la disponibilità di dati catastali aggiornati in collegamento con le anagrafi

⁷¹ Art. 23-*quater*, d.l. 95/2012.

⁷² CARPENEDO C., *La riscossione coattiva delle entrate locali*, Gruppo24ore, 2023, 4-6.

territoriali costituite presso gli enti locali, promuove il miglioramento del sistema di pubblicità immobiliare, costituisce l'anagrafe dei beni immobiliari esistenti sul territorio nazionale, cura l'adeguamento delle metodologie e dei criteri estimativi e sviluppa le statistiche sul patrimonio e il mercato immobiliare.⁷³ Le Agenzie fiscali hanno tutte personalità giuridica di diritto pubblico e, in base all'art. 66, d.lgs. 300/1999, il loro statuto, nel disciplinare l'articolazione degli uffici, deve conformarsi alle esigenze di conduzione aziendale, con favore per il decentramento delle responsabilità operative, la semplificazione dei rapporti con i cittadini e il soddisfacimento delle necessità dei contribuenti meglio compatibile con i criteri di economicità e di efficienza dei servizi. Gli statuti sono deliberati dagli organi di vertice delle Agenzie fiscali ed approvati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Ogni Agenzia fiscale può modellare con flessibilità l'organizzazione dei propri uffici (autonomia organizzativa) e può adottare scelte strategiche e operative che sono valutate nell'ottica dei risultati conseguiti e non della verifica formale dei singoli atti di gestione (autonomia gestionale).

Le Agenzie godono, inoltre, di un'autonomia contabile e finanziaria: esse redigono il proprio bilancio, hanno un proprio regolamento di contabilità e non devono sottostare a controlli esterni di tipo preventivo e autorizzatorio.

Quanto agli organi delle Agenzie fiscali, essi, come previsto dall'art. 67, d.lgs. 300/1999 sono:

- a) il direttore dell'Agenzia, scelto in base a criteri di alta professionalità, di capacità manageriale e di qualificata esperienza nell'esercizio di funzioni attinenti al settore operativo dell'Agenzia;
- b) il comitato di gestione, composto da sei membri e dal direttore dell'Agenzia, che lo presiede;
- c) il collegio dei revisori dei conti.

⁷³ In base all'articolo 2 dello Statuto, l'Agenzia opera nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità e trasparenza e nella sua attività si ispira a criteri di efficienza, economicità ed efficacia.

Il direttore, il comitato di gestione ed il collegio dei revisori hanno un incarico la cui durata massima è di tre anni.

L'Agenzia si articola in uffici centrali e regionali, con funzioni prevalenti di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo, e in uffici periferici, con funzioni operative.

A livello centrale, le strutture di vertice sono state recentemente profondamente riorganizzate con la soppressione sia della Direzione Centrale Accertamento che della Direzione Centrale Normativa (nonché della Direzione Coordinamento Normativo), le quali sono confluite oggi nella Divisione Contribuenti. La riorganizzazione nasce, infatti, dall'idea di unificare la trattazione di tutte le problematiche fiscali afferenti una data tipologia di contribuente (grandi contribuenti, soggetti di medie dimensioni, persone fisiche ed enti non commerciali), superando così la precedente frammentazione per tipologia d'imposta.

Attualmente, a livello centrale si registra la seguente articolazione: la Divisione Servizi, la Divisione Contribuenti, la Divisione Risorse, la Direzione Centrale affari Legali, la Direzione centrale Audit e la Direzione Centrale Coordinamento generale. Nello specifico, la Divisione Servizi, presidia e coordina le funzioni di assistenza ai contribuenti e agli utenti, l'erogazione dei servizi fiscali, cartografici, catastali, estimativi e di pubblicità immobiliare, la semplificazione degli adempimenti e dei processi di gestione dei tributi, la predisposizione della modulistica e delle circolari, la gestione del sistema dei versamenti unificati e degli altri versamenti spontanei, i rapporti con gli operatori di settore.

La Divisione Contribuenti cura le attività finalizzate a favorire l'adempimento degli obblighi tributari per le diverse macro-tipologie di contribuenti, nonché la programmazione, l'indirizzo e il coordinamento delle attività di consulenza, controllo e del relativo contenzioso; tratta tutte le istanze di interpello e la predisposizione delle circolari; presidia la riscossione dei tributi e le attività di contrasto agli illeciti e alle frodi fiscali; cura la cooperazione internazionale e i

rapporti con gli organismi internazionali; effettua analisi del rischio ed elabora studi economico-statistici in materia di fiscalità; svolge compiti operativi di particolare rilevanza.

Alla Divisione Risorse è attribuito il coordinamento dell'attività delle strutture deputate alla gestione delle risorse umane, strumentali e tecnologiche.

La Direzione Centrale Affari legali fornisce consulenza legale a tutte le strutture dell'Agenzia, non in materia tributaria (ruolo svolto in passato), bensì in materia di diritto civile, penale e amministrativo; cura il contenzioso nelle materie di competenza; predispose atti, accordi e convenzioni; coordina le attività relative alla definizione della convenzione con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La Direzione Centrale Audit è preposta alla protezione dei rischi gestionali, vigila sull'attuazione delle conseguenti misure di prevenzione e presta la propria consulenza alle strutture interessate; provvede ai controlli di regolarità amministrativa e contabile e svolge indagini conoscitive volte a verificare la corretta applicazione della normativa da parte degli uffici e degli intermediari.

Infine, vi è la Direzione Centrale Coordinamento generale, che opera a diretto riporto del Direttore dell'Agenzia assicurando il coordinamento dell'attività delle strutture centrali e il supporto agli organi competenti alla predisposizione delle norme tributarie.

A livello territoriale, l'Agenzia delle Entrate è articolata in Direzioni Regionali e Direzioni Provinciali. Le Direzioni Regionali delle Entrate hanno sede in ciascun capoluogo di regione e hanno il compito di coordinare l'attività degli uffici periferici situati all'interno del territorio regionale. Inoltre sono loro attribuite, ai sensi della L. 2/2009, funzioni operative relativamente ai contribuenti di grandi dimensioni, ossia quelli con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori ai cento milioni di euro.⁷⁴ Con riferimento a tale tipologia di contribuenti, inoltre, le Direzioni Regionali svolgono anche le attività di liquidazione automatica e di

⁷⁴ Nelle province autonome di Trento e Bolzano operano, peraltro, due Direzioni Provinciali equiparate alle Direzioni Regionali.

controllo formale delle dichiarazioni, di controllo sostanziale, di recupero dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione, di gestione del contenzioso e di rimborso in materia di imposte dirette e di imposte sul valore aggiunto.

Con riguardo alle Direzioni Provinciali, esse hanno sede in ogni capoluogo di provincia, mentre nelle grandi aree metropolitane sono state istituite più Direzioni Provinciali: tre a Roma, due a Milano, Torino e Napoli. In Valle d'Aosta e in Trentino-Alto Adige, come detto, le funzioni operative delle Direzioni Provinciali sono state direttamente incardinate nelle strutture di Direzione.

Le Direzioni Provinciali individuano attualmente gli uffici operativi locali, curando l'attuazione dei tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate, nonché l'attività di informazione ed assistenza ai contribuenti, la gestione dei tributi, l'accertamento, la riscossione, nonché il contenzioso. Precedentemente, invece, operavano sul territorio 384 uffici locali, a competenza sub-provinciale, deputati a curare in modo unificato tutte le problematiche fiscali, poi assorbiti dalle Direzioni Provinciali, istituite con delibera del Comitato di gestione dell'Agenzia 55/2008.

Le Direzioni Provinciali si articolano in uno o più uffici territoriali, in un ufficio controlli e in un ufficio legale.

Con riguardo all'ufficio controlli, esso può essere suddiviso in più aree, individuate in base alle diverse tipologie di contribuenti da accertare (soggetti di medie dimensioni, piccole imprese e professionisti, persone fisiche ed enti non commerciali).

