

Dipartimento di Impresa e Management

Corso Magistrale di Amministrazione, finanza e controllo

Cattedra di Diritto Processuale Tributario

L'invalidità degli atti impositivi

Prof. Giuseppe Napoli

RELATORE

Prof. Andrea Di Gialluca

CORRELATORE

Giovanni Luca Biondo (Matricola 784271)

CANDIDATO

ANNO ACCADEMICO 2024 - 2025

Indice

Introduzione	2
CAPITOLO I.....	5
L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO	5
1.1 L'imposizione tributaria: nozione e natura	5
<i>1.1.1 La teoria causale</i>	<i>7</i>
<i>1.1.2 Orientamento attuale</i>	<i>9</i>
1.2 L'accertamento tributario alla luce dei principi costituzionali: la capacità contributiva	10
<i>1.2.1 La riserva di legge in materia tributaria</i>	<i>12</i>
1.3 L'evoluzione legislativa in materia tributaria	15
<i>1.3.1 Lo 'Statuto del contribuente'</i>	<i>19</i>
CAPITOLO II	25
L'ATTO IMPOSITIVO NELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA.....	25
2.1 Il processo di imposizione tributaria	25
<i>2.1.1 L'atto di accertamento e la sua funzione</i>	<i>28</i>
2.2 Il sistema di accertamento tributario	31
<i>2.2.1 Le attività investigative dell'autorità finanziaria</i>	<i>34</i>
<i>2.2.2 La conclusione dell'accertamento e la natura dell'atto</i>	<i>36</i>
2.3 I metodi e le tipologie di accertamento.....	39
2.4 La motivazione nell'atto di accertamento.....	42
CAPITOLO III.....	45
L'INVALIDITÀ DEGLI ATTI IMPOSITIVI.....	45
3.1 La tutela del 'legittimo affidamento' nel diritto tributario	45
<i>3.1.1 L'interpretazione estensiva del principio di affidamento</i>	<i>48</i>
<i>3.1.2 L'interpretazione restrittiva dell'art. 10</i>	<i>50</i>
3.2 L'interpello ed il principio di affidamento.....	52
3.3 L'invalidità degli atti impositivi: conseguenze e rimedi	55
<i>3.3.1 La giurisprudenza in tema di 'nullità tributaria'</i>	<i>57</i>
CONCLUSIONI.....	61
BIBLIOGRAFIA	65

Introduzione

L'accertamento fiscale è uno degli aspetti tipici che caratterizza il diritto tributario e dal suo prodursi si rivela il contrapporsi ideale tra la posizione di autorità dello Stato e la sfera delle libertà del cittadino. Il primo dei soggetti in gioco opera per soddisfare l'interesse pubblico, rappresentato dall'esigenza di avere un quadro chiaro dei fatti fiscalmente rilevanti. Ciò comporta la necessità di acquisire conoscenze che consentano di verificare l'osservanza degli obblighi di carattere formale e sostanziale imposti ai contribuenti da uno specifico *corpus* di leggi che contribuiscono a formare l'assetto del sistema tributario. Di contro rileva l'interesse dei privati a vedersi garantita l'integrità dei diritti e delle posizioni giuridiche, degne peraltro di considerazione per il rango costituzionale loro attribuito.

Per dirimere questa situazione di contrasto che vede coinvolti il Fisco ed il contribuente, interviene l'impianto normativo che riconosce in capo all'Amministrazione finanziaria l'attribuzione di poteri autoritativi, di particolare pregnanza, che possono assumere la forma di accessi, ispezioni, verifiche. In questo modo si intende pervenire alla costruzione di un quadro di conoscenze fiscalmente rilevanti che coinvolge sia direttamente il contribuente, nei cui confronti l'accertamento è espletato, quanto i terzi soggetti che siano per una qualche ragione correlati al caso in analisi.

Il prodursi di questo sistema, in altri termini, implica il coinvolgimento di poteri amministrativi che in concreto impongono al soggetto passivo, ossia al contribuente, un *facere*, che può consistere nella richiesta di recarsi presso un determinato ufficio o rispondere ad un'interrogazione; oppure può trattarsi di un *dare*, ad esempio consegnare un documento come anche di un *pati*, che subentra allorché si subisce ipoteticamente un'ispezione. È evidente che il funzionamento di un meccanismo di tal genere implica che l'organo autoritario investito di siffatti poteri, con le sue dinamiche operative, finisce con il travalicare inevitabilmente la sfera di libertà e riservatezza del privato

nei cui confronti questi poteri vengono esercitati, tanto che sia il contribuente tanto che sia un terzo.

In osservanza del basilare principio di legalità, è assegnato al legislatore il compito di definire i confini entro i quali l'Autorità statale può muoversi e, dovendo garantire il soddisfacimento dell'interesse pubblico all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti, può considerarsi legittimata ad incidere sulla sfera di libertà dei privati fino a condizionarla. In questa prospettiva devono essere valutate le norme di legge che disciplinano le attività autoritative di tipo conoscitivo che il Fisco è ammesso a compiere.

La tesi che da qui prende avvio è diretta ad affrontare l'argomento relativo agli atti impositivi, con particolare riguardo ai casi in cui si rende prospettabile la dichiarazione di invalidità. In una tale ottica, per offrire una trattazione esaustiva della questione, l'elaborato è strutturalmente suddiviso in tre capitoli che offrono una visione progressiva del tema. Si parte così da una prima sezione in cui si intende chiarire il concetto di accertamento tributario, scrutandone la natura anche alla luce dei principi costituzionali, capaci di incidere direttamente o indirettamente in questo campo, senza tralasciare di tracciare le linee della graduale evoluzione legislativa intervenuta nel corso degli anni e che di recente ha trovato la sua compiuta espressione nella legge n. 111 del 9 agosto 2023. Tale ultimo atto normativo ha conferito al Governo la delega per l'emanazione di opportuni decreti legislativi che rappresentano l'occasione di procedere alla revisione del sistema tributario, indicando i principi da salvaguardare ed i criteri direttivi di tipo generale se non anche specifici da perseguire. La riforma fiscale, infatti, rientra tra le priorità indicate nel Piano nazionale di ripresa e resilienza, come tali ritenute essenziali per rispondere alle esigenze strutturali della nazione ed è parte integrante della ripresa economica e sociale che si intende avviare anche per mezzo delle risorse europee.

Il secondo capitolo analizza l'atto impositivo, offrendo una panoramica sugli aspetti procedurali che conducono al suo prodursi, in quanto espressione del potere autoritativo di accertamento, nonché esponendo le

diverse tipologie di esso configurabili e gli effetti che, a seconda dei casi, ne possono derivare.

È nel terzo capitolo, infine, che si perviene alla trattazione approfondita del vero nocciolo della questione centrale, ossia l'invalidità dell'atto impositivo così da metterne in evidenza gli effetti che essa produce ed i rimedi applicabili, ivi compreso l'esercizio dell'autotutela tributaria.

CAPITOLO I

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

Sommario: 1.1 L'imposizione tributaria: nozione e natura - 1.1.1 La teoria causale - 1.1.2 Orientamento attuale- 1.2 L'accertamento tributario alla luce dei principi costituzionali: la capacità contributiva - 1.2.1 La riserva di legge in materia tributaria - 1.3 L'evoluzione legislativa in materia tributaria - 1.3.1 Lo 'Statuto del contribuente'

1.1 L'imposizione tributaria: nozione e natura

Quando ci si addentra nel campo del diritto tributario è fondamentale porsi il problema di chiarire il concetto di “tributo”. È questo il termine tecnico che serve fundamentalmente ad identificare un'obbligazione giuridica di diritto pubblico la cui struttura sostanziale ed essenziale è disciplinata integralmente e tassativamente dalla legge ed è attuabile in via autoritativa mediante l'esercizio del potere amministrativo.¹

Il carattere coattivo che l'accompagna, permette di riconoscere il tributo medesimo quale prestazione patrimoniale dovuta allo Stato o ad altro ente impositore in forza di un'obbligazione che deriva direttamente da un atto legislativo e scaturisce dal verificarsi ovvero dal cessare di determinati fatti o situazioni che investono la vita sociale. Si parla in tal senso di sussistenza dei “presupposti di fatto” del tributo.

Questa elaborazione di principio è in genere recepita da buona parte della dottrina e della giurisprudenza, ma talvolta è stata ritenuta poco

¹ MARONGIU, G. (2010). *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, p. 9 e ss.

soddisfacente, in quanto non sembrerebbe consentire l'esatta distinzione rispetto ai "non tributi" né sarebbe adeguata a ricomprendere in questo alveo concettuale le diverse tipologie nelle quali è dato imbattersi nella vita reale.²

Sulla scia di queste considerazioni, si può osservare come la coattività non è carattere esclusivo della prestazione tributaria e pertanto lo schema dell'obbligazione *ex lege* non può ritenersi tipico o esclusivo di essa. Se, dunque, per un verso, si può rilevare che la partecipazione negoziale dell'obbligato non esclude la possibilità di parlare di prestazione coattivamente imposta e quindi di tributo, è altrettanto plausibile ritenere che l'assenza di negoziabilità può portare a ritenere sussistente le ragioni del sorgere di una prestazione non tipicamente tributaria.

A dimostrazione della validità di siffatto ragionamento, si può pensare alle obbligazioni di diritto privato che possono nascere dalla legge o più propriamente da un fatto giuridico, come nel caso delle obbligazioni alimentari previste nel codice civile e regolamentate dall'art. 433 e ss.

D'altra parte, neppure la natura pubblicistica può valere in modo indiscusso a giustificare l'ottica esclusiva di qualificazione tributaria di un'obbligazione perché possono esistere altre ipotesi per le quali sia riscontrabile la natura obbligatoria, oppure che siano normativamente sancite e riconducibili alla sfera del diritto pubblico; eppure dette situazioni non sono qualificabili come tributi. Il carattere "pubblico", in effetti, non rappresenta un fattore discriminatorio decisivo, dal momento che si tratta di una nozione assai flessibile che non sempre appare decisiva per identificare la linea netta di demarcazione rispetto alle situazioni riconducibili nell'alveo del diritto privato.

Tradizionalmente, la dottrina ha fatto pure riferimento allo scopo che sta alla base del tributo e che consiste nel procurare allo Stato le entrate necessarie a coprire il fabbisogno finanziario. Una tale definizione rispecchia un'impostazione di tipo economico che non può dirsi esclusiva della figura

² GALLO, F. (2007). *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, Il Mulino.

tributaria e quindi neppure essenziale per la sua qualificazione giuridica. Non v'è dubbio che i tributi generalmente assolvono alla funzione di realizzare un'entrata, ma pur quando manca un tal genere di scopo può lo stesso capitare di imbattersi in una prestazione di natura tributaria. Essa, infatti, potrebbe essere rivolta al perseguimento di finalità d'ordine extrafiscale senza che ciò possa inficiare la qualificazione giuridica tributaria dell'istituto, nel caso in cui si riscontri che questo è stato strutturato e disciplinato secondo il modello proprio dei tributi.

1.1.1 La teoria causale

La cosiddetta teoria causale delle entrate,³ richiama il principio per cui il potere tributario dell'ente pubblico non è assoluto e senza limiti, bensì deve riconoscersi circoscritto e riferibile allo scopo al quale si rivolgono i diversi tipi di tributi e che coincide con la necessità di offrire copertura delle spese pubbliche e, solo in casi particolari, può dirsi rivolto alla realizzazione diretta di determinati fini pubblici che sono propri della 'finanza extrafiscale'.⁴

Peraltro, nel rapporto tra ente pubblico e privato, il dovere di quest'ultimo deve essere letto in chiave di diretta discendenza dal potere del primo, questo comporta che il legame di necessaria consequenzialità, che si riscontra tra previsione del tributo e scopo perseguito, acquista rilevanza giuridica in modo da costituire non solo il presupposto di legittimità della norma che introduce lo strumento tributario, ma altresì gioca un ruolo rilevante in termini di condizione da cui può farsi discendere la validità stessa dell'obbligazione tributaria. Essa, analogamente a quanto può rilevarsi con riguardo alle obbligazioni di diritto privato, ritroverebbe la sua tipica causa, in quanto elemento strutturale della fattispecie, nel godimento generale e

³ GIOVANNINI, A. (2014). *Il diritto tributario per principi*, Milano, Giuffrè.

⁴ Un valido esempio di extra fiscalità del tributo è costituito dalle agevolazioni fiscali che il Governo può prevedere varando appositi decreti. Nel corso della pandemia, è stata una pratica attuata in modo ricorrente. Basti pensare al Decreto 'Cura Italia', al Decreto 'liquidità' ovvero al Decreto 'Rilancio', per citare solo alcune delle misure che l'urgenza del momento ha richiesto di porre in campo.

indifferenziato dei pubblici servizi e, quindi, nella capacità contributiva che si è prodotta in virtù di essi. Nel qual caso si parla di imposte come anche quando vi sia la possibilità che un servizio sia reso divisibilmente e personalmente nei confronti di singoli soggetti. Il che fa presupporre l'esistenza di una tassa.

La sfera delle possibilità, comunque, non si ferma qua, ma è destinata ad andare oltre, consentendo, ad esempio, di rinvenire un vantaggio individuale specifico che può scaturire dall'esercizio di un'attività pubblica di carattere generale e indistinto, come nel caso dei contributi o tributi speciali; ma può anche rinvenirsi nello scopo particolare che il tributo si prefigge di conseguire. Ciò porta a richiamare il concetto, già espresso, dei tributi con funzione extrafiscale.

Laddove non sia dato rilevare il sussistere del presupposto causale, l'autorità giudiziaria tributaria può dichiarare il tributo non dovuto.⁵

Con il passare degli anni questa teoria ha subito delle rivisitazioni alla luce delle diverse interpretazioni di causa e funzione che sono andate affermandosi ed ha incontrato anche delle opposizioni da parte di chi si è fatto sostenitore dell'idea che per individuare il movente giuridico dell'obbligazione tributaria, data la natura legislativa che la caratterizza, non occorre trovarne il fondamento e neppure valutare la sua rispondenza ai principi di giustizia tributaria.⁶

In realtà, la teoria causale delle entrate risponde ad una logica di tipo storico, nel senso che interviene per soddisfare l'esigenza, avvertita prima dell'entrata in vigore della Carta costituzionale, di contenere la potestà legislativa di stampo tributario. In questo modo, dando spazio all'applicazione di criteri che, quanto meno a livello interpretativo, potevano correggere le decisioni presuntivamente irragionevoli assunte dall'ente

⁵ DEL FEDERICO, L. (2007). *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, in "Diritti umani: Evoluzione, Tutela e Limiti", Università degli Studi di Palermo - Dipartimento Politica, Diritto e Società.

⁶ ACETO, E. (2013). *L'accertamento tributario e l'utilizzo degli studi di settore: limiti della territorialità e garanzie dell'art. 53 della Carta costituzionale*, in *Innovazione e diritto*, 3.

impositore, si rendeva percepibile un concreto clima di giustizia distributiva. Una tale proposta interpretativa ha fatto pensare ad una nozione tributaria di tipo giusnaturalistico, che poteva servire a colmare le lacune normative, riscontrabili nell'ordinamento, in quel dato momento storico vigente, mancando la difesa che le garanzie costituzionali avrebbero potuto offrire da lì a poco.⁷

Con l'entrata in vigore della Costituzione, a partire dal 1948, hanno trovato affermazione i principi della capacità contributiva e dell'uguaglianza tributaria, ma è stata anche sancita la legalità dei tributi, colmando quel vuoto normativo che aveva giustificato, a suo tempo, l'elaborazione della teoria causale e che ora alla luce del nuovo assetto concettuale ha perso la sua funzionalità nel campo del diritto.

