

Dipartimento di Giurisprudenza

Dottorato di Ricerca in Scienze Giuridiche

Curriculum in Diritto Tributario - Ciclo XXXI

LA FUNZIONE GIUSTIZIALE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Alessandro M. A. Tropea

Matricola: 810419

Tutor: Ch.mo Prof. Maurizio Logozzo

Co-tutor: Ch.mo Prof. Nicola Sartori

ANNO ACCADEMICO 2017/2018

*A Lillo, Grazia Maria, Giuseppe e Damiano
al vero lato positivo della vita*

***“Gli organi dello Stato hanno l’onere (potere-dovere)
d’applicare nella loro integrità le leggi finanziarie,
non di spremere dai contribuenti meno abili
la maggior somma possibile a titolo d’imposta”***

**V. BOMPANI,
*L’imposta complementare progressiva sul reddito, Padova, 1940***

INDICE

Capitolo I

L'AZIONE GIUSTIZIALE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

1. L'oggetto della ricerca.....	1
2. Prime analisi sulla funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria.....	5
3. L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia. Dalla teoria di Enrico Allorio all'attuale sistema impositivo.....	10
4. Il principio di legalità e l'azione del fisco.....	16
5. Il 'giusto procedimento' tributario.....	24
5.1 (<i>segue</i>) proporzionalità.....	30
5.2 (<i>segue</i>) buona fede e legittimo affidamento.....	35
5.3 (<i>segue</i>) trasparenza.....	41
6. Una prima definizione di funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria.....	46

Capitolo II

LA PARTECIPAZIONE DEL CONTRIBUENTE AI PROCEDIMENTI TRIBUTARI QUALE PRESUPPOSTO PER L'ESPLETAMENTO DELLA FUNZIONE GIUSTIZIALE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

1. Premessa.....	49
2. Il principio di partecipazione nel procedimento amministrativo.....	52
3. L'esclusione del contribuente dalla partecipazione ai procedimenti tributari. Le ragioni della disciplina specifica.....	59
4. La tendenza del legislatore tributario (e della giurisprudenza) a ritenere la partecipazione uno strumento di difesa del contribuente sottoposto a controllo.....	70
5. La partecipazione del contribuente come primario strumento di giustizia dell'agire del fisco.....	78
6. La partecipazione del contribuente tra garanzia di difesa e cooperazione con l'amministrazione finanziaria.....	86

Capitolo III

I RIMEDI GIUSTIZIALI TRADIZIONALI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

1. Il contraddittorio nel diritto tributario e suoi riflessi giustiziali.....89
 - 1.1. Il principio del contraddittorio nel diritto dell'Unione europea.....106
 - 1.2. La posizione oscillante della Corte di cassazione.....111
 - 1.3. La posizione della Corte costituzionale.....114
2. Il diritto di accesso agli atti tributari e finalità di giustizia dell'amministrazione finanziaria.....118
 - 2.1. Il limite all'accesso ai documenti tributari come tutela dell'interesse erariale.....122
3. Il potere di autotutela tributaria.....127
 - 3.1. Il riesame del fisco come ripristino della legalità tributaria, ma l'annullamento d'ufficio non ha funzione giustiziale.....134
4. L'interpello: un caso di partecipazione atipico.....142
 - 4.1. La funzione giustiziale configurata dall'interpello.....148
5. Prime conclusioni.....152

Capitolo IV

NUOVE FORME DI DIALOGO PREVENTIVO TRA FISCO E IMPRESE

1. La nuova sfida del sistema tributario italiano: la certezza del diritto nei rapporti tra fisco e imprese.....157
2. Gli accordi preventivi tra amministrazione finanziaria e imprese a vocazione internazionale.....163
3. L'interpello sui nuovi investimenti.....175
4. L'adempimento collaborativo. La versione italiana della *cooperative compliance* delle grandi imprese.....183
5. Profili critici dei modelli collaborativi.....194

Capitolo V

IL CARATTERE COMPOSITIVO E NON 'GIUSTIZIALE' DEGLI ISTITUTI DEFLATTIVI DEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. Gli istituti deflattivi del processo tributario. Il perché della loro previsione.....	197
2. Brevi riflessioni sull'attuale quadro della litigiosità tributaria.....	204
3. Accertamento con adesione	207
4. Conciliazione giudiziale	211
5. Reclamo e mediazione	214
6. L'apparente funzione giustiziale del ricorso-reclamo e dell'istanza di mediazione tributaria.....	220
7. Gli istituti deflattivi del processo tributario come strumento di composizione consensuale di una determinazione già esternata dall'amministrazione finanziaria.....	224

Osservazioni conclusive. L'esigenza di codificare il principio di partecipazione del contribuente nei procedimenti tributari	229
--	-----

Bibliografia.....	237
-------------------	-----

Ringraziamenti.....	275
---------------------	-----

CAPITOLO I

L'AZIONE GIUSTIZIALE DELL'AMMINISTRAZIONE
FINANZIARIA

SOMMARIO: 1. L'oggetto della ricerca - 2. Prime analisi sulla funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria - 3. L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia. Dalla teoria di Enrico Allorio all'attuale sistema impositivo - 4. Principio di legalità e azione del fisco - 5. Il 'giusto procedimento' tributario - 5.1 (*segue*) proporzionalità - 5.2 (*segue*) buona fede e legittimo affidamento - 5.3 (*segue*) trasparenza - 6. Una prima definizione di funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria.

1. *L'oggetto della ricerca*

L'amministrazione finanziaria deve agire secondo giustizia¹. Con tale considerazione si vuole intendere quell'attività dell'autorità tributaria volta ad

¹ La legalità dell'azione dell'amministrazione finanziaria ha interessato la dottrina tributaria fin da quando la materia ha acquisito la compiuta autonomia rispetto agli altri rami del diritto. In particolare, senza pretesa di completezza, si citano le opere a cui si è fatto riferimento. In primo luogo, cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, ed. V, Torino, 1969, p. 11 ss. Per una ricostruzione etimologica del significato di giustizia, cfr. E. OPOCHER, voce *Giustizia (fil. dir.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1970, par. 8; H. KELSEN, *What is Justice? Justice, law and politics in the mirror of Science*, Los Angeles, 1957, p. 11; N. BOBBIO, *Sulla nozione di Giustizia*, Modena, 1951, p. 21. La ricerca della giustizia tributaria, intesa come legittima attuazione del rapporto obbligatorio intercorrente tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, rappresenta un tema che risente degli influssi del diritto amministrativo. Sul punto, cfr. A. FEDELE, voce *Diritto tributario (principi)*, in *Enc. dir.*, Ann., II-2, Milano, 2008; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, p. 59; E. DE MITA, *Introduzione*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 129; ID., *La legalità tributaria*, Milano, 1993, *passim*; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, p. 81; C. SACCHETTO, *Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento tributario*, in B. PEZZINI – C. SACCHETTO (a cura di), *Il dovere di solidarietà*, Milano, 2001, p. 167. Con riferimento al concetto di giustizia tributaria attinente ai parametri costituzionali e alle norme sovranazionali, cfr. G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, p. 31; S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *cit.*, p. 166; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 91; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, p. 72; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 44.

evitare o, se del caso, risolvere al proprio interno, in modo imparziale ed obiettivo, un conflitto con il contribuente, evitando che questi venga costretto ad adire il potere giudiziario per riportare la potestà impositiva del fisco all'interno del parametro legale².

Il tema oggetto della presente ricerca appare astruso, cioè per certi versi astratto ed enigmatico, perché nell'immaginario collettivo, non solo italiano, ma anche in quello maturato dagli altri ordinamenti a noi comparabili, l'individuo è concepito come quel soggetto che lotta contro l'azione oppressiva dello Stato per la difesa del proprio patrimonio ed, in generale, per la difesa dei propri diritti. Lotta – questa – che spesso viene giustificata dal fatto che l'attuazione del rapporto tributario ha ad oggetto l'apprensione, dal contribuente a favore dell'amministrazione, di imposte che appaiono come oscure ed insensate. Dunque, in questo contesto, parrebbe un paradosso concepire l'amministrazione finanziaria nella veste di organo deputato a rendere giustizia al contribuente, durante la fase procedimentale di attuazione dell'obbligazione tributaria³. Ma, come si vedrà, così non è.

² Concepire la Pubblica amministrazione come un organo di giustizia appare, ancora oggi, una forzatura ideologica, atteso che nell'immaginario collettivo, prima che in quello degli studiosi del settore, si avverte ancora un carattere fortemente autoritativo dell'amministrazione, la quale difficilmente si ravvede dai propri errori. Per una ricostruzione generale dell'argomento, soprattutto per l'importante analisi ricostruttiva del pensiero amministrativo, le cui nozioni sistematiche sono vevoli anche nel campo del diritto tributario, cfr. M. CALABRÒ, *La funzione giustiziale nella pubblica amministrazione*, Torino, 2012, p. 3 ss. Limitatamente ai profili tributari della funzione giustiziale, per una compiuta ricostruzione dell'argomento oggetto di analisi, cfr. M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, 2015, p. 95 ss. L'autore esamina le idee-chiave del pensiero di Allorio, al quale si riconduce la prima formulazione della funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria per via dell'opera *Diritto processuale tributario*, ed. I, Milano, 1942. A questa opera sono seguite ulteriori quattro edizioni, di cui l'ultima, la quinta, edita nel 1969.

³ Così H.D. THOREAU, *La disobbedienza civile*, 1849. Si osservino anche J. BUCHANAN, *The limits of Liberty: between Anarchy and Leviathan*, Chicago, 1975; M. ALLINGHAM - A. SANDMO, *Income tax evasion: a theoretical analysis*, Philadelphia, 1972, p. 139; C. CLARK, *Il mito della tassazione*, Roma, 1961, p. 11; M. CARMODY, *Future direction in tax administration or community confidence: the essential building block*, in C. EVANS - A. GREENBAUM (a cura di),

Ebbene, l'obiettivo principale del presente elaborato è quello di ricercare i caratteri e le potenzialità della funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria nell'ambito del diritto tributario. Per ricostruire il sistema di principi sul quale fondare e giustificare tale postulato, si procederà, dapprima, all'analisi del principio di legalità, cui ogni azione dell'autorità tributaria deve tendere e, successivamente, si osserveranno i principi in tema di buon andamento, imparzialità e trasparenza dell'amministrazione, sanciti dall'art. 97 Cost⁴.

Per precipitato logico, sarà esaminato il principio del 'giusto procedimento' amministrativo tributario, come variamente richiamato dallo Statuto dei diritti del contribuente e dalle varie disposizioni tributarie di ordine procedimentale, così da poter verificare se e in che misura l'attuale ordinamento riconosce rimedi giustiziali alternativi alle forme di giustizia ordinarie⁵. Da ultimo, nell'indagare le concrete modalità di tutela dei diritti dei contribuenti, si cercherà di comprendere

Tax Administration: facing the challenges of the future, Sydney, 1998, p. 257; V. BRAITHWAITE, *Tax system integrity and compliance: the democratic management of the tax system*, in V. BRAITHWAITE (a cura di), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*, Aldershot, 2003, p. 270; M. BALDINI - P. BOSI - P. SILVESTRI, *La ricchezza dell'equità*, Bologna, 2004, p. 261; V. FERRARI, *Diritto e società*, Roma, 2012, p. 67; G. TIEGHI, *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Napoli, 2012, p. 331. In argomento, da ultimo, cfr. V.E. FALSITTA, *Prelievo fiscale e civiltà*, Milano, 2018, p. 97 ss.

⁴ La dottrina e la giurisprudenza amministrativa hanno riconosciuto un valore precettivo all'art. 97 della Costituzione. In esso, dunque, è rinvenibile il parametro di valutazione della legittimità dell'attività amministrativa. In questo senso, cfr. F. VETRÒ, *Il principio di imparzialità*, in M. RENNA – F. SAIITA (a cura di), *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012, p. 91.

⁵ Per via di una attenta ricostruzione dottrinale in tema di procedimento tributario, cfr. G. ZITO – G. TINELLI, *L'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, ed. II, Milano, 2017, p. 681 ss.; A. MARCHESELLI – R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, p. 52; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 91; G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, p. 620; ID., *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, p. 264; F. MAFFEZZONI, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, p. 69. Da ultimo, cfr. G. RAGUCCI, *Contraddittorio e "giusto procedimento" nella giurisprudenza nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, p. 475.

se l'attuale assetto normativo è idoneo a garantire la piena esplicazione della funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria a favore del contribuente⁶.

Precisamente, trattando dei limiti del diritto partecipativo in ambito tributario, saranno presi in considerazione precisi istituti giuridici, quali l'interpello, il contraddittorio, l'autotutela, ma anche la conciliazione giudiziale, il reclamo, solo per citarne alcuni, e saranno osservati nell'ottica di "strumenti di garanzia, per il fisco e per il contribuente, funzionali all'attuazione imparziale della legge d'imposta"⁷. Per cui, non ci si limiterà alla loro disamina solo come strumenti di difesa del contribuente contro le ragioni avanzate dall'amministrazione finanziaria, bensì si cercherà di verificare se in tali istituti è rinvenibile una specifica funzione giustiziale dell'amministrazione. Cioè, si cercherà di capire se, nel partecipare a svariati momenti procedurali volti a facilitare l'incontro con il contribuente, prima che la pretesa tributaria divenga immodificabile, l'autorità fiscale debba solo prestare ascolto alle osservazioni esposte dal privato a sua

⁶ Stiamo vivendo una fase delicata del nostro sistema di attuazione del rapporto d'imposta. Si era partiti, grazie all'idea di Vanoni, poi ampliata da Visentini, con l'incardinare in capo al contribuente tutti gli obblighi formali per l'attuazione dell'imposta, quali la dichiarazione dei presupposti, la liquidazione dei tributi e il versamento del debito. Difatti, con la l. 11 gennaio 1951, n. 25, al centro della fase applicativa dei tributi venne collocato il contribuente con la sua dichiarazione dei redditi, mentre all'amministrazione finanziaria fu devoluto il compito di mero controllore. Come ha rilevato la dottrina, tutti gli interventi normativi successivi al 1951, passando anche per la legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, sono stati semplici perfezionamenti del c.d. "autoaccertamento" delle imposte di origine vanoniana. Purtroppo, oggi, sulla base delle leggi introdotte negli ultimi anni, il predetto sistema parrebbe non più idoneo a garantire un sereno rapporto amministrativo tra la parte pubblica e la parte privata. Non è un problema che riguarda la tecnica fiscale che sta alla base del sistema di autotassazione. Difatti, non sono qui messi in discussione l'autonoma valutazione dei presupposti da parte del contribuente, la dichiarazione dei valori economici e il versamento spontaneo dei tributi. La criticità del sistema dipende, invece, dalla forzatura legislativa che ha reso sproporzionati, rispetto al fine, gli oneri dichiarativi dei contribuenti a favore del fisco. Difatti, il c.d. "tasso di adempimento fiscale", chiamato anche *tax compliance*, è divenuto molto oneroso per tutti i contribuenti italiani, siano essi imprese che lavoratori autonomi; siano essi di grandi dimensioni che piccoli contribuenti.

⁷ Così G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 66. Dopo una attenta ricostruzione del quadro normativo di riferimento, l'autore riesce a ricondurre ad un istituto unitario le fattispecie che regolano la partecipazione del contribuente all'attuazione della legge tributaria.

difesa, oppure, in sede procedimentale, essa deve farsi parte attiva nel ricercare la giustizia delle proprie azioni.

In ultima analisi, l'obiettivo che la presente ricerca si prefigge di conseguire è quello di comprendere se la tutela del contribuente, in special modo delle situazioni giuridiche più deboli di cui esso è portatore, possa essere migliorata attraverso l'ampiamento dei rimedi di giustizia alternativi alla giurisdizione⁸.

Come si vedrà, tale visione, è attuale e conforme all'evoluzione della legislazione tributaria degli ultimi anni, la quale tende, sempre più, ad attribuire all'amministrazione finanziaria il compito di risolvere, in sede procedimentale, i conflitti e le controversie con i contribuenti. Seguendo tale impostazione, la tutela giurisdizionale dei diritti dei contribuenti comincia ad essere considerata dal legislatore una *extrama ratio*, da attivare (*ex post*) solo se il fine di giustizia non è stato perseguito (*ex ante*) dall'amministrazione in sede procedimentale⁹.

2. Prime analisi sulla funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria

L'analisi della funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria deve ruotare intorno a tre premesse di ordine generale. Preliminarmente, è necessario definire cosa si intende per “*giusta azione amministrativa del fisco*”; poi, occorre

⁸ Così come la materia civile e quella amministrativa, anche quella tributaria è stata interessata dall'avvento di forme alternative di giustizia. In ambito tributario, l'alternatività è posta in raffronto all'ordinario giudizio incardinato avanti ad un'autorità terza, deputata dall'ordinamento a decidere entro il perimetro statuito dalle parti per via della motivazione dell'atto impugnato e dai relativi motivi di difesa avanzati dal contribuente. Talvolta, il legislatore tributario ha introdotto veri e propri filtri prima di consentire al soggetto passivo l'accesso alla giurisdizione tributaria, vedasi l'istituto della mediazione-reclamo, altre volte invece ha semplicemente incrementato la funzionalità degli istituti deflattivi del processo, al solo fine di ridurre il numero delle liti, vedasi in questo caso l'estensione della conciliazione giudiziale anche per il giudizio di appello. Per una ricostruzione sistematica del tema, cfr. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, p. 88 ss.; ID., *Diritto tributario e 'Equivalent dispute resolution'*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 223 ss.

⁹ Cfr. M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, cit., p. 96.

capire entro quale “*spazio d’azione*” la funzione giustiziale dell’autorità tributaria produce effetti giuridici; infine, serve indagare “*l’effettiva utilità*” per i contribuenti nel ricevere giustizia da un’entità pubblica non ‘terza’, come invece naturalmente è il giudice tributario.

Ebbene, dare seguito al primo assunto significa tipizzare la nozione di giustizia all’interno dell’attività posta in essere dall’autorità tributaria. Nello specifico, come noto, l’azione del fisco è vincolata e deve essere posta in ossequio al principio di legalità, nel senso che è la legge che deve guidare il procedimento amministrativo che condurrà, a sua volta, l’Ufficio a maturare (o a non maturare) una specifica determinazione nei confronti del contribuente¹⁰. Ma, ai nostri fini, questo assunto non basta a definire il concetto di ‘giusta azione’, perché porterebbe l’interprete a convincersi che l’azione del fisco potrà definirsi ‘giusta’ solo se essa risulterà conforme alla legge. Cioè, una tale concezione di giustizia rischierebbe di coniare un concetto errato, quello di legalità dell’azione del fisco come osservanza del semplice ‘formalismo legislativo’. Per cui, un’azione così intesa rischierebbe di creare un sistema tributario rigido e non adattabile alle variegate sfaccettature

¹⁰ In una matrice marcatamente amministrativista, il procedimento in uso all’amministrazione finanziaria, volto al soddisfacimento dell’obbligazione tributaria e al suo controllo, si sostanzia nella molteplicità di atti a formazione progressiva. Difatti, come noto, al procedimento istruttorio, interno all’Ufficio, segue l’effettiva (eventuale) azione di accertamento nei confronti del contribuente, il quale, se non dovesse impugnare l’atto impositivo o non dovesse prestare acquiescenza all’intimazione dell’autorità, obbliga quest’ultima a procedere all’iscrizione a ruolo dei maggiori tributi accertati. Per cui, ad ogni singolo procedimento corrispondono specifiche regole che guidano, in maniera vincolata, l’amministrazione finanziaria ad agire nei confronti del soggetto passivo. Ad ogni singola determinazione cui giunge l’Ufficio segue, in progressione, l’apertura di un successivo procedimento. Tutto ciò, come detto, per garantire la pronta e sollecita riscossione dei tributi dovuti. Con riferimento ai temi procedurali tributari, cfr. G.M. ESPOSITO, *Il Sistema amministrativo tributario italiano*, Milano, 2017, p. 129. Con riferimento, invece, alle dinamiche metodologiche dei procedimenti tributari, cfr. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, p. 75; ID., *Il ‘giusto procedimento’ tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, p. 161; R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: si pagano le imposte quando qualcuno le impone*, Roma, 2017, p. 19.

pratiche, le quali richiedono il rispetto del principio della proporzionalità, della buona fede e la cause di non punibilità del contribuente incolpevole¹¹.

Invero, tralasciando la distinzione esistente tra giustizia come legalità e giustizia come valore¹², l'orientamento prevalente in dottrina è quello di considerare 'giusta' l'azione dell'autorità fiscale se ed in quanto essa agisce all'interno di un quadro di regole (che compongono il procedimento), nel rispetto delle quali deve formarsi il potere del fisco¹³. Dunque, creando una rete di regole, l'ordinamento da opportunità alle parti di far valere i loro diritti e interessi all'interno di un procedimento funzionalizzato ad attuare gli obiettivi statali. Per cui, sarà 'legittima' l'attività dell'amministrazione finanziaria se il potere di cui essa si serve per raggiungere gli scopi prefissati dal legislatore si è formato all'interno di un orizzonte normativo (dunque, con pieno rispetto del principio di legalità) che abbraccia e ricomprende altri principi generali, quali, in primo luogo, l'imparzialità e la parità di trattamento¹⁴.

¹¹ La condotta dell'autorità tributaria, oltre ad essere caratterizzata da una definizione giuridica di legalità, è caratterizzata anche da una definizione politica. Precisamente, tutti i consociati devono concorrere e farsi carico della finanziabilità delle pubbliche attività, ciascuno in base alla propria forza economica o in base all'intensità della loro partecipazione al godimento dei pubblici servizi. Per cui, l'amministrazione finanziaria di uno Stato deve operare per salvaguardare il principio di compartecipazione dei cittadini alle pubbliche spese. In questo senso, cfr. L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938, p. 181; A. HENSEL, *Steuerrecht*, Berlino, 1933, p. 39; E. BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*, Tubinga, 1926, p. 111. Con riferimento agli aspetti decisionali delle autorità fiscali in materia di accertamento e riscossione dei tributi, cfr. J. BUCHANAN, *The limits of Liberty: between Anarchy and Leviathan*, cit., p. 73 ss.

¹² Cfr. E. OPOCHER, *op. cit.*, par. 8.

¹³ È preferibile parlare di 'procedimento tributario', piuttosto che di 'procedimento d'imposizione', per meglio indicare che le attività del privato rivestono anche una funzione pubblicistica. Cfr. A.F. BASCIU, voce *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989.

¹⁴ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 10 ss. L'autore ha ritenuto la giustizia tributaria come un concetto giuridico che si sostanzia "nella esigenza della esatta ed effettiva applicazione della legge, nella eliminazione dell'evasione, nell'adempimento di tutti gli obblighi tributari costituiti per legge". Inoltre, prosegue Allorio, "è vano che la legge tributaria sia giusta, se ingiustizia e disparità di carichi affiorino nella sua applicazione". Dunque, per l'autore, il diritto tributario non è un diritto formale, ma un diritto sostanziale che vincola l'amministrazione ad agire secondo giustizia, nel senso di pieno rispetto della legalità, applicata con parità di

Con riferimento al secondo aspetto, quello relativo allo “spazio d’azione” entro il quale la funzione giustiziale produce effetti, occorre precisare sin d’ora che l’effettività della tutela dei contribuenti, garantita attraverso l’azione “giusta” (*rectius*, aderente al diritto) dell’amministrazione finanziaria, non rappresenta il tentativo di “soppiantare” la tutela giurisdizionale. Anzi, la prima forma di tutela dei diritti dei contribuenti continua a rinvenirsi avanti al giudice tributario, il cui operato, tuttavia, ben può coesistere ed essere integrato da ampie forme di tutela procedimentale¹⁵. Semplicemente, riprendendo quanto già accennato in tema di legalità, l’attuazione delle prerogative del fisco (accertamento, controllo, riscossione, irrogazione sanzioni), se effettuate in conformità alla legge, potrebbero prevenire o eliminare le distorsioni del rapporto giuridico d’imposta intercorrente tra l’amministrazione finanziaria e il contribuente, senza la necessità di attendere l’intervento del giudice¹⁶.

Dunque, riconoscere una funzione di giustizia al solo potere giudiziario potrebbe presumibilmente portare ad una limitazione della tutela dei contribuenti nei confronti dell’operato dell’amministrazione finanziaria, atteso che, se così fosse, verrebbe garantita all’obbligato solo una “giustizia tribunizia” e preclusa, invece, una “giustizia procedimentale”, la quale, come noto, rappresenta la forma di giustizia che “arriva prima” di ogni altra.

trattamento ed imparzialmente. In questo senso si è orientata la dottrina odierna. Sul punto, cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, ed. XIII, Torino, 2017, p. 162; A. URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2017, p. 47; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, ed. V, Torino, 2017, p. 245; A. MARCHESELLI – R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, 85; P. RUSSO – G. FRANSONI – L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, ed. II, Milano, 2016, p. 130.

¹⁵ Cfr. M. CALABRÒ, *La funzione giustiziale nella pubblica amministrazione*, cit., p. 4; M.P. CHITI, *L’effettività della tutela avverso la pubblica amministrazione nel procedimento e nell’amministrazione giustiziale*, in AA.VV. (a cura di), *Scritti in onore di Pietro Virga*, Milano, 1994, p. 546.

¹⁶ Sul punto, cfr. A. CIOFFI, *L’interesse pubblico nell’azione amministrativa*, in *Dir. amm.*, 2015, p. 797 ss. L’autore, per via di un’attenta distinzione tra l’interesse specifico e l’interesse generale cui tende l’amministrazione pubblica, evidenzia che l’autorità statale orienta la propria azione alla giustizia, intesa come attività posta in conformità al potere legale, precostituito dalla legge.

L'ultima premessa attiene al tema della "terzietà" e dell' "indipendenza" dell'organo amministrativo, non giurisdizionale, deputato a garantire al contribuente la giustizia in sede procedimentale. Come noto, creare giustizia in sede amministrativa comporta un'attribuzione di funzioni in capo ad organi che appartengono alla medesima amministrazione, della quale il privato ne contesta l'azione. Sicché, per astrazione logica, il soggetto non potrebbe essere il destinatario di alcuna giustizia se l'organo ivi deputato alla funzione appartiene alla medesima articolazione dell'Ufficio che ha emesso una determinazione non conforme alla legge¹⁷. Tuttavia, se l'ordinamento non ammettesse che tra le funzioni devolute all'amministrazione vi rientri anche quella di "fare giustizia" in sede procedimentale¹⁸, nell'accezione di perseguimento della propria attività nel rispetto non solo delle norme di riferimento, ma anche dei principi di equità, correttezza e buona fede, si rischierebbe, per assurdo, di concepire un'amministrazione legittimata ad operare al di fuori della legge, cioè deresponsabilizzata dal fatto che, "comunque andrà", il contribuente potrà sempre invocare giustizia avanti al giudice¹⁹. Quindi, ben può e ben deve un organo 'non

¹⁷ Come rilevato da M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, cit., p. 111, l'identificazione in capo all'amministrazione finanziaria di ruoli di "parte" e di "giudice" rende impossibile il riscontro del requisito di terzietà. Per cui, è dubbio che il rimedio alla lite effettuato dall'autorità tributaria possa garantire quel livello di neutralità "che è connotato necessario di una reale attività decisoria indipendente". È dal diritto amministrativo che si rinvencono i requisiti minimi affinché un'amministrazione possa eseguire una vera funzione di giustizia. Analiticamente, l'autorità che agisce in modo neutrale deve porsi in una posizione di estraneità, dunque di indipendenza, ed indifferenza, cioè di imparzialità, rispetto alla materia oggetto del contendere.

¹⁸ Cfr. G. TERRACCIANO, *La giustizia nell'attività amministrativa. Prime riflessioni sulla rilevanza delle modifiche alla legge n. 241 del 1990*, in G. CLEMENTE DI SAN LUCA (a cura di), *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005, p. 29.

¹⁹ In questi termini si esprimeva già V.E. ORLANDO, *La giustizia amministrativa*, Milano, 1901, p. 656. Per una analisi più recente, cfr. F. CAMMEO, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, Milano, 1991, p. 60.

terzo' generare giustizia nei confronti dei soggetti, verso i quali la potestà amministrativa è direzionata²⁰.

3. L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia. Dalla teoria di Enrico Allorio all'attuale sistema impositivo

Fatta questa breve ricostruzione metodologica del campo di indagine, va precisato che, nel passato, la generale attività giustiziale della Pubblica amministrazione è stata osservata con diffidenza. Precisamente, considerare l'amministrazione dello Stato come un organo dal cui operato potesse discendere il servizio di giustizia a favore del privato risultava quasi come la manifestazione di una "giustizia graziosa", cioè una sorta di concessione del sovrano a favore del suddito²¹. L'attuale visione del tema è radicalmente cambiata. Oggi, la funzione giustiziale dell'amministrazione è considerata un vero e proprio dovere di condotta che deve essere osservato da qualsiasi ramificazione della Pubblica amministrazione, che risulti dotata di quei tipici poteri volti ad incidere sui diritti dei privati.

Limitatamente alla disciplina tributaria, il concepire l'autorità fiscale come un organo di giustizia è stato un tema oggetto di importantissimi approfondimenti da parte della dottrina²². Le prime analisi organiche sul punto sono risalenti al

²⁰ Cfr. M. GIOVANNINI, *Amministrazioni pubbliche e risoluzione alternativa delle controversie*, Bologna, 2007, p. 10.

²¹ In questi termini M. CALABRÒ, *La funzione giustiziale nella pubblica amministrazione*, cit., p. 4; G.C. DE MARTIN, *Gli interessi dei cittadini e l'azione dell'amministrazione davanti al giudice: l'evoluzione della giustizia amministrativa*, in AA.VV. (a cura di), *L'amministrazione in cammino*, Milano, 1984, p. 193.

²² Il riferimento è senz'altro a E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 9 ss. Come si è già osservato, la magistrale opera dell'autore costituisce il fondamento del diritto tributario, inteso come materia di indagine autonoma dagli altri rami del diritto. All'interno dell'opera, il concetto della funzione dell'amministrazione finanziaria come organo di giustizia è concentrato nel secondo capitolo, con particolare riferimento ai paragrafi che vanno dal 9 al 16.

1942, grazie alla prima edizione del *Diritto processuale tributario* di Enrico Allorio, poi rinnovate con la quinta ed ultima edizione del 1969²³.

Nella teoria alloriana assume posizione centrale l'attività dell'amministrazione finanziaria, la quale deve svolgersi attraverso il procedimento amministrativo d'imposizione, regolato rigidamente e inderogabilmente dalla legge. Proprio questa centralità dell'attività d'imposizione porta Allorio a valorizzare la funzione dell'amministrazione finanziaria come organo di giustizia. Precisamente, secondo l'autorevole studioso, detta attività "non s'esaurisce nella funzione giurisdizionale, ma abbraccia la funzione amministrativa"²⁴. Egli vede nel fine di giustizia l'occasione per l'ordinamento di "tradurre in realtà concreta il diritto costituito, con vittoria sopra gli ostacoli che

²³ Il magistero di Enrico Allorio è stato ampiamente osservato dagli studiosi del diritto, sia con riferimento alle sue opere di teoria generale del diritto, che come illustre ideologo del diritto processuale civile. Dall'attività scientifica di Allorio è stato possibile esaminare la ricchezza, l'originalità, l'ampiezza degli orizzonti scientifici, che vanno oltre il diritto tributario, del quale egli risulta uno dei massimi teorici della disciplina. Si osservino, senza pretesa di esaustività, F. TESAURO, *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), cit., p. 43; F. MOSCHETTI, *I valori dello stato di diritto nel pensiero di Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), cit., p. 59; S. CIPOLLINA, *Enrico Allorio e la scuola pavese: il "diritto processuale tributario" nei documenti dell'archivio Grizziotti di Pavia*, in G. RAGUCCI (a cura di), cit., p. 77; M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, in G. RAGUCCI (a cura di), cit., p. 95; G. RAGUCCI, *Il principio di pregiudizialità-dipendenza nell'opera di Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), cit., p. 141; E. DE MITA, *Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), cit., p. 1; ID., *Maestri del diritto tributario*, Milano, 2013, p. 23; ID., *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in C. CONSOLO (a cura di), *L'opera di Enrico Allorio fra teoria generale e sensibilità storica. Atti del Convegno Università di Pavia*, 12 novembre 1999, Padova, 2004, p. 133; C. CONSOLO, voce *Allorio, Enrico*, in I. BIROCCHI – E. CORTESE – A. MATTONE – M.N. MILETTI (a cura di), *Dizionario biografico dei giuristi italiani*, vol. I, Bologna, 2013, p. 1072; ID., *La figura e l'opera di Enrico Allorio, giurista "generale"*, in C. CONSOLO (a cura di), cit., p. 15; ID., *Enrico Allorio e mezzo secolo di Sua direzione della Giurisprudenza italiana*, in *Giur. it.*, 1995, p. 1; N. IRTI, *Enrico Allorio e la scuola bettiana*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, in C. CONSOLO (a cura di), cit., 113; G. TARZIA, *La vita e l'opera di Enrico Allorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1995, p. 631; A. ATTARDI, *Ricordo di Enrico Allorio*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1994, p. 889; C. MANDRIOLI, *Per il compimento del quinquennio d'insegnamento di E. Allorio quale professore ordinario fuori ruolo*, in *Riv. dir. civ.*, 1990, p. 749; G. GAFFURI, *L'ammirevole insegnamento di Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), cit., p. 19; ID., *Il magistero di Enrico Allorio in diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, p. 396.

²⁴ Così E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, p. 12.

vi si frappongono”²⁵. Il senso è che l’attuazione del diritto nella fattispecie concreta compete agli organi dello Stato²⁶. Dunque, l’amministrazione finanziaria è chiamata ad applicare la legge, in ossequio ai principi costituzionali, con imparzialità e secondo i principi di trasparenza e buon andamento (art. 97 Cost.), evitando discriminazioni e disparità di trattamento, preservando la legalità dell’imposizione e il rispetto del principio di capacità contributiva²⁷.

Secondo Allorio, l’attività della finanza è orientata a soddisfare due scopi. Da un lato, l’autorità fiscale persegue un “*fine specifico*”, il quale di sostanza nella soddisfazione di un interesse di parte, a cui essa è istituzionalmente preordinata, che è quello di accertare e riscuotere i tributi. Dall’altro lato, unitamente al fine specifico, l’ente persegue un “*fine generico*” che è il fine di giustizia, cioè uno scopo che consiste nell’espletare la propria azione in maniera imparziale nei confronti dei destinatari delle prerogative pubbliche, i contribuenti²⁸.

²⁵ Ancora E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 12.

²⁶ Per Allorio, tutta la Pubblica amministrazione, ma soprattutto quella avente come prerogativa la tutela dell’interesse fiscale, non è estranea allo scopo di giustizia. Ciò perché, nella maggior parte dei casi, la giustizia, soprattutto, come detto, quella fiscale “*non s’attua tutta nel processo tributario*”, ma spesso al di fuori di essa. Come osservato da M. LOGOZZO, *L’amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, cit., p. 109, in un ordinamento in cui l’assolvimento dell’obbligo tributario è ricondotto esclusivamente all’azione del contribuente e all’amministrazione finanziaria, invece, è riservato il solo compito di controllo, è impensabile che i conflitti sorti tra di essi abbiano quale unico sbocco quello del processo. Difatti, a partire dagli anni ’90, il legislatore ha introdotto svariati istituti aventi una funzione di risoluzione o composizione delle controversie in sede amministrativa.

²⁷ L’organo finanziario – esprime Allorio – può certamente esercitare una funzione ‘giustiziale’, purché esso non si identifichi con una delle parti del rapporto tributario, né si trovi in un rapporto di superiorità gerarchica con l’altra parte del rapporto. In questi termini, cfr. F. MOSCHETTI, *I valori dello Stato di diritto nel pensiero tributario di Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), cit., p. 67.

²⁸ Precisamente, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 13, afferma che “*La pubblica amministrazione reca, costituzionalmente, in sé cotesta duplicità di scopi; e anche, del pari costituzionalmente, la regola per risolverla quando degeneri in conflitto. Poiché quando, nell’attività dell’amministrazione, il fine amministrativo specifico contrasti col fine generico di giustizia, quest’ultimo deve prevalere*”. L’autore, dunque, giustifica la ‘supremazia’

Questa giustizia, sostiene Allorio, non è semplicemente attuazione corretta della legge da parte dell'amministrazione finanziaria, ma è attuazione di essa affinché venga data soluzione ad una lite, attuale o potenziale, intercorrente tra le parti del rapporto d'imposta. Più precisamente, egli specifica che la lite sorge per la discorde applicazione che le parti fanno della medesima legge, sicché, in questa circostanza, la pretesa del fisco, affinché non venga 'resistita' dal contribuente, deve a quest'ultimo risultare come giusta, cioè come la risultante di una scelta imparziale che l'autorità finanziaria ha fatto di un comando legale già precostituito.

Conducendo ad unità il pensiero di Allorio, si può dire che il soggetto passivo può essere destinatario di decisioni giuste, già in sede amministrativa, rese dall'autorità finanziaria, se questi è messo nelle condizioni di integrare le informazioni che la parte pubblica si accinge ad elaborare nella fase istruttoria²⁹. In questo senso, l'amministrazione finanziaria, in un momento procedimentale antecedente alla maturazione della propria determinazione finale, se interagisse con il contribuente, affinerebbe le proprie informazioni grazie all'apporto fatto dal soggetto passivo³⁰.

Dunque, questa forma di agire pubblico, preconizzata da Allorio, con modalità precauzionale³¹, proietta i propri vantaggi a favore sia della stessa

dell'amministrazione finanziaria, in raffronto ai rapporti intrattenuti con il contribuente, proprio perché con essa si esprime l'onere di agire secondo giustizia.

²⁹ Cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., p. 131.

³⁰ Osserva M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, in G. RAGUCCI (a cura di), cit., p. 95 ss., che il diritto tributario è imperniato intorno all'agire dell'autorità fiscale. Tale centralità è prevista dal legislatore affinché l'amministrazione finanziaria goda di un ventaglio d'azione ampio proprio per agire secondo giustizia. Difatti – esprime l'autore – l'amministrazione finanziaria dovrebbe esercitare quotidianamente il fine di giustizia, così da prevenire e, se del caso, comporre la lite già in sede amministrativa in accordo con il contribuente.

³¹ Il termine "precauzione" è la parola chiave che identifica questa forma di interazione tra le parti del rapporto d'imposta in sede istruttoria. Generalmente, nel linguaggio giuridico, agisce con precauzione colui che vuole ridurre il rischio di sbagliare. In questo senso, l'amministrazione finanziaria, in un momento procedurale antecedente alla maturazione della propria determinazione finale, se interagisse con il contribuente, sarebbe posta nelle condizioni di ampliare la cognizione sul caso oggetto di verifica e, dunque, ridurrebbe il rischio di veder ritenuta errata la sua istruttoria avanti al giudice tributario.

amministrazione finanziaria che del contribuente. La prima, agendo con precauzione, dilata il quadro informativo entro il quale maturare la propria convinzione sul contribuente esaminato e sulla legalità delle operazioni oggetto di verifica. Nello stesso frangente, il soggetto passivo, prendendo parte all'attività procedimentale condotta dal fisco, vedrebbe assorbite le proprie considerazioni già nell'atto finale che chiude il procedimento di accertamento. Ciò equivale a dire che il suo diritto di difesa verrebbe prontamente garantito già in sede amministrativa, col beneficio di poter evitare di adire l'autorità giurisdizionale per 'ricevere' giustizia³².

Più precisamente, negli ultimi anni, questo rinnovato concetto di cooperazione-collaborazione sta ispirando il legislatore italiano ad introdurre istituti volti a favorire rapporti ravvicinati tra fisco e contribuente. Infatti, si assiste, da qualche tempo, ad un incremento delle forme di dialogo tra le parti e, con riguardo alla giurisdizione, si assiste ad una continua deprocessualizzazione delle controversie tributarie dovuta all'incremento delle forme di deflazione del processo, quali il reclamo, la mediazione, la conciliazione giudiziale³³.

³² Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 19; M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia nel pensiero di Enrico Allorio*, cit., p. 831. La partecipazione del privato ai procedimenti condotti dall'amministrazione finanziaria assume una funzione servente, nel senso che il confronto tra le parti integrerebbe e completerebbe le informazioni. Attinenti il tema sul quale l'ufficio dovrà maturare la propria determinazione finale. Proprio nell'ambito tributario, non dovendo l'amministrazione finanziaria operare alcuna scelta, ma soltanto stabilire se sussistono o meno i presupposti indicati dalla legge per l'emissione di un provvedimento, questa si dovrebbe servire della partecipazione del contribuente per acquisire una migliore conoscenza della realtà oggetto di esamina fiscale.

³³ Gli ultimi dati sul processo tributario pubblicati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze danno piena conferma che la numerosità delle liti presso le Commissioni tributarie è in diminuzione, per via dell'ampio ricorso, da parte dei contribuenti e delle medesime Agenzie fiscali, alle forme alternative del processo. Analiticamente, a fronte di 807.817 liti pendenti presso le Commissioni tributarie provinciali e la Commissioni tributarie regionali al 31 dicembre 2003, si è passati a 469.048 del 31 dicembre 2016, cioè una riduzione di quasi la metà delle liti in solo tredici anni. Un'ulteriore informazione, di notevolissima importanza, è la seguente: solo il 9% degli atti impositivi emessi dall'amministrazione finanziaria subisce il vaglio della giurisdizione tributaria. Ciò significa che il restante 91% delle vertenze tributarie viene definito "fuori" dal processo tributario, passando detti atti dalle fasi amministrative di mediazione-reclamo, oppure,

Un palmare esempio di quanto detto si riscontra nella legge delega 11 marzo 2014, n. 23, la quale, nel prevedere il rafforzamento del dialogo tra le parti del rapporto d'imposta, ha stimolato l'introduzione nell'ordinamento di tre nuovi istituti aventi una marcata impronta collaborativa. In primo luogo, è stato introdotto l'adempimento collaborativo, noto anche come *cooperative compliance*, disciplinato dal titolo III del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128; in secondo luogo, è stato introdotto l'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale, statuito dal d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147; da ultimo è stato introdotto anche l'interpello sui nuovi investimenti, previsto dal provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016. Unitamente a ciò, anche la riforma dell'istituto dell'interpello, di cui all'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, e quella della disciplina dell'abuso del diritto, di cui all'art. 10-bis dello Statuto, rientrano tra quegli interventi normativi che evocano un forte contenuto collaborativo, puntando ad eliminare, in sede amministrativa, il sorgere di potenziali conflitti tra le parti tramite la creazione di un quadro interpretativo della legge certo ed imm modificabile³⁴.

ancor prima, dall'adesione all'accertamento da parte del contribuente. Per una compiuta analisi del monitoraggio del contenzioso tributario, cfr. MEF, Dipartimento delle Finanze, Direzione Giustizia Tributaria, *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Commissioni tributarie*, Roma, 2016, p. 3 ss.

³⁴ Si veda D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento tributario alla compliance*, Milano, 2017, p. 8, la quale, nell'esaminare il recente quadro normativo, evidenzia che il legislatore tributario inizia ad introdurre istituti giuridici volti ad amplificare le occasioni di incontro tra contribuente e amministrazione finanziaria, prima che il soggetto passivo esegua le formalità dichiarative che è obbligato a rispettare. L'autore scorge che la partecipazione *ex ante* del contribuente assume la forma di "interlocuzione" con i controllori, il cui obiettivo è quello di consentire alle medesime parti del rapporto l'applicazione della normativa tributaria senza il pericolo di future contestazioni interpretative sul dichiarato. Dunque, si pone l'attenzione sul concetto di certezza del rapporto tributario, non già in relazione all'immutabilità della fattispecie tributaria dichiarata oggetto di controllo, bensì in relazione alla corretta interpretazione della legge tributaria che il contribuente si accinge ad applicare in prossimità dell'invio della propria dichiarazione fiscale. Detto più semplicemente, il *trend* legislativo, iniziato con la legge delega 11 marzo 2014, n. 23 e proseguita poi con la legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di stabilità 2015), pare essere quello di raggiungere la certezza dei rapporti tra fisco e contribuente, tramite l'introduzione di nuovi istituti

Per cui, la logica comune dell'attuale sistema tributario si fonda sulla reciproca fiducia e sul mutuo affidamento che le parti del rapporto d'imposta devono scambiarsi. Tuttavia, se da una parte il legislatore sta ampliando le forme di *enhanced relationship*³⁵, dall'altra continua ad essere restio ad introdurre un principio generale di partecipazione del contribuente all'attività amministrativa condotta dal fisco, la quale, come si dimostrerà, rappresenta la prima concreta forma di collaborazione tra fisco e contribuente. Sicché, una forte criticità che si sta riscontrando nell'ordinamento è che all'introduzione di ogni istituto collaborativo corrisponde una specifica disciplina partecipativa, con il rischio di non giungere mai ad una legge organica e sistematica della partecipazione ai procedimenti tributari, che tuteli meglio il contribuente, in ogni occasione di verifica fiscale, e che superi l'indefinito limite previsto dall'art. 13, comma 2, l. n. 241 del 1990³⁶, il quale, notoriamente, limita l'applicazione delle legge generale sul procedimento alle attività aventi natura tributaria.

4. Principio di legalità e azione del fisco

che ammettono il confronto tra le parti, affinché si dia certezza interpretativa sul trattamento fiscale delle questioni controverse, prima che queste vengano dichiarate all'amministrazione finanziaria.

³⁵ Con tale locuzione si intende letteralmente 'miglioramento delle relazioni'. Il termine *enhanced relationship*, dunque, è usato per specificare gli istituti tributari in uso alle amministrazioni tributarie dei vari ordinamenti nazionali, mediante i quali vengono intensificati i modelli consensuali e negoziali per definire il presupposto e l'imponibile. Per una particolare attenzione dell'argomento, cfr. A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, p. 549.

³⁶ In tema di diritto di partecipazione del contribuente nell'ambito del diritto tributario, per tutti, cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, *passim*; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 40 ss.; ID., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 3570.

Analizzare attentamente il tema della legalità dell'amministrazione finanziaria³⁷, e del suo agire in particolare, significa ricostruirne le fondamenta costituzionali cui detto principio poggia. Solo così sarà possibile individuare la portata e l'estensione degli effetti giustiziali insiti nell'attività dell'autorità fiscale.

Prima di addentrarci nel tema della legalità tributaria, appare opportuno procedere con una presentazione generale dell'argomento. Si è soliti definire che il nucleo qualificante ed essenziale dello Stato di diritto risiede nel principio di legalità³⁸. Con ciò si intende che ogni pubblica funzione che limiti la libertà dei privati deve avere il suo fondamento nella legge³⁹. Dunque, il principio di legalità rappresenta il limite che deve essere posto ad ogni pubblico potere diverso da quello legislativo⁴⁰. Nel quadro dei principi costituzionali che governano il diritto

³⁷ La legalità dell'azione amministrativa è il principio ampiamente esaminato in dottrina. Dire che l'attività amministrativa persegue fini determinati dalla legge equivale ad affermare che l'amministrazione non può stabilire essa stessa i fini da perseguire, ma questi devono essere individuati e definiti dal legislatore. Queste analisi, tutte incentrate sul precedente assunto, sono rinvenibili in G. CORSO, *Il principio di legalità*, in M.A. SANDULLI (a cura di), cit., p. 15 ss.; ID., *Principio di legalità e interpretazione della legge*, Napoli, 2014, p. 62; F. DE LEONARDIS, *I principi generali dell'azione amministrativa*, in A. ROMANO (a cura di), *L'Azione amministrativa*, Torino, 2016, p. 11 – 26; S. CIVITARESE MATTEUCCI, *La forma presa sul serio*, Torino, 2006, p. 299; P. CARETTI, *La pubblica Amministrazione*, in G. BRANCA – A. PIZZORUSSO (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna, 1994, p. 22; S. COGNETTI, *Profili sostanziali della legalità amministrativa*, Milano, 1993, p. 62.

³⁸ Cfr. G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992, p. 20. L'autore, dopo una attenta ricostruzione storica della formazione dello Stato di diritto, afferma che il carattere distintivo di esso è "l'inversione del rapporto tra il potere e il diritto", per cui non rileva più la nozione di *rex facit legem*, ma vige quella di *lex facit regem*. Per l'evoluzione della forma di Stato fino a giungere allo Stato di diritto, si veda F. LANCHESTER, *Stato (forma di)*, in *Enc. dir.*, vol. XLIII, Milano, 1990, p. 796, in particolare p. 806.

³⁹ Così L. CARLASSARE, *Legalità (principio di)*, in *Enc. giur. dir.*, IX, 1991, p. 2, il quale dispone che il principio di legalità sottomette alla legge tutte le fonti di attuazione del diritto. Nello stesso senso, cfr. M. D'AMICO, *Legalità (dir. cost.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, Milano, 2006, p. 3365; R. GUASTINI, voce *Legalità (principio di)*, in *Dig. disc. pubbl.*, IX, Torino, 1994, p. 84; F. MODUGNO, voce *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. giur.*, XXVII, Milano, 1991, p. 5.

⁴⁰ Cfr. A.R. TASSONE, *La normazione secondaria*, in AA.VV. (a cura di), *Diritto amministrativo*, t. I, Bologna, 1993, p. 165 ss., in particolare p. 183. L'autore definisce la legalità come "il principio per cui una pubblica funzione deve trovare il proprio fondamento in una norma di legge, che genericamente l'autorizzi e giustifichi il vigore imperativo degli atti in cui essa s'esprime".

tributario italiano, il fondamento legislativo della “prestazione imposta”, sancito dall’art. 23 Cost., indica principalmente il “divieto di arbitrio”, col quale i costituenti vollero scongiurare che il legislatore ordinario, servendosi del potere pubblico, potesse richiedere ai propri consociati una contribuzione alle pubbliche spese non prevista dalla legge⁴¹.

In generale, osservando il principio di legalità insito negli ordinamenti giuridici degli Stati a noi comparabili, si nota che la soggezione della funzione pubblica alla legge non tutela pienamente i diritti di libertà dei privati: il principio di legalità “*non garantisce la libertà degli individui soggetti al Governo, perché non si riferisce alla relazione (sostanziale) tra Governo e governati, ma ad una relazione (nell’ambito del Governo stesso) tra funzione creativa e funzione applicativa del diritto*”⁴². Sicché, l’effetto del principio di legalità è semplicemente la “*razionalizzazione dell’attività del Governo e cioè dei processi di creazione ed applicazione della legge*”⁴³. Per cui, rileva la dottrina, il fine cui tende la legalità non è tanto la tutela della libertà individuale, bensì “*la sicurezza del diritto*”, nel

In questo senso, da ultimo, cfr. B.G. MATTARELLA, *Lezioni di diritto amministrativo*, Torino, 2018, p. 45 ss.

⁴¹ Cfr. L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell’imposizione tributaria*, Milano, 1969, p. 5 ss. Da ultimo, M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, 2018, p. 78, afferma che il dogma dell’indisponibilità del tributo non esclude che l’amministrazione finanziaria possa godere di margini di discrezionalità da esercitare nel procedimento di imposizione. Difatti, un conto è la vincolatezza dell’agire pubblico in ossequio alla legge, altro invece è disquisire intorno all’azione impositiva volta alla sollecita e pronta riscossione dei tributi. In quest’ultimo caso, l’ordinamento ha sempre dotato l’autorità fiscale di un potere di scelta del metodo d’azione che meglio può soddisfare il completamento dell’obbligazione tributaria da parte del debitore privato a favore dell’erario.

⁴² Così H. KELSEN, *I fondamenti della democrazia e altri saggi*, Bologna, 1966, p. 355. Rileva l’autore che il principio del *rule of law* (principio di legalità) non garantisce la libertà dell’individuo, ma la possibilità di prevedere, fino ad un certo limite l’attività degli organi amministrativi e giudiziari chiamati ad applicare la legge e perciò la possibilità di adattare la propria azione a tali comportamenti.

⁴³ Cfr. G. FALSITTA, *Commento all’art. 2, Cost.*, in G. FALSITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, p. 3 ss.

senso di garantire che la formazione delle leggi da parte degli organi rappresentativi non sia qualificata come arbitraria.

Limitatamente alla legalità tributaria, si discute in dottrina se tale principio debba rinvenirsi nell'art. 23 Cost. o nell'art. 97 Cost., oppure, in entrambe le disposizioni⁴⁴. Con riferimento alla portata della riserva di legge, sancita dall'art. 23 Cost.⁴⁵, una parte della dottrina ritiene che il principio di legalità estende i suoi effetti sia alle norme sostanziali che a quelle procedurali⁴⁶. Invece, altri studiosi

⁴⁴ Cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992, p. 69; G. TREMONTI, *Scienza e tecnica della legislazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, p. 52; V. BOMPANI, *Tecnica tributaria*, Milano, 1953, p. 44.

⁴⁵ Intorno all'art. 23 della Carta costituzione gravita una letteratura veramente ampia. Limitatamente al tema attinente alla portata e all'applicazione del principio di legalità, cfr. E. MARELLO, *Commento all'art. 23, Cost.*, in S. BATROLE – R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, ed. II, Padova, 2008, p. 196; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 9 ss.; S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, cit., p. 165 ss.; A. FEDELE, *La riserva di legge*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, t. I, Padova, 1994, p. 157 ss.; ID., voce *Prestazioni imposte (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, vol. XXIV, Roma, 1991; ID., *Commento all'art. 23 Cost.*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna, 1978; ID., *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1526; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, p. 29 ss.; M.A. GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998, p. 5 ss.; S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957, *passim*; E. ALLORIO, *La portata dell'art. 23 della Costituzione e l'incostituzionalità della legge sui tributi turistici*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, II, p. 86 ss.; M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1957, I, p. 12.

⁴⁶ L'orientamento dottrinale di estendere gli effetti del principio di legalità anche alle disposizioni procedurali tributarie, unitamente a quelle sostanziali, è retto da A. FEDELE, *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 242; ID., *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, p. 463; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, ed. V, Milano, 2006, p. 199; ID., *La legalità tributaria*, Milano, 1993, p. 41; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 145. Da ultimo, vedi G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 47; A.F. URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, cit., p. 48. Per questi autori, sostanzialmente, anche le norme procedurali dovrebbero trovare base fondante nella legge. Viene ritenuto che l'art. 23 della Carta costituzionale impone la definizione dei criteri direttivi idonei a delimitare sia l'entità dell'imposta da riscuotere che i criteri discrezionali adottabili dall'ente impositore nell'esercizio del potere di accertamento e riscossione del tributo preconstituito dalla legge.

ritengono che la legalità delle norme procedurali sia governata solo dall'art. 97 Cost.⁴⁷ e, secondo costoro, l'art. 23 Cost. disporrebbe una riserva relativa di legge che attiene solo alle norme tributarie sostanziali⁴⁸.

Andando nel particolare, parte della dottrina afferma che la garanzia di legalità insita nell'art. 23 della Costituzione, per via della quale “*nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere imposta se non in base alla legge*”, attiene alla limitazione della potestà del creditore erariale di esigere tributi non oltre la misura definita dalla legge. Legge, questa, formulata dal Parlamento, il cui operato può essere sottoposto al vaglio di legittimità della Corte costituzionale. Sicché, rispetto a tale riserva di legge, la discrezionalità dell'amministrazione finanziaria deve essere contenuta solo in ordine al *quantum* dell'imposta e non anche rispetto al *quomodo*. Dunque, seguendo la presente linea di pensiero, la legalità dell'agire del fisco troverebbe fondamento solo nell'art. 97

⁴⁷ Come noto, il contribuente, da una parte, deve osservare tutti gli adempimenti imposti dalla normativa per eseguire l'esatta attuazione dell'obbligazione tributaria. Dall'altro lato, l'amministrazione finanziaria deve porre in essere tutte le attività funzionali ad assicurare una corretta ed imparziale applicazione della legge, indirizzando il privato all'agevole esecuzione dell'adempimento fiscale. All'interno di questa premessa può essere declinato il disposto dell'art. 97 Cost. nell'ambito del procedimento tributario. La dottrina è concorde nel ritenere che il principio di buon andamento dell'amministrazione di cui all'art. 97 Cost. abbia una valenza precettiva immediata, dunque, valevole direttamente nell'ordinamento anche in assenza di una tipizzazione normativa. In questo senso, cfr. G. ZAGREBELSKY, *La giustizia costituzionale*, Bologna, 1977, p. 62. In ambito tributario, si osservino M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, p. 29; M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel diritto tributario*, Milano, 2009, p. 26; M. LOGOZZO, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1125.

⁴⁸ L'orientamento di considerare applicabile il principio di legalità di cui all'art. 23 della Carta costituzionale alle sole leggi tributarie sostanziali, e non anche alle leggi procedurali, si rinviene in cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., p. 156; P. RUSSO – G. FRANSONI – L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 20. In particolare, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 15, afferma che “*La riserva di legge non riguarda tutte le norme tributarie, ma soltanto quelle di diritto sostanziale. Oggetto della riserva di legge sono solo le norme impositrici, cioè le norme che definiscono i soggetti passivi, il presupposto, la base imponibile e la misura del tributo, non le norme formali (procedimentali e processuali)*”.

Cost., il quale istituisce il principio di imparzialità e buon andamento dell'agire pubblico⁴⁹.

Altra parte della dottrina, come detto, ritiene invece che la legalità sancita dall'articolo 23 della Carta costituzionale estenda i suoi effetti anche alle leggi procedurali, ritenendo che all'interno della locuzione "*prestazione patrimoniali imposte*" ricadano anche le leggi in materia di accertamento e riscossione dei tributi, tramite le quali l'amministrazione finanziaria persegue gli obiettivi statali cui essa è preordinata, cioè la tutela dell'interesse erariale⁵⁰.

In effetti, gli orientamenti contrastanti dipendono dalle divergenti pronunce rese dalla Corte costituzionale sul principio di legalità e, più precisamente, dalle diverse sentenze che hanno trattato la portata e l'estensione del postulato della riserva di legge in ambito tributario. Parte della giurisprudenza costituzionale tende a ricomprendere nell'alveo dell'art. 23 Cost. anche le leggi procedurali tributarie, statuendo esplicitamente che è onere dell'organo parlamentare emanare leggi che esprimono "*sufficienti criteri direttivi di base [e] linee generali di*

⁴⁹ È alquanto noto che le disposizioni tributarie si dividono in due categorie: o si tratta di leggi sostanziali o di leggi procedurali. Alle prime appartengono le norme istitutive dei tributi. Con le seconde, invece, ci si riferisce alle disposizioni che governano l'attività amministrativa dell'autorità tributaria, funzionali cioè all'attuazione dell'imposizione e dell'esazione del tributo. Sicché, per astrazione logica, il rapporto tra il creditore erariale, lo Stato, e il debitore privato, il contribuente, deve essere concepito come "giusto" (*ius*, aderente al diritto) sia con riguardo alle norme sostanziali, che a quelle procedurali. Per cui, detto rapporto può essere avvertito come "giusto" se "giustizia" si riscontra nelle leggi che istituiscono il "quanto" pagare e il "come" corrispondere i tributi. Il tema qui in rassegna, come ampiamente detto, è volto ad esaminare la nozione di giustizia insita solo nelle norme procedurali, per via delle quali l'amministrazione finanziaria realizza l'imposizione tributaria nei confronti dei contribuenti. Pertanto, esula dalla presente ricerca l'analisi del postulato di giustizia ritraibile dalle leggi tributarie sostanziali. In argomento, cfr. A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 3 ss.

⁵⁰ Come accennato nella precedente nota, A.F. URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, cit., p. 48, prescrive espressamente che "(...) non può sfuggire che anche le norme di carattere formale o procedimentale possono comportare, in pratica, un aggravio dell'onere contributivo (...)". Per di più, aggiunge l'autore, "*Il discorso sul principio di legalità rimanda, quindi, in modo implicito o esplicito, alla potestà regolamentare della pubblica amministrazione e degli enti territoriali, intesa come attitudine ad emanare norme di carattere generale*".

disciplina della discrezionalità amministrativa”⁵¹. Altra parte della giurisprudenza, invece, afferma che la riserva di legge attiene esclusivamente alle disposizioni che istituiscono i tributi e non anche a quelle aventi contenuto procedimentale⁵².

La soluzione a questa *querelle* è stata fornita dalla dottrina costituzionale. Questi attenti studiosi hanno spiegato che il generale principio di legalità “è talmente propedeutico rispetto alle costituzioni moderne, che esse spesso non si preoccupano di recepirlo espressamente, considerandolo sottinteso: la nostra costituzione, per esempio, da per scontato che il principio di legalità ispiri il nostro ordinamento, anche se si è soliti trovare accenni più o meno espliciti di esso in varie disposizioni”⁵³.

Per cui, questa dottrina, sostanzialmente, invita gli operatori del diritto a fare un’astrazione: occorre distinguere, da un lato, il principio di legalità, non adeguatamente formulato nella Carta costituzionale, ma in essa presente, e dall’altro lato, il principio di riserva di legge *ex art. 23 Cost.*⁵⁴ e il principio di buon

⁵¹ Si è fatto esplicito richiamo alla Corte cost., sent., 17 dicembre 2013 (ud. 24 settembre 2013), n. 307; Corte cost., sent., 23 febbraio 2012 (ud. 10 gennaio 2012), n. 32; Corte cost., sent., 16 febbraio 2012 (ud. 10 gennaio 2012), n. 22; Corte cost., sent., 7 aprile 2011 (ud. 22 marzo 2011), n. 115.

⁵² In questo senso, cfr. Corte cost., sent., 15 maggio 2018 (20 marzo 2018), n. 99; Corte cost., sent., 14 dicembre 2017 (ud. 7 novembre 2017), n. 269; Corte cost., sent., 13 luglio 2017 (ud. 21 giugno 2017), n. 181; Corte cost., sent., 15 maggio 2015 (ud. 15 aprile 2015), n. 83.

⁵³ L’efficace pensiero è di N. BASSI, *Principio di legalità e poteri amministrativi impliciti*, Milano, 2001, p. 117 ss. L’autore, ripercorrendo le varie analisi eseguite dalla dottrina costituzionalista, ha spiegato che il principio di legalità non ha una esplicita base normativa nelle Carte costituzionali dei Paesi moderni, in esse, invece, si rinvengono molteplici disposizioni che richiamano e rafforzano detto principio, ritenuto, dunque, implicito. Marcatamente, G.U. RESCIGNO, *Sul principio di legalità*, in *Dir. pubbl.*, 1995, p. 262 ss., attribuisce al principio di legalità un valore supercostituzionale. In questo senso anche A. ROMANO, *Amministrazione, principio di legalità ed orientamenti giuridici*, in *Dir. amm.*, 1999, p. 111 ss. Per una attenta analisi del tema in ambito tributario, cfr. A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 147.

⁵⁴ Dunque, la riserva di legge è un precetto rafforzativo del principio di legalità dell’azione amministrativa. Con esso si impone all’ordinamento di disciplinare, in maniera esaustiva e compiuta, le modalità dell’intervento pubblico. Pertanto, la legge ordinaria deve specificare gli

andamento *ex art. 97 Cost.*⁵⁵, considerandoli come rafforzativi del principio immanente di legalità. Da ciò ne consegue che detto principio, cui deve essere ispirato tutto l'ordinamento, è astrattamente presente nella nostra Costituzione e, dunque, tutte le disposizioni che si rifanno ad esso rafforzano il suo significato⁵⁶.

In questo senso, il potere pubblico agisce in conformità a leggi che attribuiscono specifiche prerogative⁵⁷. In particolare, rileva la dottrina, i diritti con copertura costituzionale devono trovare protezione non solo in norme sostanziali, ma anche in quelle procedimentali. Il nesso tra diritto procedimentale e diritto sostanziale scongiura il pericolo di una “*vanificazione totale del diritto sostanziale*”⁵⁸, nel senso che “*il diritto procedimentale tributario deve garantire*

interessi che l'ordinamento intende perseguire, disponendo a favore dell'amministrazione specifiche potestà d'azione o, se del caso, limitarla.

⁵⁵ Con l'art. 97 Cost. si rafforza un altro aspetto della legalità dell'azione pubblica. Con esso, il legislatore ordinario è tenuto ad emanare quelle leggi che consentono all'amministrazione di agire, nei confronti dei consociati, con imparzialità e nel rispetto del buon andamento. Ciò non significa che il legislatore deve preconstituire un complesso di norme che curino solo il profilo organizzativo degli apparati pubblici, così da consentire all'amministrazione di agire celermente ed efficacemente per il perseguimento degli obiettivi di interesse generale cui essa è preordinata. Anzi, l'imparzialità e il buon andamento impongono al legislatore di emanare specifiche disposizioni procedurali che, se osservate dall'amministrazione, sono funzionali a garantire la tutela degli interessi degli amministrati.

⁵⁶ Una critica a questa impostazione di considerare “fuori costituzione” il principio di legalità è stata mossa da S. CASSESE, *Le basi costituzionali*, in AA.VV. (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Parte generale*, I, Milano, 2003, p. 213 ss., il quale afferma che la legalità dell'azione amministrativa esiste solo se di esso vi è piena contezza nelle norme esplicite della Costituzione.

⁵⁷ Leggendo in senso inverso quanto sopra riportato, si desume che l'azione amministrativa non conforme alla legge si manifesta nell'illegittimità, infondatezza o nullità dei suoi provvedimenti. Le patologie che connotano gli atti dell'amministrazione sono tutte forme che hanno il comune carattere della difformità della determinazione dell'amministrazione rispetto al modello legale. Le diverse forme di anomalia che possono inficiare i provvedimenti amministrativi non devono essere considerate come il ‘contrario’ delle forme di validità. Le patologie che inficiano la determinazione dell'autorità pubblica sono fattispecie giuridiche autonome, produttive di propri effetti. Per una compiuta analisi dell'argomento, cfr. R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, ed. II, Torino, 2017, p. 373 ss.

⁵⁸ Così E. DE MITA, *Crisi dell'accertamento?*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 352. Le medesime argomentazioni sono state riprese recentemente da P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, I, p. 55.

*l'applicazione del diritto materiale*⁵⁹. Ciò perché, se si vuole effettivamente garantire il contribuente dall'ingiustificato esercizio dei poteri autoritativi del fisco, il quale, come noto, è naturalmente collocato in una posizione di supremazia nei confronti del primo, occorre necessariamente che la formazione del potere impositivo venga ancorata alla legge⁶⁰.

Una volta accertato che il principio di legalità rappresenta il primo limite al potere, che contraddistingue lo Stato di diritto, ci si deve chiedere se oggi il “*limite formale*” della legalità sia sufficiente per assicurare una relazione di “*giusto equilibrio*” tra fisco e contribuente, oppure, siano necessari ulteriori limiti sostanziali affinché il potere autoritativo del fisco possa essere concepito, dal contribuente, come la risultante della funzione di giustizia⁶¹.

5. Il ‘giusto procedimento’ tributario

A questo punto della trattazione è giunto il momento di chiedersi in cosa si sostanzia questa condotta legale dell'amministrazione finanziaria⁶². Cioè, quali

⁵⁹ Così W. SCHICK, *Il procedimento nel diritto tributario*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, p. 70.

⁶⁰ Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 11 ss. L'autore, ricostruendo le teorie impositive che hanno caratterizzato gli Stati liberali, sottolinea che il potere di istituire un'imposta viene definito come un diritto dello Stato, per certi versi, preesistente alla formazione della legge tributaria. Deve essere questa legge che deve uniformarsi ai precetti costituzionali di legalità sanciti dalla Costituzione.

⁶¹ In questi termini, H. KELSEN, *I fondamenti della democrazia e altri saggi*, cit., p. 354. Secondo l'autore “*le funzioni amministrative e giudiziarie dello Stato dovrebbero essere determinate, per quanto possibile, da norme generali di legge, prestabilite in modo da lasciare il minore potere discrezionale possibile agli organi amministrativi e giudiziari*”. Così “*è garantita la libertà perché si evita il governo arbitrario*”. Tuttavia, come sottolinea L. PERRONE, voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, cit., p. 6, il mero divieto di arbitrio è garanzia minima della legalità dell'azione fiscale, essa è il carattere distintivo degli albori dello Stato di diritto.

⁶² Secondo F. SORRENTINO, *Lezioni sul principio di legalità*, Torino, 2007, p. 23, il principio di legalità dell'azione amministrativa deriva dai principi di imparzialità e di buon andamento di cui all'art. 97 Cost. L'autore osserva che tale principio implica la necessità che l'azione

sono i sintomi che inducono a definire ‘aderente alla legge’ l’attività dell’autorità fiscale⁶³.

Prima di dare seguito a questa domanda, occorre procedere con una premessa intorno alla funzione che la finanza ricopre nell’ordinamento⁶⁴. Ebbene, l’autorità tributaria è preordinata a salvaguardare il pieno soddisfacimento della “*giustizia redistributiva*”⁶⁵. Dunque, la ‘legalità’ della sua azione deve essere in tale ambito ricercata. Con la predetta locuzione si intende dire che tutti i consociati devono adempiere al dovere solidaristico di concorrere alle spese pubbliche, in ragione della reale ed effettiva capacità contributiva⁶⁶. Per tale ragione, gli Stati si servono dell’autorità tributaria affinché controlli ed induca tutti i consociati a partecipare alle spese pubbliche. Quest’attività di controllo richiede che l’amministrazione fiscale eserciti, nei confronti dei contribuenti, dei poteri rigidamente regolati dalla

amministrativa “*si sviluppi, per quanto possibile, attraverso fasi procedurali, idonee a consentire ai soggetti che ne siano coinvolti, determinate forme di partecipazione*”.

⁶³ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 161 ss., in particolare p. 164.

⁶⁴ Cfr. S. LA ROSA, *L’amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, p. 31 ss.; ID., *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 1541; ID., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell’accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, p. 558. L’autore, rimarcando la complessità che caratterizza il prelievo tributario, distingue diverse forme di potestà tributaria: vi è la potestà di imposizione, la potestà di polizia tributaria, la potestà sanzionatoria, la potestà di riscossione e la potestà di indirizzo. In questo senso, vedi anche G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., p. 343.

⁶⁵ Con tale locuzione, come avanti si dirà, si intende fare riferimento all’attuazione del dovere solidaristico di concorrere alle spese pubbliche. Il tema qui in rassegna riveste notevole importanza nel dibattito dottrinale, il quale verte principalmente sul fondamento dell’obbligo di contribuire nell’art. 2 della Carta costituzionale. In argomento, cfr. A.D. GIANNINI, *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici dell’obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, II, p. 291 ss.

⁶⁶ Cfr. A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 15 ss.; ID., *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1131 ss.; F. GALLO, *L’evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in L. SALVINI – G. MELIS (a cura di), *L’evoluzione del sistema fiscale ed il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p. 9 ss.; F. MOSCHETTI, “*Interesse fiscale*” e “*ragioni del fisco*” nel prisma della capacità contributiva, in AA.VV. (a cura di), *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, p. 180 ss.; ID., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 39 ss.

legge, che si materializzano in richieste di atti e informazioni; verifiche; accessi; ispezioni; notifiche di contestazioni; accertamenti sull'esistenza dei presupposti d'imposta, sulla regolarità formale, sulla veridicità e completezza della dichiarazione e sull'esattezza dell'autoliquidazione dei tributi fatta del contribuente⁶⁷. Tutti poteri, questi, orientati al raggiungimento dello scopo finale che è quello di accertare l'effettivo debito d'imposta e pretenderne il regolare versamento⁶⁸.

Detto più precisamente, i predetti poteri si manifestano attraverso atti autoritativi volti a verificare-controllare-intimare che la contribuzione del privato risulti commisurata alla sua effettiva forza economica e, nel caso in cui così non fosse, la finanza dovrà-potrà intervenire per riportare 'giustizia impositiva' lì dove non si è registrata per via dell'adempimento spontaneo del contribuente⁶⁹.

⁶⁷ Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., p. 341. L'autore, osservando le forme di attuazione del prelievo tributario, indica che la potestà di applicazione della normativa tributaria si attua a mezzo di operazioni materiali, meri atti, provvedimenti molto differenziati l'uno dall'altro e assai variegati. Questa attività è demandata agli organi dei vari enti impositori, i quali sono chiamati per primi ad applicare la legge tributaria. Due sono gli scopi che devono essere soddisfatti dall'amministrazione finanziaria: "1) ora di determinare previamente (ed eccezionalmente) se e quanto il soggetto passivo deve pagare a titolo di tributo; 2) ora di controllare se il soggetto passivo abbia correttamente adempiuto ai suoi doveri, formali o sostanziali, chiamandolo o costringendolo, nel caso di violazione di quei doveri, a subire il prelievo secondo le reali dimensioni del presupposto e della base imponibile a lui ascrivibili e irrogandogli le relative sanzioni o riferendone all'Autorità giudiziaria per gli illeciti costituenti reato".

⁶⁸ Cfr. G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 1057 ss.

⁶⁹ Sulla teoria dell'imposta come obbligazione di ripartizione, cfr. A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 31 ss.; L.V. BERLIRI, *La giusta imposta: appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione. Lineamenti di riforma organica della finanza ordinaria*, Milano, 1975, p. 91 ss. Per gli autori, l'imposta è un credito erariale fornito di natura speciale, la cui tipica funzione è quella di ripartire tra i consociati la spesa pubblica. Dunque, la legge d'imposta riconosce a ciascun partecipante uno specifico dovere di contribuzione, nel senso che il credito dello Stato non può subire variazioni rispetto a quanto stabilito dalla legge. Questo diritto all'invarianza del credito erariale è fatto rientrare tra i doveri inderogabili di solidarietà sanciti dall'art. 2 della Carta costituzionale. Per una ricostruzione del pensiero dottrinale sul tema, si rinvia a D. CONTE, *L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria: principi fondanti, limiti e sopravvissute ragioni di un mito*, in *Inn. dir.*, 2017, p. 160 ss.

Ma, come è noto, gli indici che definiscono le modalità di ripartizione dei carichi pubblici sono stabiliti dal legislatore, cioè deve essere la legge ad individuare i fatti e le situazioni dalle quali far discendere la quota di contribuzione a carico di ciascun contribuente. Per cui – ecco qui cosa si intende per giustizia redistributiva – si potrebbe dire che il potere dell'autorità fiscale sta a presidio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria⁷⁰. In questo senso, l'azione del fisco è orientata a reprimere le condotte dei privati volte ad alterare il sacrificio fiscale cui sono chiamati. Diversamente detto, l'autorità dovrà astenersi dal reprimere, invece, quelle condotte del contribuente che appaiono uniformi al precetto di legge. Per cui, ritornando alla teoria alloriana sopra enunciata, ambedue le parti del rapporto d'imposta non possono disporre ciò che dalla legge è stato stabilito⁷¹.

Il complesso di regole procedurali previste dal legislatore, volte a consentire all'amministrazione finanziaria di curare gli interessi erariali, evoca quella struttura di regole che consente all'autorità pubblica di formare il 'giusto potere', cioè quel potere ammesso dall'ordinamento per essere manifestato nei confronti dei consociati⁷². Didascalicamente, l'idea-chiave del 'giusto procedimento' si compone di tre elementi: dapprima, viene in rilievo la 'legge', che perimetra le

⁷⁰ Cfr. M. POGGIOLI, *Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in M. POGGIOLI (a cura di), *Adesione, conciliazione ed autotutela. Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Torino, 2007, p. 6 ss.

⁷¹ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 14. Questo assunto è stato recentemente osservato da E. DE MITA, *Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), cit., p. 9 ss. Più in particolare, A. MARCHESELLI, *Accertamento tributari e difesa del contribuente*, cit., p. 76, afferma che "L'Amministrazione Finanziaria non può certo ponderare l'interesse dello Stato a riscuotere il tributo previsto dalla legge con altri interessi (incentivare le attività economiche, tener conto dello scenario economico generale o di elementi di meritevolezza – o immeritevolezza – del singolo contribuente) e, in questo senso, la sua azione è vincolata".

⁷² Cfr. G.M. ESPOSITO, *Il sistema amministrativo tributario italiano*, cit., p. 115. È stato più volte detto che l'obbligazione tributaria è da includere nella categoria delle obbligazioni pubbliche perché coinvolge un soggetto pubblico e perché, inoltre, realizza un interesse pubblico. Sicché, al sorgere del fatto impositivo previsto dalla legge, l'ordinamento deve dotare l'amministrazione finanziaria di specifici poteri di accertamento e di riscossione diretti, in ultima istanza, al soddisfacimento della pronta e sollecita riscossione dei tributi.

regole entro le quali l'amministrazione potrà agire. In secondo luogo, viene in rilievo il *'potere'* maturato dall'autorità. Esso, oltre ad essere qualificato dalla legge, deve risultare diretto alla cura di un interesse pubblico, l'interesse fiscale. Infine, il terzo elemento del *'giusto procedimento'* è la *'manifestazione'* di detto potere. Con tale locuzione si allude alla pretesa dell'autorità a che il suo comando venga rispettato da coloro cui esso si rivolge. L'estrinsecazione del potere deve sorgere da un provvedimento, che risulti essere il frutto di un'attività procedimentale motivata, trasparente ed imparziale⁷³. Dunque, l'azione dell'amministrazione si colloca alla fine della tripartita nozione di *'giusto procedimento'*, *legge – potere – manifestazione del potere*⁷⁴.

Imporre al fisco un comportamento *'giusto'* significa esigere che questi abbandoni la prospettiva di una rigida disciplina della sua azione e si confronti con regole di più ampia portata, quali la trasparenza, la partecipazione, l'efficienza, l'economicità, la buona fede, la proporzionalità, il tutto in nome del buon andamento e dell'imparzialità dell'azione dell'amministrazione *ex art. 97 Cost.*⁷⁵.

⁷³ La complessità della questione che caratterizza il tema del giusto procedimento è stata oggetto di approfondito dibattito dottrinale. Sul tema, una voce autorevole si rinviene in F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, cit., p. 9 ss., in particolare pp. 13-14.

⁷⁴ Con riferimento al concetto di *'giusto procedimento tributario'*, da ultimo, si osservi R. ESPOSITO, *"Verità fiscale" e giusto procedimento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, I, p. 985 ss., in particolare p. 998 - 999. Secondo l'autore, lo squilibrio di poteri esistente tra amministrazione finanziaria e contribuente deve essere temperato da un modello procedimentale di attuazione del prelievo tributario che ammetta momenti partecipativi tra le parti del rapporto. In questi termini, viene identificato come "giusto" quel procedimento che consente all'autorità tributaria la completa acquisizione di informazioni fiscali, che fonderanno la determinazione finale dei controllori, mediante la partecipazione attiva del soggetto passivo ai procedimenti di accertamento condotti dalla finanza.

⁷⁵ È stato detto che la Pubblica amministrazione è investita di poteri che sono strumentali al perseguimento dell'interesse pubblico. Essi sono doppiamente limitati: devono essere strettamente agganciati alla dimensione legale, nel senso che il potere pubblico esiste se ed in quanto previsto dalla legge (*rectius*, rispetto del principio di legalità) e devono svolgersi nel rispetto degli altri valori costituzionalmente rilevanti. Ma, allo stesso tempo, detti poteri devono essere anche funzionali allo scopo: la realizzazione dell'interesse pubblico. Così si sostanzia il concetto della pubblica funzione. Però, vista la sua particolare fisionomia, nell'ordinamento tributario italiano non esiste una nozione di procedimento unitario, perché l'attuazione della norma tributaria, e quindi il risultato finale in termini di prelievo, può realizzarsi senza alcun

I caratteri testé enunciati connotano tutte le funzioni pubbliche, ma in particolare quella finanziaria, atteso che è in questo ambito che il privato, in veste di contribuente, percepisce maggiormente la giustizia o l'ingiustizia derivante dall'azione dell'autorità tributaria, proprio perché in tale rapporto il contribuente è chiamato al più importante sacrificio che lo Stato può richiedergli, quello di spossessarsi volontariamente di una quota della propria ricchezza e destinarla al soddisfacimento dell'interesse solidaristico⁷⁶. Sicché, anche la minima deviazione dalla legge fatta dalla finanza viene avvertita come una grave ingiustizia dal contribuente.