Gli uffici territoriali, curano invece le attività di assistenza ai contribuenti, gestione delle imposte dichiarate, rimborsi, attività di controllo individuate con atto del Direttore dell'Agenzia (controlli formali, controlli parziali automatizzati, ecc.). Infine, l'ufficio legale, che opera in posizione di terzietà rispetto all'ufficio controlli, alle dirette dipendenze del direttore provinciale, cura tutto il contenzioso della Direzione Provinciale, comprese le attività legate al reclamo e alla mediazione introdotte dal 1° aprile 2012.

CAPITOLO 4

RISCOSSIONE DEI TRIBUTI E OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA: CARATTERISTICHE GENERALI E CRITICITÀ DEL SISTEMA

4.1. La soggettività tributaria passiva

La nozione di soggettività tributaria si ricollega alla titolarità di situazioni giuridiche soggettive, siano esse attive o passive.

Si tratta di una distinzione che non coincide con quella tra soggetti attivi e soggetti passivi, dal momento che sia i primi che i secondi possono alternativamente essere titolari di situazioni giuridiche attive o passive: ad esempio, il contribuente potrebbe vantare un diritto di credito per tributi indebiti, pur rimanendo soggetto passivo, al quale corrisponderebbe un obbligo di restituzione in capo al soggetto attivo.

Per soggetti attivi si designano, secondo l'insegnamento tradizionale, coloro che sono titolari del potere impositivo. Tuttavia, si tratta di una accezione che va approfondita alla luce dell'ampia casistica cui si assiste in ordine alla disgiunta titolarità del credito di imposta, del potere di accertamento, del potere di riscossione e del gettito del tributo.

Per quanto riguarda i soggetti passivi, se ne è già anticipata la duplice nozione.

Da un lato, infatti, sono considerati "soggetti passivi" coloro cui è riferito il presupposto impositivo, inteso come atto o fatto al cui verificarsi è dovuto il tributo, dove tale presupposto esprime una capacità contributiva di quel soggetto (o comunque, nella prospettiva delle tasse, un'attività o un servizio ad esso riferibile) e nel cui patrimonio deve, dunque, manifestarsi l'effetto tipico di decurtazione. Si suole parlare, in tal caso, di contribuente.

Dall'altro lato, sono considerati soggetti passivi anche coloro cui non è riferito il suddetto presupposto, ma che sono comunque titolari di situazioni giuridiche soggettive di carattere sostanziale e/o strumentale. Le situazioni giuridiche soggettive di carattere sostanziale possono poi essere relative all'obbligazione di

pagare il tributo (c.d. “obbligato”) oppure a “qualificazioni” o “relazioni” rilevanti ai fini della determinazione dell’*an* e del *quantum* del tributo (ad es., “residente/non residente”, “commerciali/non commerciali”, ecc.).

È ormai acquisito che nulla osti, in linea di principio, a che anche lo Stato e gli enti pubblici siano soggetti passivi. Se, per un verso, vi sono talune norme - di regola qualificate come “di esclusione” laddove si assista ad una mera “partita di giro” derivante dalla posizione ad un tempo di soggetto attivo e passivo (c.d. “rapporto tributario unisoggettivo”) - che espressamente “escludono” lo Stato e le amministrazioni statali dai soggetti passivi⁷⁵; per altro verso, non solo vi sono norme che espressamente includono gli “enti pubblici” tra i soggetti passivi⁷⁶, ma in taluni casi l’assoggettamento diventa scelta obbligata, potendone altrimenti derivare conseguenze incompatibili con la stessa natura del tributo, ad esempio in ordine al funzionamento del meccanismo traslativo dell’IVA e al principio di neutralità che ad essa è sotteso. È frequente, tuttavia, che il legislatore, pur riconoscendo l’astratta soggettività dello Stato e/o degli enti pubblici, attribuisca rilevanza alle peculiari funzioni o attività svolte⁷⁷; oppure alla destinazione dei beni (ad es., l’esenzione ai fini IMU per gli immobili posseduti dallo Stato o da altri enti pubblici e destinati esclusivamente ai compiti istituzionali: art. 9, co. 8, d.lgs. 23/2011).

Per gli Stati esteri, invece, esiste un principio di diritto internazionale consuetudinario che ne prevede l’immunità.

Un’ulteriore distinzione è quella tra contribuente di diritto e contribuente di fatto. In particolare, contribuente di diritto è colui che è giuridicamente tenuto a corrispondere il tributo; il contribuente di fatto, invece, è colui che è destinato a sopportare in via definitiva l’onere economico del prelievo.

⁷⁵ Ad es., l’art. 74, co. 1, TUIR in tema di imposte sui redditi; oppure, l’art. 57, penult. co., d.p.r. 131/1986, secondo cui nei contratti in cui è parte lo Stato è obbligata al pagamento dell’imposta di registro soltanto l’altra parte contraente.

⁷⁶ Ad es., l’art. 73, TUIR.

⁷⁷ Ad es., l’esclusione ai fini IRES della natura commerciale dell’esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici o di determinate attività da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine: art. 74, co. 2, TUIR, Ris., 252/E/1995 e 112/E/2002.

A differenza del contribuente di diritto, la posizione del contribuente di fatto è irrilevante sul piano del rapporto obbligatorio d'imposta. È infatti il contribuente di diritto che deve adempiere sia alla prestazione tributaria, sia agli obblighi di carattere formale e l'Amministrazione finanziaria non ha alcuna azione (né amministrativa, né giurisdizionale) nei confronti del contribuente di fatto.

Tuttavia, può accadere che il contribuente di fatto acquisti giuridica rilevanza in quanto soggetto passivo di un eventuale rapporto giuridico di rivalsa, quando venga espressamente conferito al soggetto passivo appunto un siffatto diritto, il cui esercizio produce, quale effetto economico, la traslazione.

Quali esempi si possono ricordare le accise, i cui soggetti passivi hanno diritto di rivalsa verso i cessionari dei prodotti per i quali hanno assolto il tributo⁷⁸; oppure PIVA, i cui soggetti passivi (imprenditori o lavoratori autonomi che pongono in essere cessioni di beni o prestazioni di servizi) hanno l'obbligo - nullo essendo ogni patto contrario - di addebitare l'imposta alle loro controparti.⁷⁹ Per alcune operazioni la rivalsa non è tuttavia obbligatoria⁸⁰, mentre per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta (art. 18, co. 2). Un obbligo di rivalsa sussiste anche nella sostituzione, dove lo strumento per esercitarla è generalmente la ritenuta.

In tale caso, mentre parte della dottrina sostiene la natura tributaria del rapporto in quanto preordinato al perseguimento del principio di ripartizione del carico fiscale conformemente all'art. 53 Cost., altra parte della dottrina e la giurisprudenza ritengono che la rivalsa mantenga natura squisitamente privatistica, dunque rimanga estranea al rapporto di imposta, pur essendo inserita in un istituto di diritto pubblico qual è il tributo.

Come risulta implicitamente da quanto appena affermato, l'adesione all'una o all'altra tesi comporta rilevanti conseguenze in ordine all'individuazione del soggetto passivo del tributo e, quindi, del titolare della capacità contributiva. Solo

⁷⁸ Art. 16, co. 3, d.lgs. 504/1995.

⁷⁹ Art. 18, co. 1 e 4, d.p.r. 633/1972.

⁸⁰ Ad es., per gli omaggi rilevanti ai fini IVA: art. 18, co. 2 e art. 2, co. 2, n. 4, d.p.r. 633/1972.

per i sostenitori della tesi della natura pubblicistica è possibile (rectius, doveroso) argomentare dalla previsione legislativa della rivalsa per individuare nel soggetto passivo della stessa (ossia, colui che la subisce) il titolare della capacità contributiva. Un tale argomento non è invece considerato valido dai sostenitori della tesi privatistica i quali, considerando la rivalsa irrilevante ai fini della ricostruzione della fattispecie impositiva, fanno coincidere il titolare della capacità contributiva con il soggetto che è tenuto a versare il tributo (pur avendo questo un obbligo o diritto di rivalersi su di un altro soggetto).