1.1.2 Orientamento attuale

La tendenza che si riscontra nel contesto contemporaneo, prendendo spunto da alcuni elementi ritenuti indefettibili quale, ad esempio, proprio il carattere coattivo della prestazione, è quella che induce ad identificare e qualificare i tributi per differenza o per esclusione. In questa prospettiva, pervenendo ad una concettualizzazione per lo più di segno negativo, destinata a riassumere al proprio interno tutte le prestazioni patrimoniali che l'ente pubblico richiede ai privati, sulla base di obbligazioni sorte per volere di legge o come risultato di un fatto giuridico, ovvero capaci di ritrovare la propria *ratio* in un provvedimento della pubblica amministrazione, c'è da dire che dette prestazioni non derivano né da illecito né da contratto o da qualsiasi altra manifestazione di volontà dell'obbligato e non sono collegabili a nessun'altro costrutto di diritto comune, ordinario o speciale.

Parlare di tributo, da questo punto di vista, implica la propensione a leggerne la sua essenza in termini di pratica residuale, oltre alla definizione

⁷ DE MITA, E. (2000). *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in *Jus*, 1.

di natura in termini di prestazione coattiva pecuniaria, senza corrispettivo, che non possa essere riportata ad altri schemi giuridici, che riguardano la relazionalità tra l'ente impositore e il soggetto sottoposto al suo potere di supremazia.

La stessa giurisprudenza della Corte Costituzionale, nel tentativo di inquadrare genericamente gli elementi essenziali del tributo, parla espressamente di «*doverosità della prestazione e collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante*».⁸

1.2 L'accertamento tributario alla luce dei principi costituzionali: la capacità contributiva

Nello Stato moderno il procedimento che porta al maturare dell'imposizione fiscale, trova la sua fonte di legittimità nell'art. 53, comma 1, della Costituzione, per mezzo del quale è riconosciuta a tutti i cittadini l'obbligo di sostenere le spese pubbliche in funzione della capacità contributiva che dimostrano di possedere. Ciò prelude alla circostanza per cui si può pretendere che i tributi devono essere versati in pari misura dai soggetti per i quali sia equiparabile capacità contributiva reale ed effettiva.

È del tutto evidente, innanzitutto, il rinvio dell'art. 53 della Costituzione all'art. 3 della medesima Carta, figurando come specificazione di quest'ultimo, che al secondo comma ammette per la generalità dei cittadini la parità 'davanti alla legge'.⁹ Non a caso, l'obbligo di contribuire alle spese pubbliche si qualifica come dovere inderogabile di solidarietà economica e sociale, così come prevede l'art. 2 della Costituzione, a prescindere da quel che si ottiene in cambio, sottoforma di accesso ai servizi pubblici. Quindi quel che rileva è che negli Stati democratici l'imposizione tributaria si sviluppa

⁸ In tal senso si è espressa la Corte cost. nella sentenza del 10/03/2008 n. 64 ed in senso analogo meritano di essere prese in considerazione le pronunce della stessa Corte, n. 26/1982, n. 63/1990, n. 11/1995, n.73/2005.

⁹ ZAGREBELSKY, G. (2002). *Sul giudizio di uguaglianza e di giustizia. A proposito del contributo di Livio Paladin*, in *Quaderni costituzionali*, 22(1), pp. 5-18.

con una unitarietà di posizioni tra soggetti pubblici e privati. In capo a questi ultimi si riscontra contemporaneamente il dovere inderogabile di pagare le imposte, cui fa da contraltare il diritto inviolabile a vedere concretamente ed effettivamente realizzato il principio di “giustizia fiscale”.¹⁰

Basandosi su tali presupposti, la Consulta ha fatto ricorso al principio di capacità contributiva per esperire un efficace controllo sostanziale delle leggi tributarie e per verificare il rispetto dei principi della Costituzione.

L’interlocutore diretto dell’art. 53, *ut supra*, soprattutto nella parte in cui definisce la struttura dell’imposta, è il legislatore, al quale è fatto carico di assicurare il perfetto allineamento tra prelievo fiscale e capacità contributiva. A questo proposito, è rilevabile come nei giudizi di legittimità costituzionale, è frequente il riferimento alla “discrezionalità politica” del legislatore per emendare soluzioni alquanto dibattute sotto il profilo della capacità contributiva.¹¹

Successivamente, sono state riconosciute dalla Consulta ulteriori connessioni dell’art. 53 Cost. con altre norme rinvenibili nel medesimo contesto; esattamente si tratta degli artt. 41 e 42¹² che richiamano una generica rilevanza economica che coincide con la possibilità di operare economicamente sul mercato, per effetto del potere di amministrare beni e servizi ovvero di dominare i fattori della produzione.¹³

¹⁰ Cfr. FALSITTA, G. (2008). *Natura e funzione dell’imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, p.45.

¹¹ Cfr. DE MITA, E. (2004). *Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria*, Milano, Giuffrè.

¹² Esattamente l’art. 41 Cost. prevede letteralmente: «L’iniziativa economica privata è libera.

Non può svolgersi in contrasto con l’utilità sociale o in modo da recare danno alla salute, all’ambiente, alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana.

La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l’attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali e ambientali.»

L’art. 42, nel suo comma 1, che nel caso in questione interessa direttamente, a sua volta, riporta: «La proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati.[...]».

¹³ In particolare in materia di IRAP, una volta riconosciuta in capo ad essa la legittimità costituzionale, la Consulta ha colto l’occasione per riepilogare le diverse prospettive entro le quali è stata inquadrata la questione sulla capacità contributiva. Trattasi di Corte Cost. sent. n. 156 del 21 maggio 2001.

C'è stato, altresì, modo per i costituzionalisti di considerare la capacità contributiva effettiva.¹⁴ Il che equivale a dire che essa deve pure essere valutabile in termini di certezza ed attualità.¹⁵

1.2.1 La riserva di legge in materia tributaria

Il principio di capacità contributiva può essere interpretato correttamente solo se si rileva il vincolo giuridico cui è soggetta la norma tributaria e che deriva dalla riserva di legge, a sua volta ricavabile dall'art. 23 della Costituzione, laddove esattamente si dice: «*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*».

Questa osservazione diventa occasione per mettere in evidenza come, in un'ottica costituzionalista, due sono i limiti che operano con riguardo al potere di imposizione: uno di carattere formale, che si rinviene nel sopra citato art. 23 e uno di carattere sostanziale che è quello collegato all'art. 53.¹⁶

D'altra parte il principio secondo cui tutti i cittadini devono essere uguali di fronte alla legge fiscale non esclude che il legislatore possa prevedere trattamenti differenziati, la cui ragionevolezza può dipendere solo da una disciplina generale e non già dall'esercizio del potere amministrativo e, come avviene per gli altri rami del diritto, anche nel campo tributario gli effetti si producono in corrispondenza dell'avverarsi di determinati fatti, i cosiddetti presupposti di imposta. Pertanto, se ne desume che l'esatta individuazione della fattispecie, che è resa conseguibile con riguardo al profilo oggettivo, soggettivo, spaziale e temporale e dei relativi effetti,¹⁷ si

¹⁴ Cfr. Russo, P. (2002). *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, p. 54 e ss.

¹⁵ Ex multis, Corte Cost. sent. n. 362 del 26/07/2000.

¹⁶ FANTOZZI, A. (2003). *Corso di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, p. 27. Qui l'Autore definisce la relazione tra le due norme della Costituzione, l'art. 23 e l'art. 53, come «*due sfere concentriche di applicazione*».

¹⁷ Gli effetti sono di tipo sostanziale, producendo così l'obbligazione tributaria, ovvero di tipo formale che contribuiscono alla realizzazione delle varie attività o procedure dirette all'applicazione del tributo. Sulla base di questo assunto si finisce con il ritenere plausibile l'affermazione secondo la quale «dal realizzarsi del fatto concreto, riferibile alla fattispecie astratta, scaturisce il sorgere di una situazione legittimante, da una parte, la pretesa impositiva dello Stato, e dall'altra il sorgere del debito di imposta». In FERLAZZO NATOLI, L. e ROMEO

presenta come situazione che può mettere in atto solo la legge o, tutt'al più, atti aventi forza di legge.¹⁸

Ciò è esattamente quel che sancisce l'art. 23 della Costituzione, norma, appunto, la quale prevede che nessuna prestazione personale patrimoniale può essere imposta se non in virtù di legge. L'atto impositivo, infatti, comporta l'insorgere di un vincolo di esercizio alla proprietà individuale oltre che alla libertà economica del cittadino; per questa sostanziale considerazione è sembrato essenziale per il nostro ordinamento individuare, come pilastro fondamentale di tutela dei cittadini, il principio di legalità, che va rispettato sempre e comunque, sia in fase di istituzione quanto di attuazione del tributo.

Ai sensi del qui richiamato art. 23 Cost., esso non può essere imposto con regolamento, ma occorre sempre un atto che abbia forma di legge o sia ad esso equiparabile. In quest'ultimo senso, acquistano rilevanza il decreto legislativo o il decreto legge, fonti normative, queste ultime, alle quali il legislatore, in materia tributaria, ricorre frequentemente.

Trattandosi, infatti, di materia complessa e specialistica, il Parlamento ricorre preferibilmente allo strumento della legge delega; dopo di che si demanda al governo il compito di intervenire con decreti legislativi se non anche decreti legge, qualora ricorrano circostanze di necessità ed urgenza legati a casi straordinari che investono un determinato settore o, altrimenti, si tratta di dover pungolare il Parlamento a rendersi operativo con riguardo a particolari situazioni. Se ne ricava che il tratto caratteristico dell'art. 23 Cost. non dipende tanto dalla previsione di una riserva relativa a favore del legislatore ordinario; piuttosto esso si rinviene nella possibilità di integrare la disciplina tributaria non solo con legge, ma anche attraverso altri tipi di norme pur non "aventi forza di legge".

S. (2002). *La tutela del contribuente ex articolo 12 della legge n. 212/2000*, in *Bollettino tributario*, p. 1045 e ss.

¹⁸ Quel che effettivamente distingue le obbligazioni tributarie da quelle di diritto privato è il dato di fatto per cui nella prima ipotesi non ci sono aspetti che possono essere determinati dalla volontà delle parti. In LATTANZIO A. (2009). *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, Trani (BA), Ad Maiora editrice, p. 4.

Per chiarire meglio questo aspetto, occorre considerare che è in virtù di legge che il potere impositivo prende vita e sarà, conseguentemente la stessa legislazione a indicare i criteri ai quali l'ente impositore dovrà adeguarsi per evitare che il suo agire sfoci nell'arbitrarietà, soprattutto per quel che concerne il campo dell'imposizione e della riscossione. In altri termini la materia dell'accertamento della riscossione può ricadere sotto la disciplina predisposta mediante 'atti non aventi forza di legge', purché siano stati stabiliti i principi ed i criteri che impediscono all'amministrazione finanziaria di operare arbitrariamente; sono chiaro segno, inoltre, della congruità e della corrispondenza della capacità contributiva.

Così che si arriva a poter asserire che in materia di tributi, la riserva alla quale demanda l'art. 23 della Costituzione assolve ad una funzione "conservativa" o "strutturale", che le appartiene, come è giusto che avvenga in uno stato di diritto.

Se una considerazione, a questo punto, si vuol fare circa l'osservanza del principio della riserva relativa, si può forse sollevare una critica a proposito dell'introduzione e dell'uso di strumenti di accertamento presuntivi di reddito, la cui operatività si fa dipendere da norme sub-primarie che sanciscono disposizioni di attuazione che collidono con il principio di legalità e di capacità contributiva, ma anche con qualunque criterio logico e tecnico di determinazione della base imponibile. Da ciò discende che la riserva di legge rafforza il principio di legalità, ovvero la legge non può essere solo la fonte da cui derivano i poteri dell'amministrazione finanziaria ma deve contenere essa stessa, in tutto o in parte, la disciplina della materia ricadente entro il vincolo di riserva medesima.

La centralità sia del principio di legalità che quello di capacità contributiva, non solo nella fase di istituzione, ma anche in quella di attuazione della norma tributaria, impone lo studio del prelievo tributario sotto il profilo dinamico del procedimento di imposta.

1.3 L'evoluzione legislativa in materia tributaria

La necessità di garantire, da un lato all'amministrazione finanziaria il prelievo tributario e dall'altro al contribuente un'adeguata tutela, ha fatto sì che il procedimento volto all'accertamento subisse negli anni profondi cambiamenti, con particolare riguardo al settore delle forme di imposizione diretta.

Per quel che riguarda le leggi che hanno attuato la riforma tributaria negli anni 1971-73, in effetti esse sono state il frutto dell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale maturata intorno al Testo unico delle imposte dirette (T.U.I.D.) del 1958; negli anni successivi, invece, l'evoluzione legislativa è stata guidata dalla necessità di far fronte ad esigenze contingenti legate ai problemi di gettito e di evasione che con il passare del tempo si sono rese sempre più gravi ed urgenti, rendendo indifferibile il ricorso a forme di accertamento presuntivo caratterizzato da una spiccata propensione all'automaticità. Secondo quanto stabilito dalla legge delega n. 825 del 1971 si sarebbe dovuto trattare di rimedi "eccezionali" ed "integrativi" operanti nell'alveo dell'accertamento analitico. Attraverso di essi si riteneva di poter controllare con più facilità i contribuenti e ridurre la tendenza all'evasione.

In questo sistema, il reddito effettivo giocava un ruolo centrale in quanto si riteneva che l'imprenditore ovvero il professionista, attraverso la fatturazione, la registrazione nei libri contabili e la dichiarazione delle operazioni effettuate, potessero offrire un apporto utile a far emergere ciascuno degli elementi reddituali positivi oppure negativi del reddito, conseguito in seguito allo svolgimento della propria attività. Il risultato finale doveva rispecchiare il concreto e non contestabile incremento di reddito nel periodo di imposta.¹⁹

Le svariate esigenze fiscali connesse alle nuove forme di spesa pubblica e l'inadeguatezza dell'amministrazione finanziaria, incapace di contrastare efficacemente i fenomeni di evasione ed elusione in netto incremento, hanno

¹⁹ BORJA, P. (2008). *Il sistema tributario*, Torino, Giappichelli, p. 95.

cambiato volto alle prospettive dell'accertamento tributario, rispetto all'originaria formulazione, così come predisposta dalle disposizioni legislative di riforma.

Nonostante gli sforzi compiuti, lo stato dei fatti era molto chiaro e restituiva l'immagine di uffici giudiziari incapaci di effettuare indagini approfondite che portassero alla luce evidenti prove di evasione, superando l'*impasse* della regolarità formale della contabilità²⁰. Questo ha consentito un incedere piuttosto condizionato dalla duplice prospettiva messa in atto: da una parte le leggi di nuova introduzione hanno posto l'accento sulle formalità alle quali il contribuente deve attenersi, potenziando gli adempimenti che lo stesso deve compiere, mentre dal lato politico, la richiesta è quella di potenziare i mezzi istruttori di accertamento. Dall'altro lato si tendono a privilegiare le soluzioni che puntano a predeterminare, sotto il controllo autoritativo, un elemento essenziale dell'imposizione, che può essere un fattore positivo o negativo del reddito, un insieme di elementi, l'intero imponibile o addirittura l'imposta, così da stabilirne l'importo in una misura in qualche modo forfettaria, che finisce con l'essere recepita al momento della definizione della fattispecie ovvero ai fini del suo accertamento, con la buona possibilità che ne sia compromessa la stessa tassazione effettiva.²¹

Nel sistema di accertamento previsto dal Testo Unico sulle Imposte Dirette, alla generalizzazione dell'obbligo di dichiarazione, previsto in modo esplicito dalla legge, si ricollegava la generalizzazione dell'obbligo di accertamento, strutturato in modo da consentire il controllo di tutte le dichiarazioni presentate.

Tale sistema era teoricamente giustificato dalla stretta connessione realizzata tra l'accertamento ed il sorgere dell'obbligazione tributaria alla fase liquidativa della stessa e quindi all'imposizione si riconosceva natura

²⁰ Idem, p.96.

²¹ TOSI, L. (1999). *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, Giuffrè, p. 11.

