

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MILANO-BICOCCA

SCUOLA DI DOTTORATO IN SCIENZE GIURIDICHE
curriculum di diritto tributario



LA DEFINITIVITÀ DELL'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

Relatore:

Chiar.mo prof. Enrico MARELLO

Candidato:

Davide BORGNI

XXIV CICLO DI DOTTORATO
ANNO ACCADEMICO 2011-2012

«*Sed fugit interea, fugit inreparabile tempus*»

Publius Vergilius Maro, *Georgicon*, III, 284

INDICE

CAPITOLO I

LA DEFINITIVITÀ DELL'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO QUALE DECLINAZIONE DEL PRINCIPIO DI STABILITÀ DEI RAPPORTI GIURIDICI

1. <i>L'indeterminatezza del rapporto tributario</i>	3
2. <i>Il valore della certezza del diritto ed il principio di stabilità dei rapporti giuridici</i>	19
3. <i>La definitività dell'accertamento quale condizione di stabilità del rapporto tributario</i>	35
4. <i>Le fattispecie che generano la definitività dell'accertamento tributario</i>	44
5. <i>Gli effetti della definitività dell'accertamento tributario</i>	49
6. <i>La definitività dell'accertamento tributario nel diritto positivo</i>	53
7. <i>La definitività dell'accertamento come limite all'equo riparto dei carichi fiscali</i>	61
8. <i>Le asimmetrie tra contribuente e Fisco nella dinamica dell'insorgenza della definitività dell'accertamento tributario</i>	71

CAPITOLO II

LE PRECLUSIONI ALL'ESERCIZIO DEI POTERI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DI RIDETERMINAZIONE DELLA PRETESA FISCALE

1. <i>La decadenza dell'Amministrazione dall'esercizio del potere impositivo</i>	75
--	----

1.1	<i>L'estensione dei termini di decadenza per l'esercizio della potestà d'imposizione.....</i>	75
1.2	<i>Le conseguenze del mancato rispetto dei termini di decadenza per l'esercizio del potere impositivo.....</i>	86
2.	<i>Le preclusioni all'esercizio del potere di integrazione della pretesa fiscale derivanti dalla previa adozione di un atto impositivo.....</i>	97
2.1	<i>Il principio di unicità e globalità dell'atto impositivo.....</i>	97
2.2	<i>La frammentazione dell'azione accertatrice....</i>	105
3.	<i>Le preclusioni all'esercizio del potere di integrazione della pretesa fiscale derivanti dall'accertamento con adesione.....</i>	118
3.1	<i>Il superamento della definitività originaria dell'atto di accertamento con adesione.....</i>	118
3.2	<i>La natura necessariamente parziale dell'adesione ai processi verbali di constatazione.....</i>	129
4.	<i>Le preclusioni all'esercizio del potere di autotutela positiva.....</i>	135
4.1	<i>Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria.....</i>	135
4.2	<i>L'autotutela positiva quale strumento di rimodulazione dell'accertamento tributario.....</i>	141
4.3	<i>Le preclusioni all'esercizio dei poteri di autotutela positiva.....</i>	147
5.	<i>La prescrizione del tributo.....</i>	157
5.1	<i>La prescrizione quale strumento di stabilizzazione del rapporto tributario.....</i>	157
5.2	<i>L'ampiezza dei termini di prescrizione del tributo.....</i>	162
5.3	<i>Sospensione ed interruzione dei termini di prescrizione.....</i>	167
6.	<i>L'erosione delle preclusioni all'esercizio dei poteri del Fisco di rideterminazione della pretesa.....</i>	170

CAPITOLO III

LE PRECLUSIONI ALL'ESERCIZIO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE DI CONTESTAZIONE DELLA PRETESA FISCALE

1. <i>La decadenza del contribuente dal diritto di rettifica della dichiarazione</i>	173
1.1 <i>L'emendabilità della dichiarazione tributaria quale attuazione del principio dell'equo riparto dei carichi pubblici</i>	173
1.2 <i>I termini per l'esercizio del diritto di rettifica della dichiarazione</i>	186
2. <i>La decadenza del contribuente dal diritto al rimborso</i>	195
2.1 <i>L'esercizio del diritto al rimborso quale strumento di rideterminazione del tributo</i>	195
2.2 <i>I termini per la proposizione dell'istanza di rimborso</i>	197
2.3 <i>La tutela giurisdizionale del diritto del contribuente al rimborso</i>	207
3. <i>La decadenza del contribuente dal diritto di impugnazione dell'atto impositivo</i>	213
3.1 <i>L'inoppugnabilità dell'atto impositivo quale fattore di stabilizzazione della pretesa fiscale</i>	213
3.2 <i>Il temperamento della perentorietà del termine decadenziale per l'esercizio del diritto d'azione</i>	224
4. <i>Le limitazioni temporali dei diritti del contribuente di contestazione della pretesa fiscale alla luce del diritto dell'Unione europea</i>	238
4.1 <i>Il principio di effettività del diritto europeo e la disciplina nazionale dei termini di decadenza e prescrizione</i>	238
4.2 <i>La tutela aquiliana per danni derivanti da violazioni di diritto europeo</i>	247