La tesi della natura privatistica non è condivisibile. Risulta infatti arbitrario assegnare ad una previsione legislativa (obbligo o diritto di rivalsa) prevista, per di più, nello stesso corpus di norme che disciplinano la fattispecie impositiva, un ruolo estraneo alla fattispecie stessa. Così come è in fin dei conti arbitrario operare distinzioni tra norme privatistiche e norme pubblicistiche. Se nell'ambito di una fattispecie è previsto che un soggetto abbia accanto all'obbligo di versare il tributo anche l'obbligo di rivalersi, per l'identico importo, nei confronti di un altro soggetto, la seconda previsione ha per l'interprete lo stesso valore della prima. L'effetto giuridico risultante dalla combinazione delle due previsioni normative consiste nell'addossare solo al soggetto che subisce la rivalsa il peso del tributo. È dunque questo il titolare della capacità contributiva. Se si accoglie la tesi della natura pubblicistica della rivalsa, si dovrà ritenere che nei casi sopra citati (accise ed IVA) il soggetto passivo del tributo è colui che subisce la rivalsa. E dunque questo soggetto che, secondo il legislatore, pone in essere il fatto indice di capacità contributiva (presupposto di fatto del tributo). Analoga considerazione deve farsi con riguardo al sostituto ed al responsabile d'imposta i quali, da un lato, sono obbligati nei confronti dell'erario al pagamento del tributo, ma dall'altro lato hanno, rispettivamente, l'obbligo e il diritto di rivalersi su di un altro soggetto (che dunque è colui che realizza il presupposto di fatto del tributo).

Si registrano, peraltro, posizioni intermedie⁸¹, le quali riconoscono natura tributaria alle rivalse “dinamiche” (IVA e sostituto), poiché strumenti di attuazione del tributo ed attributive al destinatario di specifici diritti (rispettivamente, di detrazione e di scomputo di ritenute); e natura privatistica alle rivalse “semplici”, che nulla sono in più se non mere azioni di regresso di tipo privatistico (accise, responsabilità di imposta, ecc.).

Vi sono anche casi in cui la rivalsa è vietata. Ciò accade per le imposte indirette, dove sono presenti diverse norme che dichiarano nulli i patti sull'imposta,⁸² oppure casi in cui è vietata la traslazione sui prezzi, ad esempio ove vi sia il rischio che una forma di imposizione prevista per colpire una determinata manifestazione di capacità contributiva venga di fatto tralata sui consumatori finali, come avveniva nel caso della c.d. Robin Hood Tax, dove il legislatore aveva previsto il divieto per i soggetti passivi di traslare l'onere della maggiorazione di imposta sui prezzi al consumo, affidandone la vigilanza all'Autorità per l'energia elettrica e il gas⁸³. In tutti questi casi risulta evidente che la soggettività passiva del tributo è attribuita al soggetto che deve versare il tributo. Il divieto di esercitare la rivalsa o la traslazione ha lo scopo di far sì che il titolare della capacità contributiva resti il soggetto definitivamente gravato dal peso del tributo.

In altre ipotesi, invece, la traslazione non è prevista dalla legge e viene affidata semplicemente all'operare delle regole economiche del mercato: in tal senso, il soggetto percorso trasferisce il prelievo al soggetto inciso includendolo nel corrispettivo, naturalmente se ed in quanto il mercato lo consenta e in quanto non sussista un divieto di traslazione sui prezzi. In questo caso il soggetto passivo del tributo resta comunque colui che è tenuto a versarlo non essendovi una rivalsa giuridica dalla quale poter argomentare (sul piano del diritto) in relazione all'individuazione del titolare della capacità contributiva.

⁸¹ RANDAZZO F., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020, pp. 63 ss.

⁸² Art. 62, d.p.r. 131/1986; art. 23, d.p.r. 642/1972; art. 27, d.p.r. 643/1972; art. 60, ult. co., d.p.r. 633/1972 nella versione antecedente le modifiche del d.l. 1/2012.

⁸³ Divieto, peraltro, che la Corte costituzionale ha ritenuto inidoneo in concreto ad impedire la traslazione: 10/2015.

4.2. L'obbligazione tributaria tra diritto civile e diritto tributario

Nel trattare il tema degli elementi del tributo che devono necessariamente essere disciplinati con fonte primaria, definiamo il presupposto del tributo quale atto o fatto (espressivo di forza economica) al cui verificarsi è dovuto il tributo, del quale la legge deve rigidamente prestabilire il contenuto.

In questa definizione, si assume che l'obbligazione in cui consiste il tributo (e il correlato diritto di credito) sorga quale effetto della semplice realizzazione del c.d. "presupposto di fatto" del tributo, cioè del perfezionarsi della fattispecie imponibile.

Ad ogni modo, si può sin d'ora anticipare come, proprio in ragione del differente modo di intendere gli elementi genetici dell'obbligazione tributaria, la dottrina si sia storicamente divisa in due filoni di pensiero. Da una parte, secondo l'ottica "dichiarativista", la nascita dell'obbligazione tributaria andrebbe ricollegata alla semplice realizzazione del presupposto di fatto del tributo.

Al contrario, secondo l'ottica "costitutivista", l'obbligazione tributaria sorgerebbe solo a seguito dell'emanazione di un atto autoritativo dell'ente impositore. In questa prospettiva, in particolare, il perfezionamento del presupposto determinerebbe la nascita di una situazione giuridica solo strumentale alla produzione dell'obbligazione tributaria e cioè di un potere di costituirla tramite un successivo provvedimento amministrativo.

Concluso questo breve inciso, soffermiamoci sulle caratteristiche dell'obbligazione tributaria e sulle sue vicende modificative ed estintive.

Prima ancora, dobbiamo tuttavia evidenziare come, oltre all'obbligazione tributaria, sorgano nell'ambito del fenomeno impositivo ulteriori situazioni soggettive, non necessariamente collegate in modo funzionale ad essa, quali obblighi formali a carico del contribuente (ad es., la presentazione della dichiarazione o la tenuta delle scritture contabili) o di terzi (ad es., gli obblighi di comunicazione che gravano sugli intermediari finanziari), obbligazioni accessorie (ad es., gli interessi moratori, l'indennità di mora, le sanzioni), poteri e facoltà

dell'Amministrazione finanziaria, obbligazioni a carico del sostituto e del responsabile di imposta.

Si tratta di un'ampia gamma di situazioni soggettive, sia passive che attive, che vengono ritenute da una parte della dottrina di rilevanza tale da porre in secondo piano la stessa nozione di obbligazione tributaria, cui andrebbe preferita - anche per le differenze strutturali rispetto alla normale obbligazione pecuniaria - l'espressione "situazioni soggettive tributarie"⁸⁴. Prevalsa tuttavia la tesi secondo cui l'obbligazione tributaria, pur ascrivibile al genus delle obbligazioni di diritto pubblico - posto che lo Stato interviene come soggetto di diritto pubblico - in nulla differisca sotto il profilo "strutturale" dalle obbligazioni del diritto privato disciplinate dal codice civile, fermo restando naturalmente che la sua disciplina è di fonte esclusivamente legale e, come tale, sottratta all'autonomia negoziale delle parti.

Di conseguenza, viene pacificamente ammessa l'astratta applicabilità delle norme civilistiche disciplinanti l'obbligazione, e del resto il codice civile ben si presta in tal senso, per la misura copiosa in cui i complessi di norme "generali" sono ivi presenti, tra cui gli artt. 1173-1320 sulle obbligazioni "in generale", astrattamente suscettibili di ascrivere all'area del "diritto comune" dei rapporti con contenuto patrimoniale anche tra soggetti non posti su posizioni di eguaglianza. Altrettanto non accade, invece, in altri ordinamenti (ad es., quello tedesco), dove la natura pubblicistica del rapporto e l'espressa codificazione della disciplina dell'obbligazione tributaria e del rapporto d'imposta, vengono ritenute preclusive dell'applicabilità della normativa civilistica all'obbligazione tributaria.⁸⁵ In assenza sia di una disciplina dell'obbligazione contenuta in un "codice tributario",

⁸⁴ LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020, pp. 96 ss.