“dichiarativa” o “costitutiva”,²² rispondente all’esigenza di giustificare in modo logico il sorgere della condizione soggettiva in capo al contribuente, che lo obbligava a versare il tributo, secondo la determinazione alla quale il sistema, a ciò preposto, era pervenuto.²³

Con l’introduzione della nuova normativa, però, il sistema così congegnato è entrato in crisi, visto che l’amministrazione finanziaria, chiamata a vagliare le dichiarazioni presentate secondo le nuove disposizioni, si è trovata nella grave impossibilità di procedere ai controlli di ciascuna di esse e questo ha comportato la necessità di dover accantonare il principio della indefettibilità dell’accertamento a fronte dell’adozione di una nuova strategia, introdotta dal D. L. 17 agosto 1974 n. 354, che consisteva in “controlli globali a sorteggio”.

Questo nuovo assetto, che ha implicato il superamento di un meccanismo che per decenni era stato riconosciuto come tra i più ragionevoli e logici tanto da essere posto alla base delle diverse teorie formulate dalla dottrina in materia di obbligazioni tributarie, imponeva di risolvere due problemi pratici fondamentali: da una parte quello di salvaguardare gli uffici finanziari dall’ accusa di aver agito arbitrariamente nella scelta dei contribuenti da sottoporre ad accertamento e dall’altra quello di assicurare la tutela dei contribuenti relativamente alla necessità che il prelievo tributario fosse rapportato alla loro reale ed effettiva capacità contributiva.

Dunque, *ab origine* il procedimento di accertamento si è configurato come una sequenza di fasi introdotte dalla presentazione della dichiarazione dei redditi e dall’osservanza di altri adempimenti previsti dalla legge a cui faceva seguito lo svolgimento di una serie di controlli, per poi arrivare alla conclusione che comportava l’emanazione di un atto di accertamento, cosiddetto ‘provvedimento’, dotato dell’attitudine ad incidere sulla sfera giuridico-patrimoniale del soggetto passivo di imposta.

²² In tal senso cfr. ALLORIO, E. (1969). *Diritto processuale tributario*, Torino, Giappichelli, pp. 76 e ss.

²³ GALLO, F. (1979). *Problemi vecchi e nuovi di diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, pp. 532 e ss.

Questa concezione dell'obbligazione tributaria era fondamentalmente legata al principio della indefettibilità dell'accertamento sancito dalla riforma tributaria del 1971 e del 1973. Nel momento in cui i criteri suddetti non si sono più dimostrati attuabili, la dottrina si è trovata nella condizione di dover ricercare ed ideare nuovi sistemi applicativi, su cui fondare l'imposizione tributaria.²⁴

Nel momento in cui è subentrata la nuova disciplina della riscossione, i contribuenti si sono trovati nella condizione di eseguire i versamenti unitari delle imposte e di altre prestazioni, contestualmente alla presentazione della dichiarazione la quale, pertanto, produce i suoi effetti anche in materia di riscossione.

In questo nuovo contesto, parlare di procedimento tributario non comporta il negare l'esistenza del rapporto obbligatorio di imposta, bensì si tratta di riconoscerle un carattere essenzialmente strumentale, assimilabile al controllo sui molteplici obblighi imposti al contribuente dalle norme tributarie.

Considerato che l'amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali quando si trova a dover determinare l'imponibile, il procedimento tributario, a differenza di quello amministrativo, non esegue un confronto tra interessi pubblici ed interessi privati; viene, invece, utilizzato per collegare tra di loro le diverse fasi e i relativi atti che hanno lo scopo di comportare l'applicazione dell'imposta in considerazione dell'esatta capacità contributiva del soggetto passivo. L'effetto di questo ragionamento logico è che la scelta dei modelli istruttori di accertamento e dei relativi strumenti di applicazione non è discrezionale nel senso che non implica una ponderazione da parte dell'amministrazione finanziaria né può definirsi in termini di discrezionalità tecnica. Al contrario, risponde solo alla funzione della migliore determinazione del presupposto d'imposta.

²⁴ DEL FEDERICO, L. (2010). *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, Giuffrè, pp. 67 e ss.

1.3.1 Lo 'Statuto del contribuente'

Quando si considera la questione dell'accertamento dal lato della tutela che il contribuente può esigere per sé, diventa significativa la nozione di procedimento in quanto permette di trovare in essa il fondamento di quegli atti di impugnazione che possono compiersi in virtù di vizi riscontrati nelle fasi intermedie. Si pensi, ad esempio, alle prove acquisite al di fuori dei poteri attribuiti dalle leggi tributarie o senza le prescritte autorizzazioni ovvero sulla base di autorizzazioni illegittime.

Dato atto di ciò, si tratta innanzitutto di capire se, davanti a palesi errori commessi nel corso del procedimento di accertamento, l'amministrazione finanziaria ha la possibilità di intervenire per porvi rimedio. Si pone qui un raffronto necessario con quanto prevede il diritto amministrativo che, presupponendo la cura dell'interesse pubblico, ammette da parte degli uffici competenti l'esercizio di un potere essenzialmente discrezionale che si concretizza nella forma dell'autotutela. È questo un potere di secondo grado che trova la sua piena espressione mediante il raffronto tra l'interesse pubblico dell'amministrazione con gli altri interessi in gioco, tra cui quello del controinteressato che ha tratto vantaggio dell'atto che si vuole annullare in via di autotutela e quello del cointeressato identificabile con la figura di colui che trarrebbe vantaggio dall'esercizio concreto dell'annullamento d'ufficio.

Ebbene tutto questo meccanismo vale solo in parte per il diritto tributario, poiché in tale contesto, a monte del potere di autotutela non si configura l'esistenza di una scelta discrezionale che gli enti finanziari possono porre in essere, dal momento che il loro compito non è quello di comparare interessi, ma devono agire in conformità al principio di legalità ed è proprio la vigenza di quest'ultimo a legittimare l'obbligo per l'ufficio competente di ritirare i provvedimenti che siano espressione di pretese tributarie illegittime.

È evidente che l'operatività di questo sistema coinvolge inevitabilmente il contribuente che esercita un controllo sulle fasi attuative del procedimento, volto a definire il tributo dovuto e la sua entità. In questo senso, vanno

considerati gli strumenti che prevedono l'estensione degli studi di settore o le diverse forme di interpello,²⁵ come anche le varie tipologie di contraddittorio attuabili nella fase istruttoria di accertamento²⁶ nonché in sede di irrogazione delle sanzioni.

Le consolidate e generalizzate ipotesi di partecipazione del contribuente offrono un chiaro segno di quello che è stato il percorso evolutivo che ha caratterizzato il diritto tributario e che ha trovato il momento di piena realizzazione con l'approvazione della legge n. 212 del 2000, che ha introdotto il cosiddetto 'Statuto dei diritti del contribuente'. La tendenziale forza di questo strumento si riscontra nell'intenzione di voler realizzare da un lato un rapporto più collaborativo e meno conflittuale tra Fisco e contribuente²⁷ e dall'altro sussiste la tendenza a voler restringere i margini di discutibilità nell'attuazione del tributo.

Ebbene, in questa prospettiva, la partecipazione del contribuente serve anche a rendere conseguibile un'immediata quanto totale tutela amministrativa preventiva, appunto perché messa in atto in un momento anteriore all'eventuale emanazione dell'atto impugnabile in sede giudiziaria.

La funzione dei diritti che il contribuente si trova ad esercitare nel procedimento tributario diventa perciò evidente in relazione alla necessità di attuare in modo imparziale un'attività legalmente vincolata, qual è appunto, l'imposizione tributaria. Plausibilmente la partecipazione del contribuente produce una duplice conseguenza: correggere eventuali vizi dell'azione amministrativa e riconoscere al contenuto dell'atto di accertamento una più precisa corrispondenza al caso concreto.²⁸

Proprio in una prospettiva di più ampia salvaguardia dei diritti del contribuente, la L. n. 212/2000, dopo aver espresso l'esigenza che le

²⁵ Cfr. L. n. 212/2000, art. 11.

²⁶ FERLAZZO NATOLI, L. (1999). *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, pp. 755 e ss.

²⁷ *Ex multis*, COLLI VIGNARELLI, A. (2005). *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, p. 501 e ss.

²⁸ In tal senso RAGUCCI, G. (2004). *Legalità tributaria e contraddittorio*, in *Riv. Dir. Fin.*, p. 271.

disposizioni tributarie siano conformi ai criteri di chiarezza, stabilità e irretroattività delle disposizioni tributarie, statuisce che di queste garanzie il contribuente sia adeguatamente informato.²⁹ È compito della stessa amministrazione finanziaria, perciò, quello di porre in essere tutte le iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative in materia tributaria da parte dei privati cittadini, anche provvedendo alla predisposizione di testi coordinati e utilizzando i mezzi di comunicazione digitalizzati, in conformità all'evoluzione dei tempi.³⁰

Oltretutto, deve assicurarsi al contribuente la chiarezza e la comprensibilità dei modelli di dichiarazione, delle istruzioni e, in generale, di ogni altra comunicazione, in modo che egli, seppure non abbia specifiche competenze in materia tributaria, «*possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli*».³¹

Necessita, altresì, assicurare una 'conoscenza effettiva' degli atti indirizzati al contribuente presso il suo effettivo domicilio o nel domicilio speciale eletto, nel caso di contenzioso tributario già avviato.³²

Per quanto concerne il contenuto, l'atto deve essere formulato in modo da rendere edotto il contribuente di ogni fatto e circostanza da cui dipende il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'erogazione di una sanzione. Non può mancare, in questi casi, la possibilità offerta al destinatario della misura tributaria di integrare e correggere la documentazione versata in atti, dalla quale sia dipeso l'addebito tributario, comminato in termini di sanzione o il mancato riconoscimento di un diritto di credito.³³

²⁹ CHIECHI, N. (2002). *Il diritto all'informazione nel rapporto giuridico d'imposta secondo lo Statuto del contribuente*, in *Boll. trib.*, p. 645 e ss.

³⁰ Cfr. L. n.212/2000 art. 5.

³¹ Cfr. L. n.212/2000 art. 6, comma 3.

³² Cfr. L. n. 212/2000 art. 6 comma 1, il quale espressamente prevede: «*gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario*».

³³ Cfr. L. n. 212/2000 art. 6, comma 2.

Ancor prima che si proceda all'iscrizione al ruolo di tributi risultati dovuti in base alla dichiarazione presentata, ove si riscontri la possibilità che sia erogato un minor rimborso di imposta, il contribuente deve essere invitato a fornire chiarimenti necessari e produrre i documenti necessari a chiarire l'equivoco entro un periodo di tempo che sia non inferiore a trenta giorni, i quali andranno a decorrere dalla ricezione della richiesta stessa.³⁴

D'altra parte, un'ulteriore forma di tutela stabilita a favore del soggetto passivo di imposta è il divieto di richiedere allo stesso la produzione di documenti e informazioni di cui l'amministrazione finanziaria sia già in possesso.³⁵

Tornando, ad ogni modo, alla parte introduttiva dello Statuto del Contribuente, è importante citare l'art. 1, che al primo comma, si rende conforme alle norme costituzionali espresse negli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, che esprimono i criteri generali su cui deve fondarsi l'ordinamento tributario.

La novità di cui si è resa espressione la Legge n. 212 del 2000 è proprio quella di sancire in maniera sistematica i diritti fondamentali dei contribuenti giungendo a disciplinare, in un certo qual senso, la modalità di legiferare che deve essere considerata preferibile in materia tributaria. Essa deve, infatti, favorire non la conflittualità, bensì la collaborazione tra soggetto attivo e soggetto passivo dell'obbligazione tributaria.³⁶

Con l'introduzione di veri e propri principi generali sui quali è previsto debba reggersi l'ordinamento tributario, lo Statuto si è dimostrato idoneo ad assumere un aspetto pregnante al punto da contribuire al progresso ed al miglioramento del complesso dei rapporti tra amministrazione finanziaria e soggetto passivo, grazie ai principi in esso sanciti ed all'introduzione di nuove

³⁴ Cfr. L. n. 212/2000 art. 6 comma 5.

³⁵ Cfr. L. n. 212/2000 art. 6 comma 4.

³⁶ Cfr. TINELLI, G. (2001). *I principi generali*, in seno alla Relazione tenuta nel Convegno 'Lo statuto dei diritti del contribuente' tenuto a Perugia il 10 marzo 2001.

procedure, come ad esempio l'interpello o la costituzione di nuovi organi, quali il 'garante'.

Quindi, si può tranquillamente affermare che le previsioni dello Statuto costituiscono il necessario ed equilibrato temperamento delle contrapposte esigenze di rango costituzionale e quelle dalle quali il diritto tributario non può prescindere.

Non a caso l'art. 1 dello Statuto dei diritti del Contribuente è strettamente collegato al principio della tutela dell'affidamento e della buona fede del soggetto passivo di imposta che devono ritenersi applicabili anche ai rapporti tributari sorti prima dell'entrata in vigore del *corpus* legislativo in questione.

A tal proposito la Corte di Cassazione nella sentenza n. 7080 del 14 aprile 2004 ha previsto che per quel che concerne l'efficacia temporale delle leggi tributarie essa è allo stato dei fatti regolata dallo Statuto che all'art. 3 comma 1 stabilisce in modo incontrovertibile che, eccetto il ricorrere di casi eccezionali in cui è ammessa l'emanazione di norma interpretative, *«le disposizioni tributarie non hanno effetti retroattivi»*.

La disposizione in questione, dunque, deve essere interpretata ed applicata in considerazione di quanto previsto nell'articolo 1 della stessa legge, il quale non lascia dubbi circa la volontà del legislatore di attribuire alle disposizioni dello Statuto la valenza di principi generali dell'ordinamento tributario.

Il principio della irretroattività delle leggi tributarie, sottolinea la Suprema Corte, rappresenta un motivo di garanzia ulteriore attribuita ai contribuenti. Una disposizione fiscale che abbia anche solo in parte efficacia retroattiva è palesemente contraria ai principi di correttezza nei confronti del soggetto passivo di imposta, in quanto l'esame complessivo delle disposizioni dello Statuto ed in particolare quelle che riguardano le libertà, richiedono che la correttezza e la buona fede debbano essere osservate non solo dall'amministrazione finanziaria in fase applicativa, ma anche dallo stesso

legislatore tributario all'atto dell' emanazione delle fonti normative, come emerge in particolare dall'articolo 2 che detta i criteri di chiarezza e trasparenza ai quali il legislatore deve attenersi proprio nel contesto tributario.

Per tutto quanto è stato rilevato sin qui, sembra possa rilevarsi con assoluta evidenza come i principi enunciati dallo Statuto dei diritti del contribuente si dimostrano dotati di ampia capacità espansiva che si rende ravvisabile dalla fase di istituzione dei tributi fino alla loro attuazione.

CAPITOLO II

L'ATTO IMPOSITIVO NELL'AMMINISTRAZIONE

FINANZIARIA

Sommario: 2.1 Il processo di imposizione tributaria - 2.1.1 L'atto di accertamento e la sua funzione - 2.2 Il sistema di accertamento tributario - 2.2.1 Le attività investigative dell'autorità finanziaria - 2.2.2 La conclusione dell'accertamento e la natura dell'atto - 2.3 I metodi e le tipologie di accertamento - 2.4 La motivazione nell'atto di accertamento

2.1 Il processo di imposizione tributaria

L'amministrazione finanziaria rientra a tutti gli effetti nella Pubblica Amministrazione e come tale svolge la sua attività attraverso procedimenti di natura amministrativa.³⁷

Quel che, tuttavia, caratterizza particolarmente il procedimento tributario è il fatto che persegue fondamentalmente l'interesse pubblico che si esplica attraverso il controllo, la qualificazione e la valutazione del 'presupposto di imposta' che si ricava tenendo conto della capacità contributiva del soggetto passivo; conseguentemente si perviene alla definizione della pretesa patrimoniale che coincide con il momento della riscossione.