Poste le premesse funzionali della legalità cui l'amministrazione finanziaria deve tendere nell'attuazione delle proprie prerogative, è possibile indicare le concrete forme di giustizia che caratterizzano il suo operato: sarà "giusta" la determinazione dell'Ufficio qualora rispetti il principio di proporzionalità, il principio di buona fede e legittimo affidamento e quello di trasparenza. I postulati testé enunciati sono caratteri che compongono la nozione di 'giusto procedimento tributario'⁷⁷.

intervento dell'amministrazione, la quale, come noto, deve attenersi all'attuazione concreta della legge. Sarebbe più corretto, come suggerisce la dottrina, parlare di procedimenti tributari, al plurale, così sottolineando i diversi moduli attuativi dei singoli tributi. Sul punto, cfr. M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 77 ss. e, in particolare, si osservi F. TESAURO, *op. ult. cit.*, p. 161.

⁷⁶ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 175 ss.; ID., *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 851; ID., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 729.

⁷⁷ In argomento, cfr. A. MARCHESELLI, *Il 'giusto procedimento' tributario. Principi e discipline*, cit., p. 21 ss., in particolare p. 57; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul 'procedimento tributario' dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., p. 55; G. RAGUCCI, *Contraddittorio e 'giusto procedimento' nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, p. 474. Quest'ultimo autore enuncia che il 'giusto procedimento' può essere osservato secondo una logica "oggettivo-funzionalistica", cioè come forma di estrinsecazione di una funzione amministrativa efficiente, che privilegia il carattere dell'imparzialità delle proprie decisioni. Oppure, esso può essere osservato seguendo una logica "soggettivo-garantista", in

I maggiori interventi di riforma organica dell'Amministrazione pubblica realizzati negli ultimi anni hanno interessato proprio il versante del giusto procedimento. In questo senso ha operato soprattutto l'introduzione della legge generale sul procedimento amministrativo (l. 7 agosto 1990, n. 241), poi completata attraverso la previsione di una disciplina organica in materia di invalidità dei provvedimenti (l. 11 febbraio 2005, n. 15) ed ultimata da una normativa di revisione in materia di trasparenza dell'agire pubblico (l. 6 novembre 2012, n. 190).

I criteri fondamentali dell'azione amministrativa, indicati nella legge n. 241 del 1990, si prefiggono principalmente di rendere efficace ed effettiva l'azione amministrativa, garantendo che le situazioni giuridiche soggettive dei consociati vengano tutelate attraverso, appunto, un 'giusto procedimento'⁷⁸. Questo nucleo generale di principi, rafforzati anche dallo Statuto dei diritti del contribuente, si applicano anche al 'procedimento tributario', atteso che l'attività dell'amministrazione finanziaria, essendo anch'essa retta da criteri di efficacia dell'azione e di effettività delle tutele dei contribuenti, impone che la sua azione sia diretta alla salvaguardia dell'interesse fiscale, rispettando l'integrità dei diritti dei soggetti passivi⁷⁹.

5.1 (segue) proporzionalità

Il primo carattere distintivo del principio del 'giusto procedimento' attiene alla proporzionalità dell'agire pubblico. Il giudizio di proporzionalità è un

ordine alla quale il 'giusto procedimento' dovrebbe assicurare la migliore protezione delle situazioni giuridiche dei soggetti interessati dall'azione pubblica.

⁷⁸ Cfr. G. SALA, *Potere amministrativo e principi dell'ordinamento*, Milano, 1993, p. 59.

⁷⁹ Cfr. G. MARONGIU, *Funzione amministrativa e ordinamento democratico*, in AA.VV. (a cura di), *Democrazia e amministrazione*, Milano, 1992, p. 96 ss.; ID., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, p. 13 ss.

principio generale sviluppatosi in sede europea⁸⁰. La giurisprudenza della Corte di giustizia, già a decorrere dagli anni '60⁸¹, ha talvolta giudicato non proporzionale la compressione dei diritti individuali prevista da leggi statali in raffronto ai superiori principi sanciti dall'ordinamento europeo⁸².

⁸⁰ Il principio di proporzionalità ha sortito un importante interesse per la dottrina amministrativa. In argomento, cfr. A. SANDULLI, voce *Proporzionalità*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano 2006, p. 4643; ID., *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998, p. 61; ID., *Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1995, p. 329; A.M. SANDULLI, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale*, in *Dir. soc.*, 1975, p. 561; D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità*, in M. RENNA – F. SAIITA (a cura di), *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012, p. 389; ID., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998, p. 54; ID., *Una sentenza storica sul principio di proporzionalità con talune ombre in ordine al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2000, p. 459. In ambito tributario, il principio di proporzionalità è stato oggetto di profonda esamina da parte della dottrina. Senza pretesa di esaustività, si citano le opere a cui si è fatto riferimento in questa ricerca. Analiticamente, cfr. G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come giusta misura del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017, p. 107; L. ANTONINI, *Il principio di stretta proporzionalità nel sindacato costituzionale delle leggi tributarie: potenzialità e limiti*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1064; G. INGRAO, *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 971; M.V. SERRANÒ, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, p. 871; G. PETRILLO, *L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi ragionevoli*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 2; A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012, 44; G. FALSITTA, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 369; A. MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 779; P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, p. 91.

⁸¹ Cfr. Corte giust., 13 luglio 1962, C-17/61, *Klochner*; Corte giust., 17 dicembre 1970, C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*; Corte giust., 24 ottobre 1973, C-43/72, *Merkur*. Queste pronunce hanno fornito una prima indicazione orientativa del tema della proporzionalità della legge nazionale in raffronto ai principi comunitari. Essi hanno stabilito che con la proporzionalità si intende la moderazione nell'esercizio di un potere autoritativo nazionale, affinché si eviti l'eccessivo aggravio del privato nel vedersi restringere un diritto statuito e tutelato dall'ordinamento comunitario.

⁸² Il controllo di proporzionalità risponde ad una logica di bilanciamento di interessi contrapposti, secondo una valutazione di efficienza strumentale della legge. Per una rassegna della giurisprudenza comunitaria sull'argomento, cfr. Corte giust., 14 luglio 1967, C-8/77, *Sagulo*; Corte giust., 20 febbraio 1979, C-122/78, *Buitoni*; Corte giust., 18 marzo 1980, C-154/78,

Il principio di proporzionalità riveste una notevole rilevanza nella materia tributaria, atteso che si tratta del criterio principe per verificare se il perseguimento del preminente interesse finanziario dello Stato membro avviene mediante leggi che producono il minor pregiudizio possibile per il contribuente, destinatario dell'agire pubblico⁸³.

Nel dettaglio, la Corte di giustizia ha specificato che la normativa interna di un singolo Stato potrà essere definita rispettosa del principio di proporzionalità se soddisfa tre diversi *standard*: idoneità, necessità, adeguatezza. Con la locuzione *idoneità* si vuol significare che la legge che istituisce il comando deve risultare il mezzo più congruo a raggiungere il fine da perseguire. La *necessità* attiene alla mancanza di una legge alternativa rispetto alla specifica legge impiegata per raggiungere l'obiettivo prefissato dall'ordinamento nazionale. In ultimo, l'*adeguatezza* rappresenta la migliore scelta normativa fatta dal legislatore per bilanciare gli obiettivi contrapposti (da una parte, soddisfazione dell'interesse pubblico e, dall'altra, minor pregiudizio degli interessi privati)⁸⁴.

Dunque, la trattazione di questo principio, seppur in maniera sintetica, visto che non è questa la sede per poterne ampliare a fondo i caratteri distintivi, assume

Vaolsabbia; Corte giust., 15 maggio 1986, C-222/84, *Johnston*; Corte giust., 11 luglio 1989, C-265/87, *Schrader*. Per una recente pronuncia in materia di proporzionalità, v. Corte giust. UE, 23 novembre 2017, C-246/16.

⁸³ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, ed. III, Milano, 2017, p. 295. L'autore rileva che nei casi di proporzionalità esaminati dalla Corte di giustizia emerge un'importante contiguità tra il principio di proporzionalità ed il principio di effettività, in quanto quest'ultimo esprime il bisogno di assicurare una concreta tutela ai cittadini in ordine a diritti di fonte comunitaria, evitando che le norme nazionali pongano oneri ed adempimenti volti a rendere eccessivamente oneroso la salvaguardia dei diritti dei privati.

⁸⁴ Cfr. A. MARCHESELLI – R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, cit., p. 109. Con riferimento all'ultimo profilo citato, quello dell'adeguatezza della legge, la proporzionalità risulta essere indice del giudizio di coerenza e congruità del bilanciamento di interessi. Precisamente, secondo gli autori, gli interessi sottoposti a contrapposizione, essendo coinvolti dall'azione amministrativa tributaria, meritano un maggiore grado di ponderazione da parte del legislatore, al fine di individuare, tra le ipotesi alternative possibili, la legge che istituisca un comando legale idoneo a tutelare meglio le aspettative di integrità dei diritti dei contribuenti.

una notevolissima rilevanza pratica in ambito fiscale⁸⁵: la proporzionalità deve guidare il legislatore nell'individuare specifiche leggi procedurali che attribuiscono all'amministrazione finanziaria la potestà di adottare comportamenti adeguati a salvaguardare il nucleo essenziale dei diritti privati. Si potrebbe dire, dunque, che il principio di proporzionalità, da una parte, rappresenta un limite al potere pubblico nella promulgazione di leggi procedurali e, dall'altra, rafforza le garanzie dei soggetti cui tale potere dovrà essere rivolto⁸⁶.

Finora si è parlato del principio di proporzionalità attinente alla legge ordinaria dello Stato membro, ma, in diritto tributario, si deve necessariamente osservare anche la proporzionalità sotto l'ulteriore aspetto dell'agire dell'amministrazione finanziaria⁸⁷. In particolare, date come precostituite le leggi procedurali di ogni singolo Stato, l'autorità fiscale, per poter agire in maniera

⁸⁵ Cfr. A. MARCHESELLI, *Il 'giusto procedimento' tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, p. 88. L'autore, nel presentare l'evoluzione giurisprudenziale del principio di proporzionalità in ambito comunitario, desume che le norme che violano il parametro di ragionevolezza e, cioè quelle che consentono all'amministrazione finanziaria di superare la normale misura della restrizione dei diritti dei contribuenti, sono da definirsi viziate del principio di proporzionalità.

⁸⁶ Riassumendo, il potere legislativo, uniformandosi al principio di proporzionalità, deve esercitare al proprio interno un giudizio di mera ragionevolezza nel momento in cui dispone leggi che tutelino l'interesse fiscale. In sostanza, l'interesse finanziario dello Stato deve essere tutelato recando il minor pregiudizio possibile agli interessi dei consociati. In questa logica, la proporzionalità impone veramente la congruità del mezzo al fine, ovvero la corrispondenza tra il precetto di legge, che istituisce l'obiettivo dell'ordinamento, e la necessità di provocare il minor sacrificio possibile al contribuente che lo deve rispettare. In questo senso, cfr. G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come giusta misura del potere nel diritto tributario*, cit., p. 140.

⁸⁷ Il principio di proporzionalità riscontrato nel rapporto tra poteri amministrativi e diritti fondamentali verte sostanzialmente sulla legittimità della pretesa fiscale attuata dall'autorità mediante strumenti incisivi, che esorbitano dalla ragionevole azione pubblica diretta al prelievo dei tributi. Sul punto si veda S. MANGIAMELI, *Il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del costituzionalista*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 1373; D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, p. 261; G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, vol. II, Napoli, 2011, p. 55.

proporzionale, deve scegliere di adottare la norma che soddisfi meglio l'interesse finanziario, cercando di ingenerare il minor pregiudizio possibile al contribuente⁸⁸.

Pertanto, in questo caso, la proporzionalità deve essere riscontrata nell'agire dell'amministrazione finanziaria e, dunque, nelle scelte intraprese per tutelare l'interesse erariale, tramite la pronta e sollecita riscossione delle imposte. Anche in questo contesto, dunque, il principio di proporzionalità si atteggia come un limite per l'amministrazione finanziaria, la quale deve astenersi dal porre in essere misure che eccedano oltre quanto necessario per raggiungere l'obiettivo prefissato dalla legge⁸⁹.

Su questo punto occorre immediatamente intendersi. È stato più volte detto che l'azione del fisco è vincolata: la pretesa tributaria è disciplinata nel suo contenuto dalla legge, la quale determina i fatti in relazione ai quali il debito può sorgere, senza lasciare spazio a ponderazioni discrezionali da parte

⁸⁸ Nel diritto tributario italiano non mancano esempi di regole che, a detta degli operatori, sembrano collocarsi al di fuori del principio di proporzionalità, perché volte ad attribuire all'autorità finanziaria incisivi poteri che restringono i diritti di libertà dei contribuenti. Si pensi, in particolare, all'art. 61, comma 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 in ordine al quale i contribuenti che sono tenuti alla redazione delle scritture contabili non possono provare circostanze in esse omesse o in contrasto con le loro risultanze, il che renderebbe eccessivamente oneroso per il contribuente riuscire a provare diritti di deduzione di elementi negativi di reddito non transitati dalle scritture societarie. Inoltre, si pensi alla presunzione stabilita dall'art. 12, comma 2, d.l. 1 luglio 2009, n. 78, la quale dispone che gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti dal contribuente in territori a fiscalità privilegiata, non dichiarati nel modello RW, devono ritenersi redditi sottratti a tassazione. In quest'ultimo caso, è evidente il gravoso onere della prova incardinato in capo al contribuente, sorto per effetto della semplice omissione della compilazione di un quadro della dichiarazione, il modello RW. Per una compiuta disamina delle irrazionalità che caratterizzano parte dell'ordinamento tributario, cfr. L. DEL FEDERICO, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., p. 519; ID., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I parte, p. 693.

⁸⁹ Il principio di proporzionalità riferito non più al parametro di legittimità dell'azione legislativa, ma a quella amministrativa, deriva da un approccio dottrinale di origine tedesca, sviluppatosi nel corso dei primi anni del 1900. Precisamente, è stato affermato che, per conseguire gli obiettivi prefissati dallo Stato, l'Amministrazione pubblica deve assumere un comportamento proporzionale nei confronti dei consociati, cioè deve saper scegliere criteri di autodeterminazione che non assomiglino a forme di *eccesso di potere*. In questo senso, cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, ed. II, Colonia, 2000, p. 205 ss.

dell'amministrazione finanziaria. Però, ciò non significa che i provvedimenti dell'autorità tributaria debbono risultare automatici e rigidamente predeterminati: un conto è escludere la discrezionalità, intesa come il potere dell'Ufficio di comparare e scegliere tra i vari interessi determinati dal legislatore, altro discorso è escludere la sussistenza di margini di apprezzamento e di valutazione che attengono all'applicazione dei tributi⁹⁰.

È indiscusso il fatto che l'amministrazione non può eseguire alcun apprezzamento: l'interesse dello Stato a riscuotere i tributi è previsto dalla legge ed in questo senso l'azione del fisco è vincolata. Tuttavia, fermo restando che il tributo va applicato in modo rigidamente predeterminato sia nell'*an* che nel *quantum*, l'Ufficio ben può scegliere, all'interno del quadro normativo procedimentale, di applicare metodi e procedure di accertamento e di riscossione che siano più adeguate rispetto al fine imposto dall'ordinamento, cioè il meno pregiudizievoli possibili per il contribuente. Dunque, è questa ponderazione che valorizza il principio della "*congruità del mezzo al fine*"⁹¹.

5.2 (segue) buona fede e legittimo affidamento

La buona fede rappresenta la *regula iuris* intorno alla quale devono incardinarsi i rapporti intercorrenti tra contribuente e amministrazione finanziaria⁹². Questo principio, espressione applicativa del postulato del buon

⁹⁰ Così A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., p. 76.

⁹¹ Si condivide la definizione di G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, cit., p. 68, laddove afferma che, in ogni situazione giuridica, l'ordinamento deve prevedere il "giusto grado" di applicazione dei poteri pubblici volti a limitare i diritti e le libertà individuali, affinché l'azione amministrativa non degradi in mero arbitrio. Il principio della "*congruità del mezzo al fine*" esprime la "*gradualità nell'utilizzo delle armi*", il che "*non è sintomo di debolezza, ma di saggia e democratica misurazione del potere di fronte alla persona, valore primario dello Stato di diritto*".

⁹² Il principio della buona fede è stato valorizzato in modo via via crescente dalla dottrina tributaria. Per una compiuta analisi del tema, cfr. M. LOGOZZO, *I principi di buona fede e del*

andamento sancito dall'art. 97 Cost., rileva nel procedimento tributario grazie all'art. 10, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale dispone che “*i rapporti tra contribuenti e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*”⁹³. Si tratta di un principio generale di grande rilievo sistematico e pratico, atteso che la legge statutaria richiede esplicitamente che tra contribuente e fisco si instauri un confronto collaborativo che conduca l'autorità amministrativa ad adottare determinazioni che risultino rispettose dei diritti e delle ragioni del contribuente⁹⁴.

legittimo affidamento nell'ordinamento tributario italiano, 2018 (in corso di pubblicazione); N. SARTORI, *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giur. it.*, 2018, p. 763 ss.; M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, p. 96 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 133 ss.; E. DE MITA, *La buona fede in diritto tributario (quando l'amministrazione cambia orientamento)*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, ed. V, p. 333 ss.; A. MELONCELLI, *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 539 ss.; M. LOGOZZO, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1125 ss.; M.V. SERRANÒ, *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 321; F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 915; G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1275; A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 669 ss.

⁹³ Far derivare il principio di collaborazione e buona fede da quelli costituzionali di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost. è espressamente richiamato dall'art. 1, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, per mezzo del quale si evidenzia che la buona fede, al pari degli altri principi statutari, è attuativa di valori fondamentali della Costituzione in materia tributaria. Sul punto, cfr. M. LOGOZZO, *Il “valore” dello Statuto del contribuente: irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2004, p. 955 ss.

⁹⁴ In capo all'amministrazione finanziaria, unitamente al dovere di correttezza, sussiste anche il dovere di collaborare col contribuente adottando un comportamento in buona fede. In capo al contribuente, invece, sussiste il dovere di correttezza e di buona fede e solo l'onere, non la facoltà, di collaborare. In questo senso si è espressa la Corte di cassazione con la sentenza del 10 dicembre 2002, n. 17576 in *GT-Riv. giur. trib.*, 2003, p. 343 con nota di E. DELLA VALLE, *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto*. Si veda, inoltre, anche la sentenza 6 ottobre 2006, n. 21513 in *Giur. it.*, 2007, p. 2084, con nota di L. PEVERINI, *La tutela del legittimo affidamento del contribuente ed il divieto di recuperare il maggior tributo accertato: riflessioni critiche*.

Analiticamente, grazie all'elaborazione del diritto civile, la buona fede si distingue in soggettiva e oggettiva⁹⁵. La *buona fede soggettiva* è la convinzione di comportarsi secondo il proprio diritto. Per *buona fede oggettiva* si intende, invece, il corretto comportamento che una parte ha tenuto nelle relazioni con l'altra parte, affinché quest'ultima venga agevolata nel soddisfare le proprie ragioni. La prima è una *condizione psicologica soggettiva*, mentre la seconda una *fattispecie oggettivamente determinabile*⁹⁶.

Nel procedimento tributario, dunque, la buona fede oggettiva, insieme agli altri principi di proporzionalità e leale collaborazione, rappresenta il modello che le parti del rapporto d'imposta devono seguire per giungere alla concreta valorizzazione della funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria⁹⁷. Cioè, si può affermare che la buona fede costituisce il parametro di riferimento per valutare la legittimità dell'azione amministrativa volta a controllare l'esatta contribuzione dei privati in relazione ai traffici giuridici posti in essere⁹⁸.

⁹⁵ La buona fede costituisce una delle principali linee di sviluppo del diritto dei contratti del nostro tempo. A differenza che nel passato, oggi la dottrina e la giurisprudenza di diritto civile riconoscono nella buona fede (oggettiva) un'importantissima fonte di integrazione del contratto. Per buona fede non si intende semplicemente la correttezza del comportamento di una delle parti del rapporto, ma essa include anche il significato di leale cooperazione con la controparte, sensibilità alle ragioni altrui, salvaguardia degli interessi dell'altro e atteggiamento solidale nei suoi confronti. Nel dettaglio, il codice civile richiama la buona fede, oltre che nell'art. 1375, che esprime la sua enunciazione generale, anche negli artt. 1746, 1460, 1358, 1746, 1175, 1337 e 1366. Il tema è stato ampiamente osservato in dottrina civilistica, dunque, senza alcuna pretesa di completezza, si rinvia a S. TROIANO, voce *Ragionevolezza (dir. priv.)*, Ann. VI, in *Enc. giur.*, 2013, p. 763 ss.; V. ROPPO, *Il contratto*, ed. II, Milano, 2011, p. 465; A. D'ANGELO, *Il contratto in generale: la buona fede*, in M. BESSONE (a cura di), *Trattato di diritto privato*, vol. IV, Torino, 2004, *passim*.

⁹⁶ In questi termini, A. MARCHESELLI, *Il 'giusto procedimento' tributario*, cit., p. 23, afferma che la *buona fede soggettiva* si sostanzia nella convinzione che il soggetto agente si stia comportando in conformità al proprio diritto e nei limiti di esso, senza pregiudicare l'interesse altrui, mentre la *buona fede oggettiva* attiene, invece, alla definizione del comportamento come corretto e tale giudizio è appunto oggettivamente determinabile, quindi non si tratta solo di una convinzione soggettiva maturata internamente all'agente.

⁹⁷ Cfr. M. TRIVELLIN, *op. ult. cit.*, p. 166.

⁹⁸ A. MARCHESELLI, *op. ult. cit.*, p. 25, con riferimento alle applicazioni concrete del principio di buona fede nel diritto tributario, definisce che l'attuazione della collaborazione reciproca tra fisco

In principio in parola si sostanzia nel dovere, per l'autorità tributaria, di comportarsi secondo correttezza e lealtà, così agevolando il contribuente nell'attuare i propri obblighi formali e sostanziali, il tutto nell'ottica della più ampia tutela dei diritti patrimoniali e di libertà dei contribuenti, che di volta in volta il procedimento tributario coinvolge⁹⁹. Sostanzialmente, tutto questo significa che in capo all'amministrazione finanziaria ricade l'obbligo di comportarsi in modo coerente e non contraddittorio, dunque, di non venire *contra factum proprium*¹⁰⁰.

La buona fede oggettiva trova la sua massima espressione nella tutela del legittimo affidamento del contribuente¹⁰¹. Tale postulato si traduce nella

e contribuente si incentra in specifiche regole di *fair-play*. Intendendo con tale locuzione che le parti del rapporto d'imposta devono perseguire i propri interessi e perseguire gli interessi istituzionali adottando comportamenti che pregiudichino il meno possibile gli interessi, contrapposti, dell'altra parte.

⁹⁹ Il senso del principio può essere declinato in diversi aspetti e trovare così applicazione in una infinità di casi concreti nelle relazioni che si vengono ad instaurare tra le parti del rapporto d'imposta. Un esempio concreto di valorizzazione del principio di buona fede si rinviene nell'art. 32, commi 4 e 5, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, il quale dispone che al contribuente sarà preclusa la possibilità di esibire documenti in sede amministrativa o processuale, qualora non li abbia esibiti a seguito della precedente richiesta fatta dell'amministrazione. La disposizione sottolinea chiaramente un onere del contribuente di collaborare con l'Ufficio e di agire nei suoi confronti secondo buona fede.

¹⁰⁰ Già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, la dottrina si è interrogata sull'esistenza e sull'operatività del principio di buona fede e della tutela dell'affidamento legittimo, affermando che, anche in difetto di una previsione espressa, la buona fede poteva fondare la tutela del contribuente di fronte ai mutamenti di orientamento dell'amministrazione finanziaria. In argomento, cfr. F. FALSITTA, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in AA.VV. (a cura di), *Studi in onore di E. Allorio*, Milano, 1987, vol. II, p. 1693 ss.

¹⁰¹ In tema di affidamento legittimo, cfr. M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, p. 219 ss.; E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, p. 113 ss.; P. MARONGIU, *Legittimo affidamento e Fisco*, Genova, 2010, p. 57 ss.; D. PERUZZA, *Affidamento legittimo ed esigibilità del tributo*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 273 ss.; A. TURCHI, *In tema di tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nelle indicazioni provenienti dall'amministrazione finanziaria*, in *Giur. it.*, 2003, p. 2194 ss.; ID., *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 769 ss.; D. STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 795 ss.

legittimità del soggetto passivo di fidare nel fatto che l'autorità fiscale si comporti coerentemente alle proprie determinazioni (circolari, interpelli, ma anche motivazioni presenti in p.v.c. e qualsiasi altra informazione resa dall'Ufficio), senza sconfessarle nella successiva azione procedurale attuata nei confronti del medesimo contribuente¹⁰². L'art. 10, comma 2, dello Statuto ha positivizzato il principio, disponendo espressamente la tutela del contribuente che sia incorso in una violazione tributaria per il semplice fatto di aver confidato, in maniera legittima, nella fondatezza dell'originaria determinazione, successivamente ritrattata dall'amministrazione finanziaria¹⁰³.

Le ragioni che giustificano la tutela apprestata dallo Statuto sono da rinvenirsi nell'autorevolezza della fonte pubblica che ha fornito l'informazione o emanato la circolare interpretativa: la tutela del contribuente si fonda non già su un fatto meramente soggettivo o psicologico del contribuente, come invece avviene nel caso di buona fede soggettiva, ma sul dato chiaramente rilevabile dell'affidamento, che diviene legittimo in quanto riposto in atti interpretativi o, comunque, in atti formali provenienti dall'autorità fiscale. Ecco allora che l'affidamento riposto dal contribuente è stato ricompreso nell'ambito del principio di buona fede oggettiva proprio perché rappresenta la concreta manifestazione dell'obbligo di correttezza oggettiva entro cui deve agire la finanza¹⁰⁴.

Entrando nel particolare, la tutela che l'ordinamento prevede a favore del contribuente che abbia commesso una violazione, per via dell'affidamento riposto nelle determinazioni del fisco, consiste nell'esentarlo dalle sanzioni amministrative e dagli interessi moratori. La dottrina, in un primo momento, immediatamente successivo all'entrata in vigore dello Statuto, si era interrogata

¹⁰² Come osserva N. SARTORI, *op. ult. cit.*, p. 766, il principio del legittimo affidamento, oltre ad essere statuito positivamente nell'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, trova origine nei principi costituzionali ex artt. 3, 23, 53 e 97, immanenti in tutti i rapporti di diritto pubblico e, in particolare, in quelli tributari.

¹⁰³ In questi termini, D. PERUZZA, *op. ult. cit.*, p. 275.

¹⁰⁴ Cfr. A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario*, cit., p. 65 ss.

sulla possibilità di estendere la portata dell'art. 10, comma 2, testé richiamato, in modo da giustificare l'esclusione, oltre che delle sanzioni e degli interessi, anche del tributo, il quale risulterebbe dovuto a seguito del mutamento di orientamento da parte dell'amministrazione finanziaria¹⁰⁵. Però, come noto, la giurisprudenza della Corte di cassazione ha affermato che la scelta del legislatore è quella di conferire all'affidamento una tutela parziale, limitata solo alle sanzioni e agli interessi, dovendosi l'art. 10, comma 2, l. n. 212 del 2000 interpretare nel senso che la mancanza di un esplicito richiamo all'esclusione di tributi è volto a tutelare il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria¹⁰⁶. Sicché, l'ordinamento tributario, alla verifica del presupposto impositivo, anche se precedentemente non ritenuto elemento di contribuzione da parte dell'amministrazione, esenta il

¹⁰⁵ Cfr. G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 165 ss., in cui l'autore afferma che il divieto di recuperare il tributo si giustifica in base alla chiarezza e alla precisione dell'informazione fornita dall'amministrazione, che impedirebbe a quest'ultima di mutare *in peius* il proprio orientamento, nel rispetto del principio di buona fede. Inoltre, secondo L. DEL FEDERCO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 281, verrebbe in rilievo il principio europeo dell'*estoppel*, in forza del quale l'amministrazione finanziaria non potrebbe vantare nei confronti del contribuente una pretesa impositiva incoerente rispetto al precedente comportamento. Infine, si confrontino le affermazioni rese da E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, cit., p. 175, il quale precisa che il non richiedere il tributo al contribuente è una fattispecie che va applicata adeguatamente, valutando, per ogni singolo caso concreto, la misura e la portata del cambio di orientamento effettuato dall'amministrazione finanziaria.

¹⁰⁶ L'originario indirizzo della Corte di cassazione aveva apprezzato inizialmente quella teoria formulata dalla dottrina circa la non 'richiedibilità' del tributo, oltre che delle sanzioni amministrative e degli interessi moratori, in caso di mancata tutela del legittimo affidamento del contribuente. Il riferimento è a Cass. civ., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576 in *Rass. trib.*, 2003, p. 795, con nota di D. STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti dell'accertamento del tributo*. Sul tema, si vedano anche i contributi di V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, p. 249; A. TURCHI, *In tema di tutela dell'affidamento riposto nelle indicazioni dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. it.*, 2003, p. 2194. Nello stesso senso, si vedano anche le seguenti pronunce, Cass. civ., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080 in *Dir. prat. trib.*, 2004, p. 847 con nota di E. DE MITA, *Lo Statuto del contribuente alla prova della gerarchia*; Cass. civ., sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513 in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 271 con nota di M. TRIVELLIN, *Un'altra pronuncia della Cassazione esclude il recupero del tributo per violazione del principio di tutela dell'affidamento: alcune note sulle ragioni delle soluzioni adottate*.

contribuente dal corrispondere le sanzioni e gli interessi, ma non il debito erariale, il quale andrà comunque corrisposto, a prescindere dal fatto che il contribuente abbia prestato affidamento ad un indirizzo del fisco, poi dallo stesso ritrattato¹⁰⁷.

In definitiva, i principi di buona fede e legittimo affidamento, unitariamente intesi, orientano veramente l'amministrazione finanziaria ad assumere, già in sede amministrativa, un comportamento imparziale nei confronti del contribuente. Per cui, l'agire dell'amministrazione finanziaria secondo buona fede avvicina questa ad essere un vero organo di giustizia procedimentale.

5.3 (segue) trasparenza

Il terzo carattere che contraddistingue la nozione di 'giusto procedimento' tributario si rinviene nella trasparenza dell'agire del fisco. È noto che il tema si estende verso argomenti sviluppati nell'ambito del diritto amministrativo, ma, visto l'argomento della presente indagine, ci si limiterà ad enunciarne le connotazioni che più rilevano nel diritto tributario¹⁰⁸.

¹⁰⁷ La Corte di cassazione, nelle sue più recenti decisioni, ha sostenuto una interpretazione letterale dell'art. 10, comma 2, l. n. 212 del 2000, ritenendo che, al ricorrere della violazione del legittimo affidamento del contribuente, a questi non potranno essere richieste le sanzioni amministrative e gli interessi moratori. Cfr. Cass. civ., sez. trib., 22 aprile 2015, n. 8197 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., 18 dicembre 2014, n. 26867 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., 6 agosto 2014, n. 17626 in *Banca dati Pluris*.

¹⁰⁸ Il principio della trasparenza amministrativa non si identifica con la pubblicità dell'agire pubblico. Trasparenza e pubblicità sottendono concetti distinti, anche se, ovviamente, parzialmente coincidenti. Precisamente, nel più ampio *genus* della trasparenza, che coinvolge il modo di essere dell'amministrazione, la *species* della pubblicità rappresenta un mero stato di fatto dell'organizzazione pubblica. Quindi, la pubblicità è solo conoscibilità, potenzialità di conoscenza; mentre, la trasparenza è conoscenza, comprensione e, in ultima analisi, controllo. Già l'art. 1, comma 1, l. n. 241 del 1990 mantiene distinti, nell'elencazione dei principi che devono reggere l'attività amministrativa, il principio di trasparenza da quello di pubblicità, facendo implicitamente comprendere che essi sottendono concetti distinti. In questi termini, cfr. M.R. SPASIANO, *I principi di pubblicità, trasparenza e imparzialità*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, cit., p. 117 ss., in particolare p. 131.

Precisamente, il principio della trasparenza è “*un modo di essere e di agire dell’amministrazione*”¹⁰⁹, nel senso che rappresenta lo strumento idoneo ad attuare “*il principio democratico e i principi costituzionali di eguaglianza, di imparzialità, buon andamento, responsabilità, efficacia ed efficienza nell’utilizzo di risorse pubbliche, integrità e lealtà nel servizio alla nazione*”¹¹⁰. In questo senso, la trasparenza si attua mediante modelli organizzativi e forme comportamentali lineari, semplici, comprensibili e certi¹¹¹.

La dottrina ha formulato due nozioni di trasparenza, una complementare all’altra. Secondo un primo orientamento, il principio in questione, acclarato che è attuazione dei postulati di imparzialità e buon andamento di cui all’art. 97 Cost., deve essere definito in termini di strumentalità, nel senso che esso svolge un’essenziale funzione di tutela e di garanzia degli interessi individuali coinvolti dall’agire pubblico¹¹². Un secondo orientamento intende interpretare la trasparenza a seconda del fine che essa si prefigge di raggiungere: agire in maniera comprensibile consente ai consociati di verificare che l’amministrazione non abbia eluso la legge che l’ha condotta a maturare quella specifica determinazione, piuttosto che un’altra¹¹³.

¹⁰⁹ Così G. ARENA, voce *Trasparenza amministrativa*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, cit., p. 5945.

¹¹⁰ Ci si riferisce a quanto statuito dall’art. 1, comma 2, d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (c.d. Testo unico sulla trasparenza), come modificato dal d.lgs. 25 maggio 2016, n. 97. Sul punto, cfr. D.U. GALETTA – P. PROVENZANO, *Sul decreto legislativo recante modifiche alla disciplina sulla trasparenza e sulla prevenzione della corruzione*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Le nuove regole della semplificazione amministrativa*, Milano, 2017, p. 7 ss.; D.U. GALETTA, *Accesso civico e trasparenza della Pubblica amministrazione alla luce delle (previste) modifiche alle disposizioni del Decreto Legislativo n. 33/2013*, in *Federalismi.it*.

¹¹¹ Cfr. M.R. SPASIANO, *op. ult. cit.*, p. 133.

¹¹² In questi termini, cfr. M.R. SPASIANO, *Trasparenza e qualità dell’amministrazione*, in M.P. CHITI – G. PALMA (a cura di), *I principi generali dell’azione amministrativa*, p. 154.

¹¹³ In questo senso, vedi R. MARRAMA, *I principi regolatori della funzione di organizzazione pubblica*, in AA.VV. (a cura di), *Diritto amministrativo*, Bologna, 1988, p. 397 ss.; ID., *La pubblica amministrazione tra trasparenza e riservatezza nell’organizzazione e nel procedimento amministrativo*, in *Dir. pubbl. amm.*, 1989, p. 416 ss. Da ultimo, le medesime argomentazioni sono state riprese da F. CARINGELLA, *L’accesso ai documenti amministrativi. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2005, p. 15 ss., per il quale la trasparenza rappresenta uno strumento

Dunque, l'agire pubblico deve concretizzarsi mediante strumenti, azioni, procedimenti, atti e determinazioni che si discostino dalla nozione di riservatezza, perché il 'bene' superiore che il principio di trasparenza va tutelando si sostanzia nella possibilità per gli amministrati di esercitare un preventivo controllo di legalità sull'azione amministrativa, già a partire dal momento in cui essa si manifesta nei loro confronti¹¹⁴. Dunque, il principio della trasparenza assume una duplice natura: quella di obiettivo che il legislatore si propone di perseguire a tutti i livelli dell'ordinamento; quella di canone operativo al quale nessuna autorità amministrativa può sottrarsi¹¹⁵.

Detto postulato, in ambito tributario, diversamente che nel generale diritto amministrativo, non assume rilievo in modo assoluto ed incondizionato, ma esso deve essere posto in relazione con altri interessi, al ricorrere dei quali è possibile comprimere la trasparenza del fisco¹¹⁶. Tuttavia, restringere la trasparenza

attraverso il quale gli amministrati possono toccare con mano se le leve del potere siano state azionate in modo funzionale agli obiettivi pubblici, statuiti dal legislatore.

¹¹⁴ Cfr. F. DE LEONARDIS, *I principi generali dell'azione amministrativa*, in A. ROMANO (a cura di), *L'azione amministrativa*, Torino, 2016, p. 6 ss. L'inserimento della trasparenza fra i canoni generali dell'azione amministrativa costituisce un traguardo e, nello stesso tempo, un punto di avvio che impone a tutti i soggetti operanti nella cura degli interessi pubblici di predisporre adeguati strumenti applicativi del proprio agire basati sulla reciproca fiducia tra amministrazione e amministrati, affidando a questi ultimi la possibilità di controllare in modo effettivo l'esercizio del potere pubblico.

¹¹⁵ L'ordinamento è volto a rendere il rapporto amministrazione-amministrato massimamente trasparente. La trasparenza non è solo rispetto di regole procedurali, ma anche comprensibilità dell'azione amministrativa da parte del cittadino comune, così da poter percepire immediatamente, senza alcuno sforzo, il potere esercitato e l'iter della sua formazione. In questi termini, cfr. A. POLICE, *Principi generali dell'azione amministrativa*, in AA.VV. (a cura di), *La pubblica amministrazione e il suo diritto*, Milano, 2012, p. 73 ss.

¹¹⁶ In materia di trasparenza dell'azione dell'autorità fiscale, per tutti, cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 37 ss., in particolare p. 43-44, la quale afferma che "(...) l'attività dell'Amministrazione finanziaria è vincolata dalle prescrizioni legislative nell'ambito delle quali assume una evidenza fondamentale il dovere di informazione (...). Il legislatore dispone infatti che l'Amministrazione è tenuta a comunicare al contribuente tutti gli atti a lui destinati (...). Il legislatore, quindi, vincola l'Amministrazione finanziaria a tenere una precisa condotta. Le impone di informare il contribuente di tutto ciò che è a sua conoscenza e che potrebbe produrre effetti lesivi per la posizione giuridica del destinatario. L'Amministrazione non può scegliere se dare notizia o meno dei dati o dei fatti che potrebbero

dell'amministrazione finanziaria non si traduce nella necessità dell'ordinamento di rendere oscuro ai contribuenti l'operato dell'autorità, ma risponde piuttosto alla tutela di un interesse generale superiore, l'interesse fiscale, il quale potrebbe essere minacciato dalla conoscenza incondizionata dell'azione della finanza¹¹⁷.

Difatti, sia nella legge generale sul procedimento amministrativo che nelle disposizioni sancite dalla Statuto dei contribuenti sono presenti specifiche deroghe alle ordinarie logiche di trasparenza amministrativa. Ad esempio, l'art. 24, comma 1, lett. b), l. n. 241 del 1990 afferma che il generale diritto di accesso agli atti non può essere esteso ai documenti aventi contenuto tributario e, difatti, il legislatore rimanda il contribuente e l'autorità fiscale ad attuare specifiche regole di settore (d.m. 29 ottobre 1996, n. 603). Ancora, l'art. 13, comma 2, l. n. 241 del 1990 dispone che le regole statuite dal capo III della legge generale sul procedimento amministrativo (diritto di partecipazione) non possono essere estese ai procedimenti tributari, per i quali valgono le norme tipiche della materia fiscale¹¹⁸. Anche l'art. 5, comma 2, l. n. 212 del 2000, pur nel prevedere l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di rendere pubbliche le circolari e le risoluzioni da essa emanate, limita tale obbligo di trasparenza solo ai documenti che dispongono sull'organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti amministrativi, non anche a quelli relativi ai pareri resi in relazione ai casi tributari esaminati per conto di altri contribuenti¹¹⁹.

incidere sulla sua posizione giuridica soggettiva, ma ha un preciso obbligo di informazione che deve osservare”.

¹¹⁷ Per tali nozioni di preminenza dell'interesse erariale in raffronto al principio di trasparenza dell'autorità tributaria, venga consentito di rinviare a A. TROPEA, *Il limite al diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, p. 152.

¹¹⁸ Cfr. G. ZITO – G. TINELLI, *L'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, cit., p. 684.

¹¹⁹ Un esempio concreto della limitazione di trasparenza riguarda la mancata pubblicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle risoluzioni rese in risposta agli interpellati formulati dai contribuenti in materia di abuso del diritto. Difatti, dall'entrata in vigore del nuovo art. 10-bis, l. n. 212 del 2000, a fronte di oltre cento risoluzioni emesse in risposta agli interpellati antiabuso, solo una decina sono stati resi pubblici sul sito istituzionale dell'amministrazione finanziaria. Il motivo parrebbe essere il seguente: l'Ufficio mantiene momentaneamente il riserbo sulla materia, al fine

In tutte queste ipotesi di riservatezza, ma anche in altri innumerevoli casi, la conoscenza indistinta del contribuente potrebbe compromettere l'effettiva azione del fisco, la quale, come più volte ribadito, è proiettata alla pronta e sollecita riscossione delle imposte. Ecco perché la trasparenza della finanza può subire delle restrizioni, permanenti o momentanee, a seconda della tutela che l'ordinamento vuole riservare al caso concreto¹²⁰.

Pur in presenza di deroghe al principio, la trasparenza dell'agire dell'amministrazione finanziaria non viene messa in discussione quando si parla di obblighi di motivazione degli atti di accertamento, del dovere dell'Ufficio di informare continuamente e tempestivamente i contribuenti in ordine agli oneri formali cui essi devono far fronte, dell'obbligo qualificato della finanza di attivare il confronto preventivo col soggetto passivo prima di maturare una definitiva determinazione a suo sfavore e così via.

Da ultimo, l'art. 9, comma 1, lett. b), della legge di delega fiscale dell'11 marzo 2014, n. 23, ha previsto uno specifico limite alla riservatezza del fisco, disponendo che l'ordinamento dovrebbe *“prevedere l'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento”*. Sicché, oltre il procedimento istruttorio, l'amministrazione finanziaria non potrebbe mantenere alcun riserbo su dati, notizie

di acquisire un'ampia esperienza di casi concreti e, sulla base di essa, successivamente, formulare una circolare interpretativa, che rappresenti in maniera univoca il pensiero elaborato dall'Ufficio in diverse occasioni. In questi termini si è pronunciato il Capo Settore Servizi e Consulenza della Direzione Regionale della Lombardia durante il convegno *“In nuovo rapporto Fisco-Contribuente. Esperienze applicative, evoluzione e prospettive”*, svoltosi a Milano il 16 maggio 2018.

¹²⁰ Astrattamente, la sollecita riscossione delle imposte da parte dell'amministrazione finanziaria presuppone che il contribuente sia stato compiutamente accertato. Ciò significa che l'attività istruttoria, prodromica all'adozione del provvedimento impositivo finale, sia stata svolta con riservatezza e celerità e con completezza degli elementi raccolti, così giungendo ad una puntuale contestazione nei confronti del contribuente, impedendogli di prendervi parte. Perché, altrimenti, potrebbe essere messo nelle condizioni di depistare le prove a sé sfavorevoli, oppure, spogliarsi preventivamente dei beni e dei diritti che formerebbero la garanzia della futura pretesa erariale. In questo senso, cfr. A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012, p. 43 ss.

e informazioni che riguardano il contribuente, contro il quale dovrà essere emesso l'atto di accertamento finale. Per cui, dette informazioni devono essere a lui fornite in un momento che segue l'istruttoria e che precede la notifica del provvedimento d'imposizione, così da consentire al soggetto passivo di conoscere l'orientamento dell'Ufficio che sta alla base della sua determinazione, non ancora trasposta nell'atto di accertamento finale¹²¹.

Dunque, il postulato della trasparenza è e rimane il cardine intorno al quale far ruotare la prima forma di 'giustizia procedimentale' che potrebbe essere percepita dal contribuente, visto che è tramite esso che il privato può rendersi conto se il fisco ha fatto un legittimo uso del potere e, in caso contrario, reagire immediatamente prima che la sua errata determinazione provochi a questi dei pregiudizi ingiustificati¹²².

6. Una prima definizione di funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria

Agire secondo giustizia equivale a supporre che la finanza operi nei confronti del contribuente in maniera imparziale e in conformità al canone del buon andamento di cui all'art. 97 Cost. Appartiene alla concezione di Stato di diritto un'amministrazione finanziaria dotata di potere, purché il suo esercizio sia

¹²¹ La disposizione è rimasta inattuata. Il Governo delegato, pur avendo ricevuto dal Parlamento delegante una formulazione sufficientemente precisa in materia di limite alla riservatezza, non ha dato seguito all'art. 9, comma 1, lett. b), legge delega 11 marzo 2014, n. 23, mediante la previsione di un principio generale. In maniera del tutto marginale, il principio della trasparenza è venuto in rilievo col d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, mediante il quale è stato introdotto l'istituto dell'adempimento collaborativo del quale si darà conto nel prosieguo.

¹²² Nei prossimi capitoli sarà ampiamente specificato il concetto di giustizia procedimentale in ambito tributario. Tale nozione si traduce spesso nel cambio di rotta che va dall'originaria contrapposizione tra contribuente e ente impositore alla pariteticità delle loro posizioni. Lo Statuto dei diritti del contribuente e le varie leggi procedimentali, presenti anche nelle singole leggi d'imposta, sono passati da una vecchia concezione coercitiva nei confronti del contribuente ad un rafforzamento della collaborazione ed assistenza a favore dello stesso. In questi termini, cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 32.

vincolato dalla legge, dunque, rispettando il principio di legalità di cui all'art. 23 Cost.

Non è affatto un'antitesi pretendere che l'ordinamento doti la propria autorità tributaria di poteri di imperio da rivolgere verso i contribuenti, poteri questi volti al soddisfacimento dell'interesse erariale, e, nello stesso tempo, indirizzare la funzione pubblica del fisco verso una concezione di giustizia delle proprie decisioni, giustizia intesa come aderenza al diritto precostituito¹²³.

Pertanto, la funzione di giustizia insita nell'amministrazione finanziaria, come magistralmente sostenuto da Allorio, è: 1) la risultante di un sistema procedurale non discrezionale, che conduce l'autorità tributaria ad agire in conformità alla legge; 2) nell'ambito della cui azione il fisco deve tendere alla tutela dell'interesse finanziario dello Stato tramite l'ottimizzazione dell'attività di accertamento e non alla massimizzazione ingiustificata del gettito da riscuotere; 3) il che impone una proficua partecipazione del contribuente al procedimento di controllo, all'interno del quale il soggetto passivo potrà esporre utilmente le proprie considerazioni attinenti il caso oggetto di esamina, evitando che questi, per chiedere giustizia, sia costretto a rappresentare le proprie difese al giudice tributario nella successiva fase processuale.

¹²³ Secondo F. MOSCHETTI, *I valori dello Stato di diritto nel pensiero tributario di Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), cit., p. 59, in particolare p. 70-71, lo scopo di giustizia dell'amministrazione finanziaria potrebbe essere oggi declinato nei seguenti casi. Riscontrare giustizia nell'amministrazione significa che essa debba attivarsi solo per il tributo dovuto per legge; che essa assuma l'onere di informare tempestivamente il contribuente in ordine ai diritti e ai doveri statuiti dall'ordinamento; che essa non usi i poteri istruttori in maniera difforme dal principio di proporzionalità; che essa tenga conto, lungo la fase di verbalizzazione, anche della correttezza e genuinità di comportamento tenuto dal contribuente; che essa consideri, già in sede amministrativa, come produttiva di effetti, la rettifica della dichiarazione fatta dal contribuente a proprio favore.

CAPITOLO II

LA PARTECIPAZIONE DEL CONTRIBUENTE AI PROCEDIMENTI TRIBUTARI QUALE PRESUPPOSTO PER L'ESPLETAMENTO DELLA FUNZIONE GIUSTIZIALE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Il principio di partecipazione nel procedimento amministrativo - 3. L'esclusione del contribuente dalla partecipazione ai procedimenti tributari. Le ragioni della disciplina specifica - 4. La tendenza del legislatore tributario (e della giurisprudenza) a ritenere la partecipazione uno strumento di difesa del contribuente sottoposto a controllo - 5. La partecipazione del contribuente come primario strumento di giustizia dell'agire del fisco - 6. La partecipazione del contribuente tra garanzia di difesa e cooperazione con l'amministrazione finanziaria

1. Premessa

L'amministrazione finanziaria, così come tutte le ramificazioni della Pubblica amministrazione, deve agire, come si è detto, in ossequio ai principi costituzionali, con imparzialità, trasparenza e nel rispetto del principio del buon andamento, evitando discriminazioni e disparità di trattamento tra i contribuenti, nonché preservando la legalità delle proprie decisioni¹²⁴. Dunque, essa si auspica agisca sempre secondo giustizia.

Ebbene, la partecipazione del contribuente all'attività procedimentale del fisco rappresenta, in astratto, la forma più immediata che consentirebbe all'amministrazione finanziaria di agire in conformità alla legge. Infatti, come si vedrà, con la partecipazione del soggetto passivo al procedimento di verifica

¹²⁴ Cfr. E. DE MITA, *Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, cit., p. 8. Analizzando il pensiero di Allorio, l'autore osserva che l'attività della Pubblica amministrazione, oltre a tradurre in realtà il diritto costituito, è anche attività di giustizia. “*La legalità sostanziale, e quindi della giustizia tributaria*” – osserva l'autore, riprendendo il pensiero di Allorio – “*non s'attua nel processo. Anzi, per lo più, gran parte fuori dal processo*”.

tributaria, l'autorità fiscale sarebbe messa nelle condizioni di conoscere i fatti e le circostanze fiscalmente rilevanti, poste in essere dal contribuente, potendo così verificare, nel corso dell'attività amministrativa di controllo, se lo stesso abbia operato nel rispetto della legge.

La partecipazione del privato all'attività dell'amministrazione finanziaria è una *species* del *genus* partecipazione del privato all'attività della Pubblica amministrazione. In particolare, la partecipazione del contribuente nell'ambito dei procedimenti tributari differisce dalla partecipazione di diritto amministrativo per due ordini di ragioni.

In primo luogo, se il procedimento amministrativo è caratterizzato dall'agire discrezionale dell'amministrazione, nel procedimento tributario, l'ordinamento impone all'autorità pubblica di agire con modalità vincolata¹²⁵. Ciò perché la potestà impositiva è indisponibile: l'amministrazione finanziaria è guidata dalla legge ad esercitare le prerogative di controllo e di riscossione dei tributi. Invece, in sede amministrativa, la partecipazione del privato-interessato è funzionale ad introdurre nel procedimento interessi diversi da quelli tipicamente apportati dalla sola Pubblica amministrazione. Così operando, l'autorità (non fiscale) agirebbe discrezionalmente, ponderando i vari interessi, pubblici e privati. Diversamente, nel diritto tributario, sia l'amministrazione finanziaria che il contribuente perseguono astrattamente il medesimo interesse, quello dell'obiettivo determinazione del tributo¹²⁶.

¹²⁵ Come osservato da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 32, il contribuente e l'amministrazione finanziaria non possono concordare ciò che è stabilito dalla legge. Sul punto, cfr. A.F. BASCIU, *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, Napoli, 1975, p. 81; V. FICARI, *La determinazione dell'imponibile. La fase istruttoria*, in A. FEDELE (a cura di), *Casi e materiali di diritto tributario*, Padova, 1997, p. 331 ss.; A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 31.

¹²⁶ L'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente, all'interno del quale sono presenti specifiche disposizioni a contenuto partecipativo del contribuente, sembra confermare l'esistenza di un distacco del diritto tributario dal diritto amministrativo. Quest'ultimo, come avanti spiegato, dispone sempre norme di carattere generali, le quali, nel silenzio della materia fiscale, possono essere in essa trasposte, se non espressamente esclusa dalla legge. Tuttavia, pur sussistendo una profonda diversità tra i due rami del diritto, soprattutto in tema di partecipazione del contribuente

L'altra differenza che ricorre tra la partecipazione di diritto amministrativo e quella di diritto tributario è che solo la prima è ricompresa in una disciplina organica e generale, qual è il capo III della l. n. 241 del 1990; mentre la seconda tipologia di partecipazione, quella tributaria, è rinvenibile in diverse norme procedurali e non è governata da una enunciazione di principio¹²⁷. Precisamente, come avanti si avrà modo di osservare, l'art. 13, comma 2, l. n. 241 del 1990 dispone esplicitamente che le regole statuite dal capo III della legge generale sul procedimento amministrativo non possono essere estese ai procedimenti tributari, per i quali valgono le specifiche norme di settore.

Sulla base di queste premesse, lo scopo del presente capitolo è quello di esaminare, dapprima, il principio partecipativo valevole nell'ambito del procedimento tributario, partendo, per ovvie ragioni, dal generale principio di partecipazione di derivazione amministrativistica. Dunque, si cercherà di individuare la *ratio legis* che giustificherebbe la limitazione del diritto del contribuente a prendere parte ai procedimenti amministrativi condotti dall'amministrazione finanziaria. La limitazione del diritto sarà osservata alla luce dei più recenti interventi legislativi che hanno inteso dare attuazione al canone del "giusto procedimento"¹²⁸.

nei procedimenti condotti dall'amministrazione finanziaria, le garanzie statuite dall'ordinamento nei confronti della parte privata, sia essa contribuente sia essa consociato, sono pressoché uguali sia per il diritto tributario che per quello amministrativo. In particolare, la motivazione del provvedimento e la previsione del responsabile del procedimento sono due istituti comuni ai due rami del diritto. Cfr. M.T. MOSCATELLI, *La discrezionalità nell'accertamento tributario e la tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 44.

¹²⁷ Per una compiuta ricostruzione dell'argomento, cfr. S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, p. 763. L'autore sottolinea il variegato quadro normativo che regola i principi partecipativi del contribuente, da una parte, e del cittadino-interessato, dall'altra.

¹²⁸ I primi profili ricostruttivi del principio del giusto procedimento sono rinvenibili in Corte cost., 2 marzo 1962, n. 13, in *Giur. cost.*, 1962, p. 126 ss., con nota di V. CRISAFULLI, *Principio di legalità e "giusto procedimento"*; in Corte cost., 20 marzo 1978, n. 23, in *Foro amm.*, 1978, I, p. 2453. Sul punto, cfr. G. ROEHRSEN, *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali*, in *Dir. proc. amm.*, 1987, p. 47 ss.

Infine, una volta ricostruito il principio generale intorno al quale dovrebbe ruotare il postulato della partecipazione tributaria, si analizzeranno le forme tipiche di dialogo che, in sede amministrativa, il contribuente e l'amministrazione finanziaria possono intrattenere. Precisamente, si osserveranno il diritto del contraddittorio tra le parti del rapporto d'imposta, il diritto del contribuente ad accedere agli atti amministrativi aventi contenuto tributario, la facoltà del contribuente di stimolare il potere di autotutela dell'amministrazione e, in ultima analisi, sarà analizzato l'istituto dell'interpello recentemente modificato. Come ricordato in premessa, si cercherà di verificare se tali postulati sono espressione di una specifica funzione giustiziale.

2. *Il principio di partecipazione nel procedimento amministrativo*

Per principio generale, il diritto alla partecipazione¹²⁹ riservato ai privati, sia nell'ambito del diritto europeo che in quello italiano, è volto ad attenuare il profilo

¹²⁹ Le analisi giuridiche in materia di diritto di partecipazione sono estremamente ampie. Dunque, senza pretesa di esaustività, si rinvia a B.G. MATTARELLA, *Lezioni di diritto amministrativo*, Torino, 2018, p. 179 ss.; M. RAMAJOLI, *L'intervento nel procedimento*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, cit., p. 598 ss.; P. CHIRULLI, *I diritti dei partecipanti al procedimento*, in M.A. SANDULLI (a cura di), cit., p. 615 ss.; R. PROIETTI, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, in M.A. SANDULLI (a cura di), cit., p. 566 ss.; M.G. DELLA SCALA, *L'ambito di applicazione della disciplina generale sul procedimento amministrativo*, in A. ROMANO (a cura di), *L'azione amministrativa*, 2016, p. 1034; M.C. ROMANO, *I diritti dei partecipanti al procedimento*, in A. ROMANO (a cura di), cit., p. 372; A. ZITO, *Il procedimento amministrativo*, in F.G. SCOCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2015, p. 234 ss.; F. GAFFURI, *Il rapporto procedimentale*, Milano, 2013, p. 66; G.M. MARENGHI, *I confini del diritto alla partecipazione*, Milano, 2013, p. 19 ss.; M. COCCONI, *La partecipazione all'attività amministrativa generale*, Padova, 2010, p. 41; G. PIZZANELLI, *La partecipazione dei privati alle decisioni pubbliche*, Milano, 2010, p. 11 ss.; S. TATTI, *La "nuova" partecipazione al procedimento amministrativo*, Napoli, 2009, p. 52; L. DE LUCIA, *I profili strutturali*, in V. CERULLI IRELLI (a cura di), *La disciplina generale dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, p. 143 ss.; G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, in AA.VV. (a cura di), *Diritto amministrativo*, vol. II, ed. IV, Bologna, 2005, p. 1329; A. SANDULLI, *Il procedimento*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Parte generale*, Milano, 2003, t. II, p.

autoritativo del potere pubblico, riconoscendo ad essi un ruolo centrale all'interno della dinamica di elaborazione delle scelte amministrative.

Sostanzialmente, nell'ambito del diritto amministrativo, con l'affermazione del principio del giusto procedimento viene codificato il diritto dei privati di intervenire avanti l'autorità pubblica, sin dalla fase preliminare dell'iter valutativo, mediante l'attivazione di un dialogo collaborativo con l'ufficio, volto ad eliminare o, quanto meno, ridurre fortemente i (futuri e possibili) motivi di contenzioso tra le parti¹³⁰.

La partecipazione non viene in rilievo solo in funzione di tutela dei diritti individuali, ma anche in funzione di collaborazione con la controparte pubblica, nell'ottica di individuare un ottimale bilanciamento degli interessi trattati nello specifico procedimento. Così operando, le parti, già in sede procedimentale,

1137 ss.; M. OCCHIENA, *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2002, p. 347 ss.; S. COGNETTI, "Quantità" e "qualità" della partecipazione. Tutela procedimentale e legittimazione processuale, Milano, 2000, p. 52; F. GIGLIONI – S. LARICCIA, voce *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, in *Enc. dir., Agg.*, IV, Milano, 2000, p. 943 ss.; G. VIRGA, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 1998, p. 48 ss.; E. CARDI, *Procedimento amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1996, p. 3 ss.; M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, ed. II, Milano, 1993, p. 169 ss.; C.E. GALLO, *La partecipazione al procedimento*, in AA.VV. (a cura di), *Lezioni sul procedimento amministrativo*, Torino, 1992, p. 90 ss.; M. NIGRO, *Il procedimento amministrativo fra inerzia amministrativa e trasformazione dell'amministrazione*, in F. TRIMARCHI (a cura di), *Il procedimento amministrativo fra riforme legislative e trasformazioni dell'amministrazione*, Milano, 1990, p. 3 ss. Per una ricostruzione storica del principio partecipativo, cfr. G. BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1975, p. 91; G. BERTI, *Procedimento, procedura, partecipazione*, in AA.VV. (a cura di), *Scritti in onore di Enrico Guicciardi*, Padova, 1975, p. 799 ss.; H. SIMON, *Il comportamento amministrativo*, Bologna, 1967, p. 43; A.M. SANDULLI, *Procedimento amministrativo*, in *Noviss. Dig. It.*, ed. XIII, Torino, 1966, p. 1024; U. ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965, p. 24; F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, p. 118 ss.; A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940, p. 58.

¹³⁰ Cfr. M.T. SERRA, *Contributo ad uno studio sulla istruttoria del procedimento amministrativo*, Milano, 1991, p. 24.

sarebbero poste nelle condizioni di bilanciare e comporre i contrapposti interessi, sempre nel rispetto del principio di legalità¹³¹.

Dunque, l'intervento dei cittadini nel procedimento amplia il contenuto istruttorio e accresce le potenzialità valutative dell'amministrazione. Ecco perché, attraverso il confronto preventivo, le parti potrebbero eliminare potenziali ragioni di conflitto già in sede amministrativa¹³². In un certo senso, fermo restando le preclusioni che la legge riserva alla sola pubblica amministrazione, cioè quelle di agire secondo giustizia, la partecipazione apre significativi spazi all'esercizio del potere pubblico in forma, per certi versi, negoziata e non unilaterale¹³³.

Nell'ambito dell'ordinamento europeo¹³⁴, il diritto dei privati a prendere parte ai procedimenti amministrativi è rinvenibile nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea¹³⁵, rubricato "*Diritto ad una buona amministrazione*". Esso dispone che è "*(...) diritto di ogni persona (...) essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio (...)*". Tale disposizione ha definitivamente imposto un netto cambiamento di prospettiva rispetto al passato, ponendo

¹³¹ Cfr. A. SCOGNAMIGLIO, *Il diritto di difesa nel procedimento amministrativo*, Milano, 2004, p. 58.

¹³² Cfr. S. TARULLO, *Il principio di collaborazione procedimentale*, Torino, 2008, p. 318 ss.

¹³³ Cfr. Cons. Stato, sez. VI, sent., 22 aprile 2008, n. 1844; Cons. Stato, sez. V, sent., 29 maggio 2006, n. 3220.

¹³⁴ Cfr. L. DE LUCIA – B. MARCHETTI, *L'amministrazione europea e le sue regole*, Bologna, 2015, p. 117 ss.; D.U. GALETTA, *Diritto amministrativo nell'Unione europea*, Torino, 2014, *passim*; G. DELLA CANANEA, *Diritto amministrativo europeo. Principi e istituti*, Milano, 2008, p. 46 ss.; G. FALCON, *Il procedimento amministrativo nei diritti europei e nel diritto comunitario*, Padova, 2008, p. 11; G. DELLA CANANEA, *I procedimenti amministrativi dell'Unione europea*, in M.P. CHITI – F.G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte generale*, Milano, 2007, p. 515 ss.; M.C. BARUFFI, *La tutela dei singoli nei procedimenti amministrativi comunitari*, Milano, 2001, p. 52; M.A. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo fra semplificazione e partecipazione. Modelli europei a confronto*, Milano, 2000, p. 117 ss.; M. CARTABIA, *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo. La legge n. 241 del 1990 alla luce dei principi comunitari*, Milano, 1991, p. 65.

¹³⁵ Cfr. P. PROVENZANO, *Procedimento amministrativo e diritto ad una buona amministrazione*, in D.U. GALETTA (a cura di), *cit.*, p. 331.

finalmente “la persona al centro” dell’azione degli organi e degli organismi dell’Unione europea¹³⁶.

Precisamente, prima dell’entrata in vigore dell’art. 41, il diritto ad una buona amministrazione e, in particolare, il diritto dei privati a partecipare all’attività procedimentale, era stato già ampiamente introdotto nell’ordinamento per merito della giurisprudenza comunitaria¹³⁷. Sebbene il contenuto dell’art. 41 non è stato del tutto innovativo, esso comunque ha contribuito a riaffermare in sede europea, per tramite della Carta dei diritti fondamentali, il principio generale della partecipazione dei privati ai procedimenti amministrativi, che fino ad allora era solo considerato diritto vivente, cioè, come detto, frutto delle elaborazioni della Corte di giustizia. Difatti, non bisogna dimenticare che la Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, in virtù dell’art.6 del Trattato dell’Unione europea, assume lo stesso valore giuridico dei trattati.

In sede giurisdizionale, il principio della partecipazione ha subito nel corso del tempo una specifica evoluzione. Inizialmente, il coinvolgimento amministrativo del privato in ambito europeo fu ritenuto “*un principio del diritto amministrativo ammesso in tutti gli Stati membri*”¹³⁸. Successivamente, fu considerato “*norma generale dell’ordinamento europeo*”¹³⁹. Infine, venne

¹³⁶ In materia di diritto ad una buona amministrazione, come principio sancito dalla Cedu, cfr. D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto UE e diritto nazionale e le novità dopo l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in S. CIVITARESE MATTEUCCI - F. GUARRIELLO - P. PUOTI (a cura di), *Diritti fondamentali e politiche dell’Unione europea dopo Lisbona*, Rimini, 2013, p. 71 ss.

¹³⁷ Nel diritto dell’Unione europea, la diffusione del principio di partecipazione degli interessati al procedimento si deve alla giurisprudenza del Tribunale e della Corte di giustizia, dal momento che, fino all’entrata in vigore del Trattato di Lisbona, che ha dato pieno valore alla Carta di Nizza, non vi erano previsioni specifiche relative alle garanzie del procedimento amministrativo, con l’unica eccezione dell’obbligo di motivazione sancito dall’art. 296, TFUE (ex art. 253 del Trattato CEE). Sul punto, cfr. P. CHIRULLI, *I diritti dei partecipanti al procedimento*, in M.A. SANDULLI (a cura di), cit., p. 615; G. DELLA CANANEA – M. GNES, *I procedimenti amministrativi dell’Unione europea. Un’indagine*, Torino, 2004, p. 518.

¹³⁸ Cfr. Corte giust., 4 luglio 1963, causa C-32/62, *Maurice Alvis c. Consiglio*.

¹³⁹ Cfr. Corte giust., 23 ottobre 1974, causa C-17/74, *Transocean Marine Paint Association c. Commissione*.

definitivamente innalzato a “*principio fondamentale del diritto Comunitario*”¹⁴⁰, il quale deve essere garantito anche quando “*non vi è alcuna normativa che riguardi il procedimento in questione*”¹⁴¹.

Volgendo lo sguardo al diritto interno è possibile scorgere che il principio generale della partecipazione dei privati al procedimento amministrativo risiede nel capo III della l. n. 241 del 1990¹⁴², rubricato “*Partecipazione al procedimento amministrativo*”. In particolare, il legislatore italiano ha individuato la modalità di estrinsecazione della suddetta partecipazione, ma non ha esposto una regola di carattere generale.

Precisamente, la partecipazione si articola in “*comunicazione di avvio del procedimento*” (art. 7), “*modalità e contenuti della comunicazione di avvio del procedimento*” (art. 8), “*intervento nel procedimento*” (art. 9), “*diritti dei partecipanti al procedimento*” (art. 10), “*comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza*” (art. 10-bis), “*accordi integrativi o sostitutivi dei provvedimenti*” (art. 11) e “*provvedimenti attuativi di vantaggi economici*” (art. 12)¹⁴³.

Visto il presente quadro normativo, il diritto del privato di prendere parte ai procedimenti amministrativi risulterebbe una chiara attuazione di due principi di rango costituzionale, quali il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost.¹⁴⁴ e il principio

¹⁴⁰ Cfr. Corte giust., 13 febbraio 1979, causa C-85/76, *Hoffmann-La Roche c. Commissione*.

¹⁴¹ Cfr. Corte giust., 10 luglio 1986, causa C-234/84, *Belgio c. Commissione*.

¹⁴² L'introduzione nel nostro ordinamento del principio partecipativo risale all'art. 3 della l. 20 marzo 1865, n. 2248, All. E. Nel corso degli anni '40, sono stati introdotti diversi procedimenti partecipativi dei privati a seconda della materia trattata, ma non è stato mai istituito un principio generale sulla partecipazione. Si ricorda in particolare la forma di partecipazione prevista in materia di procedimento espropriativo e in materia di procedimento disciplinare sanzionatorio. Per una attenta ricostruzione, si rinvia a G. BARONE, *L'intervento del privato nel procedimento amministrativo*, cit., p. 11; A. PUBUSA, *Procedimento amministrativo e interessi sociali*, cit., p. 139.

¹⁴³ Per una compiuta analisi delle singole disposizioni richiamate, si rinvia a M.A. SANDULLI, *Codice dell'azione amministrativa*, cit., p. 598 ss.

¹⁴⁴ In tal senso, L.P. COMOGLIO – M. SCAPARONE – M. NOBILI, *Commentario della Costituzione. Rapporti civili (artt. 24 – 26)*, Bologna, 1981, p. 164 ss.

del buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione di cui all'art. 97 Cost.¹⁴⁵.

La ricerca di un fondamento costituzionale del principio del giusto procedimento continua a rappresentare argomento di discussione per la dottrina italiana¹⁴⁶. Ed infatti essa ha tentato di elevare la partecipazione a postulato di rango costituzionale, nel tentativo di “renderlo inattaccabile” da parte del legislatore ordinario.

Tuttavia, richiamando in numerose pronunce il principio del giusto procedimento, la Corte costituzionale, da una parte, ha disposto che deve essere consentito agli interessati un momento procedimentale per esporre le proprie ragioni prima dell'adozione di provvedimenti limitativi dei loro diritti e, dall'altra, però ha sempre negato il fondamento costituzionale del principio¹⁴⁷. Invero, la Corte ha continuato a qualificare la partecipazione quale vincolo per il legislatore nell'imposizione dei limiti alle posizioni giuridiche soggettive dei cittadini e non si è mai spinta oltre¹⁴⁸.

¹⁴⁵ Si veda P. CARETTI – C. PINELLI – U. POTOTSCHNING – G. LOGNG – G. BORRÉ, *Commentario della Costituzione. Pubblica amministrazione (artt. 97 – 98)*, Bologna, 1994, p. 312 ss.; R. BIFULCO - A. CELOTTA - M. OLIVETTI, *Commentario alla Costituzione*, Milano, 2015, p. 32 ss.

¹⁴⁶ Cfr. U. ALLEGRETTI, *L'amministrazione dall'attuazione costituzionale alla democrazia partecipativa*, Milano, 2009, p. 52 ss.; E. CASTORINA, *Considerazioni sui profili costituzionali dei limiti di partecipazione al procedimento amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1994, p. 70 ss.

¹⁴⁷ La Corte costituzionale, mediante la sentenza n. 13 del 1962, ha definito per la prima volta il concetto di giusto procedimento, qualificandolo come “*principio generale dell'ordinamento giuridico*”, diretto ad orientare il legislatore e l'interprete. Detto principio – ha proseguito la Corte – si sostanzia nella c.d. “riserva di provvedimento”, cioè nell'attivazione di moduli procedimentali che consentano la partecipazione degli interessati sia in funzione di tutela degli interessi privati sia in funzione di collaborazione di questi per il miglior conseguimento dell'interesse pubblico.

¹⁴⁸ Anche dopo la sentenza n. 13 del 1962, pur di fronte ad un quadro normativo sostanzialmente mutato rispetto a quello preso in esame nel 1962, la giurisprudenza costituzionale ha comunque continuato a qualificare il giusto procedimento quale principio generale dell'ordinamento, ma negando ad esso rilievo costituzionale. Sul punto, cfr. Corte cost., sent., 2 maggio 1974, n. 122 in *Banca dati Pluris*; Corte cost., sent., 22 ottobre 1985, n. 234 in *Banca dati Pluris*; Corte cost., sent., 8 marzo 1989, n. 143 in *Banca dati Pluris*; Corte cost., sent., 10 marzo 1993, n. 103 in *Banca dati Pluris*.

Dunque, è ormai comune convinzione che è possibile definire “giusta” (*ius*, aderente al diritto) la decisione amministrativa solo se l’istruttoria è stata adeguatamente partecipata dal diretto interessato¹⁴⁹. Tuttavia, come già anticipato, pur volendo dare seguito a questo principio, nella sostanza dei fatti vi è da rilevare che l’eterogeneità delle tipologie procedimentali nelle quali la disciplina della partecipazione è destinata a trovare applicazione non ha permesso al legislatore nazionale di disciplinare in modo generale le modalità partecipative. Per questa ragione non è stato possibile fissare alcuna norma generale all’interno dell’ordinamento. Dunque, allo stato attuale, non è stato delineato con chiarezza un preciso modello di partecipazione valevole per tutti i procedimenti amministrativi¹⁵⁰.

In deroga a quanto disposto dal capo III della l. n. 241 del 1990, l’art. 13 dispone che al privato è preclusa la possibilità di partecipare ai procedimenti amministrativi diretti “*alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e programmazione*” e, per di più, “*dette disposizioni [del capo III della legge n. 241] non si applicano ai procedimenti tributari*”, per i quali valgono le particolari norme di settore¹⁵¹.

Per cui, nel diritto tributario, la partecipazione deve essere diversamente intesa, in raffronto alla definizione vigente in ambito amministrativo¹⁵². La partecipazione del contribuente all’attività procedimentale dell’amministrazione finanziaria non è esclusa, ma è limitata da specifiche disposizioni, le quali, come si vedrà, ammettono l’intervento dell’interessato se ciò non dovesse pregiudicare l’interesse pubblico, preminente al diritto partecipativo, tutelato dall’ordinamento, che si sostanzia nella sollecita e pronta riscossione delle imposte.

¹⁴⁹ Cfr. A. ZITO, *Le pretese partecipative del privato nel procedimento amministrativo*, cit., p. 81.

¹⁵⁰ In tal senso, cfr. P. CHIRELLI, *op. cit.*, p. 619.

¹⁵¹ In tema di esclusione del privato dal procedimento amministrativo, cfr. A. ZITO – G. TINELLI, *L’ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell’azione amministrativa*, cit., p. 681 ss.

¹⁵² In tema di diritto di partecipazione del contribuente nell’ambito del diritto tributario, in primo luogo, cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento*, Padova, 1990, p. 156 ss.

Questa valutazione tra l'interesse fiscale preminente e l'interesse partecipativo sacrificabile a cospetto del primo viene denominata "giudizio di pericolosità". Esso dovrebbe essere, pertanto, un "mezzo di misura", uno "strumento di valutazione", mediante il quale l'ordinamento può agevolmente individuare la "soglia di minaccia" dell'interesse preminente rispetto al diritto alla partecipazione, meritevole di tutela. Al superamento del limite, dunque, il legislatore risulterebbe legittimato a restringere o impedire il coinvolgimento del contribuente nelle attività della finanza.

Sostanzialmente, senza anticipare le successive analisi, ma giusto per inquadrare i concetti preliminari del presente discorso, si può dire che, nell'ambito del procedimento tributario, la partecipazione del contribuente all'attività procedimentale del fisco potrebbe essere limitata qualora essa pregiudichi la possibilità dell'autorità di contrastare, in concreto, il comportamento illegittimo del contribuente, il quale, se tramite la partecipazione dovesse prendere conoscenza degli atti di indagine che lo riguardano, potrebbe porre in essere specifici comportamenti indirizzati a depistare l'attività di accertamento a suo carico, con grave pregiudizio per l'interesse erariale.

Queste premesse ci consentono di sviluppare le analisi, nei termini avanti indicati, in riferimento al tema della limitazione del diritto di partecipazione del soggetto passivo in seno ai procedimenti tributari condotti dall'amministrazione finanziaria.

3. L'esclusione della partecipazione ai procedimenti tributari. Le ragioni della disciplina specifica

È stato detto che l'art. 13, comma 2, l. n. 241 del 1990 dispone la non applicazione delle norme sulla partecipazione ai procedimenti tributari, per i quali - spiega il legislatore - valgono le norme specifiche di settore¹⁵³.

Bisogna tenere bene in considerazione che il tenore letterale del secondo comma dell'art. 13 non dispone che il contribuente non possa partecipare *tout court* ad alcun momento procedimentale avviato dall'amministrazione finanziaria. Invero, la norma prevede due eccezioni: in primo luogo, la partecipazione del soggetto passivo all'attività procedimentale condotta dall'amministrazione finanziaria deve essere prevista da specifiche leggi tributarie; in secondo luogo, come detto, il legislatore ha ribadito che nei procedimenti aventi contenuto tributario non possono trovare applicazione le regole sancite dal capo III della legge generale sul procedimento amministrativo. Per cui, gli altri capi della legge, e cioè gli artt. da 1 a 6 e da 14 a 30, contengono principi ed istituti applicabili indistintamente ad ogni procedimento amministrativo, compresa la *species* del procedimento tributario, ferma restando per taluni istituti la sostanziale estraneità alla materia tributaria, quale, ad esempio, la conferenza dei servizi¹⁵⁴.

Anche se può sembrare superfluo, va comunque ribadito che oltre a non esistere una definizione di partecipazione in ambito amministrativo, non è

¹⁵³ Sul punto, cfr. A. ZITO – G. TINELLI, *L'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, cit., p. 681; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, I, p. 43; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 91; ID., *Il giusto procedimento tributario*, cit., 2004, p. 763; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., 2007, I, 44; A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 731; R. MICELI, *La partecipazione del contribuente nella fase istruttoria*, in A. FANTOZZI - A. FEDELE (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 473; A. AMATUCCI, *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 703; L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, p. 577; A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, I, p. 21.

¹⁵⁴ Così L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, I, p. 1393.

rinvenibile nell'ordinamento nemmeno una definizione di partecipazione in ambito tributario. Ciò detto, per comprendere appieno la presente materia, occorre, dapprima, spiegare cosa si intende per "procedimento tributario" e, successivamente, capire se, nell'ambito di questo ramo del diritto, è legittimo parlare di attività procedimentale dell'amministrazione finanziaria.

Ebbene, proseguendo per gradi, la locuzione "*procedimento tributario*" non dovrebbe riguardare solamente l'attività condotta dall'amministrazione finanziaria ed orientata all'accertamento e alla riscossione dei tributi¹⁵⁵. Invero, in ambito fiscale, il termine utile per ricomprendere il concetto di procedura tributaria dovrebbe essere "*procedimento di attuazione dell'obbligazione tributaria*". All'interno di tale nozione di "*procedimento*" verrebbe ricompresa non solo, come detto, l'attività procedurale di accertamento e di riscossione dei tributi, ma vi rientrerebbero anche le attività procedimentali attinenti all'obbligo del soggetto

¹⁵⁵ Va precisato che, per via di una attenta ricostruzione dottrinale, nella materia tributaria si può parlare di procedimento soltanto in senso improprio, sia perché è assai varia la sequenza di atti che le singole leggi d'imposta prevedono, sia perché il provvedimento amministrativo di imposizione è soltanto eventuale, sia perché, con riferimento ad alcune imposte, il procedimento per l'estinzione dell'obbligazione tributaria è del tutto assente. Sul punto, cfr. F. CICOGNANI, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977, p. 259; G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, p. 620; ID., *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, p. 264; E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, p. 3; F. MAFFEZZONI, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, p. 69. Una restante parte della dottrina si è dichiarata totalmente contraria a ritenere possibile che l'attuazione dei tributi possa avvenire mediante un procedimento amministrativo, seppur particolare. Questi ultimi hanno rilevato che nel caso di fattispecie a formazione successiva la situazione giuridica finale scaturisce dall'insieme degli atti che ne fanno parte e non dall'ultimo provvedimento, mentre il procedimento amministrativo è un insieme di atti coordinati che concorrono alla determinazione del contenuto di un autonomo atto finale. Per queste considerazioni, si rinvia a A. FALZEA, *La condizione e gli elementi dell'atto giuridico*, Milano, 1955, p. 190; B. COCIVERA, voce *Accertamento tributario*, in *Enc. dir.*, Milano, 1958, p. 249; N. D'AMATI, *Accertamento tributario (teoria generale)*, in *Noviss. Dig. It., App.*, vol. I, Torino, 1980, p. 20. Per una compiuta ricostruzione giuridica sul procedimento amministrativo tributario, cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., p. 28; S. LA ROSA, *op. ult. cit.*, p. 64; L. PERRONE, *op. ult. cit.*, p. 65.

passivo di adempiere ai propri doveri tributari. Queste considerazioni meritano subito chiarezza.

Solo per merito dell'elaborazione della dottrina¹⁵⁶ è possibile porre alcune premesse sulla natura giuridica del generale rapporto che intercorre tra la parte pubblica e la parte privata in materia di imposte.