⁸⁵ Il nostro legislatore, però, non si è mai rimesso puramente e integralmente alla disciplina dell'obbligazione contenuta nel codice civile, bensì ha fornito una propria disciplina sia pure non autosufficiente, senza però a sua volta dare indicazioni di carattere generale circa le modalità di integrazione di tale disciplina, come accade, ad esempio, nell'ordinamento spagnolo, il cui art. 9, co. 2, della Ley general tributaria statuisce che "*Tendran carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho comun*" (o come accade, nello stesso ordinamento italiano, con riferimento al processo tributario e al rinvio al c.p.c. ivi contenuto).

sia di indicazioni generali sul rapporto con il diritto civile (*rectius*, comune), il problema di come “integrare” la disciplina non autosufficiente viene pertanto rimesso alle ricostruzioni degli interpreti.

A tale riguardo, la questione di fondo che si pone in ordine al rapporto tra la disciplina dell’obbligazione tributaria e quella prevista per le obbligazioni dal Titolo primo del Libro quarto del codice civile è, in particolare, se quest’ultima disciplina trovi applicazione diretta ovvero analogica nel diritto tributario.

Si tratta tuttavia solo di un aspetto, e neanche il più importante, di tale rapporto.

Al suo interno possono, infatti, essere ricondotte sia la problematica della diretta dislocazione in sede civilistica di norme tributarie⁸⁶; sia quella del richiamo della disciplina civilistica al fine di variarne l’ambito di applicazione⁸⁷; sia, infine, la fondamentale problematica, qui in esame, del rapporto tra obbligazione tributaria e codice civile: si pensi, ad esempio, all’applicazione delle norme civilistiche in tema di solidarietà, prescrizione e decadenza, compensazione, interessi anatocistici, successione nel debito d’imposta, ripetizione dell’indebito e via dicendo. Il tema si riallaccia a quello dell’autonomia del diritto tributario rispetto alle altre branche dell’ordinamento, tanto è che (anche) in tale prospettiva si è affermato che le “lacune” del diritto tributario non possano essere colmate direttamente con le norme del codice civile - potendo l’obbligazione tributaria essere disciplinata direttamente solo dalle norme tributarie - imponendosi, invece, il ricorso allo strumento analogico.

In tale prospettiva, sembra, dunque, tuttora preferibile l’impostazione tradizionale che vede le norme del diritto tributario che disciplinano l’obbligazione tributaria quali norme speciali rispetto alle norme del codice civile, ove espressive di norme generali del diritto delle obbligazioni - di “diritto comune” - applicabili nel diritto

⁸⁶ Si pensi, ad es., alla disciplina dei privilegi del fisco, contenuta agli artt. 2752, 2758, 2759, 2771 e 2772 c.c..

⁸⁷ Ad es., estendendo le disposizioni in tema di contabilità “anche ai soggetti che, a norma del codice civile, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili” ex art. 18, co. 1, d.p.r. 600/1973, oppure attribuendo la rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche a quelle persone che ne abbiano l’amministrazione anche solo di fatto, quando tale rappresentanza “non sia determinabile secondo la legge civile” ex art. 62, d.p.r. 600/1973.

tributario per quegli aspetti dell'obbligazione d'imposta privi di disciplina specifica; ciò, tuttavia, non "in automatico", dovendosi sempre verificare che la disciplina civilistica non risulti incompatibile con la particolare natura dell'obbligazione tributaria e con i principi che presiedono alla materia tributaria. Tale ultima, imprescindibile, condizione, da un lato avvicina la tesi dell'applicazione diretta a quella dell'applicazione analogica, poiché anche questa presuppone, comunque, oltre all'assenza di una specifica regolamentazione tributaria, un giudizio simile a quello di "compatibilità"; dall'altro, impone una costante attenzione ai principi operanti nella materia tributaria. Da ciò risulta che l'applicazione delle regole civilistiche:

- richiede di verificare se le "scelte" del legislatore tributario che a vario modo si intersechino con esse, risultino espressione di una chiara autonomia⁸⁸, oppure sintomo di una specifica ed eccezionale regolazione tale tuttavia da non compromettere l'applicabilità delle regole civilistiche alle ipotesi non specificamente regolate⁸⁹;
- deve essere sempre informata, nel caso di più legittime opzioni interpretative, al rispetto del principio di capacità contributiva⁹⁰;
- richiede altresì di verificare, in caso di scelta legislativa nettamente divergente, di regola in nome dell'interesse fiscale, se essa sia conforme ai principi costituzionali che informano la materia tributaria⁹¹;
- tributario¹⁸ o di altri limiti espressamente previsti dalla legge tributaria;
- non deve enfatizzare l'autonomia del diritto tributario - peraltro, come visto, non di certo "piena" - e la speciale tutela di cui gode il credito erariale per legittimare interpretazioni "pro-fisco" che conducano ad una disciplina differenziata

⁸⁸ Ad es., escludendo la presunzione di solidarietà ex art. 1294 c.c..

⁸⁹ Circostanza esclusa, ad es., in tema di solidarietà ex art. 65, d.p.r. 600/1973.

⁹⁰ Si pensi, ad es., al tema della solidarietà passiva e dell'art. 1306, co. 2, c.c., al fine di pervenire quanto più possibile ad un'uniforme definizione del presupposto nonostante la riconosciuta esistenza di una pluralità di rapporti obbligatori suscettibili di proprie e distinte vicende; o al tema della responsabilità delle beneficiarie di scissioni.

⁹¹ Ad es., in materia di capacità contributiva o di diritto di difesa o più in generale in materia di eguaglianza e ragionevolezza.

irragionevole rispetto al diritto comune dell'obbligazione o dei soggetti in astratto suscettibili di essere titolari di una capacità giuridica ai fini tributari, che presentino cioè un'attitudine alla titolarità di situazioni giuridiche soggettive proprie del diritto tributario;⁹²

- deve tenere conto dei profili procedurali tipici della materia tributaria (ad es., in tema di estinzione dell'obbligazione mediante datio in solutum o mediante compensazione).

⁹² Ad es., ipotizzando la "soggettività" di organizzazioni evidentemente appartenenti a terzi, quali la stabile organizzazione.

4.3. La successione e altre modificazioni soggettive nel debito d'imposta

Si è già trattato, nell'ambito dei soggetti passivi, della controversa ipotesi di cui all'art. 65, d.p.r. 600/1973, che prevede la responsabilità solidale dei coeredi per le obbligazioni per tributi il cui presupposto si sia verificato anteriormente alla morte del dante causa.

Si tratta, come si è detto, di una deroga al principio civilistico contenuto negli artt. 752 e 754 c.c. per il quale gli eredi sono tenuti al pagamento in proporzione della loro quota ereditaria, e che - nonostante una parte minoritaria della dottrina ne abbia affermato la portata generale - la giurisprudenza della Cassazione⁹³ ritiene applicabile alle sole imposte sui redditi in considerazione della natura eccezionale della norma, senza che ciò possa risolversi nella violazione dell'art. 3 Cost. (67/1985). Posizione, detta ultima, tutto sommato condivisibile, non potendosi lamentare, in senso contrario, irragionevoli disparità di trattamento tra tributi che, come si è detto in premessa, non trovano alcun conforto in un'affermata sistematicità del diritto tributario. Giova peraltro precisare che la giurisprudenza non considera sufficiente la qualità di "chiamato all'eredità", poiché condizione imprescindibile per affermarne l'obbligazione è l'avvenuta accettazione dell'eredità⁹⁴.