³⁷ Sul punto la dottrina sembra abbastanza concorde. Vedasi *ex multis*: RUSSO, P. (1999). *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè editore; LUPI, R. (2001). *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, Ipsoa; LATTANZIO, A. (2009). *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, cit.; DE FLORA, M. G. (2022). *La tutela dei diritti del contribuente nel procedimento tributario tra fattispecie interne e transnazionali*, Napoli, Editoriale scientifica.

In materia tributaria non è possibile esercitare alcuna opzione di scelta sull' *an* ossia il tipo di provvedimento adottabile, né sul *quid* vale a dire quel che concerne il contenuto del provvedimento, né tantomeno sul *quomodo* che riguarda la modalità di adozione del provvedimento.³⁸

Ne consegue che l'imposizione tributaria comporta dei prelievi autorizzati dalla legge dopo che è stato avviato il procedimento tributario che, differenziandosi da quello amministrativo, si caratterizza per l'impulso d'ufficio del suo avvio, prendendo spunto dai casi di omessa presentazione della dichiarazione ovvero pur quando essa risulti essere stata presentata. Da qui si desume che la funzionalità della dichiarazione stessa non è quella di offrire l'*input* al procedimento, bensì la sua presentazione è espressione di un obbligo di legge e pertanto induce sempre l'amministrazione finanziaria a compiere un accertamento, in negativo, constatandone l'inesistenza o in positivo, cioè se ne ammette la presenza in atti, ma in tal caso si tratta di capire se è corretta o in essa siano rinvenibili inesattezze o omissioni.

V'è poi da rilevare come il procedimento amministrativo, pervenendo a definizione, richiede che venga adottato un provvedimento, per mezzo del quale l'amministrazione coordina la serie di interessi confluiti nel procedimento ed agisce secondo il principio dell'autoritarità, soprattutto incidendo direttamente sulla sfera soggettiva dei destinatari.³⁹ Questo determina che il provvedimento si rende espressione di una manifestazione di volontà, di conoscenza o di giudizio che può scaturire dall'attività amministrativa posta in essere da un'autorità legata a questo campo, chiamata ad esercitare il relativo potere di esplicazione di una potestà amministrativa relativamente ad un caso concreto, rivolgendosi a destinatari determinati o per lo più determinabili.⁴⁰

³⁸ Cfr. TESAURO, F. (2024). *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, Utet.

³⁹ Cfr. OCCHIENA, M. (2002). *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè.

⁴⁰ CASETTA, E. e FRACCHIA F. (2021). *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè editore.

A tutt'altra logica risponde il procedimento tributario che non richiede come atto conclusivo un provvedimento emanato, visto il prodursi di due distinte ipotesi. Se dal controllo sull'adempimento degli obblighi imposti al contribuente non sono rilevabili ipotesi di evasione o elusione fiscale o altri tipi di illeciti tributari, il procedimento non va oltre e quindi, in una prospettiva di analisi logico-giuridico, non si può che constare l'inutilità dell'emissione di un qualsivoglia provvedimento. Del tutto diversa, invece, è l'ipotesi in cui gli elementi di prova acquisiti dall'amministrazione finanziaria nell'esercizio delle attività di controllo conducono ad appurare la necessità di rettificare la dichiarazione tributaria presentata oppure di perseguire coloro che ne hanno omesso la presentazione, nonché di accertare in generale la violazione di disposizioni tributarie. Ebbene, nei casi da ultimo presi in considerazione, il procedimento tributario culmina nell'emanazione di un provvedimento, che prende il nome di 'avviso di accertamento' o anche 'atto di imposizione',⁴¹ che se non impugnato nel termine di sessanta giorni, è destinato a diventare definitivamente efficace.

Dopo di che, il procedimento costituisce il presupposto per l'emanazione di un titolo esecutivo che è il 'ruolo di riscossione'.

Al provvedimento tributario, con riguardo alla sua attitudine a produrre effetti giuridici, si attribuisce 'autorità di provvedimento amministrativo', una proprietà questa che si concreta attraverso la realizzazione di due elementi: l'imperatività e l'autotutela, intesa come potestà di esigerne l'osservanza.⁴²

⁴¹ Circa la definizione di 'avviso di accertamento' o 'avviso di liquidazione', è interessante richiamare la sentenza resa dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, n. 1629 del 24 luglio 2007, nella quale si precisa che l'espressione in questione serve a designare tutti quegli atti con cui l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente una pretesa tributaria che giunge a completamento dell'*iter* procedimentale, anche nel caso in cui siffatto procedimento non si concluda con una formale intimazione di pagamento sorretta dalla prospettazione dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto. Ciò comporta di dover riconoscere che non assume alcun rilievo la mancanza del richiamo alla denominazione '*avviso di liquidazione o avviso di pagamento*', mentre è essenziale che sia riportata l'indicazione del termine o della forma da osservare per l'impugnazione come anche non può mancare l'identificazione della commissione tributaria competente.

⁴² Sotto il profilo del contenuto, quelli emessi dall'amministrazione finanziaria sono 'atti paritetici' poiché la determinazione dell'imposta è oggetto di una disciplina legale, alla stregua della quale deve essere verificata la correttezza delle valutazioni di fatto e di diritto esposte nell'atto di accertamento. Quest'ultimo non si rende espressione di volontà, bensì

L'«imperatività» consiste nella forza che il provvedimento ha di produrre eventi legati alla nascita, alla modificazione ed all'estinzione di situazioni soggettive capaci di incidere nella sfera altrui, indipendentemente dal concorso e dalla collaborazione del soggetto che lo subisce. In questo modo il contribuente è tenuto all'osservanza dell'atto, così come gli viene presentato tranne che non se ne rilevino vizi che ne inficiano l'efficacia.

La potestà amministrativa di imposizione non si esprime solo attraverso la determinazione dell'imposta, ma può anche manifestarsi attraverso la decisione assunta dall'autorità stessa di variare in qualche modo quanto previsto nell'atto stesso. Questa possibilità di intervenire apportando le suddette modifiche, in campo tributario, deve considerarsi espressione di un potere autoritativo che si manifesta attraverso la posizione di supremazia che l'amministrazione finanziaria si trova a ricoprire rispetto al contribuente nella fase di attuazione del tributo.

Tale potestà, definita «autotutela»⁴³, consente di realizzare unilateralmente e, se necessario, coattivamente le situazioni di vantaggio che con il provvedimento si determinano a favore dell'amministrazione.

2.1.1 L'atto di accertamento e la sua funzione

Alla stregua degli atti amministrativi autoritativi, l'atto di accertamento si configura come strumento di cui si avvale l'amministrazione finanziaria, nel rispetto dei principi di tipicità e nominatività, per definire l'importo

rileva come manifestazione di giudizio. In tal senso LUPU, R. (2000). *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè editore, p.73.

⁴³ In materia tributaria al termine autotutela si attribuisce un significato più ristretto di quanto non avvenga nel diritto amministrativo, finendo con il riferirlo al ritiro di atti illegittimi. In senso ampio, esattamente serve per indicare: 1) la possibilità dell'amministrazione finanziaria di far valere le proprie pretese senza la mediazione del giudice, emettendo atti suscettibili di divenire definitivi se non impugnati; 2) riscuotere coattivamente i propri crediti con procedura speciale; 3) rimuovere di propria iniziativa i difetti dei propri atti, tornando ad emetterli ma privi di vizi. In tale senso Giannini M. S.,

dell'imposta che il contribuente è tenuto a versare nel caso concreto, nonché le ragioni ed il contenuto della pretesa tributaria.⁴⁴

Nel periodo in cui è stato vigente il sistema impositivo introdotto dal Testo Unico sulle Imposte Dirette, la dottrina è stata concorde nel ritenere che la dichiarazione dei redditi, l'attività amministrativa esplicata in ambito finanziario e l'atto di accertamento fossero strettamente collegati e facenti parte di uno schema procedimentale unitario.

Dunque, sul punto si è registrata la convergenza di unanime consenso sia da parte dei sostenitori della cosiddetta 'teoria dichiarativa' basata sul rapporto di imposta, in base alla quale la nascita dell'obbligazione tributaria è riconducibile al verificarsi del 'presupposto di imposta', sia da parte di coloro che hanno creduto fermamente nella legittimità della 'teoria costitutiva' basata sull'esercizio del potere di imposizione, ritenendo quest'ultima un atto che l'amministrazione finanziaria porrebbe in essere in un momento successivo.

Siffatte enunciazioni teoriche, di fatto, pur diverse nella loro impostazione, si possono considerare assimilabili per il fatto che entrambe hanno sostanzialmente richiamato il concetto di «procedimento» per giustificare rispettivamente il loro fondamento ideologico.

Il procedimento tributario, in questa prospettiva, è stato considerato effetto di un automatico susseguirsi di atti finalizzati al raggiungimento del risultato finale, ossia l'attuazione del prelievo tributario. Per capire meglio il funzionamento di questo sistema, occorre partire dal momento della presentazione della dichiarazione dei redditi che faceva insorgere in capo agli uffici finanziari l'obbligo di procedere al controllo della dichiarazione stessa. A questa fase di verifica, faceva seguito l'accertamento in rettifica nel caso di riscontro di infedeltà della dichiarazione.

⁴⁴ A tal proposito rileva richiamare Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 19854 del 5 ottobre 2004, nella quale è affermato che l'atto di accertamento non ha natura processuale. Quest'ultimo carattere può manifestarsi come mera eventualità, qualora, cioè, sia messo in atto un meccanismo di impugnazione dello stesso ovvero in quanto l'enunciazione della pretesa tributaria costituisce al contempo l'oggetto del processo.

Il sistema così come appena descritto per grandi linee, si ispirava alla normativa introdotta con il DPR n. 600/1973 nel quadro della riforma tributaria attuata tra il 1971 ed il 1973. All'obbligo di presentazione della dichiarazione corrispondeva, quindi, il generalizzato obbligo di accertamento.

Nella realtà, però, con l'entrata in vigore della nuova disciplina legislativa, una volta scaduto il termine di presentazione delle dichiarazioni, l'amministrazione finanziaria si è resa conto che era impossibile effettuare un controllo a tappeto su di esse il che comportava la necessità di rinnegare il principio della indefettibilità dell'accertamento. Per affrontare questa difficoltà determinata dalla riforma tributaria, la dottrina non ha ritenuto perseguibile altra strada se non quella di soffermarsi a studiare meglio il meccanismo che poteva servire a fare funzionare l'accertamento, in relazione al principio di capacità contributiva e di giustizia dell'imposizione.⁴⁵

In questa nuova prospettiva, il procedimento tributario non è stato più utilizzato per spiegare la nascita del debito d'imposta, ma è servito metterne in evidenza l'aspetto dinamico, che lo rende qualificabile come sequenza di atti collegati in varia misura fra di loro e destinati ad assolvere alla funzione di controllo dei molteplici adempimenti imposti al contribuente dalle norme tributarie.

Da questo punto di vista, la nozione di procedimento consente di collegare gli atti istruttori con l'atto finale di accertamento e conseguentemente di spiegare l'impugnazione dell'atto finale per vizi propri degli atti intermedi. La ricostruzione sin qui proposta giustifica razionalmente l'idea che il procedimento tributario sia strutturalmente assimilabile al procedimento amministrativo.⁴⁶

Se ne desume che l'amministrazione finanziaria al pari degli altri branche della pubblica amministrazione, agisce per mezzo di procedure che

⁴⁵ Cfr. DEOTTO, D. (2014). *Evoluzione dell'accertamento: spunti di riflessione*, in Gruppo24ore.

⁴⁶ Cfr. NAPOLI, G. e ROCCHI, S. (2019). *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, Bari, Cacucci Editore.

comprendono sequele ordinate di atti e comportamenti posti in essere con l'obiettivo di rendere conseguibile un dato risultato. Perciò è legittimo asserire che l'attività dell'amministrazione finanziaria è procedimentalizzata, svolgendosi nel rispetto di regole strutturali e funzionali nonché formali e sostanziali.⁴⁷

2.2 Il sistema di accertamento tributario

Riprendendo le fila del discorso, l'accertamento tributario è il risultato del compiersi in successione di atti riconducibili all'amministrazione finanziaria e richiesti sulla base di quel che è reso palese dalla dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente, dopo che l'amministrazione stessa ha vagliato la correttezza dei dati in essa riportati; in caso di riscontrate anomalie, si procede in via unilaterale ed autoritativa con l'emissione di un 'avviso di accertamento'.

Tutto il sistema ha subito un'inversione di tendenza che ha portato all'affermarsi del principio dell'eventualità dell'accertamento nel momento in cui l'imporsi del sistema di fiscalità diffusa ha cominciato a far emergere la reale difficoltà di analizzare le situazioni reddituali dei singoli contribuenti. Tale evidenza ha portato all'ideazione del sistema di autodichiarazione annuale, da attuarsi ad opera del contribuente, che mediante una tale strutturazione sistematica, veniva responsabilizzato e reso consapevole della possibilità che nei suoi confronti, in qualunque momento, poteva sorgere la possibilità che l'autorità competente in materia fiscale lo sottoponesse a verifica. È così avvenuto che la generalità dei controlli ha ceduto il passo al sistema entro il quale l'accertamento è eventuale.⁴⁸

Tre sono i passaggi essenziali attraverso i quali l'accertamento si realizza, a cominciare dalla «fase dell'iniziativa», nel corso della quale si

⁴⁷ Cfr. LATTANZIO, A. (2009). La tutela del contribuente nel procedimento tributario, cit., p. 309.

⁴⁸ GAFFURI, A. M. (2013). *I nuovi accertamenti di tipo sintetico*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, n. 3.

selezionano i soggetti nei cui confronti deve essere disposto il controllo e l'acquisizione degli elementi che possono riconoscersi rilevanti sotto il profilo fiscale.

Il secondo momento è quello coincidente con la «fase istruttoria», che prevede la scelta dei dati e degli elementi che l'accertamento dovrà prendere in considerazione per il suo pieno compimento.

Infine, si arriva alla «fase decisoria e integrativa dell'efficacia», per mezzo della quale è elaborato l'atto che nel caso di specie si ritiene opportuno emettere e si procede alla sua notificazione.

Facendo un piccolo passo indietro e ripercorrendo le singole tappe dell'accertamento, occorre rilevare che la presentazione della dichiarazione dei redditi è l'atto che fornisce *l'input* all'azione dell'autorità finanziaria. Esattamente è l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate che controlla da principio la regolarità formale del documento presentato; in un momento successivo esegue controlli a campione.

Nello svolgersi di questa attività può rendersi necessario risalire ad informazioni e dati che, al fine della verifica, risultano essenziali; perciò l'ufficio delegato ad assolvere a dette funzioni, si rivolge ai diversi enti ed alle varie società abilitate alla riscossione, ai pubblici ufficiali, alle banche ed altre istituzioni ed enti similmente funzionali.

Per lo svolgimento di questi adempimenti, anche la Guardia di Finanza è chiamata a collaborare con l'Agenzia delle entrate per recuperare i dati necessari al controllo. Di conseguenza, invia ai Comuni richiesta di predisporre, in un tempo di massimo sessanta giorni dal deposito dell'istanza, l'insieme di dati e documenti necessari a determinare il reddito complessivo del contribuente "controllato".

Non trascurabili, per l'importanza che rivestono, sono i poteri dei quali l'amministrazione finanziaria può avvalersi al fine dell'esplicarsi delle proprie funzioni e che confluiscono in quella che con una espressione è definita la sua 'attività istruttoria', rivolta al controllo che l'auto-accertamento

sia corretto, tenendo presente che è onere del contribuente determinare per sé stesso le basi imponibili e i singoli redditi. Di contro, all'amministrazione finanziaria compete la sola funzione accertativa, nel caso di errata dichiarazione, oppure sostitutiva, se emerge la concreta realizzazione dell'ipotesi di omessa dichiarazione.

Dunque, per riepilogare, il compito di attendere all'attività istruttoria ricade sull'Agenzia delle entrate che agisce di concerto con la Guardia di finanza, procedendo prima all'assolvimento di una funzione a carattere formale, che comporta la possibilità di sottoporre a verifica quanto è stato ufficialmente depositato nei modi definiti dalla legge e poi passare allo stadio del controllo sostanziale.