È stato affermato che l'ordinamento tributario non disciplina in maniera separata gli obblighi del privato di pagare i tributi e il corrispondente diritto dello Stato di esigere una somma¹⁵⁷. Tali obblighi e tali diritti sono inseriti

¹⁵⁶ Per una compiuta analisi del diritto procedurale tributario, senza pretesa di esaustività, cfr. A. MARCHESELLI, *Accertamento tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, p. 75 ss.; R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: si pagano le imposte quando qualcuno le impone*, Roma, 2017, p. 111; G.M. ESPOSITO, *Il sistema amministrativo tributario italiano*, Milano, 2017, p. 44; A. MARCHESELLI – R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritto fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, p. 61; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, p. 52; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, p. 81; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, p. 37; A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario. Principio e disciplina*, Padova, 2012, p. 39; A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012, p. 69; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, p. 25; S. CIVITARESE MATTEUCCI - L. DEL FEDERICO, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Milano, 2010, *passim*; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 56; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e tutela del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 49; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 71; G. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 99; S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, *passim*; ID., *L'amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, *passim*. Per una ricostruzione sistematica dei principi del procedimento tributario, cfr. L. DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, I, 851; ID., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2010, 729; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2008, 803; C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, 993; S. LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e procedimentali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002, 292; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1994, 915; S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1986, 1541; ID., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1981, 558.

¹⁵⁷ G.A. MICHELI, *op. ult. cit.*, p. 264. L'autore ha affermato che, se da una parte è vero che bisogna distinguere la potestà di imposizione dal diritto di credito spettante al soggetto attivo, dall'altra

inscindibilmente in un più ampio contesto di leggi tributarie¹⁵⁸, che derogano alle “regole” di diritto comune, amministrativo, processuale.

Dunque, il rapporto giuridico d'imposta¹⁵⁹ è costituito da quel complesso di regole previste dall'ordinamento, volte a garantire sia il soddisfacimento del diritto di credito dell'amministrazione finanziaria che il dovere del contribuente di corrispondere i tributi¹⁶⁰. Così intese, le norme procedurali tributarie tendono ad evitare che il soggetto pubblico orienti la propria azione amministrativa alla massimizzazione (ingiustificata) del gettito da riscuotere e, all'opposto, che il soggetto privato tuteli (illegittimamente) l'intangibilità della ricchezza prodotta¹⁶¹.

Pertanto, nell'ambito del “*procedimento di attuazione dell'obbligazione tributaria*”¹⁶², il contribuente si trova a ricoprire una duplice “veste” partecipativa.

Per un verso, il soggetto passivo è considerato dall'ordinamento l'unico attore principale dell'attuazione dell'obbligazione tributaria. Cioè, è il contribuente il soggetto in capo al quale la legge incardina gli obblighi formali per

parte tali obblighi e tali doveri rientrano in un unico quadro procedurale di applicazione delle norme tributarie. Sul punto, da ultimo, cfr. L. PERRONE, *op. ult. cit.*, p. 45.

¹⁵⁸ Sul tema, cfr. R. LUPI, *op. cit.*, p. 129. L'autore spiega, infatti, che l'obbligazione fiscale è da includere nella categoria delle obbligazioni pubbliche, dal momento che coinvolge un soggetto pubblico ed è funzionale alla realizzazione di un interesse, anch'esso pubblico.

¹⁵⁹ Per i temi oggetto di indagine, in dottrina, cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 9. Con riferimento al processo evolutivo del procedimento amministrativo tributario, cfr. A. FANTOZZI, voce *Accertamento tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. I, Roma, 1988, p. 65. Per un'analisi storica del tema, cfr. A. BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria (spunti critici e ricostruttivi)*, Napoli, 1966, p. 108.

¹⁶⁰ Con riferimento ai principi del giusto rapporto d'imposta, cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 272. Tra i più recenti lavori monografici sul tema, si rinvia a A. MARCHESELLI - R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, cit., p. 104; P. SELICATO, *op. ult. cit.*, p. 91.

¹⁶¹ Cfr. G.M. ESPOSITO, *op. ult. cit.*, p. 81.

¹⁶² Sui principi generali che presidiano il rapporto d'imposta, cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, ed. XIII, Torino, 2017, p. 99; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, ed. X, Milano, 2017, p. 271; M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Milano, 2017, p. 194; M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 335; A.F. URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2017, p. 82; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 235; S. MULEO, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, p. 111; P. RUSSO – G. FRANSONI – L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, p. 96.

l'attuazione dell'imposta, quali la dichiarazione dei presupposti, la liquidazione dei tributi e il versamento del debito¹⁶³. Tutti passaggi, questi, finalizzati ad estinguere l'obbligazione pubblicistica gravante in capo al soggetto passivo.

Per altro verso, quando si tratta di verificare l'obbligazione tributaria già venuta ad esistenza (a prescindere che essa sia stata o meno dichiarata al fisco), l'ordinamento riserva specifici poteri istruttori alla sola amministrazione finanziaria¹⁶⁴, restringendo (severamente) in questa fase il diritto di partecipazione del contribuente.

Detto più semplicemente, nel rapporto tributario, il contribuente viene considerato, da una parte, come il soggetto “*obbligato a partecipare*” al procedimento di attuazione dell'imposta, prevedendo nei suoi confronti tutta una serie di obblighi procedurali funzionali ad estinguere l'obbligazione tributaria e, dall'altra parte, il medesimo viene considerato come il soggetto “*obbligato a non partecipare*”, salvo alcune specifiche eccezioni, all'eventuale controllo della

¹⁶³ Cfr. L. DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'Amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 851.

¹⁶⁴ Gli artt. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973, in materia di imposte sui redditi, e 51 del d.p.r. n. 633 del 1972, in materia di IVA, disciplinano i poteri di indagine che il legislatore attribuisce agli organi di controllo. In tali disposizioni sono previsti, unitamente ai poteri il cui esercizio presuppone necessariamente l'intervento diretto presso i locali del contribuente, specifici poteri che si sostanziano nella richiesta di esibizione di documenti, ovvero, nella comunicazione di dati e notizie, anche attraverso la compilazione di questionari da parte di soggetti terzi rispetto al contribuente sottoposto al controllo fiscale. Come osservato dalla dottrina, la “verifica fiscale” si sviluppa attraverso il modulato e funzionale utilizzo di tutti i poteri di indagine previsti dalle leggi sopra citate, finalizzandone l'esercizio alla raccolta di ogni elemento idoneo ad accertare l'osservanza degli adempimenti tributari. Sul punto, cfr. A. MARCHESSELLI, *Accertamento tributari e difesa del contribuente*, cit., p. 313 ss.; R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 243; A.F. URICCHIO, *Prospettive di sviluppo dei modelli accertativi*, in A.F. URICCHIO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Torino, 2014, p. 65 ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, p. 177; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., p. 217 ss.; S. GRASSI – S.C. DE BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario. I rapporti tra Fisco e contribuente*, Padova, 1999, p. 73 ss.

predetta obbligazione; procedimento questo, come detto, riservato dall'ordinamento esclusivamente all'autorità fiscale¹⁶⁵.

Sulla base di questa ricostruzione, parrebbe che il restringimento del diritto partecipativo del contribuente riguardi solo una specifica fase del “*procedimento di attuazione dell'obbligazione tributaria*”, ovvero, la fase procedurale di verifica e controllo dell'obbligazione tributaria, ma, per ovvie ragioni, non quella di attuazione degli adempimenti fiscali.

Le argomentazioni che precedono prendono spunto dalle note contrapposizioni tra la teoria dichiarativa¹⁶⁶ e la teoria costitutiva¹⁶⁷. Per certi versi, entrambe le teorie sono state superate da un successivo indirizzo teorico del diritto

¹⁶⁵ La duplice veste che il legislatore ha riservato al contribuente, “obbligato a partecipare” e “non obbligato a partecipare”, esprime l'effettiva attuazione del tradizionale schema del rapporto d'imposta, che vede l'amministrazione finanziaria chiamata a vigilare *ex post* sul corretto assolvimento degli obblighi tributari posti a carico del contribuente. Va ricordato che, nel corso degli ultimi anni, l'avvento della telematizzazione del rapporto tributario ha consentito ai controllori di conoscere, quasi in tempo reale, la posizione debitoria del soggetto passivo e, dunque, controllarne il regolare assolvimento dei tributi. Per i temi suindicati, cfr. M. LOGOZZO, *La centralità della telematica negli adempimenti tributari: la fattura elettronica*, in L. DEL FEDERICO – C. RICCI (a cura di), *Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Roma, 2015, p. 120; P. CENTORE, *Il rapporto tra contribuenti e amministrazione finanziaria deve trovare un equilibrio*, in *Riv. guardia fin.*, 2016, I, p. 377.

¹⁶⁶ La teoria dichiarativa fonda la dinamica applicativa del tributo sulla distinzione tra norme sostanziali e norme strumentali. In questo contesto, l'azione dell'amministrazione finanziaria, priva di connotati discrezionali, è diretta all'attuazione della norma tributaria il cui obbligo è esclusivamente desunto dalla legge. Dunque, procedendo in questi termini, viene riconosciuta la natura di diritto soggettivo all'interesse del soggetto sottoposto all'imposizione fiscale. Sulla teoria dichiarativa, nella sua formulazione originaria, cfr. A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 67; ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 272; M. PUGLIESE, *L'obbligazione tributaria*, Padova, 1935, p. 81; E. VANONI, *Nascita dell'obbligazione di pagare il tributo e descrizione di alcune fattispecie tributarie*, in *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1962, p. 35.

¹⁶⁷ La teoria costitutiva è stata sviluppata da Enrico Allorio. Il prelievo tributario è strettamente connesso all'esercizio di un potere impositivo conferito dalla legge all'amministrazione finanziaria. Dunque, in questo contesto, la posizione soggettiva del destinatario dell'attività impositiva veniva ridotta a mero interesse legittimo. Per gli spunti ricostruttivi del presente argomento, cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, p. 101; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, ed. III, p. 227; F. CICOGNANI, *Le fonti*, cit., p. 259; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989, p. 96.

tributario, denominato teoria procedimentale. Questa teoria ha posto l'accento sull'attuazione procedimentale del prelievo impositivo, concependo il prelievo tributario come un susseguirsi di situazioni giuridiche inserite all'interno di un modulo procedimentale di derivazione amministrativa, all'interno del quale continua ad essere esclusa la discrezionalità dell'amministrazione finanziaria¹⁶⁸. Tuttavia, anche questa impostazione procedimentale, per quanto autorevolmente sostenuta, non ha trovato seguito nella giurisprudenza, oltre che nella struttura normativa dei più importanti tributi.

Attualmente, la dottrina, così come la giurisprudenza, pare siano concordi nel ritenere che l'attuazione dell'obbligazione tributaria sia riconducibile ad una recente riedizione della teoria dichiarativa, c.d. teoria neodichiarativa. In questa ricostruzione teorica, la figura del procedimento appare sì rilevante, ma secondaria, in quanto la base costituzionale del diritto tributario porta ad escludere una fonte amministrativa del prelievo, dovendosi, invece, limitare l'intervento dell'amministrazione ad una funzione meramente attuativa del comando legale¹⁶⁹.

Tuttavia, solo nel caso in cui il contribuente non dovesse autonomamente estinguere il debito erariale in conformità alla legge, allora l'attuazione del predetto comando legale porta l'amministrazione finanziaria a servirsi di

¹⁶⁸ In relazione alla c.d. teoria procedimentale di attuazione dell'obbligazione tributaria, cfr. G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 162; ID., *Considerazioni sul procedimento tributario*, cit., p. 620; ID., *Premesse*, cit., p. 264; F. MAFFEZZONI, *Il procedimento di imposizione*, cit., p. 69; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 189; A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, cit., p. 433; ID., *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, p. 25; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 172; S. LA ROSA, *Il giusto procedimento*, cit., p. 763; ID., *Principi di diritto*, cit., p. 427; L. FERLAZZO NATOLI, *op. cit.*, p. 435.

¹⁶⁹ Come osserva G. TINELLI, *op. ult. cit.*, p. 696, in relazione all'attuazione della norma tributaria, nell'ordinamento italiano non sarebbe corretto parlare di una disciplina comune della funzione amministrativa tale da essere qualificata come procedimento. Invero, l'intervento pubblico nell'attuazione del prelievo è meramente eventuale, visto che l'attuale sistema di fiscalità di massa ruota attorno all'attuazione spontanea della norma tributaria. Dunque, l'intervento amministrativo è del tutto marginale.

procedure amministrative di accertamento, controllo e riscossione, sempre comunque delineate dall'ordinamento.

Concludendo le considerazioni di carattere generale, è possibile affermare che nell'ordinamento tributario italiano non esiste una nozione di procedimento unitario, visto che l'attuazione della norma tributaria, e quindi il risultato finale in termini di prelievo può realizzarsi senza alcun intervento dell'amministrazione, la quale, appunto, deve attenersi all'attuazione concreta della legge. Sarebbe più corretto, come suggerisce parte della dottrina¹⁷⁰, parlare di procedimenti tributari, al plurale, così sottolineando i diversi moduli attuativi dei singoli tributi¹⁷¹.

Ebbene, una volta inquadrato il campo d'azione entro il quale vige la restrizione del diritto partecipativo, è possibile addentrarsi nel particolare.

Come detto, nella generale sequenza procedurale dell'obbligazione tributaria¹⁷², il versamento dei tributi si attua per via dell'azione spontanea del contribuente che si uniforma alla legge, rispetto al quale l'intervento dell'amministrazione finanziaria è solo eventuale¹⁷³. Dunque, l'atto di

¹⁷⁰ Per tutti, cfr. G.A. MICHELI, *op. ult. cit.*, p. 620.

¹⁷¹ Per una prima ricostruzione del tema, cfr. M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 74. L'autore, ricostruendo l'evoluzione delle teorie dichiarative e costitutive, ha comunque messo in evidenza che, per via degli ultimi interventi normativi, nell'ordinamento sono stati introdotti di recente nuovi istituti a vocazione collaborativa, volti a soddisfare la celere e sicura percezione del tributo ed alla riduzione degli esiti giurisdizionali connessi all'attuazione del tributo. Dunque, per certi versi, l'amministrazione finanziaria parrebbe chiamata ad agire con un maggiore grado di discrezionalità rispetto al passato.

¹⁷² Cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 159. L'autore pone in evidenza la particolarità del diritto tributario, in raffronto al diritto pubblico, sottolineando la peculiare relazione intercorrente tra amministrazione finanziaria e contribuente, rappresentata dalla "necessità" dettata dall'ordinamento di soddisfare l'obbligazione tributaria. In particolare – rileva l'autore – la potestà d'imposizione è rinvenibile da un complesso di norme che regolano la pretesa tributaria (imposizione, accertamento, riscossione), che coinvolge il soggetto attivo (l'ente impositore) e il soggetto passivo (il contribuente) della relativa prestazione obbligatoria.

¹⁷³ Sul punto, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 210. Secondo l'autore, le attività funzionali al corretto versamento dei tributi sono quelle demandate al contribuente, il quale è l'unico soggetto chiamato ad individuare la normativa tributaria da applicare alla verifica del fatto tassabile e, per l'effetto, a procedere al corretto versamento delle imposte.

accertamento dell'autorità fiscale e la conseguente azione di riscossione sono espressione di un'azione eventuale, di «secondo grado», il cui fine è quello di riportare il comportamento del contribuente all'interno del parametro legale¹⁷⁴.

Sicché, nell'ipotesi in cui il contribuente non si fosse uniformato alla legge tributaria, (astrattamente) la sollecita riscossione delle imposte da parte dello Stato presuppone che vi sia stata una compiuta azione di accertamento in capo al soggetto passivo, ovvero, una compiuta attività amministrativa di indagine¹⁷⁵. Ciò impone che, sia l'iniziativa che l'istruttoria dell'amministrazione finanziaria¹⁷⁶, fasi prodromiche all'adozione del provvedimento finale, siano state svolte con riservatezza e celerità, con completezza degli elementi raccolti e, dunque, giungendo alla veridicità dei fatti da contestare al soggetto passivo¹⁷⁷.

Seguendo questa logica, l'ordinamento dovrebbe dunque impedire che la partecipazione del contribuente al procedimento di verifica, condotto dall'autorità fiscale, diventi una indebita ingerenza del soggetto passivo nella gestione dell'interesse pubblico¹⁷⁸, che è, appunto, la sollecita riscossione delle imposte¹⁷⁹.

¹⁷⁴ In estrema sintesi, l'emanazione dell'atto di accertamento rappresenta il generale dissenso dell'amministrazione finanziaria rispetto a quanto rappresentato dal contribuente sulla base dei propri comportamenti. In argomento, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., p. 77.

¹⁷⁵ La giurisprudenza della Corte costituzionale ha fatto dell'interesse fiscale il discrimine per legittimare o meno, nell'ordinamento tributario, tutte quelle deroghe ai principi generali che governano e reggono l'azione amministrativa. Sul punto, v. Corte cost., sent., 10 giugno 2010, n. 198 in *Banca dati Pluris*; Corte cost., sent., 6 dicembre 2002, n. 522 in *Banca dati Pluris*; Corte cost., sent., 10 febbraio 1997, n. 37 in *Banca dati Pluris*; Corte cost., sent., 12 dicembre 1984, n. 283 in *Banca dati Pluris*.

¹⁷⁶ Sul punto, cfr. A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario*, cit., p. 61; R. MICELI, *La partecipazione del contribuente nella fase istruttoria*, cit., p. 473.

¹⁷⁷ Cfr. A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 184.

¹⁷⁸ Cfr. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 81.

¹⁷⁹ Sul punto, G. TINELLI, *op. cit.*, p. 699, afferma che la “ragione dell'inapplicabilità delle norme sulla partecipazione al procedimento tributario risiede forse in una esigenza di tutela della regolare percezione dei tributi, che potrebbe trovare in tali norme, pensate per assolvere una funzione garantistica dell'amministrato, un intralcio utilizzabile strumentalmente dal contribuente in mala fede per contrastare il regolare svolgimento dell'azione amministrativa”. Secondo l'autore, talvolta, l'ordinamento tributario valorizza, in modo esagerato, la tutela

Difatti, laddove l'attività preparatoria dell'accertamento dovesse risultare alterata a causa di un'inopportuna partecipazione del contribuente-interessato, potrebbe risultare sacrificata la pronta e sollecita riscossione delle effettive imposte dovute.

A titolo meramente esemplificativo, un concreto pregiudizio al procedimento di verifica potrebbe essere rappresentato da un illegittimo accesso agli atti amministrativi preparatori dell'accertamento. Sicché, astrattamente, se il contribuente, prima che gli fosse notificato l'atto impositivo, venisse a conoscenza di informazioni a lui sfavorevoli, potrebbe porre in essere una condotta volta ad inquinare le prove, oppure, potrebbe, cosa ancor più grave, spogliarsi dei suoi beni e diritti, così eliminando qualsiasi garanzia patrimoniale a favore dell'ente impositore. In buona sostanza, la violazione del segreto istruttorio, tramite la partecipazione al procedimento, potrebbe pregiudicare significativamente l'interesse alla pronta e sollecita riscossione dei tributi.

Dunque, in questa ipotesi, cioè nei casi in cui la partecipazione del contribuente all'attività istruttoria condotta dall'amministrazione finanziaria dovesse rappresentare una minaccia del superiore interesse pubblico, ecco che l'ordinamento reagisce limitando tale diritto partecipativo. Questa dovrebbe essere la *ratio* sottesa al comma 2 dell'art. 13 in commento.

Altro discorso, invece, deve essere riservato alla partecipazione dopo che il provvedimento finale di accertamento sia stato già emanato (*rectius*, notificato) al contribuente, quindi dopo che l'istruttoria risulti conclusa¹⁸⁰. In questo caso, diversamente dalla precedente ipotesi, l'amministrazione finanziaria, per principio generale, dovrebbe rendersi "trasparente" e permettere al contribuente di partecipare al procedimento, consentendogli di essere sentito in contraddittorio¹⁸¹

dell'interesse fiscale rispetto al principio di tutela della integrità patrimoniale del contribuente. Nello stesso senso, cfr. L. PERRONE, *op. cit.*, p. 43; A. VIOTTO, *op. cit.*, p. 121.

¹⁸⁰ Cfr. R. MICELI, *op. cit.*, p. 477.

¹⁸¹ In tema di contraddittorio, da ultimo, cfr. P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018, p. 26 ss.; A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, I, 2017, p. 11; S. FIORENTINO, *Le condizioni di efficacia del contraddittorio endoprocedimentale*, in F. AMATUCCI – R. ALFANO (a cura di),

e di estrarre copia dei documenti tributari necessari ad una puntuale conoscenza dei rilievi mossi¹⁸².

Anzi, escludere il contribuente dalla partecipazione, quando l'atto di accertamento è stato a lui già opposto, potrebbe risultare quasi un abuso dei poteri di polizia tributaria da parte dell'autorità fiscale¹⁸³. Detto più semplicemente, se consentita dopo la notifica dell'atto di accertamento, la partecipazione del contribuente avanti l'autorità di controllo non pregiudicherebbe alcun interesse erariale, perché il contribuente non sarebbe nelle condizioni di poter distruggere, occultare o modificare i documenti o i fatti dimostrativi della sua infedeltà fiscale; tutti elementi, questi, già esaminati dall'amministrazione finanziaria e presenti nell'avviso di accertamento debitamente opposto al soggetto passivo¹⁸⁴.

4. La tendenza del legislatore tributario (e della giurisprudenza) a ritenere la partecipazione uno strumento di difesa del contribuente sottoposto a controllo

Come si è avuto modo di accennare, l'attuale quadro normativo sulla partecipazione del contribuente al procedimento tributario continua ad essere

Ordinamenti tributari a confronto, Torino, 2017, p. 140 ss.; A.R. CIARCIA, *La cooperazione fra contribuente ed amministrazione finanziaria*, in F. AMATUCCI – R. ALFANO (a cura di), cit., p. 179 ss. Per le opere monografiche, cfr. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, *passim*; F. TUNDO, *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012, *passim*.

¹⁸² P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., p. 44.

¹⁸³ M. PIERRO, *Il dovere di informazione*, cit., p. 167.

¹⁸⁴ R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Digesto*, Torino, 1995, n. 195; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 184.

estremamente frammentato¹⁸⁵, in quanto previsto da singole leggi, anziché essere governato da un principio generale di riferimento¹⁸⁶.

Tuttavia, negli ultimi anni, il tema ha subito un mutamento legislativo. Sia la l. n. 15 del 2005, mediate la quale la legge sul procedimento è stata elevata a norma di carattere generale, sia lo Statuto dei diritti del contribuente hanno contribuito a procedimentalizzare il rapporto tra fisco e contribuente. In particolare, la l. n. 212 del 2000 ha esplicitamente introdotto nell'ordinamento tributario taluni principi generali a garanzia dei diritti del contribuente, che sono diretta attuazione non solo degli artt. 23 e 53 Cost., ma anche degli artt. 3 e 97 Cost.; quest'ultima espressione, appunto, del principio di buon andamento e imparzialità della Pubblica amministrazione¹⁸⁷.

La dottrina, concordemente, ha accolto con favore il predetto avvento normativo, affermando che esso è servito a rafforzare la connotazione amministrativistica dell'azione impositiva¹⁸⁸.

In particolare, il pensiero della dottrina può essere circoscritto a due ordini di osservazioni. Per un verso, è stato rilevato che, rispetto al passato, il nuovo quadro di regole delineato dallo Statuto ha obbligato l'amministrazione finanziaria ad

¹⁸⁵ Vedi A. COMELLI, *Poteri e atti dell'imposizione tributaria*, cit., 43. L'autore sottolinea che, anche dopo l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, il legislatore non ha disposto un principio generale che consenta la presenza del contribuente nella fase procedimentale dell'autorità tributaria.

¹⁸⁶ Cfr. F. TUNDO, *La partecipazione del privato alla verifica tributaria*, cit., 81; ID., *Il procedimento di accertamento redditometrico tra partecipazione e contraddittorio*, in *Rass. trib.*, I, 2013, 1037; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 3570; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 53.

¹⁸⁷ Sul punto, cfr. M. TRIVELLIN, *Il dovere di correttezza dell'Amministrazione finanziaria nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea*, Padova, 2014, p. 117 ss.; D. MAZZAGREGO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, p. 169 ss.

¹⁸⁸ In questo senso L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1393 ss. L'autore pone in risalto come l'evoluzione normativa, segnata dall'introduzione della l. n. 241 del 1990, come modificata dalla l. n. 15 del 2005, e l'introduzione della l. n. 212 del 2000, rappresenta la valorizzazione dei profili procedimentalistici del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente.

esercitare le proprie prerogative (accertamento, controllo, riscossione, irrogazione sanzioni) nel rispetto del principio di legalità ed orientare, dunque, la propria azione secondo i canoni di imparzialità e buon andamento, “*così da garantire la finalizzazione dei propri atti alla cura dell’interesse fiscale ex art. 53 Cost.*”¹⁸⁹.

Dall’altro verso, è stato osservato che la cornice normativa sancita dallo Statuto ha rafforzato le garanzie del contribuente contro l’azione impositiva del fisco. Sicché, con lo Statuto, il contribuente ha visto ampliato, rispetto al passato, il ventaglio di possibilità con le quali poter esercitare il proprio diritto di difesa¹⁹⁰. Si pensi, a titolo esemplificativo, all’introduzione dell’obbligo dell’amministrazione di informare il contribuente per consentirgli la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in

¹⁸⁹ Così L. DEL FEDERICO, *op. ult. cit.*, p. 1394.

¹⁹⁰ Il diritto di difesa, diritto inviolabile di ogni individuo che non ammette alcuna limitazione, è riconosciuto dall’art. 41 della CEDU quale principio generale di diritto comunitario. Diritto che trova espressione non solo nella facoltà di accedere al contraddittorio preventivo, presentando le proprie osservazioni e i propri chiarimenti, ma anche nella possibilità del contribuente di rimanere inerte o di definire in via anticipata il suo rapporto tributario. Autorevole dottrina ha avuto modo di analizzare che il diritto di difesa può essere puntualmente esercitato solo quando il contribuente è stato debitamente informato dall’amministrazione finanziaria. In argomento, cfr. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., p. 43. Invero, il diritto di difesa, puntualizza M. PIERRO, *op. ult. cit.*, p. 168., “*può essere esercitato utilmente solo al termine dell’istruttoria, ma comunque prima della emissione di un provvedimento definitivo, quando cioè l’Amministrazione ha acquisito gli elementi utili a qualificare in modo fondato la situazione fiscale del contribuente, ed è in grado di formulare le sue proposte di contestazione*”. Con riferimento ai vari aspetti in tema di diritto di difesa del contribuente in sede procedimentale si osservi, S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2001, p. 27 ss.; E. MANZON – A. MONDOLO, *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell’amministrazione finanziaria nell’attività impositiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 243 ss.; B.G. MATTARELLA, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di acquisizione di prove nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 1161 ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *Limiti all’acquisizione di conoscenza nel procedimento probatorio fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 255 ss. Da ultimo, in particolare, cfr. F.A. CIMINO, *L’esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, p. 1029 ss.

materia tributaria¹⁹¹, come sancito dall'art. 5 dello Statuto. Si pensi, inoltre, al diritto di interpello del contribuente¹⁹², di cui all'art. 11, e alla codificazione del principio di tutela dell'integrità patrimoniale del soggetto passivo, di cui all'art. 8¹⁹³. Senza tralasciare di considerare anche l'ampio tema della tutela dell'affidamento e della buona fede, entrambi codificati dall'art. 10¹⁹⁴ e quello della motivazione degli atti impositivi¹⁹⁵, statuito dall'art. 7 dello Statuto.

Limitatamente al diritto di difesa, con l'art. 12 dello Statuto, rubricato "*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*", il legislatore ha operato un significativo contemperamento tra l'interesse del contribuente a non vedere compromessi i diritti di domicilio e di libero esercizio dell'attività economica, da una parte, e il contrastante interesse dell'amministrazione finanziaria a verificare appropriatamente il rispetto di tutti gli obblighi formali e sostanziali previsti dalla legge fiscale, dall'altra¹⁹⁶.

Osservando a fondo il principio partecipativo in ambito tributario, è possibile desumere che il dialogo tra le parti del rapporto d'imposta, da attivarsi, come detto,

¹⁹¹ Come già segnalato in precedenza, per tale argomento, cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 91; V. GUZZANTI, *L'informazione del contribuente*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 145.

¹⁹² Cfr. F. PISTOLESI, *Gli interPELLI tributari*, Milano, 2007, *passim*; F. FRATINI, *Gli interPELLI tributari tra doveri di collaborazione dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente*, Bari, 2012, *passim*. Per alcune considerazioni critiche dell'argomento, cfr. G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 1408; G. FRANSONI, "*Qual vaghezza...?*": *Considerazioni sui presupposti dell'interpello qualificatorio*, in *Rass. trib.*, 2016, I, p. 570.

¹⁹³ Sul punto, cfr. S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, *passim*; G. GIRELLI, *La compensazione*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), cit., p. 388 ss.

¹⁹⁴ In argomento vedi N. SARTORI, *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 763 ss.; M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, p. 71; G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 165 ss.; M. LOGOZZO, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, cit., p. 539 ss. Da ultimo, cfr. D. PERUZZA, *Affidamento legittimo ed esigibilità del tributo*, cit., p. 273.

¹⁹⁵ Vedi C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, cit., p. 112.

¹⁹⁶ Così D. MAZZAGRECO, *op. cit.*, p. 176 ss.

prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, non è svolto nell'interesse del solo contribuente, cioè volto al soddisfacimento del suo diritto di difesa, ma anche nell'interesse dell'amministrazione finanziaria¹⁹⁷. Difatti, mediante la partecipazione alla fase istruttoria, intesa come momento procedimentale entro il quale il privato può fornire chiarimenti al fisco, l'amministrazione sarebbe nelle condizioni di assicurare il migliore esercizio della sua funzione impositiva¹⁹⁸, con conseguente riduzione del contenzioso tributario, visto che agirebbe con una completezza di informazioni¹⁹⁹, recepite durante la partecipazione del contribuente, delle quali essa ne ignorava l'esistenza nella precedente fase istruttoria²⁰⁰.

Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità, come si vedrà, ha attribuito al diritto di partecipazione un solo significato, quello di strumento utile al contribuente per difendersi dall'operato dell'amministrazione²⁰¹. Difatti, secondo la giurisprudenza di legittimità, con la partecipazione, il soggetto sottoposto a controllo potrebbe

¹⁹⁷ Cfr. F.A. CIMINO, *op. ult. cit.*, p. 1030, chiarisce il senso con cui i poteri autoritativi di indagine devono essere esercitati dall'amministrazione finanziaria. In particolare, l'autore osserva puntualmente che detti poteri devono essere utilizzati dagli organi controllori con imparzialità e trasparenza. La scelta di quali poteri utilizzare in concreto e l'intensità con cui utilizzarli rientra nella sfera discrezionale di chi conduce le indagini. Tuttavia, detta discrezionalità deve essere calmierata proprio dalle azioni di difesa poste in essere dal contribuente sottoposto a controllo, il quale, mediante le proprie osservazioni al p.v.c., obbliga il fisco a prendere in considerazione la realtà fattuale prospettata dal privato, che potrebbe risultare diversa da quella presa a base dalla stessa amministrazione durante la fase istruttoria.

¹⁹⁸ Secondo P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2000, p. 160, "la dimensione assiologica del valore secondario riconducibile all'interesse fiscale dello Stato apparato è imperniata tipicamente intorno all'agire amministrativo, inteso quale serie di atti giuridicamente apprezzabili a perseguire gli obiettivi attribuiti dalla funzione pubblica".

¹⁹⁹ Per un approfondimento dell'aspetto relativo alle prerogative dell'amministrazione finanziaria durante lo svolgimento dell'attività di verifica, cfr. F. GALLO, *Polizia tributaria*, in *Noviss. dig. it.*, Torino, 1984, vol. V, Appendice, p. 1084.

²⁰⁰ Sul punto, ancora, F.A. CIMINO, *op. ult. cit.*, p. 1038.

²⁰¹ Una puntuale disamina giurisprudenziale in materia di collaborazione tra fisco e contribuente è rinvenibile in N. SARTORI, *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 763 ss. L'autore inquadra il principio della buona fede e della collaborazione, unitariamente inteso, come regola "immanente" dell'ordinamento che governa i rapporti tra soggetto passivo ed amministrazione finanziaria.

essere ascoltato utilmente, prima che venga adottato un provvedimento che possa arrecare a lui qualche pregiudizio. La giurisprudenza, dunque, non ha mai interpretato la partecipazione come attuazione del più generale principio di cooperazione tra contribuente e amministrazione finanziaria²⁰².

Una puntuale ricostruzione del tema è ben illustrata nell'ordinanza interlocutoria n. 527 del 2015²⁰³, con la quale, come si ricorderà, la Corte di cassazione ha rimesso la questione alle Sezioni Unite, al fine di dirimere il tema dell'estensibilità-validità-efficacia del contraddittorio verso tutti i procedimenti di accertamento²⁰⁴. In questo frangente, il Collegio, sintetizzando il contenuto delle pronunce delle sezioni semplici intervenute in precedenza, ha affermato che: “(...) *in materia tributaria, non operando le disposizioni generali del capo terzo della legge n. 241/90, non può addossarsi all'Amministrazione l'obbligo di instaurare un contraddittorio endoprocedimentale al di fuori dei casi espressamente previsti da specifiche disposizioni (...)*”; tuttavia, “*è indiscutibile che nell'ordinamento interno italiano esistono molteplici disposizioni che, nella prospettiva del “giusto procedimento”, presidiano la garanzia della partecipazione del cittadino all'esercizio dell'azione amministrativa, anche in materia tributaria (...)*” – continua la Corte – “*pur vigendo il disposto dell'articolo 13, secondo comma,*

²⁰² Cfr. R. DOMINICI, *Nulla l'accertamento notificato se non è scaduto il termine per le osservazioni del contribuente*, cit., p. 800; S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, cit., p. 132.

²⁰³ Sul punto, cfr. M. BEGHIN, *Alle Sezioni Unite le modalità di attuazione del contraddittorio negli accertamenti “a tavolino”*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2015, IV, p. 307 ss. Partendo dall'analisi dei differenti orientamenti della Corte di cassazione, in merito alla possibilità di estendere le garanzie, di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, agli accertamenti la cui istruttoria si svolge esclusivamente presso i locali dell'ente impositore, l'autore esamina la questione sottoposta alle Sezioni Unite, relativa alle conseguenze della violazione del diritto al contraddittorio.

²⁰⁴ Come avanti si vedrà, a questa ordinanza ha fatto seguito la nota sentenza a Sezioni Unite del 9 dicembre 2015, n. 24823, mediante la quale la Corte di cassazione ha esteso il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, di cui all'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000, ai soli tributi armonizzati, statuendo, invece, che, per i tributi non armonizzati, il contraddittorio dovrà essere adottato solo se previsto da specifiche norme interne.

della legge 241/90 [in ordine al quale] non si applicano le norme sulla partecipazione contenute nel capo terzo di tale legge”²⁰⁵.

Ancora più significativa appare la ricostruzione fatta dalla Corte di cassazione per via dell’ordinanza interlocutoria n. 9278 del 6 maggio 2016, mediante la quale è stata rimessa alla Corte di giustizia UE la questione pregiudiziale volta a verificare se la legge italiana in materia di procedimento di accertamento doganale contrasti con il principio generale del contraddittorio procedimentale di matrice eurounitaria²⁰⁶. Durante la disamina della normativa, la Corte italiana ha affermato che: “(...) la denuncia di vizi attinenti l’attività dell’Amministrazione capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l’inosservanza delle regole abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale”²⁰⁷.

Le argomentazioni che precedono hanno trovato pieno ingresso nelle Sezioni Unite, emesse antecedentemente alle suddette ordinanze interlocutorie. Sul punto, infatti, si rinvia alla sentenza delle Sezioni Unite n. 16412 del 2007²⁰⁸, in tema di violazione del diritto di difesa del contribuente dovuto al mancato rispetto della sequenza procedimentale della notifica della cartella di pagamento. Si rinvia anche alla sentenza delle Sezioni Unite n. 26635 del 2009²⁰⁹, in materia di obbligo

²⁰⁵ Nello stesso senso, la Cass. civ., sez. trib., sent., 22 aprile 2015, n. 8206, ha considerato la partecipazione del contribuente all’attività di accertamento condotta dal fisco come un momento procedimentale entro il quale il soggetto passivo può estrinsecare le sue funzioni di difesa endoprocedimentale in maniera piena.

²⁰⁶ I medesimi argomenti sono stati trattati in Cass. civ., sez. trib., sent., 17 maggio 2017, n. 12237 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., sent., 19 maggio 2010, n. 12262 in *Banca dati Pluris*.

²⁰⁷ Per una compiuta disamina della vicenda processuale, cfr. G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell’Unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, p. 1575 ss.; S. ARMELLA, *È legittima la sospensione amministrativa dell’esecuzione doganale subordinata alla garanzia?*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 2364.

²⁰⁸ Sul punto, cfr. E. MARELLO, *Le Sezioni Unite sanciscono la nullità dell’avviso di mora non preceduto da cartella di pagamento*, in *Giur. it.*, 2008, I, p. 499.

²⁰⁹ In argomento, cfr. M. BASILAVECCHIA, *Studi di settore, contraddittorio, accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, p. 233.

dell'amministrazione di consentire al contribuente di essere sentito in sede amministrativa prima che nei suoi confronti venga emesso un atto di accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore. Si segnala anche la sentenza delle Sezioni Unite n. 18184 del 2013²¹⁰, la quale, pur essendo conosciuta per la sua importante interpretazione del principio del contraddittorio, successivamente oggetto di revisione da ben altre due sentenze delle medesime Sezioni Unite, comunque ha compiutamente spiegato come il diritto di difesa del contribuente può essere assolto in sede amministrativa solo se al soggetto passivo viene chiaramente riconosciuta la facoltà di esperire le proprie osservazioni all'interno dell'arco temporale di sessanta giorni, intercorrenti tra la data di notifica del p.v.c. e quella di emissione dell'accertamento finale.

Dunque, appare consolidato l'orientamento della Corte di cassazione laddove afferma che: *“In tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni presentate dal contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, atteso che la nullità consegue solo alle irregolarità per cui essa sia espressamente prevista dalla legge, oppure, in difetto di previsione, allorché ricorra una lesione di specifici diritti o garanzie tali da impedire la produzione di effetti da parte dell'atto cui ineriscono”*²¹¹.

L'insegnamento della giurisprudenza può essere riassunto nei termini che seguono: la partecipazione del contribuente all'attività istruttoria condotta dall'amministrazione finanziaria deve essere svolta nel rispetto, in primo luogo, delle disposizioni dello Statuto e dell'art. 12 in particolare; in secondo luogo, nel rispetto delle norme contenute dalla l. n. 241 del 1990, salvo le espresse esclusioni;

²¹⁰ Si osservi F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, II, p. 1129; G. TABET, *Illegittimo l'accertamento emesso ante tempus. Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2013, p. 843; F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso ante tempus: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 2836.

²¹¹ Cfr. Cass. civ., sez. trib., ord., 6 marzo 2018, n. 5183; Cass. civ., sez. trib., ord., 31 marzo 2017, n. 8378; Cass. civ., sez. trib., sent., 24 febbraio 2016, n. 3583.

infine, non di meno, la partecipazione deve svolgersi osservando i diritti inviolabili dell'individuo, statuiti in sede europea²¹².

In definitiva, dalle argomentazioni che precedono, si evince che i giudici di legittimità hanno privilegiato il concetto di partecipazione in senso di difesa, piuttosto che quello di collaborazione, identificato come mezzo utile alla riduzione della conflittualità tra le parti del rapporto d'imposta²¹³.

5. La partecipazione del contribuente come primario strumento di giustizia dell'agire del fisco

Le argomentazioni che precedono appaiono suscettibili di rimeditazione.

È stato detto che la partecipazione all'attività istruttoria si sostanzia nella possibilità del contribuente di informare il fisco delle proprie ragioni, prima che questi provveda ad emettere il definitivo atto di accertamento. Quindi, con la locuzione "partecipazione" deve intendersi il confronto tra le parti del rapporto d'imposta, che dovrebbe sorgere e esaurirsi all'interno della fase istruttoria, governata dall'autorità di controllo, e non estendersi oltre il termine di emissione del provvedimento finale di contestazione²¹⁴.

²¹² L'esercizio dei poteri istruttori deve rispondere anche ai principi amministrativi di matrice comunitaria, i quali sono direttamente applicabili nell'ordinamento nazionale e tributario per via dell'art. 1, comma 1, l. n. 241 del 1990. Dunque, unitamente ai principi di ragionevolezza, di adeguatezza e di proporzionalità del potere amministrativo e dei mezzi utilizzati rispetto al fine perseguito, deve essere garantito anche il principio di ogni individuo ad una buona amministrazione, come sancito dall'art. 41 CEDU. Diritto che pone precise regole di condotta, soprattutto in sede istruttoria. Sul punto, cfr. L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, cit., p. 1395.

²¹³ Diversamente dalle pronunce della giurisprudenza di legittimità, i giudici di merito hanno avuto il pregio di ampliare il significato e il valore della partecipazione del contribuente all'attività procedimentale del fisco. Sul punto, in particolare, si vedano Comm. trib. reg. di Milano, sez. IX, 9 novembre 2017, n. 4504; Comm. trib. reg. di Milano, sez. XXVII, 3 gennaio 2017, n. 2; Comm. trib. prov. di Benevento, sez. II, 11 ottobre 2017, n. 765.

²¹⁴ Come recentemente rilevato da P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., p. 31, la visione costante della dottrina è stata

Per cui, a sommo parere di chi scrive, questa forma di partecipazione del contribuente non può essere intesa come la “possibilità” per l’amministrazione finanziaria di “rimediare” dopo che il provvedimento di accertamento è stato adottato.

Fatta questa premessa, è possibile ragionare mediante la seguente astrazione. Se il principio partecipativo venisse esclusivamente relegato a strumento di difesa delle ragioni del soggetto passivo e non esteso, come dovrebbe essere, a strumento principe dell’azione giustiziale dell’amministrazione finanziaria, il contribuente potrebbe comunque esplicitare le proprie difese, sempre in sede amministrativa, ma dopo l’emissione dell’atto finale di accertamento. Precisamente, ricorrendo alle svariate forme di istituti precontenziosi o deflattivi del processo tributario, il contribuente potrebbe far valere le proprie ragioni difensive, esibendo alla controparte argomentazioni e documenti, funzionali a controdedurre “utilmente” i rilievi mossi dagli organi di controllo e presenti nell’atto di accertamento già emesso.

Non ha senso, insomma, attribuire al diritto partecipativo la sola funzione di difesa contro l’azione del fisco. Ciò sarebbe riduttivo, perché, come detto, il soggetto passivo potrebbe trovare ascolto nelle fasi procedurali successive all’emissione dell’atto, delineate dalle leggi in materia di istituti deflattivi del processo²¹⁵.

quella di intravedere nella partecipazione una funzione esclusivamente difensiva del contribuente. Con la partecipazione il contribuente potrebbe richiamare, in sede procedimentale, la finanza ai vincoli cui essa è soggetta per opera della legge. In questo modo, il soggetto passivo coinvolto dall’amministrazione finanziaria chiede a quest’ultima di tenere conto delle argomentazioni difensive che riguardano il caso oggetto di esamina e, dunque, di ponderare le scelte dell’Ufficio con le argomentazioni di parte, affinché la determinazione finale dell’amministrazione finanziaria risulti aderente alla legge e rispettosa del diritto di difesa esercitato, in sede procedimentale, dal contribuente. In questo senso, cfr. S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 233 ss.

²¹⁵ Cfr. L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 16 ss.

Tuttavia, non può non essere rilevata la differenza tra un confronto contribuente-fisco esperito prima della notifica dell'atto di accertamento e un confronto avviato successivamente. La dottrina ha più volte rilevato che il contribuente subisce un pregiudizio semplicemente a causa dell'emissione dell'atto²¹⁶. Si pensi, ad esempio, al fatto che, a seguito dell'emissione dell'avviso di accertamento, potrebbe diventare più complesso l'accesso al credito da parte del contribuente, potrebbero venire ridimensionate le prospettive di sviluppo della società accertata o i progetti di vita della persona fisica controllata, oppure, sempre in caso di società, potrebbe essere necessario effettuare accantonamenti in bilancio, che andrebbero ad incrementare le passività societarie²¹⁷.

Dunque, il postulato della partecipazione dovrebbe essere elevato a strumento di garanzia del contribuente, affinché l'amministrazione finanziaria venga messa nelle condizioni di agire, sempre in sede amministrativa, secondo giustizia. Ancor prima di garantire l'esercizio delle proprie difese, l'ordinamento dovrebbe garantire al contribuente di prendere parte ad un confronto con l'autorità di controllo²¹⁸, affinché questi agisca in sede istruttoria dopo la ricostruzione completa delle informazioni, prove e documenti attinenti il caso oggetto di controllo. Così operando, l'autorità fiscale concluderebbe il proprio procedimento amministrativo assicurando alla parte privata di aver agito in ossequio alla legge²¹⁹. Cioè, assicurandogli che, l'eventuale atto di accertamento finale sarebbe il risultato

²¹⁶ Cfr. R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, cit., p. 636.

²¹⁷ D. ZARDINI, *La partecipazione del contribuente all'attività di accertamento, d'irrogazione delle sanzioni e d'iscrizione a ruolo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 145 ss.

²¹⁸ La partecipazione è sancita, non tanto per la difesa di posizioni giuridiche soggettive individuali, quanto per consentire all'amministrazione un migliore esercizio della funzione, in modo che, attraverso il confronto, la dialettica e l'integrazione delle conoscenze, pervenga a decisioni più imparziali ed adeguate alla realtà dei fatti. In questo senso, cfr. L. SALVINI, *La partecipazione*, cit., p. 81.

²¹⁹ Cfr. N. SARTORI, *Il principio di buona fede*, cit., p. 766.

della “giusta” funzione impositiva che qualsiasi altro organo di controllo avrebbe potuto esercitare nel caso oggetto di esamina²²⁰.

Posto il quadro d’insieme, va rilevato che la dottrina amministrativistica²²¹ si è interrogata se fosse opportuno riservare la partecipazione del privato ai soli procedimenti in cui l’amministrazione è chiamata ad esercitare la propria discrezionalità, oppure, estenderla a tutti i procedimenti, anche a quelli caratterizzati dall’azione vincolata dell’autorità procedente.

Quest’analisi, seppur importante, non dovrebbe assumere rilevanza ai fini meramente tributari, o, quantomeno, ai fini della esamina del diritto partecipativo in ambito fiscale. Ciò perché, in tali procedimenti, che, come noto, sono tipicamente vincolati, occorrerebbe esaminare il fine (lo scopo) della partecipazione del contribuente, piuttosto che la modalità di svolgimento di tali procedimenti. Non servirebbe chiedersi se tali procedimenti siano espressivi di determinazioni vincolate o di determinazioni discrezionali.

²²⁰ Secondo l’originario indirizzo dato dalla legge generale sul procedimento amministrativo, sia l’iniziativa che l’istruttoria dell’amministrazione finanziaria, fasi prodromiche all’adozione del provvedimento finale, dovevano essere svolte con riservatezza e celerità. Sicché, l’ordinamento avrebbe dovuto impedire che la partecipazione del privato, anche mediante l’accesso agli atti, divenisse un’indebita ingerenza nella gestione dell’interesse pubblico, che è, appunto, la sollecita riscossione delle imposte. Però, se nel passato il segreto era la regola e la trasparenza l’eccezione, oggi si può dire che, con l’introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente, in particolare con l’avvento dell’art. 5 e dell’art. 6, è vero il contrario: oggi, l’amministrazione finanziaria è onerata dalla legge ad agire nel pieno rispetto del principio di trasparenza.

²²¹ Per una ricostruzione sistematica dell’argomento, cfr. R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, cit., p. 61 ss. Gli autori affermano che “*La scelta discrezionale è scelta funzionalizzata, in quanto tesa alla realizzazione dell’interesse pubblico, o, con parole diverse, è vincolata nel fine, dove per fine si intende l’interesse pubblico determinato dalla legge. La discrezionalità, in definitiva, si risolve in un apprezzamento di interessi, che, in quanto tale, è ammesso solo sulla base di una specifica attribuzione di potere*”. Per una più ampia analisi sui temi della discrezionalità amministrativa, cfr. A. PIRAS, voce *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. dir.*, vol. XIII, Milano, 1964, p. 65; C. MORTATI, voce *Discrezionalità*, in *Noviss. Dig. it.*, vol. V, Torino, 1960, p. 1098; G. AZZARITI, *Dalla discrezionalità al potere*, Padova, 1989, p. 240; F. NICOSIA, *Potere ed eccesso di potere nell’attività amministrativa “non discrezionale”*, Napoli, 1991, p. 52; S. CIVITARESE MATTEUCCI, *Funzione, potere amministrativo e discrezionalità in un ordinamento liberal-democratico*, in *Dir. pubbl.*, 2009, p. 739.

Il motivo di tale affermazione è il seguente. Mentre nei procedimenti discrezionali la partecipazione è volta a favorire l'amministrazione affinché scelga, con ponderazione, tra varie alternative possibili, quella che soddisfi meglio l'interesse giuridico protetto dall'ordinamento; nei procedimenti vincolati, invece, il dialogo tra le parti è strumentale ad una migliore ricostruzione del quadro fattuale²²².

Per cui, la partecipazione del privato nei procedimenti c.d. vincolati assume una funzione servente nei confronti dell'amministrazione, nel senso che il confronto tra le parti integrerebbe e completerebbe le informazioni attinenti il tema sul quale l'Ufficio dovrà maturare la propria determinazione finale.

Ebbene, proprio nell'ambito tributario, non dovendo l'amministrazione finanziaria operare alcuna scelta²²³, ma soltanto stabilire se sussistono o meno i presupposti indicati dalla legge per l'emissione di un provvedimento²²⁴ (per esempio, di accertamento, di irrogazione di sanzione, di riconoscimento di una agevolazione), questa si dovrebbe maggiormente servire della partecipazione del contribuente, al fine di acquisire una migliore conoscenza della realtà sulla quale dovrà pronunciarsi²²⁵. Dunque, la partecipazione del contribuente, anche e

²²² Sul punto, si rinvia a G. CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., p. 227; E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2015, p. 389.

²²³ Con riferimento alla discrezionalità dell'amministrazione finanziaria, cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 427 ss.; F. GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Agg.*, Milano, 2000, p. 538 ss.; L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa*, in AA.VV. (a cura di), *Dizionario di Diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, ed. III, Milano, 2006, p. 2004 ss.; R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, p. 86 ss.; D. MAZZAGRECO, *op. cit.*, p. 12 ss. Da ultimo, in argomento, cfr. G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, I, p. 1912 ss.; A. KOSTNER, *Riflessioni in tema di limiti alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nella scelta del metodo di accertamento tributario*, in *Inn. dir.*, 2017, p. 3.

²²⁴ Così R. MICELI, *op. ult. cit.*, p. 697. L'autore afferma la piena compatibilità della partecipazione con l'attività non discrezionale dell'amministrazione finanziaria.

²²⁵ Così L. DEL FEDERICO – S. CIVITARESE MATTEUCCI, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, cit., p. 7; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, p. 27. Per una ricostruzione dell'argomento, nell'ottica

soprattutto nei procedimenti non discrezionali condotti dal fisco, dovrebbe essere un elemento imprescindibile della funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria²²⁶.

Detto diversamente, l'organo di controllo non potrebbe certamente agire secondo giustizia qualora fosse costretto a maturare la propria determinazione all'interno di un quadro fattuale incerto. Una siffatta determinazione potrebbe esporre al malcapitato contribuente una pretesa impositiva non credibile e non sostenibile avanti all'autorità giurisdizionale, perché non basata sulla verità dei fatti, ma su supposizioni nate internamente all'ufficio e mai sottoposte ad un riscontro con il diretto interessato.

Questa impostazione è il frutto di un'evoluzione argomentativa della dottrina²²⁷. Oggi, come detto, la partecipazione del contribuente al procedimento tributario viene sempre più considerata una garanzia di trasparenza dell'azione della finanza. Gli interessati, prendendo parte al procedimento tributario, da una parte, potrebbero controllare il corretto esercizio del potere pubblico ed esercitare, al ricorrere delle circostanze, le opportune difese in sede amministrativa, prima dell'emanazione dell'atto impositivo. Dall'altra parte, con la loro partecipazione, i contribuenti garantirebbero all'amministrazione procedente la completezza delle informazioni da esaminare per giungere ad una corretta azione di accertamento²²⁸.

amministrativistica, si rinvia a F. TRIMARCHI BANFI, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in M. CHITI - G. GRECO (a cura di), *Trattato di Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2007, p. 49.

²²⁶ Secondo questo originario indirizzo, laddove l'attività preparatoria dell'accertamento fosse risultata incompleta a causa di un'indebita partecipazione del contribuente-interessato, sarebbe stata sacrificata la pronta e sollecita riscossione delle effettive imposte dovute. Sul punto, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 139; G. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., p. 44.

²²⁷ Si rinvia a M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia nel pensiero di Allorio*, cit., p. 831; T. ANCORA, *L'amministrazione giustiziale*, in *Cons. Stato*, II, 1988, p. 1687.

²²⁸ Cfr. S. MULEO, *La tutela giudiziale-amministrativa nella fase istruttoria del procedimento tributario*, in *Riv. guardia fin.*, 2017, p. 1599 ss.; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3570.

Nonostante l'indirizzo della giurisprudenza elencata nel paragrafo precedente, la quale attribuisce alla partecipazione la sola funzione di garantire la difesa del contribuente in sede amministrativa, l'amministrazione finanziaria, mediante le proprie circolari e i propri documenti di prassi, ha invece raccomandato agli Uffici territoriali di favorire l'instaurazione di un momento partecipativo con il contribuente, affermando la sua importanza ai fini di una più efficace e proficua attività di controllo e di accertamento.

In particolare, nel corso degli ultimi anni l'Agenzia delle entrate ha affermato che la partecipazione del contribuente all'attività di controllo del fisco rappresenta un *“passaggio opportuno (...), finalizzato a consentire un esercizio anticipato del suo diritto di difesa, potendo lo stesso fornire già in sede precontenziosa la prova contraria e rispondente a esigenze di economicità processuale”*²²⁹. Sulla base di questa premessa, la stessa amministrazione ha disposto che *“la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria sia nell'ambito degli istituti definitivi della pretesa tributaria (...) permette all'Ufficio di individuare con maggiore attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'affidabilità dei controlli”*²³⁰.

Da ultimo, l'amministrazione fiscale ha riaffermato che la partecipazione del contribuente al procedimento di verifica condotto dall'Ufficio assume *“nodale e strategica centralità per la compliance e, come tale, dovrà essere considerata un momento significativamente importante del procedimento (...). Un'attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, da un lato rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile,*

²²⁹ Cfr. Agenzia delle entrate, circ., 19 ottobre 2006, n. 32/E.

²³⁰ Cfr. Agenzia delle entrate, circ., 6 agosto 2014, n. 25/E. Per un commento generale relativo ai temi della nuova *compliance* fiscale, cfr. D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento tributario alla compliance*, cit., p. 37 ss.

dall'altro scongiura l'effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto”²³¹.

Dunque, traendo le conclusioni in tema di diritto di partecipazione del contribuente all'attività istruttoria condotta dall'amministrazione finanziaria, appare evidente lo scostamento esistente tra l'indirizzo del legislatore e della giurisprudenza, da una parte, e la volontà dell'amministrazione e dei contribuenti, dall'altra. Precisamente, ad oggi, né la Corte di cassazione, mediante la propria funzione di interprete della legge, e nemmeno il legislatore ordinario, mediante la promulgazione di una legge generale sul procedimento tributario, hanno saputo ampliare la nozione di partecipazione del contribuente ai procedimenti di verifica condotti dalle autorità di controllo, rispetto al solo concetto di difesa²³².

Per converso, si può dire che l'amministrazione finanziaria, per certi versi, è andata oltre, assumendo un atteggiamento meno scollegato dalla realtà, più aderente alle esigenze dei contribuenti. Essa ha tentato, con l'inconsueto strumento delle circolari e dei vari documenti di prassi, di colmare una lacuna legislativa²³³ e, nello stesso tempo, ha tentato di ammorbidire le attuali rigide interpretazioni della giurisprudenza di legittimità, vedendo nella partecipazione del contribuente la vera occasione per agire secondo giustizia²³⁴.

²³¹ Cfr. Agenzia delle entrate, circ., 28 giugno 2016, n. 16/E.

²³² In questi termini, cfr. G. RAGUCCI, *Contraddittorio e “giusto procedimento” nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, p. 474 ss.; ID., *Legalità tributaria e contraddittorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, I, p. 11 ss.

²³³ Per “assenza” di lacuna legislativa si intende l'inesistenza, all'interno dell'ordinamento tributario nazionale, di una legge che disciplina in maniera compiuta l'attuazione del principio della partecipazione del contribuente all'attività procedimentale dell'amministrazione finanziaria. Si veda, a tal riguardo, A. PERRONE, *Dalla Corte Costituzionale una possibile soluzione alla tormentata questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, p. 921 ss., in particolare p. 939, il quale rileva la fondamentale importanza di recepire all'interno dell'ordinamento un principio generale di partecipazione tra fisco e contribuente, così da tutelare meglio le posizioni giuridiche dei soggetti passivi sottoposti ai poteri d'indagine da parte dell'autorità di controllo.

²³⁴ In questo senso, cfr. D. CONTE, *op. ult. cit.*, p. 163 ss.

6. *La partecipazione del contribuente tra garanzia di difesa e cooperazione con l'amministrazione finanziaria*

Le argomentazioni che precedono consentono di addivenire alla seguente conclusione. Il contribuente può prendere parte al procedimento di accertamento attraverso il contraddittorio o la cooperazione²³⁵. Dette forme di partecipazione sono funzionali al medesimo obiettivo, cioè giungere alla determinazione di un'obbligazione tributaria corrispondente alla reale capacità contributiva del soggetto passivo. Tuttavia, le modalità e le norme che le regolano sono profondamente diverse. Il contraddittorio designa la partecipazione del privato con finalità prettamente “difensive”. Mentre, con la cooperazione il contribuente è chiamato a fornire “ausilio” all'attività d'indagine dell'amministrazione finanziaria²³⁶.

Per cui, con la “partecipazione-contraddittorio” il contribuente è chiamato ad esternare all'autorità di controllo, all'interno di un contesto procedurale e non contenzioso, le proprie argomentazioni difensive. Invece, la “partecipazione-cooperazione” impone al contribuente di attivare un dialogo con l'amministrazione, pena l'irrogazione di sanzioni pecuniarie o preclusioni

²³⁵ Per una compiuta ricostruzione delle definizioni di partecipazione-contraddittorio e partecipazione-cooperazione, si rinvia a L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3570. L'autore distingue lo schema tipico della partecipazione ai procedimenti tributari tra “diritto di difesa” del contribuente, da una parte, e “obbligo di cooperazione” dello stesso verso l'amministrazione, dall'altra. La presente distinzione – osserva l'autore – è rinvenibile non già dalla chiarezza del quadro normativo di riferimento, il quale si presenta estremamente disorganico, bensì si giunge a ciò per via di una interpretazione sistematica.

²³⁶ Cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 32. Con riferimento all'obbligo del contribuente di intrattenere una collaborazione attiva con il fisco, quando esso lo richiede, l'autore evidenzia come la tendenza degli ordinamenti tributari dei vari Stati cosiddetti ad economia occidentale è quella di ampliare le forme di partecipazione del contribuente nei procedimenti di accertamento tributario, privilegiando così l'acquisizione delle informazioni in sede amministrativa, piuttosto che eseguire un accertamento fiscale dopo un procedimento incentrato sull'uso dei poteri di polizia tributaria da parte dell'organo di controllo.

difensive future, finalizzato a completare il quadro informativo istruttorio, entro il quale la stessa autorità dovrà esperire la propria determinazione finale, anche su contribuenti diversi da quello chiamato a collaborare²³⁷.

Comunque, si ripete, sia la cooperazione che il contraddittorio sono finalizzati ad una più obiettiva determinazione del debito d'imposta gravante in capo al soggetto passivo accertato. Un'efficiente disciplina della partecipazione deve, dunque, consentire il confronto delle diverse posizioni prima che l'eventuale divergenza divenga irreparabile e sfoci nel contenzioso quale unico rimedio a disposizione del contribuente contro un atto impositivo che ha cristallizzato una prospettazione dell'organo di controllo ritenuta ingiusta²³⁸.

I principi generali qui esaminati saranno adesso osservati nelle concrete forme di partecipazione previste dall'ordinamento tributario, quali il procedimento di contraddittorio, il procedimento di accesso agli atti amministrativi tributari, l'autotutela e l'interpello.

²³⁷ Così, L. SALVINI, *op. ult. cit.*, p. 3571.

²³⁸ Cfr. F. TUNDO, *Diritto di difesa nel procedimento per i tributi armonizzati anche senza verifica presso il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 3383 ss. L'autore rileva che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale, il confronto è sì finalizzato all'esercizio del diritto di difesa, ma la sua mancata attivazione porterebbe l'amministrazione finanziaria ad eseguire un controllo su dati e informazioni parziali, tali da opporre al controllato una determinazione amministrativa non collegata all'effettiva forza economica del contribuente.

CAPITOLO III

I RIMEDI GIUSTIZIALI TRADIZIONALI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

SOMMARIO: 1. Il contraddittorio nel diritto tributario e suoi riflessi giustiziali - 1.1. Il principio del contraddittorio nel diritto dell'Unione europea - 1.2. La posizione oscillante della Corte di cassazione - 1.3. La posizione della Corte costituzionale - 2. Il diritto di accesso agli atti tributari e finalità di giustizia dell'amministrazione finanziaria - 2.1. Il limite all'accesso ai documenti tributari come tutela dell'interesse erariale - 3. Il potere di autotutela tributaria - 3.1. Il riesame del fisco come ripristino della legalità tributaria, ma l'annullamento d'ufficio non ha funzione giustiziale - 4. L'interpello: un caso di partecipazione atipico - 4.1. La funzione giustiziale configurata dall'interpello - 5. Prime conclusioni.

1. Il contraddittorio nel diritto tributario e i suoi riflessi giustiziali

Secondo un'accezione comunemente recepita, con il termine "contraddittorio" si intende la posizione di uguaglianza che l'ordinamento attribuisce alle parti nel processo. Tradizionalmente, il contraddittorio identifica la compartecipazione dialettica delle parti nelle fasi di costituzione in giudizio, di istruzione del processo e di decisione della controversia²³⁹. Dunque, con tale locuzione si indica generalmente il confronto che le parti contrapposte intrattengono avanti ad una autorità terza ed imparziale, nel cui ambito ognuno

²³⁹ Per una ricostruzione terminologica del contraddittorio in ambito amministrativo, si rinvia a P. CHIRULLI, *I diritti dei partecipanti al procedimento*, in A.M. SANDULLI (a cura di), cit., p. 613 ss.; F. GAFFURI, *Il rapporto procedimentale*, Milano, 2013, p. 44; M. COCCONI, *La partecipazione all'attività amministrativa generale*, Padova, 2010, p. 67; M. OCCHIENA, *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2002, p. 347 ss.; M.C. BARUFFI, *La tutela dei singoli nei procedimenti amministrativi comunitari*, Milano, 2001, p. 62; F. GIGLIONI – S. LARICCIA, voce *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, in *Enc. dir., Agg.*, IV, Milano, 2000, p. 943 ss.; M. CARTABIA, *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo. La legge n. 241 del 1990 alla luce dei principi comunitari*, Milano, 1991, p. 91; G. BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1975, p. 78; G. BARONE, *L'intervento del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1969, p. 58.

degli intervenuti può sostenere e difendere le proprie opinioni in relazione ad un caso concreto.

Il legislatore ha trasposto il termine “contraddittorio” all’interno della legge sul procedimento amministrativo ed è indubbio che l’istituto assume caratteristiche diverse da quelle tipiche della fase giurisdizionale. Difatti, nel contraddittorio procedimentale²⁴⁰, il privato non assume la veste processuale di parte, ma piuttosto di mero partecipante al procedimento, all’interno del quale non intervengono decisioni emesse da organi imparziali, bensì determinazioni rese da una delle parti del rapporto, l’autorità pubblica. L’obiettivo di tale confronto non è solo quello di anticipare, in sede procedimentale, le difese della parte privata, ma esso contribuisce anche a meglio focalizzare la materia che dovrà essere esaminata dall’Ufficio.

Quindi, il contraddittorio procedimentale così delineato pone le condizioni necessarie affinché la decisione dell’amministrazione sia imparziale e giusta, il più possibile aderente alla realtà dei fatti e, di conseguenza, maggiormente idonea a rispondere alle esigenze di tutela dei diritti della parte privata, chiamata a prendervi parte. Il diritto al contraddittorio, riconosciuto al privato in sede amministrativa, è funzionale ad evitare l’insorgere della controversia. Per cui, la previsione di un momento procedimentale di dialogo tra amministrazione e privato, consentirebbe all’autorità procedente di pervenire ad una soluzione accettata dall’interessato, proprio in ossequio al principio di imparzialità e buon andamento sancito dall’art. 97 della Carta costituzionale.

Trasponendo la nozione di contraddittorio amministrativo nei procedimenti tipicamente tributari²⁴¹, emerge che il tratto fondamentale del postulato è quello di permettere all’amministrazione finanziaria di esaminare le ragioni del contribuente

²⁴⁰ In tal senso, F. BENVENUTI, *L’istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, p. 133 ss.; F. LEDDA, *Problema amministrativo e partecipazione al procedimento*, in *Dir. amm.*, 1993, I, p. 142.

²⁴¹ Con riferimento alla locuzione “contraddittorio” in ambito tributario, cfr. G. TABET, *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 619.

prima dell'emanazione di un atto impositivo a lui destinato²⁴². Così operando, il coinvolgimento del soggetto passivo nel procedimento di controllo fiscale costituisce condizione necessaria affinché l'Ufficio possa agire con piena consapevolezza, visto che lo stesso, tramite il confronto con il contribuente, ha già acquisito tutti i dati necessari all'apprezzamento delle situazioni giuridiche da

²⁴² In tema di contraddittorio procedimentale tributario, senza pretesa di esaustività, data la voluminosità dei contributi della dottrina, si vedano P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., p. 61 ss.; N. SARTORI, *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 763 ss.; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, cit., p. 301 ss.; ID., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, cit., p. 129 ss.; A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario. Principio e disciplina*, cit., p. 110 ss.; ID., *Accertamento tributari e tutela del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, cit., p. 88 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 121 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., p. 143 ss.; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., p. 217 ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 208 ss. Oltre ai predetti interventi monografici, si vedano, inoltre, A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, I, p. 11 ss.; F. GALLO, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, in *Rass. trib.*, 2017, I, p. 175 ss.; G. RAGUCCI, *Contraddittorio e giusto procedimento nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, p. 474 ss.; L. PERRONE, *Certezza del diritto, affidamento e retroattività*, in *Rass. trib.*, 2016, I, p. 933 ss.; S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2016, I, p. 986 ss.; G. FRIGO, *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, in *Rass. trib.*, 2016, I, p. 437; M. PROCOPIO, *Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale e la nullità conseguente al mancato riscontro alle osservazioni dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, p. 2280 ss.; G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, p. 1575 ss.; G. MARONGIU, *Il contraddittorio non è d'obbligo*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 702 ss.; A. LOVISOLO, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 719 ss.; E. DE MITA, *Sul contraddittorio le Sezioni unite scelgono una soluzione politica*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 20241 ss.; R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 10055 ss.; ENRICO TRAVERSA – EDOARDO TRAVERSA, *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, I, p. 465 ss.; G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, I, p. 1217 ss.

esaminare. In questo modo, l'azione di verifica può veramente definirsi imparziale²⁴³.

Nel solco di queste considerazioni, l'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente dispone la facoltà del soggetto passivo di prendere parte ad un momento procedimentale di dialogo con l'amministrazione finanziaria²⁴⁴. Analiticamente, i commi 2, 3, 6 e 7 dell'art. 12 sono finalizzati ad attribuire "diritti" al contribuente, mentre i commi 1, 4 e 5 introducono "garanzie" a suo favore. I diritti, dunque, attribuiscono un potere al soggetto sottoposto a verifica, mentre le garanzie si limitano ad introdurre delle specifiche restrizioni all'esercizio dei poteri istruttori esercitabili dagli organi di controllo²⁴⁵.

Il comma 7 dello Statuto²⁴⁶, in attuazione dei principi recati dall'art. 97 della Costituzione²⁴⁷, prevede la facoltà del contribuente di dialogare con i controllori,

²⁴³ Il settimo comma dell'art. 12 dello Statuto esordisce con un'evocazione al "rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente". Sicché, è lo stesso legislatore a centrare l'attuazione del contraddittorio tributario al superiore principio di imparzialità e buon andamento dell'azione dell'autorità erariale. Per una più approfondita analisi del tema, si rinvia a G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., p. 61 ss.

²⁴⁴ Sul punto, N. SARTORI, *op. ult. cit.*, p. 770, chiarisce che "(...) l'intervento del privato nel procedimento amministrativo si realizza nell'ambito dell'esercizio dei poteri autoritativi, e si inserisce pertanto in un rapporto che non è paritetico ma di supremazia/soggezione della pubblica amministrazione". Dunque, l'autore sottolinea che il contraddittorio procedimentale, per consentire l'effettiva attuazione del diritto di difesa del contribuente, deve essere condotto dall'autorità fiscale in osservanza ai principi della buona fede e della collaborazione con il soggetto passivo.

²⁴⁵ Cfr. P. ACCORDINO, *op. ult. cit.*, p. 99 ss.; S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, cit., p. 126.

²⁴⁶ L'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000 dispone che: "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori (...)". In argomento, cfr. I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), cit., p. 648; S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2002, p. 152; L. FERLAZZO NATOLI – S. ROMEO, *La tutela del contribuente ex art. 12 della legge 212/2000*, in *Boll. trib.*, 2002, p. 1045.

²⁴⁷ In argomento, si segnalano A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *Il procedimento di accertamento dell'abuso: oneri delle parti e possibili vizi, difese e preclusioni processuali*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 576; S. CAPOLUPO, *Poteri istruttori della Guardia di Finanza e garanzie difensive del*

prima che questi procedano all'emanazione dell'avviso di accertamento, purché sia stato rilasciato il verbale di verifica.

La formulazione letterale del comma in commento ha segnato il cambiamento, rispetto al passato, del modo di intendere la partecipazione del contribuente. Difatti, per via dell'art. 12, comma 7, il diritto di partecipazione del soggetto passivo è stato anticipato, per la prima volta, dal provvedimento di accertamento finale al momento dell'istruttoria²⁴⁸. Come detto, l'interlocuzione tra contribuente e fisco può essere avviata dopo la notifica del processo verbale di

contribuente, in *Fisco*, 2018, p. 807; G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, I, 1912; F. AMATUCCI, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, I, p. 257; F. TUNDO, *Il contraddittorio è ammesso anche negli accertamenti parziali*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2016, p. 859; R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 55; R. DOMINICI, *Nulla l'accertamento notificato se non è scaduto il termine per le osservazioni del contribuente*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2006, p. 797; F.A. CIMINO, *L'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto per il contraddittorio anticipato: tra nullità ed inesistenza giuridica*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, p. 463; G. TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1056; 3; A. URICCHIO, *La partecipazione del contribuente alla verifica*, V. UCKMAR – F. TUNDO (a cura di), *Codice delle ispezioni e delle verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, p. 59; R. LUPI, *La valutazione processuale del contegno delle parti come possibile via di uscita tra nullità e mera irregolarità*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 1181; R. MICELI, *op. cit.*, p. 673; S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in G. MARONGIU (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, p. 125; F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 915.

²⁴⁸ Così R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, *cit.*, p. 675. L'autore, mettendo in evidenza il disallineamento tra il diritto tributario e quello amministrativo generato dall'art. 13, comma 2, l. n. 241 del 1990, afferma che la deroga tipicamente tributaria al regolare procedimento partecipativo tra parte privata e parte pubblica è un fattore che non favorisce l'imparzialità e il buon andamento dell'azione di controllo fiscale condotta dall'amministrazione finanziaria, atteso che le posizioni dei cittadini entrerebbero a pieno titolo nel procedimento istruttorio solo quando una specifica legge lo disponga.

constatazione²⁴⁹ e prima della notifica dell'avviso di accertamento²⁵⁰. Solo all'interno di questo spazio procedimentale di sessanta giorni il contribuente può fornire osservazioni per difendersi dai rilievi mossi dall'amministrazione finanziaria, oppure, può formulare richieste ai controllori volte a meglio comprendere le contestazioni presenti nel verbale di chiusura dell'istruttoria²⁵¹.

Già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, le norme che disciplinavano l'attività di verifica prevedevano la possibilità per il contribuente di presentare osservazioni ed eccezioni, verbalizzate nei processi verbali giornalieri, e, quindi, di instaurare un dialogo preventivo con i verificatori. Ma si trattava di regole, seppur espressivi di qualche forma di garanzia procedimentale, comunque inserite nell'ambito delle specifiche leggi d'imposta, quali l'IVA in particolare²⁵².

²⁴⁹ Sulla rilevanza del processo verbale di constatazione, cfr. D. STEVANATO, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 459 ss. Per una ricostruzione storica dell'argomento, cfr. F. MOSCHETTI, *I processi verbali tributari. Atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?*, in *Rass. trib.*, 1979, I, p. 65 ss.; ID., *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 459 ss.; B. SANTAMARIA, voce *Processo verbale (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, XXIV. I processi verbali redatti in occasione degli accessi sono atti pubblici, perché promanati da pubblici ufficiali. Essi, come statuito dall'art. 24, l. n. 4 del 1929, assolvono la funzione di documentare per iscritto atti o fatti compiuti dai controllori. Al riguardo, si deve rilevare che spesso, nei p.v.c., oltre alla mera descrizione degli eventi svoltisi nel corso dell'attività istruttoria ed alla mera riproduzione di documenti o scritture, spesso si riscontrano vere e proprie valutazioni, con le quali vengono elaborati i dati raccolti, ricostruiti e qualificati giuridicamente i fatti, formulati giudizi ed opinioni sulla disciplina applicabile nella fattispecie.

²⁵⁰ Cfr. F. CIMINO, *L'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto per il contraddittorio anticipato: tra nullità ed inesistenza giuridica*, cit., p. 475.

²⁵¹ L'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di valutare le osservazioni e richieste presentate dal contribuente. Sicché, l'avviso di accertamento non può essere emanato, a pena di nullità, prima della scadenza del predetto termine di sessanta giorni, salvi i casi di particolare e motivata urgenza. Il comma 7 dell'art. 12 dello Statuto contiene, *in nuce*, una specifica ipotesi di contraddittorio nella fase istruttoria, espressione del nuovo corso dell'azione amministrativa improntato all'espansione dei moduli collaborativi piuttosto che all'esplicazione dell'autoritatività dell'amministrazione finanziaria. In tal senso, cfr. L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 40 ss.

²⁵² In particolare, ci si riferisce all'art. 52, comma 6, d.p.r. n. 633 del 1972, il quale dispone, appunto, che di ogni accesso eseguito dai controllori presso la sede di esercizio del contribuente

Lo Statuto, dunque, ha compiuto un significativo passo in avanti, generalizzando il divieto per l'Ufficio – all'interno del periodo dei sessanta giorni seguenti all'emissione del p.v.c. – di emettere l'avviso di accertamento, salvo il ricorrere dei casi di particolare e motivata urgenza²⁵³. In definitiva, tale regola è volta ad evitare che l'amministrazione finanziaria proceda all'emanazione dell'atto impositivo senza avere precedentemente acquisito le eventuali spiegazioni scritte dal soggetto sottoposto a controllo²⁵⁴.

Questa forma di dialogo prevista dallo Statuto, come si è detto, è una vera e propria facoltà del contribuente, il quale, dopo la notifica del p.v.c., può discrezionalmente decidere di non dare avvio ad alcun confronto con i verificatori. Qualora, però, il contribuente esprimesse la volontà di partecipare al procedimento di verifica mediante l'invio di proprie repliche o controdeduzioni, l'Ufficio è gravato dal preciso obbligo di effettuare un esame critico di queste osservazioni difensive di parte, prima di procedere alla notifica dell'atto definitivo di accertamento²⁵⁵. Dunque, l'organo di controllo non può limitarsi a trasporre passivamente il contenuto del p.v.c. nell'avviso di accertamento. Lo spirito della norma è proprio quello di permettere al contribuente di essere utilmente ascoltato in sede amministrativa, in riferimento alle proprie osservazioni formulate²⁵⁶.

La partecipazione così intesa, dunque, è volta a dare attuazione al diritto di difesa del soggetto passivo, principio che si concretizza nell'opera di dialogo e collaborazione prestata da entrambe le parti del rapporto d'imposta, fisco e

deve essere data piena contezza in appositi verbali, all'interno dei quali la parte privata ha la facoltà di far inserire proprie osservazioni o repliche.

²⁵³ N. SARTORI, *op. ult. cit.*, p. 771, illustrando la giurisprudenza delle Sezioni unite della Corte di cassazione, ha precisato che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni determina un vizio invalidante del procedimento di accertamento che “(...) non consiste nella omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito, la cui ricorrenza deve essere provata dall'Ufficio”. Sul punto, cfr. Cass. civ., sez. un., 29 luglio 2013, 18184.

²⁵⁴ Cfr. D. MAZZAGRECO, *op. cit.*, p. 176 ss.

²⁵⁵ Cfr. P. ACCORDINO, *op. ult. cit.*, p. 187 ss.

²⁵⁶ Così F.A. CIMINO, *L'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine*, cit., p. 467.

contribuente, finalizzata a conseguire il comune obiettivo della corretta applicazione della normativa tributaria, in seno alla fattispecie oggetto di controllo.

In questo senso, il termine di sessanta giorni potrebbe soddisfare una duplice funzione. Da una parte, *“assicurare al contribuente il diritto di fare sentire la propria voce rispetto alle congetture, spesso astruse, affrettate e tendenziose, con cui si chiudono le operazioni di verifica”*. Dall'altra parte, *“imporre all'ufficio di riappropriarsi della funzione impositiva, valutando tanto l'attendibilità delle prove raccolte e dei rilievi fatti in fase di verifica, quanto le controdeduzioni del contribuente e le sue richieste di eventuali indagini suppletive, prima di tradurre servilmente il contenuto del processo verbale in un atto di accertamento meramente riproduttivo (accertamento cosiddetto fotocopia)”*²⁵⁷.

Riassumendo, si può affermare che, mediante il comma 7 dell'art. 12 dello Statuto²⁵⁸, il processo verbale di constatazione è divenuto lo strumento istruttorio con il quale il fisco (Agenzie fiscali e Guardia di finanza) può adempiere al suo obbligo di informazione nei confronti del contribuente²⁵⁹. Cioè, il p.v.c. mette nelle condizioni il contribuente di conoscere le risultanze formulate dall'Ufficio a conclusione del procedimento istruttorio. Sicché, solo dopo una compiuta conoscenza dei rilievi fiscali mossi dall'amministrazione potrebbe risultare “utile” dare avvio alla partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento, all'interno del quale quest'ultimo potrebbe esperire le opportune osservazioni o

²⁵⁷ Così G. TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, cit., p. 1056.

²⁵⁸ Così S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, cit., p. 131 ss., il quale evidenzia che le disposizioni contenute nell'art. 12 costituiscono principi generali da osservare nello svolgimento dell'attività istruttoria.