Per quanto riguarda l'IVA, l'art. 35-bis, d.p.r. 633/1972 stabilisce che i relativi obblighi possono essere adempiuti dagli eredi entro termini più ampi rispetto a quelli ordinari, senza tuttavia prevedere alcuna forma di solidarietà. Valgono dunque, per quanto sopra si è detto e nonostante la contraria opinione di parte della dottrina, i principi generali codicistici in tema di responsabilità pro-quota.

Tra le vicende modificative delle situazioni giuridiche soggettive - ed indipendentemente dalla questione se prevalga il profilo estintivo-successorio o quello meramente evolutivo-modificativo, verosimilmente il primo nella scissione e certamente il secondo nella fusione - va inoltre ricordata la fusione, dove ai sensi

⁹³ Cass., 2725/1974; 3277/1975; 22426/2014.

⁹⁴ Della cui prova è peraltro onerata l'Amministrazione finanziaria: Cass., 19030/2018.

dell'art. 172, co. 4, TUIR la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi; e la scissione, dove ai sensi dell'art. 173, co. 12 e 13, TUIR, gli obblighi tributari della società scissa, relativi a periodi di imposta anteriori alla data nella quale l'operazione ha effetto, sono adempiuti, in caso di scissione parziale, dalla società scissa ovvero trasferiti, in caso di scissione totale, alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione (o in difetto alla beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione), ferma restando la responsabilità solidale delle società beneficiarie per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito. Norma, quest'ultima, che, per quanto già rilevato, non può di certo intendersi, come invece ritenuto dalla giurisprudenza di legittimità, nel senso di stabilire una responsabilità "illimitata" per i debiti fiscali e che, pertanto, presuppone pur sempre il limite del "valore effettivo del patrimonio netto" stabilito dalla disciplina civilistica di cui all'art. 2506-ter, secondo cui *"ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico"*.

A tacere dei profili di irragionevolezza in considerazione dell'alterazione della neutralità fiscale che una siffatta responsabilità comporta, con i conseguenti intralci alle riorganizzazioni aziendali, e della violazione del principio di capacità contributiva in presenza di una responsabilità illimitata per debiti fiscali incerti nell'ara e nel quantum a fronte dei quali le beneficiarie non si troverebbero nelle condizioni di ricevere con certezza la provvista, è sufficiente considerare, sotto il profilo del rapporto tra l'obbligazione tributaria e il diritto comune qui in esame, che la normale responsabilità *intra vires* è principio comune delle successioni, sicché l'ambiguità del legislatore tributario sull'"intensità" della responsabilità solidale delle beneficiarie, non può di certo essere intesa come significativa di una diversa speciale volontà legislativa.

A ciò si aggiunga che tale rafforzamento si appalesa del tutto “sproporzionato” rispetto ad una disciplina civilistica già di per sé idonea ad assicurare ampia tutela agli interessi erariali, da un lato conservandosi interamente l’effettivo valore del patrimonio aziendale senza che si disperda garanzia alcuna³¹ - sia pure rispetto ad una pluralità di soggetti nei cui confronti, tuttavia, il Fisco dispone di poteri di autotutela di cui un normale creditore è privo - dall’altro dovendosi tenere conto che la ricostruzione giurisprudenziale più recente prevede la possibilità di agire senza preventiva escussione della società cui il debito è rimasto³², dall’altro ancora essendo ormai ammessa l’esperibilità, anche per le scissioni, dell’azione ex art. 2901 c.c.³³, azione di cui può avvalersi anche il Fisco-creditore.⁹⁵ Per quanto riguarda, invece, le imposte diverse da quelle sui redditi, stante la mancanza di norme ad hoc, troveranno diretta applicazione le disposizioni generali rispettivamente contenute nell’art. 2504 c.c., secondo cui la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione” e nel medesimo art. 2506-quater c.c.

Non si verifica, invece, alcuna modificazione soggettiva nel caso delle sanzioni amministrative e penali tributarie, stante il principio di personalità della sanzione vigente in materia.⁹⁶ Secondo la giurisprudenza, analogo principio trova applicazione nel caso di estinzione della società, che determina l’intrasmissibilità della sanzione. Restano fermi gli obblighi solidali di pagamento delle sanzioni previste per le società di persone, che avendo natura civilistica sono invece trasmissibili ai soci, fermo restando che in tal caso si trasferirà anche il diritto di regresso nei confronti degli autori delle violazioni.⁹⁷ Venendo, infine, alle altre modifiche soggettive del rapporto d’imposta - in particolare accollo, delegazione ed espromissione - si è già trattato dell’accollo in sede di esame del principio di capacità contributiva, sicché ad esso rinviamo per la relativa analisi.

⁹⁵ Cass., 30737/2019.

⁹⁶ Per le sanzioni amministrative, ex art. 8, d.lgs. 472/1997.

⁹⁷ Art. 11, d.lgs. 472/1997.

Per quanto riguarda la delegazione ex art. 1268 c.c.⁹⁸ e l'espromissione ex art. 1272 c.c., non essendo possibile la liberazione del debitore originario in considerazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, parte della dottrina ritiene possibile, al più, ammettere la delegazione e l'espromissione cumulative posto che da esse l'Erario trarrebbe esclusivamente un vantaggio consistente nel rendere il terzo irrevocabilmente tenuto al pagamento del tributo insieme all'originario debitore.

Rilevano, infine, ulteriori vicende modificative delle situazioni giuridiche, come nel caso della surrogazione del coobbligato che paghi il debito di imposta.

⁹⁸ “Se il debitore assegna al creditore un nuovo debitore, il quale si obbliga verso il creditore, il debitore originario non è liberato dalla sua obbligazione, salvo che il creditore dichiari espressamente di liberarlo. Tuttavia il creditore che ha accettato l'obbligazione del terzo non può rivolgersi al delegante, se prima non ha richiesto al delegato l'adempimento”.

4.4. L'estinzione dell'obbligazione tributaria

Per quanto riguarda l'estinzione dell'obbligazione tributaria, essa si verifica *in primis* attraverso l'adempimento.

L'adempimento si attua di regola con il pagamento di una somma di denaro, sempre più frequentemente attraverso deleghe irrevocabili a banche convenzionate.⁹⁹ Sono tuttavia previsti dei casi di adempimento mediante *dado in solutum*, in cui il contribuente può assolvere il tributo⁴¹ mediante la dazione di beni di interesse artistico, storico o archeologico, previa accettazione del creditore (e, dunque, non risolvendosi in una obbligazione alternativa). Altra ipotesi è quella contenuta nell'art. 16, d.p.r. 380/2001 che prevede la possibilità di realizzare direttamente, a scomputo totale o parziale della quota del contributo di costruzione relativa alle opere di urbanizzazione, le opere medesime.

Nel caso di ritardato adempimento (ma anche nel caso di diritto al rimborso), la disciplina delle singole imposte individua la misura e la decorrenza degli interessi. La giurisprudenza¹⁰⁰ aveva ammesso l'applicazione, in materia di rimborsi IVA, della disciplina civilistica in tema di anatocismo (art. 1283 c.c.), ma il legislatore è successivamente intervenuto ad escluderla.¹⁰¹ Stante l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, l'Amministrazione finanziaria non può disporre del suo credito, non risultando pertanto ammesse né la novazione, né la remissione del debito, né la rinuncia preventiva all'applicazione del tributo (sulla nullità di una siffatta clausola contrattuale, Cass., 27045/2007; sull'indisponibilità del credito tributario, che preclude la liberazione da responsabilità illimitata dei soci in caso di trasformazione omogenea progressiva, Cass., 2851/1983).

Per quanto riguarda l'adempimento dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, da un punto di vista teorico si è sempre ritenuto che la disciplina codicistica di cui agli artt. 1241 e ss. c.c. fosse inapplicabile nel diritto tributario, per ragioni non tanto sostanziali quanto procedurali, attesa la "tipicità" dei modi

⁹⁹ Art. 19, d.lgs. 241/1997.