La materia è regolamentata dall'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 con espressa indicazione della data del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, come termine entro il quale l'accertamento deve essere espletato e concluso.

Generalmente questo tipo di procedura è riservata alle sole dichiarazioni per le quali sia più probabile si riscontrino rischi di evasione fiscale.

Posto, dunque, che il controllo sostanziale rappresenta una fase di non certa realizzazione, qualora si presenti la necessità che essa sia avviata, lo scopo verso il quale si orienta è quello di quantificare l'imposta esattamente dovuta. Si perviene a questo risultato dopo che si sia verificata la corrispondenza tra quanto è stato dichiarato e quel che costituisce realmente la base imponibile.

Il controllo sostanziale nel momento in cui è eseguito dagli Uffici finanziari può definirsi di tipo "non invasivo", nel senso che l'attività che sono chiamati a svolgere nei confronti dei contribuenti consiste nell'elaborazione di un invito rivolto a questi ultimi affinché provvedano a presentarsi personalmente presso le sedi degli uffici procedenti per fornire dati e notizie che possano ritenersi conducenti ai fini dell'accertamento;

ovvero, quando si tratta di imprenditori e liberi professionisti, ad essi può richiedersi l'esibizione di libri contabili ed altri documenti di rilievo fiscale di cui sono in possesso.

Tra i poteri degli uffici incaricati di svolgere le indagini finanziarie, rispetto a determinati contribuenti, rientra anche quello di richiedere informazioni, documenti che possono essere atti pubblici ed identificativi di rapporti con istituti di credito relativi alle posizioni indagate, nonché a terzi; ma sono autorizzati, altresì, ad accedere direttamente all'acquisizione di ogni notizia che possa riguardare la movimentazione di rapporti intrattenuti con banche, assicurazioni, società finanziarie.

2.2.1 Le attività investigative dell'autorità finanziaria

Alla Guardia di finanza, a sua volta, è devoluto il compimento di tutte le attività invasive, come possono essere considerati gli accessi, le ispezioni e le verificazioni.

L'«accesso» si realizza allorché l'autorità preposta entra e permane all'interno dei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, artigianali, professionali con il precipuo scopo di acquisire fonti di prova conducenti al fine di smascherare ogni tentativo o effettiva realizzazione di evasione fiscale ovvero siano riscontrabili altre forme di violazione.

Quando l'accesso si pratica nei confronti di studi professionali, bisogna avere l'accortezza di adottare tutte le cautele del caso, tra le quali, per esempio, includere la necessaria presenza del professionista o di suo delegato per evitare possibili contestazioni di irregolarità nel compimento dell'atto ispettivo che possano condurre alla dichiarazione di inutilizzabilità di quanto acquisito durante l'accesso medesimo.

Nello stesso contesto, qualora fosse necessario sottoporre a disamina documenti che possano ricadere sotto il vincolo del segreto professionale ovvero per l'apertura di plichi e borse, come anche perquisizioni personali, deve esserci l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Stessa cosa

avviene nell'ipotesi di investigazioni da compiersi all'interno di luoghi di abitazione di privati. L'osservanza delle precauzioni richieste in codesti casi serve a salvaguardare il rispetto dei principi di libertà personale ed inviolabilità del domicilio.

Per l'accesso da praticarsi con riguardo agli istituti di credito, è stabilito che questi ultimi devono trasmettere agli organi di controllo richiedenti la lista dei rapporti intrattenuti con essi dai soggetti sottoposti a controllo.

Passando a considerare l'«ispezione», c'è da dire che essa si configura quale operazione complessa che ha ad oggetto scritture, libri, registri, documenti, dall'esame dei quali è dato risalire all'esatto adempimento tributario richiesto al soggetto controllato. In questi casi, prima si accerta il rispetto degli obblighi formali e poi si passa al vaglio della coerenza sostanziale di quella che è la reale capacità contributiva, appurando la natura delle eventuali discordanze tra quel che è accertato e quanto è stato dichiarato.

Da ultimo, merita approfondimento la questione relativa alla definizione delle «verificazioni» che altro non sono se non una sequela di controlli di carattere extra-contabile effettuati sugli impianti, sul personale dipendente, sull'utilizzo delle materie prime e su ogni altro elemento utile.

Detti controlli assolvono alla funzione di acquisire elementi indicativi della capacità contributiva da confrontare con le scritture contabili.

A completamento della verifica sostanziale è redatto il verbale, nel quale si annoverano, secondo la sequenza giornaliera del loro svolgersi, le singole attività poste in essere dalle autorità preposte al compimento dei suddetti atti ispettivi; dopo di che è stilato il 'verbale di constatazione' che elenca i rilievi sollevati e le sanzioni che si è reso necessario applicare.

Il processo verbale di constatazione deve recare la firma del contribuente e vale a tutti gli effetti come atto pubblico.

Ai sensi dell'art 12 dello Statuto dei contribuenti, il legislatore ha statuito che queste attività devono compiersi nei soli casi in cui se ne ravvisi l'assoluta necessità ai fini dell'indagine e del controllo logistico; devono,

oltretutto, eseguirsi nel corso del normale orario di svolgimento dell'attività e secondo pratiche che comportino quanto meno disagio possibile al contribuente. Quest'ultimo deve ricevere adeguata informativa circa la materia e i motivi che rendono necessario l'esplicarsi della verifica, ma non può mancare anche un *memorandum* dei diritti che egli ha e può esercitare nel corso di svolgimento dell'attività investigativa.

Nell'arco temporale di sessanta giorni dal momento in cui gli ufficiali accertatori abbiano rilasciato copia del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive compiute, è riconosciuta facoltà al contribuente di proporre osservazioni e avanzare richieste agli uffici ai quali compete l'emissione dell'atto fiscale di accertamento.

Tranne che non ricorrano esigenze particolari di urgenza, prima dello scadere del suddetto termine, l'autorità competente non potrà emettere l'atto di accertamento.

2.2.2 La conclusione dell'accertamento e la natura dell'atto

Conclusasi la fase istruttoria, l'accertamento, in modo naturale, volge alla sua conclusione che può assumere risvolti di vario genere, a seconda di quelli che sono stati i risultati riscontrati a conclusione delle indagini condotte.

Nello specifico, se l'amministrazione finanziaria abbia avuto modo di appurare l'infedeltà del contribuente, emette l'avviso di accertamento che, tenuto conto dell'intero evolversi del procedimento di imposizione, finisce con il rappresentarne il momento essenziale e qualificante del procedimento di imposizione: con la notifica dell'atto in discussione, l'autorità finanziaria comunica formalmente al contribuente la pretesa tributaria avanzata nei suoi confronti.

A pena di nullità, la notificazione deve essere fatta presso il domicilio fiscale del contribuente, nei termini prescritti normativamente, vale a dire entro e non al di là del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in

cui è stata presentata la dichiarazione, a meno non emerga la nullità della dichiarazione dei redditi ovvero essa risulti del tutto omessa, nella qual caso l'avviso deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno che segue quello in cui la dichiarazione doveva essere presentata.

È espressamente prescritta la notifica a mani del contribuente o altrimenti mediante PEC.

Per il pagamento deve assegnarsi il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso. Ove detto obbligo non sia ottemperato, l'amministrazione procederà con l'esecuzione forzata per il recupero delle somme dovute, anche in questo caso, con specifica norma, è stabilito che l'espropriazione forzata abbia luogo nel periodo che si conclude il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è diventato definitivo.

A questo punto della vicenda è bene chiarire, in merito alla natura giuridica che è riconducibile all'accertamento, che si tratta di un atto autoritativo, ad effetti unilaterali, vale a dire che essi si producono a prescindere da quello che è il volere di colui al quale è indirizzato; è altresì recettizio, nel senso che la sua efficacia dipende dal fatto che venga il destinatario ne venga a conoscenza tramite il ricevimento della notifica.

A partire dal 1° ottobre 2011, per espressa previsione contenuta nel D. L. n. 98/2011, è stato sancito il ricorrere dell'«accertamento esecutivo» per cui gli avvisi di accertamento notificati a partire dalla data suddetta, dopo che si accerti il decorso dei sessanta giorni senza che sia stato versato il dovuto, essi diventano esecutivi a prescindere dalla circostanza dell'invio della relativa cartella di pagamento. In tale circostanza l'Agenzia delle Entrate e della Riscossione, lasciati trascorre altri trenta giorni, procederà con l'iscrizione di ipoteca sugli immobili, fermo amministrativo per i motocicli, automobili fino al caso estremo del pignoramento dei beni di proprietà.⁴⁹

⁴⁹ NAPOLI, G. e ROCCHI, S. (2019). Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente

Siffatte disposizioni hanno rinnovato la materia con l'intento di facilitare e accelerare la fase di riscossione, secondo il disposto normativo contenuto nell'art. 29 del D.L. n. 78/2010.

Dopo il decorso dalla notifica degli ulteriori trenta giorni, di cui si è appena detto, la riscossione è gestita dagli agenti all'uopo istituiti i quali sono *sic et simpliciter*, autorizzati ad intraprendere azioni esecutive quando siano trascorsi centottanta giorni senza che il contribuente abbia adempiuto alla propria obbligazione.

Riepilogando, l'atto di accertamento richiede sempre di essere accompagnato da una motivazione, a pena di nullità e deve, oltretutto, esplicitare a chiare lettere quelli che sono gli imponibili accertati e le aliquote applicate; le imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute d'acconto e dei crediti di imposta; l'ufficio al quale rivolgersi per ottenere informazioni nonché conoscere il nominativo di colui che è stato decretato essere il responsabile del procedimento; non può, inoltre mancare la citazione delle modalità e dei termini per il pagamento e l'organo giurisdizionale davanti al quale si può introitare il ricorso.

L'accettazione dei contenuti dell'atto ed il pagamento delle somme dovute, giuridicamente definita, comporta il prodursi di quell'effetto che è definito "acquiescenza", alla quale sono riconducibili alcuni benefici, tra cui la possibilità di ottenere la riduzione delle sanzioni amministrative irrogate.

Nulla esclude che, ove ne ricorrano i presupposti, il contribuente possa decidere di proporre ricorso per motivi relativi a riscontrati vizi dell'atto, nel caso, per ipotesi, che si riscontri nell'avviso la mancanza di uno o più dati obbligatori; oppure perché esiste il debito tributario indicato nell'avviso o, ancora, per errata determinazione dell'importo del debito tributario.

Altra strategia d'azione adottabile dal contribuente che abbia ricevuto la notifica di un avviso di accertamento non preceduto dall'invito al contraddittorio, è la richiesta rivolta all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, di una formulata proposta di accertamento con adesione. In questo caso, a

seguito del contraddittorio e della definizione della pretesa tributaria, le sanzioni si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge.

2.3 I metodi e le tipologie di accertamento

Ricorre l'accertamento generale, quando è diretto alla rettifica del reddito complessivo del contribuente, mentre assume i connotati della parzialità quando si propone di rettificare solo alcune tipologie di reddito.

Tornando a riflettere sul modello generale, c'è da considerare che l'accertamento in questa circostanza può trovare attuazione mediante modalità diverse.

Per l'esattezza occorre distinguere il caso che ad essere coinvolti nella spirale dei controlli dell'amministrazione finanziaria siano persone fisiche che non vantino il possesso di redditi di impresa o di lavoro autonomo, in tal caso l'accertamento può essere analitico, sintetico e d'ufficio.

L'«accertamento analitico» si dice sussistente quando l'Ufficio, anche se la dichiarazione si dimostri incompleta o infedele, ha tutte le carte in regola per poter ricostruire, proprio sotto un profilo analitico, ossia per ogni singola chiamata, il maggior reddito conseguito o le detrazioni indebitamente effettuate dal contribuente.

La prospettiva cambia quando si proceda ad «accertamento sintetico», poiché si sono riscontrate divergenze tra il reddito calcolato in via analitica e quello attribuibile sulla base di elementi certi. L'ufficio, operando mediante codesto accertamento, ha l'onere di offrire la dimostrazione della sussistenza di fatti certi, che costituiscono il fondamento dell'accertamento sintetico. Dal lato del contribuente, invece, egli potrà essere messo nella condizione di giustificare tale divergenza, dimostrando che il maggior reddito discende da altre forme di redditi.⁵⁰

⁵⁰ BORIA, P. (2008). *Il sistema tributario*, Torino, Giappichelli.

Allo stato attuale, è sancito che il metodo di calcolo, secondo l'accertamento sintetico, può reputarsi valido solo nel caso in cui il reddito accertabile sia maggiore di almeno un quinto rispetto a quello dichiarato.

Infine, nell'eventualità in cui, in capo alla persona fisica che non ha maturato redditi di impresa o di lavoro autonomo, è riscontrata un'omessa presentazione della dichiarazione, allora in questa circostanza si può procedere con l'«accertamento d'ufficio» che conferisce all'ufficio competente ad effettuare i controlli in materia tributaria, di utilizzare, per soddisfare le proprie esigenze di indagine, i dati e le informazioni raccolte; esso può avvalersi pure di presunzioni, purché relative a circostanze non gravi prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Passando in rassegna le condizioni che contraddistinguono la situazione entro la quale si ritrovano i possessori di redditi di impresa e di lavoro autonomo,⁵¹ l'accertamento generale può assumere diverse sfaccettature. Di regola è analitico, ma ricorrendo particolari condizioni, è ammissibile pure l'accertamento induttivo oltre che l'accertamento d'ufficio, nell'ipotesi trasformatasi in fatto concreto in cui sia rilevabile l'omessa presentazione della dichiarazione.

Secondo il dettato normativo dell'art 39, comma 1, del D.P.R. 600/73 la possibilità di procedere secondo il metodo analitico si riscontra in tutta una serie di ipotesi chiaramente esplicitate, vale a dire se:

- non vi è coincidenza tra gli elementi indicati in dichiarazione e quelli che risultano desumibili dal bilancio, dal conto economico e dal rendiconto;
- sono state disattese le disposizioni in materia di determinazione del reddito d'impresa;
- l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi riportati in dichiarazione e nei relativi allegati risulta da ispezioni delle scritture

⁵¹ L'accertamento generale può riguardare, escluse le società semplici, tutti i soggetti IRES, vale a dire le società a responsabilità limitata, le società per azioni, società cooperative e gli enti non commerciali, per la parte di reddito che derivi da attività d'impresa

contabili, altre verifiche previste dalla legge, il controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili, alla luce delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa, senza tralasciare i dati e le notizie legittimamente acquisite dagli Uffici.

In questi casi, l'amministrazione che proceda all'accertamento dell'esistenza di attività non dichiarate o della non sussistenza di cespiti passivi dichiarati, è ammessa ad avvalersi di presunzioni semplici che però devono presentare i caratteri della gravità, precisione e concordanza.

Laddove, invece, si proceda secondo il sistema dell'accertamento induttivo, l'ufficio preposto a detto adempimento non tiene conto delle scritture contabili e delle risultanze del bilancio, bensì si avvale delle notizie e dei dati di cui si ritrova comunque in possesso.

Mantenendo l'attenzione puntata sull'art 39, comma 2, D.P.R. 600/1973, esso dispone e rende ammissibile la rettifica induttiva in una serie di casi tra i quali rientrano:

- le ipotesi in cui il reddito d'impresa non sia stato dichiarato;
- dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto in modo debito le scritture contabili evitando di dichiarare talune voci che implica;
- le omissioni o le inesattezze sono così ricorrenti e di tale gravità che concorrono a rendere inattendibili le scritture, *in primis*;
- il contribuente, agli inviti rivolti al suo indirizzo dagli uffici previsti dalla normativa IVA non ha proprio risposto ovvero, se lo ha fatto, il suo agire si è dimostrato abbastanza approssimativo ed incompleto;
- si rileva, inoltre, l'omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.

In tutte le circostanze delle quali si è dato conto sin qui, la legge autorizza l'Ufficio finanziario preposto ad avvalersi di presunzioni non qualificate, cioè prive di requisiti di gravità, precisione e concordanza.