²⁵⁹ Si condivide quanto sostenuto da M. PIERRO, *Il dovere di informazione*, cit., p. 198, quanto afferma che *“il processo verbale di constatazione, elemento strumentale della relazione che si instaura tra Fisco e contribuente, ha una chiara rilevanza procedimentale”*.

fornire chiarimenti in relazione ai rilievi ivi rappresentati²⁶⁰, prima comunque che l'amministrazione emetta il provvedimento di accertamento finale²⁶¹.

In sostanza, al contribuente è data facoltà di chiarire avanti l'autorità di controllo che la fattispecie oggetto di verifica è stata correttamente rappresentata nella dichiarazione fiscale (oppure, che non doveva essere rappresentata in dichiarazione) e che si è svolta in aderenza alle leggi d'imposta.

La fase di dialogo avviata dal contribuente è la vera estrinsecazione del suo diritto di difesa, prima che a lui venga opposto un atto lesivo. Difatti, il soggetto passivo, già in sede amministrativa, potrebbe indurre l'amministrazione finanziaria a discostarsi dai rilievi sorti in sede istruttoria, potendo essa limitare l'accertamento finale solo ai rilievi non adeguatamente giustificati, oppure, se del caso, non procedere ad alcuna rettifica finale²⁶².

Merita un ulteriore approfondimento la seconda parte del comma 7 dell'art. 12, visto che non è specificato dalla norma cosa si intende per "casi di particolare e motivata urgenza", al ricorrere dei quali l'autorità fiscale può emettere il provvedimento impositivo prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni.

Pur essendo intervenuta una copiosa giurisprudenza al riguardo, non è tutt'oggi così agevole configurare le ipotesi rappresentative dei sintomi di

²⁶⁰ Sul punto, M. PIERRO, *Il dovere di informazione*, cit., p. 201. L'autore pone l'accento sulla funzione giustiziale della partecipazione del contribuente a seguito della notifica del processo verbale di constatazione.

²⁶¹ Come rileva F.A. CIMINO, *L'esercizio del potere di accesso*, cit., p. 1048, "*L'attività del fisco assume, infatti, carattere notevolmente invadente e grava su situazioni giuridiche basilari (quali la libertà personale e di domicilio, il diritto di riservatezza e quello della segretezza della corrispondenza), ovvero su diritti e libertà che ricevono un preciso e puntuale riconoscimento costituzionale. Ed è solo grazie al prudente apprezzamento dell'autorità giudiziaria che le posizioni giuridiche predette possono essere adeguatamente tutelate dalla ingiustificata intrusione della Amministrazione finanziaria*".

²⁶² A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 184, descrive come i poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria devono essere graduati all'interno dell'atto finale di accertamento a seconda delle difese esperite dal contribuente sottoposto al controllo.

“particolarità” e “urgenza”²⁶³. Come ha avuto modo di osservare la dottrina²⁶⁴, sussisterebbero tali ipotesi ogni qualvolta sia configurabile un fondato pericolo degli interessi erariali, quale, *in primis*, la possibile distrazione o liquidazione dei beni e dei diritti da parte del soggetto obbligato, a danno del creditore pubblico²⁶⁵. Pertanto, si deve escludere che i caratteri della particolarità e dell’urgenza possano essere rinvenuti nelle ipotesi in cui stia per spirare il termine per l’accertamento²⁶⁶.

²⁶³ Da ultimo, si osservi Cass. civ., sez. trib., ord., 10 aprile 2018, n. 8749, secondo la quale le ragioni di urgenza, che giustificerebbero la deroga dei termini stabiliti per lo svolgimento del contraddittorio, possono dipendere solo da cause non imputabili all’amministrazione finanziaria. I giudici di legittimità hanno ricordato che la citata urgenza, funzionale a derogare all’attesa dei sessanta giorni sanciti dal comma 7 dell’art. 12 dello Statuto, deve dipendere da elementi esterni alla sfera dell’ente impositore e non attinenti a motivi di sua diretta responsabilità. Ne consegue che l’imminenza del termine di decadenza del potere di accertamento non può di per sé integrare l’urgenza. Nello stesso senso, cfr. Cass. civ., sez. trib., ord., 12 luglio 2017, n. 17202; Cass. civ., sez. trib., sent., 16 marzo 2016, n. 5149; Cass. civ., sez. trib., ord., 9 novembre 2015, n. 22786.

²⁶⁴ Con riferimento allo svolgimento delle attività di controllo dell’amministrazione nei casi di urgenza, cfr. F. GALLO, *Discrezionalità nell’accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell’ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, p. 665; M.T. MOSCATELLI, *Discrezionalità dell’accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, I, p. 1113. Per un’analisi del comma 7 dell’art. 12, sempre con riferimento alle attività di accertamento caratterizzate dalla pericolosità e dall’urgenza, cfr. I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 653; L. MAGISTRO, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2457; ID., *Accesso nei luoghi di esercizio delle imprese: diritti e garanzie del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2379.

²⁶⁵ Sul punto, cfr. I. SUSANNA, *op. ult. cit.*, p. 654. Secondo l’autore, i requisiti della “particolarità” e “urgenza” dovrebbero essere motivati non solo in seno all’atto impositivo, ma anche all’interno dell’autorizzazione di accesso che i funzionari dell’amministrazione finanziaria devono esibire al contribuente presso la cui sede verranno svolte le verifiche.

²⁶⁶ Il tema è quello dell’effettività della tutela del contribuente contro l’azione del fisco. Il diritto al contraddittorio postula innanzitutto la necessaria elaborazione di un “progetto di provvedimento”, onde consentire al destinatario un’esauriente conoscenza delle ipotesi di addebito che l’autorità fiscale intende muovergli e assicurare così il diritto ad una giusta audizione. Tuttavia, le ipotesi di pericolosità e urgenza, che dovrebbero legittimare l’amministrazione procedente a sacrificare le garanzie procedurali del contribuente, dovrebbero essere sottratte alla discrezionalità amministrativa e, dunque, dovrebbero essere meglio identificate dalla legge. Sul punto, S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l’affidamento come principi immanenti*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del Prof. G. Marongiu*, Torino, 2012, p. 406 ss.; ID., *L’obbligo del contraddittorio nel procedimento tributario*, in *Inn. dir.*, 2015, p. 142.

Più in generale, la giurisprudenza di legittimità ha confermato che non possono essere considerati ipotesi di urgenza tutte quelle circostanze di pericolosità imputabili al comportamento dell'amministrazione finanziaria²⁶⁷, quali la mancata calendarizzazione delle attività di verifica fiscale e la riconduzione delle stesse in prossimità della fine dell'anno, decorso il quale l'amministrazione decade dal potere di accertamento²⁶⁸.

Ebbene, dopo aver presentato la norma statutaria, è giunto il momento di esporre le perplessità generate dalla presente legge. Il comma 7 ha condotto gli operatori del diritto, dottrina e giurisprudenza, ad incentrare la discussione intorno a due profili critici. Essenzialmente, da una parte, si tratta di approfondire il tema del “dovere” dell'amministrazione finanziaria di motivare l'atto²⁶⁹, tenendo conto delle osservazioni presentate dall'interessato e, dunque, se una tale violazione comporti qualche forma di invalidità del provvedimento emesso. Dall'altra parte, serve analizzare la portata del “dovere” dell'amministrazione finanziaria nel dare ascolto al contribuente. Cioè, occorre osservare se la norma sul contraddittorio rivesta carattere di principio generale dell'ordinamento tributario, valevole per qualsiasi procedimento di verifica e per qualsiasi tributo accertato, oppure, se gli effetti di esso devono essere circoscritti a specifiche circostanze di accertamento.

²⁶⁷ Sul punto, cfr. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., p. 97; L. MAGISTRO, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., p. 2460.

²⁶⁸ Cfr. Cass. civ., sez. trib., ord., 6 febbraio 2018, n. 2873 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., ord., 5 maggio 2017, n. 10989 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., sent., 14 dicembre 2016, n. 25692 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., sent., 14 novembre 2014, n. 24316 in *Banca dati Pluris*.

²⁶⁹ È doveroso sottolineare che, nell'ambito del diritto amministrativo, non è necessario porsi il quesito circa la doverosità dell'amministrazione di motivare il provvedimento in maniera c.d. “rinforzata”, cioè tenendo conto delle osservazioni fornite dall'interessato. Precisamente, per espressa previsione legislativa sancita nell'art. 10 della l. n. 241 del 1990, la presentazione di memorie e documenti da parte del privato determina uno specifico obbligo di valutazione da parte dell'amministrazione. Detta disposizione va ad “aggravare” l'onere di motivazione in capo all'autorità procedente, come previsto dall'art. 3 della legge sul procedimento amministrativo. Sul punto, cfr. G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, in AA.VV. (a cura di), *Diritto amministrativo*, vol. II, Bologna, 2005, ed. IV, p. 1329 ss.

Con riferimento al primo aspetto critico, la dottrina, come poi ripreso dalla giurisprudenza di legittimità, è orientata a ritenere doverosa la “motivazione rafforzata” dell’atto di accertamento²⁷⁰. L’amministrazione procedente deve indicare nell’atto impositivo le ragioni per cui ha ritenuto di non poter condividere le argomentazioni difensive addotte e i documenti esibiti dal contribuente in sede procedimentale²⁷¹.

Se così non fosse, la norma in parola risulterebbe priva di effettiva cogenza. Cioè, sarebbe, per assurdo, consentito all’Ufficio di ignorare gli elementi probatori apportati dal contribuente, i quali potrebbero risultare essenziali ai fini della corretta determinazione del tributo dovuto²⁷². Per cui, l’assenza di un obbligo per l’amministrazione di fornire nell’atto di accertamento una “motivazione

²⁷⁰ L’effetto della presentazione di memorie è stato definito in dottrina come causativo, giacché esso produce per l’amministrazione finanziaria un obbligo di analisi e di motivazione qualificato. Sul punto, cfr. G. MARONGIU, *Contribuente più tutelato nell’interazione con il Fisco anche prima dell’avviso di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1724; F. TUNDO, *La riaffermazione del contraddittorio anteriore al provvedimento accertativo*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1878. Per una più ampia disamina dell’obbligo di motivazione rafforzata degli atti di accertamento emessi successivamente all’instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, si rinvia a A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario*, cit., p. 129; M. PROCOPIO, *Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale e la nullità conseguente al mancato riscontro alle osservazioni dei contribuenti*, cit., p. 2282.

²⁷¹ L’essenzialità della motivazione, che tenga conto degli elementi offerti dal contribuente in un momento antecedente all’adozione dell’atto di accertamento, emerge con evidenza nella sentenza della Corte di giustizia del 18 dicembre 2008, causa C-349/07. In essa si afferma che il diritto di difesa nel procedimento costituisce un principio generale del diritto comunitario. Precisamente, è stato disposto che “*la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata (...) implica che l’amministrazione esamini, con tutta l’attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell’impresa coinvolta*”. Sul punto, cfr. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, II, p. 580; A. MARCHESELLI, *L’ordinamento comunitario “impone” il rispetto dei termini per l’esercizio dei diritti di difesa. Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, p. 203.

²⁷² Le memorie e i documenti, una volta acquisiti dall’amministrazione finanziaria, entrano a far parte del materiale istruttorio, in relazione al quale il provvedimento conclusivo deve essere motivato. In tal senso, cfr. A. MARCHESELLI, *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 176.

rafforzata” si porrebbe in contrasto sia con il precetto costituzionale che ancora l'imposizione al canone della capacità contributiva²⁷³, sia con l'altro precetto costituzionale che impone che l'esercizio della funzione accertativa sia ispirato da un'azione imparziale²⁷⁴.

Andando ad esaminare il secondo aspetto critico, si è discusso in giurisprudenza se la norma statutaria sul contraddittorio rivesta carattere di principio generale del diritto tributario. La dottrina, invece, come avanti si dirà, non ha mai nutrito alcun dubbio al riguardo: essa ha sempre sostenuto che il contraddittorio endoprocedimentale è un principio generale dell'ordinamento tributario²⁷⁵ e non sarebbe possibile immaginare che esso si attui in maniera

²⁷³ Così D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 218. L'autore, in materia di doverosità della motivazione dell'atto di accertamento, emesso successivamente al procedimento di contraddittorio, afferma che le valutazioni di tutti gli elementi apportati dal contribuente nel corso della fase istruttoria (documenti, dichiarazioni del soggetto passivo, prove contabili, osservazioni difensive) competono all'amministrazione finanziaria. Il contribuente, dunque, potrebbe verificare l'operato dell'amministrazione finanziaria solo attraverso la motivazione dell'avviso di accertamento.

²⁷⁴ La Corte costituzionale, mediante l'ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009, ha chiarito che lo specifico obbligo di motivare gli atti amministrativi tributari “copre” anche le ragioni di “particolare e motivata urgenza” di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto. Ciò significa che se l'amministrazione finanziaria decide di emettere l'avviso di accertamento prima del decorso del termine di sessanta giorni, deve motivare anche le ragioni particolari e urgenti che avrebbero legittimato l'ufficio a comprimere il diritto al contraddittorio del contribuente. In questi termini G. CORASANITI, *Il principio al contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, cit., p. 1602. Si vedano le note alla sentenza della Consulta rese da A. MARCHESELLI, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2915 ss.; D. STEVANATO, *Mancato rispetto del termine per le deduzioni difensive e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Dialoghi trib.*, 2009, p. 1171 ss.; F. COLI, *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, II, p. 1787 ss. Per una compiuta analisi sullo specifico tema dell'invalidità degli atti di accertamento, cfr. S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, p. 334 ss.

²⁷⁵ A favore del riconoscimento del principio del contraddittorio quale principio generale immanente nel sistema tributario, si veda F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2014, p. 937 ss.; D. STEVANATO – R. LUPI, *Sul contraddittorio endoprocedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dialoghi trib.*, 2015, p. 383 ss.; M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 479 ss. Da ultimo, si osservino le riflessioni di A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio*

episodica e frammentaria²⁷⁶, cioè solo quando è previsto dalle singole leggi procedurali tributarie²⁷⁷ o, addirittura, previste dalle singole leggi d'imposta²⁷⁸.

Dalla lettera della legge – sostiene la giurisprudenza – dovrebbe escludersi la valenza di principio generale dell'art. 12, comma 7, dello Statuto²⁷⁹. Il contraddittorio così inteso dovrebbe essere previsto solo per quei casi in cui l'amministrazione finanziaria abbia scelto di operare la verifica fiscale attraverso il ricorso a poteri istruttori tipici dell'accesso presso i locali del contribuente e dopo aver proceduto a redigere e rilasciare il processo verbale di constatazione nei

endoprocedimentale, cit., p. 11 ss.; F. GALLO, *Costituzione e crisi economica*, cit., p. 175 ss.; G. RAGUCCI, *Contraddittorio e giusto procedimento nella giurisprudenza costituzionale*, cit., p. 474 ss.; S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, cit., p. 986 ss.

²⁷⁶ Si osservino le argomentazioni rassegnate da G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, cit., p. 1598; F. PICCIAREDDA, *L'obbligo del contraddittorio anticipato*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), cit., p. 397 ss.

²⁷⁷ A tal proposito, si rinvia alle disposizioni sul contraddittorio contenute, in maniera frammentaria, nel d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e al d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, in materia di norme generali sulla riscossione delle imposte. A titolo meramente esemplificativo, nel d.p.r. n. 600 del 1973, si osservino gli artt. 36-bis e 36-ter, comma 3. Invece, in seno al d.p.r. n. 602 del 1973, si osservi la previsione del contraddittorio contenuta nell'art. 77, comma 2-bis, in relazione al procedimento di iscrizione ipotecaria sui beni del debitore. Per una compiuta analisi delle procedure di accertamento, cfr. A. PARLATO, *Introduzione generale sull'accertamento e teoria dei metodi*, in A.F. URICCHIO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Torino, 2014, p. 16 ss. Per l'analisi generale dei temi procedurali dell'applicazione dei tributi, cfr. G.M. ESPOSITO, *Il sistema amministrativo tributario italiano*, cit., p. 165 ss.; F. SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Milano, 2017, p. 186 ss. Per la manualistica, si rinvia a G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 245 ss.

²⁷⁸ Le singole leggi d'imposta prevedono marginali disposizioni facenti riferimento all'obbligo del contraddittorio. Per esempio, si osservi l'art. 54-bis, comma 3, d.p.r. n. 633 del 1973, in tema di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto per via del controllo automatico della dichiarazione. Sul punto, cfr. M. LOGOZZO, *commento all'art. 54-bis, D.P.R. n. 633 del 1972*, in P. CENTORE (a cura di), *Codice Iva nazione e comunitaria*, ed. III, Milano, 2015, p. 1620 ss.

²⁷⁹ In argomento, fra i più recenti interventi giurisprudenziali di legittimità, cfr. Cass. civ., sez. trib., ord., 10 aprile 2018, n. 8749 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., ord., 4 aprile 2018, n. 8318 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., ord., 6 marzo 2018, n. 5183 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., ord., 6 febbraio 2018, n. 2873 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., ord., 10 maggio 2017, n. 11471 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., ord., 9 maggio 2017, n. 11382 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., ord., 5 maggio 2017, n. 11010 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., ord., 5 maggio 2017, n. 10989 in *Banca dati Pluris*.

confronti del controllato²⁸⁰. Dunque, nei casi diversi dall'accesso e dal rilascio del p.v.c., non rilevarebbe, per il soggetto passivo, la garanzia procedimentale che il contraddittorio generalmente esprime²⁸¹.

Invece, come anticipato, secondo la dottrina questo assunto non può essere condiviso, perché, è stato rilevato che la finalità dell'intervento del contribuente al procedimento di verifica tributaria, tramite la previsione del contraddittorio, è duplice: da una parte, esso serve alla migliore cura dell'interesse pubblico, poiché mette l'amministrazione finanziaria nella condizione di adottare una decisione adeguata alla realtà dei fatti espressivi di capacità contributiva; dall'altra parte, l'instaurazione di un momento dialettico pone il contribuente nella condizione di tutelarsi già in sede amministrativa contro eventuali azioni errate poste in essere dall'autorità di controllo²⁸².

Detto più semplicemente, per via del contraddittorio, il soggetto passivo sarebbe messo nelle condizioni di esercitare, già in sede amministrativa, il suo diritto di difesa²⁸³. Nel contempo, l'amministrazione finanziaria potrebbe concludere il procedimento di accertamento emettendo un atto astrattamente "perfetto", non foriero di contestazioni future da parte del destinatario, visto che

²⁸⁰ Cfr. AA.VV., *commento all'art. 32, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600*, in G. FALSITTA – A. FANTOZZI – G. MARONGIU – F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni, Tomo II*, Padova, 2011, p. 723.

²⁸¹ Tuttavia, anche se appare superfluo ribadirlo, va specificato che il dialogo previsto in una fase necessariamente anteriore alla formazione della determinazione da parte dell'amministrazione finanziaria non significa giungere ad una co-determinazione del contenuto del provvedimento finale. Come si è detto, l'attività dell'amministrazione procedente è vincolata dalla legge tributaria, sicché le parti, quella pubblica e quella privata, nulla possono disporre in difformità alla legge. In questi termini, cfr. S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., p. 295; P. PIANTAVIGNA, *Resistenze nazionali all'indeffettibilità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, I, p. 65.

²⁸² In argomento, cfr. S. MULEO, *La tutela giudiziale-amministrativa nella fase istruttoria del procedimento tributario*, cit., p. 1602 ss.

²⁸³ Per cui, la collocazione del momento di confronto, tra le parti del rapporto d'imposta, alla fine della fase istruttoria, ma comunque prima che venga emesso l'atto finale di accertamento, chiarisce come l'apporto del contribuente controllato, fatto da documenti, memorie ed osservazioni, sia indispensabile a fornire elementi essenziali per giungere ad una determinazione aderente alla legge.

questi è stato coinvolto in un confronto diretto a riequilibrare le posizioni assunte dai controllori²⁸⁴.

Prendendo spunto dalle considerazioni che precedono, *“non può che rilevarsi come il contraddittorio endoprocedimentale rientri fra gli strumenti di cui dispone la pubblica amministrazione per realizzare il fine di ‘giustizia’ preconizzato dall’Allorio, individuando nel processo tributario solo l’extrema ratio nell’attuazione della giustizia tributaria”*²⁸⁵. Ovvero, *“il significato effettivo del contraddittorio partecipato (...) è anticipazione giustiziale dell’attività in pectore dell’amministrazione. È spazio non già di contemperamento di interessi, ma è, e rimane, spazio istruttorio, ossia di ricerca, acquisizione e valutazione delle prove o di altri elementi funzionali alla migliore ricostruzione possibile della realtà”*²⁸⁶.

Quindi, il contraddittorio consente di anticipare già in sede amministrativa la fase di esamina delle prove e delle eccezioni che generalmente dovrebbero essere esperite dal soggetto passivo durante la fase processuale, che notoriamente viene avviata con l’impugnazione dell’atto impositivo. Così, per via del contraddittorio, anziché adire subito un organo giurisdizionale terzo ed imparziale, vi è la possibilità preventiva, per le parti del rapporto d’imposta, di valutare dialetticamente tutti gli elementi apportati dal contribuente all’interno della fase di controllo. Fondamentalmente, solo il confronto preventivo tra le parti consentirebbe, per un verso, al contribuente di difendersi utilmente in sede amministrativa e, dall’altro verso, consentirebbe ai verificatori di concludere l’azione di verifica uniformandosi veramente al principio di buon andamento.

²⁸⁴ Cfr. P. ACCORDINO, *op. ult. cit.*, p. 43 ss.

²⁸⁵ Così G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell’Unione europea*, cit., p. 1600. L’autore, richiamando il pensiero di Enrico Allorio, ha evidenziato il punto centrale della funzione del contraddittorio nel procedimento tributario: permettere alle parti del rapporto di addivenire a giustizia già in sede amministrativa.

²⁸⁶ Così A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio*, cit., p. 11 ss.

Il legislatore, per via della legge di delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23, aveva espressamente enunciato il principio della “*subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all’esaurimento del contraddittorio procedimentale*”, con ciò tentando di stimolare una revisione dell’istituto della partecipazione²⁸⁷. Però, contrariamente agli auspici del Parlamento delegante, il Governo delegato nulla ha disposto al riguardo e, dunque, è svanita l’occasione di razionalizzare le diverse disposizioni che dispongono in tema di partecipazione. Insomma, tale previsione è rimasta inattuata²⁸⁸.

Difatti, ancora oggi il principio partecipativo trova applicazione analitica per via di specifiche norme tributarie, non esistendo al momento una legge generale. E precisamente, oltre all’art. 12, comma 7, dello Statuto, relativo alla partecipazione del contribuente in caso di verifica presso i locali ove egli esercita la sua attività, l’ordinamento tributario prevede altre disposizioni, quali, l’art. 36-bis, comma 3, d.p.r. n. 600 del 1973, in tema di controllo automatico della dichiarazione fiscale; l’art. 36-ter, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973, in ordine al controllo formale della dichiarazione; l’art. 6, comma 5, l. n. 212 del 2000, attinente alla partecipazione del contribuente prima che l’amministrazione proceda all’iscrizione a ruolo di debiti derivanti dalla liquidazione della dichiarazione che presenti aspetti di incertezza; l’art. 38, comma 7, d.p.r. n. 600 del 1973, in tema di obbligo dell’Ufficio di invitare il contribuente a comparire prima di eseguire nei suoi confronti un accertamento sintetico del reddito; l’art. 10-bis, l. n. 212 del 2000, in tema accertamenti basati sull’abuso del diritto; l’art. 10, comma 3-bis, d.lgs. n. 146 del 1998, relativo alla partecipazione del contribuente durante la fase di accertamento del maggior reddito desunto dall’applicazione degli studi di

²⁸⁷ Cfr. art. 1, comma 1, lett. b), l. 11 marzo 2014, n. 23.

²⁸⁸ Come ha rilevato D. CONTE, *op. ult. cit.*, p. 23 ss., dagli ultimi interventi normativi, il legislatore sta ampliando le fattispecie di contraddittorio preventivo tra fisco e contribuente. L’evoluzione dei rapporti tra le parti del rapporto d’imposta consiste proprio nella procedimentalizzazione delle fasi necessarie all’attuazione ed estinzione dell’obbligazione tributaria, all’interno delle quali il contraddittorio endoprocedimentale un elemento essenziale e imprescindibile di garanzia dei diritti dei contribuenti.

settore; l'art. 11, comma 4-bis, d.lgs. n. 374 del 1990, che prevede la facoltà del contribuente di essere ascoltato dopo la chiusura del procedimento istruttorio, propedeutico all'accertamento doganale; l'art. 6, d.l. n. 167 del 1990, che prevede la facoltà del soggetto passivo di fornire chiarimenti all'amministrazione in materia di controllo sugli investimenti o attività detenute all'estero e non dichiarate; l'art. 16, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997, che statuisce la possibilità per il contribuente di formulare osservazione all'atto di contestazione, prima che esso divenga provvedimento di irrogazione sanzioni²⁸⁹. L'ultima forma di contraddittorio obbligatoria è stata introdotta dall'art. 94, comma 1, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (c.d. Codice del Terzo settore), in ordine al quale viene statuito che l'Ufficio che procede al controllo dovrà invitare l'ente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini del riconoscimento del regime fiscale previsto per gli enti del terzo settore.

1.1. *Il principio del contraddittorio nel diritto dell'Unione europea*

Prima di esaminare, seppur brevemente, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale in seno all'ordinamento dell'Unione europea, è doveroso comprendere il primato del diritto comunitario sull'ordinamento nazionale. È noto che l'esistenza di un principio sovranazionale deve necessariamente vincolare il legislatore domestico, i giudici e l'amministrazione finanziaria, anche in assenza di una norma nazionale che disponga in tema di contraddittorio.

²⁸⁹ Va segnalato che, per via dell'art. 1, comma 142, lett. a), l. 28 dicembre 2015, n. 208, è stata abrogata il comma 11 dell'articolo 110 del d.p.r. n. 917 del 1986. Tale disposizione era una delle poche, se non l'unica, norme contenute nel Testo Unico delle imposte sui redditi volta a prevedere l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di sentire anticipatamente il contribuente in tema di verifica della deducibilità di componenti negativi di redditi sorti per via di acquisti da soggetti residenti in Paesi c.d. *black list*.

Ebbene, nell'ordinamento giuridico italiano, l'art. 117, comma 1, Cost., afferma il dovere di assoggettamento della potestà legislativa statale e regionale ai vincoli derivanti dall'ordinamento europeo²⁹⁰. L'art. 1, comma 1, l. n. 241 del 1990, dispone, inoltre, che tutta l'attività amministrativa nazionale “è retta dai principi dell'ordinamento comunitario”²⁹¹. Dunque, sulla base delle cennate disposizioni, è stato compiutamente recepito nel nostro ordinamento il c.d. “principio di traboccamento” (*spillover effect*) del diritto europeo su quello interno²⁹².

Le considerazioni che precedono dovrebbero logicamente condurre ad affermare che se nell'ordinamento europeo sussistesse un generale obbligo di instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, esso dovrebbe essere esteso, senza indugio, all'interno dell'ordinamento nazionale. Ma come si vedrà, in Italia non si è proprio verificato tale assunto.

Poste queste premesse di base, nell'ordinamento dell'Unione europea, il diritto al contraddittorio ha una valenza di carattere generale. Tale diritto, come si è già avuto modo di accennare, è statuito dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea²⁹³. Essi garantiscono, rispettivamente, il

²⁹⁰ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., p. 104 ss. Inoltre, per un'ampia discussione sugli aspetti di coordinamento normativo in ambito transnazionale e sull'influenza dell'ordinamento europeo sugli ordinamenti nazionali dei vari Stati membri, cfr. M.C. FREGNI, *Osservazioni sul ruolo della dottrina giuridica e degli operatori pratici nelle scelte di politica fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, I, p. 391 ss.

²⁹¹ Sul punto, per tutti, G. DELLA CANANEA, *Il rinvio ai principi dell'ordinamento comunitario*, in M.A. SANDULLI (a cura di), cit., p. 133 ss.

²⁹² Così G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio*, cit., p. 161. L'autore, nel soffermarsi sull'analisi dell'art. 1, comma 1, l. n. 241 del 1990, afferma che la ratio della norma è da ricercare nella volontà del legislatore di estendere le garanzie europee a materie nazionali, così eliminando il rischio di possibili “discriminazione al rovescio”. Cioè, scongiurare la verifica di applicazioni diverse su fattispecie simili, potendo violare il principio di eguaglianza sancito dall'art. 3, comma 1, Cost.

²⁹³ Un'interpretazione congiunta di tali disposizioni (art. 41, 47 e 48) della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea è rinvenibile in Corte giust. UE, 18 luglio 2013, cause riunite C-584/10 e C-595/10, *Kadi*, par. 100. Mediante detta sentenza, la Corte di giustizia ha ribadito che la Carta dei diritti dell'UE, in relazione agli articoli 41, 47 e 48, postula che l'interessato deve

diritto ad una buona amministrazione, il rispetto dei diritti di difesa, nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale. In particolare, il paragrafo 2 dell'art. 41 dispone che l'attuazione del diritto ad una buona amministrazione necessita che ogni individuo deve essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo²⁹⁴.

Una norma specifica sull'obbligo del contraddittorio è rinvenibile in materia doganale. L'art. 22, par. 6, comma 1, del Regolamento n. 952 del 2013, che istituisce il nuovo Codice doganale dell'Unione europea, in vigore dal 1° maggio 2016²⁹⁵, prevede che *“Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente”*.

Ebbene, già con l'esamina delle predette disposizioni si comprende il primato che il diritto al contraddittorio riveste all'interno dell'ordinamento europeo.

conoscere la motivazione della decisione adottata nei suoi confronti, o per via della lettura della decisione a lui opposta o per via della motivazione effettuata su sua istanza. Comunque, il giudice adito dal privato può sempre richiedere all'amministrazione procedente di formulare la motivazione delle proprie decisioni, così da consentire al medesimo privato di essere debitamente informato e permettergli l'esercizio effettivo della difesa dei propri diritti.

²⁹⁴ Cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 69.

²⁹⁵ Per le analisi in materia di contraddittorio endoprocedimentale nel diritto doganale, si rinvia a S. ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2017, p. 313 ss.; ID., voce *Tributi doganali*, in *Enc. giur. Treccani*, Milano, 2015, online; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2017, p. 299 ss.; F. VISMARA, *Lineamenti di diritto doganale dell'Unione europea*, Torino, 2016, p. 259 ss.; S. DUTT MAJUMDER, *Customs valuation. Law and practice*, New Delhi, 2015, p. 161 ss.; A. SCHENK – V. THURONYI – W. CUI, *Value added tax. A comparative approach*, ed. II, 2015, p. 187 ss.; E. VARESE, *Dazi e regimi doganali nell'Unione europea*, Torino, 2012, p. 81 ss.

Per di più, a dimostrazione del fatto che il principio partecipativo è un chiaro postulato generale dell'ordinamento comunitario, basti esaminare uno dei passaggi più significativi delle sentenze *Kamino* e *Datema*, mediante le quali la Corte di giustizia dell'Unione europea ha statuito che “ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione (...)”²⁹⁶.

Inoltre, la precedente sentenza *Sopropé* ha riconosciuto al diritto ad essere ascoltati il valore di principio fondamentale del diritto dell'Unione europea, in “qualsiasi procedimento”, ritenendolo “radicato nelle tradizioni costituzionali degli Stati membri”, anche in assenza di norme specifiche presenti nei singoli ordinamenti statali²⁹⁷.

In generale, dunque, il giudice comunitario si è sempre pronunciato per l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale tutte le volte in cui un qualsiasi procedimento di accertamento dovesse concludersi con l'emissione di un provvedimento impositivo nei confronti del soggetto verificato²⁹⁸. La

²⁹⁶ Corte giust. UE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino c. a.*, punto 30. Si vedano i commenti di A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, cit., p. 2536; R. IAIA, *i confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*, cit., p. 838; A. RENDA, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, p. 593 ss.

²⁹⁷ In particolare, si analizzi l'importante sentenza *Sopropé*, Corte giust. CE, 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropé c. Portogallo*, anche tramite le note di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, cit., p. 580; A. MARCHESELLI, *L'ordinamento comunitario “impone” il rispetto dei termini per l'esercizio dei diritti di difesa. Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, cit., p. 203; M. GAMBARDELLA - D. ROVETTA, *Principi generali del diritto comunitario, diritto di difesa e obbligazione doganale: cosa cambia nell'ordinamento nazionale in seguito alla sentenza della Corte di giustizia nel caso C-349/07*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, p. 783.

²⁹⁸ A tal proposito, si richiamano anche Corte giust. UE, 23 ottobre 2014, causa C-437/13, *Unitrading c. a.*, in *Foro it.*, 2014, p. 590; Corte giust. UE, 22 novembre 2012, causa C-277/11,

giurisprudenza europea ha declinato il principio del contraddittorio sia sotto il profilo del rispetto del diritto di difesa che sotto l'ulteriore aspetto del diritto ad una buona amministrazione²⁹⁹. E precisamente, secondo l'indirizzo della Corte di giustizia, la partecipazione dialettica tra amministrazione finanziaria e contribuente non trova la sua naturale estrinsecazione solo in ambito giurisdizionale, ma anche in quello procedimentale³⁰⁰. E proprio in sede procedimentale vige l'obbligo per l'amministrazione di avviare l'interlocuzione con il soggetto passivo, affinché la decisione finale sia la risultante della corretta esame delle riflessioni apportate dalla parte privata.

Sostanzialmente, i passaggi delle sentenze della Corte di giustizia, in materia di contraddittorio endoprocedimentale, espongono il principio in ordine al quale il dovere del confronto tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente non può essere inteso come un semplice "*passaggio filtro*", di tipo puramente formale da applicarsi nella fase preaccertativa. Ma esattamente il contrario. Il contraddittorio deve essere inteso come confronto tra le parti del rapporto d'imposta, volto all'avvicinamento della situazione risultante dall'istruttoria alla verità fattuale³⁰¹.

M.M., in *Banca dati Pluris*; Corte giust. UE, 21 dicembre 2011, causa C-27/09, *Repubblica francese c. People*, in *Banca dati Pluris*; Corte giust. CE, 17 giugno 2004, causa C-30/02, *Recheio – Cash & Carry*, in *Banca dati Pluris*; Corte giust. CE, 24 ottobre 1996, causa C-32/95, *Commissione c. Lisrestal*, in *Banca dati Pluris*.

²⁹⁹ Secondo la Corte europea, il diritto al contraddittorio si applica a qualsiasi procedimento che possa sfociare in un atto lesivo, al fine di garantire a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, il suo punto di vista durante il procedimento amministrativo prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi. A tal riguardo, si osservino Corte giust. CEE, 4 luglio 1963, causa C-32/62, *Alvis c. Consiglio*, in *Racc.*, 1963, 101; Corte giust. CEE, 23 ottobre 1974, causa C-17/74, *Transocean Marine c. C.*, in *Racc.*, 1974, 1063; Corte giust. CE, 28 marzo 2000, causa C-7/98, *Krombach c. C.*, in *Racc.*, 2000, 1935.

³⁰⁰ Cfr. S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio*, cit., p. 445; G. FRIGO, *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, cit., p. 437.

³⁰¹ Cfr. P. CENTORE, *Contraddittorio ed economicità dell'attività nell'iva. La posizione della Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, I, p. 2172.

1.2. La posizione oscillante della Corte di cassazione

Se dovessimo dare seguito al principio del traboccamento (c.d. *spillover effect*), i postulati di derivazione europea dovrebbero avere piena cittadinanza nei vari ordinamenti statali. Per cui, il principio del contraddittorio endoprocedimentale dovrebbe godere, all'interno dell'ordinamento italiano, della medesima valenza giuridica prevista per l'ordinamento europeo. Ebbene, come accennato, in Italia così non è.

In assenza di una norma generale sul contraddittorio, la giurisprudenza di legittimità è intervenuta sul punto adottando un comportamento oscillante. Invero, con la sentenza delle Sezioni Unite n. 18184 del 2013³⁰², prima, e con la sentenza n. 19667 del 2014³⁰³, dopo, era sembrata definitivamente riconosciuta l'applicazione generalizzata del contraddittorio endoprocedimentale a tutti i procedimenti di accertamento tributario.

Tuttavia, detto orientamento, che appariva oramai granitico, è stato sconfessato dalle stesse Sezioni Unite con la sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823³⁰⁴. Precisamente, il Supremo Consesso, discostandosi dal suo precedente orientamento, ha statuito che, diversamente che dal diritto dell'Unione europea, il quadro legislativo nazionale non pone in capo all'amministrazione finanziaria un

³⁰² Per una attenta disamina della sentenza, cfr. F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, cit., p. 1129; G. TABET, *Illegittimo l'accertamento emesso ante tempus. Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti*, cit, p. 843; F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso ante tempus: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, cit., p. 2836.

³⁰³ Per le argomentazioni sulla sentenza, per tutti, F.V. ALBERTINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale è riconosciuto principio fondamentale dell'ordinamento tributario*, in *Giur. it.*, 2015, p. 1204 ss.

³⁰⁴ In argomento, per tutti, cfr. M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, cit., p. 486 ss.

generalizzato obbligo di riconoscere al contribuente il diritto al contraddittorio endoprocedimentale³⁰⁵.

Nel dettaglio – hanno spiegato le Sezioni Unite – in tema di “tributi non armonizzati” sussiste l’obbligo per l’amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio con il contribuente ove vi sia una chiara statuizione legislativa. Invece, in tema di “tributi armonizzati”, risultando per essi applicabili il diritto europeo, vige l’obbligo generalizzato del contraddittorio per tutti i procedimenti accertativi. In questa specifica ipotesi, la mancata attivazione del contraddittorio rende invalido l’atto di accertamento, purché, in giudizio, il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato attivato. Insomma, ad oggi, il diritto al contraddittorio non può essere ritenuto applicabile ad ogni procedimento tributario italiano.

La soluzione da ultimo espressa dalla Corte di cassazione nel 2015 ammette esplicitamente l’esistenza della “doppia modalità” di garantire i diritti del contribuente. Esistono “*diritti di serie A (eurounitari) e di serie B (italiani)*”³⁰⁶. Cioè, in caso di accertamento dell’IVA, al contribuente è riconosciuto il diritto ad essere ascoltato dall’amministrazione finanziaria. Mentre, in caso di accertamento delle imposte dirette, al medesimo contribuente non spetterebbe la garanzia procedimentale del contraddittorio.

La sentenza delle Sezioni Unite presenta un’altra aporia laddove afferma che il contraddittorio sarebbe doveroso solo per gli accertamenti eseguiti presso i locali del contribuente. Spiega la Corte che l’esercizio da parte del fisco del potere di

³⁰⁵ Cfr. P. ACCORDINO, *op. ult. cit.*, p. 95 ss., la quale esamina attentamente la “*marche arrière*” della Corte di cassazione in tema di obbligatorietà del contraddittorio, riscontrato tra l’anno 2013 e il 2015.

³⁰⁶ Così A. MARCHESELLI, *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, cit., p. 176 ss. L’autore rileva che, dopo l’intervento delle Sezioni Unite n. 24823 del 2015, molta strada è ancora da fare per assicurare una concreta effettività dell’attuazione del principio del contraddittorio. “*La giurisprudenza*” – prosegue l’autore – “*finirà per dare un pieno riconoscimento a quello che è un principio chiaro ed univoco solo dopo che sarà smaltito l’arretrato di contenzioso nel quale il riconoscimento del principio comporterebbe una perdita di gettito*”.

accesso presso il contribuente dovrebbe essere bilanciato dalla previsione dell'obbligo del contraddittorio³⁰⁷. Nessun bilanciamento, invece, occorrerebbe qualora il fisco proceda con controlli interni, c.d. "a tavolino"³⁰⁸.

Ammettere ciò significa, per certi versi, accettare la discriminazione tra "contribuenti accertati in loco" e "contribuenti sottoposti a controlli a distanza", ma comunque ambedue accertati. Dunque, nel primo caso, l'esito dell'istruttoria dell'Ufficio potrà essere filtrata dalla partecipazione del contribuente³⁰⁹, prima che l'Ufficio emetta il provvedimento impositivo. Invece, nel secondo caso, l'esito dell'istruttoria del fisco potrà direttamente trasporsi all'interno dell'atto di accertamento, senza che il destinatario del provvedimento abbia potuto correggere le valutazioni dell'amministrazione procedente. Questa differenza di garanzie non appare sorretta da alcuna logica motivazione, se non da una interpretazione strettamente letterale e inadeguata del dato normativo³¹⁰.

In definitiva, la Corte di cassazione, per via della sentenza n. 24823 del 2015, non riconosce nel contraddittorio alcuna funzione giustiziale. Secondo le Sezioni Unite, dunque, il contraddittorio endoprocedimentale non sarebbe uno strumento tramite il quale l'amministrazione finanziaria esercita la propria azione secondo

³⁰⁷ Sul punto, cfr. S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, cit., p. 986.

³⁰⁸ In questo senso, si vedano Cass. civ., sez. VI-5, ord., 10 luglio 2018 (ud. 29 novembre 2017), n. 18092 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. VI-5, ord., 11 maggio 2018 (ud. 27 febbraio 2018), n. 11560 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. VI-5, ord., 25 gennaio 2017 (ud. 7 dicembre 2016), n. 1969 in *Banca dati Pluris*.

³⁰⁹ In tal senso, cfr. M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 363. L'autore ritiene che l'attività di controllo sia necessariamente propedeutica a quella dell'accertamento, in quanto fornisce all'atto di accertamento i contenuti e le prove sulle quali lo stesso deve fondarsi. Da ciò discende che il contraddittorio è il momento procedimentale attraverso il quale si realizza il collegamento tra l'attività di controllo e quella di difesa del contribuente sottoposto a verifica, la cui risultante deve essere inserita nelle motivazioni dell'atto.

³¹⁰ Osserva A. MARCHESELLI, *op. ult. cit.*, p. 177, che "il contraddittorio tutela il diritto del soggetto passivo del procedimento (cioè il destinatario degli effetti provvedimenti), non quello del padrone dei muri: il contraddittorio è una garanzia e uno strumento di istruttoria per la applicazione dei tributi, non un presidio di riservatezza". Prosegue l'autore ribadendo che "Se l'interesse tutelato fosse la riservatezza, visto che è un diritto preventivo, dovrebbe avvenire prima dell'accesso, non dopo".

giustizia. Nell'ottica dei giudici di legittimità, il principio del contraddittorio parrebbe, invece, ricoprire la funzione di mero "filtro", cioè una mera funzione di difesa volta a correggere gli errori compiuti dall'amministrazione in sede di istruttoria. Per di più, inspiegabilmente, tale filtro dovrebbe essere applicato non in maniera indistinta a tutti i procedimenti di accertamento, ma in maniera oculata, cioè solo quando l'ordinamento lo abbia previsto esplicitamente.

1.3. *La posizione della Corte costituzionale*

Nemmeno la Corte costituzionale, al momento, ha saputo ricostruire la valenza generale del principio del contraddittorio³¹¹. In particolare, la sentenza delle Sezioni Unite n. 24823 del 2015 ha suscitato diverse perplessità tanto da provocare, dopo poco tempo dalla sua emissione, l'ordinanza n. 736/01/15 del 18 gennaio 2016 da parte della C.T.R. della Toscana³¹², mediante la quale è stata sollevata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, nella parte in cui non prevede un obbligo di attivazione del contraddittorio, se non con riferimento alla sola attività ispettiva condotta dalla finanza presso la sede del contribuente³¹³. L'ordinanza ha lamentato

³¹¹ Per una compiuta indagine in tema di contraddittorio nei procedimenti tributari, si rinvia, per tutti, a G. RAGUCCI, *Contraddittorio e "giusto procedimento" nella giurisprudenza costituzionale*, cit., p. 474 ss.

³¹² Cfr. A. PERRONE, *Dalla Corte costituzionale una possibile soluzione alla tormentata questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario*, cit., p. 922 ss.

³¹³ Precisamente, la Comm. trib. reg. della Toscana, sez. I, ord., 10 gennaio 2016, n. 736/01/15, ha dubitato della costituzionalità dell'art. 12, comma 7, dello Statuto laddove viene delimitata la sua portata applicativa ai soli casi di attività di accertamento condotta presso i locali del contribuente, nulla rilevando, invece, per le attività di verifica condotte dai controllori internamente (verifiche c.d. "a tavolino"). L'ordinanza ha lamentato la violazione di legge in relazione agli artt. 24 e 111, Cost., da una parte, e agli artt. 3 e 53, Cost., dall'altra. Ovvero, con riferimento alla violazione di legge per contrasto con il diritto di difesa, la Commissione tributaria regionale ha eccepito che *"Il contraddittorio amministrativo appare (...) strumentale a garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ed altresì che le parti processuali si collochino, su un piano se non di compiuta parità almeno in "condizioni di parità" di guisa che il processo risulti*

la violazione di legge in relazione agli artt. 24 e 111, Cost., da una parte, e agli artt. 3 e 53, Cost., dall'altra.

In particolare, la C.T.R. della Toscana, ritenendo la questione non manifestamente infondata, ha rilevato che, nell'ambito del contraddittorio endoprocedimentale, la Cassazione avrebbe fornito due orientamenti non univoci. Da una parte, il mancato rispetto di quanto statuito dall'art. 12, comma 7, dello Statuto determina l'invalidità del consequenziale avviso di accertamento (Cass., sez. un., sent. n. 18148 del 2013). Dall'altra parte, il contraddittorio non trova applicazione generalizzata nei procedimenti di accertamento, atteso che esso opererebbe per i tributi armonizzati e, solo ove previsto dalla legge, per i tributi non armonizzati (Cass., sez. un., sent. 24823 del 2015)³¹⁴.

Al pari della Commissione tributaria regionale della Toscana, anche la Commissione tributaria regionale della Campania, con l'ordinanza del 6 maggio 2016, n. 261, e la Commissione tributaria provinciale di Siracusa, con l'ordinanza

*“giusto”, come prescrive l'art. 111 della Costituzione”. Sotto il profilo della violazione degli artt. 3 e 53, Cost., il Collegio rimettente ha osservato che “Il particolare regime delle operazioni di accertamento a seguito di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente appare infine irragionevolmente discriminatorio in relazione a quei contribuenti che non hanno subito accesso o verifica nei locali. Alcuni hanno diritto al contraddittorio altri no in relazione al fatto – in sé non pertinente – di avere subito una ispezione (...).” Sul punto, cfr. M. BRUZZONE, *Torna al vaglio della Consulta il contraddittorio preaccertativo nelle indagini “a tavolino”*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2016, p. 249 ss.; V. AZZONI, *L'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio endoprocedimentale ed i profili di incostituzionalità dell'art. 12, settimo comma, della legge n. 212/2000: alla Corte costituzionale l'ardua sentenza*, in *Boll. trib.*, 2016, p. 962 ss.; A. BORGOGGIO, *Alla Consulta la questione dell'obbligo di contraddittorio anche per i controlli “a tavolino”*, in *Fisco*, 2016, p. 687 ss.; T. LAMEDICA, *Il contraddittorio alla Corte costituzionale: le sorprese, come gli esami, non finiscono mai*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 805.*

³¹⁴ Cfr. E. DE MITA, *Sul contraddittorio le Sezioni unite scelgono una soluzione politica*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, p. 255. L'autore afferma che l'obbligo del contraddittorio è posto nell'interesse del contribuente, *“se una disposizione non prevede come dovrebbe il rispetto di quel principio, quella norma è incostituzionale”*.

del 17 giugno 2016, n. 235, hanno rimesso alla Corte costituzionale la medesima questione di legittimità del comma 7 dell'art. 12 dello Statuto³¹⁵.

Dando seguito alle tre ordinanze di rimessione, la Corte costituzionale, con le ordinanze nn. 187, 188, 189 del 2017³¹⁶, ha ritenuto inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate in merito alle disposizioni normative che non prevedono l'obbligo del contraddittorio preventivo in materia tributaria. Quindi, resta ferma l'impostazione interpretativa delle Sezioni Unite della Corte di cassazione del 2015. Sicché, allo stato attuale, il contraddittorio è obbligatorio soltanto per i tributi armonizzati e nei casi espressamente sanciti dalla legge³¹⁷.

Un importante contributo al tema del contraddittorio endoprocedimentale è stato offerto dalla Corte costituzionale, con la sentenza del 7 luglio 2015, n. 132³¹⁸. Precisamente, la Corte, con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., ha affrontato la questione di legittimità costituzionale dell'allora art. 37-bis, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973, in tema di procedure antielusive, relativamente alla parte in cui sanzionava espressamente con la nullità l'atto di accertamento emesso senza il preventivo invito del contribuente volto a fornire chiarimenti.

Nelle argomentazioni della sentenza, il Supremo Collegio ha disposto che *“l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al*

³¹⁵ Sul punto, cfr. G. FERRANTI, *La Corte costituzionale non decide in merito al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 2767 ss.

³¹⁶ Sul punto, cfr. A. BORGOGGIO, *La consulta non si pronuncia sul contraddittorio endoprocedimentale nei controlli a tavolino*, in *Fisco*, 2017, p. 3166.

³¹⁷ In argomento, cfr. P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., p. 119 ss.

³¹⁸ Per una attenta analisi della Corte cost., sent., 7 luglio 2015, n. 132, si rinvia a G. MARONGIU, *Una stella cometa a guida dell'abuso da “diritto vivente”*, in *Rass. trib.*, 2015, II, p. 1213 ss.; G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., p. 1217 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Riconoscimento dalla Consulta valore sostanziale al contraddittorio procedimentale*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2015, p. 741 ss.

procedimento stesso”. La sentenza assume ulteriore importanza laddove ha affermato che “*la mancanza dell’espressa previsione, in essa, del contraddittorio anticipato non sarebbe comunque di ostacolo all’anticipazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento*”³¹⁹.

Ebbene, mettendo in raffronto le suddette espressioni con la sentenza delle Sezioni Unite n. 24823 del 2015, di poco posteriore alla sentenza della Corte costituzionale qui riportata, è chiaro che la Cassazione ha assunto una posizione marcatamente regressiva sulla valenza generale del principio del contraddittorio endoprocedimentale. Sostanzialmente, le Sezioni Unite hanno negato che dalla sentenza della Corte costituzionale n. 132 del 2015 sia ricavabile un contributo utile alla soluzione del problema³²⁰. Dunque, si potrebbe dire che, nel contrasto tra le Corti, la Cassazione non si è attenuta ai limiti della propria funzione nomofilattica³²¹.

In conclusione, allo stato attuale, la giurisprudenza della Corte costituzionale³²² è ferma nel ritenere che il compito dell’amministrazione finanziaria è quello di applicare la legge d’imposta, la quale è chiamata ad assolverlo tenendo conto dei fatti adottati dal contribuente. Tuttavia, come detto, la Corte di cassazione non ritiene che la partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento condotto dal fisco sia necessariamente funzionale a

³¹⁹ La dottrina ha accolto con favore le argomentazioni rassegnate nella sentenza n. 132 del 2015 della Corte costituzionale. Sul punto, cfr. A. GIOVANNINI, *Contraddittorio anticipato, invalidità dell’atto impositivo e rilevanza d’ufficio dell’abuso del diritto*, in *Giur. Cost.*, 2015, I, p. 1182 ss.; A.E. LA SCALA, *L’effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, I, p. 394 ss.

³²⁰ Così G. RAGUCCI, *op. ult. cit.*, p. 479.

³²¹ Cfr. art. 65, r.d. 30 gennaio 1941, n. 12. La Corte di cassazione, quale organo supremo della giustizia, assicura l’esatta osservanza e l’uniforme interpretazione della legge.

³²² In tema di “giusto procedimento”, la giurisprudenza costituzionale ha sempre osservato la legittimità costituzionale delle leggi sull’azione pubblica dirette all’applicazione imparziale della legge d’imposta. Il principio che se ne ricava è che l’azione pubblica dovrebbe sempre essere orientata ad assicurare la migliore protezione delle situazioni giuridiche dei soggetti interessati dall’azione amministrativa. Sul punto, cfr. Corte cost., sent., 30 giugno 1998, n. 211 in *Banca dati Pluris*; Corte cost., ord., 24 luglio 2009, n. 244 in *Banca dati Pluris*.

consentire al soggetto passivo di verificare la legalità della pretesa tributaria in via di formazione.

2. Il diritto di accesso agli atti tributari e finalità di giustizia dell'amministrazione finanziaria

Così come il contraddittorio, anche l'accesso agli atti amministrativi tributari rappresenta una importante forma di partecipazione del contribuente all'attività dell'amministrazione finanziaria. Più in generale, l'azione della Pubblica amministrazione deve uniformarsi al canone della trasparenza. La concreta manifestazione di questo principio si sostanzia nel consentire al privato di disporre delle informazioni relative all'agire pubblico, anche mediante l'accesso ai documenti amministrativi.

Pertanto, la conoscenza dei documenti dell'amministrazione pone il privato nella condizione di verificare se la stessa ha operato nel rispetto della legge e capire quali sono state le ragioni che l'hanno portata ad assumere specifiche condotte e decisioni. Per cui, il privato sarà legittimato ad adire l'autorità giurisdizionale ove riscontri, per tramite dell'accesso, che l'amministrazione abbia agito in maniera difforme alla legge, non perseguendo il fine di giustizia in sede procedimentale³²³. Sicché, anche con riferimento al diritto di accesso agli atti vale il principio sopra enunciato, ovvero, che la tutela giurisdizionale dei diritti del privato può essere considerata una estrema *ratio*, da attivare (*ex post*) solo se il fine di giustizia non è stato perseguito (*ex ante*) dall'amministrazione in sede procedimentale³²⁴.

³²³ In relazione alla funzione giustiziale dell'Amministrazione pubblica, si sottolinea l'importanza del pensiero di G. BARONE, *La giurisprudenza tra tendenze nuove e remote vecchie: la pubblicità degli atti amministrativi*, in *Foro amm.*, 1969, p. 201.

³²⁴ Cfr. M. CALABRÒ, cit., p. 83.

Il diritto di accesso disciplinato in ambito nazionale è applicazione di vari principi dell'ordinamento giuridico italiano³²⁵. In particolare, esso deve essere analizzato, innanzitutto, in riferimento al principio del buon andamento, dell'imparzialità e della trasparenza dell'amministrazione, desunti dall'art. 97 Cost.³²⁶. Questi assumono valenza di principi generali, i quali si traducono in linea di principio nel dovere dell'autorità pubblica di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa³²⁷.

Inoltre, il diritto di accesso va osservato in rapporto al diritto di difesa. Secondo il disposto degli articoli 24 e 113 Cost., la conoscenza degli atti amministrativi potrebbe rappresentare il soddisfacimento (anticipato) del diritto di difesa del cittadino in ambito procedimentale³²⁸. Dunque, consentire l'accesso agli

³²⁵ La letteratura riguardante il diritto di accesso agli atti amministrativi è estremamente ampia. Senza pretesa di esaustività, ci si limita ad indicare alcune tra le opere a cui si è fatto riferimento. Partendo dai più recenti, cfr. A. SIMONATI, *I principi del diritto di accesso*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, cit., p. 1208; S. CIVITARESE MATTEUCCI - L. DEL FEDERICO, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Milano, 2010, p. 71 ss.; M.A. SANDULLI, *Accesso alle notizie e ai documenti amministrativi*, in *Enc. dir.*, IV agg., Milano, 2000, p. 2. Di rilevante interesse giuridico sono le opere di U. ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965, p. 241; F. MERUSI, *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970, p. 162.

³²⁶ Cfr. R. BIFULCO - A. CELOTTA - M. OLIVETTI, *Commentario alla Costituzione*, Milano, 2015, p. 32.

³²⁷ Sul punto, cfr. P. MERICHI, *Procedimento amministrativo e diritto d'accesso ai documenti*, Milano, 2002, p. 20 ss.; F. PUBUSA, *Diritto di accesso ed automazione. Profili giuridici e prospettive*, Torino, 2006, p. 84. La trasparenza e la pubblicità sono principi da tenere distinti, in quanto non è detto che se sussiste la prima esista anche la seconda. Un atto che è pubblico non per questo è trasparente. Ciò significa che la trasparenza diventa un mezzo con il quale i cittadini verificano l'osservanza del potere esercitato, accertano la conformità degli interessi sociali coinvolti dall'agire pubblico, per far sì che la Pubblica amministrazione agisca in modo leale ed equo. In questo modo vengono garantiti l'efficienza, la trasparenza e il buon andamento di quest'ultima.

³²⁸ Cfr. A. GIUFFRIDA, *Il "diritto" ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, Torino, 2012, p. 114 ss. Per una più ampia analisi del tema, cfr. V. BACHELET, *La giustizia amministrativa nella Costituzione italiana*, in *Scritti giuridici*, Milano, 1981, p. 181.

atti amministrativi assume la valenza di canone operativo al quale nessuna autorità amministrativa può sottrarsi, se non in specifici casi statuiti dalla legge³²⁹.

Il diritto di accesso ha trovato cittadinanza nel nostro ordinamento in un tempo relativamente recente. Difatti, esso è stato introdotto dalla l. n. 241 del 1990 e, solo con le successive leggi nn. 15 e 80 del 2005, tale diritto è stato elevato a principio generale dell'ordinamento³³⁰. In particolare, con la l. n. 15 del 2005, il diritto di accesso, in virtù delle sue rilevanti finalità di interesse pubblico generale, è stato riportato tra i livelli essenziali delle prestazioni riguardanti i diritti civili e sociali sanciti dall'art. 117, comma 2, Cost.³³¹

Prima di tali riforme, l'accesso agli atti veniva configurato come un mero interesse legittimo. L'amministrazione veniva percepita come un organo dotato del potere di sottrarre o di concedere all'istante la lettura del documento. Attualmente, sia la dottrina che la giurisprudenza³³² considerano questa tesi oramai superata, nel senso che è irrilevante la qualificazione dell'accesso come diritto soggettivo o interesse legittimo: l'amministrazione agisce in posizione di neutralità. Ad essa spetta il compito di garantire situazioni soggettive fondamentali dell'individuo.

³²⁹ Il diritto all'ostensione trova in questi postulati sia il suo fondamento che il suo limite: se, da una parte, il diritto alla conoscenza degli atti è attuazione dei principi di trasparenza; dall'altra, esso non può tradursi in una sorta di richiesta collettiva, esercitabile da chiunque, tale da compromettere il buon andamento dell'amministrazione.

³³⁰ Cfr. R. TOMEI, *La nuova disciplina dell'azione amministrativa. Commento alla legge n. 241/1990 aggiornato alle leggi nn. 15 e 80/2005*, Padova, 2005, p. 54.

³³¹ Cfr. M.A. SANDULLI, *Accesso alle notizie e ai documenti amministrativi*, in *Enc. dir.*, cit., p. 8.

³³² In giurisprudenza, v. Cons. Stato, ad. plen., 18 aprile 2006, n. 6 in *Banca dati Pluris*; Id., 20 aprile 2006, n. 7 in *Banca dati Pluris*. Il supremo consesso ha disposto l'irrilevanza della qualificazione dell'accesso come diritto soggettivo o interesse legittimo, atteso che la sua eventuale lesione non determina immediatamente alcuna incisione negativa sulla sfera giuridico-patrimoniale dell'istante, ripercuotendosi su di essa solo in via indiretta. Dunque, il Consiglio di Stato, pur non approfondendo la natura giuridica del diritto di accesso agli atti, ha sancito il carattere strumentale e funzionale alla tutela di interesse giuridicamente rilevanti. Nello stesso senso, cfr. Cons. Stato, sez. IV, 22 maggio 2012, n. 2974 in *Banca dati Pluris*; Cons. Stato, sez. V, 24 marzo 2011, n. 1772, in *Banca dati Pluris*.

L'art. 22 della legge sul procedimento amministrativo è stato riformulato dall'art. 15, l. 11 febbraio 2005, n. 15, e dispone ora che il diritto di accesso è “*il diritto degli interessati di prendere visione e di estrarre copia di documenti amministrativi*”. La situazione giuridicamente rilevante, evocata dal primo comma dell'art. 22, come detto, non coincide necessariamente con una posizione di diritto soggettivo o di interesse legittimo, essendo sufficiente la sussistenza di un interesse “personale e concreto” del privato a conoscere gli atti detenuti o formati dall'amministrazione³³³.

Facendo riferimento agli ultimi interventi normativi in materia di trasparenza della pubblica amministrazione, il legislatore, con il d.lgs. n. 150 del 2009, ha introdotto una nuova definizione di accessibilità totale. Per la prima volta, si è accennato ad un concetto di trasparenza inteso come obbligo dell'amministrazione di riportare le proprie informazioni sui siti internet della Pubblica amministrazione. Ciò al fine di migliorare l'efficienza dell'amministrazione e tentare di prevenire la corruzione attraverso una maggiore trasparenza. Successivamente, il d.lgs. n. 33 del 2013, c.d. Testo unico sulla trasparenza, attuativo della legge delega del 6 novembre 2012, n. 190, ha introdotto l'accesso civico ai dati dell'amministrazione, con l'obiettivo di reprimere e prevenire le forme di illegalità nella P.A.³³⁴. Da ultimo, il d.lgs. n. 97 del 2016, di attuazione dell'art. 7 della legge delega del 7 agosto 2015, n. 124, modificando il predetto decreto legislativo del 2013, ha introdotto in Italia il c.d. *Freedom of Information Act* (FOIA)³³⁵. Trattasi di un

³³³ Cfr. M.A. SANDULLI, *Il diritto di accesso ai documenti amministrativi*, cit., p. 39.

³³⁴ Sulla recente modifica normativa del diritto di accesso, cfr. T.A.R. Napoli, sez. VI, 13 aprile 2016, n. 1793 in *Banca dati Pluris*.

³³⁵ La novità più significativa del d.lgs. n. 97 del 2016 è rappresentata dall'introduzione dell'accesso civico secondo il modello FOIA. All'accesso procedimentale classico di cui agli artt. 22 e ss. della legge n. 241 del 1990, necessariamente collegato alle specifiche esigenze del richiedente (need to know), si è aggiunto il cosiddetto accesso civico, mutuato dall'esempio degli ordinamenti anglosassoni, che garantisce all'intera collettività il diritto di conoscere gli atti adottati dalla Pubblica amministrazione in funzione di controllo generalizzato da parte dell'opinione pubblica e di piena realizzazione del principio di trasparenza (right to know). Per cui, il principio di trasparenza, con tale intervento normativo, è stato declinato in termini

modello generale, adottato da diversi ordinamenti, che permette a chiunque, indipendentemente dalla titolarità di situazioni giuridiche rilevanti, l'accesso ai dati e ai documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni, nel rispetto dei limiti relativi alla tutela di interessi pubblici e privati.

In definitiva, se nel passato il segreto era la regola e la pubblicità l'eccezione, oggi si può dire che, con l'introduzione della l. n. 241 del 1990 e con il d.lgs. n. 97 del 2016, è vero il contrario: a fronte dell'esercizio del diritto di accesso, la Pubblica amministrazione può opporre il proprio rifiuto, solo in costanza di un "superiore interesse", previsto dalla legge, il quale potrebbe essere pregiudicato da una potenziale conoscenza delle informazioni.

2.1. Il limite all'accesso ai documenti tributari come tutela dell'interesse erariale.

Il principio di trasparenza in ambito tributario, come detto, non assume rilievo in modo assoluto ed incondizionato, ma deve essere posto in relazione con altri interessi, al ricorrere dei quali è possibile comprimere la trasparenza del fisco³³⁶. Tuttavia, preme osservare sin d'ora che non consentire l'accesso ai documenti tributari non si traduce nella necessità dell'ordinamento di rendere oscuro ai contribuenti l'operato dell'amministrazione finanziaria, ma risponde piuttosto all'esigenza di tutelare un interesse generale superiore, che potrebbe essere minacciato dalla conoscenza di tali atti³³⁷.

"universali", come accessibilità dei dati e dei documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni.

³³⁶ In materia di trasparenza del fisco, per tutti, cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 58 ss.; ID., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, cit., p. 193.

³³⁷ Cfr. AA.VV., *Bene comune e interesse pubblico*, Milano, 2011, p. 191 ss. L'espressione interesse pubblico è di largo uso nel linguaggio del diritto amministrativo e, in particolare, nel diritto tributario. A questo termine parte della dottrina tributaria tende ad attribuire il significato di «bene comune», distinto dall'interesse privato. Altra parte della dottrina qualifica l'interesse

Precisamente, il diniego all'accesso dovrebbe essere opposto dall'amministrazione finanziaria al contribuente-richiedente sulla base di un "giudizio di pericolosità" individuato dalla legge, senza che l'ente interrogato possa esprimere alcuna valutazione. Al superamento del limite, dunque, l'amministrazione finanziaria risulterebbe legittimata a restringere tale diritto³³⁸.

Nel dettaglio, le disposizioni normative che dispongono tali limiti sono la lettera b), del primo comma dell'art. 24 citato e il d.m. 29 ottobre 1996, n. 603, il quale enumera le categorie di documenti tributari sottratti all'accesso³³⁹.

La lettera b) in commento dispone una esclusione all'accesso dei documenti fiscali, rimandando la regolamentazione di tale eccezione "alle particolari norme di settore". Il d.m. n. 603 del 1996³⁴⁰, agli articoli 2, 3 e 4, dispone l'inaccessibilità

pubblico come «interesse generale», inteso come interesse comune alla generalità delle persone appartenente ad un certo gruppo in riferimento ad un pubblico potere.

³³⁸ Il principio testé enunciato è stato recentemente ribadito dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, per via della sentenza 9 novembre 2017, causa C-298/16. Con essa è stato affermato che i diritti della difesa del contribuente deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di procedimenti amministrativi relativi alla verifica tributaria, un soggetto privato deve avere la possibilità di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dall'autorità fiscale per l'adozione della sua decisione, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti. Sul punto, cfr. G. DELLABARTOLA, *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 457 ss.

³³⁹ Gli spunti dottrinali riguardanti il diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria è pressoché ampio. Senza pretesa di esaustività, venga consentito di fare riferimento ad A. TROPEA, *Il limite al diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, p. 141 ss.; L. DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, I, p. 851; M. BAMBINO, *Accesso agli atti dell'Amministrazione finanziaria e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, I, p. 1557; V. CINGANO, *La trasparenza dell'attività amministrativa ed i limiti al diritto di accesso nei procedimenti tributari in rapporto alla correttezza delle relazioni internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 1039; A.R. CIARCIA, *L'accesso partecipativo e l'accesso conoscitivo dal diritto amministrativo al diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, 1153; R. LUPI - M. DI SIENA - M. BASILAVECCHIA, *Accesso agli atti: dai T.A.R. semaforo verde con alcune chiusure*, in *Dialoghi trib.*, 2010, I, p. 761; M. BASILAVECCHIA, *Impossibile l'accesso agli atti tributari*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3093; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., p. 44.

³⁴⁰ Il decreto n. 603 del 1996 non individua singoli tipi di documenti tributari che devono essere sottratti all'accesso, bensì individua semplicemente delle categorie. Per cui, se il singolo

di tutti i documenti relativi alle attività ispettive e di indagine fiscale, la cui diffusione potrebbe compromettere la politica tributaria dello Stato³⁴¹ e, in particolare, la quantificazione del gettito fiscale desumibile dall'attività di accertamento³⁴². Sono sottratti all'accesso, inoltre, anche i rapporti della Guardia di finanza e delle Agenzie fiscali concernenti l'attività di ispezione e controllo condotta nei confronti dei contribuenti³⁴³.

In particolare, l'inaccessibilità ai documenti tributari impone all'amministrazione finanziaria di mantenere il segreto nei confronti del contribuente, affinché concluda, senza interferenze o fughe di notizie, il procedimento istruttorio. Infatti, la violazione di tale segretezza potrebbe inficiare i risultati delle verifiche condotte nei confronti del contribuente, agevolando l'inquinamento delle prove e, dunque, pregiudicando l'efficacia dell'accertamento finale. Tramite il segreto delle attività di indagine, appunto, verrebbe integralmente tutelato l'interesse fiscale dello Stato, che i contribuenti sottoposti a controllo si suppone abbiano pregiudicato.

In questa ottica, le Agenzie fiscali e la Guardia di finanza non possono discrezionalmente decidere quali atti possono formare oggetto di accesso³⁴⁴, né

documento è riconducibile ad una delle categorie previste dal decreto, l'autorità pubblica è vincolata a negare il diritto all'ostensione, senza che quest'ultima possa esercitare alcun apprezzamento discrezionale. In particolare, l'art. 2 circoscrive l'inaccessibilità della categoria di documenti attinenti alla sicurezza e alla difesa nazionale; l'art. 3 prevede l'inaccessibilità dei documenti riguardanti le determinazioni della politica monetaria e valutaria; l'art. 4 sancisce l'inammissibilità dei documenti concernenti la sicurezza pubblica; l'art. 5 dichiara inammissibili i documenti fiscali riferite a persone, gruppi ed imprese. Per maggiori dettagli sull'argomento, cfr. Circolare del Ministero delle Finanze, 28 luglio 1997, n. 213/S.

³⁴¹A questo proposito, v. Cons. di Stato, 12 maggio 2014, n. 2422 in *Banca dati Pluris*; Cons. di Stato, 30 novembre 2009, n. 7486 in *Banca dati Pluris*; Cons. di Stato, 21 ottobre 2008, n. 5144 in *Banca dati Pluris*; Cons. di Stato, 21 settembre 2006, n. 5569 in *Banca dati Pluris*.

³⁴²Cfr. art. 3, comma 1, lett. a), d.m. n. 603 del 1996.

³⁴³Cfr. art. 4, comma 1, lett. h) e i), d.m. n. 603 del 1996.

³⁴⁴Con particolare riguardo alla discrezionalità tipica dell'amministrazione finanziaria, si rinvia a S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 241; A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, cit., p. 43. Si veda, per la rilevanza storiografica, L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, cit., p. 27.

possono negare la conoscibilità perpetua degli atti richiesti. In primo luogo, le autorità sono tenute ad osservare la legge, cioè a svolgere un mero compito amministrativo³⁴⁵, vincolato alla protezione di un interesse pubblico individuato dal legislatore, l'interesse fiscale³⁴⁶. In secondo luogo, se i documenti richiesti fanno riferimento ad un procedimento di accertamento già concluso, le autorità non possono negare l'accesso al contribuente-richiedente visto che non vi è più pericolo di pregiudicare l'efficacia dell'azione di controllo.

Le argomentazioni che precedono consentono di affermare che il diritto di accesso agli atti tributari non si identifica con il generico ed indistinto interesse di ogni contribuente a verificare il buon andamento dell'attività del fisco, né esso è preordinato ad un controllo generalizzato dell'operato dell'amministrazione finanziaria³⁴⁷. Il diritto del contribuente di conoscere, mediante l'accesso agli atti tributari, è un diritto che può essere sacrificato in ragione del superiore interesse dello Stato che, come desunto, consiste nella sollecita e pronta riscossione delle risorse necessarie a garantire le funzioni pubbliche essenziali³⁴⁸.

³⁴⁵ L'amministrazione finanziaria, come già osservato, in sede di accesso agli atti amministrativi aventi natura tributaria, deve attenersi alle prerogative sancite dal d.m. n. 603 del 1996, in ordine al quale l'esclusione all'ostensione deve avvenire se il documento richiesto rientra nelle categorie stabilite dal regolamento medesimo.

³⁴⁶ Sul punto, cfr. Corte cost., 6 luglio 2004, n. 204 in *Banca dati Pluris*. La Corte costituzionale ha specificato che l'accesso agli atti è un diritto soggettivo e non un interesse legittimo. L'esercizio di tale diritto non richiede l'intervento di un potere pubblico. Secondo tale impostazione, l'amministrazione agisce da un punto di vista funzionale in posizione di neutralità, cui le spetta il compito di garantire situazioni soggettive fondamentali dell'individuo. Essa avrebbe, per certi versi, la veste di arbitro, in quanto è chiamata ad operare un corretto bilanciamento tra il diritto di accesso ed il diritto alla riservatezza.

³⁴⁷ In tema di natura e funzione del diritto di accesso conoscitivo, cfr. Cons. Stato, 12 gennaio 2011, n. 116 in *Banca dati Pluris*; Cons. Stato, sez. VI, 28 settembre 2010, n. 7183 in *Banca dati Pluris*; Cons. Stato, sez. IV, 31 maggio 2007, n. 2820 in *Banca dati Pluris*; Cons. Stato, sez. VI, 26 marzo 1992, n. 193 in *Banca dati Pluris*.

³⁴⁸ Cfr. G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi all'imposizione fiscale*, cit., p. 112; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 43; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 81; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., p. 99; A. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 67; E. MATTEUCCI, *Organizzazione del potere e libertà. Storia del costituzionalismo moderno*, Torino, 1976, p. 56; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 71; ID., voce *Capacità*

Sulla base di queste premesse, la giurisprudenza ha espresso un consolidato indirizzo in ordine al quale il diniego all'accesso ai documenti tributari ha come obiettivo specifico quello di mantenere il riserbo sull'attività istruttoria condotta dall'autorità fiscale, finché l'azione di accertamento non è stata conclusa mediante la notifica dell'atto finale al contribuente³⁴⁹. Difatti - secondo la giurisprudenza - se, per assurdo, il contribuente dovesse essere legittimato ad esercitare il diritto di accesso durante il procedimento (interno) di formazione dell'atto impositivo, potendo conoscere le informazioni a suo carico, da ciò potrebbe derivare, in generale, un pregiudizio all'azione di indagine, posto che il soggetto controllato potrebbe essere messo nelle condizioni di "depistare" le prove dimostrative della sua infedeltà fiscale³⁵⁰.

Invece, permettere al contribuente la conoscibilità degli atti tributari solo dopo che l'attività istruttoria a suo carico è stata conclusa, dunque, solo dopo che l'azione di accertamento è divenuta «puntuale» ed «immodificabile», mediante la notifica del provvedimento finale, consentirebbe all'amministrazione finanziaria di tutelare integralmente l'interesse fiscale³⁵¹.

Tuttavia, occorre osservare che, durante la fase istruttoria, non sempre il segreto è funzionale ad evitare l'inquinamento delle prove, ciò perché tale pericolo non sussiste in presenza di documenti non modificabili dal contribuente. Ad esempio, quando l'autorità fiscale, nel pieno della fase istruttoria, notifica dei questionari a soggetti collegati al contribuente sottoposto a controllo, oppure, quando l'Ufficio richiede alla banca documenti relativi all'attività finanziaria del contribuente, o ancora, quando l'amministrazione recupera precisi documenti

contributiva, in *Enc. giur.*, vol. V, Roma, 1988, p. 41; ID., *La capacità contributiva*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, cit., p. 81.

³⁴⁹ In materia di poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria, cfr. A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, cit., p. 81.

³⁵⁰ Cfr. S. LA ROSA, *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto di riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 1109; G.M. CIPOLLA, *Diritto di difesa del contribuente ed accesso informativo alla notizia criminis*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, p. 55.

³⁵¹ Con particolare riferimento agli strumenti di tutela dell'interesse fiscale, cfr. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 458.

durante una attività di accesso nei locali del contribuente, in tutti questi casi il contribuente è già di fatto a conoscenza dello svolgimento di una verifica nei suoi confronti e, comunque, questi non è nelle condizioni di poter distruggere, occultare o modificare i documenti “compromettenti” già venuti in possesso dell’amministrazione finanziaria³⁵².

Quindi, al ricorrere di tali circostanze, il segreto del fisco non parrebbe preordinato a salvaguardare alcun interesse. Anzi, per certi versi, escludere il contribuente dalla partecipazione a questo tipo di procedimenti istruttori potrebbe risultare quasi un abuso dei poteri di polizia tributaria da parte dell’amministrazione finanziaria.

In definitiva, pur in presenza di norme specifiche sulla partecipazione del contribuente al procedimento tributario, improntate sempre più alla cultura del dialogo, non esiste ad oggi una regola di carattere generale che imponga una comune gestione delle informazioni tra autorità fiscale e contribuente, anteriore alla formazione dell’atto impositivo, tale da consentire all’amministrazione finanziaria di svolgere appieno la sua primaria funzione giustiziale già in sede amministrativa.

3. *Il potere di autotutela tributaria*

Tutte le Pubbliche amministrazioni possono esercitare il potere di autotutela³⁵³. Essa è una capacità che l’ordinamento riconosce alle autorità

³⁵² Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva*, cit., p. 209.

³⁵³ Con riferimento ai principi generali del potere di autotutela nel diritto amministrativo, senza pretesa di esaustività, si citano le opere a cui si è fatto riferimento. In particolare, cfr. B.G. MATTARELLA, *Lezioni di diritto amministrativo*, cit., p. 218 ss.; R. VILLATA - M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, cit., p. 621 ss.; C. DEODATO, *L’annullamento d’ufficio*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell’azione amministrativa*, cit., p. 1173 ss.; S. D’ANCONA, *L’annullamento d’ufficio tra vincoli e discrezionalità*, Napoli, 2015, p. 66 ss.; R. CHIEPPA, voce *Provvedimenti di secondo grado (dir. amm.)*, in *Enc. dir., Annali*, II, t. 2, Milano, 2008, p. 922 ss.; D.U. GALETTA, *I procedimenti di riesame*, in V. CERULLI IRELLI (a cura di), *La disciplina*

pubbliche e si sostanzia nella potestà dell'Ufficio di modificare autonomamente l'assetto di un rapporto giuridico definitivo³⁵⁴. In sostanza, l'autotutela esprime il potere dell'amministrazione di provvedere nei confronti dei consociati per correggere la propria determinazione, già palesatasi all'esterno, e renderla giusta, cioè aderente alla legge³⁵⁵.

Nell'ambito dei principi generali del diritto amministrativo, si distingue tra autotutela decisoria e autotutela esecutiva³⁵⁶. L'autotutela decisoria indica il potere dell'Ufficio di modificare o annullare un provvedimento affetto da vizi di legittimità o di merito, senza necessità che l'amministrazione precedente venga autorizzata dall'autorità giurisdizionale e senza che il privato necessiti di ricorrere al medesimo giudice per "ricevere" giustizia³⁵⁷. Invece, l'autotutela esecutiva è il

generale dell'azione amministrativa, cit., p. 393 ss.; F. TRIMARCHI BANFI, *L'annullamento d'ufficio e l'affidamento del cittadino*, in *Dir. amm.*, 2005, I, p. 843 ss.; G. LIGUGNANA, *Profili evolutivi dell'autotutela amministrativa*, Padova, 2004, p. 71 ss.; L. BIGLIAZZI GERI, voce *Autotutela*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991; F. BENVENUTI, voce *Autotutela*, in *Enc. dir.*, 1959, p. 537 ss.; A. CODACCI PISANELLI, *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939, p. 59 ss.; R. RESTA, *L'annullamento d'ufficio degli atti amministrativi come onere di buona amministrazione*, in *Foro amm.*, 1937, I, p. 29 ss.

³⁵⁴ Come osservano R. VILLATA - M. RAMAJOLI, *op. ult. cit.*, p. 622, l'autotutela è un istituto molto discusso in dottrina e presenta limiti molto incerti. Tuttavia, per dare una ricostruzione sistematica al tema di indagine, è doveroso distinguere a seconda che il potere di autotutela esercitato dall'amministrazione incida direttamente sugli atti amministrativi oppure sui rapporti giuridici intercorrenti tra la Pubblica amministrazione e gli interessati.

³⁵⁵ Sempre R. VILLATA - M. RAMAJOLI, *op. ult. cit.*, p. 622, in tema di funzione di giustizia insita nel potere di autotutela, osservano che "(...) mediante i provvedimenti di secondo grado l'amministrazione non tutela sé stessa, né esercita una forma di tutela in senso tecnico; essa tutela l'interesse pubblico, così come era tenuta a tutelarlo quando, a suo tempo, adottò il provvedimento originario". Gli autori, dunque, spiegano che l'autotutela è la manifestazione di quel potere che permane in capo all'ufficio e che sopravvive anche dopo che l'atto è stato emanato.