¹⁰⁰ Cass., 14002/2003.

¹⁰¹ Art. 37, co. 50, d.l. 223/2006, conv. dalla L. 248/2006.

di estinzione sia delle obbligazioni di imposta, sia dei debiti del Fisco, da ciò conseguendo l'espressa necessità dell'introduzione di una normativa ad hoc in tal senso. Tuttavia, il legislatore ha esteso nel tempo l'applicazione di questo istituto nel diritto tributario, dapprima riconoscendola nell'ambito dello stesso tributo (ad es., l'IVA risultante da dichiarazioni successive) (c.d. "compensazione verticale"); poi nell'ambito di tributi diversi, ma appartenenti allo stesso genus, sino ad abbracciare, per effetto della riforma dell'istituto della compensazione attuata con l'art. 17, d.lgs. 241/1997, crediti e debiti afferenti prestazioni disomogenee, nella specie tributarie e "parafiscali" (contributi previdenziali, premi INAIL, ecc.) e tra enti "impositori" diversi, così superando anche il requisito della identità tra creditore e debitore delle reciproche obbligazioni richiesta dal codice civile (operando, in tal modo, una sorta di delegazione di pagamento con successiva compensazione tra i vari enti creditori) (c.d. "compensazione orizzontale").

Si è giunti, infine, all'art. 8, L. 212/2000 il quale, disponendo che "L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione", ha previsto la compensazione quale istituto generale, demandandone tuttavia l'attuazione a regolamenti mai emanati. La dottrina e parte della giurisprudenza di merito¹⁰² ne sostengono l'immediata operatività, escludendo che essa possa essere condizionata da regolamenti attuativi. La giurisprudenza di legittimità, al contrario, oscilla tra l'attribuzione a tale disposizione di una natura meramente programmatica in assenza dei regolamenti attuativi e l'affermazione, recessiva, secondo cui la compensazione sarebbe "*un principio immanente nel nostro ordinamento, anche prima della sua codificazione con l'art. 8, L. 212/2000*".¹⁰³

Anche l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di aderire all'indirizzo restrittivo, con la conseguenza, ad esempio, che non è possibile la compensazione con debiti oggetto di accollo, richiedendo la prima - salve le eccezioni previste da disposizioni normative ad hoc - che si tratti di debiti (e di contrapposti crediti) in

¹⁰² CTP Parma, 37/2009; CTP Trento, 81/2012.

¹⁰³ Cass., 23787/2010; 22872/2006.

essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi: tesi, questa, confermata e fatta propria dal legislatore che, con il d.l. 124/2019, ha definitivamente sancito il divieto dell'accollante di compensare il debito altrui con crediti fiscali propri.¹⁰⁴ Ciò posto, e prescindendo da qualsivoglia altra considerazione, è necessario qui notare come negli ultimi anni l'istituto della compensazione sia stato fatto oggetto di un marcato potenziamento da parte del legislatore, rendendo ormai possibile la compensazione dei crediti commerciali e professionali non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti della P.A., per forniture, appalti e consulenze professionali, sia con i debiti risultanti dalle cartelle esattoriali, sia con le somme dovute in esito agli istituti deflativi.¹⁰⁵

Un'ulteriore modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria consiste nella confusione la quale trova luogo, in maniera non dissimile dal diritto civile, allorquando le qualità di creditore e debitore convergono in capo al medesimo soggetto di diritto, come nel caso dell'ente impositore cui sia devoluta l'eredità del contribuente debitore (art. 586 c.c.) o dell'art. 50 del Codice delle leggi antimafia (d.lgs. 159/2011), laddove dispone che *“nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'art. 1253 c.c.”*¹⁰⁶ Ancora, una modalità estintiva dell'obbligazione tributaria è rinvenibile nelle normative di condono fiscale, con le quali viene consentito al contribuente di definire in via agevolata l'obbligazione con il pagamento di una somma ridotta. Quest'ultimo istituto è stato ampiamente utilizzato in passato ma trova adesso, per quanto riguarda PIVA, un ostacolo insuperabile nel diritto europeo, stante l'incompatibilità con la normativa europea in tema di IVA della rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento e alla riscossione del tributo che il provvedimento di condono mira a conseguire.¹⁰⁷ Per le obbligazioni derivanti dall'applicazione di sanzioni amministrative e penali

¹⁰⁴ Cass., 23787/2010; 22872/2006.

¹⁰⁵ Art. 28-quinques, d.p.r. 602/1973, introdotto dal d.l. 35/2013, conv. dalla L. 64/2013.

¹⁰⁶ Cfr. Ris., 114ZE/2017.

¹⁰⁷ CGUE, 17 luglio 2008, C-132/2006, Repubblica italiana.

tributarie, è la morte dell'obbligato che ne determina l'estinzione. L'obbligazione tributaria può altresì estinguersi per intervenuta decadenza dell'azione amministrativa di accertamento o liquidazione, cioè per il mancato esercizio di tipici poteri amministrativi; oppure per prescrizione del credito ormai liquido ed esigibile, ma non azionato esecutivamente nei termini di legge. Quanto alla prima, la legge disciplina i termini di decadenza dell'azione di accertamento, diversi da imposta ad imposta. I termini di decadenza operano tuttavia anche a sfavore del contribuente, ad esempio in relazione al potere di chiedere il rimborso dell'imposta medesima.¹⁰⁸ Quanto alla seconda, una volta che il credito sia divenuto liquido ed esigibile decorre il termine di relativa prescrizione, che si ritiene essere quello decennale previsto dalla disciplina generale codicistica ex art. 2946 c.c. e ciò, si badi bene, nonostante l'art. 2934 c.c. escluda espressamente l'applicazione della prescrizione ai diritti "indisponibili". Tale fenomeno è giustificabile mediante una triplice considerazione: da un lato, la norma citata si riferisce ai diritti "indisponibili" dei rapporti di diritto privato; dall'altro, vi sono diverse norme tributarie che presuppongono l'esistenza di un termine generale di prescrizione decennale -, infine, è lo stesso art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, che fa riferimento all'impossibilità di prorogare, appunto, "*il limite ordinario stabilito dal codice civile*".¹⁰⁹ Naturalmente, tale termine generale opererà salvo espressa disposizione: si pensi, ad esempio, al termine di cinque anni (dalla commissione del fatto) previsto dall'art. 20, d.lgs. 472/1997 in tema di sanzioni tributarie non penali. Il termine di cinque anni trova applicazione anche per i tributi locali (TARSU, TOSAP, ecc.), trattandosi - diversamente dai tributi erariali, per i quali trova applicazione il termine decennale - di "prestazioni periodiche" ex art. 2948, n. 4 cod. civ., permanendo i presupposti impositivi del tributo sino ad un mutamento della situazione di fatto. Per i medesimi motivi, è quinquennale anche

¹⁰⁸ Cfr. artt. 37 e 38, d.p.r. 602/1973 per le imposte sui redditi; art. 30, co. 2, d.p.r. 633/1972 per l'IVA; art. 77, co. 1, d.p.r. 131/1986 per l'imposta di registro; art. 1, co. 164, L. 296/2006 per i tributi locali; art. 21, co. 2, d.lgs. 546/1992 in mancanza di disposizioni specifiche.

¹⁰⁹ Cass., 13684/2005; Corte cost., 280/2005.

la prescrizione degli interessi. La prescrizione breve opera non solo nel caso in cui il titolo esecutivo sia costituito dalla sola cartella esattoriale, ma anche nelle fattispecie riguardanti qualsiasi atto amministrativo di natura accertativa.¹¹⁰

Tale termine generale trova applicazione anche al credito del contribuente, nelle ipotesi in cui il diritto al rimborso sia stato espressamente riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria (senza tuttavia essere materialmente eseguito) oppure sia stato accertato in via definitiva in sede giurisdizionale.