5. <i>L'erosione delle preclusioni all'esercizio dei diritti del contribuente di contestazione della pretesa</i>	254
--	-----

CAPITOLO IV

IL GIUDICATO TRIBUTARIO

1. <i>Il fondamento e la portata del giudicato tributario</i> ...	257
1.1 <i>Il fondamento normativo dell'intangibilità del giudicato tributario</i>	257
1.2 <i>Giudicato formale e giudicato sostanziale</i>	263
2. <i>Gli effetti preclusivi del giudicato tributario</i>	269
2.1 <i>Il giudicato quale fattore di stabilizzazione della pretesa fiscale</i>	269
2.2 <i>Gli atti impositivi adottati in violazione od elusione del giudicato</i>	279
3. <i>L'estensione soggettiva del giudicato tributario</i>	283
3.1 <i>Estensione soggettiva del giudicato in relazione alle obbligazioni tributarie solidali</i>	283
3.2 <i>Estensione soggettiva del giudicato in relazione a tributi connessi per comunanza di presupposto</i> ...	290
4. <i>L'estensione oggettiva del giudicato tributario</i>	296
4.1 <i>Il giudicato esterno</i>	296
4.2 <i>I temperamenti agli effetti preclusivi del giudicato esterno</i>	301
5. <i>L'efficacia preclusiva del giudicato tributario alla luce del diritto dell'Unione europea</i>	306
<i>Conclusioni</i>	323
<i>Bibliografia</i>	335

CAPITOLO I

LA DEFINITIVITÀ DELL'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO QUALE DECLINAZIONE DEL PRINCIPIO DI STABILITÀ DEI RAPPORTI GIURIDICI

Sommario: §1. *L'indeterminatezza del rapporto tributario.* §2. *Il valore della certezza del diritto ed il principio di stabilità dei rapporti giuridici.* §3. *La definitività dell'accertamento quale condizione di stabilità del rapporto tributario.* §4. *Le fattispecie che generano la definitività dell'accertamento tributario.* §5. *Gli effetti della definitività dell'accertamento tributario.* §6. *La definitività dell'accertamento tributario nel diritto positivo.* §7. *La definitività dell'accertamento come limite all'equo riparto dei carichi fiscali.* §8. *Le asimmetrie tra contribuente e Fisco nella dinamica dell'insorgenza della definitività dell'accertamento tributario.*

1. L'indeterminatezza del rapporto tributario.

La disamina relativa alla definitività dell'accertamento tributario deve prendere le mosse dalla considerazione del fatto che, al fine di orientare il proprio agire, il contribuente necessita di conoscere con esattezza l'ammontare dei propri oneri fiscali, come, del pari, con l'intento di pianificare l'azione amministrativa, alla parte

pubblica del rapporto tributario occorre determinare la precisa entità delle proprie entrate¹.

Invero, appare evidente, come osservato da autorevole dottrina, che l'*homo oeconomicus* «necessita del beneficio della certezza, intesa come sicura prevedibilità delle conseguenze giuridiche del suo operare, come dell'aria che respira»².

Ciò nondimeno, il raggiungimento della stabile determinazione del debito d'imposta è reso assai difficoltoso dai numerosi fattori di indeterminatezza ingeniati nell'ordinamento³ ed, in particolare, nel sistema tributario⁴.