³⁵⁶ Sul punto, si rinvia a B.G. MATTARELLA, *Il principio di legalità e l'autotutela amministrativa*, in AA.VV. (a cura di), *Il principio di legalità nel diritto amministrativo che cambia*, Milano, 2008, p. 289 ss.

³⁵⁷ È chiaro l'esplicito riferimento all'art. 21-nonies, l. n. 241 del 1990, il quale dispone che "Il provvedimento amministrativo illegittimo (...) può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico (...)". Per la compiuta analisi dell'articolo in parola, cfr. C. DEODATO, *L'annullamento d'ufficio*, cit., p. 1173 ss.

potere dell'amministrazione di dare esecuzione al contenuto del provvedimento emesso, cioè è quella potestà di indurre il destinatario del provvedimento a rispettarne il contenuto³⁵⁸.

Dunque, con l'autotutela decisoria, l'Ufficio ritorna *a posteriori* ad esercitare un potere volto a rimuovere un difetto dell'atto già emanato. In questo contesto, l'amministrazione non è titolare di una potestà "nuova" o "diversa". Semplicemente, essa esercita il medesimo potere che l'aveva già condotto ad emettere l'originario provvedimento viziato. Sicché, tramite l'esercizio dello stesso potere, l'amministrazione è astrattamente in grado di rimuovere l'originaria ingiustizia che inficiava il provvedimento³⁵⁹.

Diversamente, l'autotutela esecutiva indica un potere "nuovo" rispetto a quello già esercitato per emanare il provvedimento. Sicché, quando si pretende che il destinatario dell'atto esegua le prerogative ivi contenute, l'amministrazione, ricorrendo a quel complesso di norme giuridiche che disciplinano il puntuale esercizio del potere esecutivo, riesce ad imporre la propria determinazione pretendendone il rispetto dal privato.

In modo molto peculiare, anche l'amministrazione finanziaria è titolare di entrambi i poteri (decisori ed esecutivi), volti a consentirle di "*farsi giustizia da sé*"³⁶⁰. In forza di tali poteri, il fisco può, dunque, intervenire *ex post* su un

³⁵⁸ Il principio è disciplinato dall'art. 21-ter, l. n. 241 del 1990, in ordine al quale viene spiegato che "*Nei casi e con le modalità stabiliti dalla legge, le pubbliche amministrazioni possono imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi nei loro confronti*". Inoltre, "*Qualora l'interessato non ottemperi, le pubbliche amministrazioni previa diffida, possono provvedere all'esecuzione coattiva nelle ipotesi e secondo le modalità previsti dalla legge*". Alla materia dei crediti finanziari, che comprende quelli tributari, è riservata la disposizione specifica del comma 2 del presente articolo, secondo cui "*Ai fini dell'esecuzione delle obbligazioni aventi ad oggetto somme di denaro si applicano le disposizioni per l'esecuzione coattiva dei crediti dello Stato*". Per una compiuta analisi dell'articolo, cfr. R. LEONARDI, *L'esecutorietà degli atti costitutivi di obblighi*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, cit., p. 1023 ss.

³⁵⁹ Cfr. G. GRECO, *Argomenti di diritto amministrativo*, cit., p. 217.

³⁶⁰ Nel diritto tributario l'istituto dell'autotutela è stato oggetto di ampia indagine. Sono state analizzate le seguenti opere, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., p. 903 ss.; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 85 ss.; A. MARCHESELLI – L. COSTANZO, *L'autotutela tributaria tra buona fede e trasparenza amministrativa*, in *Corr. trib.*,

precedente provvedimento e così conformare il comando tributario intimato ai precetti di legge (autotutela decisoria); oppure, può eseguire direttamente le sue decisioni riscuotendo i crediti tributari in conformità alle leggi procedurali in materia di riscossione esattoriale (autotutela esecutiva)³⁶¹.

2017, p. 3447 ss.; G. GLENDI, *Esercicabile d'ufficio l'autotutela tributaria. È davvero legittima e insindacabile l'omessa risposta dell'Amministrazione finanziaria all'istanza di autotutela?*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2017, p. 853 ss.; P. PIANTAVIGNA, *Disorientamenti della Corte costituzionale in materia di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, II, p. 96 ss.; ID., *Riflessioni sull'autotutela parziale alla luce dell'ondivaga nomofilassi della Cassazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, II, p. 77 ss.; A.E. LA SCALA, *Il silenzio dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2015, p. 77 ss.; V. FICARI, *Brevi note sul riesame di un avviso di accertamento in sede di autotutela parziale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, II, p. 205 ss.; ID., *L'autotutela negativa tra eccezionali ipotesi di doverosità e interesse pubblica*, in *Rass. trib.*, 2013, I, p. 743 ss.; ID., *Autotutela (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, cit., p. 615 ss.; ID., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, *passim*; ID., *Pregi e difetti della disciplina regolamentale dell'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1997, I, p. 349 ss.; ID., *Novità in tema di intervento unilaterale dell'amministrazione finanziaria in sede di autotutela*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 461 ss.; ID., *Avviso di accertamento "sostitutivo" in sede di autotutela fra sistema normativo e diritto giurisprudenziale*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. 1823 ss.; R. LUPI – S. SERASIN – D. STEVANATO, *Autotutela su atti definitivi: utile, ma ancora senza tutela giurisdizionale*, in *Lo Stato civile italiano*, 2012, p. 623 ss.; P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, *passim*; ID., *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 473 ss.; S. MUSCARÀ, voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, IV, Roma, 2005; ID., *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992, *passim*; ID., *Poteri di autotutela dell'amministrazione finanziaria in ipotesi di difetto di motivazione del provvedimento impositivo*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 381 ss.; D. STEVANATO, voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, *Agg.*, Milano, 2000, p. 295 ss.; ID., *Autotutela e mediazione di esigenze in conflitto: note a margine del regolamento ministeriale*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 145 ss.; ID., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996, *passim*; F. D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle "procedure" di autotutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 145 ss.; R. LUPI, *L'autotutela tra giurisdizione "ratione materiae" e "per situazione soggettiva"*, in *Dialoghi trib.*, 2004, p. 680 ss.; M. BASILAVECCHIA, *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2004, p. 43 ss.

³⁶¹ In argomento, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 363, afferma che l'autotutela è un "istituto centrale del diritto tributario", nel senso che la giustizia tributaria, che consiste nella concreta determinazione e applicazione degli obblighi tributari in capo a tutti i contribuenti, deve essere attuata secondo la legge dalla stessa amministrazione finanziaria, la quale può ricorrere alla revisione dei propri provvedimenti tramite autotutela. L'autore prosegue affermando che "Con l'autotutela viene demolita una duplice roccaforte della concezione egoistica dell'attività dell'Amministrazione finanziaria. Precisamente: 1) l'atto di imposizione

Quello che qui rileva è l'autotutela decisoria. L'amministrazione finanziaria, come detto, si avvale di tale potere per riformare o rimuovere un precedente provvedimento illegittimo o infondato, cioè *ab origine* contrario alla legge³⁶². Per meglio inquadrare il tema dell'autotutela decisoria tributaria sono necessarie due premesse.

In primo luogo, occorre rilevare che l'esercizio del potere decisorio in ambito tributario si esplica, come già accennato, all'interno di azioni vincolate dell'amministrazione finanziaria e non discrezionali. Per cui, il potere di riesaminare la propria azione e di annullare o revocare d'ufficio i propri atti che si riconoscono essere viziati, eventualmente sostituendoli con nuovi provvedimenti immuni dai difetti precedenti, è un potere che l'amministrazione finanziaria può manifestare aderendo agli specifici vincoli procedurali che caratterizzano l'azione del fisco, quale l'attivazione dell'istruttoria per l'esamina della giusta imposizione del soggetto passivo secondo la sua reale capacità contributiva.

In secondo luogo, per meglio inquadrare la materia oggetto di indagine, occorre precisare la differenza di significato tra la locuzione "annullamento" e la locuzione "revoca" del provvedimento emesso. Ebbene, l'annullamento d'ufficio presuppone la sussistenza di un atto illegittimo (non necessariamente nullo), mentre la revoca presuppone un atto legittimo ma reputato inopportuno, sia per motivi sopravvenuti, sia per il mutamento di situazioni di fatto, quali, ad esempio, la trasmissione di una dichiarazione integrativa da parte del contribuente con la quale si sostituiscono gli elementi della dichiarazione originaria sulla quale è stato

inoppugnabile non elide il dovere dell'Ufficio di annullare l'atto se illegittimo o infondato (...); 2) (...); 3) viene infranta la barriera della cosa giudicata sicché nonostante la preclusione o il vano esaurimento dei mezzi di impugnazione, permane il potere e il dovere della finanza di restituire la somma percetta (...)". Infine, conclude l'autore puntualizzando che il ripristino della corretta applicazione della legge di imposta tramite l'autotutela è una chiara manifestazione di funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria, secondo la quale *"la giustizia è interesse della finanza; anzi è lo scopo dell'azione della finanza"*.

³⁶² Cfr. A. MARCHESELLI, *op. ult. cit.*, p. 205.

fondato un originario provvedimento di accertamento³⁶³. Dunque, la revoca riguarda vizi relativi al merito del provvedimento³⁶⁴.

L'attuale quadro normativo in materia di autotutela decisoria tributaria è assai scarno, incentrato fondamentalmente su tre disposizioni: ovvero, due articoli di legge e un decreto ministeriale³⁶⁵. Analiticamente, l'art. 2-quater, d.l. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla l. 30 novembre 1994, n. 656, dispone le modalità di esercizio del potere di autotutela e in ordine a quali atti tributari detto potere può trovare applicazione. La norma rimanda al d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, che articola i principi esposti dal citato art. 2-quater. Ambedue le disposizioni devono essere osservate unitamente all'art. 13, commi 6, 7 e 9, dello Statuto dei diritti del contribuente, rubricato "Garante del contribuente"³⁶⁶. La norma statutaria, marginalmente applicata dagli operatori del settore, tende ad assicurare al contribuente che la sua istanza, volta a stimolare l'esercizio del potere decisorio del fisco, può trovare un'efficacia più incisiva in un'autorità di garanzia, quale è il

³⁶³ Le norme in tema di rettifica della dichiarazione sono state recentemente modificate dal d.l. 22 ottobre 2016, n. 193 (c.d. "decreto fiscale 2016"), con il quale è stato ridefinito interamente la materia della emendabilità della dichiarazione in sede di accertamento e di giudizio. In sostanza, il nuovo quadro normativo ha dato spazio a nuove riflessioni sulla valenza giuridica della dichiarazione integrativa nell'ambito del procedimento e nell'ambito del processo tributario.

³⁶⁴ Così G. GRECO, *op. ult. cit.*, p. 217 ss.

³⁶⁵ Il potere dell'amministrazione finanziaria di annullare di propria iniziativa gli atti illegittimi da essa emanati, prima dell'introduzione dell'art. 2-quater, d.l. n. 564 del 1994, aveva trovato espresso riconoscimento normativo, dapprima, tramite l'art. 68, d.p.r. 27 marzo 1992, n. 287, abrogato dall'art. 23, d.p.r. 26 marzo 2001, n. 107. Sul punto, cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 413 ss.

³⁶⁶ In argomento, cfr. L. SALVINI, *Il Garante del contribuente*, in *Atti Convegno ANTI*, 24 ottobre 2003; F. BATTOCCHI, *Il Garante del contribuente*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 701 ss.; F. D'AYALA VALVA, *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 1037 ss.; ID., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante (commento a delibere del Garante del contribuente di Bolzano del 18 ottobre 2002, 20 dicembre 2002 e 17 gennaio 2003)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 179 ss.; ID., *Il Garante del contribuente dopo il primo quinquennio, (2000/2005)*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 939 ss.; A. GIORDANO, *Riflessioni sulla natura, le funzioni ed i poteri del Garante dei diritti del contribuente*, in *Nuova rass.*, 2003, p. 1500 ss.; L. MALAGÙ, *Lo Statuto del contribuente e il suo Garante*, in *Boll. trib.*, 2000, p. 1209 ss.

Garante del contribuente, organo superiore ed indipendente dagli uffici dell'amministrazione finanziaria che hanno emesso l'atto ritenuto illegittimo o infondato.

Andando nel dettaglio delle disposizioni, secondo il comma 1 dell'art. 2-quater, d.l. n. 564 del 1994, il potere del fisco consiste nel "provvedimento di annullamento" o nel "provvedimento di revoca" di atti illegittimi o infondati³⁶⁷. Tale potere può trovare pieno esercizio anche in caso di pendenza del giudizio o in caso di non impugnabilità. Invece, non può esservi revisione del provvedimento in presenza di giudicato. In particolare, l'art. 2, comma 2, d.m. n. 37 del 1997, impedisce l'autotutela solo per i motivi sui quali il giudice si sia pronunciato a favore dell'amministrazione finanziaria. Dunque, la sentenza definitiva che abbia rigettato il ricorso per ragioni processuali, e non abbia esaminato il merito della contesa, non preclude all'Ufficio di esercitare il potere di autotutela³⁶⁸.

Dal tenore letterale dell'art. 2-quater, comma 1-bis, d.l. n. 564 del 1994 e dell'art. 2, comma 2, d.l. n. 37 del 1997, si nota che oggetto dell'autotutela non sono solo gli atti impositivi, ma, in generale, qualunque espressione della funzione pubblica fiscale. Così rientrano nel procedimento di revisione anche gli atti che negano la possibilità di fruire di agevolazioni, di rateizzazioni, l'accesso a regimi speciali e ogni altro provvedimento tributario lesivo dei diritti del contribuente³⁶⁹.

Tra i poteri che l'ordinamento riconosce all'amministrazione finanziaria vi è anche quello della sospensione degli effetti del provvedimento oggetto di riesame. Precisamente, tramite il comma 1-bis dell'art. 2-quater richiamato, rientra nella potestà dell'Ufficio la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato. Il successivo comma 1-quinques specifica, però, che gli effetti della

³⁶⁷ Cfr. S. MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 71 ss.; ID., *Contributo allo studio della funzione di riesame sostanziale*, in *Rass. trib.*, 1996, I, p. 1322 ss.

³⁶⁸ Cfr. V. FICARI, *Autotutela e riesame dell'accertamento del tributo*, cit., p. 81 ss.

³⁶⁹ Cfr. D. STEVANATO, *La giustiziabilità del rifiuto di autotutela avanti al giudice amministrativo: un'arma spuntata*, in *Dialoghi trib.*, 2004, p. 678 ss.

sospensione esecutiva cessano con la proposizione del ricorso avverso l'atto. Infine, il comma 1-octies, introdotto dal recente d.lgs. 24 settembre 2015, n. 159, limita il diritto di difesa del contribuente, in quanto impedisce a questi di impugnare il provvedimento di annullamento o di revoca parziale disposto dall'Ufficio in suo favore.

Ciò che accomuna le disposizioni citate è la circostanza che esse qualificano il potere di autotutela quale principio generale dell'ordinamento³⁷⁰. Difatti, per via dell'eliminazione dell'atto illegittimo viene soddisfatta l'esigenza generale di ripristinare la legalità violata con l'originario provvedimento. Inoltre, con riferimento al tema del rapporto intercorrente tra fisco e contribuente in caso di presentazione di un'istanza di autotutela, il fatto di chiedere all'amministrazione di emettere un provvedimento di secondo grado, volto a revisionarne uno già esistente, significa, per certi versi, riconoscere al contribuente la facoltà di partecipare all'attività decisoria dell'Ufficio, il cui scopo è quello di invitare l'autorità a realizzare un'imposizione conforme alla legge, mediante la rimozione di quella originaria determinazione che si contrapponeva ad essa³⁷¹.

3.1. Il riesame del fisco come ripristino della legalità tributaria, ma l'annullamento d'ufficio non ha funzione giustiziale

³⁷⁰ Cfr. T. TASSANI, *L'annullamento d'ufficio dell'amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1189 ss.; P. RUSSO, *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in M. POGGIOLI (a cura di), *Adesione, Conciliazione ed Autotutela*, Padova, 2007, p. 83 ss.; ID., *Riflessioni e spunti in tema di autotutela in diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 1997, I, p. 552 ss.; S. LA ROSA, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria (postilla)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, p. 90.

³⁷¹ Un autorevole orientamento afferma che l'autotutela presuppone la sussistenza di un vizio e null'altro. Detto vizio di per sé giustifica il ritiro in autotutela qualora il provvedimento in questione realizza una imposizione non conforme al principio di capacità contributiva. Sul punto, cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 166.

Il potere di riesame di cui si discute esorta a fare due riflessioni. Per un verso, è doveroso indagare il motivo che ha condotto l'ordinamento a non prevedere alcuna forma di tutela dei diritti del contribuente contro l'inerzia dell'amministrazione e, dall'altro, merita indagare in cosa si sostanzia il c.d. "interesse di rilevanza generale", al ricorrere del quale dovrebbe sorgere in capo all'amministrazione la "doverosità" di revisionare l'originario atto emesso³⁷².

Analiticamente, con riferimento al primo aspetto, come già detto, per via dell'autotutela, l'amministrazione finanziaria, autonomamente o previa istanza del contribuente, esercita una nuova attività cognitiva volta a rivalutare gli elementi di fatto e di diritto che avevano dato origine all'emissione dell'atto illegittimo o infondato. Ma l'esercizio del potere di autotutela da parte del fisco non è obbligatorio, nel senso che non vi è doverosità da parte dell'amministrazione di procedere all'autocorrezione, nemmeno se sollecitata dal contribuente tramite propria istanza³⁷³.

Le disposizioni che istituiscono l'autotutela espongono semplicemente una facoltà dell'Ufficio e non un vero e proprio obbligo di riesame. Difatti, l'elencazione esposta nel comma 2 dell'art. 2 del decreto ministeriale, pur esprimendo casi emblematici nei quali la persistenza dell'atto originario sarebbe da considerare lesiva del principio di giusta imposizione, non prevede alcun obbligo d'azione per l'amministrazione finanziaria³⁷⁴. E, pertanto, né la l. n. 564

³⁷² Osserva A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., p. 907, che il potere di autotutela è "per definizione, funzionalizzato alla realizzazione dell'interesse, pubblico, affidato al soggetto che è chiamato ad esercitarlo". Talvolta, è "la conservazione del provvedimento a consentire la migliore realizzazione di quell'interesse e non la sua rimozione".

³⁷³ Cfr. P. PIANTAVIGNA, *Disorientamenti della Corte costituzionale in materia di autotutela tributaria*, cit., p. 99 ss.; D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 69 ss.; P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 91; S. MUSCARÀ, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, cit., p. 52; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, cit., p. 81; S. LA ROSA., *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1131 ss.

³⁷⁴ La disciplina espone ipotesi meramente esemplificative (introdotte dall'espressione "tra l'altro") al ricorrere dei quali l'atto illegittimo può essere ritirato. Precisamente, si tratta di casi di: a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto

del 1994 e nemmeno il d.l. n. 37 del 1997 impongono al fisco un preciso dovere di ritirare l'atto illegittimo o infondato³⁷⁵.

Dunque, in linea generale, l'assenza di una risposta amministrativa all'istanza di autotutela del contribuente (c.d. "diniego tacito") o il diniego opposto dall'Ufficio alla domanda di correzione presentata dal soggetto passivo (c.d. "diniego espresso") non contrastano con alcuna norma dell'ordinamento tributario e, dunque, non risultano autonomamente impugnabili avanti l'autorità giurisdizionale³⁷⁶.

Come più volte ribadito dalla Corte di cassazione³⁷⁷, il diniego tacito o espresso, opposto dall'amministrazione finanziaria al contribuente, è impugnabile

dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria.

³⁷⁵ In argomento, cfr. E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e Fisco*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 3968 ss., secondo il quale tra gli obblighi nascenti dal principio di buona fede dell'art. 10 dello Statuto vi è anche quello di ritirare l'atto impositivo infondato, nonostante l'intervenuta sua definitività.

³⁷⁶ La dottrina ha avuto modo di sviluppare specifiche analisi riguardanti la tutela giurisdizionale avverso il diniego di autotutela. In argomento, cfr. S. LA ROSA, *In tema di non impugnabilità dei dinieghi di autotutela e responsabilità civile del fisco*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, p. 188; M. CANTILLO, *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 303 ss.; S. GIANONCELLI, *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, p. 1159 ss.; S. DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, I, p. 1736 ss.; ID., *Sulla duplicazione dell'attività impositiva nel caso di mancato esercizio dell'autotutela sostitutiva*, *Rass. trib.*, 2003, I, p. 1721 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Perplexità sull'impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie del diniego di autotutela*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2002, p. 979 ss.; ID., *In tema di autotutela su atti inoppugnabili: su una richiesta di chiarimenti avanzata dal contribuente*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2000, p. 1031 ss.; ID., *Rimedi giurisdizionali al silenzio dell'A.F. su istanza di autotutela*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 1998, p. 615; ID., *Giurisdizione delle commissioni tributarie e diniego di autotutela*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 1998, p. 615 ss.

³⁷⁷ Cfr. Cass. civ., sez. un., 18 febbraio 2014, n. 3774 in *Banca dati Pluris*. Cfr. Cass. civ., sez. un., 6 febbraio 2009, n. 2870 in *Corr. trib.*, 2009, p. 1230, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*. Cfr. Cass. civ., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388 in *Giur. it.*, 2007, p. 2883, con nota di A. TURCHI, *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela in materia tributaria nuovamente all'esame delle Sezioni Unite*. Cfr. Cass. civ., sez. un., 10 agosto

esclusivamente per vizi attinenti la legittimità del procedimento amministrativo, che ha condotto l'Ufficio ad astenersi dall'esercitare il potere di revisione del provvedimento originariamente emesso. Dunque, l'impugnazione del rifiuto di autotutela non può mai riguardare la fondatezza della pretesa impositiva, perché per essa, come noto, l'ordinamento prevede la giusta tutela avanti il giudice tributario, al quale ogni soggetto passivo può adire entro precisi termini³⁷⁸.

Sul punto, le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno disposto che l'esercizio del potere di revisione *“non costituisce un mezzo di tutela del contribuente e che nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato – nelle forme ammesse sugli atti discrezionali – soltanto sulla legittimità del rifiuto, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale alla rimozione dell'atto”*³⁷⁹. Dunque, nel giudizio instaurato contro il diniego di autotutela, il sindacato giurisdizionale può esercitarsi soltanto sull'uso illegittimo della discrezionalità dell'Ufficio a non rimuovere l'atto, dovendo dimostrare il contribuente quali sono le ragioni di rilevante interesse generale che giustificano, invece, l'esercizio di tale potere di revisione.

La Corte di cassazione, in diverse pronunce, ha precisato che riconoscere l'autonoma impugnabilità del diniego di autotutela significherebbe sostituire

2005, n. 16776 in *Rass. trib.*, 2005, p. 1732, con nota di S. DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie*; in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 329, con nota di C. CORRADO OLIVA, *La generalizzazione della giurisdizione tributaria e la predeterminazione normativa degli atti impugnabili*.

³⁷⁸ Cfr. C. GLENDI, *Atti impugnabili e oggetto del processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, II, p. 2802; ID., *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, p. 473 ss.

³⁷⁹ Cfr. Cass. civ., sez. trib., sent., 9 agosto 2016, n. 16769 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., sent., 20 febbraio 2015, n. 3442 in *Banca dati Pluris*. Secondo la giurisprudenza di legittimità, il contribuente che richiede all'amministrazione finanziaria di ritirare in via di autotutela un atto divenuto definitivo non può produrre eventuali vizi dell'atto impositivo, il cui esame deve ritenersi definitivamente precluso, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse generale dell'amministrazione alla rimozione dell'atto originariamente emesso.

l'amministrazione finanziaria con il giudice, riponendo paradossalmente in capo a questi ultimi le prerogative proprie dell'attività amministrativa tributaria, quale la cognizione della determinazione della giusta imposizione³⁸⁰.

La configurazione dell'autotutela nei termini che emergono dalla giurisprudenza di legittimità è stata ritenuta costituzionalmente legittima dalla Corte costituzionale, la quale, per via della sentenza n. 181 del 13 luglio 2017³⁸¹, ha dichiarato non fondate le questioni di illegittimità costituzionale dell'art. 2-quater, comma 1, d.l. 30 settembre 1994, n. 564 sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti, in riferimento agli artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 della Costituzione. In particolare, secondo la Corte costituzionale, “(...) *Affermare il dovere dell'amministrazione di rispondere all'istanza di autotutela significherebbe, in altri termini, creare una nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente, per giunta azionabile sine die dall'interessato, il quale potrebbe rinviare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il*

³⁸⁰ Sul punto, cfr. Cass. civ., sez. trib., ord., 11 aprile 2018, n. 8947 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., ord. 289 marzo 2018, n. 7616 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., sent., 21 marzo 2018, n. 7033 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., ord., 8 giugno 2017, 23634 in *Fisco*, 2017, p. 4078, con nota di A. RUSSO, *Non è impugnabile nel merito il diniego di autotutela dell'agente della riscossione*; Cass. civ., sez. trib., sent., 20 febbraio 2015, n. 3442 in *Banca dati Pluris*; Cass. civ., sez. trib., sent., 12 settembre 2012, n. 15220 in *Banca dati Pluris*. Le sentenze hanno ribadito che il concreto ed effettivo esercizio, da parte dell'amministrazione finanziaria, del potere di annullamento d'ufficio o di revoca dell'atto contestato non costituisce un mezzo di tutela del contribuente sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti.

³⁸¹ Il dubbio di costituzionalità dell'art. 2-quater, d.l. 30 settembre 1994, n. 564 era sorto per effetto della mancata previsione dell'obbligo dell'amministrazione finanziaria di provvedere sull'istanza di autotutela di un accertamento divenuto inoppugnabile. Il silenzio serbato dall'Ufficio nei confronti del contribuente ha fatto sorgere alla Commissione tributaria provinciale di Chieti il dubbio di costituzionalità di detta norma per violazione del principio di capacità contributiva (artt. 3, 23, 53 Cost.) e del principio di buon andamento della Pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), nonché dello svilimento del principio di difesa effettiva in giudizio (artt. 24 e 113 Cost.). Sul punto, cfr. A. MARCHESELLI - L. COSTANZO, *L'autotutela tributaria tra buona fede e trasparenza amministrativa*, cit., p. 3447.

principio della definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto”³⁸².

Insomma, l’istituto dell’autotutela, pur risultando essere un “facile rimedio amministrativo” ad una illegittimità commessa dall’autorità fiscale, può essere sì azionato dal medesimo Ufficio che ha emanato l’atto illegittimo, ma senza che l’inerzia a questa azione venga sanzionata³⁸³.

La seconda osservazione riguarda la subordinazione dell’esercizio del potere di annullamento al riscontro di un interesse generale alla rimozione del provvedimento illegittimo. Questa locuzione merita due approfondimenti. In primo luogo, occorre chiarire che, secondo la Corte costituzionale, deve essere l’amministrazione finanziaria l’unica autorità deputata a valutare la sussistenza, nel caso di specie, di tale interesse generale. In secondo luogo, sempre secondo l’indirizzo dei giudici costituzionali, il procedimento di valutazione deve seguire un raffronto tra interessi, cioè un bilanciamento tra essi, ovvero, occorre che l’Ufficio, considerando come preminente l’interesse alla stabilità dei rapporti giuridici tra le parti del rapporto d’imposta, identifichi quale altro interesse meriterebbe tutela mediante la rimozione dell’atto illegittimo o infondato³⁸⁴. Sul punto, la Corte costituzionale ha affermato recisamente che “(...) *l’annullamento d’ufficio non ha funzione giustiziale, costituisce espressione di amministrazione attiva e comporta di regola valutazioni discrezionali, non esauendosi il potere dell’autorità che lo adotta unicamente nella verifica della legittimità dell’atto e nel suo doveroso annullamento se ne riscontra l’illegittimità*”³⁸⁵.

³⁸² Per le osservazioni sulla Corte cost., sent., 13 luglio 2017, n. 181, si rinvia a G. FRANSONI, *Il diniego (tacito o espresso) di autotutela non può essere impugnato*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 18 luglio 2017; P. PIANAVIGNA, *Disorientamenti della Corte costituzionale in materia di autotutela tributaria*, cit., p. 99.

³⁸³ Per queste analisi si osservi F. TUNDO, *L’Amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1210 ss.

³⁸⁴ In questo senso il par. 3 della Corte cost., sent. 13 luglio 2017, n. 181.

³⁸⁵ Così Corte cost., sent., 13 luglio 2017, n. 181, par. 3.

In definitiva, da questa puntuale affermazione discende che il dovere di annullamento dell'atto illegittimo non è subordinato alla sussistenza dell'interesse generale alla giustizia, cui l'amministrazione deve tendere nell'esercizio delle sue funzioni, ma, secondo la Corte costituzionale, detta funzione giustiziale deve essere degradata in presenza del superiore principio generale, che consiste nella stabilità dei rapporti giuridici instauratisi tra fisco e soggetto passivo³⁸⁶.

Tuttavia, a prescindere dalla valutazione di un superiore interesse sul quale fondare la doverosità della rimozione dell'atto illegittimo, non bisogna dimenticare che il mancato annullamento, probabilmente è vero che garantisce la stabilità dei rapporti tra le parti del rapporto obbligatorio, ma è altrettanto vero che far persistere una situazione di illegittimità, produce effetti negativi per il contribuente, dati dalla permanenza del provvedimento originario non rimosso³⁸⁷.

Sommessamente, però, se volessimo accogliere pienamente questo assunto, appare inevitabile giungere ad una nuova considerazione finale, diversa dalle precedenti sin qui esaminate dalla dottrina. Ovvero, dovendo garantire il generale principio della stabilità dei rapporti tra le parti, parrebbe, per assurdo, non più impugnabile alcun rifiuto di autotutela, atteso che, oltre a non poter sottoporre al giudice la fondatezza, nel merito, della pretesa impositiva, il contribuente non dovrebbe nemmeno proporre alcuna eccezione attinente la legittimità del

³⁸⁶ Sul punto, A. MARCHESELLI, *op. ult. cit.*, p. 912, precisa che l'interesse alla legalità dell'azione amministrativa va temperato con quello della certezza dei rapporti giuridici. Secondo l'autore, si tratterebbe di un giudizio di ponderazione nel quale *"su un piatto della bilancia andrebbe posto il vizio dell'atto e l'individuazione delle sue conseguenze, dall'altro il valore della certezza dei rapporti. L'esito di questa comparazione (...) non sarebbe stabilito a priori ma frutto di un complesso giudizio caso per caso"*.

³⁸⁷ Nell'ipotesi di autotutela avverso un provvedimento, il cui termine per impugnarlo non è ancora spirato, il contribuente mantiene la possibilità di tutelare il proprio diritto contro l'atto illegittimo, potendo ovviamente azionare il giudizio. Tuttavia, questa è la tipica situazione nella quale il silenzio e l'inerzia dell'amministrazione violano il principio del giusto procedimento di imposizione, atteso che detto contribuente, per riportare la propria situazione fiscale in conformità ai precetti di legge, è costretto ad adire l'autorità giurisdizionale, non avendo potuto risolvere la questione in sede amministrativa. Sicché, sovente, i giudizi di tal genere si concludono con la condanna alle spese di lite nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Sul punto, cfr. Cass. civ., sez. trib., sent., 5 febbraio 2002, n. 1547 in *Banca dati Pluris*.

procedimento amministrativo che ha condotto l'Ufficio ad astenersi dall'esercitare il potere di revisione del provvedimento emesso, visto che, come statuito dalla Corte costituzionale, per rimuovere un atto illegittimo rileva la sussistenza di un interesse generale che sia meritevole di tutela, più di quanto possa esserlo quello attinente alla stabilità dei rapporti tra le parti del rapporto d'imposta. Quindi, la difesa del contribuente diverrebbe pressoché difficile da azionare in concreto, perché, un conto è dimostrare il fatto che l'Ufficio abbia agito non in aderenza alla sua funzione giustiziale, altro discorso è, invece, dimostrare un interesse generale che sia "maggiormente" meritevole di tutela rispetto a quello della stabilità dei rapporti giuridici tra le parti del rapporto d'imposta.

Insomma, pare che con la sentenza n. 181 del 13 luglio 2017, la Corte costituzionale, nell'innalzare l'asticella per l'accesso alla tutela giurisdizionale dei diritti del contribuente, contro l'illegittimo uso della discrezionalità amministrativa in tema di revisione degli atti, abbia, forse inconsapevolmente, destituito l'autorità fiscale della sua funzione tipica, che è da sempre quella di agire secondo giustizia e, se del caso, correggere il proprio operato già in sede amministrativa, laddove detta azione risulti non aderente alla legge. Quindi, parrebbe non più sufficiente eccepire l'irrazionalità del silenzio o del diniego di autotutela reso dall'Ufficio, occorrerebbe invece dimostrare un superiore interesse che si collochi al di sopra, per meritevolezza, a quello della certezza dei rapporti tra fisco e contribuente.

Giungendo alle conclusioni della presenta analisi, si può affermare che l'autotutela è l'unica modalità con la quale il contribuente può ricevere dall'amministrazione finanziaria un ravvedimento dai propri errori, commessi nella emanazione di un provvedimento impositivo. Tuttavia, il soggetto passivo, ancora oggi, risulta sprovvisto di un adeguato meccanismo di tutela, perché, da una parte, come detto, il quadro normativo che istituisce l'istituto non prevede alcuna doverosità per l'amministrazione di revisionare gli atti emessi e, dall'altra parte, il diniego espresso o tacito non è equiparabile ad un provvedimento lesivo dei diritti

del contribuente autonomamente impugnabile avanti il giudice tributario³⁸⁸. Per di più, dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 181 del 2017, si potrà invocare la tutela giurisdizionale contro l'inerzia di revisione o contro il diniego espresso di autotutela solo e soltanto quando il contribuente sarà in grado di dimostrare, nel caso di specie, la sussistenza di un superiore interesse generale alla rimozione dell'atto illegittimo³⁸⁹, che non può consistere nella violazione della legalità tributaria desunta dalla permanenza del provvedimento che si chiede di ritirare³⁹⁰.

4. *L'interpello: un caso di partecipazione atipico*

Tra gli istituti partecipativi, a forte vocazione collaborativa, vi rientra anche l'interpello. In generale, gli ordinamenti tributari dei Paesi a c.d. economia occidentale prevedono la facoltà per il contribuente di prospettare preventivamente all'amministrazione finanziaria una specifica operazione e, preventivamente alla sua futura estrinsecazione, chiedere qual è il corretto regime fiscale applicabile³⁹¹.

³⁸⁸ Cfr. E. DE MITA, *Limitare l'autotutela dà spazio all'inerzia dell'Amministrazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 luglio 2017.

³⁸⁹ Osserva P. PIANTAVIGNA, *op. ult. cit.*, p. 98, che il silenzio riservato dall'amministrazione finanziaria all'istanza di autotutela resa dal contribuente equivale "ad un inadempimento del patto (tacito) di collaborazione che dovrebbe fondare i rapporti tra contribuente e Fisco".

³⁹⁰ In effetti, sorprende che la Corte costituzionale, chiamata a valutare la fondatezza costituzionale di un istituto di così ampia valenza generale qual è l'autotutela, si sia appuntata sull'irrelevanza, ai fini dell'annullamento del provvedimento, della violazione della legalità tributaria. La sentenza richiamata quasi nulla ha disposto in termini di diritti di difesa e di doveri di collaborazione e buona fede tra le parti del rapporto d'imposta, argomenti questi di notevole interesse funzionale e applicativo.

³⁹¹ La dottrina ha molto dibattuto intorno all'istituto dell'interpello. Con riferimento alle opere a cui si è fatto riferimento, si citano A. VIOTTO, *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, p. 881 ss.; G. GLENDI, *Disciplina dell'interpello*, in C. GLENDI – C. CONSOLO – A. CONTRINO (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, p. 89 ss.; M. GREGGI, *Il (nuovo) interpello nella gestione del rischio fiscale*, in AA.VV. (a cura di), *Atti del convegno, Per un nuovo ordinamento tributario*, vol. III, Genova, 2016, p. 165 ss.; E.M. BAGAROTTO, voce *Interpello e accordi amministrativi (Dir. trib.)*, in *Diritto on line*, 2013; F. FRATINI, *Gli interPELLI tributari tra doveri di collaborazione*

In particolare, con l'istanza di interpello, il contribuente avvia un procedimento attraverso il quale formula all'amministrazione finanziaria la richiesta di esprimere un parere sulla corretta individuazione della legge tributaria da applicare alla verifica di una fattispecie concreta. Dunque, il parere dell'Ufficio eviterebbe che, *a posteriori*, il contribuente possa subire delle conseguenze dall'errata applicazione della norma³⁹². In definitiva, con l'interpello il soggetto passivo può dialogare con l'autorità fiscale, prima che questi ponga in essere un'azione espressiva di capacità contributiva³⁹³.

Segnatamente, la crescita esponenziale delle norme tributarie, come riscontrato dalla dottrina negli ultimi anni³⁹⁴, ha inevitabilmente ampliato i contesti entro i quali il contribuente ha diritto di interloquire con l'amministrazione finanziaria, al fine di chiedere illustrazioni e pareri relativi ad un'operazione, un contratto o prima di effettuare una scelta interpretativa, con l'obiettivo di garantire

dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente, Bari, 2012, p. 52 ss.; F. PISTOLESI, *Gli interPELLI tributari*, Milano, 2007, p. 71 ss.; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., p. 211 ss.; ID., *L'interpello del contribuente*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 614 ss.; M. VERSIGLIONI, voce *Interpello (Dir. trib.)*, in S. CASSESE, *Dizionario di diritto pubblico*, cit., p. 3177; ID., *L'interpello nel diritto tributario. Contributo alla teoria generale dell'interpretazione amministrativa della norma tributaria*, Perugia, 2005, p. 36 ss.; M. MICCINESI, *L'interpello*, in G. MARONGIU (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, p. 96 ss.; F. CROVATO, *Il diritto d'interpello*, Roma, 2003, p. 21 ss.; M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, p. 219; G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 1408 ss.; A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della L. n. 413/1991 allo Statuto dei diritti dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 605 ss.; M. NUSSI, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1859.

³⁹² Per una compiuta ricostruzione dell'argomento, cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 396; ID., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 13 ss.

³⁹³ I profili ricostruttivi della funzione collaborativa dell'interpello sono stati da ultimo analizzati da R. ALFANO – C. VERRIGNI, *Gli interPELLI: evoluzione sistematica e trend legislativo italiano*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, I, p. 841 ss. Gli autori, esaminando la *ratio* dell'istituto, spiegano che essa va ravvisata nella possibilità del contribuente di conoscere preventivamente l'orientamento dell'amministrazione finanziaria, rendendo così il sistema più trasparente.

³⁹⁴ Per tutti, cfr. F. BOSELLO, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1080 ss.

un margine di certezza che la norma primaria non è più in grado di fornire all'interprete³⁹⁵.

Le considerazioni generali qui enunciate sono rinvenibile nell'attuale quadro normativo che disciplina l'istituto dell'interpello³⁹⁶. Analiticamente, il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, attuativo della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, ha riformato l'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, rubricato appunto "Diritto di interpello", ridisegnando le seguenti tipologie: l'interpello ordinario, distinguendo il carattere qualificatorio da quello interpretativo³⁹⁷; l'interpello probatorio; l'interpello anti-abuso³⁹⁸ e l'interpello disapplicativo di norme antielusive³⁹⁹.

Con essi devono essere considerati anche l'interpello internazionale o c.d. *ruling* di standard internazionale⁴⁰⁰, attualmente disciplinato dall'art. 31-ter, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600⁴⁰¹; l'interpello sui nuovi investimenti, introdotto dall'art.

³⁹⁵ Cfr. M. GREGGI, *op. ult. cit.*, p. 165.

³⁹⁶ Prima della riforma del 2015, l'istituto dell'interpello si articolava su due schemi. Uno schema ordinario, previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente, e uno schema preventivo, previsto dall'art. 37-bis, d.p.r. n. 600 del 1973 (interpello antielusivo) e dall'art. 8, d.l. 269 del 2003 (interpello di standard internazionale). Ricorrendo allo schema ordinario, il contribuente prospettava all'amministrazione tradizionali quesiti attinenti valutazioni di fatti economici (ad esempio, l'inerenza di un costo, la ragionevolezza della determinazione dei componenti reddituali infragruppo, ecc.) o quesiti aventi un profilo prettamente giuridico (interpretazione della legge obiettivamente incerta). Invece, con le forme di interpello preventivo, il contribuente prospettava all'amministrazione quesiti attinenti la valutazione di operazioni commerciali, contratti o altre scelte operative, al fine di chiedere un parere preventivo sulla ragionevolezza dell'interpretazione delle norme da applicare al caso concreto

³⁹⁷ Cfr. R. ALFANO – C. VERRIGNI, *Gli interpelli*, cit., p. 844.

³⁹⁸ Cfr. G. FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 299 ss. Per una ricostruzione storica dell'interpello antielusivo, cfr. M. MAURO, *L'efficacia dei pareri del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, p. 831 ss.

³⁹⁹ Cfr. P. TARIGO, *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 396 ss.

⁴⁰⁰ Per una ricostruzione dei principi dell'interpello internazionale, ancor prima della revisione intervenuta per via del d.lgs. n. 156 del 2015, cfr. A.M. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 488 ss; G. ZIZZO, *Diritto di interpello e ruling*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 136 ss.

⁴⁰¹ Nell'ambito del disegno di riforma previsto dalla legge delega 11 marzo 2014, n. 23, sono stati introdotti gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, istituto introdotto

2, d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147⁴⁰²; l'interpello c.d. abbreviato, introdotto nell'ambito del procedimento di adempimento collaborativo, istituito dal Titolo III del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e dal conseguente provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, n. 101573; infine, rientra tra le forme di interpello il c.d. *Cross Border Ruling* (CBR), noto in Italia come interpello IVA europeo, operativo in via sperimentale in quasi tutti i Paesi UE a far data dal 1° giugno 2013, il cui termine di scadenza è fissato il 30 settembre 2018, con possibilità di proroga⁴⁰³.

Unitamente all'attività pareristica, all'amministrazione finanziaria può essere formulata la richiesta di fornire una consulenza giuridica, la quale si sostanzia nell'esercizio di un'attività interpretativa della legge, finalizzata ad individuare il corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale e non particolare, come, invece, nel caso degli anzidetti interPELLI⁴⁰⁴.

Nello specifico, l'interpello ordinario, statuito dall'art. 11, comma 1, lett. a), dello Statuto del contribuente è finalizzato ad ottenere dall'amministrazione un parere in ordine all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione, nonché sulla

dall'art. 31-ter, D.P.R. n. 600 del 1973. Sul punto, cfr. M. GRANDINETTI, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 660 ss.; G. PIZZONIA, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale: opportunità e criticità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 491.

⁴⁰² Cfr. G. VANZ, *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 947 ss.

⁴⁰³ Cfr. R. ALFANO – C. VERRIGNI, *Gli interPELLI*, cit., p. 865 ss.; P. CENTORE, *Luci e ombre del "ruling" intra-europeo sull'IVA*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 598 ss. L'obiettivo del CBR è di sottoporre al giudizio delle amministrazioni fiscali dei vari Paesi membri UE, interessate da un'operazione transnazionale, il corretto utilizzo delle norme ad essa applicabili concretamente. Dunque, l'istanza deve prospettare una o più operazioni complesse, deve avere ad oggetto una fattispecie a carattere transfrontaliero che coinvolge due o più Stati membri partecipanti al progetto pilota.

⁴⁰⁴ L'attività di consulenza giuridica è regolamentata da documenti di prassi e non da specifiche leggi tributarie. Sul punto, si rinvia all'Agenzia delle entrate, circ. 5 agosto 2011, n. 42/E; Ministero delle finanze, circ. 18 maggio 2000, n. 99.

corretta qualificazione di fattispecie tributarie desumibili dal fatto, atto o negozio che il contribuente si accinge a porre in essere. Per cui, non sussisterà l'elemento della obiettiva incertezza e, dunque, detta istanza sarà dichiarata inammissibile, qualora l'amministrazione abbia già fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti, mediante altri documenti di prassi o nel caso in cui vi sia giurisprudenza consolidata afferente la fattispecie oggetto del quesito.

Con l'interpello probatorio, disciplinato dall'art. 11, comma 1, lett. b), dello Statuto, il contribuente chiede all'amministrazione di valutare l'idoneità delle condizioni richieste dalla legge per aderire ai specifici regimi tributari premiali previsti dall'ordinamento⁴⁰⁵.

La successiva lett. c) del comma 1 dell'art. 11 dello Statuto disciplina l'interpello anti-abuso⁴⁰⁶. Il contribuente può ricorrervi per ottenere il parere dell'amministrazione finanziaria in ordine all'applicazione, ad un caso concreto, della disciplina sull'abuso del diritto, stabilita dall'art. 10-bis, l. 27 luglio 2000, n. 212. Cioè, con tale istanza, il contribuente viene messo nelle condizioni di conoscere se, dall'eventuale realizzazione di un fatto, atto o negozio giuridico, potessero sorgere elementi costitutivi dell'abuso del diritto.

Infine, l'art. 11, comma 2, dello Statuto disciplina l'interpello per la disapplicazione delle norme antielusive⁴⁰⁷. Con tale istanza, si chiede all'autorità

⁴⁰⁵ Pur non avendo l'interpello probatorio carattere obbligatorio, come nella previgente disciplina, il contribuente è comunque tenuto a segnalare in dichiarazione di non averlo presentato o di averlo presentato senza aver ottenuto una risposta positiva, pena l'irrogazione delle sanzioni statuite dall'art. 8, commi 3-quater e 3-quinques, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

⁴⁰⁶ Per tutti, cfr. S. LOI, *Gli interpelli ordinario e disapplicativo, per l'abuso e le ipotesi di elusione, nel quadro della rinnovata disciplina dell'interpello*, in C. GLENDI – C. CONSOLO – A. CONTRINO (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, p. 77 ss. Per una ricostruzione storica dell'argomento, cfr. R. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 991 ss.

⁴⁰⁷ Ancor prima dell'emanazione del d.lgs. n. 156 del 2015, l'interpello disapplicativo ha sempre dato luogo a molteplici dibattiti, soprattutto con riferimento alle fattispecie antielusive attinenti alla disciplina delle società di comodo e di quelle non operative. Sul punto, cfr. F.A. CIMINO, *Disapplicazione normativa su società ed enti non operativi*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 749 ss.; L. TOSI, *Le società di comodo*, Padova, 2008, p. 10 ss.; F. PISTOLESI, *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Fisco*, 2007, p. 2995. Con riferimento ai

fiscale la disapplicazione di norme tributarie, che sono state istituite dall'ordinamento per contrastare comportamenti elusivi, volte a limitare generalmente deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive⁴⁰⁸. Per cui, con tale forma di interpello, il contribuente potrebbe dimostrare che, nella fattispecie concreta prospettata nell'istanza, gli effetti elusivi che la norma intende precludere non si verificano⁴⁰⁹.

Con riferimento alla procedura e agli effetti operativi degli interpelli statuari si deve subito specificare che solo l'interpello disapplicativo viene considerato obbligatorio per il contribuente, mentre per le altre forme è stata solo disciplinata la facoltà.

Un altro elemento da specificare è che l'istanza di parte deve essere preventiva, a pena di inammissibilità⁴¹⁰; nel senso che essa deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione della fattispecie oggetto di interpello. Dunque, l'istanza può essere

profili di autonoma impugnabilità del diniego all'interpello disapplicativo, vedi M. BASILAVECCHIA, *Impugnabilità dell'interpello disapplicativo (Dir. trib.)*, in *Diritto on line*, 2013.

⁴⁰⁸ A tale interpello vengono espressamente ricondotte le disposizioni relative ai limiti del riporto delle perdite di cui all'art. 84, TUIR, ai limiti al riporto delle perdite in caso di fusione di cui all'art. 173, comma 3, TUIR, nonché quelle finalizzate ad evitare l'arbitraggio tra i diversi regimi fiscali delle minusvalenze di cui all'art. 109, TUIR. Le ipotesi normative antielusive che possono formare oggetto di disapplicazione mediante interpello appartengono ad una vasta gamma di disposizioni, peraltro di incerta definizione. Cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 400.

⁴⁰⁹ L'individuazione dell'interpello volto alla disapplicazione di norme antielusive è indice che il legislatore prende in considerazione il fatto che le norme a contenuto antielusivo possono avere una formulazione imperfetta, suscettibile di trovare applicazione anche in ipotesi prive di effetti elusivi. Per cui, l'interpello disapplicativo è volto a ripristinare gli effetti tributari che la legge intendeva precludere, purché la realizzazione dell'operazione non faccia sorgere alcun pregiudizio per l'erario.

⁴¹⁰ Con riferimento al tema della inammissibilità dell'istanza di interpello, cfr. G. FRANSONI – F. COLI, *L'inammissibilità degli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1964 ss.; F. PISTOLESI, *Risposta ad interpello inammissibile e tutela dell'affidamento*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 715 ss.

presentata anche dopo la concretizzazione della fattispecie oggetto di domanda, ma prima che essa venga dichiarata all'amministrazione finanziaria⁴¹¹.

Un ulteriore profilo operativo riguarda l'oggetto dell'interpello. Come già accennato, il contribuente deve prospettare all'Ufficio la fattispecie concreta e personale, in relazione alla quale si chiede di sapere la giusta legge tributaria da applicare, avendo cura però di esporre chiaramente, all'interno dell'originaria istanza, la soluzione che egli ritiene applicabile. Sicché, non potranno formularsi interPELLI "astratti" o "generali", per i quali, dunque, varrà la declaratoria di inammissibilità.

La risposta dell'amministrazione interrogata deve avvenire entro il termine di novanta giorni, con riferimento all'interpello ordinario, o nel diverso termine di centoventi giorni, con riguardo alle altre forme statutarie di interpello. Nel caso in cui l'autorità finanziaria dovesse opporre il silenzio all'istanza del contribuente, esso equivale ad apporre l'assenso alla soluzione da quest'ultimo prospettata. Per cui, il decorso del termine di legge senza che l'Ufficio abbia fornito alcun riscontro alla domanda del contribuente designa la condivisione delle analisi e delle prospettazioni giuridiche eseguite dal contribuente⁴¹².

Tuttavia, il silenzio-assenso trova ostacolo nell'eventuale inammissibilità dell'istanza, la quale, come anticipato, può derivare, ad esempio, dall'insussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza. Il legislatore, comunque, non prevede alcun obbligo in capo all'amministrazione di comunicare al contribuente

⁴¹¹ Sul punto, M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali*, cit., p. 221, chiarisce che l'istanza di interpello può avere ad oggetto sia fattispecie non realizzate concretamente, sia fatti o atti già venuti ad esistenza, rispetto ai quali però non sono state ancora eseguite le formalità e gli adempimenti dichiarativi.

⁴¹² Facendo riferimento ai principi generali del diritto amministrativo, che, per certi versi e con i dovuti distinguo, possono essere trasposti nell'ambito del diritto tributario, si può affermare che con l'istituto del silenzio-assenso il legislatore ha inteso offrire una soluzione al problema dell'inerzia dell'amministrazione, ovvero, al problema della mancata adozione di un provvedimento relativo a procedimenti avviati ad istanza di parte. Sul punto si osservi l'art. 20, l. n. 241 del 1990, per il cui commento si rimanda a M. D'ORSOGNA – R. LOMBARDI, *Il silenzio assenso*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, cit., p. 966 ss.

l'inammissibilità della propria istanza, sicché esso, paradossalmente, potrebbe fare affidamento alla soluzione da lui prospettata, ritendendo che su di essa sia intervenuto il silenzio-assenso.

4.1. *La funzione giustiziale configurata dall'interpello*

L'istituto dell'interpello valorizza la situazione pretensiva del contribuente, che richiede all'amministrazione finanziaria un comportamento proattivo, "finalizzato a rimuovere un ostacolo, sia esso di natura interpretativa o applicativa di norma antielusiva"⁴¹³. Questo tratto permette di configurare nell'interpello un istituto a vocazione partecipativa, nel senso che il contribuente, mediante l'istanza, intrattiene con l'Ufficio una interlocuzione, dalla quale, come avanti spiegato, se ne ricava un'utilità per entrambe le parti del rapporto tributario, sia che dal confronto scaturisca una risposta qualificata sia che si perfezioni il quesito del privato mediante l'intervento del silenzio-assenso.

Benché l'impostazione prevalente della dottrina è quella di inquadrare l'istituto dell'interpello nel contesto dell'interpretazione della norma tributaria, tuttavia, significativi elementi della disciplina testé esaminata consentono di inserire tale forma di richiesta di parere tra gli istituti volti a favorire le forme di contatto tra amministrazione finanziaria e contribuente in sede amministrativa⁴¹⁴.

La dottrina italiana, intravedendo sempre più una matrice amministrativa del diritto tributario⁴¹⁵, scorge nell'interpello la concretizzazione del principio della

⁴¹³ Così M. GREGGI, *op. ult. cit.*, p. 167.

⁴¹⁴ Cfr. M. VERSIGLIONI, *L'interpello nel diritto tributario*, cit., p. 131; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., p. 506; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali*, cit., p. 212; A. GARCEA, *Spunti ricostruttivi in tema di interpello ordinario*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 483; ID., *La pretesa tributaria nella moderna dinamica impositiva*, Padova, 2003, p. 168 ss.

⁴¹⁵ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, cit., p. 155 ss.; L. TOSI, *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3119 ss.

tutela dell'affidamento, il cui raggiungimento è possibile solo tramite un procedimento a formazione progressiva. Difatti, la presentazione dell'istanza da parte del contribuente determina la verifica di tre distinti passaggi procedurali.

Come visto, dapprima, il contribuente prospetta all'amministrazione il caso concreto e il regime giuridico che egli ritiene applicabile.

Nel secondo passaggio, il procedimento di interpello potrebbe essere scandito da due diversi momenti, uno alternativo all'altro. Cioè, per un verso, l'autorità interrogata potrebbe eseguire l'analisi e, dunque, fornire il conseguente parere al richiedente; per l'altro verso, l'amministrazione potrebbe non attivarsi e, quindi, serbare il silenzio all'istanza del privato.

Da ultimo, a prescindere che sia stata data o meno una risposta all'interpello, il procedimento si conclude, in ogni caso, con la "preclusione" del fisco dal procedere al disconoscimento della fattispecie posta in essere dal contribuente. E cioè, l'Ufficio non potrà contestare la fattispecie realizzata dal contribuente qualora essa risulti conforme al parere reso dall'amministrazione, in caso di avvenuta risposta. Nello stesso senso, la medesima operazione non potrà essere accertata qualora risulti aderente alla formulazione prospettata dallo stesso contribuente tramite l'originaria istanza, sulla quale è intervenuto il silenzio-assenso dell'amministrazione finanziaria.

Dunque, la "preclusione" del fisco dal potere di rettificare l'operazione privata rappresenta la concreta attuazione del principio di tutela dell'affidamento⁴¹⁶; affidamento, questo, che il contribuente non può che riporre

⁴¹⁶ In tema di legittimo affidamento in ambito tributario, cfr. M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, cit., p. 219; ID., *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, cit., p. 2003, 1125; E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto*, cit., p. 114; A. MELONCELLI, *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 531 ss.; V. MASTROIACOVO, *Il principio di buona fede e di legittimo affidamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, cit., p. 374; D. PERUZZA, *Affidamento legittimo ed esigibilità del tributo*, cit., p. 273; P. ANTONINI, *Statuto del contribuente: tutela dell'affidamento subordinata all'onere di diligenza del contribuente*, in *Fisco*, 2018, p. 1470 ss.

nelle indicazioni rese dall'amministrazione finanziaria, le quali risultano vincolanti solo per l'amministrazione che le ha emesse, ma non per il contribuente, il quale potrà comunque decidere di non conformarsi né al parere e né, astrattamente, alla sua originaria convinzione cristallizzata dal silenzio-assenso. Insomma, il comportamento tenuto dall'Ufficio (risposta o silenzio), che segue all'istanza di interpello, renderebbe più sicuro, cioè non modificabile, il contesto giuridico entro il quale il contribuente si accinge ad operare⁴¹⁷.

Dunque, l'interpello presenta tutti i connotati tipici degli istituti per mezzo dei quali l'amministrazione finanziaria esprime la sua funzione giustiziale in sede amministrativa. Difatti, esercitare il diritto di interpello significa procedere alla realizzazione di un comportamento privato, la cui espressione di capacità contributiva è stata già esaminata dall'amministrazione finanziaria. Sicché, la risposta all'interpello o il silenzio-assenso che ne è conseguito cristallizzano la fattispecie entro un preciso quadro normativo, dal quale l'autorità fiscale non può discostarsi, se non nei casi in cui il contribuente, nell'attuare l'operazione, modifichi i caratteri originariamente indicati nell'istanza di interpello.

In definitiva, la "preclusione" del fisco dal potere di rettificare una specifica fattispecie, già realizzatasi in conformità ad una risposta pubblica o in conformità alle prospettazioni private sulle quali è intervenuto il silenzio-assenso, indica chiaramente l'inizio di un rapporto giuridico tra fisco e contribuente che si esplicherà in un quadro giuridico certo e non modificabile⁴¹⁸.

Quindi, la funzione giustiziale l'amministrazione non la esplica semplicemente con la risposta fornita all'istante e non si esaurisce con

⁴¹⁷ Cfr. N. SARTORI, *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 763 ss.

⁴¹⁸ L'orientamento che individua la *ratio* dell'interpello nell'esigenza di garanzia della certezza del diritto e di tutela della buona fede del contribuente è rinvenibile in R. ALFANO – C. VERRIGNI, *Gli interpelli*, cit., p. 859 ss.; A. GIORGIANNI, *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, p. 217 ss.; G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, cit., p. 1408 ss.

l'individuazione della giusta legge fiscale da applicare al caso concreto. Per cui, anche se, per tramite dell'interpello, le parti compongono le varie volontà e li conformano alla legge tributaria non significa "creare giustizia" in sede amministrativa.

La vera funzione giustiziale si raggiunge nel momento procedurale che segue l'interpello, cioè dopo la risposta all'istanza o dopo la formazione del silenzio-assenso. Infatti, dopo l'avvenuta risposta o dopo l'avvenuta formazione del silenzio-assenso diviene certo il quadro giuridico entro cui il contribuente e l'amministrazione finanziaria agiranno.

Dunque, riassumendo, con l'interpello si "fa" giustizia in sede amministrativa mediante la creazione di quella certezza dei rapporti fisco-contribuente, limitatamente al caso personale e concreto oggetto dell'istanza, la quale si sostanzia appunto nell'immodificabilità dell'interpretazione della legge da applicare.

5. Prime conclusioni

La funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria è sì il tema che ha pervaso questo capitolo attinente agli istituti giuridici partecipativi di matrice tributaria, però le osservazioni svolte devono essere necessariamente rielaborate sistematicamente, al fine di evitare la vaghezza cui detti argomenti si prestano.

Una ricostruzione sistematica e completa dell'argomento impone di dare risposta, ove possibile, a due distinti quesiti. In particolare, meriterebbero la giusta soluzione le seguenti domande: 1) qual è la definizione di funzione giustiziale e dov'è rinvenibile il quadro normativo di riferimento; 2) qual è e a chi si rivolge l'utilità della funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria.

La risposta alla prima domanda è chiaramente negativa. Nel nostro ordinamento, non esiste né una definizione di funzione giustiziale

dell'amministrazione e né, tantomeno, un tessuto legislativo che delinea precisamente il tema di indagine. Però, l'analisi della normativa e della giurisprudenza in materia di partecipazione del contribuente nei procedimenti condotti dall'autorità fiscale ha fatto emergere un quadro interpretativo univoco della funzione giustiziale.

Invero, il diritto di partecipazione del contribuente ai procedimenti amministrativi aventi natura tributaria risulterebbe una chiara attuazione di due principi di rango costituzionale, quali il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost. e il principio del buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione di cui all'art. 97 Cost.⁴¹⁹. Dall'attuazione di tali postulati, diverrebbe possibile per l'amministrazione finanziaria procedere alla giusta sacrificabilità della capacità contributiva espressa dall'obbligato (*ex art. 53, Cost.*).

Precisamente, nel diritto tributario, conformemente a quanto disposto dall'art. 13, comma 2, l. n. 241 del 1990, la partecipazione del contribuente all'attività procedimentale dell'amministrazione finanziaria non è esclusa, ma è limitata da specifiche disposizioni, le quali ammettono l'intervento dell'interessato se ciò non dovesse pregiudicare l'interesse pubblico alla sollecita e pronta riscossione delle imposte. Il restringimento del diritto partecipativo in ambito tributario risulta giustificato da due ragioni⁴²⁰. In primo luogo, un'eventuale partecipazione del soggetto passivo all'attività istruttoria del fisco potrebbe depotenziare l'azione repressiva dell'autorità tributaria, con grave pregiudizio per

⁴¹⁹ Cfr. G. CORSO, *Il principio di legalità*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, cit., p. 16. L'autore specifica, con dovizia di particolari storiografici, la relazione esistente fra la legge e il procedimento amministrativo generale. Precisamente, egli afferma che il potere legislativo è vincolato dall'ordinamento costituzionale, mentre l'esecutivo e la giurisdizione sono vincolati alla legge e al diritto. Dunque, il vincolo alla legge e al diritto comportano che l'amministrazione non può prendere alcuna misura che sia contraria alla legge. In definitiva, la relazione tra la legge e l'attività procedimentale dell'amministrazione si sostanzia nella "conformità" di quest'ultima alla prima. In materia di legalità tributaria, si rimanda a M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, cit., p. 11 ss., in particolare p. 15.

⁴²⁰ Cfr. A. ZITO – G. TINELLI, *L'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, cit., p. 681.

l'interesse erariale. In secondo luogo, l'ipotesi di un generale principio di partecipazione del contribuente all'attività di controllo fiscale potrebbe provocare un rallentamento dell'azione di accertamento dell'autorità finanziaria, tale da pregiudicare la pronta e sollecita riscossione dei tributi.

Invece, come detto, dopo la conclusione dell'istruttoria tributaria, la partecipazione del contribuente all'attività interna dell'ufficio rappresenta la piena manifestazione del diritto di difesa dell'interessato sottoposto a controllo, visto che, da una parte, la conoscenza di informazioni sfavorevoli a suo carico non lederebbero l'interesse erariale; anzi, il confronto tra le parti, dopo la conclusione della fase istruttoria, consentirebbe al fisco di affinare il quadro di informazioni che forma la base del procedimento di imposizione.

Tali principi di ordine generale, come osservato nel corso del capitolo, si manifestano nella loro concretezza tramite il contraddittorio endo-procedimentale, il diritto di accesso agli atti tributari, l'autotutela e l'interpello. Facendo ricorso a questi istituti, il contribuente è messo nelle condizioni di stimolare l'apertura di un momento procedurale volto al dialogo con l'amministrazione finanziaria.

Tuttavia, diversamente che dagli altri istituti, solo l'attivazione del contraddittorio endo-procedimentale⁴²¹, così come oggi inteso, presuppone che l'amministrazione finanziaria abbia già concluso una "embrionale" fase istruttoria, attinente alla fattispecie oggetto di dialogo. Invece, l'attuazione degli altri istituti, quali l'accesso agli atti, l'autotutela e l'interpello, come si è potuto constatare, sono potenzialmente funzionali ad avviare un procedimento collaborativo *ex novo*, nel senso che solo dopo l'istanza del privato l'Ufficio potrà operare un'analisi del caso prospettato dal contribuente.

⁴²¹ Le analisi in tema di contraddittorio e sua funzione collaborativa sono rinvenibili in G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., p. 61, il quale dispone che il procedimento di dialogo instaurato tra contribuente e amministrazione finanziaria è governato da regole di collaborazione e dai principi di buon andamento che presidiano l'istituto del contraddittorio, i cui effetti si esprimono anche al di fuori delle occasioni rigidamente formalizzate di contraddittorio procedimentale. Nella medesima direzione anche P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., p. 20.

Passando alla trattazione della seconda domanda, quella relativa all'utilità della funzione giustiziale e all'individuazione dei soggetti cui tale utilità potrebbe riferirsi, il discorso merita una più attenta meditazione.

Si è detto che il contribuente può ricevere giustizia, già in sede amministrativa, da parte dell'autorità finanziaria, se questi è messo nelle condizioni di integrare le informazioni che la parte pubblica si accinge ad elaborare in sede istruttoria. Dunque, verrà garantita giustizia al contribuente solo se l'istruttoria conterrà utilmente tutte le considerazioni fornite dal contribuente, prima che l'Ufficio completi la propria analisi interna ed emetta la propria determinazione⁴²².

Il termine "precauzione" è la parola chiave che identifica questa forma di interazione tra le parti del rapporto di imposta in sede istruttoria. Generalmente, agisce con precauzione colui che rischia di sbagliare. In questo senso, l'amministrazione finanziaria, in un momento procedimentale antecedente alla maturazione della propria determinazione finale, se interagisse con il contribuente affinerebbe le proprie informazioni per via delle considerazioni apportate dalla parte privata. Dunque, l'utilità della funzione giustiziale si sostanzierebbe nella riduzione considerevole del rischio di formulare una determinazione pubblica non conforme alla reale capacità contributiva dell'obbligato.

Questa forma di agire pubblico con modalità precauzionale proietta i propri vantaggi a favore sia dell'amministrazione finanziaria che del contribuente. La

⁴²² Obbligare l'amministrazione finanziaria a considerare le osservazioni fornite dal contribuente in sede istruttoria spinge il sistema tributario verso il rispetto del principio di semplificazione amministrativa, da una parte, e del principio del buon andamento, dall'altra. Ciò perché, assorbire nell'istruttoria le argomentazioni del privato necessariamente semplifica e agevola l'indirizzo dei successivi passaggi procedurali che la finanza dovrà seguire una volta completata l'istruttoria. Per altro verso, ascoltare il contribuente in sede amministrativa permette, come detto, di meglio calibrare l'attività procedimentale dell'Ufficio orientando l'operato verso una direzione piuttosto che di un'altra. Ebbene, ciò non è altro che concreta manifestazione del principio del più corretto andamento della propria attività. In questi termini, cfr. A. MASSERA, *I criteri di economicità, efficacia ed efficienza*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, cit., p. 57 ss.

prima, agendo con precauzione, dilata il quadro informativo entro il quale maturare la propria convinzione sulla legalità del contribuente esaminato. Invece, il soggetto passivo, prendendo parte all'attività procedimentale condotta dal fisco, con tutte le limitazioni sopra descritte, vedrebbe assorbite le proprie considerazioni già nell'atto finale che chiude il procedimento di accertamento. Ciò equivale a dire che il suo diritto di difesa verrebbe prontamente garantito già in sede amministrativa, con l'ulteriore beneficio di evitare di adire l'autorità giurisdizionale per "ricevere" giustizia⁴²³.

⁴²³ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 19; M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia nel pensiero di Enrico Allorio*, cit., p. 831. La partecipazione del privato ai procedimenti condotti dall'amministrazione finanziaria assume una funzione servente, nel senso che il confronto tra le parti integrerebbe e completerebbe le informazioni. Attinenti il tema sul quale l'ufficio dovrà maturare la propria determinazione finale. Proprio nell'ambito tributario, non dovendo l'amministrazione finanziaria operare alcuna scelta, ma soltanto stabilire se sussistono o meno i presupposti indicati dalla legge per l'emissione di un provvedimento, questa si dovrebbe servire della partecipazione del contribuente per acquisire una migliore conoscenza della realtà oggetto di esamina fiscale.

CAPITOLO IV

NUOVE FORME DI DIALOGO PREVENTIVO TRA FISCO E IMPRESE

SOMMARIO: 1. La nuova sfida del sistema tributario italiano: la certezza del diritto nei rapporti tra fisco e imprese - 2. Gli accordi preventivi tra amministrazione finanziaria e imprese a vocazione internazionale - 3. L'interpello sui nuovi investimenti - 4. L'adempimento collaborativo. La versione italiana della *cooperative compliance* delle grandi imprese - 5. Profili critici dei modelli collaborativi.

1. La nuova sfida del sistema tributario italiano: la certezza del diritto nei rapporti tra fisco e imprese

Negli ultimi anni, ed in particolare per via della legge di delega fiscale del 11 marzo 2014, n. 23⁴²⁴, il legislatore italiano ha previsto specifici istituti tributari aventi l'obiettivo di rendere l'obbligazione tributaria più certa e stabile. Per cui, sono stati introdotti nell'ordinamento gli "*accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*", il c.d. "*interpello sui nuovi investimenti*" e, da ultimo, solo per i contribuenti di rilevanti dimensioni, è stato introdotto il c.d. "*adempimento collaborativo*". Tutti i regimi prevedono dei momenti procedurali partecipativi, che consentono al contribuente di dialogare con l'amministrazione finanziaria, prima che questi ponga in essere l'operazione economica e prima

⁴²⁴ Con la legge di delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23, il legislatore ha introdotto una serie di principi volti a rendere la *compliance fiscale* più agevole per i contribuenti e a creare un contesto fiscale sufficientemente certo. A tal fine, sono stati riordinati l'istituto dell'interpello (art. 7), la nozione di abuso del diritto ed elusione fiscale (art. 5), le procedure di monitoraggio e di erosione fiscale (art. 4); inoltre, si è cercato di razionalizzare il sistema delle agevolazioni tributarie (art. 7) e di revisionare l'imposizione sui redditi di impresa (artt. 11 e 12). Infine, si è messo definitivamente mano alla revisione del sistema sanzionatorio tributario amministrativo e penale (art. 8). Il denominatore comune di questi interventi, attuati mediante la pubblicazione di vari decreti legislativi, è stato quello di convincere il contribuente ad instaurare un dialogo preventivo con l'amministrazione finanziaria, evitando che le parti siano costrette a cooperare in una fase patologica del rapporto tributario.

ancora che egli dichiari gli effetti fiscali scaturenti dalla predetta operazione. Dunque, la previsione di un dialogo rafforzato tra fisco e contribuente crea un contesto fiscale trasparente e incentrato sulla reciproca cooperazione.

È stata l'OCSE a dare un primo significativo impulso agli Stati nell'introdurre strumenti di cooperazione tributaria rafforzata⁴²⁵, mediante la pubblicazione del rapporto sui diritti e sugli obblighi dei contribuenti del 25 maggio 1990⁴²⁶. Dopo una serie di interventi susseguitisi fino ai primi anni 2000⁴²⁷, l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico ha pubblicato nel 2013 le linee guida⁴²⁸ per consentire agli Stati di implementare concretamente un modello di cooperazione fiscale tra le parti del rapporto d'imposta⁴²⁹.

⁴²⁵ Cfr. OECD, *Taxpayers rights and obligation. A survey of the legal situation in OECD countries*, 1990. Sostanzialmente, con tale rapporto era stato messo in evidenza come le autorità fiscali dei Paesi OCSE concentrassero l'attenzione sui contribuenti a maggiore capacità contributiva avvalendosi, però, di procedure di accertamento e di controllo normalmente riservate ai contribuenti di dimensioni contenute. Ciò, secondo l'OCSE, rappresentava un'evidente criticità, atteso che le amministrazioni fiscali nazionali non erano in grado di contrastare rigorosamente l'evasione fiscale strutturata, con conseguente pregiudizio dell'interesse fiscale dei singoli Stati. Per certi versi, inoltre, le contestazioni fiscali, non precedute dalla partecipazione del contribuente alla fase istruttoria eseguita dall'autorità di controllo, avrebbero potuto compromettere la fiducia e la stabilità dei rapporti pubblici e privati coinvolti, con l'effetto di disincentivare gli investimenti privati e la crescita economica in detti paesi.

⁴²⁶ Le medesime osservazioni sono state ribadite, ancora dall'OCSE, con il rapporto annuale del 2008 (OECD, *Annual Report 2008, Guidelines for Multinational Enterprises*, 11 marzo 2009). Questo documento ha rimarcato la necessità di promuovere, negli ordinamenti tributari dei vari Stati, l'instaurazione di rapporti di collaborazione tra grandi contribuenti e amministrazioni finanziarie, comunemente definiti *enhanced relationship*.

⁴²⁷ Dopo il 1990 e prima degli interventi del 2013, l'OCSE ha pubblicato vari studi in materia di buona amministrazione finanziaria. Si rinvia al più significativo *paper* OECD, *Principles of Good Tax Administrative*, 25 giugno 1999.

⁴²⁸ Nel 2013, l'OCSE ha pubblicato il successivo rapporto denominato *Cooperative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*, per mezzo del quale sono stati approfonditi i concetti di "relazione rafforzata" e di "adempimento collaborativo".

⁴²⁹ Con riferimento ai temi dell'armonizzazione fiscale e europea, cfr. BORIA, *Diritto tributario europeo*³, cit., p. 217 ss.; SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto nell'integrazione europea*, cit., p. 67 ss.; PIERRO, *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, I, p. 449 ss.

Il suggerimento dell'OCSE può essere così sintetizzato: 1) le amministrazioni finanziarie dovrebbero impegnarsi a promuovere relazioni con i contribuenti improntate ai principi di collaborazione, correttezza e trasparenza; 2) le autorità di controllo, al fine di garantire un contesto fiscale certo ed (il più possibile) imm modificabile, dovrebbero collaborare con i contribuenti, soprattutto nei momenti antecedenti alle scadenze fiscali; 3) le determinazioni dell'amministrazione finanziaria, emerse durante la fase di dialogo preventivo con il contribuente, dovrebbero essere suggellate in accordi vincolanti, di modo che questi, uniformandosi all'indirizzo amministrativo, maturi quel grado di affidamento verso l'autorità di controllo, necessario a realizzare un rapporto collaborativo e duraturo nel tempo⁴³⁰.

Volgendo lo sguardo all'ordinamento tributario italiano, si rileva che, dal primo intervento dell'OCSE del 1990 alla pubblicazione dei decreti legislativi n. 128 del 2015, con il quale è stato istituito l'adempimento collaborativo, e n. 147 del 2015, con il quale sono stati istituiti l'accordo preventivo e l'interpello sui nuovi investimenti, sono trascorsi circa venticinque anni. Anche se in ritardo, la direzione imboccata dal legislatore italiano, tramite l'introduzione dei predetti regimi tributari, è quella di incentivare la partecipazione attiva del contribuente e, per l'effetto, moderare l'azione repressiva dell'amministrazione finanziaria. Così operando si dovrebbe assistere alla riduzione dell'evasione fiscale e alla progressiva diminuzione del contenzioso tra le parti. Invero, l'aspetto peculiare di questi istituti è rappresentato dal fatto che, con un carattere più marcato rispetto al passato, l'Agenzia delle entrate è chiamata a svolgere un ruolo di prim'ordine nell'attuazione del rapporto tributario, che consiste nell'accompagnare e guidare i contribuenti alla corretta autodeterminazione delle imposte⁴³¹.

⁴³⁰ Nel 2016, l'OCSE ha pubblicato le *Guidelines "Building better tax control framework"*, che prevedono un modello generale di controllo che le imprese dovrebbero adottare per monitorare i propri rischi fiscali (TCF-Tax Control Framework).

⁴³¹ L'ordinamento italiano ha introdotto i predetti istituti collaborativi anche come risposta all'operatività globalizzata delle imprese di grandi dimensioni operanti nello Stato. Detto in altri

Precisamente, tramite la “partecipazione” del contribuente a questo nuovo modo di concepire il controllo fiscale, si attua un vero confronto tra fisco e imprese. Il momento dialogico, che sorge ed esaurisce i suoi effetti all’interno della fase istruttoria, si sostanzia nella possibilità del contribuente di conoscere qual è l’indirizzo interpretativo dell’amministrazione finanziaria in ordine a specifici presupposti non ancora dichiarati. Così operando, l’autorità tributaria non dovrebbe “correggere” l’operato del contribuente mediante una successiva azione repressiva di accertamento, perché è stata anticipata temporalmente l’esamina dei casi dubbi che caratterizzano la fattispecie prima che il contribuente la realizzi⁴³².

Concretamente, sia l’accordo preventivo per le imprese con attività internazionale, sia l’interpello sui nuovi investimenti e sia l’adempimento collaborativo sono proiettati a garantire la certezza e la stabilità al rapporto tributario attraverso il conseguimento di un “*accordo*” tra fisco e impresa. Nella sostanza, a seguito dell’istanza da parte del contribuente che richiede di avviare uno dei tre regimi, l’amministrazione finanziaria esegue un’attività di tipo

termini, l’assenza di adeguate forme collaborative tra contribuenti e amministrazione finanziaria avrebbe condotto le imprese a migrare verso ordinamenti che offrivano già procedure di cooperazione rafforzata. In questi termini, cfr. L. SALVINI, *I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese*, in *Giur. comm.*, 2016, p. 144 ss.

⁴³² Gli istituti in parola possono essere attuati da contribuenti di grandi dimensioni e da imprese a vocazione internazionale. Tra esse si è da tempo sviluppato un nuovo orientamento volto al controllo del proprio rischio fiscale. Rischio fiscale inteso come la probabilità di subire un accertamento dovuto al non rispetto della normativa tributaria. Precisamente, le multinazionali stanno cambiando il modo di intendere la variabile fiscale: esse non sono più orientate alla massimizzazione dei benefici fiscali derivanti dall’utilizzo, alcune volte improprio, della normativa tributaria, ma iniziano ad orientare i propri sforzi interni verso il controllo e la riduzione dei rischi di mancato assolvimento degli obblighi tributari. Dunque, i nuovi sistemi di controllo interno consentono alle imprese di conoscere anticipatamente quali potrebbero essere le operazioni economiche o gli effetti giuridici di esse che potrebbero apparire non completamente conformi alla normativa tributaria. Quindi, appare oggi più agevole per le imprese di rilevanti dimensioni, dotati di strumenti di controllo del rischio fiscale interno, di conoscere anticipatamente le criticità fiscali di un’operazione prossima ad essere compiuta. Ne consegue che la mole di informazioni sensibili in possesso dell’impresa può essere condivisa con l’amministrazione finanziaria e posta alla base del confronto, per così ridurre considerevolmente il rischio fiscale dell’impresa. Gli aspetti giuridici del rischio fiscale delle imprese sono stati di recente osservati da G. MARINO, *Corporate Tax Governance*, Milano, 2018, p. 6 ss.

ricognitivo della fattispecie imponibile in procinto di essere realizzata dal contribuente. È comune ai tre istituti la funzione del contraddittorio come momento di ricostruzione consensuale dei futuri fatti imponibili. Quindi, l'originaria incertezza del contribuente intorno alla fattispecie di dubbia interpretazione si dissolve per via del confronto con l'autorità fiscale, la quale definisce, assieme al soggetto passivo, il quadro di regole che dovrà essere adottato in sede di realizzazione dell'operazione economica. Dunque, il fisco e il contribuente si accordano, in via preventiva rispetto alla trasmissione della dichiarazione dei redditi, sul contenuto qualitativo e quantitativo di elementi di difficile interpretazione o valutazione tributaria⁴³³.