2.4 La motivazione nell'atto di accertamento

All'avvio del presente capitolo, è stata messa in luce la similarità, per certi aspetti, del ramo del diritto tributario con il diritto amministrativo, fermo restando le differenze sostanziali che ricorrono tra l'uno e l'altro caso. Uno dei punti di contatto significativo su questo versante, può cogliersi in riferimento allo sviluppo procedurale dell'uno e dell'altro ramo di diritto: in campo amministrativo è l'associato procedimento che porta alla formulazione del relativo atto, mentre sul versante tributario l'atto di accertamento è prodotto a conclusione di un procedimento tributario.

Da questa osservazione è possibile ricavare che certe peculiarità dettate dalla l. 241/1990 possono essere fatte valere anche in ambito tributario. Una di queste riguarda la motivazione che deve sempre accompagnare l'avviso di accertamento per renderlo idoneo a produrre, in forma unilaterale, secondo la natura che gli appartiene, gli effetti giuridici nei confronti del destinatario. Si dice che, in questo modo, la motivazione offre una risposta soddisfacente all'esigenza pubblicistica di garanzia. Così che l'atto di accertamento può ritenersi accompagnato da adeguata motivazione se contiene in sé l'indicazione dei presupposti di fatto oltre che l'enunciazione delle ragioni giuridiche che hanno fatto propendere per la sua adozione.⁵²

L'art. 7 della L. 212/2000, prevede in maniera esplicita e letterale che *«gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della L. 241/1990, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione»*.

⁵² DEOTTO, D. (2014). *Evoluzione dell'accertamento: spunti di riflessione*, cit.

Dalla motivazione, peraltro, si desumono le informazioni che appaiono utili al fine individuare l'attività compiuta dall'Amministrazione medesima e permettere al contribuente di difendersi adeguatamente avverso la pretesa avanzata dall'amministrazione finanziaria. È, altresì, valevole a soddisfare detta condizione, la motivazione espressa in termini di strumento di verifica giudiziale, circa la legittimità dell'atto stesso e quindi anche della condotta tenuta dall'Amministrazione al momento di emissione dell'atto medesimo.

Già nei primi anni del Secondo Millennio, la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di riconoscere la nullità dell'atto di accertamento per il fatto che non siano stati indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che avrebbero dovuto essere poste a giustificazione della decisione dell'amministrazione, con la conseguenza che non sono apparsi comprensibili il titolo e le ragioni della pretesa tributaria, non risultando neppure consentito al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale.⁵³

Per quanto concerne la presentazione di osservazioni e memorie difensive da parte del contribuente, avverso il processo verbale conclusivo del procedimento di accertamento, ai sensi dell'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000, nei sessanta giorni che si computano dal momento in cui è rilasciata copia del verbale stesso, la Commissione tributaria provinciale di Milano e prima di Ragusa hanno sollevato osservazioni alle quali è stato riconosciuto rilievo giuridico ai fini dell'accoglimento dei ricorsi proposti dai contribuenti, sulla base del fatto che gli uffici tributari incaricati dell'accertamento, hanno, in entrambi i casi, recepito acriticamente le contestazioni formulate al processo verbale, senza valutare in concreto tutte le eccezioni sollevate dal contribuente.⁵⁴

L'avviso di accertamento può rinviare ad altro atto non allegato e non conosciuto dal contribuente, realizzando quello che si definisce 'motivazione

⁵³ La pronuncia qui richiamata è la sentenza n. 12394 pronunciata dalla Corte di Cassazione, sez. V, del 22 agosto del 2002.

⁵⁴ In tal senso CTP di Milano, provvedimento del 20 aprile 2009 n. 233 e prima ancora CTP di Ragusa, provvedimento del 25 gennaio 2002 n. 426.

per relationem’, ma questa pratica si ammette e si reputa legittima fintanto che gli atti ai quali si fa riferimento sono già conosciuti nel senso che sono stati notificati al contribuente ovvero, se si pratica il richiamo ad atti non conosciuti, questi devono essere allegati; come anche è praticabile la soluzione che si riproduca il contenuto essenziale nell’atto stesso di accertamento riportando tutti gli elementi che assumono rilevanza ai fini dell’accertamento fiscale.⁵⁵

Conseguentemente alla luce delle novità apportate all’art. 7 del D. Lgs. n. 472/1997 ad opera del D. Lgs. n. 58/15, la motivazione è importante quando permette di fare luce circa i motivi che hanno fatto propendere l’amministrazione finanziaria per la decisione di comminare una data sanzione. In particolare, si richiede di analizzare con particolare attenzione le modalità con le quali potrà essere contestata la recidiva da parte degli Uffici, considerando il generale principio dell’obbligo di motivazione che ricade su tutti gli atti emessi dall’Amministrazione finanziaria e che per le sanzioni prevede espressamente di indicare *«i criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni»*.

In una tale circostanza, sarà necessaria una doppia e rinforzata motivazione che indichi, prima dell’applicazione della recidiva, le ragioni per le quali l’Ufficio non ritiene che si possa dire sussistente l’esimente prevista dal comma 4 della norma dianzi citata, che deve essere correlata con i criteri di individuazione della gravità della violazione previsti dal comma 1; ciò non di meno, occorre tenere in debito conto i motivi che fanno ritenere ambedue le violazioni della “stessa indole”.⁵⁶

⁵⁵ In tal senso può essere utile richiamare *ex multis*, Corte di Cassazione, sez V, sentenza n. 6201 del 22 marzo 2005.

⁵⁶ SANTACROCE, B. (2017). *Atto impositivo. Parte prima*, in Studiosantacroce.it

CAPITOLO III

L'INVALIDITÀ DEGLI ATTI IMPOSITIVI

Sommario: 3.1 La tutela del 'legittimo affidamento' nel diritto tributario- 3.1.1 L'interpretazione estensiva del principio di affidamento - 3.1.2 L'interpretazione restrittiva dell'art. 10- 3.2 L'interpello ed il principio di affidamento - 3.3 L'invalidità degli atti impositivi: conseguenze e rimedi - 3.3.1 La giurisprudenza in tema di 'nullità tributaria'

3.1 La tutela del 'legittimo affidamento' nel diritto tributario

L'amministrazione finanziaria, nell'esercizio delle sue funzioni, non esercita un potere discrezionale in quanto non è chiamata a ponderare interessi, ma deve agire in conformità al principio di legalità, conformandosi anche ad un sistema che prevede la partecipazione del privato nel processo di determinazione del tributo.⁵⁷ Le circostanze che rendono attuabile questo tipo di intervento collaborativo sono andate nel tempo ampliandosi e generalizzandosi grazie, soprattutto, all'approvazione dello Statuto del contribuente che, tra le altre cose, si è preoccupato di rendere il rapporto tra fisco e contribuente più "collaborativo"⁵⁸ e meno conflittuale, cercando di arginare il più possibile gli spazi di discrezionalità nella fase di attuazione del tributo.

In siffatto contesto, il fatto che sia prevista la partecipazione del contribuente è un'occasione più che opportuna per garantire nei suoi confronti

⁵⁷ Cfr. ACCORDINO, P. (2024). *Il baratto amministrativo nella prospettiva dell'attuazione del tributo*, Padova, Cedam

⁵⁸ Cfr. COLLI VIGNARELLI, A. (2005). *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria*, cit.

una tutela immediata in via amministrativa e preventiva, comportando ciò la possibilità che egli ha di intervenire nel momento che precede l'eventuale emanazione di un atto impugnabile in sede contenziosa.

La funzione dei diritti che il contribuente esercita nel procedimento tributario è chiara espressione dell'esigenza di dare attuazione imparziale a una funzione legalmente vincolata quale si dimostra essere l'imposizione tributaria. La partecipazione del soggetto passivo di imposta, in effetti, produce due effetti: correggere eventuali vizi rilevabili sul piano amministrativo e conferire all'atto di accertamento, considerato nella sua sostanza, una maggiore connessione al caso concreto.⁵⁹

Perciò, nell'ottica di una maggiore tutela del contribuente che appare, altresì, rispondente a quanto sancito dall'art. 113 della Costituzione,⁶⁰ la l. n.212/2000, dopo aver richiesto espressamente la chiarezza dell'imposizione tributaria nonché la stabilità e la retroattività⁶¹ delle disposizioni tributarie, stabilisce pure che il contribuente deve avere un'adeguata informazione circa le stesse. Tutto questo comporta che deve essere la medesima amministrazione finanziaria a dover agire in modo da adottare le iniziative più opportune a rendere completa ed agevole la conoscenza delle disposizioni legislative amministrative vigenti in materia tributaria, curando, peraltro, la formulazione di testi coordinati e fruendo dell'ausilio delle forme di comunicazione mediate dai sistemi elettronici.

Da parte del contribuente, il principio di partecipazione implica la valenza di un altro criterio fondamentale che è quello relativo alla tutela del 'legittimo affidamento', riconosciuto dall'art. 10 della L. 212/2000 che ne

⁵⁹ Cfr. LATTANZIO, A. (2009). *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, cit.

⁶⁰ A tale proposito fondamentale è il disposto dell'articolo 113 della Costituzione in base al quale «contro gli atti della Pubblica Amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinario o amministrativa. Tale tutela dalla giurisdizione non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti. La legge determina quegli organi di giurisdizione possono annullare gli atti nella pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa.»

⁶¹ Cfr. CELLENTANI, E. (2007). *Statuto del contribuente e retroattività tributaria*, in *Riv. e prat. Trib.*, p. 499 e ss.

permette la configurabilità in termini di principio generale dell'ordinamento tributario, ben radicato, peraltro, nella Costituzione.⁶²

A detto principio giova richiamarsi nel caso sorgessero dubbi circa l'interpretazione di circolari e risoluzioni dell'amministrazione finanziaria. Il che assume rilievo ai fini dell'esclusione dell'applicazione delle sanzioni, pur rimanendo il tributo dovuto in ogni caso. Questo perché le disposizioni regolamentari amministrative non possono annoverarsi tra le fonti di diritti ed obblighi, quindi, in tal senso, non sono vincolanti neppure nei confronti della stessa autorità che ne ha curato l'emanazione, pur mantenendo la libertà di rinnovare l'interpretazione adottata.⁶³

Il principio di affidamento si dimostra pienamente condiviso ed attuale, comportando tutto questo l'emergere della sua essenza di strumento capace di regolare i rapporti tra privati e pubbliche amministrazioni, al fine di rendere effettivo il rispetto delle posizioni giuridiche poste in essere e certi gli effetti giuridici conseguibili. Solo in questo modo si può salvaguardare la posizione di chi in buona fede ha riposto la propria fiducia nella stabilità delle indicazioni provenienti da interlocutori qualificati, quali appunto sono il legislatore o l'amministrazione finanziaria.

A tale fine, l'art. 10, comma 1, l. n. 212/2000⁶⁴ prevede che i rapporti tra amministrazione e contribuenti debbano essere improntati al rispetto della

⁶² L'esatto riferimento è rivolto agli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., senza tralasciare che fonte di ispirazione è anche quella che deriva dall'ordinamento comunitario.

⁶³ In tal senso, Corte di Cass., Sezioni Unite, sentenza n. 23031 del 10 marzo del 2007.

⁶⁴ Esattamente, nella sua dizione letterale, l'art. 10 della l. 212/2000 così riporta:

«1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. Limitatamente ai tributi unionali, non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti.

3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni

buona fede, elevando quest'ultima a regola di comportamento, in vista di un rapporto tributario più funzionale ed efficiente. Tale regola si risolve essenzialmente nel divieto di approfittare dell'errore del contribuente causato dall'agire dell'amministrazione.

Siffatte argomentazioni sono state sviluppate dalla Corte di Cassazione, sezione tributaria, nella sentenza n. 26143 del 16 ottobre 2019, alla quale va riconosciuto il merito di aver offerto, nella motivazione, una puntuale ricostruzione delle varie correnti giurisprudenziali che si sono sviluppate attorno alla portata applicativa di tale principio.

In tutto questo non mancano i richiami alle principali pronunce giurisprudenziali che hanno permesso, da un lato, di circoscrivere il più possibile la tutela dell'affidamento al dato letterale della norma e, dall'altro, di estendere quanto più possibile l'efficacia del principio in questione, fino ad arrivare a ricomprendere l'ipotesi in cui si riconosce il tributo non dovuto.

3.1.1 L'interpretazione estensiva del principio di affidamento

La lettura estensiva è quella che è stata espressa nelle prime pronunce che la Suprema Corte si è ritrovata ad emettere con riguardo al tema qui trattato, mentre la tendenza restrittiva si è riscontrata più nelle sentenze dell'ultimo decennio circa.⁶⁵

In particolar modo, significativa del primo orientamento è la sentenza della Corte di Cassazione n. 17576 del 10 dicembre 2002 nella quale è stato affermato che il principio generale, che si trova espresso nel primo comma dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, deve essere esteso anche al comma successivo, permettendo ciò che esso finisce con l'essere applicabile non solo alle situazioni espressamente enunciate dalla norma, da

caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.»

⁶⁵ Cfr. COMPORTI, G. (2020). *Il legittimo affidamento del contribuente quale via per un fisco più certo ed efficiente*, in *Il Tributario*, pubblicato a maggio.

ritenersi mera indicazione dei casi più ricorrenti, ma possano farsi valere pure nei confronti di una serie più ampia di ipotesi che è dato riscontrare nella concretezza dei fatti.

Questa interpretazione, a giudizio della Suprema Corte sembra quella più adatta a salvaguardare il vero senso dell'art. 10, nel rispetto del principio ispiratore dello Statuto e, *de relato*, della Costituzione, in virtù dell'espresso richiamo a quest'ultima che si rinviene nell'art. 1 della stessa normativa tributaria. È d'altra parte l'unica in grado di restituire il vero e pieno significato al contenuto del primo comma dell'art. 10.

Lo stato giuridico soggettivo di legittimo affidamento, sulla cui base è reclamabile la tutela che può esternarsi fino al punto di rendere inesigibile il tributo, richiede innanzitutto che l'amministrazione finanziaria, ponga in essere una situazione che in apparenza possa far propendere per la legittimità della determinazione assunta, favorevole al contribuente che ad essa, in buona fede, si conforma.

In una fase immediatamente successiva, bisogna riscontrare, in attinenza al caso reale, la sussistenza di quelle condizioni, quale la possibilità di individuare la norma di riferimento che può essere assunta ad ulteriore indice di sussistenza o meno dell'affidamento.

Per evitare interpretazioni fuorvianti dell'art. 10, i giudici di legittimità⁶⁶ hanno precisato poi che la condotta del contribuente deve essere riflesso dell'astratta osservanza delle disposizioni di legge, escludendo così quelle poste in essere per finalità elusive o finalizzate ad ottenere indebiti risparmi d'imposta.

Pertanto, nel momento in cui si rendano prospettabili situazioni di legittima aspettativa, che siano poi diretta conseguenza di condizioni oggettivamente riscontrabili, è fatto esplicito divieto all'amministrazione di attuare condotte che si dimostrino lesive del dovere di buona fede. In siffatte circostanze, deve ritenersi che l'intensità dell'affidamento, risultando fondata

⁶⁶ In tal senso vedasi Corte di Cassazione, sentenza n. 18218 del 5 giugno 2007.

su specifici atti dell'amministrazione, da cui sia dato desumere, ad esempio, il riconoscimento della correttezza della domanda di “condono” oppure l'ammissione ad un'agevolazione, ebbene in siffatte ipotesi l'inesigibilità non deve intendersi come limitata ai soli interessi o sanzioni, bensì è suscettibile di estensione anche alla prestazione tributaria in senso lato.

Alla luce di queste valutazioni giurisprudenziali emerge che il fatto che il legislatore nulla dica a riguardo delle vicende legate all'imposta, non deve intendersi come effetto dell'applicazione del principio enunciato nella massima latina “*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*”; al contrario, deve essere inteso più come una precisa e chiara scelta per cui è plausibile ritenere che anziché esigere sempre l'interpretazione favorevole al contribuente, il legislatore appare più orientato a valutare la singolarità di ogni caso.