¹ La rilevanza di una celere riscossione del tributo, nonché di una sua stabile acquisizione da parte dell'erario, al fine di renderne meno odiosa l'esazione e di aumentare l'efficienza del sistema fiscale nel complesso, era già avvertita da P. VERRI, *Meditazioni sull'economia politica*, Torino, Tipografia economica, 1852, 131, ove si legge che «sempre sarà più innocuo il tributo, quanto più celeremente passerà dalle mani del contribuente all'erario, e da questo agli stipendiati, o alle opere pubbliche, poiché allora sebbene siasi dato un moto forzoso a una parte della merce circolante, ella però ritornerà nella contrattazione col minore intervallo possibile a moltiplicare i contratti, e tanto più sarà innocuo il tributo quando si distribuisca sul luogo medesimo che lo contribuisce, quanto più si dividerà in molte mani uscendo dall'erario». Si vedano anche E. ALLORIO, *La certezza del diritto dell'economia*, in *Dir. Econ.*, 1956, 1198 ss.; E. VANONI, *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1938, I, 380; nonché A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1965, 46.

² In tal senso, E. ALLORIO, *La certezza del diritto dell'economia*, cit., 1212.

³ Con riferimento al tema della certezza del diritto, si confrontino M. CORSALE, voce *Certezza del diritto (profili teorici)*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1988, 1 ss.; L. GIANFORMAGGIO, voce *Certezza del diritto*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Civ.*, II, Torino, Utet, 1988, 274 ss.;

Per un verso, in un orizzonte fattuale, il rapporto tributario si mostra incerto a cagione della dinamica propria del paradigma attuativo della più parte dei tributi, fondata sull'autodenuncia della base imponibile e sull'autoliquidazione, circostanza che determina un'insuperabile asimmetria informativa tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, comportando una potenziale indefinita variazione della pretesa tributaria, ogniqualvolta emergano all'attenzione del Fisco fatti precedentemente ignoti⁵.

S. PUGLIATTI, voce *Conoscenza*, in *Enc. Dir.*, IX, Milano, Giuffrè, 1961, 56 ss.; F. CARNELUTTI, *La certezza del diritto*, in *Discorsi intorno al diritto*, II, Padova, Cedam, 1953, 17 ss.; E. REGGIO D'ACI, *L'ordinaria incertezza del diritto*, in *Foro amm.*, 1993, 1711 ss.; G. RIZZA, *L'incertezza del diritto in Italia: spunti per un intervento correttivo*, in *Iustitia*, 2000, 261 ss.

⁴ A tal riguardo, si legga A. BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una certa fattispecie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1979, I, 3 ss., il quale, interrogandosi in ordine alle cause dell'incertezza del sistema tributario, le individua nella imprecisione della tecnica legislativa del legislatore tributario.

⁵ In relazione alle ricadute economiche dell'asimmetria informativa si veda G. CLERICO, *Asimmetria informativa, incertezza e scelta pubblica*, Milano Giuffrè, 2002, 2, il quale guarda alle informazioni come ad un «bene economico che può avere un valore non tanto e non solo per il soggetto cui l'informazione si riferisce quanto e soprattutto per soggetti terzi». L'Autore, infatti, riconosce, 28, che «le informazioni personali sono un *asset* il cui utilizzo da parte di terzi può da un lato migliorare il benessere sociale e dall'altro lato può contribuire a ridurre il benessere privato del soggetto cui si riferiscono tali informazioni. La diffusione di informazioni personali consente di adeguare le scelte produttive alle preferenze dei soggetti e di ridurre gli effetti perversi della selezione avversa. In questo caso la maggiore informazione accresce l'efficienza del sistema socio-economico».

D'altro canto, su di un piano normativo, l'indeterminatezza del rapporto tributario si mostra ancor più accentuata laddove si guardi alla circostanza che il fenomeno fiscale si attua per mezzo di previsioni legali, le quali involgono irrimediabilmente l'intrinseca incertezza propria delle disposizioni giuridiche⁶.

Di particolare interesse pare, inoltre, la disamina, 108 ss., in cui l'Autore espone i possibili approcci che l'ordinamento può adottare al fine di vincere l'asimmetria informativa, incentivando gli operatori privati alla evidenza. Secondo un primo approccio, c.d. *bayesiano*, si prevede che l'Amministrazione compia delle osservazioni, maturi determinate convinzioni ed attribuisca a ciascuna di esse una probabilità di corrispondenza alla realtà. In base al secondo approccio, fondato sul c.d. *moral hazard*, si assume, invece, che un operatore economico sia disincentivato a commettere una violazione se la possibile sanzione attesa supera il beneficio connesso alla scelta stessa. Il terzo, infine, è l'approccio basato sull'omissione, secondo il quale un soggetto non tenta di mentire anche quando ciò possa comportargli dei benefici, laddove l'Amministrazione pubblica, a fronte di rivelazioni ambigue e non univoche, sia chiamata ad adottare la scelta per lui più svantaggiosa.