Come si avrà modo di spiegare nel prosieguo, l'elemento di fondo che accomuna i tre istituti giuridici dell'accordo preventivo, dell'interpello sui nuovi investimenti e dell'adempimento collaborativo è la "preventività" del confronto tra amministrazione finanziaria e contribuente. Generalmente, con tale locuzione si intende affermare che il dialogo tra le parti non deve avvenire prima che l'impresa ponga in essere la fattispecie economica, bensì la "preventività" dell'interazione deve essere valutata in riferimento ai termini di presentazione della dichiarazione tributaria, nella quale devono confluire i risultati dell'operazione economica che ha formato oggetto di accordo preventivo, di interpello sui nuovi investimenti o di accordo nell'ambito della *cooperative compliance*. Per cui, il contribuente ben potrà implementare la predetta operazione

⁴³³ Si avrà modo di specificare in seguito che, nell'istituzione dei regolamenti attuativi dei regimi tributari dell'accordo preventivo, dell'interpello sui nuovi investimenti e dell'adempimento collaborativo, sia il legislatore che l'amministrazione finanziaria hanno chiaramente qualificato che le fattispecie giuridiche che hanno provocato forti tensioni tra le parti sono state le tematiche attinenti il *transfer pricing*, la stabile organizzazione, la *exit tax*, la localizzazione di unità operative presso ordinamenti aventi fiscalità privilegiata. Tutte tematiche che, come noto, si compongono di elementi valutativi non oggettivamente determinabili. Per cui, l'adesione delle imprese ai vari istituti, a seconda della relativa esigenza, consentirebbe di definire tali aspetti con l'autorità fiscale, mediante la sottoscrizione di un accordo o l'adesione ai pareri resi dall'amministrazione, prima che questi effetti fiscali desunti dalle operazioni economiche vengano inserite nella dichiarazione tributaria e trasmessa all'erario.

e, contestualmente o successivamente, proporre istanza per avviare uno dei tre regimi, purché la risposta dell'Ufficio o l'accordo raggiunto con esso deve pervenire o essere suggellato entro il termine di presentazione della prima dichiarazione fiscale conseguente all'implementazione dell'operazione economica⁴³⁴.

Invero, il legislatore, introducendo i suddetti regimi fiscali, segue la strada già intrapresa da altri ordinamenti, i quali hanno già da tempo codificato specifici procedimenti di cooperazione tra imprese e autorità tributarie. Oltre agli accorgimenti suggeriti dall'OCSE, i tre regimi italiani hanno preso spunto dall'*Horizontal Monitoring* istituito in Olanda, che consente alle parti di sottoscrivere un accordo preventivo sulla corretta interpretazione degli aspetti fiscali (giuridici e valutativi) ritenuti altamente incerti dall'impresa. La funzione dialogica dei tre regimi italiani collima pure con i principi del *Tax Compliance Risk Management Process Template*, attivo nel Regno Unito e finalizzato a permettere all'autorità fiscale e alle imprese di rilevanti dimensioni di collaborare insieme nella gestione del rischio fiscale (rischio di *non compliance*) del contribuente⁴³⁵.

Comunque, i recenti interventi normativi italiani, per certi versi innovativi rispetto ai regimi collaborativi vigenti negli altri ordinamenti, si sono resi necessari alla luce della forte mobilità dei fattori economici: senza tali regimi tributari l'Italia avrebbe severamente rischiato di perdere importanti complessi industriali, produttivi, commerciali e finanziari perché potenzialmente diretti in altri Paesi nei quali il rapporto fisco e contribuente è già da tempo improntato alla collaborazione

⁴³⁴ In questi termini, cfr. D. CONTE, *Dal confronto fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento tributario alla compliance*, cit., p. 140-141.

⁴³⁵ Per gli approfondimenti dei regimi stranieri a vocazione collaborativa, si rimanda a G. MARINO, *Corporate Tax Governance*, cit., p. 15 ss. L'autore analizza i vari modelli procedurali collaborativi dei vari ordinamenti diversi dall'Italia, incentrando l'osservazione esclusivamente sui temi attinenti la *cooperative compliance*.

reciproca e alla definizione preventiva degli aspetti fiscali di dubbia interpretazione⁴³⁶.

2. *Gli accordi preventivi tra amministrazione finanziaria e imprese a vocazione internazionale*

L'istituto dell'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale rappresenta l'evoluzione del previgente *ruling* internazionale, già disciplinato dall'art. 8, d.l. 30 settembre 2003, n. 269⁴³⁷. Nel recente passato, le imprese a vocazione internazionale presentavano istanza di interpello all'amministrazione finanziaria, chiedendo chiarimenti intorno ai temi del *transfer pricing*, della determinazione di dividendi, interessi e royalties e per la specificazione degli

⁴³⁶ La dottrina ha avuto modo di affermare che, per via della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, l'ordinamento tributario italiano ha dato avvio all'evoluzione del rapporto impositivo. Difatti, i nuovi istituti giuridici di collaborazione hanno promosso un sistema fiscale improntato sulla certezza del rapporto. Dunque, anche se non definitivamente, comunque si è dato inizio al passaggio dal controllo successivo del contribuente ad un confronto anticipato sulle fattispecie imponibili. Per cui, la precedente impostazione era quella di verificare l'esattezza dell'imposta dovuta dal contribuente in raffronto all'operazione economica posta in essere; mentre, la nuova tendenza è quella di consentire all'amministrazione finanziaria di esercitare i poteri istruttori di cui essa è dotata in un momento procedurale che precede la realizzazione della fattispecie economica, dal cui confronto possa emergere una chiarificazione degli aspetti critici di interpretazione. In argomento, cfr. A. VIOTTO, *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, cit., p. 689.

⁴³⁷ Il *ruling* internazionale è stato interessato da considerazioni critiche da parte della dottrina. Sul punto, cfr. L. TOSI, *Il ruling: tra natura negoziale e principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, p. 402. Considerata la normativa eccessivamente sintetica, la dottrina si è soprattutto concentrata sul profilo oggettivo dell'interpello internazionale, cioè si è interrogata su quali potessero essere i temi oggetto di quesito avanti l'amministrazione finanziaria. In particolare, questa particolare forma di interpello è stata sovente utilizzata per definire i profili giuridici e i requisiti dimensionali della stabile organizzazione. In questo senso, cfr. G. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 502. Sempre con riferimento ai profili oggettivi dell'istituto, altra parte della dottrina ha approfondito le tematiche attinenti la determinazione preventiva delle imposte dirette e indirette delle imprese svolgenti attività internazionale. In questi termini, vedi P. ADONNINO, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV, p. 67.

aspetti inerenti la stabile organizzazione⁴³⁸. Questa previgente forma di interpello internazionale conduceva l'amministrazione finanziaria e l'impresa a sottoscrivere un accordo che vincolava le parti sugli argomenti di fatto e di diritto concordati, per un periodo non inferiore a cinque anni (cioè per il periodo d'imposta in cui veniva sottoscritto l'accordo e per i quattro successivi), salvo che le circostanze originariamente presentate dall'impresa non fossero mutate. Dunque, per via del *ruling* internazionale, il contribuente poteva conoscere, in via preventiva, l'opinione dell'amministrazione finanziaria in relazione all'applicabilità delle disposizioni tributarie a fattispecie giuridiche non ordinarie⁴³⁹.

Il nuovo istituto dell'accordo preventivo non è altro che un perfezionamento del previgente *ruling* internazionale e la *ratio* dell'istituto non è mutata. Come il *ruling* internazionale, anche l'attuale istituto degli accordi preventivi per le imprese a vocazione internazionale permette alle parti del rapporto d'imposta di convenire preventivamente su aspetti giuridici e fattuali tecnicamente complessi, per così giungere verso un quadro di regole chiaro e condiviso entro cui l'impresa dovrà operare.

In particolare, mediante l'art. 1, comma 2, d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, è stato introdotto l'art. 31-ter, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, rubricato, appunto, "*Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*". L'entrata in vigore dell'istituto è stata subordinata all'emanazione del Provvedimento del Direttore

⁴³⁸ Per gli aspetti procedurali del *ruling* internazionale si rinvia a C. ROMANO, *Il ruling internazionale*, in F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, p. 1003.

⁴³⁹ Come rilevato da L. TOSI – A. TOMASSINI – R. LUPI, *Il ruling di standard internazionale*, in *Dialoghi trib.*, 2004, p. 489, con la disciplina stabilita dall'art. 8, d.l. 30 settembre 2003, n. 269 (convertita con modificazioni nella l. 24 novembre 2003, n. 326), istitutiva del *ruling* internazionale, il legislatore ha inteso attribuire una nuova opportunità ai contribuenti, prima non prevista, per farsi ascoltare dall'amministrazione finanziaria su temi dibattuti e controversi che hanno sempre necessitato di un forte grado di valutazione soggettiva, quali, fra i tanti, la determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo.

dell’Agenzia delle entrate, il quale è venuto in luce il 21 marzo 2016 per via della pubblicazione del Prov. n. 2016/42295⁴⁴⁰.

Come rilevato dalla dottrina, non è affatto un caso che il legislatore abbia deciso di inserire tale istituto nel *corpus* del titolo IV del decreto sull’accertamento dei redditi, che dispone in materia di accertamento e di controllo⁴⁴¹. La motivazione di tale scelta è stata resa pubblica dallo stesso legislatore con la Relazione illustrativa allo schema del decreto legislativo sull’internazionalizzazione delle imprese (d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147). In essa è stato precisato che “*la natura degli accordi preventivi sono forme di esercizio consensuale e condiviso dei poteri di competenza degli Uffici dell’Agenzia delle entrate*”. Dunque, l’accordo preventivo, statuito dall’art. 31-ter del d.p.r. n. 600 del 1973, limita e coordina i poteri istruttori e di controllo dell’amministrazione finanziaria sanciti dal successivo art. 32 del medesimo decreto⁴⁴².

⁴⁴⁰ Un primo commento intorno agli aspetti giuridici del nuovo istituto dell’accordo preventivo è stato fatto da G. PIZZONIA, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale: opportunità e criticità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, p. 491 ss., il quale ha evidenziato che il patto tra imprese internazionali e amministrazione finanziaria assume più una funzione “certatoria” (di certezza giuridica) che va ricercata tramite una consensualità tra le parti del rapporto d’imposta, piuttosto che tramite il miglioramento della qualità delle leggi tributarie.

⁴⁴¹ Osserva M. GRANDINETTI, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 660 ss., che la collocazione dell’istituto degli accordi preventivi tra le disposizioni che disciplinano i poteri degli uffici finanziari vorrebbe significare che l’amministrazione tributaria non è solo titolare di poteri investigativi, da attuare nei confronti dei contribuenti, ma ad essa sono stati attribuiti compiti di affiancamento e consulenza a favore del soggetto passivo.

⁴⁴² Osserva D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull’imponibile*, Milano, 2017, p. 126, che la scelta di collocare il predetto art. 31-ter tra le disposizioni in materia di accertamento e controllo rappresenterebbe il conseguimento dell’obiettivo che il legislatore si era prefissato già con la legge di delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23. Con tale disposizione il Parlamento delegante aveva chiesto al Governo delegato di fissare nuove regole che superino il “*controllo di tipo tradizionale (ex post) – sempre più considerato momento eventuale o addirittura patologico del rapporto con il contribuente – a favore di nuove forme di interlocuzione avanzata tese ad esplicitare (ex ante) la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi*”.

Possono accedervi le imprese residenti e le imprese non residenti che pongono in essere attività aventi un carattere internazionale. Il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate ha integrato la vaghezza del comma 1 dell’art. 31-ter, affermando che possono proporre istanza di accesso agli accordi preventivi le (1) imprese residenti che pongono in essere operazioni con società non residenti, (2) le imprese residenti che direttamente o indirettamente controllano o sono controllate da società non residenti, (3) le imprese residenti che abbiano corrisposto a (o ricevuto da) imprese non residenti dividendi, interessi e royalties o altri componenti reddituali e, infine, (4) le imprese residenti che svolgono all’estero la propria attività avvalendosi di stabili organizzazioni. Oltre alle imprese residenti, (5) anche le imprese non residenti possono accedere all’istituto degli accordi preventivi, purché operino nel territorio dello Stato tramite una stabile organizzazione o abbiano interesse di collocarvi nel territorio nazionale una stabile organizzazione⁴⁴³.

L’accordo preventivo tra imprese internazionali e fisco italiano può riguardare molteplici argomenti. L’art. 31-ter, in maniera non esaustiva, elenca quattro materie che possono formare oggetto di accordo. In primo luogo, le parti possono convenire sulla valutazione dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni infragruppo, in relazione alla disciplina del *transfer pricing* di cui all’art. 110, comma 7, del TUIR; in secondo luogo, le imprese possono convenire con l’amministrazione finanziaria il carico impositivo cui esse devono sottostare quando trasferiscono la residenza (trasferimento di residenza di complessi

⁴⁴³ L’accesso all’istituto degli accordi preventivi, come recita l’art. 31-ter, d.p.r. n. 600 del 1973, è riservato alle imprese con attività internazionale, dunque, a tutte quelle forme di imprese esercitate sia in forma individuale che collettiva, sia enti commerciali che enti non commerciali, purché tali soggetti, nello svolgimento della propria attività istituzionale, intrattengano rapporti con altri enti residenti o non residenti, il cui operato faccia emergere aspetti giuridici di transnazionalità. Come specifica M. GRANDINETTI, *op. cit.*, p. 668, per definire l’ambito soggettivo dell’accordo preventivo serve osservare non l’attività esercitata dall’impresa, sia essa internazionale o meno, ma l’oggetto del potenziale patto tra contribuente e fisco, nel senso che il tema oggetto dell’accordo dovrà interessare aspetti fiscali internazionali per essere condotto all’interno della disciplina in questione.

aziendali da o verso l'Italia ai sensi degli artt. 166 e 166-bis del TUIR); inoltre, come il previgente *ruling* internazionale, tramite gli accordi preventivi è possibile stabilire anticipatamente la sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, oppure, convenire i metodi di valutazione dell'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente e viceversa, come sancito dall'art. 162 del TUIR; infine, l'accordo può riguardare l'individuazione delle norme e dei metodi di determinazione dei valori che concernono l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties o altri componenti reddituali a favore di (o ricevuti da) soggetti non residenti⁴⁴⁴.

I temi che possono formare oggetto di accordi preventivi con l'amministrazione finanziaria possono riguardare sia questioni interpretative delle leggi tributarie (anche di origine convenzionale), sia profili strettamente valutativi o probatori (quale il caso del *transfer pricing* o della stabile organizzazione)⁴⁴⁵. Comunque, a prescindere dall'elenco enunciato dall'art. 31-ter citato, possono rientrare nell'ambito degli accordi preventivi tutti quegli aspetti che hanno un

⁴⁴⁴ Per una compiuta analisi degli aspetti transnazionali della fiscalità d'impresa, si osservi E. DELLA VALLE, *La nuova fiscalità cross-border per le imprese e gli investitori*, in *Fisco*, 2015, p. 1907.

⁴⁴⁵ Si discute in dottrina se, tra i temi oggetto di accordo preventivo, possono rientrarvi anche questioni attinenti non solo alle imposte dirette, ma anche alle imposte indirette, all'IVA in particolare, o, ad esempio, anche questioni attinenti all'IRAP. Con riferimento al precedente *ruling* internazionale, autorevoli commentatori avevano sottolineato l'impossibilità di far rientrare tra l'oggetto del previgente interpello internazionale temi attinenti all'imposta sul valore aggiunto. In questi termini si era espresso L. TOSI, *Il ruling: tra natura negoziale e principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., p. 501, il quale aveva sottolineato che la mancata estensione all'IVA riduceva la convenienza per le imprese a presentare questa forma di istanza di interpello. Invece, con riferimento all'attuale istituto dell'accordo preventivo, M. GRANDINETTI, *op. cit.*, p. 673, sottolinea che la comune qualificazione di una specifica fattispecie economica, fatta dal fisco e dall'impresa, sia con riferimento all'individuazione della specifica legge da applicare ad una fattispecie che in riferimento ai metodi di determinazione dei relativi valori, possono risultare argomentazioni che possono essere fatti valere sia ai fini delle imposte dirette che di quelle indirette.

carattere internazionale, che sorgono da transazioni o da attribuzioni di componenti reddituali che interessano imprese operanti in più di un ordinamento.

I profili procedurali dell'istituto sono stati dettati dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016, prot. n. 42295. Il primo aspetto peculiare della procedura degli accordi preventivi è la possibilità data al contribuente di avviare un'interlocuzione informale con l'amministrazione finanziaria, prima di presentare la vera e propria istanza di accordo preventivo. Questa fase, denominata *pre-filing*, consente alle imprese interessate di richiedere informazioni preliminari agli Uffici utile ad avviare le successive fasi di analisi della procedura⁴⁴⁶.

Andando nel particolare, il contribuente da avvio alla procedura mediante la presentazione di una specifica istanza, la quale, oltre a menzionare i dati identificativi del richiedente e del gruppo societario di appartenenza, deve dettagliatamente specificare l'oggetto del possibile accordo che l'impresa intende stipulare con l'amministrazione finanziaria. Dunque, a seconda dell'oggetto (stabile organizzazione, *transfer pricing*, *exit tax* o *entry tax*), il richiedente dovrà prospettare all'Ufficio il quadro normativo interessato dall'attività che l'impresa si accinge a svolgere, i metodi di valutazione adottati per la giusta misura dei valori economici e delle conseguenti imposte dovute per via della verifica dell'attività economica, nonché devono essere analiticamente enunciate nell'istanza le argomentazioni del richiedente che supportano la soluzione da egli prospettata per raggiungere l'accordo con il fisco. In definitiva, l'istanza deve essere munita di tutte le informazioni, giuridiche e valutative, affinché l'Ufficio

⁴⁴⁶ Osserva M. GRANDINETTI, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, cit., p. 676, che il *pre-filing* consente alle imprese di valutare anticipatamente la convenienza a presentare l'istanza e, nello stesso tempo, consente all'amministrazione finanziaria di indirizzare gli operatori economici verso una specifica direzione, piuttosto che un'altra, così da pervenire alla sottoscrizione dell'accordo preventivo.

possa avere un quadro completo per avviare la successiva fase istruttoria, che dovrebbe condurre alla stipula dell'accordo con l'impresa⁴⁴⁷.

Alla presentazione dell'istanza segue una fase di preliminare valutazione formale eseguita dall'amministrazione finanziaria, con la quale si verificano la completezza delle informazioni del richiedente e la presenza degli elementi informativi essenziali della fattispecie economica che il contribuente si avvia ad attuare. In caso di improcedibilità, l'Ufficio invita il contribuente ad integrare l'istanza entro trenta giorni dalla comunicazione⁴⁴⁸. Tuttavia, l'amministrazione dichiarerà l'inammissibilità dell'istanza qualora decorra inutilmente il predetto termine di trenta giorni, oppure, qualora la documentazione integrativa risulti ancora insufficiente e inidonea ad integrare le informazioni ritenute mancanti dall'autorità fiscale⁴⁴⁹.

L'istanza ritenuta ammissibile consente l'avvio della procedura. Essa prevede l'obbligatoria instaurazione del contraddittorio tra contribuente-richiedente e amministrazione finanziaria. Visto lo spirito consensualistico

⁴⁴⁷ Osserva D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, cit., p. 133, che la richiesta di accordo, contenuta in seno all'istanza di accesso al regime, deve risultare adeguatamente motivata dall'impresa internazionale. Dunque, è onere del richiedente fornire all'autorità interrogata tutte le informazioni concernenti la fattispecie economica che non si è ancora verificata o che, se si fosse già verificata, non risulti ancora dichiarata all'amministrazione finanziaria. Oltre alla completa narrazione dei passaggi giuridici che compongono o comporranno la fattispecie economica, il contribuente deve individuare il quadro di regole che vengono in rilievo e deve fornire l'interpretazione che di esse intende dare. In questi termini devono essere interpretati gli artt. 4, 5 e 7 del Provvedimento direttoriale del 21 marzo 2016, prot. n. 42295.

⁴⁴⁸ Per le considerazioni procedurali, conseguenti all'inammissibilità dell'istanza di interpello, cfr. G. FRANSONI – F. COLI, *L'inammissibilità degli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1965 ss.

⁴⁴⁹ In linea di principio, la comunicazione di inammissibilità dell'istanza di accordo preventivo presentata dall'impresa operante in ambito internazionale non è un provvedimento autonomamente impugnabile avanti la giurisdizione tributaria, visto che il rigetto della domanda non pregiudica alcun diritto del contribuente e non lede la sfera giuridica dell'istante. La dichiarazione di inammissibilità dell'istanza non preclude al contribuente di presentare un'ulteriore istanza all'amministrazione finanziaria per accedere all'istituto dell'accordo preventivo. In questi termini, cfr. G. PIZZONIA, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale: opportunità e criticità*, cit., p. 508.

dell'istituto, il confronto preventivo tra le parti non è orientato a garantire il diritto di difesa del contribuente, ma piuttosto questa forma di contraddittorio è ritenuta indispensabile per colmare e completare le informazioni giuridiche ed economiche enunciate dal contribuente nell'originaria istanza. Siamo di fronte ad una interlocuzione qualificata che consente, per un verso, alla parte pubblica di conoscere le modalità di determinazione dei valori economici riguardanti il contribuente e, dunque, di esercitare un adeguato potere impositivo nei suoi confronti; per l'altro verso, l'interlocuzione con l'Ufficio permette al contribuente di eliminare, o quantomeno ridurre, gli aspetti di perplessità che caratterizzano le fattispecie economiche che l'impresa si accinge ad implementare. L'aspetto essenziale di questa fase istruttoria, che dovrebbe condurre alla sottoscrizione dell'accordo, è la possibilità dell'Ufficio di accedere presso i locali dell'impresa al fine di prendere diretta cognizione di elementi funzionali ai fini istruttori⁴⁵⁰.

Entro il termine di centottanta giorni dalla presentazione dell'istanza da parte del contribuente, l'istruttoria eseguita dall'Agenzia delle entrate può concludersi con la sottoscrizione dell'accordo, oppure, con il mancato raggiungimento di esso⁴⁵¹. In questo secondo caso, l'amministrazione finanziaria redige uno specifico

⁴⁵⁰ Come sottolinea D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, cit., p. 137, nel procedimento di accordo preventivo, il contraddittorio è l'elemento essenziale che conduce le parti a sottoscrivere un accordo immodificabile, che rende certo il rapporto d'imposto i cui elementi vengono predeterminati in sede istruttoria. Il confronto tra fisco e impresa internazionale, anche tramite l'accesso presso i locali di quest'ultima, caratterizza l'istituto dell'accordo preventivo e lo differenzia dall'interpello, atteso che la convinzione dell'amministrazione finanziaria viene maturando nel corso della procedura interlocutoria e non si fonda solo tramite gli elementi presenti nell'istanza presentata dal contribuente. Invece, come noto, con l'istanza di interpello, il contribuente invita l'amministrazione finanziaria a formulare una specifica risposta sulla base di elementi e precisazioni contenute nell'originaria istanza. In argomento, M. GRANDINETTI, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, cit., p. 675, ha sottolineato che il vincolo che si instaura tra le parti del rapporto d'imposta tramite l'interpello è unilaterale, mentre quello che viene ad instaurarsi per via della sottoscrizione dell'accordo preventivo è di tipo bilaterale, proprio perché i contenuti dell'accordo vengono maturati anche grazie alla presenza delle osservazioni apportate dalla parte privata.

⁴⁵¹ Gli artt. 2.8 e 5 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prevede una specifica procedura per la valutazione preventiva dei requisiti che configurano o meno l'esistenza

processo verbale di constatazione, all'interno del quale vengono motivate le ragioni che hanno condotto la parte pubblica a non sottoscrivere l'accordo preventivo nei termini suggeriti dal contribuente tramite l'istanza⁴⁵².

L'eventuale raggiungimento dell'accordo consente alle parti, come detto in premessa, di individuare, prima che l'operazione economica venga posta in essere dal contribuente, quale sarà il quadro normativo di riferimento, come dette norme dovranno essere interpretate e quali risvolti impositivi discenderanno in capo al contribuente. Per cui, l'accordo conduce impresa e fisco a creare un contesto fiscale certo e immodificabile, riducendo sensibilmente o, addirittura, eliminando la possibilità di future contestazioni.

L'accordo vincola le parti per cinque periodi d'imposta, cioè per l'anno in cui si procede alla sottoscrizione e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo che non mutino le circostanze di fatto e di diritto che hanno portato alla conclusione del patto tributario. Il legislatore ha previsto che gli effetti dell'accordo possono essere retrodatati (c.d. effetto *roll-back*) al ricorrere di due circostanze. In primo luogo, il contribuente, per gli anni d'imposta precedenti alla

di una stabile organizzazione. In particolare, è stato previsto lo sdoppiamento dell'istruttoria: dapprima, l'Ufficio procede ad un controllo meramente documentale fornito dal contribuente; successivamente, la medesima autorità procede ad un controllo operativo-fattuale. Per entrambe le fasi istruttorie l'amministrazione finanziaria redige uno specifico processo verbale di constatazione, i cui contenuti verranno richiamati nell'eventuale accordo sottoscritto dalle parti. Questo sdoppiamento dei controlli consente all'amministrazione finanziaria, in un primo momento, di individuare dettagliatamente l'ambiente operativo dell'impresa nell'altro ordinamento (ad esempio, capire come un'impresa non residente opera all'interno dell'ordinamento) e, in un secondo momento, verificare le condizioni dimensionali e valutative che hanno portato o meno all'individuazione della stabile organizzazione.

⁴⁵² Come ha osservato la dottrina, il verbale emesso dall'Agenzia delle entrate, mediante il quale viene fatto constatare al contribuente il mancato raggiungimento dell'accordo non è un atto autonomamente impugnabile avanti l'autorità giurisdizionale tributaria. Ciò perché colliderebbe con lo spirito collaborativo dell'istituto degli accordi preventivi per le imprese internazionali. Inoltre, l'impugnazione del verbale in parola non consentirebbe al contribuente di chiedere al giudice tributario il ripristino di alcun diritto o aspettativa negata dall'amministrazione. In questi termini, cfr. D. CONTE, *op. cit.*, p. 136. In senso opposto, cioè per l'autonoma impugnabilità del verbale, si osservi E. DELLA VALLE, *Impugnabile il verbale di mancato accordo*, in *Il Sole 24 Ore* del 16 marzo 2016.

sottoscrizione dell'accordo potrà farne valere gli effetti purché proceda ad uniformare il proprio comportamento fiscale ai contenuti dell'accordo, mediante ravvedimento operoso o mediante dichiarazioni integrative volte a correggere le precedenti dichiarazioni già trasmesse all'amministrazione finanziaria. In secondo luogo, detti effetti possono godere di una efficacia retroattiva qualora l'accordo stipulato in Italia sia conseguenza di altri accordi conclusi con autorità fiscali di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni⁴⁵³. Nel primo caso, la retroattività degli effetti dell'accordo dipende dalla richiesta fatta dal contribuente; invece, nella seconda ipotesi, la retroattività degli effetti dell'accordo opera automaticamente, purché l'accordo italiano recepisca i contenuti dell'accordo concluso con le altre autorità tributarie straniere⁴⁵⁴.

Ovviamente, la sottoscrizione dell'accordo comporta il sorgere del vincolo, per entrambe le parti, di adottare un comportamento fiscale aderente ai contenuti del patto. Dunque, dal lato dell'impresa internazionale, questi dovrà auspicabilmente dichiarare al fisco le fattispecie impositive nei valori preventivamente concordati e, dal lato dell'amministrazione finanziaria, come espressamente sancito dal comma 5 dell'art. 31-ter richiamato, questa dovrà

⁴⁵³ Per una compiuta analisi dei temi concernenti la risoluzione amichevole delle controversie tributarie internazionali tra contribuente e autorità fiscali di più ordinamenti si rinvia a M. TRIVELLIN, *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, Torino, 2018, p. 66.

⁴⁵⁴ La soluzione di retrodatare gli effetti dell'accordo preventivo recepisce *best practice* in uso negli ordinamenti aderenti all'OCSE. Sicché, gli accordi siglati tra imprese e amministrazioni finanziarie di altri Paesi possono avere diretta efficacia anche negli altri ordinamenti in cui la medesima impresa si trova ad operare e, cosa ancora più importante, con effetti decorrenti dall'anno d'imposta in cui è stato siglato il precedente accordo con altro e diverso Stato. L'effetto della retrodatazione degli effetti dell'intesa raggiunta in altro ordinamento si accompagna anche all'ulteriore prassi di rendere indenne da sanzioni amministrative le imprese che abbiano agito in uno specifico ordinamento in conformità ad accordi siglati con amministrazioni finanziarie di altri ordinamenti. In questo senso si osservino le considerazioni, anche se non recenti, di G. ZIZZO, *Diritto d'interpello e ruling*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. 139.

astenersi dall'esercitare i poteri istruttori sanciti dall'art. 32 del decreto sull'accertamento, lungo tutto il periodo di vigenza dell'accordo⁴⁵⁵.

L'accordo raggiunto tra fisco e impresa internazionale può dissolversi per tre ordini di ragioni: 1) qualora l'amministrazione finanziaria, durante la fase di controllo dell'accordo in essere, riscontri che le circostanze di diritto e di fatto che avevano dato luogo al patto sono significativamente mutate; 2) qualora, in vigenza del patto, si verificano episodi di inosservanza dei termini dell'accordo tali da produrre effetti incompatibili con le finalità dell'accordo stesso; 3) il contribuente assuma un comportamento non collaborativo e/o non trasparente nei confronti dell'Agenzia delle entrate, tale da non permettere all'Ufficio di constatare con efficacia il rispetto dell'accordo da parte dell'impresa. In tutte e tre le circostanze, l'amministrazione finanziaria comunica preventivamente all'impresa le considerazioni evidenziate, invitandola in contraddittorio e intimando di apportare correzioni o modifiche entro e non oltre il termine di trenta giorni⁴⁵⁶. Nel caso in cui il contribuente non dovesse dar seguito all'invito ricevuto dall'Ufficio, l'accordo perde di efficacia. In questo caso, l'Agenzia delle entrate emette un provvedimento adeguatamente motivato⁴⁵⁷.

⁴⁵⁵ Il comma 5 dell'art. 31-ter specifica che, in vigenza dell'accordo, l'amministrazione finanziaria deve astenersi dall'esercitare i poteri di controllo sanciti dall'art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973. Tuttavia, il Provvedimento direttoriale del 21 marzo 2016 ha chiarito che i poteri di controllo possono essere adeguatamente esplicitati dall'Ufficio, nei confronti dell'impresa internazionale con la quale è stato già sottoscritto l'accordo preventivo, purché attengano a questioni e ad argomenti non coinvolti dal patto. Per di più, specifica il Provvedimento direttoriale, i predetti poteri istruttori devono essere utilizzati dall'amministrazione finanziaria per poter verificare la permanenza delle circostanze di fatto e di diritto sulle quali si è formato il consenso. In questo senso deve essere osservato l'art. 7 del Provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016, prot. n. 42295.

⁴⁵⁶ Cfr. D. CONTE, *op. ult. cit.*, p. 147.

⁴⁵⁷ Il provvedimento motivato emesso dall'amministrazione finanziaria per formalizzare la revoca dell'accordo preventivo si ritiene essere un provvedimento autonomamente impugnabile, perché equiparabile ad un provvedimento di diniego-revoca di agevolazioni e benefici. Così D. CONTE, *op. cit.*, p. 147.

Concludendo, l'istituto dell'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale rientra in quella rinnovata logica del "*fisco-amico*"⁴⁵⁸. La *ratio* del patto tra fisco e contribuente è quella di giungere alla certezza del quadro normativo entro cui le imprese svolgeranno le attività imprenditoriali. La certezza, sia bene inteso, verte sulla univoca individuazione delle norme tributarie e sulla univoca interpretazione delle stesse. Come è noto, le leggi fiscali in materia di *transfer pricing*, stabile organizzazione, *exit tax*, *entry tax* o, infine, quelle concernenti la determinazione dei valori di dividendi, interessi e royalties, per definizione complesse, sono sempre state caratterizzate da una forte concentrazione di contestazioni fiscali. Sicché, tramite l'accordo, l'ordinamento tributario tende ad eliminare ipotesi di futuri contenziosi e, nello stesso tempo, stimola i privati verso l'emersione spontanea delle basi imponibili⁴⁵⁹.

In questo contesto, l'intesa raggiunta tra l'impresa internazionale e l'amministrazione finanziaria non è altro che la risultante di un procedimento amministrativo partecipato dal contribuente. Tramite l'interlocuzione preventiva sugli aspetti che caratterizzano la fattispecie non ancora realizzata o non ancora dichiarata dal contribuente, le parti mettono in rilievo degli atti e delle operazioni

⁴⁵⁸ È ormai di uso comune la locuzione "*fisco-amico*", non solo in ambito giornalistico o professionale, ma anche in quello accademico, con ciò intendendo quel cambio di concezione maturato negli ultimi tempi dall'amministrazione finanziaria nel percepire il contribuente non più come il soggetto passivo da accertare, ma come quel soggetto che va guidato e condotto al rispetto delle regole fiscali, già prefissate dall'ordinamento. Dunque, con tale locuzione si è spesso inteso attribuire all'amministrazione finanziaria l'onere di prestare consulenza al contribuente richiedente, oppure, talvolta, si intende con termine "*fisco-amico*", il nuovo impegno dell'autorità fiscale di interloquire con l'impresa preventivamente a che questa ponga in essere qualche operazione fiscalmente rilevante. Per una compiuta esamina del tema e dei concetti che ruotano intorno alla predetta locuzione di "*fisco-amico*" si rinvia a A. GIOVANNINI, *Il Re fisco e nudo*, Milano, 2016, p. 11 ss.; ID., *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 13 ss.

⁴⁵⁹ Ancora una volta, parlando di interlocuzioni avanzate tra amministrazione finanziaria e contribuente, ci si riferisce a quel momento partecipativo che le parti del rapporto d'imposta intrattengono affinché esse, vicendevolmente, colmino le lacune informative che caratterizzano la fattispecie che l'impresa internazionale si sta accingendo ad implementare concretamente. Sul punto, si rinvia ancora una volta a M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., p. 9.

di ricerca, di indagine, di verifica, di dialogo e di confronto assolutamente informali, il cui unico obiettivo è quello di analizzare le concrete modalità di come l'operazione economica transnazionale si dovrà estrinsecare. In definitiva, questa forma di procedimento amministrativo, che conduce alla stipulazione dell'accordo preventivo, è orientata a far emergere la realtà sostanziale dei fatti impositivi rilevanti, tralasciando le consuete formalità che, in passato, avevano accompagnato i momenti di incontro tra fisco e soggetto passivo⁴⁶⁰.

3. *L'interpello sui nuovi investimenti*

La recente introduzione dell'interpello sui nuovi investimenti testimonia il cambio di tendenza del legislatore tributario nel voler rendere più attrattivo l'ordinamento fiscale dell'Italia nei confronti degli investitori sia interni che esteri⁴⁶¹. Sostanzialmente, come si evince dalla sua denominazione, questa forma di interpello è stata introdotta per permettere all'investitore di avere certezza sul regime fiscale da applicare all'investimento che si vuole implementare nel

⁴⁶⁰ In questo senso, cfr. L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, cit., p. 13. L'autore sottolinea che la funzione della partecipazione collaborativa, contrapposta a quella difensiva, presuppone che il dialogo che le parti devono intrattenere deve essere svolto con lo scopo di ricercare ed individuare tutti gli elementi di fatto e di diritto tali da rendere agevole all'amministrazione finanziaria la maturazione di quella determinazione che appaia la più aderente all'interesse pubblico da perseguire. In questi termini anche M.T. MOSCATELLI, *La discrezionalità nell'accertamento tributario e la tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1117 ss.

⁴⁶¹ Tra i primi autorevoli commentatori dell'istituto, G. VANZ, *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 947, ha sottolineato che il nuovo interpello si prefigge due ampi obiettivi ordinamentali, uno conseguente all'altro. L'istanza di interpello sui nuovi investimenti si preoccupa di fornire certezza al contribuente in ordine al quadro di regole fiscali che generalmente vengono in rilievo a seguito di un importante investimento (non inferiore a trenta milioni di euro). Tale certezza, inevitabilmente, provoca il desiderato effetto di favorire la crescita economica e occupazionale dello Stato.

territorio italiano⁴⁶². L'amministrazione finanziaria, difatti, è chiamata a formulare la propria risposta, entro il termine di centoventi giorni, prorogabile di ulteriori novanta, a fronte di un investimento economico del contribuente non inferiore a trenta milioni di euro, il cui riflesso positivo riguardi l'incremento dell'occupazione⁴⁶³.

Osservando le disposizioni che lo hanno istituito, quali l'art. 2, d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 e il d.m. 29 aprile 2016, poi integrato dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato il 20 maggio 2016, n. 77220, da ultimo spiegato con la Circolare del 1° giugno 2016, n. 25/E, si evince che l'interpello sui nuovi investimenti non è una nuova tipologia di interpello, che si aggiunge a quelle già previste dall'ordinamento (interpello ordinario, probatorio, antiabuso e disapplicativo). Invero, l'interpello sui nuovi investimenti può racchiudere in sé, cioè in un'unica istanza, tutte le forme di interpello attualmente previste dalla legislazione tributaria⁴⁶⁴. Quindi, con la presentazione di esso, il contribuente-investitore può formulare all'amministrazione finanziaria sia quesiti che generalmente andrebbero proposti con l'interpello ordinario, sia quesiti attinenti i temi dell'abuso del diritto o, congiuntamente, quesiti aventi ad oggetto

⁴⁶² Come ha rilevato F. PISTOLESI, *L'interpello sui nuovi investimenti*, in *iltributario.it* del 3 maggio 2018, la nuova forma di richiesta di pareri, attivabile dai privati avanti l'Agenzia delle entrate a decorrere dal 20 maggio 2016, interessa iniziative imprenditoriali il cui valore complessivo è pari circa a sei miliardi di euro ed il cui effetto occupazionale coinvolge circa ottantamila nuovi posti di lavoro.

⁴⁶³ Osserva D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, cit. p. 148 ss., che la particolare forma di interpello, benché utilizzabile da una platea molto ristretta di contribuenti, per via della barriera all'ingresso data dalla soglia minima dell'investimento non inferiore a trenta milioni di euro, assolve alla duplice funzione di orientare il contribuente alla certezza del diritto e promuovere la crescita degli investimenti nel Paese. In particolare, è da sempre l'esigenza dei grandi gruppi imprenditoriali avere un quadro di regole fiscali preventivamente esaminati e giudicati adeguati dal fisco, prima dell'implementazione dell'investimento.

⁴⁶⁴ L'interpello sui nuovi investimenti, racchiudendo in sé le diverse forme di interpello già previste dall'art. 11 dello Statuto dei contribuenti, assolve ad una funzione "catalizzatrice" delle diverse domande proponibile all'amministrazione finanziaria. Per una prima osservazione dei temi in questione, cfr. G. VANZ, *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, cit., p. 947 ss.

la richiesta di disapplicazioni di norme antielusive. Per cui, il contribuente, presentando il proprio piano di investimento all'amministrazione finanziaria, può chiedere di conoscere quale sarà l'effetto fiscale da esso scaturente mediante la formulazione di più quesiti⁴⁶⁵.

Un elemento di novità che contraddistingue l'interpello sui nuovi investimenti, rispetto alle altre previgenti forme di *ruling*, è rappresentato dalla possibilità per le parti del rapporto tributario di instaurare un dialogo prima che l'Agenzia delle entrate formuli il parere. Ovviamente, lo scopo dell'interlocuzione è quello di permettere all'amministrazione di reperire elementi informativi utili, nuovi rispetto a quelli già presenti nell'originaria istanza. Un ulteriore aspetto innovativo, che si affianca a quello appena enunciato, è che tramite la presentazione dell'interpello sui nuovi investimenti, il contribuente può direttamente accedere al c.d. "*regime dell'adempimento collaborativo*", prescindendo dal raggiungimento dei requisiti dimensionali statuiti dal Titolo III del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128⁴⁶⁶.

Riassumendo gli aspetti procedurali sopra enunciati, l'interpello sui nuovi investimenti presenta due aspetti, uno consueto a tutti gli interpelli e uno

⁴⁶⁵ Osserva D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, cit., p. 152 che, rispetto agli interpelli previsti dallo Statuto, l'interpello sui nuovi investimenti gode di una portata omnicomprensiva e trasversale, nel senso che, tramite esso, il contribuente può formulare all'amministrazione finanziaria molteplici quesiti e ricevere, per ogni domanda, una specifica risposta. Senza questa specifica previsione, ovviamente, il contribuente avrebbe comunque potuto ottenere il medesimo risultato dall'autorità fiscale, ma presentando tanti interpelli (ordinario, qualificatorio, antiabuso, disapplicativo) quanti sarebbero state le tipologie di domande.

⁴⁶⁶ La *cooperative compliance* è stata introdotta in Italia per via degli artt. 5 e ss. del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128. Il comma 4 dell'art. 7 del decreto legislativo ha riservato l'attuazione dell'istituto ai contribuenti con un volume d'affari non inferiore a dieci miliardi di euro. Tuttavia, possono aderire al regime dell'adempimento collaborativo anche i contribuenti che aveva aderito al Progetto Pilota del Regime dell'Adempimento Collaborativo, avviato dall'Agenzia delle entrate con l'invito del 25 giugno 2013. Successivamente, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, n. 54237 ha disposto che possono fare accesso al regime cooperativistico anche le imprese che hanno presentato istanza di interpello per i nuovi investimenti. Sul punto, cfr. M. PENNESI, *Cooperative compliance: il fisco cerca la collaborazione dei grandi contribuenti*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 2335 ss.

innovativo rispetto ad essi. Da una parte, questo interpello sui nuovi investimenti continua a rappresentare la facoltà del contribuente di formulare all'autorità fiscale specifici quesiti attinenti argomenti fiscali ritenuti incerti. Dall'altra parte, esso costituisce un'innovazione nel procedimento di formazione del "parere" del fisco, proprio perché la risposta all'interpello è data dalla conclusione dell'istruttoria condotta dall'amministrazione, la quale tiene conto degli elementi informativi emersi in sede di contraddittorio con l'investitore. Ciò è una vera novità rispetto alle forme di interpello codificate dallo Statuto dei diritti dei contribuenti, le quali, come noto, non prevedono momenti di interlocuzione prima dell'emanazione del parere da parte dell'autorità fiscale. Ovviamente, questa innovazione è tesa a rafforzare l'affidamento che l'investitore dovrà riporre nel parere del fisco a fronte di un importante investimento imprenditoriale⁴⁶⁷.

Entrando nel particolare, l'interpello sui nuovi investimenti può essere avviato sia da contribuenti residenti che non residenti⁴⁶⁸, purché, come detto, intendano eseguire nel territorio dello Stato un piano imprenditoriale il cui valore d'investimento non sia inferiore a trenta milioni di euro e dal quale possa discendere un significativo effetto positivo per l'incremento dell'occupazione. Il

⁴⁶⁷ Come attentamente rilevato da G. VANZ, *op. ult. cit.*, p. 975, il contribuente che presenta l'istanza di interpello sui nuovi investimenti è destinatario di una risposta da parte dell'Agenzia delle entrate tanto articolata quanto articolate sono i quesiti posti nell'originaria istanza. In questo contesto di particolarità, dato principalmente dalla rilevanza dell'investimento finanziario che l'impresa si accinge ad implementare nello Stato, il confronto dialettico tra le parti del rapporto d'imposta è volto ad eliminare, o quantomeno ridurre, le possibili imprecisioni giuridiche che possono essere di ostacolo all'effettiva comprensione dell'intero investimento. Dunque, il contraddittorio previsto nell'ambito degli interpelli sui nuovi investimenti deve essere inteso come momento di miglioramento della comprensione, da parte dell'Agenzia delle entrate, sia dei fatti che delle relazioni giuridiche che caratterizzano l'intero piano d'investimento. Comunque, l'interlocuzione qualificata avuta con l'Ufficio legittima il medesimo contribuente a ponderare meglio il proprio investimento rispetto a quanto sancito nell'originaria istanza. Quindi, il contraddittorio apparirebbe utile ad entrambe le parti.

⁴⁶⁸ L'art. 1, comma 1, lett. b), d.m. 29 aprile 2016 precisa che rientrano nella nozione di "impresa" legittimata a presentare l'interpello sui nuovi investimenti tutti quei soggetti, persone fisiche e giuridiche, residenti e non residenti, che generano reddito d'impresa ai sensi del TUIR. I contribuenti non residenti possono formulare l'istanza di interpello sui nuovi investimenti anche se non sono dotati di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

contribuente si avvale, dunque, dell'interpello per conoscere, in via preventiva rispetto all'implementazione del piano di investimento, quali saranno tutti i risvolti fiscali da esso scaturente, compresi anche la valutazione tributaria attinente imposte non direttamente amministrare dall'Agenzia delle entrate⁴⁶⁹.

Nell'ampia nozione di "progetto di investimento", che il contribuente deve illustrare all'autorità fiscale, rientrano tutte le tipologie di iniziativa economica avente un carattere duraturo e non occasionale, quali l'investimento *ex novo* in attività d'impresa, la ristrutturazione di aziende già avviate ed esistenti, l'ottimizzazione e l'efficientamento di aziende presenti nel territorio dello Stato, nonché iniziative imprenditoriali dirette alla mera partecipazione al patrimonio di imprese esistenti⁴⁷⁰. La soglia minima di trenta milioni di euro è determinata dalla sommatoria algebrica di tutte le risorse finanziarie impiegate per eseguire l'investimento, a prescindere dalla titolarità della loro provenienza⁴⁷¹. Sia l'art. 2 del d.lgs. n. 147 del 2015 che il d.m. 29 aprile 2016 menzionano il concetto di "pluriennialità" del piano di investimento, ma non definiscono un arco temporale minimo o massimo che identifichi l'iniziativa economica del contribuente meritevole di interpello. Quindi, il carattere della "pluriennialità" rimane indefinito.

Sotto il profilo procedimentale, il soggetto che intende avvalersi dell'interpello sui nuovi investimenti deve notificare all'Agenzia delle entrate

⁴⁶⁹ L'art. 2, comma 1, d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 dispone che, laddove il contribuente formuli quesiti attinenti aspetti fiscali relativi a tributi non amministrati dall'Agenzia delle entrate, sarà onere di quest'Ufficio inoltrare la richiesta alle amministrazioni finanziarie competenti, le quali renderanno una loro autonoma risposta.

⁴⁷⁰ Cfr. art. 2, comma 1, d.m. 29 aprile 2016. L'oggetto del piano imprenditoriale può riguardare l'investimento in nuove attività economiche o l'ampliamento di attività già esistenti; la diversificazione della produzione di imprese già esistenti; la ristrutturazione di aziende esistenti con lo scopo di risolvere o prevenire la situazione di crisi dell'impresa.

⁴⁷¹ L'art. 2, comma 2, d.m. 29 aprile 2016 dispone che, nel caso in cui l'investimento venga eseguito da un gruppo di imprese tra loro associate o consorziate, la soglia minima di trenta milioni di euro deve essere determinata sommando le risorse finanziarie apportate da tutti i soggetti partecipanti all'investimento e specificare che tutte le predette risorse sono proiettate alla realizzazione di un unico piano imprenditoriale.

l'istanza che, oltre a contenere le consuete informazioni anagrafiche e societarie del contribuente-richiedente, deve essere munita, come detto, da un dettagliato piano di investimento e dei conseguenti riflessi fiscali da esso derivante. Il legislatore ha precisato i termini della specificazione di cui il contribuente-richiedente è gravato: principalmente, la spiegazione dell'investimento imprenditoriale deve assumere un livello di analiticità tale da rappresentare all'Ufficio le operazioni societarie necessarie all'implementazione del piano imprenditoriale; poi, deve essere spiegato il metodo di calcolo utilizzato per determinare la quantificazione delle risorse finanziarie assorbite dall'investimento; inoltre, il *business plan* deve preliminarmente dimostrare le ricadute occupazionali discendenti dall'implementazione dell'investimento nel territorio italiano ed entro quale arco temporale esso dovrebbe verificarsi; infine, specifica il decreto ministeriale, l'impresa deve quantificare nel piano i termini quantitativi del potenziale gettito fiscale che lo Stato italiano potrà ritrarre dall'effettiva implementazione dell'investimento⁴⁷².

L'istanza di interpello sui nuovi investimenti deve concludersi con la stesura dei quesiti che l'impresa vorrà sottoporre all'amministrazione finanziaria. Il legislatore ha precisato che i quesiti possono essere formulati dall'istante anche su questioni prive di obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle norme tributarie o sulla qualificazione concreta delle fattispecie giuridiche in procinto di implementazione⁴⁷³.

⁴⁷² La valutazione del potenziale gettito fiscale che lo Stato potrà ritrarre, qualora l'impresa esegua l'investimento nei termini esposti nel piano imprenditoriale, deve essere valutato non soltanto con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, ma occorre considerare il flusso tributario conseguente ad imposte controllate da altre amministrazioni finanziarie. Per i tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate, l'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 2 del d.lgs. n. 147 del 2015 stabilisce che è onere di questo Ufficio provvedere ad inoltrare la richiesta dell'investitore alle altre autorità tributarie, le quali sono onerate di rendere una propria autonoma valutazione sotto forma di parere motivato. Il coinvolgimento di altre amministrazioni finanziarie non dilata i termini entro i quali l'Agenzia delle entrate deve fornire la propria risposta. In questo senso, cfr. D. CONTE, *op. ult. cit.*, p. 148.

⁴⁷³ Cfr. art. 3, comma 2, d.m. 29 aprile 2016.

La risposta sarà resa dall’Agenzia delle entrate entro il termine di centoventi giorni dalla presentazione dell’istanza. Tuttavia, l’amministrazione finanziaria può prorogare il termine di ulteriori novanta giorni per richiedere al contribuente di fornire informazioni e documenti aggiuntivi, oppure, in caso di necessità, convocare l’impresa in contraddittorio. Dunque, per via dell’interlocuzione con il contribuente, l’autorità fiscale è messa nelle condizioni di colmare le lacune informative emerse nel corso dell’istruttoria e così fornire una risposta adeguata alla realtà economica prospettata dall’istante. Proprio per rimarcare la funzione collaborativa della presente forma di interpello, il decreto ministeriale ha previsto, concordemente alla volontà del contribuente, la possibilità per l’Agenzia delle entrate di accedere presso le sedi dove l’impresa si trova ad operare al fine di prendere diretta cognizione degli elementi desunti nell’istanza o recuperare nuove informazioni mancanti nella documentazione in precedenza depositata.

Così, come le altre forme di interpello previste dallo Statuto dei contribuenti, anche la risposta fornita a seguito dell’interpello sui nuovi investimenti vincola l’amministrazione finanziaria e non il contribuente, finché, però, rimangono invariate le condizioni ed immutate le circostanze di fatto e di diritto che erano alla base della determinazione maturata dal fisco. La mancata risposta, entro il termine di centoventi giorni decorrenti dalla presentazione dell’istanza, provoca, per l’amministrazione finanziaria, l’accettazione tacita delle conclusioni rassegnate dal contribuente nel documento, per via della nota regola del silenzio-assenso⁴⁷⁴.

⁴⁷⁴ La formazione del silenzio-assenso, come è stato più volte ribadito in precedenza, è un principio di civiltà giuridica che facilita e responsabilizza i rapporti che vengono ad intrattenersi tra autorità amministrativa e cittadino. Trasponendo tale principio all’istituto dell’interpello sui nuovi investimenti occorre rilevare che il contribuente potrà ritenere maturato il silenzio-assenso solo e soltanto quando abbia proceduto, in modo chiaro ed univoco, a presentare l’istanza in conformità ai precetti legislativi. Inoltre, oltre al rispetto dei requisiti formali, il contribuente deve aver prospettato, in modo univoco e chiaro, i termini dei quesiti e le soluzioni da esso fornite. In assenza di tali requisiti l’istanza deve essere considerata inammissibile e, dunque, inidonea a far maturare il silenzio-assenso per via del semplice decorso del termine di centoventi giorni dalla presentazione dell’interpello. In questi termini, cfr. G. VANZ, *op. ult. cit.*, p. 967. Sul punto, cfr. art. 2, comma 3, d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 e art. 6, comma 1, d.m. 29 aprile 2016.

C'è una differenza tra l'interpello sui nuovi investimenti e le forme di interpello previste dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente. Il comma 3 dell'art. 11 citato stabilisce che l'amministrazione rimane vincolata alla risposta resa all'interpello o al silenzio-assenso che si è formato, salvo che, in futuro, l'Ufficio non rettifichi il proprio convincimento. In questo caso, recita la disposizione statutaria, la modifica interpretativa è efficace nei confronti del contribuente per i successivi comportamenti, rimando inalterati le circostanze già venutesi a formare in vigore del precedente/originario parere. L'art. 9 del d.m. 29 aprile 2016 deroga a questo principio e, dunque, il parere reso dall'Agenzia delle entrate a seguito di interpello sui nuovi investimenti non potrà essere ritratto dall'amministrazione⁴⁷⁵. La risposta rimane ferma per il contribuente e non modificabile⁴⁷⁶.

Un ultimo aspetto che merita un approfondimento è la “*preventività*” dell'istanza di interpello. Invero, il decreto ministeriale ha precisato che l'istanza dovrà considerarsi inammissibile se l'interpello è stato inoltrato dopo i termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione tributaria nella quale

⁴⁷⁵ Rileva G. VANZ, *op. ult. cit.*, p. 972, che privare l'amministrazione finanziaria dalla facoltà di correggere il proprio originario parere può provocare un prelievo tributario difforme dal dovuto, perché potenzialmente basato su di una risposta che potrebbe essere conseguenza di una errata valutazione istruttoria. Dunque, l'impossibilità per l'amministrazione finanziaria di correggere il proprio operato è stata codificata dal legislatore per tutelare un superiore principio, quello della stabilità dei rapporti già instaurati tra fisco e contribuente. Tuttavia, come noto, la tutela del postulato della certezza dei rapporti potrebbe collidere con i principi di effettività dell'imposizione tributaria, con il principio di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*, con il principio di legalità *ex art. 23 Cost.*

⁴⁷⁶ I provvedimenti di accertamento o sanzionatori emessi dall'amministrazione finanziaria in difformità alla risposta emessa dall'Agenzia delle entrate o al silenzio-assenso venutosi a formare in forza dell'interpello sui nuovi investimenti sono da ritenersi nulli. La normativa non richiama l'effetto della nullità degli atti impositivi difformi ai contenuti della risposta o del silenzio-assenso, ma, come ha rilevato F. PISTOLESI, *L'interpello sui nuovi investimenti*, p. 7, la nullità di un provvedimento impositivo o sanzionatorio può affermarsi anche in quei casi in cui la norma fiscale non lo disponga esplicitamente: la violazione dei precetti (tra i quali la correttezza e il legittimo affidamento), da parte dell'amministrazione finanziaria, tali da comprimere le ragioni dei contribuenti ingiustificatamente, rende l'atto amministrativo con cui essa si è manifestato non aderente alla legge.

avrebbero dovuto trovare applicazione le disposizioni tributarie oggetto della domanda. Dunque, la nozione di “*preventività*” dell’istanza non è valutata rispetto alla concreta implementazione del piano di investimento, ma alla dichiarazione fiscale seguente al piano di investimento. Per cui, il contribuente potrà legittimamente dare avvio all’implementazione dell’investimento e, contestualmente o successivamente, presentare istanza di interpello sui nuovi investimenti, purché la risposta venga emessa dall’Ufficio e recepita dall’impresa entro il termine di presentazione della prima dichiarazione conseguente all’investimento⁴⁷⁷.

Giungendo alle conclusioni, si può agevolmente affermare che l’istanza di interpello sui nuovi investimenti è orientata a creare un contesto fiscale di certezza, il cui scopo ultimo è quello di agevolare le condizioni necessarie ad attuare la crescita economica ed occupazionale dello Stato.

4. L’adempimento collaborativo. La versione italiana della cooperative compliance delle grandi imprese

L’adempimento collaborativo è un regime presente in vari ordinamenti tributari dei Paesi OCSE, previsto per essere adottato da imprese di rilevanti dimensioni. La sua attuazione consente al contribuente di instaurare con l’amministrazione finanziaria un rapporto improntato al dialogo costante e alla reciproca collaborazione reciproca. Il carattere distintivo dell’istituto è

⁴⁷⁷ Sul punto si osservino le osservazioni di F. PISTOLESI, *L’interpello sui nuovi investimenti*, cit., p. 4, il quale precisa che l’Agenzia delle entrate, nel rispondere agli interPELLI, esegue la tipica funzione consulenziale volta, da una parte, a guidare il contribuente nell’adempimento dei propri doveri impositivi e, dall’altra, a controllare preventivamente la liceità delle operazioni giuridiche che l’istante si accinge ad implementare. In questo contesto va giustificata la “*preventività*” dell’istanza di interpello solo in relazione ai termini per la presentazione della dichiarazione tributaria e non, invece, in raffronto all’avvio concreto del piano di investimento ad opera dell’impresa.

rappresentato dallo “scambio” tra fisco e impresa: da un lato, il soggetto passivo che aderisce al regime si impegna a garantire all’amministrazione finanziaria la “trasparenza” della propria attività aziendale e, dall’altro, l’autorità di controllo ricambia creando un contesto fiscale di maggiore “certezza”, che, come si vedrà, per le fattispecie più complesse, si traduce nella sottoscrizione di un accordo vincolante tra le parti⁴⁷⁸.

L’istituto non introduce nell’ordinamento alcuna forma di co-amministrazione dell’obbligazione tributaria tra parte pubblica e parte privata. Si tratta di una semplice cooperazione che le imprese sono libere di instaurare con l’amministrazione finanziaria. In quest’ottica di maggiore dialetticità, come avanti spiegato, il soggetto passivo è in grado di attenuare il profilo autoritativo del fisco, proprio perché ad egli viene riconosciuto un ruolo centrale nella dinamica di elaborazione delle scelte amministrative⁴⁷⁹.

Il regime della *cooperative compliance* è stato introdotto in Italia mediante gli artt. 4 e ss. del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ma la sua implementazione è avvenuta per via della pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, n. 101573. Solo ottanta imprese italiane ed estere pare possiedano i requisiti di adesione al regime fiscale⁴⁸⁰. Questa forma di

⁴⁷⁸ Venga consentito di far riferimento ad A. TROPEA, *I profili giuridici dell’adempimento collaborativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, p. 789 ss. Analizzando il procedimento di ammissione al regime di adempimento collaborativo, ci si è soffermati sul concetto di “*interlocuzione costante*” ritenendolo un momento procedurale indispensabile per consentire alle parti del rapporto tributario l’avvio del dialogo entro un contesto procedimentale di certezza.

⁴⁷⁹ Le prime osservazioni sistematiche sulla *cooperative compliance* fatte da G. MARINO, *Corporate Tax Governance*, Milano, 2018, p. 9, evidenziano che l’attuazione di tale regime conduce l’autorità tributaria a stabilire con le imprese di grandi dimensioni una relazione basata sulla reciproca fiducia e sulla collaborazione. In ambito internazionale, vista l’esperienza maturata dagli altri ordinamenti tributari che hanno già da tempo introdotto tali misure procedimentali di dialogo, le relazioni tra fisco e imprese sono contrassegnate con la locuzione “*enhanced relationship*”.

⁴⁸⁰ I dati sulle possibili adesioni al presente regime tributario sono stati forniti dalla Direzione Centrale Accertamento dell’Agenzia delle entrate nel corso del convegno “*Adempimento collaborativo: nuova frontiera della compliance*”, tenutosi a Roma il 16 e 17 giugno 2016. I

cooperazione rafforzata, nella sua prima attuazione, è stata riservata ai contribuenti con un volume d'affari non inferiore a dieci miliardi di euro⁴⁸¹. Gli aderenti devono dotarsi di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale; cioè, di un modello di organizzazione che evidenzii quali aree dell'impresa potrebbero provocare un'illegittima perdita di gettito per l'erario⁴⁸².

L'art. 5 del d.lgs. n. 128 del 2015 delimita i doveri cui l'Agenzia delle entrate e i contribuenti devono attenersi per la validità dell'istituto. In particolare, il comma 1 afferma che l'Ufficio deve agire nel rispetto dei principi di ragionevolezza e proporzionalità⁴⁸³, favorendo un contesto fiscale di certezza, mediante *“l'esame preventivo di situazioni private suscettibili di generare rischi fiscali significativi”*⁴⁸⁴. Invece, i doveri dei contribuenti consistono, come detto, nel mantenere un sistema di rilevazione del rischio fiscale efficiente ed assumere un atteggiamento collaborativo e trasparente verso l'Ufficio, con l'ulteriore

medesimi dati sono stati confermati durante la conferenza internazionale su *“Cooperative compliance e certezza del diritto in ambito tributario”*, Courmayeur, 23 giugno 2017.

⁴⁸¹ L'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 128 del 2015, dispone che possono aderire alla prima fase di attuazione del regime dell'adempimento collaborativo anche i contribuenti che hanno già partecipato al Progetto Pilota del Regime di Adempimento Collaborativo, avviato dall'Agenzia delle entrate con l'invito del 25 giugno 2013. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, n. 54237 ha disposto che possono accedere al regime anche le imprese che si sono avvalse della forma di interpello sui nuovi investimenti, previsto dall'art. 2, d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, indipendentemente dal volume di affari dell'impresa. Sul punto, cfr. F. PISTOLESI, *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 2412.

⁴⁸² Cfr. G. SALANITRO, *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo tra tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, p. 623.

⁴⁸³ Sia nella legge di delega fiscale n. 23 del 2014, che nel Titolo III del d.lgs. n. 128 del 2015, la locuzione “proporzionalità” è usata nel senso di moderazione dell'agire dell'amministrazione finanziaria. Come recita il punto 5 del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, tale moderazione amministrativa è possibile solo attraverso la preventiva conoscenza dell'attività economica esercitata dal contribuente. Sul tema, per tutti, cfr. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, cit., p. 81.

⁴⁸⁴ Cfr. art. 4, comma 1, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

obbligo di dar seguito tempestivamente alle eventuali richieste formulate dall'amministrazione⁴⁸⁵.

L'art. 6 del decreto dispone in ordine agli effetti del regime di cooperazione. Scegliere l'adempimento collaborativo permette alle parti di dialogare e giungere ad un comune giudizio sulle fattispecie economiche non facilmente inquadrabili sotto il profilo tributario, che generalmente riguardano i temi dell'abuso del diritto, del *transfer pricing*, della residenza fiscale di unità operative dell'impresa. Sicché, al ricorrere di casi di complessa interpretazione, prima della presentazione della dichiarazione fiscale, il contribuente è messo nelle condizioni di conoscere come l'amministrazione interpreta il caso dubbio⁴⁸⁶.

L'adesione alla *cooperative compliance* comporta la moltiplicazione delle occasioni di incontro tra fisco e impresa, rispetto alle leggi procedimentali vigenti prima dell'introduzione dell'istituto. In questo contesto normativo, la partecipazione del soggetto passivo non è orientata a garantire la sua difesa dall'azione dei controllori. Semmai, una siffatta partecipazione è espressione della funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria, visto che detto dialogo consiste essenzialmente in un "*passaggio filtro*", da applicarsi nella fase preaccertativa, il cui obiettivo è quello di avvicinare la situazione risultante dall'istruttoria alla verità economica-fattuale del grande contribuente. Nel dettaglio, le forme di partecipazione previste dal regime sono le seguenti: 1) il

⁴⁸⁵ Ai sensi dell'art. 4, comma 2, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, a cadenza almeno annuale, i contribuenti devono trasmettere all'Agenzia delle entrate una relazione illustrativa che rappresenti quali verifiche sono state effettuate dai responsabili dell'impresa, quali rischi fiscali sono emersi e quali misure sono state adottate per correggere o ridimensionare le criticità riscontrate.

⁴⁸⁶ Per gli aspetti critici dei vari temi cui spesso incorrono le imprese di grandi dimensioni, cfr. A. MARINELLO, *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria. Principi e regole impositive*, Torino, 2018, p. 345 ss.; G. TINELLI – S. MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, ed. V, Torino, 2018, p. 45 ss.; E.M. BAGAROTTO, *La disciplina in materia di costi black list: dalle modifiche apportate dal decreto sull'Internazionalizzazione alla definitiva abrogazione dell'istituto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, I, p. 3 ss. Per un più ampio inquadramento delle criticità fiscali, che spesso sono il fondamento di contestazioni che l'autorità tributaria muove nei confronti dei contribuenti, cfr. V.E. FALSITTA, *Prelievo fiscale e civiltà*, Milano, 2018, p. 56 ss.

contribuente, come osservato, ha l'obbligo di fornire periodicamente all'Agenzia delle entrate i risultati dell'attività di controllo dei propri rischi fiscali. L'Ufficio, valutata l'attività economica esercitata dal contribuente, esegue un riscontro sull'efficacia dei controlli svolti dal privato e suggerisce, se del caso, le modifiche da apportare al sistema di controllo aziendale⁴⁸⁷; 2) è fatto obbligo alle parti di addivenire ad un comune intendimento in merito alle fattispecie che potrebbero generare rischi fiscali rilevanti. Per esempio, il contribuente deve preventivamente prospettare all'amministrazione finanziaria le operazioni economiche di carattere transnazionale che potrebbero rientrare nei casi di pianificazione fiscale aggressiva⁴⁸⁸. L'Ufficio risponde comunicando la propria valutazione, al fine di permettere all'impresa di uniformare, se vuole, il proprio comportamento a quello suggerito dal fisco⁴⁸⁹; 3) altra forma di partecipazione è la facoltà del contribuente di formulare all'Ufficio uno specifico quesito al ricorrere di casi dubbi, mediante il c.d. interpello abbreviato⁴⁹⁰; 4) infine, il contribuente ha la facoltà di chiedere all'amministrazione di anticipare il controllo qualora specifici elementi di fatto potrebbero generare rischi fiscali⁴⁹¹.

Pur prevedendo tali forme partecipative, il regime non dispone che la dichiarazione tributaria debba essere il risultato di una comune gestione dei presupposti eseguita dal contribuente e dall'Agenzia delle entrate. Si tratta di una semplice cooperazione che le parti del rapporto d'imposta sono libere di instaurare. Difatti, l'ente impositore continua a svolgere il ruolo di controllore delle fattispecie economiche prospettategli dal contribuente, anche se in un contesto di maggiore cooperazione. L'originalità di tale regime è che l'attività di controllo del fisco

⁴⁸⁷ Cfr. artt. 3 e 4, Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

⁴⁸⁸ In argomento, per tutti, cfr. N. SARTORI, *Le riorganizzazioni transnazionali nelle imposte sul reddito*, Torino, 2012, p. 52 ss.

⁴⁸⁹ Cfr. artt. 4, 5 e 6, Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

⁴⁹⁰ Cfr. art. 6, comma 2, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

⁴⁹¹ Cfr. art. 6, comma 1, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

(comunque stimolata dal soggetto passivo) si sviluppa in un momento procedimentale che precede l'invio della dichiarazione fiscale del contribuente⁴⁹².

Come più volte detto, l'obiettivo cui mira il regime collaborativo delle grandi imprese è quello di rendere certo ed imm modificabile il prelievo impositivo⁴⁹³. Tale contesto di certezza va creato dall'amministrazione finanziaria, ricorrendo alle "interlocuzioni costanti e preventive" con le imprese che hanno aderito al regime⁴⁹⁴. In pratica, l'Ufficio ha l'obbligo di ascoltare il contribuente che ha fatto richiesta di adesione. Tuttavia, come si vedrà, non si tratta solo di ricorrere ad un generico contraddittorio endoprocedimentale col soggetto passivo, ma molto di più. L'originalità dell'istituto dell'interlocuzione è data da tre elementi: 1) rispetto all'originaria impostazione del contraddittorio, cambia il "momento procedimentale" di svolgimento del confronto tra la parte pubblica e la parte privata; 2) l'obiettivo che l'ordinamento si prefigge di conseguire con le interlocuzioni non è lo stesso di quello riservato al contraddittorio; 3) l'oggetto delle interlocuzioni è completamente differente rispetto ai temi che generalmente le parti analizzano in sede di contraddittorio.

Con riferimento al primo aspetto, il sintagma "interlocuzioni costanti e preventive" identifica un momento procedimentale specifico del regime dell'adempimento collaborativo. Ma, a differenza del contraddittorio

⁴⁹² In questi termini, consentendo di far riferimento al nostro A. TROPEA, *op. ult. cit.*, p. 804, è stato osservato che nella disciplina istitutiva dell'adempimento collaborativo assumono rilievo i valori della collaborazione amministrativa, della trasparenza, della tutela dell'affidamento e della buona fede. In sostanza, con la *cooperative compliance* vengono effettivamente implementati procedimenti partecipativi tra fisco e contribuente improntati alle regole di buona condotta amministrativa.

⁴⁹³ Per una più ampia analisi in materia di certezza del diritto nell'ambito dell'adempimento collaborativo, cfr. L. STRIANESE, *Certezza del diritto e collaborazione volontaria nelle nuove relazioni tra fisco e contribuente*, in F. AMATUCCI-R. CORDEIRO GUERRA (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, Roma, 2017, p. 715.

⁴⁹⁴ Secondo il punto 2 del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, per "interlocuzioni costanti e preventive" si intende "il contraddittorio di carattere continuativo che consenta di addivenire ad un comune intendimento in merito agli elementi di fatto costitutivi della fattispecie".

endoprocedimentale, nell'adempimento collaborativo l'interlocuzione tra amministrazione finanziaria e contribuente si colloca prima di ogni altra fase, cioè prima dell'avvio dell'istruttoria, prima della conclusione dell'istruttoria e, naturalmente, prima della formazione della determinazione finale assunta dall'Ufficio⁴⁹⁵. Difatti, l'Agenzia delle entrate, prima di svolgere qualsiasi analisi o valutazione, deve sentire il contribuente al fine di *“acquisire consapevolezza delle caratteristiche dell'impresa attraverso la comprensione dell'attività svolta nonché del settore in cui essa opera e dei mercati di riferimento”*⁴⁹⁶.

Aperta la fase dell'interlocuzione con l'Ufficio, come detto, il contribuente deve comunicare ai funzionari il proprio sistema di controllo interno. In buona sostanza, le imprese devono condividere con l'Agenzia delle entrate tutte le informazioni tecniche di implementazione del sistema di prevenzione dei rischi fiscali e, al ricorrere delle circostanze, comunicare le eventuali operazioni che potrebbero generare rischi di evasione o di *non compliance*⁴⁹⁷. Nel corso della fase di dialogo, l'Ufficio esamina le fattispecie economiche sottopostegli dall'impresa e assume una propria posizione interpretativa, che diviene immodificabile⁴⁹⁸. Dunque, la differenza con il contraddittorio endoprocedimentale è evidente. Il contraddittorio si colloca in un momento che segue l'istruttoria e che precede l'emanazione del provvedimento impositivo dell'amministrazione finanziaria. L'interlocuzione, invece, precede qualsiasi fase amministrativa, anzi è l'inizio di essa.

⁴⁹⁵ Per i casi di più difficile interpretazione, il regime dell'adempimento collaborativo, come disciplinato dagli artt. 3 ss., d.lgs. n. 128 del 2015, dovrebbe condurre l'amministrazione finanziaria e l'impresa ad un accordo (c.d. *“accordo di adempimento collaborativo”*). Come si vedrà, tale accordo, anche se frutto di una costante interlocuzione col contribuente, rappresenta la vera e propria determinazione dell'Agenzia delle entrate, assunta sulla base degli elementi esaminati.

⁴⁹⁶ Cfr. punto 2.2, lett. b), Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017.

⁴⁹⁷ Cfr. punto 3.2, lett. a), Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017.

⁴⁹⁸ La posizione assunta dall'amministrazione finanziaria potrà risultare differente da quella precedentemente adottata nel caso in cui dovessero cambiare gli elementi di fatto costitutivi dell'originaria fattispecie.

In riferimento al secondo punto, cioè al tema dell'obiettivo cui tende il dialogo tra le parti, si precisa che il contraddittorio e l'istituto dell'interlocuzione non sono assimilabili. Il primo, si sa, è preordinato a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente, mentre il secondo svolge una funzione meramente preparatoria dell'istruttoria tributaria. Dunque, nell'ambito dell'adempimento collaborativo, si potrebbe dire che è grazie al dialogo costante con il contribuente che l'Ufficio è messo nelle condizioni di avviare un'attività di controllo⁴⁹⁹. Infatti, potrà sussistere una effettiva cooperazione rafforzata tra fisco e contribuente quando l'amministrazione sarà nelle condizioni di conoscere l'impresa, il segmento di mercato in cui essa opera, il sistema di controllo e di prevenzione dei rischi fiscali adottato dal grande contribuente. Tutte queste sono informazioni che dovranno necessariamente essere raccolte dall'amministrazione finanziaria già dalle prime fasi di avvio del regime⁵⁰⁰.

Il terzo elemento che connota di originalità l'istituto dell'interlocuzione è rappresentato dall'oggetto del dialogo instaurato dalle parti⁵⁰¹. Generalmente, in sede di contraddittorio il contribuente è chiamato a rappresentare il presupposto giuridico già concretizzatosi in passato. In tale circostanza, al contribuente spetta il compito di convincere l'amministrazione finanziaria che l'operazione economica oggetto di controllo è stata correttamente rappresentata nella dichiarazione fiscale e che si è svolta in aderenza alle leggi d'imposta. Invece, attraverso l'istituto delle interlocuzioni, le parti accertano, esaminano e discutono di fattispecie economiche non ancora realizzate o, se realizzate, non ancora

⁴⁹⁹ Cfr. F. PISTOLESI, *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, cit., p. 2413. L'autore afferma che, nel regime dell'adempimento collaborativo, l'interlocuzione avviata dalla parte pubblica e dalla parte privata è segno di una relazione tra fisco e contribuente caratterizzata da una più spiccata equiparazione.

⁵⁰⁰ Cfr. A.R. CIARCIA, *La cooperazione fra contribuente ed amministrazione finanziaria. La prospettiva italiana*, in F. AMATUCCI – R. ALFANO (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali*, Torino, 2017, p. 189 ss.

⁵⁰¹ Sul punto, cfr. M. VERSIGLIONI, *Cooperative compliance, Equivalent Dispute Resolution (EDR) and Administrative Tax Agreements (A.T.A.). Contributo allo studio delle disposizioni giuridiche a funzionalità dipendente*, in *Inn. e dir.*, 2017, p. 100.

dichiarate. Quindi, questo tipo di dialogo consente al contribuente di prospettare all'amministrazione finanziaria una fattispecie economica che si supponga possa generare potenziali rischi fiscali. L'amministrazione, per l'effetto, è chiamata ad elaborare una risposta in merito alle disposizioni tributarie da applicarsi⁵⁰². Nel quadro così delineato trova applicazione l'interpello abbreviato⁵⁰³. Esso rappresenta la formalizzazione delle richieste del contribuente, ai quali fanno seguito i pareri motivati emessi dall'Ufficio entro quarantacinque giorni dal ricevimento della domanda⁵⁰⁴.

L'aspetto innovativo dell'adempimento collaborativo è rappresentato dalla formalizzazione delle posizioni assunte dalle parti nel corso della procedura di cooperazione. In particolare, il punto 5 del Provvedimento direttoriale del 26 maggio 2017 prevede tre distinti modi con cui l'Agenzia delle Entrate si impegna, verso il contribuente, a rispettare le proprie determinazioni, prima che quest'ultimo trasmetta la dichiarazione fiscale.

⁵⁰² Cfr. F. AMATUCCI, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, I, 257. L'autore sottolinea che, nell'ambito dell'adempimento collaborativo, l'amministrazione finanziaria è tenuta a dare una propria valutazione della fattispecie sottopostagli dall'impresa. Talvolta, dette operazioni sono vere e proprie operazioni economiche transnazionali, che coinvolgono più ordinamenti. Per cui, l'Ufficio, chiamato a formulare un parere, dovrebbe avvalersi dello scambio di informazioni con altre amministrazioni, al fine di indirizzare l'attività del contribuente con precisione.

⁵⁰³ Cfr. art. 6, comma 2, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128. Sul punto, vedi C. MELILLO, *Regime di adempimento collaborativo e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, p. 10963.

⁵⁰⁴ In argomento, si osservino le riflessioni rassegnate in A. TROPEA, *op. ult. cit.*, p. 808, in cui è stato affermato che è la maggiore dialetticità voluta dal legislatore che contraddistingue il presente regime, rispetto al contraddittorio endoprocedimentale. Difatti, l'istituto delle interlocuzioni non rappresenta un momento procedurale nel quale le parti sono chiamate a contemperare interessi contrapposti, come per il contraddittorio, ma rimane uno spazio istruttorio, cioè funzionale ad acquisire e valutare gli elementi concreti delle operazioni economiche che il contribuente porrà in essere e successivamente dichiarerà. Un siffatto dialogo rappresenta un aspetto tipico della funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria, perché consentirebbe ad essa di applicare, in maniera imparziale, le leggi d'imposta, dopo aver preso piena consapevolezza della realtà giuridico-economica entro la quale il contribuente di grandi dimensioni opererà.

La prima modalità è rappresentata dai “*pareri motivati*”, che l’Ufficio emana a seguito dell’attività di dialogo continuativo intrattenuta con il contribuente. Sostanzialmente, si tratta di pareri idonei a garantire certezza preventiva sulle fattispecie esaminate. Mediante tali pareri, i controllori possono comunicare all’impresa eventuali rischi fiscali riscontrati nel funzionamento aziendale, non presenti nell’originaria mappatura dei rischi, e suggerire al contribuente le soluzioni idonee ad azzerare il pericolo di evasione⁵⁰⁵.

La seconda modalità di formalizzazione delle posizioni assunte dall’Ufficio è rappresentata dal “*processo verbale di constatazione*”⁵⁰⁶. Precisamente, qualora l’Ufficio dovesse effettuare approfondimenti istruttori, di propria iniziativa, anche mediante l’accesso presso i locali del contribuente⁵⁰⁷, che già partecipa al procedimento di cooperazione, è chiaro che deve darne contezza in un ordinario pvc. Ma, a differenza del “normale” processo verbale, in tale atto deve comparire anche la posizione assunta dall’Ufficio, maturata a seguito degli approfondimenti eseguiti *in loco*⁵⁰⁸. Dunque, con la notifica del predetto pvc, il contribuente è messo nelle condizioni di conoscere anticipatamente le risultanze della verifica condotta dall’Ufficio, così da poter eventualmente ravvedersi dall’irregolarità riscontrata.

La terza modalità di formalizzazione è denominata “*accordo di adempimento collaborativo*”. Il punto 5.4 del Provvedimento direttoriale dispone che, con riferimento al trattamento fiscale di operazioni economiche, anche di natura straordinaria, che l’impresa ritiene strategiche per la propria attività economica, l’Ufficio deve invitare il contribuente in contraddittorio, con lo scopo di pervenire

⁵⁰⁵ Cfr. punto 5.1, Provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

⁵⁰⁶ In tema di processo verbale di constatazione in ambito tributario, cfr. L. DEL FEDERICO, (voce) *Procedimento tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, 2014.

⁵⁰⁷ Con riferimento ai poteri istruttori, che l’Agenzia delle entrate può esercitare all’interno del procedimento di adempimento collaborativo, cfr. punto 11, Provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017. Per una ricostruzione sistematica del potere di accesso, cfr. F.A. CIMINO, *Il potere di accesso dell’amministrazione finanziaria presso il contribuente*, cit., p. 20391; ID., *L’esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, cit., p. 11029.

⁵⁰⁸ Cfr. punto 5.2, Provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

ad una comune valutazione degli aspetti tributari della fattispecie. Se le parti addiventano ad uno stesso intendimento, è possibile formalizzare gli aspetti tributari condivisi in un accordo di adempimento collaborativo. Qualora, invece, l'amministrazione finanziaria non dovesse condividere l'interpretazione prospettata dal contribuente o, viceversa, il contribuente non volesse adottare il suggerimento espresso dalla parte pubblica, la trattazione dell'argomento potrebbe essere rinviata al successivo periodo d'imposta, anche se il presupposto è stato già dichiarato nel periodo precedente. Nel caso in cui le parti non dovessero giungere ad un accordo nemmeno nell'anno successivo, l'Agenzia delle entrate invia il processo verbale di chiusura, che riassume le posizioni sospese, agli uffici territoriali per avviare la conseguente attività di accertamento⁵⁰⁹.