In considerazione della natura generale della disciplina civilistica, trovano infine applicazione tutti gli ulteriori principi ivi contenuti, sempre previo giudizio di compatibilità.

Va ricordato che lo Statuto dei diritti del contribuente ha stabilito, all'art. 3, co. 3, che non sono prorogabili i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti di imposta; nonché, all'art. 8, co. 3, come si è già detto, che le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile. Non è infrequente, peraltro, che il legislatore ricorra alla proroga dei termini di decadenza per l'accertamento per coloro che non abbiano aderito a provvedimenti *lato sensu* di condono, al fine di incentivare l'adesione medesima.¹¹¹

Vengono tuttavia previste delle deroghe, ad esempio in caso di eventi di carattere eccezionale che determinino il mancato funzionamento degli uffici (purché non dipendenti da disfunzioni organizzative dell'Amministrazione finanziaria), da accertare azionando uno specifico procedimento e i cui motivi, da porre alla base del provvedimento che proroga i termini, si ritengono sindacabili in sede giurisdizionale.¹¹²

Occorre inoltre ricordare che l'art. 66, d.p.r. 600/1973, afferma che “per il computo dei termini si applicano le disposizioni dell'art. 2963 c.c.”, norma che, benché dettata in tema di prescrizione estintiva, enuncia secondo la giurisprudenza criteri

¹¹⁰ Cass., SS.UU., 23397/2016.

¹¹¹ Ad es., l'art. 5-bis, d.l. 282/2002.

¹¹² CTR Lazio, 54/2000.

di rilevanza generale per il computo del tempo (termini di decadenza, termine per la presentazione della dichiarazione o per l'effettuazione di versamenti, ecc.).¹¹³

Questione diversa dalla proroga dei termini a favore dell'Amministrazione è quella della proroga dei termini per adempiere, che l'art. 9, co. 2, L. 212/2000 ammette a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali o imprevedibili, da disporsi con decreto ministeriale.

Infine, va ricordato che l'estinzione della società di persone per effetto della sua cancellazione dal registro delle imprese, pur privandola della capacità giuridica e processuale, determina un fenomeno successorio in capo ai soci e pertanto non comporta l'estinzione dell'obbligazione (solidale, illimitata e sussidiaria) del socio stesso.¹¹⁴

¹¹³ Cass., 15832/2004

¹¹⁴ Cass., 24322/2014.

4.5. Criticità del sistema tributario e problematiche da affrontare

Ezio Vanoni, uno degli scienziati sociali che meglio ha contribuito a costruire un rapporto di fiducia tra cittadino e comunità, fu tra i primi a capire che il tributo deve essere uno strumento per correggere le distorsioni e le imperfezioni del mercato a vantaggio della libertà e dei diritti sociali. Pensiero, questo, più che mai attuale nel momento storico che viviamo, in cui è evidente e sentita la netta disuguaglianza sociale e l'immobilismo dei ceti sociali.

Da tale contesto nasce la necessità di una *tax compliance*, termine usato e spesso abusato banalmente per indicare un “adempimento spontaneo” connesso ad un “precedente inadempimento”. In realtà, il termine *compliance*, tradotto letteralmente in “conformità”, definisce l'insieme delle attività poste in essere dal cittadino/ azienda per prevenire il rischio di “non conformità”, di disallineamenti tra la procedura di autovalutazione e l'insieme delle norme esterne imposte dallo Stato. Queste attività sono rese possibili dalla costante formazione per adeguare la conoscenza delle più recenti novità normative e della costante relazione con l'autorità di controllo, che si vedranno di seguito.¹¹⁵

L'Agenzia delle Entrate svolge un ruolo cruciale in tale ambito ed ha, da parte sua, il dovere di coniugare lo scopo di prevenzione e contrasto all'evasione con l'attenzione a non scoraggiare o disincentivare i contribuenti onesti, i quali non devono temere l'operato dell'Amministrazione finanziaria, al fine di garantire lo sviluppo della lealtà fiscale.

La severità dei rapporti fiscali deve rafforzare l'obbligo morale del contribuente di contribuire, appunto, attraverso il pagamento delle tasse, alla spesa pubblica, cercando, però, di evitare la creazione del senso di oppressione che porta alla devianza e all'evasione.

Aumentare le opportunità di adempiere spontaneamente, e rendere più difficile evadere, questi sono gli scopi principali dell'adempimento spontaneo.

¹¹⁵ AA.VV., *Maestri del diritto tributario*, Giuffrè editore, 2013, pp. 5-11.

Determinante è l'influenza esercitata sul contribuente sia sul piano personale che sociale. L'aspetto decisivo in questo caso è, accanto alla convinzione personale in ciò che è giusto/ sbagliato, l'effetto moltiplicatore dei comportamenti, positivi o negativi, mostrati dagli altri, più o meno inclini a pagare le tasse. La *tax compliance* subisce, infine, l'influenza della percezione di equità relativa alla distribuzione gestionale del denaro pubblico, delle attività di controllo da parte dello Stato fiscale e dalle sanzioni previste per i casi di inadempimento.

L'attività di controllo deve essere percepita dal contribuente come equa e non aggressiva, attraverso azioni impostate sulla trasparenza e la neutralità. Lo Stato impiega ingenti risorse per i controlli sui contribuenti ritenuti "pericolosi" da un punto di vista fiscale. L'esigenza di effettuare adeguati controlli nasce proprio dall'autodeterminazione dei tributi da parte dei contribuenti, al fine di verificare la coerenza di quanto dichiarato alla norma fiscale, ma anche al fine di prevenire e reprimere fenomeni di evasione ed elusione.¹¹⁶

In tale situazione, si può sicuramente affermare che il nostro sistema tributario si caratterizza per un livello di pressione fiscale tra i più elevati d'Europa, con conseguenze in termini di crescita economica del Paese. Una crescita messa a dura prova dalle continue modifiche ed interventi susseguitesi nel corso del tempo, che hanno messo posto in difficoltà tutto il sistema tributario nel suo complesso. Il recupero dell'equità e dell'efficienza del sistema fiscale nonché della coerenza e della sistematicità delle disposizioni tributarie, concorrerebbe a ricostruire quel sentimento di fiducia nelle istituzioni, che è alla base del rapporto tra Fisco e contribuenti, garantendo, al contempo, un contesto di maggiore stabilità, conoscibilità e certezza per le attività imprenditoriali e di maggiore attrattività per gli investimenti. In tale contesto, si inquadra la previsione di cui all'articolo 1 che reca la delega al Governo per l'adozione di uno o più decreti legislativi per la revisione del sistema tributario, da esercitare nel rispetto dei principi costituzionali, nonché del diritto dell'Unione europea ed internazionale, sulla base dei principi e

¹¹⁶ GIUSEPPE I, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Caucci editore, 2012, p. 313.

criteri direttivi generali e di quelli specifici dettati dalla medesima legge. L'articolo 2 detta i principi e i criteri direttivi generali che il Governo è chiamato ad osservare nell'esercizio della delega: la norma si pone alla base del disegno riformatore e si configura quale punto di riferimento dell'attività del legislatore delegato. L'intento riformatore nasce dalla necessità di rilanciare l'Italia sul piano economico e sociale.

CONCLUSIONI

Giunti al termine di tale elaborato, possiamo sicuramente affermare che oggi, se vi è un punto fermo nell'ambito della procedura di accertamento, esso va individuato proprio nella natura giuridica della dichiarazione tributaria. Ormai è unanime il parere della dottrina e l'orientamento della giurisprudenza, nell'assegnare alla dichiarazione dei redditi (e alle altre dichiarazioni tributarie) la natura di dichiarazione di scienza, o, come anche si suol dire, di manifestazione di scienza e, direi anche, di manifestazione di giudizio, riconducibile questo al fatto che il contribuente, prima ancora che l'Amministrazione, è chiamato al difficile compito di interpretare le norme tributarie al fine di applicare correttamente la disciplina delle imposte in sede di dichiarazione.