Alla luce di questa ricostruzione la Suprema Corte si è impegnata, nelle sentenze pronunciate, a proporre una linea di lettura della tutela dell'affidamento che potesse superare la letteralità della norma considerata e renderla, invece, strumento al quale il contribuente possa fare ricorso, in presenza di precise circostanze oggettive, in modo da essere tutelato dall'applicazione del tributo, rappresentando le ipotesi contemplate dall'art. 10, comma 2, un mero esempio delle ipotesi più frequentemente riscontrabili.

3.1.2 L'interpretazione restrittiva dell'art. 10

La proposta di lettura dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, formulata in sede giurisprudenziale, ha in un primo momento incontrato l'adesione favorevole della dottrina, dimostratasi propensa, quindi, ad accogliere una lettura ampia del principio di affidamento.

Come già si è avuto modo di anticipare, però, si è trattato di una condizione momentanea, destinata ad essere soppiantata da qualche decennio a questa parte da una visione di tenore del tutto opposto. Questa tendenza si ricava dalla lettura di alcune sentenze pronunciate in seno alla giurisprudenza di legittimità più propense a restringere l'ambito applicativo della tutela,

adattando la buona fede e l'affidamento ad altri principi, pure essi qualificati costituzionalmente fondamentali; fra tutti, si pensi all'assioma dell'uguaglianza ex art. 3 Cost. oppure a quello di legalità enunciato nell'art. 23 Cost. e ancora l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, che rappresenta la diretta conseguenza dell'applicazione del principio di capacità contributiva rappresentato nell'art. 53 Cost.

A fondamento di questa nuova lettura del principio di affidamento si pone l'idea che lo Statuto accenna minimamente all'imposta, perciò tale circostanza è rappresentativa della chiara volontà del legislatore di limitare la tutela dettata nell'art.10 al solo ambito punitivo e risarcitorio. Proprio la circostanza che dichiara non dovuti gli interessi, *a contrario* rende desumibile che il tributo debba considerarsi dovuto. A voler pensare diversamente, infatti, si incorrerebbe nel rischio di invadere la sfera di competenza che è costituzionalmente riservata alla legge.

Alla luce di siffatte considerazioni, si perviene ad asserire che l'imposta è dovuta in ragione dell'applicabilità del principio di 'indisponibilità' dell'obbligazione tributaria, con l'effetto che la situazione di incertezza del contribuente, seppure derivi dal comportamento contraddittorio tenuto dall'amministrazione finanziaria, non può far ritenere l'inesigibilità dell'imposta dovuta, appunto perché l'art. 10 limita gli effetti della tutela ai soli casi di esclusione delle sanzioni e degli interessi moratori, senza incidere in alcun modo sul tributo.⁶⁷

Un'interpretazione di tal genere è frutto di due diverse argomentazioni: l'una che parte dal presupposto che non può riconoscersi valore vincolante alle circolari ministeriali, sulla base di una consolidata concezione elaborata dalla dottrina; l'altra è attecchita nella giurisprudenza della Suprema Corte fino ad essere cristallizzata nella sentenza n. 23031 emessa dalle Sezioni Unite il 2 novembre 2007.

⁶⁷ In tal senso si è pronunciata la Corte di cassazione nella sentenza n. 19479/2009,

Infatti, ritenere valevole il principio di vincolatività delle opinioni interpretative dell'amministrazione sarebbe eguagliabile a riconoscere ad essa un potere normativo, determinando una evidente lesione del principio della riserva di legge enunciato nell'art. 23 Cost.

3.2 L'interpello ed il principio di affidamento

L'altro aspetto che la sentenza della Cassazione n. 26143/2019 mette in luce attiene alla relazionalità intercorrente tra affidamento e interpello,⁶⁸ secondo quelle che sono le statuizioni dettate nell'art. 11 dello Statuto.

A tal riguardo è osservabile come il legislatore, da parte sua, prevede in modo esplicito la nullità degli atti impositivi emanati in contrasto con la risposta fornita dall'amministrazione finanziaria chiamata a pronunciarsi in seguito all'attivazione della procedura di interpello, la circostanza per cui l'art. 10 si limiti a richiamare esclusivamente la possibilità di escludere l'applicazione di sanzioni ed interessi è intesa come espressa intenzione di distinguere le due fattispecie.

Pertanto, l'art. 11 che tratta della questione della nullità di *«qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità della risposta»*, assume la valenza di normativa speciale e come tale limita l'amministrazione nel modo di rispondere all'istanza avanzata dal contribuente anche per quel che riguarda l'eventuale debenza del tributo, contravvenendo al principio generale di indisponibilità dell'obbligazione tributaria al quale, invece, si richiama l'art. 10.

⁶⁸ Si definisce interpello quella procedura attivata dal contribuente che, rivolgendosi all'amministrazione finanziaria, richiede di conoscere in via anticipata il parere di quest'ultima con riguardo all'applicazione di determinate norme tributarie ad un caso specifico e personale, rispetto al quale si riscontrano dubbi ed incertezze.

È lo strumento che meglio di altri estrinseca il valore riconosciuto al principio di collaborazione tra Fisco e contribuente, nel rispetto dell'art. 10, comma 1, l. 212/2000 e rispondente allo scopo di chiarire il quadro normativo vigente e suscettibile di concreta applicazione

Esistono varie tipologie di interpello che ne permettono la qualificazione in senso ordinario o probatorio piuttosto che antiabuso, disapplicativo, relativo ai nuovi investimenti.

Anche in questa circostanza è stato quasi provvidenziale l'intervento della cospicua giurisprudenza che con le sue pronunce ha reso generalmente confermato l'orientamento che tende a circoscrivere le previsioni statutarie, limitando la capacità di tutela solo al disposto normativo e ciò in quanto il tributo può considerarsi dovuto esclusivamente per il ricorrere della riscontrabile realizzazione dei presupposti impositivi.

Tenuto conto di questa impostazione di base, pronunciandosi con la sentenza n. 5934 del 25 marzo 2015, la Corte di Cassazione è arrivata al punto di limitare la portata applicativa dello Statuto, complessivamente inteso, affermando che le disposizioni in esso contenute, seppure siano da intendersi come espressione di principi connaturati al sistema normativo, non possono essere assimilate in alcun modo alla legge ordinaria, da intendersi come fonte normativa prevalente e perciò non possono rappresentare un parametro di valutazione di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in aperto contrasto con le stesse.

Se ne ricava che la tutela del legittimo affidamento, qualunque sia l'interpretazione estensiva che se ne voglia fornire, nelle condizioni attuali, assurge al rango di principio generale dell'ordinamento e rappresenta un valido motivo limitante del potere che può ritenersi attribuito all'amministrazione finanziaria.

Il rapporto tra questa e il contribuente non è più da intendersi come improntato ad un modello conflittuale, quanto piuttosto basato sul rispetto delle regole di correttezza e buona fede, in vista di una più piena attuazione dell'art. 97 Cost.

Definire con chiarezza quelli che devono reputarsi comportamenti "scorretti" dell'amministrazione è una valida occasione per valorizzarne il rapporto col contribuente, escludendo quella concezione, non molto risalente nel tempo, che riconosceva al fisco una posizione di prevalenza assoluta rispetto al soggetto passivo di imposta.

Da ciò si desume l'ulteriore valore del percorso riformatore intrapreso, al quale va riconosciuto il merito di aver consentito di conseguire un maggior consenso attorno all'imposta, nel rispetto della statuizione contenuta nell'art. 23 Cost.

Siffatti rilievi, portano a ritenere che la tutela concretamente riconosciuta a questo principio definisce un valido modo per testare la fondatezza del sistema democratico che dovrebbe coincidere con l'ordinamento nazionale attuale. Questo porta a non poter tralasciare di attribuire il giusto valore all'impegno assunto al fine di creare validi aspetti di assimilazione ad altri istituti che, invece, prevedono l'imposta come non dovuta con il chiaro intento di conferire maggiore rilevanza alla tutela del legittimo affidamento.

Uno degli strumenti attuabili in tal senso è il diritto di interpello; se da un lato è, infatti, imprescindibile riconoscerne le differenze riguardo ai casi di affidamento che si può fare discendere dalla sussistenza di circolari e risoluzioni, dall'altro lato si rende auspicabile, quantomeno, valutare se, riscontrando la sussistenza di determinate circostanze, il giudice possa procedere a disapplicare l'imposta stessa.

Ciò si verificherebbe nei casi di atti dal contenuto inequivocabile ovvero nel caso di condizioni valutabili in senso alternativo. Seguendo tale ragionamento si arriva a poter affermare che l'affidamento riposto su determinazioni precise e concrete dell'amministrazione può essere fatto valere come "interpello irrituale", rilevando come in questo caso l'esigenza di una piena tutela.

In tale ottica, l'art. 11 dello Statuto sembra giustificare la condizione di inesigibilità del tributo ogni qualvolta il contribuente si ritrovi innanzi una decisione dell'amministrazione difforme rispetto a quella che avrebbe dovuto essere la risposta fornita all'istanza di interpello.

Allorquando, invece, il fisco abbia manifestato formalmente il proprio punto di vista in modo definitivo ed intellegibile, sembra più opportuno

riconoscere come non dovuta l'imposta, tanto che si tratti di risposta ad interpello o di altra situazione, per evitare di dar luogo a discrasie che possono rilevarsi nel trattamento riservato a situazioni che in buona sostanza si dimostrano perfettamente eguagliabili. Il che comporterebbe la netta contrapposizione rispetto a quelli che sono i principi di buona fede, imparzialità e corretto andamento che rappresentano la nervatura portante dell'amministrazione, tenuta esplicitamente ad assicurare nella sua attività la parità di trattamento.

In questa prospettiva merita di essere presa in considerazione un altro punto di svolta rappresentato dal regime di adempimento collaborativo (d. lgs. 5 agosto 2015, n. 128), che prevede un costante contatto, in chiave preventiva, tra fisco e contribuente, costituendo ciò una valida opportunità di addivenire ad un comune intendimento, tenuto conto di quelli che sono gli elementi di fatto costitutivi della fattispecie.

Tale regime risponde all'esigenza di instaurare un rapporto di fiducia tra i soggetti coinvolti, finalizzato a migliorare la collaborazione e a tutelare l'affidamento dei contribuenti, aumentando nel contempo il livello di certezza del prelievo d'imposta.

3.3 L'invalidità degli atti impositivi: conseguenze e rimedi

Se si vuole creare un piano di raffronto tra l'ordinamento civilistico, amministrativo e tributario, uno degli aspetti di rilievo che emerge con tutta evidenza è la netta distinzione tra i diversi campi, data, tra le altre cose, l'inesistenza di norme generali che chiaramente definiscono i vizi dell'atto impositivo e le sue conseguenze.

Introdotta così la questione, è interessante rilevare come nel contesto tributario non si ravvisa l'esistenza di norme che sanciscono in modo espresso la sopravvenienza di "nullità" per mancata osservanza di una specifica regola. Ad esempio, nel caso delle imposte dirette, è stabilita la nullità degli avvisi di accertamento che non recano motivazione o risultano, altrimenti, non

sottoscritti oppure sono omesse indicazioni essenziali, come le aliquote applicate.

Lo Statuto del contribuente, inoltre, commina in modo espresso la nullità degli atti emessi d'ufficio quando non sono conformi alla risposta, seppure tacita, resa di fronte ad un interpello. In tutti questi casi, la nota caratteristica si rinviene nel fatto che si parla di nullità, senza però voler alludere all'atto 'privo di effetti', ipotesi ravvisabile nel campo del diritto civile quando il contratto si dice nullo. Di contro, tornando alla sfera finanziaria-tributarista, si verifica che l'accertamento, ammesso che sia viziato, si mantiene pur sempre efficace e se impugnato può essere annullato.

Ecco allora che, in contrapposizione con quanto avviene in ambito contrattuale, sul piano dei tributi la nullità è assimilabile all'illegittimità-annullabilità che investe i provvedimenti amministrativi. Ciò comporta che, anche quando la legislazione tributaria utilizza il termine 'nullità' non intende in alcun modo rendere applicabile ad essa la disciplina civilistica che il codice civile prevede e regola negli artt. 1418 e seguenti. Con l'effetto che le azioni esperibili per far valere le invalidità tributarie non sono né quella di nullità propriamente detta e disciplinata dagli artt. 1421 e 1422 cod. civ., né quella di annullamento dettata dai successivi artt. 1441 e 1442; bensì si tratta dell'azione di annullamento promossa innanzi al giudice tributario, in applicazione degli artt. 18 e seguenti del D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, in un arco temporale molto ristretto che si qualifica in termini decadenziali. Pertanto, è ragionevole affermare che la nullità degli atti tributari corrisponde, piuttosto che all'annullabilità dei contratti, a quella che vige nel diritto amministrativo.

3.3.1 La giurisprudenza in tema di ‘nullità tributaria’

Quel che di fatto si rinviene è la tendenza del legislatore, vertendo in materia di diritto tributario, di dettare una disposizione senza però chiarire la sanzione che si rende applicabile in conseguenza della sua stessa violazione.⁶⁹

Solo in alcuni casi è resa esplicita, in termini di nullità, la sanzione collegata alla violazione medesima e sulla questione la giurisprudenza ha assunto posizioni contraddittorie, talvolta affermando ed altre volte negando il principio di tassatività per quanto concerne le invalidità. Per chiarire quella che è la visione in materia, è significativa la posizione assunta dai giudici della Suprema Corte in caso di accertamenti notificati anticipatamente, ritenendoli invalidi pur se non si parla di nullità. A tal riguardo, il concetto che si elabora è quello per cui l’invalidità del provvedimento, anche se non espressamente prevista, *«deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo [...] di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante.»*⁷⁰

Analogamente, è stata giudicata nulla, pur se nessuna norma ne sancisce tale conseguenza, la cartella di pagamento emessa a seguito del controllo formale della dichiarazione, senza che il contribuente ne abbia ricevuto previo avviso. La nullità, secondo il punto di vista della Cassazione, è il risultato di una difformità dal modello normativo di consistente rilevanza, vale a dire l’instaurazione di un contraddittorio anteriore all’iscrizione a ruolo.⁷¹

⁶⁹ In tal senso Guicciardi, M. (2024). *I regimi di invalidità degli atti della amministrazione finanziaria*, in *Questione Giustizia*.

⁷⁰ Corte di Cassazione, sentenza n. 4543 del 5 marzo 2015 che nella sua formulazione tra l’altro ha richiamato la sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013, pronunciata da Corte Cass. a Sezioni Unite.

⁷¹ Si parla di ‘contraddittorio anticipativo’. Sul punto la Corte di Cassazione, da ultimo, con ordinanza n. 7620/2024, ha ribadito un principio rilevante per i contribuenti, vale a dire che deve essere riscontrata la nullità della cartella di pagamento, ove questa non sia stata preceduta dall’invio della comunicazione di irregolarità emersa nel corso della verifica.

Anche la violazione dell'obbligo di informazione, posto a carico dell'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, talvolta è stata giudicata invalidante. In particolare, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ha riconosciuto applicabile la nullità degli avvisi di accertamento in modo chiaro ed esplicito, così come in pochi altri casi è dato riscontrare. Questo, però non può far pensare che tutte le altre disposizioni sull'avviso di accertamento, non essendo accompagnate dalla previsione di una espressa sanzione, possano essere violate dall'Amministrazione finanziaria *sic et simpliciter*. A questo proposito può tornare utile fare esplicito riferimento alle disposizioni dettate nel capo IV-bis della legge sul procedimento amministrativo, esattamente la l. n.241/1990, dalla quale si ricava che, con riguardo agli atti amministrativi, non occorre che l'invalidità sia prevista espressamente⁷² dal momento che, secondo l'art. 21-octies della medesima fonte legislativa, è regola generale che ogni atto viziato da violazione di legge deve considerarsi annullabile.