Ovviamente, le suddette modalità di formalizzazione (parere motivato, processo verbale di constatazione e accordo di adempimento collaborativo) sono atti volti a garantire la certezza e l'immodificabilità delle posizioni assunte dall'Ufficio, salvo che i presupposti della fattispecie tributaria esaminata non mutino nel tempo. Da questo breve inquadramento del tema della formalizzazione delle scelte amministrative⁵¹⁰ si rinviene che, nel regime dell'adempimento collaborativo, l'azione dell'Agenzia delle entrate non si esaurisce con un provvedimento amministrativo, ma la discrezionalità che l'Ufficio è chiamato ad esercitare (per interpretare i casi concreti) viene suggellata in atti non provvedimentali. Difatti, né il parere motivato, né il pvc e né tantomeno l'accordo di adempimento collaborativo possono essere definiti atti a contenuto autoritativo, nel senso che non sono idonei ad incidere unilateralmente nella sfera giuridica del privato⁵¹¹.

⁵⁰⁹ Cfr. punto 6.3, Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017.

⁵¹⁰ La letteratura sugli accordi amministrativi in ambito tributario è pressoché ampia. In particolare, si rinvia a M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., p. 81 ss.; M. VERSIGLIONI, *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in CASSESE (a cura di), cit., p. 91; ID., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., p. 91 ss.

⁵¹¹ Vedi L. TOSI, (voce) *Atti amministrativi generali (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, cit., p. 498.

Dunque, nell'ambito della *cooperative compliance*, in via del tutto innovativa rispetto al passato, l'amministrazione finanziaria è chiamata a svolgere un ruolo consulenziale a favore dell'impresa aderente al regime, così da indirizzarne l'attività economica secondo un'interpretazione condivisa. Evidentemente, così operando, la realizzazione della fattispecie economica non subirà future contestazioni fiscali, perché già sottoposta al vaglio dei controllori⁵¹².

5. *Profili critici dei modelli collaborativi*

Per via degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, dell'interpello sui nuovi investimenti e dell'adempimento collaborativo l'ordinamento tributario italiano vorrebbe invogliare le grandi imprese ad aderire a procedimenti collaborativi, affinché si superi, una volta per tutte, la scarsa certezza che ha sempre accompagnato i contribuenti nell'autoliquidazione dei propri tributi⁵¹³. Per certi versi, l'introduzione di tali istituti dimostra come il legislatore si sia reso conto che la legislazione tributaria non può disciplinare in modo esauriente tutte le fattispecie del rapporto d'imposta. Dunque, rispetto ad altri ordinamenti dei Paesi OCSE, l'Italia non poteva continuare a mantenere una forma di controllo a posteriori delle operazioni poste in essere dalle grandi imprese. Ciò, come accennato, avrebbe ingenerato quell'assenza di certezza giuridica, tale da scoraggiare gli investimenti nel Paese⁵¹⁴.

⁵¹² Così F. PISTOLESI, *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, cit., p. 2416.

⁵¹³ Così F. CROVATO, *Imposizione fiscale e accordi preventivi*, in S. CIVITARESE MATTEUCCI – L. DEL FEDERICO (a cura di), *Azione amministrativa e azione impositiva tra autorità e consenso*, cit., p. 152. L'autore, già nel 2010, sottolineava che l'ordinamento tributario italiano appare molto distante dagli altri ordinamenti non tanto per il livello delle aliquote o la complicazione degli adempimenti fiscali, ma soprattutto per la scarsa certezza con cui i contribuenti autoliquidano le imposte.

⁵¹⁴ Sul punto, si osservino sia le conclusioni del Rapporto OCSE che quelle del Rapporto FMI, pubblicati nel 2015. Le organizzazioni sovranazionali hanno messo a fuoco l'attuale

Per cui, concordare gli aspetti giuridici controversi tramite la formalizzazione di un parere emesso dall'Ufficio, prima che il contribuente trasmetta la dichiarazione fiscale, è essenziale per costruire una base di partenza univoca, che consenta al privato una sicura autodeterminazione dei propri tributi. In questo contesto, la locuzione “sicurezza” deve essere intesa in termini di “non modificabilità” della dichiarazione tributaria, di “certezza” dell'onere tributario dovuto all'erario e di “assenza di pericolo” di future contestazioni da parte delle autorità di controllo.

L'implementazione dei tre regimi collaborativi potrebbe essere interessata da una criticità. Il legislatore ha previsto che tali istituti possono essere adottati da imprese di grandi dimensioni o da quelle aventi una vocazione internazionale e ciò provocherebbe una disparità di trattamento nei confronti dei soggetti esclusi, che evidentemente sono quelli di modeste o piccole dimensioni. Ad esempio, qualora l'adempimento collaborativo venisse implementato, magari con successo, solo a favore delle imprese di grandi dimensioni, come previsto dalle attuali disposizioni, e non esteso ad altri contribuenti, l'istituto potrebbe essere percepito dai soggetti esclusi come il “salotto buono del fisco”⁵¹⁵. Sarebbe francamente inconcepibile un fisco a due facce. Ovvero, un fisco dialogante con chi può permettersi di aderire al

funzionamento dell'amministrazione finanziaria italiana. Entrambi gli studi, pur se condotti in maniera indipendente l'uno dall'altro, sono pervenuti alle medesime conclusioni. È stato sottolineato che l'attuale (anno 2015) sistema amministrativo tributario, oltre a risultare per certi versi farraginoso e complesso, non ingenera nei contribuenti alcuna certezza nell'attuazione degli adempimenti fiscali. Ciò provoca due effetti negativi: da una parte, una propensione all'evasione non tanto per il tenore della pressione fiscale, bensì per l'onerosità degli adempimenti tributari che sono connessi a qualsiasi operazione economica rilevante; dall'altra parte, si registra una forte litigiosità su tematiche fiscali di estremo interesse economico per lo sviluppo del Paese.

⁵¹⁵ L'espressione è stata ripresa dall'articolo “*Nessun salotto buono della fiscalità d'impresa*”, Il Sole 24 Ore, 17 giugno 2016, Aldo Polito (a cura di), Direttore Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate. Ed invero, l'istituto della *cooperative compliance* riservato alle imprese di grandi dimensioni apparirebbe una sorta di “*club ristretto*”, riservato a pochi fortunati che potranno godere del privilegio di dialogare con l'amministrazione finanziaria.

regime e un fisco ordinario per tutti gli altri soggetti non di grandi dimensioni⁵¹⁶. Ciò integrerebbe, come detto, una disparità di trattamento, atteso che l'amministrazione finanziaria, trovandosi ad esercitare un potere di controllo in relazione a fattispecie identiche (ad esempio, controllo dei prezzi infragruppo), potrebbe riservare alle imprese aderenti al regime un procedimento tributario sensibilmente collaborativo, che sarebbe invece precluso ai soggetti esclusi⁵¹⁷.

⁵¹⁶ Il tenore letterale del comma 4 dell'art. 7 del d.lgs. n. 128 del 2015 fa capire che l'attuale assetto del regime rappresenta una prima applicazione, alla quale dovrebbe seguirne una seconda a cui potranno partecipare altre categorie di contribuenti.

⁵¹⁷ Cfr. R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, cit., p. 542. Il vizio di disparità di trattamento ricorre al verificarsi di due presupposti: la perfetta identità di situazioni soggettive ed oggettive e la riconducibilità dei due provvedimenti amministrativi nell'ambito di un potere discrezionale che consenta la scelta tra due misure entrambi conformi alla legge.

CAPITOLO V

IL CARATTERE COMPOSITIVO E NON 'GIUSTIZIALE' DEGLI ISTITUTI DEFLATTIVI DEL PROCESSO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Gli istituti deflattivi del processo tributario. Il perché della loro previsione - 2. Brevi riflessioni sull'attuale quadro della litigiosità tributaria - 3. Accertamento con adesione (cenni) - 4. Conciliazione giudiziale (cenni) - 5. Reclamo e mediazione (cenni) - 6. L'apparente funzione giustiziale del ricorso-reclamo e dell'istanza di mediazione tributaria - 7. Gli istituti deflattivi del processo tributario come strumento di composizione consensuale di una determinazione già esternata dall'amministrazione finanziaria.

1. *Gli istituti deflattivi del processo tributario. Il perché della loro previsione*

In qualsiasi ordinamento tributario, non solo in quello italiano, vige la comune visione secondo la quale il rapporto intercorrente tra la finanza, creditore pubblico, e il contribuente, soggetto obbligato alla contribuzione statale, è caratterizzato da una forte conflittualità, ciò in raffronto al fatto che dette parti maturano e tutelano interessi contrapposti e non conciliabili⁵¹⁸. Solo negli ultimi

⁵¹⁸ I caratteri della conflittualità tra le parti del rapporto d'imposta sono stati magistralmente definiti da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 13, secondo il quale, diversamente che dai conflitti sorti negli altri rami del diritto, le controversie tributarie non hanno ad oggetto la ricerca del giusto *quantum* da versare all'erario, perché né l'amministrazione e nemmeno il contribuente possono concordare ciò che è stabilito dalla legge. Per cui, la mancata determinazione della giusta imposizione voluta dal contribuente non legittima questo ad adire il giudice tributario. Invero, la conflittualità tra la finanza e il soggetto passivo sorge sulla base di una diversa e non concorde interpretazione che loro fanno della medesima legge tributaria. Sicché, la vertenza avviata dal contribuente avanti la giurisdizione tributaria consiste nel convincere il giudice che la resistenza da lui operata avverso l'atto d'imposizione emesso dall'amministrazione finanziaria è legittima e fondata su una diversa interpretazione della legge in raffronto a quanto affermato dall'ente impositore. Il tema è stato affrontato con dovizia di peculiarità da E. DE MITA, *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, cit., p. 31; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 77.

anni, dopo alcuni interventi comunitari del 1990⁵¹⁹, gli Stati a c.d. economia occidentale hanno iniziato a prevedere una struttura ordinamentale fondata sulla collaborazione e sulla fiducia reciproca. Come osservato nel capitolo precedente, tra i caratteri distintivi di questa rinnovata visione del rapporto tributario vi è l'istituzione di un dialogo costante e preventivo tra fisco e contribuente e l'istituzione di forme compositive delle liti tributarie. Tali peculiarità consentirebbero di contemperare meglio l'interesse dell'erario alla celere percezione dei tributi e il diritto del contribuente ad essere tassato in conformità alla legge. Della collaborazione tributaria si è discusso sopra, degli istituti giuridici volti alla risoluzione delle vertenze fiscali si tratterà nel presente capitolo⁵²⁰.

Procedendo sempre con uno sguardo generale, non limitato all'ordinamento italiano, nel recente passato è emerso che i Paesi OCSE hanno istituito vere e proprie forme di componimento amministrativo delle controversie tributarie. In particolare, nei primi anni '90, si è assistito alla codificazione di istituti di gestione alternativi delle controversie tributarie. Alternativi rispetto alla giurisdizione. Sostanzialmente, si è trattato di modellare al diritto tributario le già esistenti forme di *Alternative Dispute Resolution (ADR)*, previsti per la composizione delle

⁵¹⁹ Ci si riferisce alla prima Convenzione di arbitrato del 20 agosto 1990, n. 90/436/CEE, stipulata dagli Stati membri dell'allora Comunità economica europea, mediante la quale, per la prima volta in ambito europeo, sono stati rafforzati i concetti di tutela effettiva dei diritti dei soggetti passivi, che operano sul piano internazionale, mediante il rafforzamento di mezzi di soluzione amministrativa delle controversie in materia di doppia imposizione. Si può affermare che la predetta Convenzione CEE rappresenta la prima formale presa di posizione dei Paesi membri nell'alleggerire i motivi di conflittualità tra amministrazioni finanziarie e imprese internazionali. Come noto, la Convenzione in parola si è occupata di controversie attinenti alla doppia imposizione tributaria, ma comunque grazie ad essa si è dato avvio all'esamina di nuovi concetti di giustizia tributaria perseguibili in sede amministrativa. Per una compiuta esamina dell'argomento, cfr. M. TRIVELLIN, *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, Torino, 2018, p. 14 ss.

⁵²⁰ Come si vedrà nel prosieguo, gli istituti deflattivi del processo tributario statuiti dai vari ordinamenti dei Paesi membri assumono connotazioni similari. Si potrebbe affermare che le diverse discipline della mediazione tributaria e del reclamo amministrativo presentano caratteri comuni per via di una corretta integrazione europea tra i vari Stati membri. Sul punto, cfr. F. SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Milano, 2017, p. 116 ss.

controversie civili. Tuttavia, il principio ispiratore seguito dai legislatori fiscali dei vari Paesi è stato quello di evitare che le parti in lite (fisco e contribuente) incardinassero un processo avanti l'autorità giurisdizionale, tendendo di creare giustizia nell'imposizione già in sede amministrativa⁵²¹.

La peculiarità dei meccanismi designati con l'acronimo ADR è di consentire la risoluzione celere della controversia e di realizzare un risparmio di tempi e costi, evitando alle parti quei tipici pregiudizi che potrebbero derivare dal deferimento della contesa all'autorità giudiziaria. Infatti, le ragioni che hanno contribuito alla diffusione degli strumenti alternativi di risoluzione delle controversie sono proprio gli "svantaggi" della giurisdizione, quali i costi cospicui del giudizio, l'incertezza del componimento dei diritti contesi, l'eccessiva durata dei processi, la rigidità del sistema delle tutele. Per converso, le procedure di risoluzione alternativa delle controversie, nella molteplicità dei vari modelli elaborati, consentono di meglio realizzare i bisogni e gli interessi delle parti⁵²².

⁵²¹ Diversamente che dalle forme conciliative tipicamente tributarie, i modelli ADR in ambito amministrativo, così come quelli istituiti nel settore del diritto civile, puntano comunque a definire una lite senza ricorrere al potere giudiziario. La dottrina amministrativa è concorde nel ritenere applicabile formule consensuali di composizione quando si tratta di interessi pubblici. Ma, come si vedrà, qualsiasi ADR operante nell'ambito del rapporto tra cittadino e pubblica amministrazione, gestita da un soggetto pubblico e non da un organo terzo alle parti potenzialmente in lite, la funzione cui è chiamata l'autorità amministrativa non sempre, o quasi mai, può essere fatta rientrare all'interno della funzione giustiziale. Invero, risolvere una vertenza, anche potenziale, è un impegno che la pubblica amministrazione rispetta mediante esplicite forme di ravvedimento del proprio operato. Dunque, si tratta di un vero esercizio del potere di autotutela, piuttosto che di funzione giustiziale. In questi termini, cfr. M. CALABRÒ, *La funzione giustiziale nella pubblica amministrazione*, cit., p. 62. Appaiono di estremo interesse anche i contributi di A. CASSETTA, *Il ricorso alle a.d.r. nelle controversie fra privati e pubblica amministrazione: ammissibilità e limiti*, in *Dir. formazione*, 2004, p. 1208; C. COSENTINO, *Le ADR nei Paesi di common law*, in G. CLEMENTE DI SAN LUCA (a cura di), *La tutela delle situazioni soggettive nell'amministrazione giustiziale*, cit., p. 301 ss.

⁵²² Le forme compositive delle liti, anche e soprattutto quelle potenziali e non ancora incardinate avanti l'autorità giurisdizionale, trovano la loro tradizione nel diritto dei contratti e nel diritto civile in generale. Per una compiuta esamina del tema in tale ambito del diritto e con riferimento ai suoi aspetti di eterogeneità del fenomeno, cfr. H. BROWN – A. MARRIOT, *Alternative Dispute Resolution: Principles and Practice*, Londra, 1992, p. 9 ss. Con riferimento all'ordinamento italiano, cfr. G. ALPA, *Riti alternativi e tecniche di risoluzione stragiudiziale delle controversie*

Tuttavia, le procedure di componimento delle vertenze fiscali istituite nei vari ordinamenti differiscono dalle ordinarie procedure ADR nella elezione del soggetto terzo incaricato di risolvere la contesa. Nelle ADR, la decisione è devoluta ad un organo, ovviamente non giurisdizionale, equidistante dalle parti in lite. Questi può essere un arbitro, in caso di arbitrato, o di un mediatore, in caso di mediazione. Invece, nelle procedure conciliative di matrice tributaria, quasi tutti gli ordinamenti comparabili a quello italiano hanno devoluto il compito di risoluzione della vertenza a ramificazioni dell'amministrazione finanziaria, che è una delle parti della lite e della quale il contribuente generalmente ne rimprovera l'azione illegittima⁵²³.

Gli strumenti deflattivi del processo tributario presenti negli ordinamenti degli Stati membri dell'Unione europea, seppur chiamati con espressioni terminologiche diverse, sono tra loro somiglianti⁵²⁴.

Ad esempio, quanto ai sistemi di deflazione adottati in Francia, in tale Paese oltre ad esistere un arbitro presso ogni direzione dell'amministrazione finanziaria, la cui funzione è quella di facilitare il raggiungimento di un accordo con i contribuenti, è inoltre operativa una procedura preliminare di reclamo amministrativo avverso l'atto impositivo. Tale procedimento prevede,

in diritto civile, in *Pol. dir.*, 1997, p. 403 ss.; C. TROISI, *Mediazione e tecniche ADR per una regolazione alternativa delle controversie*, Napoli, 2006, p. 33 ss.

⁵²³ La diffusione di strumenti alternativi di risoluzione delle liti ha coinvolto il settore tributario in un tempo relativamente recente rispetto ad altri ambiti del diritto. L'implementazione nell'ordinamento tributario dei c.d. Modelli ADR (*Alternative Dispute Resolution*) rappresentano la reazione all'insoddisfazione dei litiganti in raffronto agli esiti derivanti dalle tradizioni forme processuali, le quali appaiono sempre più costose e lente. I modelli ADR nel diritto tributario, utilizzando strutture pubbliche deputate a promuovere la conciliazione tra i potenziali litiganti, stimolano il raggiungimento di un accordo. In argomento, per tutti, cfr. M. VERSIGLIONI, *Diritto tributario ed Equivalent Dispute Resolution*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 223 ss.

⁵²⁴ Il tema che qui viene in rilievo è l'armonizzazione delle disposizioni tributarie nazionali all'interno di un disegno comune di matrice europea. Anche se l'art. 113 del TFUE dispone solo in tema di armonizzazione dei tributi tra i vari Stati, comunque, è opera recente degli organismi dell'Unione europea quella di tentare di coordinare anche le disposizioni procedurali, al fine di meglio tutelare i diritti dei soggetti passivi. Sul punto, cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 217 ss.

analogamente a quanto accade in Italia, una fase amministrativa obbligatoria prima di accedere al processo. Si tratta dell'istituto della *réclamation préalable*, istituita dalla l. 27 dicembre 1927, poi aggiornata dalla l. 27 dicembre 1963⁵²⁵.

Quanto ai sistemi di deflazione adottati in Germania, la legge generale tributaria tedesca (*Abgabenordnung*), prevede due rimedi stragiudiziali ordinari: il primo, cosiddetto *Einspruch*, consistente in un ricorso/opposizione allo stesso organo che ha emanato l'atto che si intende contestare; l'altro, il cosiddetto *Beschwerde*, prevede, invece, un reclamo nei confronti dell'organo gerarchicamente superiore, la cui materia del contendere è rappresentata da atti amministrativi particolari quali dinieghi di esenzioni, agevolazioni o sospensioni della riscossione. Accanto a tali rimedi stragiudiziali ordinari, poiché espressamente regolati dalla *Abgabenordnung*, sono stati individuati, inoltre, ulteriori rimedi amministrativi straordinari⁵²⁶.

Il legislatore italiano, su impulso degli altri ordinamenti, nel corso degli ultimi anni, ha istituito un quadro di regole volto a facilitare la risoluzione dei processi tributari già instaurati e, ancor più recentemente, ha previsto specifici istituti aventi il dichiarato scopo di comporre la vertenza in sede amministrativa, prima che il contribuente sia costretto ad incardinare un giudizio⁵²⁷. Di seguito,

⁵²⁵ Cfr. J. GROSCLAUDE - P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese: le imposte, le procedure*, in E. DE MITA (traduzione), Milano, 2006, p. 44.

⁵²⁶ Cfr. D. BIRK, *Diritto tributario tedesco*, in E. DE MITA (traduzione), Milano, 2006, p. 52 ss.

⁵²⁷ Come osserva R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: si pagano le imposte quando qualcuno le impone*, cit., p. 339 ss., l'originaria convinzione del legislatore tributario è stata quella di considerare che la forma più diretta di giustizia era quella resa internamente dall'amministrazione finanziaria, anziché dal giudice. In corrispondenza a questo principio di ordine generale sono stati implementati moduli di composizione delle controversie tributarie. Dall'abolizione del contenzioso amministrativo tributario, avvenuto per via della riforma fiscale del 1973, si dovette attendere oltre vent'anni per vedere reintrodotta nell'ordinamento forme di componimento delle diverse posizioni maturate dalle parti del rapporto d'imposta. In particolare, ci si riferisce all'introduzione della conciliazione giudiziale, disposto dall'art. 48 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e all'accertamento con adesione, disciplinato dall'art. 6 del 19 giugno 1997, n. 218. Secondo l'autore, la caratteristica propria della legislazione tributaria abbisogna di strumenti amministrativi di perfezionamento dei metodi di determinazione dei tributi. In questo

saranno brevemente esaminati gli istituti dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale e del reclamo. Ci si soffermerà, con una separata e appropriata analisi, sulla funzione non "pienamente giustiziale" degli istituti della mediazione tributaria e del reclamo. Tuttavia, le osservazioni intorno ai predetti strumenti deflattivi del processo saranno rivolte al momento procedimentale di loro attivazione. In particolare, l'avvio di tali procedimenti potrà avvenire ad opera del contribuente o dell'amministrazione finanziaria ed in un tempo successivo alla formulazione della determinazione dell'autorità fiscale. Cioè, è possibile ricorrere a tali strumenti dopo che l'amministrazione ha completato l'attività istruttoria e dopo che essa ha trasposto il proprio convincimento all'interno di un provvedimento autoritativo opposto al soggetto passivo, qual è, nella maggior parte dei casi, l'avviso di accertamento delle maggiori imposte e il provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie⁵²⁸.

Esaminare il momento di attivazione di tali istituti deflattivi del processo consente agevolmente di osservare che gli effetti dell'eventuale composizione della controversia non sono stimolati da alcuna funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria. La finanza, nel partecipare ad uno qualsiasi di tali istituti, si trova a condividere le eventuali constatazioni difensive di un contribuente, che è stato già sottoposto all'azione di controllo e di accertamento. Gli istituti deflattivi, pur prevedendo un dialogo tra le parti del rapporto d'imposta, non impongono all'amministrazione di agire, in sede procedimentale, secondo giustizia. Semmai, come si vedrà, il ricorso a tali istituti deflattivi stimola l'amministrazione ad attuare una revisione-autotutela della propria

senso, dunque, la giurisdizione tributaria dovrebbe essere considerata la reazione del contribuente all'illegittima funzione impositiva perpetrata dall'autorità fiscale a suo danno.

⁵²⁸ Si riportano le osservazioni di M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia nel pensiero di Enrico Allorio*, cit., p. 844. L'autore, esaminando i dati statistici resi dall'Agenzia delle entrate in ordine all'andamento del contenzioso tributario relativo all'anno giudiziario 2014, afferma che l'amministrazione finanziaria è chiamata, sempre più rispetto al passato, a correggere in sede amministrativa le proprie determinazioni, mediante l'effettiva attuazione degli istituti deflattivi del processo, le quali, sostanzialmente, tendono a stimolare l'emanazione di un provvedimento di autotutela.

determinazione, già, comunque, palesatasi e produttiva di effetti lesivi nei confronti del contribuente⁵²⁹. Per cui, non si può pienamente parlare di giustizia impositiva, semmai di “correzione” dell’imposizione già avvenuta.

Dunque, la caratteristica che accomuna le varie disposizioni normative che istituiscono istituti diretti ad evitare o comporre una lite tributaria è rappresentata dalla previsione di un momento procedurale che “obbliga” l’autorità fiscale a “riflettere” sulla possibilità di dare esecuzione ad una correzione del provvedimento già emanato. Per cui, volendo sommariamente anticipare le conclusioni, questo capitolo giungerà alla tesi secondo cui l’ordinamento favorisce sempre più l’implementazione di istituti deflattivi del processo, per così riportare la funzione impositiva della finanza all’interno di un alveo di legalità, mediante la revisione del proprio operato. Però, si ribadisce, tendere alla legalità dell’operato dell’amministrazione finanziaria e, per l’effetto, ridurre i processi non diminuisce il grado di litigiosità tra fisco e contribuente. Ciò perché, il privato attiverà uno dei vari istituti deflattivi del processo per difendersi, in sede amministrativa, da un provvedimento lesivo e non certamente per partecipare, con spirito collaborativo, alla riesamina dell’istruttoria erroneamente eseguita dal fisco⁵³⁰.

⁵²⁹ Tali considerazioni, tipicamente procedural-tributarie, devono essere inserite nel più generale contesto della mediazione e della tecnica di risoluzione delle controversie. Come ha osservato C. TROISI, *Mediazione e tecniche ADR per una regolazione alternativa alle controversie*, cit., p. 49 ss., il carattere comune degli istituti diretti alla composizione di una controversia è quello di trattare la lite, attuale o potenziale, con tecniche semplificate rispetto al procedimento legalmente previsto per una sua risoluzione. Tale semplicità si traduce in termini di minor tempo e minori costi cui i litiganti dovrebbero incorrere qualora non decidessero di incardinare la vertenza avanti l’autorità giurisdizionale. In questi termini, cfr. S. CHIARLONI, *Nuovi modelli processuali*, in *Riv. dir. civ.*, 1993, I, p. 269 ss.

⁵³⁰ Dunque, ritornano in questo specifico contesto le diverse nozioni di partecipazione difensiva e partecipazione collaborativa del contribuente. Come è stato più volte anticipato, la previsione degli istituti deflattivi del processo tributario attribuiscono la facoltà al contribuente di eseguire, in maniera anticipata rispetto al giudizio, le opportune difese contro l’atto emesso dall’Ufficio. Sconfessare, con proprie osservazioni, alle tesi mosse dai controllori nell’atto di accertamento già notificato, dunque, consente al contribuente di esperire le opportune difese che, generalmente, senza la previsione di tali istituti deflattivi, avrebbe potuto esporre solo in sede giurisdizionale, cioè dopo aver incardinato un processo avanti il giudice tributario. Sul punto, ancora, L. SALVINI, *op. ult. cit.*, p. 221.

2. Brevi riflessioni sull'attuale quadro della litigiosità tributaria

Tuttavia, prima di avviarci alle analisi giuridiche intorno agli istituti deflattivi del processo tributario, appare doveroso evidenziare lo stato di salute del contenzioso fiscale oggi, al fine di meglio comprendere le dinamiche che hanno stimolato il legislatore nell'introdurre le disposizioni a contenuto deflattivo del contenzioso. Nel dettaglio, il contenzioso tributario appare al contribuente sempre più oneroso e, dunque, non più conveniente sul piano economico per la risoluzione dei conflitti avverso l'amministrazione finanziaria⁵³¹, vista la recente istituzione dei costi di accesso alla giustizia tributaria⁵³². Per cui, la strada più opportuna per il soggetto passivo appare quella di ricercare un dialogo diretto con l'autorità finanziaria, per così evitare di incardinare un giudizio contro provvedimenti illegittimi che, si spera, possano essere corretti in sede amministrativa dal medesimo Ufficio che li ha emanati.

Il *trend* del contribuente di evitare il processo e ricorrere ai diversi strumenti deflattivi è stato recentemente confermato dal Ministero dell'Economia e Finanze

⁵³¹ La letteratura intorno al processo tributario e agli aspetti di scarsa convenienza derivanti dalla sua attuazione è molto ampia. Per tutti, da ultimo, cfr. A. MARCHESELLI – R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento e giusto processo*, cit., p. 191. Gli autori, riprendendo le autorevoli considerazioni dottrinali sul tema, hanno evidenziato che la giustizia tributaria è uno dei più importanti baluardi per la tutela dei diritti fondamentali dei consociati. Questa giurisdizione presidia due fondamentali principi di giustizia impositiva: da un lato, essa rende giustizia nei confronti di chi si sottrarre alla corretta contribuzione alle finanze pubbliche; dall'altra parte, salvaguarda il contribuente dall'illegittima pretesa impositiva avanzata dall'amministrazione finanziaria. Sicché, rendere la giurisdizione tributaria onerosa, mediante la previsione del contributo unificato e dei vari costi ivi connessi, equivale ad innalzare una barriera all'accesso alla giustizia per il soggetto leso.

⁵³² Con riferimento alle problematiche attinenti ai costi di accesso alla giustizia si veda, da ultimo, N. SARTORI, *Il contributo unificato quale costo fiscale di accesso alla giustizia*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 1010 ss. L'autore stigmatizza l'operato del legislatore laddove, nell'istituire il contributo unificato, non lo ha parametrato a nessuna forma di capacità contributiva espressa dal soggetto obbligato a corrisponderlo.

per via della “*Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull’attività delle commissioni tributarie*”, pubblicata il 10 giugno 2018⁵³³. Già dalla premessa del documento emerge che nel corso del 2017 sono stati incardinati solo 211.515 procedimenti avanti le commissioni tributarie provinciali e regionali italiane⁵³⁴. In raffronto all’anno solare 2008, i procedimenti incardinati per quell’anno erano stati invece pari a 331.387. Cioè, nell’arco di un decennio (2008 – 2017), le liti fiscali si sono ridotte di circa il 40%. Si precisa che il predetto dato si riferisce esclusivamente alle controversie incardinate avanti la giurisdizione di merito. Diversa e opposta osservazione va fatta con riferimento ai giudizi incardinati avanti la Sezione tributaria della Corte di cassazione, presso la quale, alla fine dell’anno 2017, pendono il 49% del totale dei ricorsi di legittimità in attesa di decisione⁵³⁵.

⁵³³ Il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell’Economia e delle Finanze e la Direzione della Giustizia Tributaria esegue periodicamente una mappatura delle attività attinenti al contenzioso tributario. La *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull’attività delle commissioni tributarie* è una pubblicazione annuale ed ha lo scopo di rappresentare lo stato del contenzioso tributario. In particolare, le predette amministrazioni analizzano i flussi annuali di entrata e di uscita dei ricorsi presso le commissioni tributarie provinciali e regionali ed analizzano, dunque, l’attività e la produttività degli organi giudicanti. Tali analisi si concentrano, inoltre, sulle dirette attività giurisdizionali, evidenziando la tipologia delle controversie per distinta tipologia di tributo e i volumi finanziari sottoposti alla giurisdizione tributaria. La *Relazione* è corredata da appendici statistiche. In definitiva, il documento espone risultati analitici e comparatistici che guidano ed orientano il legislatore nell’attuare o implementare le politiche di gestione e di finanziamento della giurisdizione tributaria.

⁵³⁴ La *Relazione sul contenzioso tributario del 2017* evidenzia una diminuzione del numero complessivo delle controversie pendenti al 31 dicembre 2017, pari a 417.635, in calo del 10,75%, rispetto a quanto registrato nel 2016 (467.940). Nel 2017 si è registrato un calo delle controversie pervenute innanzi alle commissioni tributarie pari all’8,76% rispetto al 2016 ed una diminuzione di quelle definite del 10,69% rispetto al 2016. Dall’analisi dei dati esposti emerge che nell’anno 2012 si è registrata una inversione dei flussi: per la prima volta il numero delle controversie definite ha superato il numero delle controversie pervenute. La stessa *Relazione 2017* afferma che la causa di tale inversione di tendenza può essere ricondotta all’introduzione dell’istituto della mediazione-reclamo e del contributo unificato. Nel 2017 il numero di cause decise rispetto al numero delle controversie presentate è superiore nella misura pari a 50.305 unità. Sul punto, cfr. *Relazione sul monitoraggio del contenzioso 2017*, p. 3.

⁵³⁵ Sul punto, cfr. C. GLENDI, *Giurisdizione tributaria verso l’implosione in sede apicale*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, p. 1174 ss. L’autore, sulla base del crescente numero dei flussi dei ricorsi per

Meno liti tributarie non significa che il contribuente è divenuto meno capace, rispetto al passato, di “reagire” all’errata determinazione dell’autorità fiscale. Inoltre, meno processi tributari non è indice che l’amministrazione ha ridotto, rispetto a quanto fatto negli anni precedenti, la numerosità dei provvedimenti di accertamento emanati nei confronti dei contribuenti. Invero, la riduzione, costante e progressiva, dei processi tributari è stata provocata dal maggiore utilizzo, da parte del contribuente e dell’amministrazione finanziaria, di strumenti deflattivi del processo⁵³⁶.

Difatti, come rilevato dal Report sul contenzioso tributario 2014, pubblicato dall’Agenzia delle entrate il 15 maggio 2015, solo il 9% degli atti impositivi ha subito il vaglio delle commissioni tributarie. Per cui, il restante 91% dei provvedimenti viene definito mediante strumenti alternativi al processo tributario, o tramite acquiescenza del contribuente o tramite il ricorso ad istituti deflattivi del processo. I dati testé enunciati fanno chiaramente emergere che il 91% degli atti provvedimentali emessi dall’Agenzia delle entrate (la più importante tra le altre amministrazioni finanziarie, per rilevanza e numerosità dei processi tributari cui essa è parte) viene vagliata internamente alla medesima amministrazione che ha formulato la determinazione tributaria⁵³⁷.

Cassazione in materia tributaria e del basso “indice di ricambio”, auspica che la Sezione tributaria della Corte di cassazione venga presto riformata dal legislatore, al fine di scongiurare una fase di stallo della giustizia tributaria di legittimità.

⁵³⁶ In questo contesto si fa riferimento ai cosiddetti strumenti deflattivi non connessi al processo tributario, quali la definizione in adesione al contenuto del p.v.c. in vigore per gli atti consegnati entro il 31 dicembre 2015, le osservazioni e richieste del contribuente ai sensi dell’art. 12, comma 7, Statuto del contribuente, all’adesione al contenuto dell’invito al contraddittorio anch’esso in vigore per gli atti notificati entro il 31 dicembre 2015, all’accertamento con adesione statuito dal d.lgs. n. 218 del 1997, all’autotutela tributaria ex art. 2-quater, d.l. n. 564 del 1994. Tutti questi istituti non sono connessi al processo, ma sono attivabili prima di incardinare la lite con la finanza.

⁵³⁷ La Relazione sul monitoraggio del contenzioso tributario 2017 evidenzia che il 40,95% delle controversie incardinare avanti le commissioni tributarie provinciali coinvolgono i provvedimenti emessi dall’Agenzia delle entrate. Nelle commissioni tributarie regionali l’Agenzia delle entrate è parte in causa per il 64,79% delle controversie. Cfr. *Relazione sul monitoraggio del contenzioso tributario 2017*, p. 7-8.

3. *Accertamento con adesione*

L'attuale istituto dell'accertamento con adesione rappresenta l'evoluzione della previgente disciplina del concordato⁵³⁸. Esso viene oggi disciplinato dal d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, col quale si istituisce il procedimento che conduce le parti a sottoscrivere un eventuale accordo, volto a formalizzare i termini e le modalità di definizione di un atto impositivo. Si tratta di un accertamento che diviene definitivo mediante la manifestazione di volontà di aderire al suo contenuto fatta da contribuente⁵³⁹. La sottoscrizione dell'atto di adesione impegna il contribuente a non impugnare l'originario provvedimento impositivo, sul quale si è fondata la definizione accettata. A sua volta, il raggiungimento dell'adesione vincola l'amministrazione finanziaria a non integrare o modificare i contenuti e i termini convenuti con la definizione. L'istituto può essere adottato per definire le imposte dirette, l'IVA e alcune imposte indirette, quali l'imposta di successioni e donazioni, l'imposta di registro, ipotecaria e catastale⁵⁴⁰.

⁵³⁸ La disciplina previgente del concordato era governata dagli artt. 34 e 35, t.u. 29 gennaio 1958, n. 645 e dall'art. 81 del regolamento approvato con r.d. 11 luglio 1907, n. 560. Per una ricostruzione dell'argomento, anche con relazione alla sua evoluzione storica, cfr. B. COCIVERA, voce *Concordato tributario*, in *Enc. dir.*, vol. III, Milano, 1961, p. 529.

⁵³⁹ L'istituto dell'accertamento con adesione è stato osservato dalla dottrina con specifico riferimento agli aspetti di indisponibilità del tributo. Come nel precedente concordato tributario, anche nell'accertamento con adesione, l'amministrazione finanziaria è chiamata a maturare una specifica determinazione volta essenzialmente a correggere un precedente provvedimento già emanato. Per cui, concordare con il contribuente l'ammontare delle maggiori imposte potrebbe travalicare il limite di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. In argomento, per tutti, cfr. F. BATISTONI FERRARA, voce *Accertamento con adesione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, vol. II, Milano, 1998, p. 27 ss. Tra le opere monografiche, cfr. E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, p. 21 ss. e M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, p. 36 ss.

⁵⁴⁰ Con riferimento ai tributi diversi dalle imposte dirette e dall'IVA, l'art. 3, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 dispone che l'accertamento con adesione relativo alle imposte sulle successioni e donazioni, alle imposte di registro, ipotecarie e catastali ha per oggetto il valore dei beni indicati

Sul piano procedurale, se il contribuente è destinatario di accessi, ispezioni o verifiche può formulare all'Ufficio, con apposita istanza in carta libera, la proposta di accertamento con adesione finalizzata all'eventuale definizione della vertenza. Inoltre, il contribuente può proporre la medesima istanza anche dopo la notifica di un avviso di accertamento, purché si sia astenuto dall'impugnare l'atto avanti il giudice tributario. In quest'ultimo caso il termine per l'impugnazione resta sospeso per un periodo di novanta giorni, decorrente dalla data di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, riprendendo a decorrere se la definizione non è intervenuta⁵⁴¹.

L'attivazione della procedura apre una fase procedimentale all'interno della quale entrambe le parti valutano la praticabilità di un accordo, previa la comune condivisione di metodi giuridici di determinazione del maggior tributo. Infatti, come sopra anticipato, l'obiettivo cui tende l'istituto dell'accertamento con adesione è quello di consentire al soggetto passivo accertato e all'amministrazione finanziaria di definire concordemente il debito tributario, in relazione ad uno specifico periodo d'imposta. Il raggiungimento di un accordo sortisce un effetto premiale per il contribuente, che consiste nell'abbattimento delle sanzioni ad un terzo del minimo stabilito dalla legge per ciascuna violazione. Un ulteriore effetto premiale, eventuale, può consistere nella riduzione alla metà delle pene previste

in ciascun atto giuridico, denuncia o dichiarazione sottoposta ad imposizione. L'eventuale raggiungimento di una comune convinzione su tali valori comporta la definizione di solo tali tributi. Il valore dei beni e dei diritti definiti mediante l'accertamento con adesione non produce effetti per le altre eventuali tipologie di imposte.

⁵⁴¹ L'ambito di applicazione principale del concordato dovrebbe essere quello delle questioni non risolubili con certezza, per assenza di elementi puntuali e definitivi, qual è, ad esempio, l'ambito degli accertamenti del maggior reddito mediante il ricorso a metodi indittivi. In questi procedimenti, come è noto, la determinazione maturata dagli organi accertatori è connotata da forti elementi soggettivi, che di sovente si prestano ad apprezzamenti valutativi diversi da parte del contribuente. Tuttavia, sulla base del quadro normativo di riferimento (d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218), oltre all'inapplicabilità dell'istituto alle liquidazioni *ex art. 36-bis* e alle rettifiche formali *ex art. 36-ter*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, non vi sono limiti all'applicabilità dell'accertamento con adesione. Per una compiuta esamina delle ipotesi di definizione anticipata del rapporto tributario, cfr. M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 965 ss.

per i reati tributari e nella non applicabilità delle sanzioni accessori, se il debito tributario derivante dall'accertamento con adesione è assolto prima dell'apertura del dibattimento di primo grado⁵⁴².

Una volta che le parti del rapporto d'imposta hanno sottoscritto l'atto di adesione, l'accertamento diviene immediatamente definitivo e, salvo rateizzazione⁵⁴³, il contribuente è tenuto a corrispondere l'importo concordato entro il termine di venti giorni dalla sottoscrizione. Sostanzialmente, il versamento delle somme definite o della prima rata del piano rateale perfeziona giuridicamente l'atto di adesione⁵⁴⁴. L'accertamento con adesione non è impugnabile dal contribuente. L'amministrazione finanziaria può formulare un nuovo accertamento sull'annualità d'imposta oggetto di definizione al ricorrere di specifiche circostanze, tra le quali vanno ricordate, in primo luogo, l'ipotesi in cui sopravvenga la conoscenza di nuovi elementi, dai quali risulti un maggior reddito superiore al 50% del reddito definito e comunque non inferiore ad Euro 77.468,53 e, in secondo luogo, l'ipotesi in cui la definizione abbia riguardato accertamenti parziali.

Dunque, il contenuto dell'accertamento con adesione è analogo all'accertamento ordinario⁵⁴⁵. Infatti, ambedue gli atti devono essere motivati e devono contenere la liquidazione delle maggiori imposte e degli importi dovuti a

⁵⁴² Ai sensi dell'art. 13, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, le pene sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari sono stati corrisposti dal debitore. Per una compiuta disamina del tema, per tutti, cfr. G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, I, p. 589 ss.

⁵⁴³ Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme definite superano Euro 150.000,00.

⁵⁴⁴ Come rilevato da F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, cit., p. 242, il perfezionamento dell'accertamento con adesione rende inefficace l'avviso di accertamento.

⁵⁴⁵ Sulla base delle affinità e delle diversità intercorrenti tra l'atto di adesione e l'avviso di accertamento, la dottrina ha definito l'istituto dell'accertamento con adesione come un "particolare atto di accertamento", così distinguendolo dal provvedimento di accertamento ordinariamente inteso. In questi termini, E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., p. 73 ss. e F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, cit., p. 241.

titolo sanzionatorio e accessorio. Ma, a differenza dell'accertamento ordinario, quello con adesione non è un atto recettizio. Cioè, l'atto con adesione, per essere produttivo di effetti, non deve essere notificato al contribuente, atteso che, come detto, trattasi di un atto interno all'Ufficio sottoscritto anche dal contribuente⁵⁴⁶.

La dottrina ha maturato una duplice visione intorno all'istituto. Alcuni ritengono che l'adesione all'accertamento sia riconducibile alla disciplina della transazione di diritto comune. Dunque, per via della disciplina del contratto, all'interno della quale vi rientra l'istituto della transazione, questa corrente di pensiero ritiene che l'atto di adesione sia la risultante di un accordo tra le parti del rapporto d'imposta, le quali, facendosi reciproche concessioni, raggiungono un'intesa (adesione), trasposta in un particolare patto (atto di accertamento)⁵⁴⁷. Altra parte della dottrina ritiene, invece, che, pur essendo l'accertamento con adesione il risultato di un procedimento dialogato tra fisco e contribuente e, dunque, pur non trattandosi di un atto unilaterale dell'amministrazione finanziaria, comunque, rimane una forma di esercizio del potere impositivo. In definitiva, questa seconda corrente di pensiero, maggioritaria, ritiene che l'accertamento con adesione non può essere associato ad istituti privatistici, quali la transazione, perché l'accordo tra fisco e contribuente è rappresentato da un provvedimento impositivo, accettato dal privato⁵⁴⁸.

⁵⁴⁶ L'art. 7, comma 1-bis, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, dispone che l'atto di adesione all'accertamento può essere sottoscritto dal contribuente o da un suo procuratore speciale, in possesso dei requisiti sanciti dall'art. 63, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

⁵⁴⁷ L'analisi dell'istituto dell'accertamento con adesione in termini privatistici è stata condotta da E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., p. 74 ss.; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., p. 478 ss.; F. GAFFURI, voce *Concordato tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, III, Torino, 1988, p. 289 ss.

⁵⁴⁸ Con riferimento al diverso orientamento che considera l'accertamento con adesione la risultante di un provvedimento impositivo accettato dal contribuente si osservi F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, p. 243 e E. ALLORIO, voce *Concordato tributario*, in *Noviss. Dig. it.*, vol. III, Torino, 1959, p. 990. Questi autorevoli commentatori hanno dato un'opinione più persuasiva dell'istituto. Si tratta di un atto non negoziale, privatisticamente inteso. L'accertamento con adesione è un atto unilaterale di accertamento reso dall'amministrazione finanziaria, caratterizzato, in termini di rafforzamento, dall'adesione espressa dal contribuente.

4. Conciliazione giudiziale

L'ordinamento tributario prevede una procedura per cessare definitivamente un contenzioso avviato contro l'amministrazione finanziaria, prima che giunga la decisione del giudice tributario. Si tratta della conciliazione giudiziale⁵⁴⁹. Come l'accertamento con adesione, anche tale istituto è annoverato tra gli strumenti deflattivi del processo tributario. Precisamente, attraverso tale procedura, le parti possono definire una controversia, già incardinata avanti il giudice tributario, prima della conclusione del processo, tanto di primo grado quanto d'appello. L'istituto della conciliazione ruota intorno agli artt. 48, 48-bis e 48-ter, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come da ultimo riformato dall'art. 9, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, emesso a seguito della legge di delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23⁵⁵⁰.

⁵⁴⁹ La letteratura in materia di conciliazione giudiziale è molto ampia. Per una recente esamina dell'istituto, cfr. D. STEVANATO, commento ad artt. 48, 48-bis e 48-ter, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in C. CONSOLO – C. GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, ed. IV, Milano, 2017, p. 634 ss. Sull'argomento esiste un ampio corpus dottrinale composto da lavori monografici e autorevoli articoli. In particolare, si segnalano F. BATISTONI FERRARA, voce *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, in *Enc. dir., Agg.*, vol. II, Milano, 1998, p. 229; F. D'AYALA VALVA, *La conciliazione giudiziale tributaria tra passato, presente e futuro*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2014, p. 203; G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1803; G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006, p. 11 ss., F. RANDAZZO, *La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza: casi e materiali per un'analisi critica dell'istituto*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 987.

⁵⁵⁰ Con riferimento alle osservazioni dei principi sanciti dalla legge delega 11 marzo 2014, n. 23, poi trasposti nell'art. 9, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, si rinvia a E. MARELLO, *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1368 ss. L'autore evidenzia che la volontà espressa dal legislatore delegante era quella di riformare il processo tributario. Il tenore di tale riforma era quella di deflazionare il ricorso alle controversie tributarie e, dunque, indurre le parti ad adottare strumenti consensualistici di composizione delle vertenze in materia di imposte. La conciliazione giudiziale, rappresentando uno strumento deflattivo del processo, è stata riformata con l'ottica di agevolare le parti nel raggiungimento del consenso, evitando alla giurisdizione tributaria di intervenire con propria decisione.

L'art. 48 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 disciplina la c.d. conciliazione fuori udienza, la quale presuppone che le parti del processo abbiano raggiunto un accordo, volto a definire la vertenza o parte di essa, prima che il giudice sia intervenuto con propria decisione. In questo contesto, le parti depositano presso la commissione tributaria copia dell'accordo sottoscritto e il giudice verifica la validità formale dell'atto conciliativo, non esaminando il merito di esso. La conciliazione fuori udienza si perfeziona giuridicamente con la sottoscrizione dell'accordo ad opera delle parti⁵⁵¹. Tale accordo deve contenere la motivazione del perfezionamento, le somme dovute dal soggetto passivo e le modalità di corresponsione delle stesse. L'accordo conciliativo è titolo per la riscossione e sostituisce qualsiasi altro titolo precedentemente formato dall'amministrazione finanziaria.

L'art. 48-bis del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 disciplina la c.d. conciliazione in udienza, la quale da facoltà ad una delle parti di presentare istanza conciliativa avanti la commissione tributaria. Il giudice, esaminata la legittimità della proposizione dell'accordo, può rinviare la trattazione della causa ad un'udienza successiva, al fine di consentire all'altra parte di esaminare il contenuto della proposta. L'eventuale accordo tra le parti in causa si perfeziona mediante la sottoscrizione di un processo verbale, all'interno del quale vengono indicate le somme a debito, le modalità di pagamento e i termini di versamento. Tale processo verbale è titolo per la riscossione⁵⁵².

⁵⁵¹ Prima dell'intervento dell'art. 9, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, la previgente norma disponeva che la conciliazione si perfezionava con il versamento dell'importo definito o della prima rata di esso entro il termine di venti giorni dalla sottoscrizione dell'atto conciliativo. Invece, come sopra osservato, l'attuale quadro normativo sancisce che la conciliazione giudiziale si perfeziona mediante la sottoscrizione dell'atto. Per cui, in caso di mancato versamento del quantum definito, l'amministrazione può riscuotere nei limiti di quanto conciliato, non rivivendo l'ammontare dei tributi presenti nell'atto originariamente impugnato. In definitiva, la sottoscrizione dell'accordo conciliativo supera e sostituisce giuridicamente il provvedimento impugnato. Tali considerazioni sono rinvenibili in G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 435.

⁵⁵² Il pagamento dell'imposta risultante dalla conciliazione definitiva o parziale deve avvenire con le modalità indicate per l'istituto dell'accertamento con adesione, e precisamente seguendo le

Il raggiungimento dell'accordo, sia tramite la conciliazione fuori udienza che in udienza, consente al giudice di dichiarare l'estinzione del processo. Precisamente, se la data di trattazione della controversia è stata già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità della proposta conciliativa, la commissione si pronuncia con sentenza di cessazione della materia del contendere. Invece, qualora l'accordo raggiunto dalle parti è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e prosegue con l'esamina della rimanente controversia⁵⁵³.

Dunque, l'istituto della conciliazione consente alle parti di definire la vertenza incardinata avanti la giurisdizione tributaria, nulla rilevando la tipologia di causa o di tributo oggetto della controversia. Possono formare oggetto di conciliazione sia questioni di fatto che questioni di diritto⁵⁵⁴.

modalità indicate dall'art. 8, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, cui l'art. 48-ter del decreto sul processo fa esplicitamente rinvio.

⁵⁵³ Osserva F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, cit., p. 377 che l'atto di conciliazione va sottoposto al giudice tributario affinché questi possa esercitare il potere-dovere di valutazione in merito alla legittimità formale, nel senso di controllo sul rispetto delle regole procedurali enunciate dalla norma, e in merito all'ammissibilità dell'accordo conciliativo. Il giudice, comunque, non può sindacare il merito dell'accordo. Sul punto, si veda la Corte cost., 24 ottobre 2000, n. 433, mediante la quale è stata dichiarata non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 48, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui non consente al giudice tributario alcun giudizio sulla legittimità dell'accordo raggiunto dalle parti in causa.

⁵⁵⁴ Oggetto di conciliazione tributaria sono tutte le questioni pendenti avanti alla giurisdizione tributaria. Il testo normativo non prevede alcuna limitazione applicativa e, dunque, l'istituto è estensibile a tutte le tipologie di controversie che rientrano nella giurisdizione tributaria, in continuità con la disciplina dell'accertamento con adesione, il cui ambito operativo, come visto, non incontra limiti. Dopo la riforma apportata dall'art. 9, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, è stato chiaramente affermato dal legislatore che possono formare oggetto di conciliazione anche le cause in materia di rimborso. Prima di tale intervento normativo, parte della dottrina aveva latamente dubitato che in tale istituto potessero ricadere anche le vertenze in materia di rimborso dei tributi, atteso che, nel silenzio della previgente normativa, la conciliazione giudiziale si perfezionava con il versamento di tributi e non anche con il rimborso di essi a favore del contribuente. Le controversie in tema di sanzioni sono conciliabili se esse sono irrogate con atto autonomo dal provvedimento di accertamento. In ultimo, si discute in dottrina se oggetto di conciliazione possono formare i processi avverso il ruolo. Una loro conciliabilità metterebbe in discussione la pretesa tributaria definitivamente accertata. Per una ampia disamina della disciplina, cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 434.

In ordine agli effetti, l'art. 48-ter, del decreto richiamato dispone che l'intervenuta conciliazione totale o parziale comporta la riduzione delle sanzioni al 40% del minimo edittale delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo definito in primo grado e del 50%, sempre del minimo edittale, del rapporto definito in secondo grado⁵⁵⁵.

Le analisi circa la natura della conciliazione tributaria, così come per l'accertamento con adesione, si dividono in chi la considera una transazione e chi, ragionevolmente, la considera un provvedimento autoritativo dell'amministrazione finanziaria, accompagnato dal consenso del soggetto passivo. L'orientamento prevalente in dottrina è quello di ritenere la conciliazione un provvedimento amministrativo, funzionale a rettificare l'atto originariamente impugnato e la cui peculiarità è rappresentata dalla volontà espressa dal contribuente nell'accettare i termini e le condizioni conciliative⁵⁵⁶.

5. Reclamo e mediazione

Un ulteriore strumento deflattivo del contenzioso tributario è rappresentato dalla c.d. mediazione-reclamo⁵⁵⁷. Si tratta di un istituto previsto esclusivamente

⁵⁵⁵ Sul punto, ancora, cfr. G. MELIS, *op. ult. cit.*, p. 435.

⁵⁵⁶ Come spiega F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, ed. II, Torino, 2013, p. 196, la conciliazione tributaria ha natura diversa da quella di diritto civile. Pur avendo la comune funzione di dirimere una controversia, la conciliazione giudiziale differisce dalla disciplina del contratto perché non è la risultante di una transazione eseguita dalle parti del processo. In sostanza, per via del principio di legalità, l'amministrazione finanziaria non può convenire con il contribuente su di una determinazione concordata dell'imposta da versare, perché essa non può disporre dell'obbligazione tributaria. Già E. GUICCIARDI, *Le transazioni degli enti pubblici*, Milano, 1936, p. 214, affermava che, nell'ambito del diritto pubblico, la transazione eseguita dall'autorità è orientata a comporre la lite agevolando la consensualità della parte privata ed essa non si attua attraverso reciproche concessioni disposte da una parte a favore dell'altra.

⁵⁵⁷ I profili giuridici dell'istituto della mediazione e del reclamo sono stati trattati da molti autori. Per tutti, cfr. G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013, p. 11 ss. L'autore mette in evidenza come il disposto dell'unico art. 17-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992 contenga due diversi istituti giuridici, quello del reclamo, di derivazione amministrativa, e quello

per controversie di valore non superiore ad Euro 50.000,00, da attivare per l'impugnabilità di tutti gli atti emessi da enti impositori, agenti della riscossione, concessionari privati della riscossione e per le liti catastali. L'istituto è disciplinato dall'art. 17-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e consente alle parti, in sede amministrativa, di risolvere la vertenza, potendo evitare di incardinare il processo avanti la commissione tributaria⁵⁵⁸. Anche il presente istituto è stato modificato sia dall'art. 9, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 che dall'art. 10, d.l. 24 aprile 2017, n. 50.

Sotto il profilo procedimentale, il ricorso contro l'atto impugnato produce gli effetti del reclamo, il quale, a discrezione del ricorrente, può contenere la proposta di una specifica mediazione. Il reclamo è condizione di procedibilità del ricorso⁵⁵⁹.

della mediazione, di derivazione civilistica. La loro connessione, spiega l'autore, è la risultante della semplice volontà legislativa. Infatti, l'unico profilo di connessione tra i due ceppi della materia è rappresentato dal comune obiettivo cui vuole tendere il legislatore, ovvero, quello di deflazionare il processo tributario, almeno con riferimento alle cause di modesto valore controverso. Si osservi anche A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 52 ss.; ID., *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 915 ss.

⁵⁵⁸ La dottrina ha chiaramente intravisto nell'istituto della mediazione e del reclamo la funzione di "filtro amministrativo" che precede e legittima l'accesso alla giurisdizione tributaria. L'obiettivo del legislatore di decongestionare il contenzioso tributario e, per l'effetto, favorire la definizione stragiudiziale delle liti intercorrenti tra le parti del rapporto d'imposta sono stati chiaramente esposti dal medesimo legislatore che ha istituito l'art. 17-bis. Precisamente, la relazione accompagnatoria all'art. 39, comma 9, d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito nella l. 15 luglio 2011, n. 111, con il quale è stata istituita la predetta disposizione ha chiaramente affermato che l'ordinamento tributario deve, sempre più rispetto al passato, tendere alla riduzione dei momenti conflittuali tra fisco e contribuente, favorire il rispetto spontaneo delle norme tributarie da parte degli operatori privati ed istituire specifici momenti procedimentali che consentano il temperamento dei contrapposti interessi di cui la parte pubblica e quella privata sono portatori. Per una compiuta disamina sul punto, cfr. C. GIOÈ, *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, Torino, 2015, p. 4 ss.

⁵⁵⁹ Dopo la sua originaria formulazione, l'art. 17-bis è stato oggetto di una specifica modifica. Precisamente, il comma 2 dell'articolo in parola è stato modificato dall'art. 1, comma 611, lett. a), l. 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014), per mezzo del quale si è previsto che la mancata attivazione della fase amministrativa non sia più condizione di ammissibilità del successivo ricorso giurisdizionale, bensì di mera procedibilità. La Corte costituzionale, per via della sentenza 16 aprile 2014, n. 98, si era espressa sui profili di illegittimità della originaria previsione di inammissibilità sancita dall'originario comma 2 dell'art. 17-bis del decreto sul

La proposizione di esso, a prescindere che sia munito di una proposta di mediazione o meno, apre un termine di novanta giorni entro il quale l'amministrazione adita deve ponderare la necessità, l'opportunità e la convenienza nell'accogliere o meno le doglianze espresse dal contribuente in seno all'atto di reclamo-mediazione⁵⁶⁰.

In ordine all'organizzazione e alle modalità con le quali viene valutato il reclamo, le agenzie fiscali devono provvedere al loro esame attraverso apposite strutture diverse da quelle che hanno emesso gli atti reclamati. Invece, tutti gli altri enti impositori diversi dalle agenzie fiscali, dovranno individuare la struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami, compatibilmente con l'organizzazione interna di ciascun organo. L'ente destinatario, qualora non intenda accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, non necessariamente deve formulare una propria controproposta al ricorrente, né è obbligato ad esporgli le succinte motivazioni circa la non accettazione delle argomentazioni difensive o conciliative ivi rassegnate⁵⁶¹.

processo tributario. In questi termini, cfr. C. GIOÈ, *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, cit., p. 69-70. Si veda anche A. GIOVANNINI, *La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, in *Fisco*, 2014, p. 814.

⁵⁶⁰ L'art. 17-bis del decreto sul processo tributario individua specifici criteri che dovrebbero guidare l'amministrazione finanziaria nel condurre correttamente il procedimento di mediazione e quello di reclamo. Precisamente, l'amministrazione interrogata deve valutare l'eventuale incertezza normativa della questione sottoposta alla sua attenzione mediante il ricorso-reclamo o mediante il reclamo-mediazione, deve tenere conto del grado di sostenibilità della pretesa avanti il giudice tributario e, infine, deve osservare il principio di economicità dell'azione amministrativa, raffrontando le risorse impiegate per raggiungere gli obiettivi pubblici. Tuttavia, secondo la dottrina, i criteri in questione non assumono una portata innovativa, atteso che trattasi di principi generali cui ogni amministrazione pubblica, e dunque anche la finanza, deve attenersi nell'esercizio delle proprie prerogative. In questi termini A. TURCHI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 898 ss.; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 65; F. RANDAZZO, *Presupposti e disciplina dei modelli di mediazione*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 764.

⁵⁶¹ Nel caso di rigetto del reclamo o di non accoglimento della proposta di mediazione, così come l'eventuale silenzio dell'amministrazione protrattosi per l'intero periodo procedimentale di novanta giorni previsti dalla legge, il contribuente prosegue la vertenza, passando dalla fase amministrativa alla fase giurisdizionale, mediante la costituzione in giudizio entro i termini processuali, debitamente computati dei novanta giorni sanciti dall'art. 17-bis del decreto sul

La procedura si perfeziona mediante due distinte modalità. Precisamente, nel caso in cui il ricorso proposto dal contribuente contenesse esclusivamente motivi di reclamo e fosse, dunque, privo di una proposta di mediazione, l'amministrazione ricevente, entro il suddetto termine di novanta giorni, può accettare le argomentazioni ivi rassegnate e, per l'effetto, revocare definitivamente l'atto impugnato⁵⁶². In tale circostanza, la controversia si estingue in sede amministrativa per effetto di una revisione condotta dall'amministrazione finanziaria, stimolata dal contribuente, che ha provocato l'annullamento dell'atto impositivo. Qualora, invece, le doglianze espresse dal ricorrente non dovessero essere accolte dall'ente ricevente, quest'ultimo può emettere una comunicazione di diniego. Sicché, decorso il termine di novanta giorni, il contribuente, rispettando i termini ordinari statuiti dalla procedura tributaria, può incardinare il processo avanti la commissione tributaria territorialmente competente, mediante la consueta costituzione in giudizio⁵⁶³.

processo. La causa, ovviamente, verterà sui motivi attinenti i profili di nullità e/o illegittimità dell'atto impugnato e non sul diniego serbato dall'Ufficio al contribuente reclamante. Questa affermazione, alquanto ovvia, consente di rimarcare la funzione dell'istituto della mediazione-reclamo, che è quella di mero filtro amministrativo. Tale fase procedimentale non consente di integrare le doglianze dell'originario ricorso processuale reso dal contribuente. Il termine dei novanta giorni è un momento procedimentale in uso solo all'amministrazione finanziaria, solo essa può intervenire in tale spazio temporale, revocando, confermando o modificando il contenuto dell'originario provvedimento opposto al contribuente. Il privato, si potrebbe dire, gode solo dell'automatica sospensione esecutiva dell'atto impugnato. Si esaminino le considerazioni di C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 450 ss. Invece, con riferimento alle considerazioni giuridiche e strettamente procedurali del tema, cfr. M. MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 153 ss.

⁵⁶² Come avanti si avrà modo di approfondire, parlare di revoca dell'atto oggetto di reclamo equivale, per l'amministrazione, ad esercitare il proprio potere di autotutela in relazione ad un provvedimento successivamente ritenuto illegittimo. Sul punto, cfr. G. CORASANITI, *op. ult. cit.*, p. 13; A. GUIDARA, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, in *Dialoghi trib.*, 2012, p. 31.

⁵⁶³ Si precisa che l'attuale disposizione sul reclamo e sulla mediazione non prevedono alcun obbligo, in capo all'amministrazione finanziaria, di provvedere a dare seguito al ricorso del contribuente con provvedimento espresso. Per cui, nell'ipotesi in cui l'ente interrogato non dovesse emettere alcuna comunicazione al ricorrente, entro i termini dei canonici novanta giorni

Laddove il ricorso-reclamo fosse munito anche di una proposta di mediazione, l'amministrazione ricevente, sempre entro il richiamato termine di novanta giorni decorrenti dalla ricezione dell'atto del privato, potrebbe rifiutare la proposta di reclamo-mediazione, potrebbe formulare d'ufficio una diversa proposta al contribuente, oppure, potrebbe accettare le argomentazioni poste a fondamento della proposta conciliativa del contribuente. L'accettazione della mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo, delle somme dovute o della prima rata⁵⁶⁴. Nell'ipotesi in cui l'oggetto della mediazione fosse la restituzione di somme a favore del contribuente, la procedura si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, all'interno del quale devono essere indicate le somme dovute dall'amministrazione finanziaria, i termini e le modalità di pagamento delle stesse a favore del contribuente. In quest'ultimo caso, l'atto firmato dalle parti costituisce titolo per il contribuente nel pretendere il pagamento delle imposte a credito.

Dal perfezionamento della procedura di reclamo-mediazione discende l'effetto premiale per il contribuente, consistente nella riduzione delle sanzioni amministrative pecuniarie nella misura pari al 35% del minimo edittale previsto dalla legge. Per quanto riguarda, invece, le somme dovute a titolo di contributi

di esecuzione della mediazione e del reclamo, quest'ultimo sarà comunque legittimato a proseguire il giudizio avanti la commissione tributaria provinciale, provvedendo alla rituale costituzione in giudizio. Così C. GIOÈ, *op. ult. cit.*, p. 89-90. Con riferimento al tema della rilevanza del silenzio dell'amministrazione nei procedimenti di mediazione e reclamo, si veda anche A. MARCHESELLI, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 1177 ss. Invece, con particolare riguardo all'istituto giuridico del silenzio serbato dall'amministrazione finanziaria, cfr. P. RUSSO, *Rilevanza del silenzio della pubblica amministrazione nell'ambito del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 1984, p. 484 ss.; F. GALLO, *Il silenzio nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, p. 83 ss.

⁵⁶⁴ Per i profili attinenti al perfezionamento giuridico del procedimento di mediazione-reclamo, cfr. G. CORASANITI, *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1441 ss.

previdenziali e assistenziali, se definite in seno al procedimento di mediazione-reclamo, non si applicano né sanzioni e né interessi⁵⁶⁵.

La dottrina ha rilevato molti aspetti critici che caratterizzano l'istituto⁵⁶⁶. La più rilevante stigmatizzazione concerne l'assenza di terzietà dell'organo deputato ad esaminare le doglianze espresse dal contribuente nell'atto di ricorso-reclamo o nel valutare i termini della proposta di mediazione. Precisamente, appare criticabile la circostanza che l'esame del reclamo o della mediazione venga svolto dal personale del medesimo ente che ha emesso l'atto impugnato-reclamato. Ad esempio, con riferimento ai procedimenti di reclamo-mediazione riguardanti gli atti emessi dalle agenzie fiscali, il c.d. "visto" finale di accettazione della proposta di mediazione o di accettazione delle doglianze di reclamo è apposto dal Capo Ufficio Controlli della medesima agenzia il quale, prima, aveva firmato e ritenuto legittimo l'atto oggetto di reclamo-mediazione⁵⁶⁷.

In definitiva, l'istituto della mediazione-reclamo non è raffrontabile alla mediazione conosciuta in ambito civilistico. In tale contesto, la mediazione è

⁵⁶⁵ Cfr. art. 17-bis, comma 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come da ultimo modificato dall'art. 10, comma 3-bis, d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito nella l. 21 giugno 2017, n. 96.

⁵⁶⁶ La didascalica stigmatizzazione dei singoli istituti del reclamo e della mediazione è stata compiutamente espressa da M. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2012, p. 1505 ss. Pur affermando la necessità di un intervento legislativo volto a deflazionare il processo tributario mediante l'introduzione di istituti a vocazione conciliativa, comunque l'autore rappresenta una perplessità relativa all'assenza di terzietà dell'organo deputato dalla legge a comporre la vertenza tributaria. Secondo l'autore, poi seguito da tutta la dottrina, non è concepibile un'amministrazione finanziaria prima impegnata a formulare l'atto impositivo e, in un secondo momento, dedicata al riesame del proprio provvedimento. Tale comportamento potrebbe deresponsabilizzare l'attività di accertamento della finanza, perché, almeno con riferimento agli atti impositivi portanti una intimazione di valore inferiore al limite previsto per l'accesso al reclamo-mediazione, gli atti illegittimi comunque sarebbero sottoposti ad una seconda valutazione amministrativa.

⁵⁶⁷ Significative appaiono le osservazioni critiche di A. MARCHESELLI – R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, cit., p. 195, laddove evidenziano che, pur sussistendo all'interno delle agenzie fiscali un'area dedicata alla mediazione-reclamo, diversa da quella deputata ad emettere l'atto di accertamento, comunque è assai improbabile che tra colleghi venga a crearsi uno "scontro". I funzionari addetti all'esamina dei procedimenti di reclamo-mediazione avranno certamente difficoltà nel contestare e/o rettificare l'operato dei colleghi dell'area accertamento e controllo.

caratterizzata dalla presenza di un organo terzo ed imparziale rispetto alle parti in causa. Invece, nella mediazione-reclamo di derivazione tributaria, l'organo deputato a dirimere la controversia è comunque una delle parti della causa, l'amministrazione finanziaria, certamente non qualificabile come equidistante dalla materia del contendere⁵⁶⁸.

6. *L'apparente funzione giustiziale del ricorso-reclamo e dell'istanza di mediazione tributaria*

La procedura amministrativa del reclamo, che precede gli effetti del ricorso giurisdizionale, e la mediazione tributaria, mediante la quale si tenda di riordinare in diminuzione l'originaria pretesa avanzata dall'amministrazione finanziaria, sono due istituti giuridici chiaramente differenti, anche se disciplinati all'interno del medesimo articolo di legge (art. 17-bis)⁵⁶⁹.

Infatti, per via del reclamo il contribuente esperisce un ricorso giurisdizionale avverso il provvedimento che si intendere portare al vaglio della giurisdizione tributaria, ma la cui proposizione, per volontà del legislatore, introduce un momento procedimentale all'interno del quale l'ente adito è messo nelle condizioni di riesaminare il proprio operato, prendendo a fondamento le

⁵⁶⁸ In questi termini, cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, cit., p. 372 ss.

⁵⁶⁹ La duplice natura dell'istituto della mediazione-reclamo è stata osservata ampiamente in dottrina. Osserva G. CORASANITI, *op. ult. cit.*, p. 1, che trattasi di istituti giuridici profondamente differenti, accomunati nell'unico articolo 17-bis del decreto sul processo per volontà del legislatore. L'autore afferma che la comunanza sussistente tra il reclamo e la mediazione risiede nel fatto che trattasi di strumenti funzionali a stimolare l'amministrazione finanziaria a ravvedere il proprio operato, prima il contribuente incardini la controversia avanti al giudice tributario. Ambedue le procedure devono intendersi ancorate al diritto amministrativo e non alla figura tipica della mediazione processuale. Difatti, sia il reclamo che la mediazione, come si vedrà, si sostanziano in una domanda rivolta al giudice, la quale, per obbligo normativo, prima dell'eventuale processo viene esaminata dall'amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto impugnato.

argomentazioni espresse dal ricorrente in seno al ricorso-reclamo. Per un verso, non può essere negato l'effetto deflattivo di cui tale istituto è portatore: ovvero, porre all'attenzione dell'amministrazione finanziaria i motivi di impugnazione del provvedimento amministrativo resi dal contribuente e godere di un termine di novanta giorni entro il quale poter verificare la fondatezza degli stessi, appare senz'altro un "filtro" all'accesso alla giurisdizione tributaria. Ma, dall'altro verso, con l'attivazione del ricorso-reclamo, il contribuente non partecipa collaborativamente a tale momento procedimentale di novanta giorni. Egli semplicemente reagisce, difendendosi, mediante l'impugnazione, ad un provvedimento ritenuto illegittimo⁵⁷⁰.

Dunque, esaminando la stretta natura giuridica dell'istituto del reclamo, è possibile affermare che si tratta di una forma di "autotutela" eventuale che l'amministrazione interrogata potrebbe eseguire. Il "filtro" preventivo all'accesso alla giustizia tributaria è sostanzialmente dato da tale forma di autotutela amministrativa. Nulla di più⁵⁷¹.

Esaminando, invece, l'altra sotto-tipologia di reclamo, quella munita dell'istanza di mediazione, vi sono due aspetti da rilevare. Il primo è che siamo di fronte, ancora, ad una reazione del contribuente avverso una determinazione amministrativa ritenuta non conforme alla legge e/o lesiva dei diritti del

⁵⁷⁰ Per completezza di analisi, si riporta il pensiero di R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: si pagano le imposte quando qualcuno le impone*, cit., p. 342, secondo il quale il c.d. contenzioso amministrativo è la sede naturale all'interno della quale l'amministrazione finanziaria, basandosi sulle osservazioni rese dal contribuente in raffronto ad un atto impositivo ricevuto, è messa nelle condizioni di perfezionare il proprio operato. Sostanzialmente, ritiene l'autore, né la mediazione-reclamo e nemmeno nessun altro istituto ad esso equiparabile, assumono la funzione di deflazionare il processo, perché, come detto, la loro primaria funzione è quella di perfezionare l'attività istruttoria della finanza.

⁵⁷¹ Ancora R. LUPI, *op. ult. cit.*, p. 342, mediante una diversa spiegazione, giunge ad affermare che la rideterminazione amministrativa del debito tributario, a seguito dell'avvio di uno degli strumenti anzidetti (reclamo, mediazione, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale), rappresenta la forma di un accordo consensuale non già del debito da corrispondere, ma della definizione interpretativa sul regime giuridico che provoca tale debito. Per cui, avviene sì un'autotutela dell'amministrazione finanziaria, ma non volta a deflazionare il processo, bensì diretta, come detto prima, a perfezionare la sua precedente attività istruttoria.

contribuente-ricorrente. Ma tale reazione della parte privata è diretta a convincere l'autorità fiscale che le fondamenta giuridiche cui si basavano le originarie motivazioni dell'atto impositivo sono parzialmente infondate. Sicché, mediante una specifica ricostruzione del contribuente, si sottopone all'ente impositore il suggerimento alla correzione del proprio operato, così, grazie a tale momento procedimentale di novanta giorni, sarà possibile evitare di incardinare il giudizio avanti la commissione tributaria. Il secondo aspetto, più critico rispetto al primo, concerne ancora la partecipazione del contribuente. Precisamente, mediante la proposta di mediazione, il contribuente è costretto a partecipare in via difensiva al momento procedimentale dei novanta giorni. In questa sede, sostanzialmente, il contribuente non ha l'onere di opporsi *tout court* all'amministrazione finanziaria, ma ha l'onere di scardinare l'originario convincimento che ha condotto l'amministrazione a formulare l'atto impositivo e così tentare di riportare l'obbligazione tributaria entro il parametro legale⁵⁷².

In definitiva, sia che trattasi di partecipazione del contribuente all'interno del c.d. ricorso-reclamo che del c.d. reclamo-mediazione, comunque il soggetto passivo esercita una ordinaria attività di difesa contro l'operato dell'ente impositore. Detto in altri termini, per il contribuente l'introduzione dell'istituto della mediazione-reclamo non sortisce alcun effetto positivo, perché non si alleggerisce affatto l'onere di difesa che egli deve affrontare per reagire ad un atto ritenuto illegittimo. Inoltre, esaminata dal punto strettamente procedurale e non processuale, qui il contribuente non partecipa all'attività dell'amministrazione

⁵⁷² In questa specifica ipotesi ci si riferisce alla più ampia e comune forma del potere di autotutela decisoria. Ossia, si tratta di stimolare l'amministrazione finanziaria ad esercitare il potere di autocorrezione della propria determinazione finale, senza che essa, per agire, abbia bisogno di alcuna autorizzazione giurisdizionale. Dunque, l'annullamento totale o parziale dell'atto amministrativo reclamato dal contribuente è un potere unilaterale dell'autorità fiscale. Accogliere l'istanza di mediazione presentata dal contribuente in seno al reclamo, oppure, formulare d'ufficio un'ulteriore proposta al ricorrente equivale a rimarcare che la precedente determinazione era affetta da vizi, i quali, se sottoposti al vaglio dell'autorità giurisdizionale, avrebbero sortito lo stesso effetto dell'annullamento in autotutela. Per le argomentazioni in questo senso si rinvia a G. CORASANITI, *op. ult. cit.*, p. 70; C. GIOÈ, *op. ult. cit.*, p. 111.

durante la fase che precede la maturazione della determinazione finale. Il soggetto passivo partecipa, in via difensiva e non collaborativa, dopo che l'atto impositivo è stato a lui già opposto dalla finanza.⁵⁷³

Per cui, quanto disposto dall'art. 17-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 non stimola alcuna funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria, semmai la norma sollecita l'Ufficio ad esercitare una forma di autotutela, dopo che il provvedimento impositivo è stato creato, formato ed opposto al debitore erariale. Molto semplicemente, la mediazione o il reclamo consente alla finanza di correggere il proprio operato dopo che le determinazioni amministrative sono state notificate al contribuente. Per cui, ciò significa che l'atto reclamato o che si intende sottoporre a mediazione non è il frutto di un'azione giustiziale, cioè aderente alla legge, ma è la risultante dall'errata azione amministrativa, meritevole di correzione⁵⁷⁴.

Invero, tramite l'istituto della mediazione-reclamo, l'Ufficio sarebbe messo nelle condizioni di esercitare un'autotutela decisoria, atteso che esso ritorna *a posteriori* ad esercitare un potere volto a rimuovere un difetto dell'atto già

⁵⁷³ Secondo R. LUPI, *op. ult. cit.*, p. 343, nel generale contenzioso amministrativo (termine in uso all'autore col quale intende l'attivazione degli istituti procedurali di deflazione del processo tributario) le parti dovrebbero temperare aspetti valutativi che determinano l'imponibile e, di conseguenza, l'imposta dovuta. In questo contesto, l'autore ritiene necessario e legittimo che il contribuente partecipi all'attività del fisco, dopo che questi ha emesso l'atto impositivo. Sicché, in quest'ottica, la partecipazione del contribuente rende più accurata la determinazione emessa dall'amministrazione finanziaria. Tuttavia, va rilevato che le presenti analisi risultano, momentaneamente, isolate in dottrina. Per una diversa visione della partecipazione difensiva del contribuente, non come perfezionamento della determinazione amministrativa del fisco, ma come garanzia del principio di difesa in sede procedimentale, si osservi A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, cit., p. 11 ss.; G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., p. 73 ss.

⁵⁷⁴ Gli operatori della materia hanno concordemente rilevato che la mediazione e il reclamo, così come l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, non hanno ancora espresso appieno la loro potenzialità. Ciò perché la medesima amministrazione finanziaria che riceve il ricorso-reclamo, magari munita di proposta di mediazione, rappresenta un punto debole della normativa. Sicché, l'assenza di terzietà dell'organo deputato all'esamina delle doglianze mosse dal soggetto passivo priva di efficacia tali istituti. Sul punto si osservi S.A. PARENTE, *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Bari, 2011, p. 65 ss.

emanato, ma affetto *ab origine* da vizi. In definitiva, con il ricorso-reclamo o con il reclamo-mediazione, avviato dal contribuente per via dell'impugnazione del provvedimento impositivo, l'amministrazione finanziaria è astrattamente in grado di rimuovere l'originaria ingiustizia che inficiava l'atto impositivo, mediante l'annullamento totale del provvedimento (accoglimento del reclamo) o mediante la correzione di esso (accoglimento della mediazione).

7. Gli istituti deflattivi del processo tributario come strumento di composizione consensuale di una determinazione già esternata dall'amministrazione finanziaria.

Gli istituti dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale, del reclamo e della mediazione devono essere raffrontati con i principi di legalità e di capacità contributiva⁵⁷⁵. Solo una siffatta analisi consentirebbe di cogliere appieno la *ratio* delle leggi che li hanno istituiti. Bisogna comunque riordinare i profili applicativi che accomunano tali strumenti deflattivi del processo tributario per meglio procedere all'analisi dei temi.