Tutti gli obblighi previsti dalla legge tributaria, compresi quelli relativi alla incompleta o infedele dichiarazione, sono sanzionati, talvolta anche penalmente. Proprio il profilo sanzionatorio, collegato all'inosservanza della legge tributaria, dimostra come destinatari delle norme tributarie sono, accanto all'Amministrazione e al giudice, anche i contribuenti e i terzi (ad esempio i sostituti d'imposta), coinvolti nel rapporto tributario. Questi, per osservarla, sono tenuti a conoscere sia la legge tributaria, sia il presupposto di fatto (nell'an e nel quantum) da cui scaturisce l'obbligazione tributaria. La conoscenza della legge e dell'esattezza del presupposto d'imposta implica, di converso, la possibile ignoranza o errore, di fatto o di diritto.

Dal punto di vista della legalità tributaria, conoscenza della legge e ignoranza o errore nell'applicazione della legge, sono due atteggiamenti intellettivi opposti, caratterizzanti il rapporto tra soggetto e norma giuridica.

Sotto tale aspetto, il nostro ordinamento tributario sembra reggersi su una presunzione di conoscenza o, addirittura, sulla *fictio iuris* che ogni contribuente, a prescindere dalle sue condizioni culturali od economiche e dal suo grado di

socializzazione, conosca perfettamente tutte le leggi tributarie in vigore e il loro contenuto normativo.

La realtà, si sa, è ben diversa e lo dimostra, in maniera inequivocabile, proprio il tema della ritrattabilità della dichiarazione dei redditi.

Difatti, dire che la dichiarazione dei redditi ha natura di dichiarazione di scienza, significa attribuire ad essa un'efficacia non vincolante per il contribuente. La dichiarazione consiste soltanto nella prospettazione all'Amministrazione, nelle forme e nei termini stabiliti dalla legge, del presupposto di imposta, ossia dei redditi, secondo la visione di fatto e giuridica che ne ha il contribuente. Il contenuto proprio della dichiarazione è l'individuazione e la determinazione dei singoli redditi e delle relative imposte. Essendo i redditi delle entità giuridiche convenzionalmente definite dalla legge, l'errore, a danno del contribuente, è sempre possibile.

Il che conduce a dire, in prima battuta, che per l'imposta erroneamente dichiarata e versata, il contribuente può richiedere all'Amministrazione finanziaria la restituzione di quanto indebitamente pagato.

Ogni dichiarazione è emendabile e ritrattabile, non potendosi precludere al contribuente di dimostrare l'inesistenza, anche parziale, dei presupposti d'imposta erroneamente dichiarati.

A tal proposito, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la fondamentale sentenza del 25 ottobre 2002, n. 15063 ritengono “corretta ed accettabile la tesi che afferma, in linea di principio, emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del contribuente ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico.”

La sentenza in questione chiude un'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale piuttosto complessa su uno dei temi più dibattuti in diritto tributario: la ritrattabilità della dichiarazione tributaria viziata da errori in danno del contribuente.

È questo il nucleo centrale dell'orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte, ribadito più volte con altre sentenze, che si distingue nel panorama della giurisprudenza tributaria degli ultimi anni, sia perché enuncia un principio generale, sia per i profili pratici che ne conseguono.

L'orientamento giurisprudenziale in questione afferma il principio della piena ritrattabilità della dichiarazione dei redditi (ed implicitamente di tutte le dichiarazioni tributarie) oltre il termine di scadenza della sua presentazione e allorquando siano prospettati da parte del contribuente errori di fatto o di diritto dai quali, sulla base della corretta applicazione della legge, consegua un minore tributo rispetto a quello dichiarato.

Ne consegue che la dichiarazione può essere ritrattata o modificata, in tutto o in parte, mediante l'acquisizione "di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione? prospettati dal contribuente a suo favore; c) la rettificabilità della dichiarazione a favore del contribuente è conforme ai principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di oggettiva correttezza dell'attività amministrativa (art. 97 Cost.).

BIBLIOGRAFIA

- A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, Vol. III, Padova, 1994.
- A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2019.
- A. TUBELLI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa*, Wolters Kluwer, 2020.
- AA.VV., *La riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, Giappichelli editore.
- AA.VV., *La riscossione dei tributi*, Giuffrè editore, 2011.
- AA.VV., *Manuale dei tributi locali*, Maggioli editore, 2014.
- BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, in «Enc. Dir.», XL, 1989.
- BENIGNI A., MAGLIO R., *Decadenza e prescrizione nel diritto e nel processo tributario*, Gappichelli, 2022.
- BIANCO R., BUCCICO C., VALENZANO M., *Manuale di diritto tributario*, Napoli, 2018.
- CARPENEDO C., *La riscossione coattiva delle entrate locali*, Gruppo24ore, 2023.
- CONFENTE G., GRIMALDI M., *La nuova riscossione dei tributi*, Maggioli editore, 2011.
- F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Padova, 2023.
- F. GIULIANI, GIULIANI G., *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Torino, 2019.
- F. IACHINI, *La certificazione tributaria: i profili penali e la tutela del professionista*, in *Rass. Trib.*, 2019.
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 2: Parte speciale, Torino, 2019.
- F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017.
- FANTOZZI A., *L'accertamento*, in «Il diritto tributario», IV ed. 2012.
- G. GUETTA, *La delega fiscale per un nuovo rapporto fisco-contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2017.
- G. PALUMBO, M.E. CHININEA, F. BIGIARINI, *Gli Istituti Deflativi del contenzioso tributario*, II edizione, Cesi Multimedia, 2013.

- G.A. MICHELI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Roma, 1968.
- GAETANO A.G., *La nuova disciplina dell'accertamento e delle verifiche fiscali*, in «Tribuna Juris, Diritto tributario», 2011.
- GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in «Rass. Trib». n. 2, 2009.
- LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in «Rivista di diritto tributario», Parte I, n. 10, GIUFFRÈ, 2008.
- LEGAUTONOMIE TOSCANA, *La riforma della riscossione dei tributi locali dati analisi strategie*.
- MAFFEZZONI F., *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965.
- MARONGIU G., *Lo statuto del contribuente: le sue "ragioni", le sue applicazioni*, in «Dir.prat.tribut.», 2003.
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2018.
- MOSCHETTI F., *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*, in «Giurisprudenza delle imposte», Fascicolo 3, Annata 2015, Vol. n. LXXXVIII.
- P. MASTELLONE, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, a cura di R. Cordeiro Guerra, Padova, 2016.
- P. RUSSO, *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1966.
- R. BIANCO, C. BUCCICO, M. VALENZANO, *Manuale di diritto tributario*, Napoli, 2018.
- RANDAZZO F., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020.
- S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020.
- SANDULLI A. M., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli 1989.
- SANNA D., *Tra fisco e contribuente*, FrancoAngeli, 2016.
- SCHIAVOLIN R., *La disciplina del segreto bancario*, in «Digesto comm.», XIII, Torino 1996.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 2: Parte speciale, Utet, 2022.

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Giappichelli editore, 2023.

FONTI GIURISPRUDENZIALI

CORTE DEI CONTI, La riforma della riscossione per effetto del d.l. n. 193/2016 e della legge n. 234/2021, Deliberazione 23 dicembre 2022, n. 56/2022

CTR Lazio, 54/2000.

CGUE, 17 luglio 2008, C-132/2006, Repubblica italiana.

CGUE, 22 ottobre 2013, C-276/12, Sabou.

CGUE, 3 luglio 2014, C-129 e 130/2013, Kamino, punto 80.

SITOGRAFIA

CAMERA DEI DEPUTATI, La riforma fiscale, in <https://temi.camera.it>.

Agenzia delle Entrate –Riscossione <https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it>.