Dunque, in linea generale, deve ritenersi che pure nei confronti degli atti tributari, debba farsi valere il principio secondo cui il provvedimento amministrativo, adottato in violazione di legge, sia da ritenersi invalido, derivandone che alla fine è un compito tipicamente esegetico quello attraverso cui è possibile individuare i casi in cui la violazione di legge comporta l'invalidità, oltre che quelli in cui quest'ultima non sussiste, contravvenendo alla legge generale.⁷³

In epoca anteriore all'anno 2005, il diritto tributario, allineandosi alle disposizioni vigenti in diritto amministrativo, ha utilizzato il termine 'nullità' per gli atti viziati, anche se poi, di fatto, si trattava di annullabilità. Una volta realizzatasi la riforma del procedimento amministrativo, conseguente all'introduzione della l. n.15/2005, ecco che ne è derivata la contrapposizione tra nullità-annullabilità, come avviene nel codice civile.

⁷² Una previsione espressa dell'invalidità, di contro, deve necessariamente esserci, relativamente agli atti del processo civile, stante quanto previsto dall'art. 156 c.p.c.

⁷³ Guicciardi, M. (2024). *I regimi di invalidità degli atti della amministrazione finanziaria*, cit.

La conseguenza del definirsi di un siffatto scenario, insomma, è quello per cui il provvedimento impositivo è nullo quando ricorrono alcune delle condizioni previste dall'art. 21-septies, comma 1, il quale esattamente statuisce: «È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge». Detta norma trova applicazione anche per i provvedimenti emessi dall'Amministrazione finanziaria, i quali si reputano nulli quando è applicabile l'art. 21-septies.

In definitiva, l'avviso di accertamento è nullo per mancanza di elementi essenziali quando non è sottoscritto; qualora sia intestato ad un soggetto che non esiste, intendendosi per tale una persona defunta come anche una società estinta; se la notifica è giuridicamente inesistente; nel caso in cui si riscontri la totale assenza di elementi essenziali, quale può essere la motivazione o la parte dispositiva. Il provvedimento impositivo, inoltre, è nullo quando è viziato da "difetto assoluto" e «negli altri casi espressamente previsti dalla legge». Altra statuizione non si rinviene, a tal riguardo, in diritto tributario.⁷⁴

La legge che regola il relativo processo stabilisce come trattare le nullità in senso debole, la cosiddetta annullabilità, ma non tiene conto della nullità, come conseguenza a più forte impatto. All'operatore del diritto è, quindi, devoluto il compito di ricercare nel sistema stesso la soluzione che possa reputarsi più adatta al caso di specie e poiché in diritto tributario non è previsto che possano promuoversi azioni meramente dichiarative, mentre è ammesso promuovere soltanto le azioni costitutive di annullamento, non sembra restare altra strada percorribile se non quella di ritenere la tutela del contribuente perseguibile mediante l'impugnazione dell'atto successivo a quello nullo e, in questa sede, far valere la nullità, come accertamento pregiudiziale all'accertamento dell'invalidità o dell'annullamento dell'atto che ne segue.

⁷⁴ Cfr. TESAURO, F. (2015). *Le nullità dei provvedimenti tributari*, in *Innovazione e diritto*, 5, pp. 30-39.

La giurisprudenza al contrario ha ritenuto che nell'ordinamento tributario possono trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non si dimostrino in contrasto con la normativa speciale di diritto tributario relativa agli atti del procedimento impositivo. Si nega, altresì, la possibilità che in diritto tributario valga il sistema dualistico delle invalidità in vigore nel diritto amministrativo, per cui, anche quando il provvedimento tributario è nullo nel senso pieno dell'espressione, proprio la nullità dovrebbe essere fatta valere mediante ricorso al giudice tributario, nel termine di decadenza stabilito per l'impugnazione di tali atti.⁷⁵

⁷⁵ Vedasi in tal senso Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 18448 del 18 settembre 2015; Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 24017 dell'11 dicembre 2015.

CONCLUSIONI

Alla luce delle recentissime riforme introdotte dal legislatore in campo tributario, è di tutta evidenza il crescente interesse per la tutela del contribuente al punto tale da favorire il proliferare di interventi normativi volti a disciplinare in modo particolare il regime di invalidità degli atti impositivi.

Si ritiene che le considerazioni vertenti su questo aspetto ben collimano con il tema della trattazione sin qui proposta e possono offrire lo spunto per elaborare delle conclusioni appropriate che permettano di fare il punto su quello che è, allo stato attuale, il contributo normativo e giurisprudenziale in materia.

Seguendo la scia di questa intenzionalità, è opportuno riflettere, in special modo, sull'applicazione della legge delega relativa alla fiscalità, la n. 111/2023 e del d.lgs. n. 219/2023 che ha modificato le norme relative alla validità ed ai vizi degli atti tributari, in modo da ridisegnare il sistema delle invalidità, riguardanti il ramo dell'amministrazione finanziaria, attraverso la definizione di alcune figure principali che sono: la "nullità" in senso proprio, ricadente sotto l'egida dell'art. 7-ter; la "annullabilità" di cui si occupa l'art. 7-bis; la "irregolarità", ex art. 7-quater, distinta dalle "invalidità" in senso stretto.

Non manca la parte di normativa indirizzata a quelli che sono i vizi dell'attività istruttoria, disciplinati opportunamente dall'art. 7-quinquies e della notifica degli atti impositivi e della riscossione, ai quali attiene la disciplina dettata dall'art. 7-sexies.

Sulla base, dunque, di quest'ultima riforma, i motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto, a pena di decadenza, sono, allo stato, deducibili in

giudizio mediante ricorso introitato innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non possono essere rilevati d'ufficio.

Dal lato della nullità, invece, è previsto che gli atti dell'Amministrazione finanziaria possono essere affetti da vizi che sono suscettibili di eccezione da sollevarsi in sede amministrativa o giudiziaria e sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, riconoscendo la vigenza del diritto alla ripetizione di quanto versato, fermo restando la valenza della prescrizione del credito.

Non costituisce vizio di annullabilità l'erronea indicazione di elementi come: l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; l'autorità amministrativa abilitata a ricevere, nel contesto dell'autotutela, le istanze di riesame dell'atto, anche relative al merito; i modi, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa che legittimamente possono essere aditi per far valere i motivi di impugnazione dell'atto.

In tema di vizi dell'attività istruttoria, emerge che, ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo, non sono utilizzabili gli elementi di prova acquisiti oltre i termini che lo Statuto del contribuente definisce utili per lo svolgersi di verifiche da parte dell'amministrazione stessa oppure eseguiti violando i principi costituzionali sanciti in tema di salvaguardia delle libertà fondamentali della persona. In tal senso, è significativo rilevare la circostanza per cui sono previsti termini stringenti per l'esecuzione degli atti da parte degli operatori dell'amministrazione finanziaria, che comportino verifiche presso la sede del contribuente. Detta permanenza, infatti, non può superare i trenta giorni lavorativi, parimenti prorogabili, ma solo in vista di situazioni che diano luogo a precise e motivate condizioni di complessità delle indagini ed eventuali nuovi accessi alla sede del contribuente sono ammessi per tempi più limitati, nel caso di osservazioni avanzate dal contribuente a conclusione delle operazioni di verifica. In questa prospettiva, le nuove verifiche devono essere condotte in prima battuta, previa autorizzazione del dirigente dell'ufficio, per

motivi espressamente indicati e, tra l'altro, in questo caso, i termini sono dettati con particolari differenziazioni, ogni qualvolta sia richiesto che la verifica si svolga presso la sede di imprese in contabilità semplificata ovvero di lavoratori autonomi.

La stessa notificazione degli atti impositivi o di riscossione è sottoposta a particolare esame da parte del legislatore che ha inteso far rilevare in particolar modo i vizi riscontrabili durante il suo compimento, ove risulti priva dei suoi elementi essenziali ovvero sia effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, del tutto privi di collegamento con il destinatario oppure estinti. In detti casi, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata qualora l'atto raggiunga lo scopo; d'altra parte, può essere fatta valere sempre che l'impugnazione sia stata proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento. La notifica invalida di un atto recettizio comporta l'inefficacia dell'atto stesso

Inoltre, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, dal momento dell'entrata in vigore della recente normativa, richiamata in apertura di queste osservazioni conclusive, sono validamente esplicabili soltanto nei confronti del destinatario, mentre non si possono estendere ai terzi, neppure se si tratti di coobbligati.

Motivo di ulteriore innovazione nel settore tributario è derivato dall'emanazione del D.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, denominato "Decreto Accertamento e che è andato intrecciandosi con le disposizioni dettate dal D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, a sua volta denominato "Decreto Statuto".

Particolare rilievo assume l'introduzione, in occasione di questa recentissima riforma del nuovo articolo 6-bis dello Statuto che, relativamente al diritto di accesso agli atti, esercitabile da parte del contribuente, sancisce nel suo primo comma che tutti gli atti devono essere preceduti, a pena di annullabilità, da un «*contraddittorio informato ed effettivo*», ciò anche nell'ottica di rispetto delle statuizioni pronunciate dalla Corte di Giustizia dell'Ue.

A tal riguardo si potrebbe obiettare che la portata innovativa della norma è di scarso rilievo perché l'accesso agli atti è stato già reso oggetto, nell'ordinamento nazionale, di specifica e dettagliata previsione in seno alla legge sul procedimento amministrativo, esattamente la l. n. 241/1990. Perciò, allorquando nell'art. 6-*bis* riconosce il legittimo diritto, in capo a chi si trovi direttamente coinvolto nella questione, di visionare nonché estrarre copia di documenti amministrativi, una siffatta affermazione potrebbe apparire meramente ripetitiva rispetto alle disposizioni antecedenti. Invece, la novità è effettivamente esistente e riconoscibile nel fatto che la nuova norma statutaria ha comportato, con la sua introduzione, un passo avanti rispetto alla situazione antecedente, inserendo il diritto di accesso nella sede più corretta che è quella del contraddittorio preventivo. In tal modo, la tutela del contribuente risulta anticipata alla fase immediatamente successiva a quella istruttoria e ciò costituisce una maggiore garanzia per il soggetto d'imposta passivo, oltre che l'effettiva realizzazione del contraddittorio informato, dal quale ci si attende un miglioramento nella qualità dell'azione amministrativa.

BIBLIOGRAFIA

ACCORDINO, P. (2024). *Il baratto amministrativo nella prospettiva dell'attuazione del tributo*, Padova, Cedam

ACETO, E. (2013). *L'accertamento tributario e l'utilizzo degli studi di settore: limiti della territorialità e garanzie dell'art. 53 della Carta costituzionale*, in *Innovazione e diritto*, 3.

ALLORIO, E. (1969). *Diritto processuale tributario*, Torino, Giappichelli.

BORIA, P. (2008). *Il sistema tributario*, Torino, Giappichelli.

CASSETTA, E. e FRACCHIA, F. (2021). *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè editore.

CELLENTANI, E. (2007). *Statuto del contribuente e retroattività tributaria*, in *Riv.e prat. Trib.*, p. 499 e ss.

CHIECHI, N. (2002). *Il diritto all'informazione nel rapporto giuridico d'imposta secondo lo Statuto del contribuente*, in *Boll. trib.*, p. 645 e ss.

COLAPIETRO, C. (2018). *La terza generazione della trasparenza amministrativa*, Napoli.

COLLI VIGNARELLI, A. (2005). *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, p. 501 e ss.

COMPORTI, G. (2020). *Il legittimo affidamento del contribuente quale via per un fisco più certo ed efficiente*, in *Il Tributario*, pubblicato a maggio.

DE FLORA, M. G. (2022). *La tutela dei diritti del contribuente nel procedimento tributario tra fattispecie interne e transnazionali*, Napoli, Editoriale scientifica.

DEL FEDERICO, L. (2007). *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, in "Diritti umani: Evoluzione, Tutela e Limiti", Università degli Studi di Palermo - Dipartimento Politica, Diritto e Società.

DEL FEDERICO, L. (2010). *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, Giuffrè.

DE MITA, E. (2000). *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in *Jus*, 1.

DE MITA, E. (2004). *Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria*, Milano, Giuffrè.

DEOTTO, D. (2014). *Evoluzione dell'accertamento: spunti di riflessione*, in Gruppo24ore.

FALSITTA, G. (2008). *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 45.

FANTOZZI, A. (2003). *Corso di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, p. 27.

FEDERICO, S. (2022). *Riflessioni sul diritto d'accesso agli atti tributari: la dialettica fra la tutela della privacy del contribuente ed il perseguimento dell'interesse fiscale dell'amministrazione finanziaria*, in *European journal of privacy law & technologies*, 1, pp.203-218.

FERLAZZO NATOLI, L. (1999). *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, pp. 755 e ss.

FERLAZZO, NATOLI L., ROMEO S. (2002). *La tutela del contribuente ex articolo 12 della legge n. 212/2000*, in *Bollettino tributario*, p. 1045 e ss.

GAFFURI, A. M. (2013). *I nuovi accertamenti di tipo sintetico*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, n. 3.

GALLO, F. (1979). *Problemi vecchi e nuovi di diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, pp. 532 e ss.

GALLO, F. (2007). *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, Il Mulino.

GUICCIARDI, M. (2025). *I regimi di invalidità degli atti della amministrazione finanziaria*, in *Questione Giustizia.it*

IORIO, A. (2014). *Le più frequenti contestazioni del fisco*, Ipsoa, Wolters Kluwers, Milano, pp. 113-121.

LATTANZIO, A. (2009). *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, Trani (BA), Ad Maiora editrice, p. 4

LUPI, R. (2000). *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè editore

LUPI, R. (2001). *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, Ipsoa

MARONGIU, G. (2010). *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, p. 9 e ss.

MELIS, G. (2018). *Disciplina dell'obbligazione tributaria in raffronto con la disciplina delle obbligazioni di diritto tributario*, in Seminario di studio *Le relazioni pericolose tra diritto civile e diritto tributario*, Corte di Cassazione, 18 aprile 2018.

NAPOLI G. e ROCCHI S. (2019). *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, Bari, Cacucci Editore.

NUSSI, M. (2010). *L'atto impositivo: i vizi*, in *Giustizia-tributaria.it*

OCCHIENA, M. (2002). *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè.

PICCIAREDDA, F. (2021). *La nozione di atto impositivo ai fini della definizione agevolata delle liti fiscali pendenti in nota a Corte cass. ordinanza n. 1913 del 28 gennaio 2021*

RAGUCCI, G. (2004). *Legalità tributaria e contraddittorio*, in *Riv. Dir. Fin.*, p. 271.

RIZZI, D. (2013). *Capacità contributiva e progressività del sistema tributario.* "Evoluzione e riforma dell'intervento pubblico: Scritti in onore di Gilberto Muraro, 2013, pp 1-6.

RUSSO, P. (1999). *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè editore.

SALVINI L. (2009), *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corriere Tributario*, 44, pp. 3570-3576.

SANTACROCE, B. (2017). *Atto impositivo. Parte prima*, in Studiosantacroce.it

SAVASTANO, L. (2020). *Scambio di informazioni bancarie e finanziarie*, in *Novità fiscali*, 2, pp. 75-82.

SOMMELLA, C. (2023). *La motivazione degli atti impositivi prima e dopo la delega fiscale*, in studiotributariovillani.it

TESAURO, F. (2015). *Le nullità dei provvedimenti tributari*, in *Innovazione e diritto*, 5, pp. 30-39.

TESAURO, F. (2024). *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, Utet.

TINELLI, G. (2001). *I principi generali*, in seno alla Relazione tenuta nel Convegno 'Lo statuto dei diritti del contribuente' tenuto a Perugia il 10 marzo 2001.

TOSI, L. (1999). *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, Giuffrè.

VIOTTO, A. (2002). *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Giuffrè editore, Milano, 1.

ZAGREBELSKY, G. (2002). *Sul giudizio di uguaglianza e di giustizia. A proposito del contributo di Livio Paladin*, in *Quaderni costituzionali*, 22(1), pp. 5-18.