Analiticamente, è stato detto che i predetti regimi deflattivi possono essere avviati tanto dal contribuente quanto dall'amministrazione, ad esclusione del reclamo-mediazione, il quale può essere innescato solo dalla parte privata. Tuttavia, l'elemento imprescindibile per il loro funzionamento è l'esistenza di un atto di imposizione già formulato dall'amministrazione finanziaria e già opposto

⁵⁷⁵ Per alcune riflessioni introno ai temi dell'imposizione concordata, cfr. F. TESAURO, *Oggetto del concordato ed imposizione condizionale*, in *Giur. it.*, 1970, p. 93. L'autore, nell'indagare i limiti costituzionali della composizione concordataria delle imposte evidenzia, con riferimento all'allora vigente disposizione sul concordato, che l'accordo cui sono pervenuti le parti del rapporto d'imposta non collide con i principi sanciti dall'art. 23 e 53 Cost. se questi hanno concordato la corretta interpretazione della disposizione controversa. Visto il principio di indisponibilità dei tributi, l'amministrazione finanziaria, tramite tali forme concordatarie, afferma la propria determinazione, correggendo quella precedente, risultata non conforme alla legge.

al presunto debitore erariale⁵⁷⁶. Come è stato osservato nei capitoli precedenti, il provvedimento di accertamento rappresenta l'ultimo elemento che compone il procedimento di accertamento fiscale⁵⁷⁷. Cioè, prima di formare l'atto amministrativo di imposizione si presuppone che l'Ufficio abbia (1) dato avvio al procedimento istruttorio, prendendo a fondamento specifici elementi di rischio rilevabili in capo ad uno specifico contribuente (c.d. iniziativa dell'attività di accertamento), (2) a seguito di tale iniziativa, si presuppone che la medesima autorità di controllo abbia proceduto alla raccolta di elementi informativi sul caso tributario oggetto di esamina e abbia assunto specifiche considerazioni (c.d. attività istruttoria), (3) tali considerazioni, suffragate da elementi probatori, si suppone abbiano fatto maturare in capo all'amministrazione finanziaria uno specifico convincimento sul comportamento tributario tenuto dal contribuente controllato (c.d. maturazione della determinazione amministrativa) e (4) solo dopo la verifica di tali passaggi la finanza risulterebbe legittimata ad opporre al

⁵⁷⁶ I procedimenti amministrativi che caratterizzano gli istituti deflattivi del processo tributario stimolano, come detto, il potere di riesame dell'amministrazione finanziaria. Per ovvie ragioni logiche, prima che giuridiche, il riesame dell'atto impositivo presuppone che esso sia già preconstituito. Il necessario legame che deve intercorrere tra il legittimo ricorso ad uno degli istituti e la loro funzione deflattiva del processo risiede proprio nell'esistenza di una determinazione resa dall'amministrazione e dalla quale emerga il vizio, passibile di risoluzione per via di un ulteriore provvedimento di secondo grado da parte della medesima autorità che lo ha emanato. Bisogna scindere, dunque, il momento di avvio di uno degli strumenti deflattivi dalla legittimità al loro ricorso. Sicché, un conto è innescare il procedimento di riesame, e ciò si può fare semplicemente se esiste un provvedimento amministrativo; un altro conto è invece affermare la legittimità dell'uso di tali istituti deflattivi in ordine alla necessità all'accoglimento della domanda in sede amministrativa, la quale dipende dall'effettiva esistenza del vizio dell'atto impositivo. Per questa attenta distinzione dei termini procedurali, cfr. S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. 1095; ID., *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1131.

⁵⁷⁷ Con riferimento ai momenti procedurali che scandiscono l'attività di accertamento fiscale condotto dall'amministrazione finanziaria, cfr. A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., p. 55 ss.; M.S. GIANNINI, voce *Accertamento (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, I, Milano, 1956, p. 215 ss. Per una recente ricostruzione del tema, cfr. R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: si pagano le imposte quando qualcuno le impone*, cit., p. 316 ss.

contribuente la maggiore pretesa erariale, motivando principalmente qual è stata la disposizione che si ritiene essere stata trasgredita⁵⁷⁸.

Questa considerazione preventiva ci porta ad assumere che gli istituti summenzionati potranno essere attivati solo dopo che l'Ufficio ha eseguito l'istruttoria, solo dopo aver maturato uno specifico convincimento sul caso concreto e solo dopo che l'atto di imposizione è stato notificato al contribuente. Per cui, innescare un momento procedimentale, volto a dirimere una controversia potenziale o una controversia già avviata, significa che l'atto di accertamento contiene profili di ingiustizia, che si suppone possano essere corretti in sede amministrativa, prima che l'organo giurisdizionale si pronunci. Da tale considerazione, alquanto ovvia, ne discende che gli istituti deflattivi del processo tributario stimolano l'autorità che ha emesso l'atto ad esercitare, al proprio interno, un potere di autocorrezione, cercando di non rendere l'attività amministrativa di accertamento un'azione arbitraria a danno di un malcapitato contribuente⁵⁷⁹.

⁵⁷⁸ Eseguire un accertamento tributario nei confronti di un contribuente, non consentendogli di partecipare all'attività di esame condotta dell'amministrazione finanziaria rappresenta la modalità prevalentemente in uso nella prassi. Si ricorda che l'istituto della partecipazione è severamente limitato nell'ambito dei procedimenti tributari. Per tali tematiche si rinvia al Capitolo II. Quello che qui rileva precisare è la facoltà di partecipazione che il legislatore riserva al contribuente qualora questi decidesse di avvalersi di uno degli istituti deflattivi del processo tributario. Sicché, dall'innescio di uno di tali istituti deflattivi del processo, l'amministrazione finanziaria, dopo aver opposto un atto impositivo al contribuente, deve consentire al contribuente di aver esaminato le sue controdeduzioni all'atto reclamato. Dunque, in questo specifico ambito, trattasi di una tipica funzione difensiva della partecipazione. Tale difesa, esperita in sede amministrativa, è volta a stimolare l'autorità fiscale a ravvedere il proprio operato che l'ha condotta ad emettere un provvedimento viziato. Cfr. F. MOSCHETTI, *La possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Fisco*, 1995, p. 5331.

⁵⁷⁹ Come afferma M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., p. 172, la tipologia di revisione che in tali ambiti l'amministrazione finanziaria è chiamata ad operare verte su vizi del provvedimento che potranno pure riguardare motivi di fatto e non solo motivi di diritto. Pur prescindendo dal fatto che le leggi istitutive di tali istituti deflattivi nulla prevedono in tema di oggetto di conciliazione, comunque, viste le peculiarità della materia tributaria, spesso l'incertezza della disciplina richiede alle parti di eseguire specifiche valutazioni soggettive dei presupposti impositivi. Dunque, proprio per tali fattispecie le procedure deflattive rendono agevole la pacificazione del rapporto tributario, senza la necessità di ricorrere avanti l'autorità tributaria.

Intesi entro tali limiti, l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, il reclamo e la mediazione non sollevano problemi di compatibilità con l'art. 23 e 53 della Costituzione. L'autorità tributaria, infatti, non rinuncia a percepire una parte del debito d'imposta, originariamente opposto nell'atto di accertamento, ma, dinanzi ad una pretesa che è apparsa, tramite le osservazioni del contribuente, non conforme alla legge, è messa nelle condizioni di rivedere la propria determinazione, così giungendo ad una quantificazione del debito tributario aderente alla reale capacità contributiva del contribuente, il quale, necessariamente, accetterà di non proseguire la causa già avviata o di non incardinarla *ex novo* avanti la commissione tributaria.

È vero, dunque, che l'attuazione di tali strumenti deflazionano il contenzioso tributario, ma è altrettanto vero che si tratta di una deflazione supportata dall'autotutela dell'amministrazione e non dalla funzione giustiziale del suo operato. La pretesa sorge in seno all'Ufficio viziata *ab origine*, senza che il diretto interessato abbia potute partecipare all'istruttoria amministrativa. Per cui, il crogiuolo del presente argomento è che, senza autotutela dell'Ufficio, la controversia non si comporrebbe in sede amministrativa e il processo continuerebbe avanti l'autorità giurisdizionale⁵⁸⁰.

L'amministrazione agirà secondo giustizia quando maturerà in sede amministrativa una determinazione aderente alla legge. L'amministrazione necessiterà, invece, di ricorrere al proprio potere di autotutela per correggere una determinazione già sorta con vizio.

⁵⁸⁰ Cfr. E. ALLORIO – A. GAGLIARO, *Concordato tributario*, in *Noviss. Dig. it.*, III, Torino, 1959, p. 988. Durante il giudizio, le parti contrapposte non valutano l'opportunità di cessare la materia del contendere per via del raggiungimento di un accordo condiviso sull'imponibile, il che lederebbe il principio di legalità che presidia l'azione dell'amministrazione finanziaria. Invero, i contraenti spingono affinché la finanza accetti una soluzione interpretativa della norma, diversamente intesa dal contribuente, già in sede giurisdizionale. La comune interpretazione della legge giustifica l'accordo raggiunto tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria.

Osservazioni conclusive. *L'esigenza di codificare il principio di partecipazione del contribuente nei procedimenti tributari*

Nel corso della presente ricerca si è avuto modo di mettere in evidenza come la Costituzione dispone puntualmente che deve essere la legge il fondamento e il limite dell'obbligazione tributaria⁵⁸¹. La misura di tale obbligazione deve essere determinata in capo al privato-debitore in conformità alla sua effettiva capacità contributiva e non oltre⁵⁸². Per di più, dalle analisi condotte intorno alle leggi procedurali di attuazione dei tributi, è stato possibile confermare che il credito erariale è "speciale", anzi esso appare il più speciale dei crediti che uno Stato possa vantare nei confronti dei consociati. Detta "specialità" è data dal carattere delle norme procedurali che sono in grado di rendere celermente fruttuoso il procedimento di accertamento e di riscossione dei tributi.

⁵⁸¹ Come osserva F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 12, tralasciando i profili economico e finanziario dell'obbligazione tributaria, moralmente i tributi rappresentano, per certi versi, il costo necessario per garantire l'erogazione o la protezione dei diritti che consociati vantano dallo Stato. Infatti – prosegue l'autore – in un mondo diseguale, quale quello in cui viviamo, i tributi sono anche lo strumento (imperfetto) di cui un ordinamento dispone per ripartire il carico pubblico, così tendendo al superamento e alla correzione delle naturali disuguaglianze sociali e degli squilibri economici. Dunque, l'attuazione del prelievo dei tributi, mediante procedimenti volti a rendere immediatamente fruttuoso l'intervento dell'amministrazione finanziaria, garantisce e presidia il funzionamento delle libertà individuali, tutela il bene comune e salvaguarda i diritti sociali.

⁵⁸² Nel corso della trattazione si è fatto sempre cenno, nei termini classici in uso alla dottrina tributaria, al principio di legalità sancito dall'art. 23 Cost. e al principio di capacità contributiva statuito dall'art. 53 Cost. In riferimento a tali magistrali argomenti, ci si è soffermati più volte analizzandoli sotto vari profili, sia con riferimento ai temi attinenti alla discrezionalità dell'agire pubblico, che con riferimento al principio di congruità dell'azione impositiva del fisco nei confronti del contribuente. Tuttavia, avviandoci alle conclusioni della presente ricerca, appare doveroso osservare i principi costituzionali della legalità e della capacità contributiva anche sotto il profilo della loro interazione con l'uguaglianza sancita dall'art. 3, Cost. Precisamente, in tale ottica, emerge che il legislatore ben può scegliere di sottoporre a tassazione fattispecie economiche differenziate per contribuente, purché, però, tale prelievo differenziato risponda ad un equo e ragionevole criterio distributivo delle risorse pubbliche. In questi termini, cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritto costituzionale*, cit., p. 73.

In particolare, si è visto che la tutela di questo specialissimo credito pubblico viene governata dall'amministrazione finanziaria per via di procedimenti di accertamento e di riscossione dei tributi di straordinaria efficacia, che conferiscono all'erario il potere di esercitare la funzione impositiva in posizione di supremazia nei confronti del contribuente. Ebbene, la previsione di tali poteri richiede una disciplina rigorosa, così da scongiurare che un loro uso distorto possa compromettere il bilanciamento tra l'interesse fiscale e i diritti del contribuente⁵⁸³.

Ricercare il bilanciamento tra la tutela del credito erariale e la salvaguardia dei diritti del contribuente comporta che il rapporto che si va instaurando tra le parti del rapporto d'imposta deve tendere alla giustizia (*in-ius*, aderente al diritto)⁵⁸⁴. Infatti, se, per assurdo, l'instaurazione di tale rapporto dovesse deviare dal canone di giustizia, per via di un uso distorto del potere pubblico, ne conseguirebbe che il privato si opporrebbe alla determinazione maturata dalla finanza⁵⁸⁵. Sicché, adire il giudice tributario, se da una parte tutelerebbe i diritti del contribuente contro l'uso improprio dei poteri della finanza, dall'altra farebbe perdere al credito erariale anzidetto il carattere dell'immediata fruttuosità, atteso che esso verrebbe incamerato a titolo provvisorio sino a completamento della

⁵⁸³ Cfr. E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 45.

⁵⁸⁴ Recentemente, M. LOGOZZO, *La codificazione tributaria tra mito e realtà*, Atti del convegno nazionale UNCAT, Milano, 29 settembre 2018, ha sottolineato l'importanza e l'imprescindibilità di una riorganizzazione delle leggi tributarie all'interno di un codice unico. Solo la codificazione – ha sottolineato l'autore – renderebbe più agevole, per l'amministrazione finanziaria e il contribuente, l'individuazione del diritto applicabile, renderebbe più comprensibile le norme, per via dell'uniformità del linguaggio legislativo, e semplificherebbe il quadro normativo generale della materia tributaria. Dunque, il codice tributario, da sempre auspicato dalla dottrina tributaristica, renderebbe certamente più stabile la legislazione intorno alla materia. Rapportando tali temi al caso oggetto di indagine, è possibile affermare che già di per sé il quadro normativo frammentato e di oscura comprensione, entro il quale le parti del rapporto d'imposta si trovano ad operare, conduce l'amministrazione e il contribuente a rincorrere la correzione di errori formali ed interpretativi. Insomma, è quasi fisiologico che, tra le parti, il rapporto tributario nasca distorto e meritevole di successivo adeguamento.

⁵⁸⁵ Come aveva rilevato L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, cit., p. 31, agire secondo giustizia non è la conduzione morale del proprio agire, ma è il vero obiettivo cui la finanza deve tendere col proprio agire.

decisione del giudice. Per cui, impegnarsi, già in sede amministrativa, ad utilizzare i particolarissimi strumenti di accertamento e riscossione dei tributi in maniera aderente alla legge risulta essere il primario interesse dell'amministrazione finanziaria⁵⁸⁶.

Sul punto, il contribuente può ricevere giustizia, già in sede amministrativa, da parte dell'autorità finanziaria, se questi è messo nelle condizioni di integrare le informazioni che la parte pubblica si accinge ad elaborare in sede istruttoria. In questo senso, l'amministrazione finanziaria, in un momento procedimentale antecedente alla maturazione della propria determinazione finale, se interagisse con il contribuente, affinerrebbe le proprie informazioni attinenti la fattispecie oggetto di indagine. Dunque, potrà essere garantita giustizia al contribuente solo se l'eventuale atto impositivo finale, che segue l'istruttoria, conterrà utilmente tutte le considerazioni da lui fornite⁵⁸⁷.

Questa forma di agire pubblico, con modalità precauzionale, proietta i propri vantaggi a favore sia della stessa amministrazione finanziaria che del contribuente. La prima, agendo con precauzione, dilata il quadro informativo entro il quale maturare la propria convinzione sul contribuente esaminato e sulla legalità delle operazioni oggetto di verifica. Nello stesso frangente, il soggetto passivo, prendendo parte all'attività procedimentale condotta dal fisco, vedrebbe assorbite le proprie considerazioni già nel corso del procedimento di accertamento. In via del tutto ipotetica, ciò equivale a dire che il diritto di difesa del privato verrebbe prontamente garantito in sede amministrativa, con l'ulteriore beneficio di poter

⁵⁸⁶ Le osservazioni intorno alla provvisoria riscossione del tributo da parte dell'amministrazione, quando il suo provvedimento è stato impugnato avanti il giudice tributario, è stato osservato da F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 33.

⁵⁸⁷ In questi termini si è espresso G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., p. 30, secondo il quale l'attuazione della legge tributaria avviene all'interno di schemi pubblici entro cui l'amministrazione finanziaria tutela il privato per via della corretta applicazione della legge tributaria. Tuttavia, se il contribuente potesse partecipare al procedimento impositivo, entro precisi limiti, verrebbe meglio tutelato dall'autorità procedente.

evitare di adire l'autorità giurisdizionale per "ricevere" giustizia, se, come si ritiene possibile, la determinazione della finanza risulterà aderente alla realtà fattuale.

Negli ultimi anni, come si è avuto modo di esaminare nel corso della presente ricerca, il legislatore italiano ha iniziato a prevedere istituti volti a favorire i rapporti ravvicinati tra fisco e contribuente. In particolare, la legge delega 11 marzo 2014, n. 23, nel prevedere il rafforzamento del dialogo tra le parti del rapporto d'imposta, ha consentito, in primo luogo, l'introduzione dell'adempimento collaborativo, noto anche come cooperative compliance, introdotto nell'ordinamento per via del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128; in secondo luogo, è stato introdotto l'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale, statuito dal d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147; da ultimo è stato introdotto anche l'interpello sui nuovi investimenti, previsto dal provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016. Unitamente a ciò, anche la riforma dell'istituto dell'interpello, di cui all'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, e quella della disciplina dell'abuso del diritto, di cui all'art. 10-bis dello Statuto, sono stati interventi normativi che hanno evocato un forte contenuto collaborativo, puntando ad eliminare in sede amministrativa il sorgere di potenziali conflitti tra le parti, per via della creazione di un quadro interpretativo della legge certo ed immutabile. Per cui, la logica comune che fonda tali istituti sono la reciproca fiducia e il mutuo affidamento, per così risolvere in via anticipata le potenziali controversie che spesso sorgono dalla diversa interpretazione che le parti danno della medesima legge.

Tuttavia, se da una parte il legislatore sta ampliando le forme di *enhanced relationship* tra le parti del rapporto d'imposta, dall'altra continua ad essere restio nell'introdurre un principio generale di partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari. Quindi, la forte criticità che si sta registrando nell'ordinamento italiano è che all'introduzione di ogni nuovo istituto collaborativo corrisponde una specifica disciplina partecipativa, con il rischio di allontanare sempre più l'ordinamento da una legge organica e sistematica sulla

partecipazione, che tuteli meglio il contribuente, in ogni occasione di verifica fiscale⁵⁸⁸.

Tuttavia, il recentissimo progetto di legge di iniziativa parlamentare del 6 agosto 2018, Proposta di legge n. 1074/2018, recante “*Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto all’evasione fiscale*”, dispone all’art. 11 l’obbligo di “invito” del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale condotto dall’amministrazione finanziaria. Il comma 3 dell’art. 11 prevede che la partecipazione del privato all’attività di accertamento condotta dal fisco divenga un principio generale dell’ordinamento tributario, da inserirsi nello Statuto dei diritti del contribuente⁵⁸⁹.

La proposta di legge non mira semplicemente a rendere obbligatorio il contraddittorio tra le parti del rapporto d’imposta, in raffronto a qualsiasi attività di accertamento tributario, pena la nullità dell’atto emanato; invero, l’art. 11 specifica l’obbligo, in capo all’autorità fiscale, di invitare il contribuente a partecipare all’attività di verifica mediante l’attivazione di un contraddittorio, il quale può assumere la forma di interlocuzione scritta o interlocuzione orale. Quindi, è più il principio di partecipazione che viene in rilievo e non già la tanto attesa estensione dell’obbligatorietà del contraddittorio a tutte le tipologie di accertamento tributario.

⁵⁸⁸ La questione riguarda ancora la preclusione prevista dall’art. 13, comma 2, l. 7 agosto 1990, n. 241, la quale dispone che il principio partecipativo di diritto amministrativo non può trovare estensione ai procedimenti a rilevanza tributaria. Difatti – recita la norma – il contribuente potrà prendere parte al procedimento condotto dalla finanza solo e soltanto quando una specifica legge lo abbia preventivamente previsto. Non vi è una regola generale della partecipazione ai procedimenti tributari, ma la materia è ancora ancorata al concetto del generale limite partecipativo del contribuente e alla episodica concessione della partecipazione. Sul punto, cfr. L. SALVINI, voce *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, cit., p. 4644.

⁵⁸⁹ Le prime osservazioni sull’argomento sono di F. TUNDO, *L’invito al contraddittorio in un recente progetto di legge: quali conseguenze per il contribuente?*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 2963. L’autore si sofferma sui risvolti istruttori che l’eventuale invito al contraddittorio genera in capo all’amministrazione finanziaria.

L'attuale formulazione dell'art. 11 qui in rassegna presenta delle sfumature che rimarcano lo spirito giustiziale cui l'amministrazione finanziaria deve uniformarsi in sede procedimentale. In particolare, i commi 4 e 5 dispongono precise preclusioni nei confronti del contribuente che non abbia dato seguito all'invito al contraddittorio, non riconoscendogli appunto, decorsi i termini di sessanta giorni dalla notifica dell'invito, la possibilità di presentare documenti e prove nella successiva sede contenziosa. Tali effetti preclusivi stanno a significare che la mancata azione giustiziale dell'amministrazione, se dipesa dal comportamento non collaborativo del contribuente, deve essere sanzionata.

Più precisamente, le disposizioni sulle preclusioni probatorie del contribuente sono state previste per evitare che il soggetto sottoposto a controllo, volutamente rimasto non collaborativo durante la verifica tributaria, pretenda (successivamente) di ricevere giustizia dal giudice tributario, producendo documenti o esibendo prove che, se fossero stati conosciuti in anticipo dall'Ufficio, avrebbero indotto i controllori a desistere dalla formazione di un provvedimento impositivo o l'avrebbero emesso con un contenuto diverso da quello notificato. Quindi, viene sanzionata la mancata collaborazione del contribuente per non aver consentito all'autorità fiscale di agire secondo giustizia.

Dunque, il pregio di tale proposta di legge parlamentare è quello di sottolineare che la prima forma di giustizia tributaria si realizza in seno al procedimento di accertamento condotto dalla finanza. Infatti, l'autorità fiscale deve avere gli strumenti per valutare, da sola, la correttezza del proprio operato e, pur non potendo qualificarsi sul piano della terzietà ed equidistanza dal caso controverso, essa deve pur sempre svolgere le proprie prerogative in maniera imparziale, perché, per le ragioni sopra dette, anche la finanza ha interesse ad emettere provvedimenti legittimi e fondati, cioè non contestabili.

Prescindendo dalla presente proposta di legge parlamentare, attualmente, non esiste un generale principio della partecipazione del contribuente ai procedimenti di accertamento condotti dall'amministrazione finanziaria. Anzi, come più volte

detto, l'attuale quadro normativo presenta, da una parte, un generale divieto alla partecipazione procedimentale, statuito dal comma 2 dell'art. 13 della legge generale sul procedimento e, dall'altra, una frammentarietà di sub-procedimenti partecipativi dislocati nelle varie leggi procedurali tributarie. L'ordinamento, insomma, continua a tutelare la segretezza dell'azione della finanza, piuttosto che curare la sua funzione giustiziale mediante la collaborazione organica del contribuente.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Bene comune e interesse pubblico*, Milano, 2011
- AA.VV., *commento all'art. 32, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600*, in FALSITTA G. – FANTOZZI A. – MARONGIU G. – MOSCHETTI F. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni, Tomo II*, Padova, 2011, p. 723
- ACCORDINO P., *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018
- ADONNINO P., *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV, p. 67
- ALBERTINI F.V., *Il contraddittorio endoprocedimentale è riconosciuto principio fondamentale dell'ordinamento tributario*, in *Giur. it.*, 2015, p. 1204
- ALFANO R. – VERRIGNI C., *Gli interpelli: evoluzione sistematica e trend legislativo italiano*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, I, p. 841
- ALLEGRETTI U., *L'amministrazione dall'attuazione costituzionale alla democrazia partecipativa*, Milano, 2009
- ALLEGRETTI U., *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965
- ALLINGHAM M. - SANDMO A., *Income tax evasion: a theoretical analysis*, Philadelphia, 1972
- ALLORIO E. – GAGLIARO A., *Concordato tributario*, in *Noviss. Dig. it.*, III, Torino, 1959, p. 988
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, ed. V, Torino, 1969
- ALLORIO E., *La portata dell'art. 23 della Costituzione e l'incostituzionalità della legge sui tributi turistici*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, II, p. 86
- ALLORIO E., voce *Concordato tributario*, in *Noviss. Dig. it.*, vol. III, Torino, 1959, p. 990
- AMATUCCI A., *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 703
- AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998
- AMATUCCI F., *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 257
- ANCORA T., *L'amministrazione giustiziale*, in *Cons. Stato*, II, 1988, p. 1687
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996

ANTONINI L., *Il principio di stretta proporzionalità nel sindacato costituzionale delle leggi tributarie: potenzialità e limiti*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1064

ANTONINI P., *Statuto del contribuente: tutela dell'affidamento subordinata all'onere di diligenza del contribuente*, in *Fisco*, 2018, p. 1470

ARENA G., voce *Trasparenza amministrativa*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, p. 5945

ARMELLA S., *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2017

ARMELLA S., *È legittima la sospensione amministrativa dell'esecuzione doganale subordinata alla garanzia?*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 2364

ARMELLA S., voce *Tributi doganali*, in *Enc. giur. Treccani*, Milano, 2015, online

ATTARDI A., *Ricordo di Enrico Allorio*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1994, p. 889

AZZARITI G., *Dalla discrezionalità al potere*, Padova, 1989

AZZONI V., *L'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio endoprocedimentale ed i profili di incostituzionalità dell'art. 12, settimo comma, della legge n. 212/2000: alla Corte costituzionale l'ardua sentenza*, in *Boll. trib.*, 2016, p. 962

BACHELET V., *La giustizia amministrativa nella Costituzione italiana*, Milano, 1966, ripubbl. in *Scritti giuridici*, Milano, 1981

BAGAROTTO E.M., *La disciplina in materia di costi black list: dalle modifiche apportate dal decreto sull'Internazionalizzazione alla definitiva abrogazione dell'istituto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, I, p. 3

BAGAROTTO E.M., voce *Interpello e accordi amministrativi (Dir. trib.)*, in *Diritto on line*, 2013

BALDINI M. - BOSI P. - SILVESTRI P., *La ricchezza dell'equità*, Bologna, 2004

BAMBINO M., *Accesso agli atti dell'Amministrazione finanziaria e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1557

BARONE G., *L'intervento del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1969

BARONE G., *La giurisprudenza tra tendenze nuove e remote vecchie: la pubblicità degli atti amministrativi*, in *Foro amm.*, 1969, p. 201

BARTHOLINI S., *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957

BARUFFI M.C., *La tutela dei singoli nei procedimenti amministrativi comunitari*, Milano, 2001

BASCIU A., *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria (spunti critici e ricostruttivi)*, Napoli, 1966, p. 108

BASCIU A.F., *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, Napoli, 1975, p. 81

BASCIU A.F., voce *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989

BASILAVECCHIA M., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013

BASILAVECCHIA M., *Giurisdizione delle commissioni tributarie e diniego di autotutela*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 1998, p. 615

BASILAVECCHIA M., *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2004, p. 43

BASILAVECCHIA M., *Impossibile l'accesso agli atti tributari*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3093

BASILAVECCHIA M., *In tema di autotutela su atti inoppugnabili: su una richiesta di chiarimenti avanzata dal contribuente*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2000, p. 1031

BASILAVECCHIA M., *Perplexità sull'impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie del diniego di autotutela*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2002, p. 979

BASILAVECCHIA M., *Riconoscimento dalla Consulta valore sostanziale al contraddittorio procedimentale*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2015, p. 741

BASILAVECCHIA M., *Rimedi giurisdizionali al silenzio dell'A.F. su istanza di autotutela*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 1998, p. 615

BASILAVECCHIA M., *Studi di settore, contraddittorio, accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, p. 233

BASILAVECCHIA M., *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 1230

BASSI N., *Principio di legalità e poteri amministrativi impliciti*, Milano, 2001

BATISTONI FERRARA F., voce *Accertamento con adesione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, vol. II, Milano, 1998, p. 27

BATISTONI FERRARA F., voce *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, in *Enc. dir., Agg.*, vol. II, Milano, 1998, p. 229

BATTOCCHI F., *Il Garante del contribuente*, in FANTOZZI A. – FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 701

BEGHIN M., *Alle Sezioni Unite le modalità di attuazione del contraddittorio negli accertamenti "a tavolino"*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2015, IV, p. 307

BEGHIN M., *Diritto tributario*, Milano, 2017

BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 479

BENVENUTI F., *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, p. 118

BENVENUTI F., *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953

BENVENUTI F., voce *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. VI, Milano, 1959, p. 537

BERGONZINI G., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Napoli, 2011

BERGONZINI G., *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1975

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, ed. III, Milano, 1962, p. 227

BERLIRI L.V., *La giusta imposta: appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione. Lineamenti di riforma organica della finanza ordinaria*, Milano, 1975

BERTI G., *Procedimento, procedura, partecipazione*, in AA.VV. (a cura di), *Scritti in onore di Enrico Guicciardi*, Padova, 1975, p. 799

BIFULCO R. - CELOTTA A. - OLIVETTI M., *Commentario alla Costituzione*, Milano, 2015

BIGLIAZZI GERI L., voce *Autotutela (dir. civ.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991

BIRK D., *Diritto tributario tedesco*, in DE MITA E. (traduzione), Milano, 2006

BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008

BLUMENSTEIN E., *Schweizerisches Steuerrecht*, Tubinga, 1926

BOBBIO N., *Sulla nozione di Giustizia*, Modena, 1951

BOMPANI V., *Tecnica tributaria*, Milano, 1953

BORGOGGIO A., *Alla Consulta la questione dell'obbligo di contraddittorio anche per i controlli "a tavolino"*, in *Fisco*, 2016, p. 687

BORGOGGIO A., *La consulta non si pronuncia sul contraddittorio endoprocedimentale nei controlli a tavolino*, in *Fisco*, 2017, p. 3166

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, ed. III, Milano, 2017

- BOSELLO F., *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1080
- BRAITHWAITE V., *Tax system integrity and compliance: the democratic management of the tax system*, in BRAITHWAITE V. (a cura di), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*, Aldershot, 2003, p. 270
- BROWN H. –MARRIOT A., *Alternative Dispute Resolution: Principles and Practice*, Londra, 1992
- BRUZZONE M., *Torna al vaglio della Consulta il contraddittorio preaccertativo nelle indagini "a tavolino"*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2016, p. 249
- BUCHANAN J., *The limits of Liberty: between Anarchy and Leviathan*, Chicago, 1975
- CALABRÒ M., *La funzione giustiziale nella pubblica amministrazione*, Torino, 2012
- CALIFANO C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, p. 993
- CAMMEO F., *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, Milano, 1991
- CANTILLO M., *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 303
- CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, p. 3
- CAPOLUPO S., *Poteri istruttori della Guardia di Finanza e garanzie difensive del contribuente*, in *Fisco*, 2018, p. 807
- CARDI E., *Procedimento amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1996, p. 3
- CARETTI P. –PINELLI C. –POTOTSCHNING U. –LOGNG G. –BORRÉ G., *Commentario della Costituzione. Pubblica amministrazione (artt. 97 – 98)*, Bologna, 1994
- CARETTI P., *La pubblica Amministrazione*, in BRANCA G. –PIZZORUSSO A. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna, 1994, p. 22
- CARINGELLA F., *L'accesso ai documenti amministrativi. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2005
- CARLASSARE L., voce *Legalità (principio di)*, in *Enc. giur.*, vol. IX, Torino, 1991, p. 2
- CARMODY M., *Future direction in tax administration or community confidence: the essential building block*, in EVANS C. - GREENBAUM A. (a cura di), *Tax Administration: facing the challenges of the future*, Sydney, 1998, p. 257
- CARTABIA M., *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo. La legge n. 241 del 1990 alla luce dei principi comunitari*, Milano, 1991

- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2015
- CASSESE S., *Le basi costituzionali*, in AA.VV. (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Parte generale*, Milano, 2003, p. 213
- CASTORINA E., *Considerazioni sui profili costituzionali dei limiti di partecipazione al procedimento amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1994, p. 70
- CENTORE P., *Contraddittorio ed economicità dell'attività nell'iva. La posizione della Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, I, p. 2172
- CENTORE P., *Il rapporto tra contribuenti e amministrazione finanziaria deve trovare un equilibrio*, in *Riv. guardia fin.*, 2016, I, p. 377
- CENTORE P., *Luci e ombre del "ruling" intra-europeo sull'IVA*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 598
- CHIARLONI S., *Nuovi modelli processuali*, in *Riv. dir. civ.*, 1993, I, p. 269
- CHIEPPA R., voce *Provvedimenti di secondo grado (dir. amm.)*, in *Enc. dir., Annali*, II, t. 2, Milano, 2008, p. 922
- CHIRULLI P., *I diritti dei partecipanti al procedimento*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, p. 615
- CHITI M.P., *L'effettività della tutela avverso la pubblica amministrazione nel procedimento e nell'amministrazione giustiziale*, in AA.VV. (a cura di), *Scritti in onore di Pietro Virga*, Milano, 1994, p. 546
- CIARCIA A.R., *L'accesso partecipativo e l'accesso conoscitivo dal diritto amministrativo al diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, 1153;
- CIARCIA A.R., *La cooperazione fra contribuente ed amministrazione finanziaria. La prospettiva italiana*, in F. AMATUCCI – R. ALFANO (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali*, Torino, 2017, p. 189
- CICOGNANI F., *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977
- CIMINO F.A., *Disapplicazione normativa su società ed enti non operativi*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 749
- CIMINO F.A., *Il potere di accesso dell'amministrazione finanziaria presso il contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, p. 20391
- CIMINO F.A., *L'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto per il contraddittorio anticipato: tra nullità ed inesistenza giuridica*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, p. 463

CIMINO F.A., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, p. 1029

CINGANO V., *La trasparenza dell'attività amministrativa ed i limiti al diritto di accesso nei procedimenti tributari in rapporto alla correttezza delle relazioni internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 1039

CIOFFI A., *L'interesse pubblico nell'azione amministrativa*, in *Dir. amm.*, 2015, p. 797

CIPOLLA G.M., *Diritto di difesa del contribuente ed accesso informativo alla notizia criminis*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, p. 55

CIPOLLINA S., *Enrico Allorio e la scuola pavese: il "diritto processuale tributario" nei documenti dell'archivio Griziotti di Pavia*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del Diritto tributario*, Milano, 2015, p. 77

CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992

CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, p. 165

CIVITARESE MATTEUCCI S. - DEL FEDERICO L., *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Milano, 2010

CIVITARESE MATTEUCCI S., *Funzione, potere amministrativo e discrezionalità in un ordinamento liberal-democratico*, in *Dir. pubbl.*, 2009, p. 739

CIVITARESE MATTEUCCI S., *La forma presa sul serio*, Torino, 2006

CLARK C., *Il mito della tassazione*, Roma, 1961

COCCONI M., *La partecipazione all'attività amministrativa generale*, Padova, 2010

COCIVERA B., voce *Accertamento tributario*, in *Enc. dir.*, vol. I, Milano, 1958, p. 249

COCIVERA B., voce *Concordato tributario*, in *Enc. dir.*, vol. III, Milano, 1961, p. 529

CODACCI PISANELLI A., *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939

COGNETTI S., *"Quantità" e "qualità" della partecipazione. Tutela procedimentale e legittimazione processuale*, Milano, 2000

COGNETTI S., *Profili sostanziali della legalità amministrativa*, Milano, 1993

COLI F., *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, II, p. 1787

COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 669

COMELLI A., *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della L. n. 413/1991 allo Statuto dei diritti dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 605

COMELLI A., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012

COMELLI A., *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 731

COMOGLIO L.P. – SCAPARONE M. – NOBILI M., *Commentario della Costituzione. Rapporti civili (artt. 24 – 26)*, Bologna, 1981

CONSOLO C., *Enrico Allorio e mezzo secolo di Sua direzione della Giurisprudenza italiana*, in *Giur. it.*, 1995, p. 1

CONSOLO C., *La figura e l'opera di Enrico Allorio, giurista "generale"*, in CONSOLO C. (a cura di), *L'opera di Enrico Allorio fra teoria generale e sensibilità storica*, Padova, 2004, p. 15

CONSOLO C., voce *Allorio, Enrico*, in BIROCCHI I. –CORTESE E. –MATTONE A. –MILETTI M.N. (a cura di), *Dizionario biografico dei giuristi italiani*, vol. I, Bologna, 2013, p. 1072

CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento tributario alla compliance*, Milano, 2017

CONTE D., *L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria: principi fondanti, limiti e sopravvissute ragioni di un mito*, in *Inn. dir.*, 2017, p. 160 ss.

CONTRINO A. – MARCHESELLI A., *Il procedimento di accertamento dell'abuso: oneri delle parti e possibili vizi, difese e preclusioni processuali*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 576

CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, p. 1575

CORASANITI G., *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013

CORASANITI G., *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1441

CORRADO OLIVA C., *La generalizzazione della giurisdizione tributaria e la predeterminazione normativa degli atti impugnabili*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 329

CORSO G., *Il principio di legalità*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, p. 615, p. 16

CORSO G., *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2017, p. 227

CORSO G., *Principio di legalità e interpretazione della legge*, Napoli, 2014

COSENTINO C., *Le ADR nei Paesi di common law*, in CLEMENTE DI SAN LUCA G. (a cura di), *La tutela delle situazioni soggettive nell'amministrazione giustiziale*, Napoli, 2011, p. 301

CRISAFULLI V., *Principio di legalità e "giusto procedimento"*, in *Giur. cost.*, 1962, p. 126

CROVATO F., *Il diritto d'interpello*, Roma, 2003

CROVATO F., *Imposizione fiscale e accordi preventivi*, in CIVITARESE MATTEUCCI S. – DEL FEDERICO L. (a cura di), *Azione amministrativa e azione impositiva tra autorità e consenso*, cit., p. 152

D'AMATI N., voce *Accertamento tributario (teoria generale)*, in *Noviss. Dig. It., App.*, vol. I, Torino, 1980, p. 20

D'AMICO M., voce *Legalità (dir. cost.)*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, Milano, 2006, p. 3365

D'ANCONA S., *L'annullamento d'ufficio tra vincoli e discrezionalità*, Napoli, 2015

D'ANGELO A., *Il contratto in generale: la buona fede*, in BESSONE M. (a cura di), *Trattato di diritto privato*, vol. IV, Torino, 2004

D'AYALA VALVA F., *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 1037

D'AYALA VALVA F., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante (commento a delibere del Garante del contribuente di Bolzano del 18 ottobre 2002, 20 dicembre 2002 e 17 gennaio 2003)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 179

D'AYALA VALVA F., *Il Garante del contribuente dopo il primo quinquennio, (2000/2005)*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 939

D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 915

D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 915

D'AYALA VALVA F., *L'attivazione delle "procedure" di autotutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 145

D'AYALA VALVA F., *La conciliazione giudiziale tributaria tra passato, presente e futuro*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2014, p. 203

D'ORSOGNA M.–LOMBARDI R., *Il silenzio assenso*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, p. 615, p. 966

DE LEONARDIS F., *I principi generali dell'azione amministrativa*, in A. ROMANO (a cura di), *L'azione amministrativa*, Torino, 2016, p. 11

DE LUCIA L. –MARCHETTI B., *L'amministrazione europea e le sue regole*, Bologna, 2015

DE LUCIA L., *I profili strutturali*, in CERULLI IRELLI V. (a cura di), *La disciplina generale dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, p. 143

DE MARTIN G.C., *Gli interessi dei cittadini e l'azione dell'amministrazione davanti al giudice: l'evoluzione della giustizia amministrativa*, in AA.VV. (a cura di), *L'amministrazione in cammino*, Milano, 1984, p. 193

DE MITA E., *Crisi dell'accertamento?*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 352

DE MITA E., *Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, 2015, p. 1

DE MITA E., *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in CONSOLO C. (a cura di), *L'opera di Enrico Allorio fra teoria generale e sensibilità storica. Atti del Convegno Università di Pavia*, 12 novembre 1999, Padova, 2004, p. 133

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, ed. V, Milano, 2006

DE MITA E., *Introduzione*, in PERRONE L. –BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 3

DE MITA E., *La legalità tributaria*, Milano, 1993

DE MITA E., *Limitare l'autotutela dà spazio all'inerzia dell'Amministrazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 luglio 2017

DE MITA E., *Lo Statuto del contribuente alla prova della gerarchia*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, p. 847

DE MITA E., *Maestri del diritto tributario*, Milano, 2013

DE MITA E., *Sul contraddittorio le Sezioni unite scelgono una soluzione politica*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, p. 255

DEL FEDERICO L., voce *Procedimento tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, 2014

DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in LA ROSA S. (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 155

DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1393

DEL FEDERICO L., *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 851

DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 729

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 693

DEL FEDERICO L., *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in PERRONE L. –BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 519

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

DELLA CANANEA G. –GNES M., *I procedimenti amministrativi dell'Unione europea. Un'indagine*, Torino, 2004

DELLA CANANEA G., *Diritto amministrativo europeo. Principi e istituti*, Milano, 2008

DELLA CANANEA G., *I procedimenti amministrativi dell'Unione europea*, in CHITI M.P. –GRECO F.G. (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte generale*, Milano, 2007, p. 515

DELLA CANANEA G., *Il rinvio ai principi dell'ordinamento comunitario*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, ed. II, Milano, 2017, p. 133

DELLA SCALA M.G., *L'ambito di applicazione della disciplina generale sul procedimento amministrativo*, in ROMANO A. (a cura di), *L'azione amministrativa*, 2016, p. 1034

DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001

DELLA VALLE E., *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2003, p. 343

DELLA VALLE E., *Impugnabile il verbale di mancato accordo*, in *Il Sole 24 Ore* del 16 marzo 2016

DELLA VALLE E., *La nuova fiscalità cross-border per le imprese e gli investitori*, in *Fisco*, 2015, p. 1907

DELLA VALLE E., *La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e Fisco*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 3968

DELLABARTOLA G., *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 457

DEODATO C., *L'annullamento d'ufficio*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, ed. II, Milano, 2017, p. 1173

DOMINICI R., *Nulla l'accertamento notificato se non è scaduto il termine per le osservazioni del contribuente*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2006, p. 797

- DONATELLI S., *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, I, p. 1736
- DONATELLI S., *Sulla duplicazione dell'attività impositiva nel caso di mancato esercizio dell'autotutela sostitutiva*, *Rass. trib.*, 2003, I, p. 1721
- DUTT MAJUMDER S., *Customs valuation. Law and practice*, New Delhi, 2015
- EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938
- ESPOSITO G.M., *Il sistema amministrativo tributario italiano*, Milano, 2017
- ESPOSITO R., *“Verità fiscale” e giusto procedimento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, I, p. 985
- FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2017
- FALCON G., *Il procedimento amministrativo nei diritti europei e nel diritto comunitario*, Padova, 2008
- FALSITTA F., *Rilevanza delle circolari “interpretative” e tutela giurisdizionale del contribuente*, in AA.VV. (a cura di), *Studi in onore di E. Allorio*, Milano, 1987, vol. II, p. 1693
- FALSITTA G., *Commento all'art. 2, Cost.*, in FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCHETTI F. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, p. 3
- FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 1057
- FALSITTA G., *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 369
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2017
- FALSITTA V.E., *Prelievo fiscale e civiltà*, Milano, 2018
- FALZEA A., *La condizione e gli elementi dell'atto giuridico*, Milano, 1955
- FANTOZZI A., *L'accertamento*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 533
- FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 9
- FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 3

FANTOZZI A., voce *Accertamento tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. I, Roma, 1988, p. 65

FEDELE A., *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, I, p. 21

FEDELE A., *Commento all'art. 23 Cost.*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna, 1978

FEDELE A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 31

FEDELE A., *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1526

FEDELE A., *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, p. 463

FEDELE A., *La riserva di legge*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, t. I, Padova, 1994, p. 157

FEDELE A., *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968

FEDELE A., *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 242

FEDELE A., voce *Diritto tributario (principi)*, in *Enc. dir.*, Ann., II-2, Milano, 2008

FEDELE A., voce *Prestazioni imposte (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, vol. XXIV, Roma, 1991

FERLAZZO NATOLI L. – ROMEO S., *La tutela del contribuente ex art. 12 della legge 212/2000*, in *Boll. trib.*, 2002, p. 1045

FERLAZZO NATOLI L., *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, p. 577

FERLAZZO NATOLI L., *Limiti all'acquisizione di conoscenza nel procedimento probatorio fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 255

FERRANTI G., *La Corte costituzionale non decide in merito al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 2767

FERRARI V., *Diritto e società*, Roma, 2012

FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999

FICARI V., *Avviso di accertamento "sostitutivo" in sede di autotutela fra sistema normativo e diritto giurisprudenziale*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. 1823

FICARI V., *Brevi note sul riesame di un avviso di accertamento in sede di autotutela parziale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, II, p. 205

FICARI V., *L'autotutela negativa tra eccezionali ipotesi di doverosità e interesse pubblica*, in *Rass. trib.*, 2013, I, p. 743

FICARI V., *La determinazione dell'imponibile. La fase istruttoria*, in A. FEDELE (a cura di), *Casi e materiali di diritto tributario*, Padova, 1997, p. 331

FICARI V., *Novità in tema di intervento unilaterale dell'amministrazione finanziaria in sede di autotutela*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 461

FICARI V., *Pregi e difetti della disciplina regolamentale dell'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1997, I, p. 349

FICARI V., voce *Autotutela (dir. trib.)*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, Milano, 2006, p. 615

FIorentino S., *Le condizioni di efficacia del contraddittorio endoprocedimentale*, in AMATUCCI F. – ALFANO R. (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto*, Torino, 2017, p. 140

FRANSONI G. – COLI F., *L'inammissibilità degli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1964

FRANSONI G., *“Qual vaghezza...?”: Considerazioni sui presupposti dell'interpello qualificatorio*, in *Rass. trib.*, 2016, I, p. 570

FRANSONI G., *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 299

FRANSONI G., *Il diniego (tacito o espresso) di autotutela non può essere impugnato*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 18 luglio 2017

FRANSONI G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1803

FRATINI F., *Gli interpelli tributari tra doveri di collaborazione dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente*, Bari, 2012

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998

FREGNI M.C., *Osservazioni sul ruolo della dottrina giuridica e degli operatori pratici nelle scelte di politica fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, I, p. 391

FRIGO G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, in *Rass. trib.*, 2016, I, p. 437

GAFFURI A.M., *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 488

GAFFURI F., *Il rapporto procedimentale*, Milano, 2013

GAFFURI F., voce *Concordato tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, III, Torino, 1988, p. 289

GAFFURI G., *Il magistero di Enrico Allorio in diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, p. 396

GAFFURI G., *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 502

GAFFURI G., *L'ammirevole insegnamento di Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del Diritto tributario*, Milano, 2015, p. 19

GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989

GALETTA D.U. – PROVENZANO P., *Sul decreto legislativo recante modifiche alla disciplina sulla trasparenza e sulla prevenzione della corruzione*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Le nuove regole della semplificazione amministrativa*, Milano, 2017, p. 7

GALETTA D.U., *Accesso civico e trasparenza della Pubblica amministrazione alla luce delle (previste) modifiche alle disposizioni del Decreto Legislativo n. 33/2013*, in *Federalismi.it*

GALETTA D.U., *Diritto amministrativo nell'Unione europea*, Torino, 2014

GALETTA D.U., *I procedimenti di riesame*, in CERULLI IRELLI V. (a cura di), *La disciplina generale dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, p. 393

GALETTA D.U., *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto UE e diritto nazionale e le novità dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in CIVITARESE MATTEUCCI S. - GUARRIELLO F. - PUOTI P. (a cura di), *Diritti fondamentali e politiche dell'Unione europea dopo Lisbona*, Rimini, 2013, p. 71

GALETTA D.U., *Il principio di proporzionalità*, in RENNA M. – SAITTA F. (a cura di), *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012, p. 389

GALETTA D.U., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998

GALETTA D.U., *Una sentenza storica sul principio di proporzionalità con talune ombre in ordine al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2000, p. 459

GALLO C.E., *La partecipazione al procedimento*, in AA.VV. (a cura di), *Lezioni sul procedimento amministrativo*, Torino, 1992, p. 90

GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, p. 665

GALLO F., *Il silenzio nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, p. 83

GALLO F., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in SALVINI L. –MELIS G. (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale ed il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p. 9

GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007

GALLO F., voce *Polizia tributaria*, in *Noviss. dig. it.*, Torino, 1984, vol. V, Appendice, p. 1084

GALLO F., *Tributi, Costituzione e crisi economica*, in *Rass. trib.*, 2017, I, p. 175

GALLO F., voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Agg.*, Milano, 2000, p. 538

GAMBARDELLA M. - ROVETTA D., *Principi generali del diritto comunitario, diritto di difesa e obbligazione doganale: cosa cambia nell'ordinamento nazionale in seguito alla sentenza della Corte di giustizia nel caso C-349/07*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, p. 783

GARCEA A., *La pretesa tributaria nella moderna dinamica impositiva*, Padova, 2003, p. 168

GARCEA A., *Spunti ricostruttivi in tema di interpello ordinario*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 483

GIANNINI A.D., *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, II, p. 291

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 272

GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937

GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, ed. II, Milano, 1993

GIANNINI M.S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1957, I, p. 12

GIANNINI M.S., voce *Accertamento (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, vol. I, Milano, 1956, p. 215

GIANONCELLI S., *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, p. 1159

GIGLIONI F. – LARICCIA S., voce *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, in *Enc. dir., Agg.*, IV, Milano, 2000, p. 943

GIOÈ C., *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, Torino, 2015

GIORDANO A., *Riflessioni sulla natura, le funzioni ed i poteri del Garante dei diritti del contribuente*, in *Nuova rass.*, 2003, p. 1500

GIORGIANNI A., *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 217

GIOVANNINI A., *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1131

GIOVANNINI A., *Contraddittorio anticipato, invalidità dell'atto impositivo e rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto*, in *Giur. Cost.*, 2015, I, p. 1182

GIOVANNINI A., *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 915

GIOVANNINI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 13

GIOVANNINI A., *Il Re fisco è nudo*, Milano, 2016

GIOVANNINI A., *La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, in *Fisco*, 2014, p. 814

GIOVANNINI A., *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 52

GIOVANNINI A., *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 15

GIOVANNINI M., *Amministrazioni pubbliche e risoluzione alternativa delle controversie*, Bologna, 2007, p. 10

GIRELLI G., *La compensazione*, in FANTOZZI A. – FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 388

GIUFFRIDA A., *Il "diritto" ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, Torino, 2012

GLENDI C., *Atti impugnabili e oggetto del processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, II, p. 2802

GLENDI C., *Giurisdizione tributaria verso l'implosione in sede apicale*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, III, p. 1174

GLENDI C., *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, p. 473

GLENDI C., *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 450

GLENDI G., *Disciplina dell'interpello*, in GLENDI C. – CONSOLO C. – CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, p. 89

GLENDI G., *Esercicabile d'ufficio l'autotutela tributaria. È davvero legittima e insindacabile l'omessa risposta dell'Amministrazione finanziaria all'istanza di autotutela?*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2017, p. 853

- GRANDINETTI M., *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 660
- GRASSI S. – DE BRACO S.C., *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario. I rapporti tra Fisco e contribuente*, Padova, 1999
- GREGGI M., *Il (nuovo) interpello nella gestione del rischio fiscale*, in AA.VV. (a cura di), *Atti del convegno, Per un nuovo ordinamento tributario*, vol. III, Genova, 2016, p. 165
- GRIPPA SALVETTI M.A., *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998
- GROSCLAUDE J. – MARCHESSOU P., *Diritto tributario francese: le imposte, le procedure*, in E. DE MITA (traduzione), Milano, 2006
- GUASTINI R., voce *Legalità (principio di)*, in *Dig. disc. pubbl.*, IX, Torino, 1994, p. 84
- GUICCIARDI E., *Le transazioni degli enti pubblici*, Milano, 1936
- GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010
- GUIDARA A., *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, in *Dialoghi trib.*, 2012, p. 31
- GUZZANTI V., *L'informazione del contribuente*, in FANTOZZI A. – FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 145
- HENSEL A., *Steuerrecht*, Berlino, 1933
- IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 55
- INGRAO G., *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 971
- IRTI N., *Enrico Allorio e la scuola bettiana*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, in CONSOLO C. (a cura di), *L'opera di Enrico Allorio fra teoria generale e sensibilità storica. Atti del Convegno Università di Pavia, 12 novembre 1999*, Padova, 2004, p. 113
- KELSEN H., *I fondamenti della democrazia e altri saggi*, Bologna, 1966
- KELSEN H., *What is Justice? Justice, law and politics in the mirror of Science*, Los Angeles, 1957
- KOSTNER A., *Riflessioni in tema di limiti alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nella scelta del metodo di accertamento tributario*, in *Inn. dir.*, 2017, p. 3
- LA ROSA S., *In tema di non impugnabilità dei dinieghi di autotutela e responsabilità civile del fisco*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, p. 188

LA ROSA S., *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria (postilla)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 90

LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1986, 1541

LA ROSA S., *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto di riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 1109

LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000

LA ROSA S., *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1131

LA ROSA S., *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1131

LA ROSA S., *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. 1095

LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 91

LA ROSA S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, p. 763

LA ROSA S., *L'amministrazione finanziaria*, Torino, 1995

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, ed. V, Torino, 2016, p. 241

LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, p. 558

LA ROSA S., *Sui riflessi procedurali e procedurali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 292

LA SCALA A.E., *Il silenzio dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2015

LA SCALA A.E., *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, I, p. 394

LAMEDICA T., *Il contraddittorio alla Corte costituzionale: le sorprese, come gli esami, non finiscono mai*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 805

LANCHESTER F., voce *Stato (forma di)*, in *Enc. dir.*, vol. XLIII, Milano, 1990, p. 796

LEDDA F., *Problema amministrativo e partecipazione al procedimento*, in *Dir. amm.*, 1993, I, p. 142

LEONARDI R., *L'esecutorietà degli atti costitutivi di obblighi*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, ed. II, Milano, 2017, p. 1023

- LIGUGNANA G., *Profili evolutivi dell'autotutela amministrativa*, Padova, 2004
- LOGOZZO M., *La codificazione tributaria tra mito e realtà*, Atti del convegno nazionale UNCAT, Milano, 29 settembre 2018
- LOGOZZO M., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento nell'ordinamento tributario italiano*, 2018 (in corso di pubblicazione)
- LOGOZZO M., *commento all'art. 54-bis, D.P.R. n. 633 del 1972*, in CENTORE P. (a cura di), *Codice Iva nazione e comunitaria*, ed. III, Milano, 2015, p. 1620
- LOGOZZO M., *Il "valore" dello Statuto del contribuente: irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2004, p. 955
- LOGOZZO M., *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, 2015, p. 95
- LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002
- LOGOZZO M., *La centralità della telematica negli adempimenti tributari: la fattura elettronica*, in DEL FEDERICO L. –RICCI C. (a cura di), *Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Roma, 2015, p. 120
- LOGOZZO M., *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1125
- LOGOZZO M., *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2012, p. 1505
- LOI S., *Gli interpelli ordinario e disapplicativo, per l'abuso e le ipotesi di elusione, nel quadro della rinnovata disciplina dell'interpello*, in GLENDI C. –CONSOLO C. –CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, p. 77
- LOVISOLO A., *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 719
- LUPI R. - DI SIENA M. - BASILAVECCHIA M., *Accesso agli atti: dai T.A.R. semaforo verde con alcune chiusure*, in *Dialoghi trib.*, 2010, I, p. 761
- LUPI R. – SERASIN S. – STEVANATO D., *Autotutela su atti definitivi: utile, ma ancora senza tutela giurisdizionale*, in *Lo Stato civile italiano*, 2012, p. 623
- LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: si pagano le imposte quando qualcuno le impone*, Roma, 2017
- LUPI R., *L'autotutela tra giurisdizione "ratione materiae" e "per situazione soggettiva"*, in *Dialoghi trib.*, 2004, p. 680

LUPI R., *La valutazione processuale del contegno delle parti come possibile via di uscita tra nullità e mera irregolarità*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 1181

LUPI R., *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005

MAFFEZZONI F., *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965

MAGISTRO L., *Accesso nei luoghi di esercizio delle imprese: diritti e garanzie del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2379

MAGISTRO L., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2457

MALAGÙ L., *Lo Statuto del contribuente e il suo Garante*, in *Boll. trib.*, 2000, p. 1209

MANDRIOLI C., *Per il compimento del quinquennio d'insegnamento di E. Allorio quale professore ordinario fuori ruolo*, in *Riv. dir. civ.*, 1990, p. 749

MANGIAMELI S., *Il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del costituzionalista*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 1373

MANZON E. – MONDOLO A., *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 243

MARCHESELLI A. – COSTANZO L., *L'autotutela tributaria tra buona fede e trasparenza amministrativa*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 3447

MARCHESELLI A. – DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e tutela del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010

MARCHESELLI A., *Il 'giusto procedimento' tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012

MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 2536

MARCHESELLI A., *L'ordinamento comunitario "impone" il rispetto dei termini per l'esercizio dei diritti di difesa. Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, p. 203

MARCHESELLI A., *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 1177

- MARCHESELLI A., *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 176
- MARCHESELLI A., *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2915
- MARELLO E., *Commento all'art. 23, Cost.*, in BATROLE S. – BIN R. (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, ed. II, Padova, 2008, p. 196
- MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000
- MARELLO E., *Le Sezioni Unite sanciscono la nullità dell'avviso di mora non preceduto da cartella di pagamento*, in *Giur. it.*, 2008, I, p. 499
- MARELLO E., *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1368
- MARENGHI G.M., *I confini del diritto alla partecipazione*, Milano, 2013
- MARINELLO A., *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria. Principi e regole impositive*, Torino, 2018
- MARINO G., *Corporate Tax Governance*, Milano, 2018
- MARONGIU G., *Contribuente più tutelato nell'interazione con il Fisco anche prima dell'avviso di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1724
- MARONGIU G., *Funzione amministrativa e ordinamento democratico*, in AA.VV. (a cura di), *Democrazia e amministrazione*, Milano, 1992, p. 96
- MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991
- MARONGIU G., *Il contraddittorio non è d'obbligo*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 702
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008
- MARONGIU G., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 165
- MARONGIU G., *Riflessioni sul diritto di interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 1408
- MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1275
- MARONGIU G., *Una stella cometa a guida dell'abuso da "diritto vivente"*, in *Rass. trib.*, 2015, II, p. 1213
- MARONGIU P., *Legittimo affidamento e Fisco*, Genova, 2010
- MARRAMA R., *I principi regolatori della funzione di organizzazione pubblica*, in AA.VV. (a cura di), *Diritto amministrativo*, Bologna, 1988, p. 397

- MARRAMA R., *La pubblica amministrazione tra trasparenza e riservatezza nell'organizzazione e nel procedimento amministrativo*, in *Dir. pubbl. amm.*, 1989, p. 416
- MARTIS M., *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, 2018
- MASSERA A., *I criteri di economicità, efficacia ed efficienza*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, ed. II, Milano, 2017, p. 57
- MASTROIACOVO V., *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 249
- MASTROIACOVO V., *Il principio di buona fede e di legittimo affidamento*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 374
- MATTARELLA B.G., *Il principio di legalità e l'autotutela amministrativa*, in AA.VV. (a cura di), *Il principio di legalità nel diritto amministrativo che cambia*, Milano, 2008, p. 289
- MATTARELLA B.G., *Lezioni di diritto amministrativo*, Torino, 2018
- MATTARELLA B.G., *Orientamenti giurisprudenziali in tema di acquisizione di prove nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 1161
- MATTEUCCI E., *Organizzazione del potere e libertà. Storia del costituzionalismo moderno*, Torino, 1976
- MAURO M., *L'efficacia dei pareri del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, p. 831
- MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011
- MELILLO C., *Regime di adempimento collaborativo e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, p. 10963
- MELIS G., *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, I, p. 589
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, ed. V, Torino, 2017
- MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in FANTOZZI A. – FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 531
- MELONCELLI A., *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 779
- MERICHI P., *Procedimento amministrativo e diritto d'accesso ai documenti*, Milano, 2002

- MERUSI F., *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970
- MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006
- MICCINESI M., *L'interpello*, in MARONGIU G. (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, p. 96
- MICELI R., *L'attività istruttoria tributaria*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 636
- MICELI R., *La partecipazione del contribuente nella fase istruttoria*, in FANTOZZI A. - FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 473
- MICHELI G.A., *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, p. 620
- MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989
- MICHELI G.A., *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, p. 264
- MODUGNO F., voce *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. giur.*, vol. XXVII, Milano, 1991, p. 5
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012,
- MONTANARI M., *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, p. 153
- MORBIDELLI G., *Il procedimento amministrativo*, in AA.VV. (a cura di), *Diritto amministrativo*, vol. II, ed. IV, Bologna, 2005, p. 1329
- MORTATI C., voce *Discrezionalità*, in *Noviss. Dig. it.*, vol. V, Torino, 1960, p. 1098
- MOSCATELLI M.T., *L'interpello del contribuente*, in FANTOZZI A. - FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 614
- MOSCATELLI M.T., *La discrezionalità nell'accertamento tributario e la tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1117
- MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007
- MOSCHETTI F., *"Interesse fiscale" e "ragioni del fisco" nel prisma della capacità contributiva*, in AA.VV. (a cura di), *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, p. 180
- MOSCHETTI F., *I processi verbali tributari. Atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?*, in *Rass. trib.*, 1979, p. 65

MOSCHETTI F., *I valori dello Stato di diritto nel pensiero tributario di Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del Diritto tributario*, Milano, 2015, p. 59

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973

MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in PERRONE L. –BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 39

MOSCHETTI F., *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 459

MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, p. 81

MOSCHETTI F., *La possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Fisco*, 1995, p. 5331

MOSCHETTI F., voce *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, vol. V, Roma, 1988, p. 41

MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come giusta misura del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017

MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000

MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in BODRITO A. –CONTRINO A. –MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del Prof. G. Marongiu*, Torino, 2012, p. 406

MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 233

MULEO S., *L'obbligo del contraddittorio nel procedimento tributario*, in *Inn. dir.*, 2015, p. 142

MULEO S., *La tutela giudiziale-amministrativa nella fase istruttoria del procedimento tributario*, in *Riv. guardia fin.*, 2017, p. 1599

MULEO S., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016

MUSCARÀ S., *Contributo allo studio della funzione di riesame sostanziale*, in *Rass. trib.*, 1996, I, p. 1322

MUSCARÀ S., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 71

MUSCARÀ S., *Poteri di autotutela dell'amministrazione finanziaria in ipotesi di difetto di motivazione del provvedimento impositivo*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 381

MUSCARÀ S., *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992

MUSCARÀ S., voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, IV, Roma, 2005, p. 66

NICOSIA F., *Potere ed eccesso di potere nell'attività amministrativa "non discrezionale"*, Napoli, 1991

NIGRO M., *Il procedimento amministrativo fra inerzia amministrativa e trasformazione dell'amministrazione*, in TRIMARCHI F. (a cura di), *Il procedimento amministrativo fra riforme legislative e trasformazioni dell'amministrazione*, Milano, 1990, p. 3

NUSSI M., *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1859

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

OPOCHER E., voce *Giustizia (fil. dir.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1970, par. 8

ORLANDO V.E., *La giustizia amministrativa*, Milano, 1901

PARENTE S.A., *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Bari, 2011

PARLATO A., *Introduzione generale sull'accertamento e teoria dei metodi*, in URICCHIO A.F. (a cura di), *L'accertamento tributario*, Torino, 2014, p. 16

PENNESI M., *Cooperative compliance: il fisco cerca la collaborazione dei grandi contribuenti*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 2335

PERRONE A., *Dalla Corte Costituzionale una possibile soluzione alla tormentata questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, p. 921

PERRONE L., *Certezza del diritto, affidamento e retroattività*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 933

PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969

PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 43

PERRONE L., voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, Milano, 2006, p. 6

PERUZZA D., *Affidamento legittimo ed esigibilità del tributo*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 273

PETRILLO G., *L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi ragionevoli*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 2

- PETRILLO G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006
- PEVERINI L., *La tutela del legittimo affidamento del contribuente ed il divieto di recuperare il maggior tributo accertato: riflessioni critiche*, in *Giur. it.*, 2007, p. 2084
- PIANTAVIGNA P., *Disorientamenti della Corte costituzionale in materia di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, II, p. 96
- PIANTAVIGNA P., *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, I, p. 55
- PIANTAVIGNA P., *Resistenze nazionali all’indeffettibilità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, I, p. 65
- PIANTAVIGNA P., *Riflessioni sull’autotutela parziale alla luce dell’ondivaga nomofilassi della Cassazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, II, p. 77
- PICCIAREDDA F., *L’obbligo del contraddittorio anticipato*, in BODRITO A. – CONTRINO A. – MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del Prof. G. Marongiu*, Torino, 2012, p. 397
- PIERRO M., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all’invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 965
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell’amministrazione finanziaria*, Torino, 2013
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, p. 193
- PIERRO M., *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, I, p. 449
- PIRAS A., voce *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. dir.*, vol. XIII, Milano, 1964, p. 65
- PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007
- PISTOLESI F., *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 65
- PISTOLESI F., *L’interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Fisco*, 2007, p. 2995
- PISTOLESI F., *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell’adempimento collaborativo*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 2412
- PISTOLESI F., *Risposta ad interpello inammissibile e tutela dell’affidamento*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 715

PISTONE P., *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 91

PIZZANELLI G., *La partecipazione dei privati alle decisioni pubbliche*, Milano, 2010

PIZZONIA G., *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale: opportunità e criticità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, p. 491

POGGIOLI M., *Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in POGGIOLI M. (a cura di), *Adesione, conciliazione ed autotutela. Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Torino, 2007, p. 6

POLICE A., *Principi generali dell'azione amministrativa*, in AA.VV. (a cura di), *La pubblica amministrazione e il suo diritto*, Milano, 2012, p. 73

PROCOPIO M., *Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale e la nullità conseguente al mancato riscontro alle osservazioni dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, p. 2280

PROIETTI R., *La partecipazione al procedimento amministrativo*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, ed. II, Milano, 2017, p. 566

PROVENZANO P., *Procedimento amministrativo e diritto ad una buona amministrazione*, in D.U. GALETTA (a cura di), *Diritto amministrativo nell'Unione europea*, Torino, 2014, p. 331

PUBUSA A., *Procedimento amministrativo e interessi sociali*, Torino, 1998

PUBUSA F., *Diritto di accesso ed automazione. Profili giuridici e prospettive*, Torino, 2006

PUGLIESE M., *L'obbligazione tributaria*, Padova, 1935

RAGUCCI G., *Contraddittorio e 'giusto procedimento' nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, p. 474

RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 580

RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009

RAGUCCI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1217

RAGUCCI G., *Il principio di pregiudizialità-dipendenza nell'opera di Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del Diritto tributario*, Milano, 2015, p. 141

- RAGUCCI G., *Legalità tributaria e contraddittorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, I, p. 11
- RAMAJOLI M., *L'intervento nel procedimento*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, ed. II, Milano, 2017, p. 598
- RANDAZZO F., *La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza: casi e materiali per un'analisi critica dell'istituto*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 987
- RANDAZZO F., *Presupposti e disciplina dei modelli di mediazione*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 764
- RENDA A., *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, p. 593
- RESCIGNO G.U., *Sul principio di legalità*, in *Dir. pubbl.*, 1995, p. 262
- RESTA R., *L'annullamento d'ufficio degli atti amministrativi come onere di buona amministrazione*, in *Foro amm.*, 1937, I, p. 29
- ROEHRSEN G., *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali*, in *Dir. proc. amm.*, 1987, p. 47
- ROMANO A., *Amministrazione, principio di legalità ed orientamenti giuridici*, in *Dir. amm.*, 1999, p. 111
- ROMANO C., *Il ruling internazionale*, in TESAURO F. (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, p. 1003
- ROMANO M.C., *I diritti dei partecipanti al procedimento*, in ROMANO A. (a cura di), *L'Azione amministrativa*, Torino, 2016, p. 372
- ROPPO V., *Il contratto*, ed. II, Milano, 2011
- ROSSI P., *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 473
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008
- RUSSO A., *Non è impugnabile nel merito il diniego di autotutela dell'agente della riscossione*, in *Fisco*, 2017, p. 4078
- RUSSO P. –FRANSONI G. –CASTALDI L., *Istituzioni di diritto tributario*, ed. II, Milano, 2016
- RUSSO P., *Riflessioni e spunti in tema di autotutela in diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 552

RUSSO P., *Rilevanza del silenzio della pubblica amministrazione nell'ambito del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 1984, p. 484

RUSSO P., *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in POGGIOLI M. (a cura di), *Adesione, Conciliazione ed Autotutela*, Padova, 2007, p. 83

SACCHETTO C., *Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento tributario*, in PEZZINI B. – SACCHETTO C. (a cura di), *Il dovere di solidarietà*, Milano, 2001, p. 21

SALA G., *Potere amministrativo e principi dell'ordinamento*, Milano, 1993

SALANITRO G., *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo tra tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, p. 623

SALVINI L., *I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese*, in *Giur. comm.*, 2016, p. 144

SALVINI L., *Il Garante del contribuente*, in *Atti Convegno ANTI*, 24 ottobre 2003

SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, p. 16

SALVINI L., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3570

SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990

SALVINI L., voce *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano 2006, p. 4644

SAMMARTINO S., *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in MARONGIU G. (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, p. 125

SAMMARTINO S., *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 986

SANDULLI A., *Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1995, p. 329

SANDULLI A., *Il procedimento*, in CASSESE S. (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Parte generale*, Milano, 2003, t. II, p. 1137

SANDULLI A., *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998

SANDULLI A., voce *Proporzionalità*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano 2006, p. 4643

SANDULLI A.M., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale*, in *Dir. soc.*, 1975, p. 561

SANDULLI A.M., *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940

- SANDULLI A.M., *Procedimento amministrativo*, in *Noviss. Dig. It.*, ed. XIII, Torino, 1966, p. 1024
- SANDULLI M.A., *Accesso alle notizie e ai documenti amministrativi*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Agg., Milano, 2000, p. 2
- SANDULLI M.A., *Il procedimento amministrativo fra semplificazione e partecipazione. Modelli europei a confronto*, Milano, 2000
- SANTAMARIA B., voce *Processo verbale (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, vol. XXIV, p. 61
- SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Milano, 2017
- SARTORI N., *Il contributo unificato quale costo fiscale di accesso alla giustizia*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 1010
- SARTORI N., *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giur. it.*, 2018, p. 763
- SARTORI N., *Le riorganizzazioni transnazionali nelle imposte sul reddito*, Torino, 2012
- SCHENK A. – THURONYI V. – CUI W., *Value added tax. A comparative approach*, ed. II, 2015
- SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 915
- SCHIAVOLIN R., voce *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Digesto*, Torino, 1995, p. 195
- SCHICK W., *Il procedimento nel diritto tributario*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, p. 70
- SCOGNAMIGLIO A., *Il diritto di difesa nel procedimento amministrativo*, Milano, 2004
- SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001
- SERRA M.T., *Contributo ad uno studio sulla istruttoria del procedimento amministrativo*, Milano, 1991
- SERRANÒ M.V., *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 321
- SERRANÒ M.V., *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, p. 871
- SIMON H., *Il comportamento amministrativo*, Bologna, 1967

SIMONATI A., *I principi del diritto di accesso*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, ed. II, Milano, 2017, p. 1208

SORRENTINO F., *Lezioni sul principio di legalità*, Torino, 2007

SPASIANO M.R., *I principi di pubblicità, trasparenza e imparzialità*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, ed. II, Milano, 2017, p. 117

SPASIANO M.R., *Trasparenza e qualità dell'amministrazione*, in CHITI M.P. – PALMA G. (a cura di), *I principi generali dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, p. 154.

STEVANATO D. – LUPI R., *Sul contraddittorio endoprocedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dialoghi trib.*, 2015, p. 383

STEVANATO D., *Autotutela e mediazione di esigenze in conflitto: note a margine del regolamento ministeriale*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, p. 145

STEVANATO D., commento ad artt. 48, 48-bis e 48-ter, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in CONSOLO C. – GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, ed. IV, Milano, 2017, p. 634

STEVANATO D., *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 459

STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996

STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014

STEVANATO D., *La giustiziabilità del rifiuto di autotutela avanti al giudice amministrativo: un'arma spuntata*, in *Dialoghi trib.*, 2004, p. 678

STEVANATO D., *Mancato rispetto del termine per le deduzioni difensive e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Dialoghi trib.*, 2009, p. 1171

STEVANATO D., *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 795

STEVANATO D., voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Agg., Milano, 2000, p. 295

STRIANESE L., *Certeza del diritto e collaborazione volontaria nelle nuove relazioni tra fisco e contribuente*, in AMATUCCI F. – CORDEIRO GUERRA R. (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, Roma, 2017, p. 715

STUFANO S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2002

SUSANNA I., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in FANTOZZI A. – FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 653

TABET G., *Illegittimo l'accertamento emesso ante tempus. Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2013, p. 843

TABET G., *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 619

TABET G., *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1056

TARIGO P., *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 396

TARULLO S., *Il principio di collaborazione procedimentale*, Torino, 2008

TARZIA G., *La vita e l'opera di Enrico Allorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1995, p. 631

TASSANI T., *L'annullamento d'ufficio dell'amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1189

TASSONE A.R., *La normazione secondaria*, in AA.VV. (a cura di), *Diritto amministrativo*, t. I, Bologna, 1993, p. 165

TATTI S., *La "nuova" partecipazione al procedimento amministrativo*, Napoli, 2009

TERRACCIANO G., *La giustizia nell'attività amministrativa. Prime riflessioni sulla rilevanza delle modifiche alla legge n. 241 del 1990*, in CLEMENTE DI SAN LUCA G. (a cura di), *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005, p. 29

TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975

TESAURO F., *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del Diritto tributario*, Milano, 2015, p. 43

TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, II, p. 1129

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, ed. XIII, Torino, 2017, p. 162

TESAURO F., *Oggetto del concordato ed imposizione condizionale*, in *Giur. it.*, 1970, p. 93

THOREAU H.D., *La disobbedienza civile*, Chicago, 1849

TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Napoli, 2012

TINELLI G. – MENCARELLI S., *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, ed. V, Torino, 2018

- TIPKE K., *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, ed. II, Colonia, 2000
- TOMEI R., *La nuova disciplina dell'azione amministrativa. Commento alla legge n. 241/1990 aggiornato alle leggi nn. 15 e 80/2005*, Padova, 2005
- TOSI L. – TOMASSINI A. – LUPI R., *Il ruling di standard internazionale*, in *Dialoghi trib.*, 2004, p. 489
- TOSI L., *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3119
- TOSI L., *Il ruling: tra natura negoziale e principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, p. 402
- TOSI L., *Le società di comodo*, Padova, 2008
- TOSI L., voce *Atti amministrativi generali (dir. trib.)*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano 2006, p. 498
- TRAVERSA ENRICO – TRAVERSA EDOARDO, *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, I, p. 465
- TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977
- TREMONTI G., *Scienza e tecnica della legislazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, p. 52
- TRIMARCHI BANFI F., *Il diritto ad una buona amministrazione*, in CHITI M. - GRECO G. (a cura di), *Trattato di Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2007, p. 49
- TRIMARCHI BANFI F., *L'annullamento d'ufficio e l'affidamento del cittadino*, in *Dir. amm.*, 2005, I, p. 843
- TRIVELLIN M., *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, Torino, 2018
- TRIVELLIN M., *Il dovere di correttezza dell'Amministrazione finanziaria nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea*, Padova, 2014
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel diritto tributario*, Milano, 2009
- TRIVELLIN M., *Un'altra pronuncia della Cassazione esclude il recupero del tributo per violazione del principio di tutela dell'affidamento: alcune note sulle ragioni delle soluzioni adottate*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 271
- TROIANO S., voce *Ragionevolezza (dir. priv.)*, in *Enc. giur.*, Ann. VI, 2013, p. 763
- TROISI C., *Mediazione e tecniche ADR per una regolazione alternativa delle controversie*, Napoli, 2006

TROPEA A., *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, p. 789

TROPEA A., *Il limite al diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, p. 141

TUNDO F., *L'invito al contraddittorio in un recente progetto di legge: quali conseguenze per il contribuente?*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 2963

TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2014, p. 937

TUNDO F., *Diritto di difesa nel procedimento per i tributi armonizzati anche senza verifica presso il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 3383

TUNDO F., *Il contraddittorio è ammesso anche negli accertamenti parziali*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2016, p. 859

TUNDO F., *Il procedimento di accertamento redditometrico tra partecipazione e contraddittorio*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 1037

TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso ante tempus: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 2836

TUNDO F., *L'Amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1210

TUNDO F., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012

TUNDO F., *La riaffermazione del contraddittorio anteriore al provvedimento accertativo*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1878

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013

TURCHI A., *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 898

TURCHI A., *In tema di tutela dell'affidamento riposto nelle indicazioni dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. it.*, 2003, p. 2194

TURCHI A., *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela in materia tributaria nuovamente all'esame delle Sezioni Unite*, in *Giur. it.*, 2007, p. 2883

TURCHI A., *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 769 ss.;

URICCHIO A., *La partecipazione del contribuente alla verifica*, UCKMAR V. – TUNDO F. (a cura di), *Codice delle ispezioni e delle verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, p. 59

URICCHIO A., *Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2017

- URICCHIO A.F., *Prospettive di sviluppo dei modelli accertativi*, in URICCHIO A.F. (a cura di), *L'accertamento tributario*, Torino, 2014, p. 65
- VANONI E., *Nascita dell'obbligazione di pagare il tributo e descrizione di alcune fattispecie tributarie*, in *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1962, p. 35
- VANZ G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012
- VANZ G., *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, I, p. 1912
- VANZ G., *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 947
- VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione europea*, Torino, 2012
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001
- VERSIGLIONI M., *Cooperative compliance, Equivalent Dispute Resolution (EDR) and Administrative Tax Agreements (A.T.A.). Contributo allo studio delle disposizioni giuridiche a funzionalità dipendente*, in *Inn. e dir.*, 2017, p. 100
- VERSIGLIONI M., *Diritto tributario e 'Equivalent dispute resolution'*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 223
- VERSIGLIONI M., *L'interpello nel diritto tributario. Contributo alla teoria generale dell'interpretazione amministrativa della norma tributaria*, Perugia, 2005
- VERSIGLIONI M., voce *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano 2006, p. 91
- VERSIGLIONI M., voce *Interpello (dir. trib.)*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano 2006, p. 3177
- VETRÒ F., *Il principio di imparzialità*, in RENNA M. – SAIITA F. (a cura di), *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012, p. 91
- VILLATA R.–RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo*, ed. II, Torino, 2017
- VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002
- VIOTTO A., *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, p. 881
- VIRGA G., *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 1998
- VISMARA F., *Lineamenti di diritto doganale dell'Unione europea*, Torino, 2016
- ZAGÀ S., *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012

ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite*, Torino, 1992

ZAGREBELSKY G., *La giustizia costituzionale*, Bologna, 1977

ZARDINI D., *La partecipazione del contribuente all'attività di accertamento, d'irrogazione delle sanzioni e d'iscrizione a ruolo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 145

ZITO A., *Il procedimento amministrativo*, in SCOCA F.G. (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2015, p. 234

ZITO A., *Le pretese partecipative del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1996

ZITO G. – TINELLI G., *L'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, ed. II, Milano, 2017, p. 681

ZIZZO G., *Diritto di interpello e ruling*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. 136

ZOPPINI R., *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 991

RINGRAZIAMENTI

Un sincero riconoscimento al Prof. Maurizio Logozzo per la cura e l'attenzione a me riservata lungo il percorso di dottorato. Grazie per i preziosi insegnamenti che solo un Maestro può donare. Sincera riconoscenza al Prof. Francesco Tesauro, alla Prof. Maria Cecilia Fregni e al Prof. Nicola Sartori per la cortesia, la gentilezza e la disponibilità dimostratami. Ringraziarvi non sarà mai abbastanza. Rivolgo un personale ringraziamento al collega Marco Fasola per la sua generosa vicinanza. Un'amicizia d'altri tempi.

Ringrazio tutti per avermi dimostrato il vero lato positivo della vita.

Milano, *un giorno d'ottobre del 2018.*

Alessandro M. A. Tropea