⁶ Si legga, sul punto, F. VANISTENDAEL, *Legal Framework for Taxation*, in AA.VV., *Tax Law Design and Drafting*, The Hague, Kluwer Law International, 2000, 33, il quale afferma che «*like other laws, tax laws are general legal prescriptions. However, a legal rule cannot typically foresee all conditions of its implementation, so that ongoing interpretation (and frequently revision) of tax law is essential to its application*». Ad avviso dell'Autore, invero, 35, due principi si contrappongono in costante tensione fra loro e presiedono all'interpretazione del diritto tributario: il «*principle of legality*», in forza del quale non è possibile estendere l'ambito applicativo di una norma impositiva, pur dovendosi evitare di aderire eccessivamente alla lettera per scongiurare fenomeni di elusione fiscale, ed il «*principle of equality*», in base al quale la legge tributaria deve essere interpretata

A tal proposito, la trattazione delle cause estrinseche ed intrinseche dell'incertezza del diritto ed, in particolare, del diritto tributario si è prevalentemente incentrata sull'analisi della tecnica legislativa, che, nell'ambito di un sistema elefantico, dà corpo *passim* a disposizioni imprecise, incomplete e contraddittorie⁷.

in modo da tassare egualmente i contribuenti che vertono nelle medesime condizioni economiche.

⁷ In proposito, si veda L. GIANFORMAGGIO, voce *Certezza del diritto*, cit., 277 s., ove l'Autrice ravvisa i fattori di certezza dell'ordinamento nelle regole dell'argomentazione giuridica, nella legittimità quale accettabilità sociale della decisione, nonché nella precisione della tecnica legislativa e nel controllo democratico e gerarchico sugli organi decidenti. Si confronti M. CORSALE, voce *Certezza del diritto*, cit., 4 s., il quale individua, quali fattori di crisi della certezza del diritto, l'ipertrofia legislativa, il ricorso a tecniche di interpretazione evolutiva ed alternativa, nonché le problematiche connesse all'implementazione della legge. Alla imprecisione della tecnica legislativa, quale causa di incertezza, guarda anche G. RIZZA, *L'incertezza del diritto in Italia: spunti per un intervento correttivo*, cit., 261 ss. Quanto al diritto tributario, si legga M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, Giuffrè, 2002, 43 ss., ove l'Autore si concentra sull'ampia estensione delle fonti della materia fiscale, sul fenomeno della iperlegificazione tributaria, nonché sul ruolo di giurisprudenza, prassi amministrativa e dottrina. Un'attenta analisi delle cause di incertezza del diritto tributario è contenuta anche in E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2001, 1 ss. Si veda ancora A. BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una certa fattispecie*, cit., 3 ss., il quale individua le cause dell'incertezza nella tecnica legislativa, nel frazionamento di una norma in più disposizioni, nonché nell'ampio ricorso ai rinvii. Infine, si confrontino V. UCKMAR, *L'incertezza del diritto tributario*, in AA.VV., *La certezza del diritto. Un valore da ritrovare*, Milano, Giuffrè, 1993, 49 ss.; nonché L. PERRONE,

Nondimeno, nel novero delle ragioni di indeterminatezza del rapporto tributario si colloca, senza dubbio, anche l'approvazione di norme retroattive⁸, la quale «affievolisce la certezza del diritto pregiudicandone la stabilità»⁹ e generando sperequazioni tra i contribuenti, a seconda che abbiano o meno definito la propria posizione prima dell'entrata in vigore della norma ad effetto retroagente¹⁰.

In considerazione di ciò, l'efficacia retroattiva delle disposizioni tributarie è stata vietata *expressis verbis* dall'art. 3 della L. 27 luglio 2000, n. 212¹¹, tuttavia, mediante una petizione di principio alla quale giurisprudenza e dottrina riconoscono una portata vincolante assai limitata¹².

Certezza del diritto e leggi di interpretazione autentica in materia tributaria, in *Rass. Trib.*, 2001, 1050 ss.

⁸ Si leggano G. MARONGIU, *La retroattività della legge tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2002, 469 ss., ove l'Autore riconosce l'irretroattività quale principio generale dell'ordinamento, ammettendo la retroattività quale eccezione, ammissibile solo, 473, «di fronte ad una specifica, eccezionale causa di giustificazione, che legittimi una norma retroattiva»; nonché L. PERRONE, *Certezza del diritto e leggi di interpretazione autentica in materia tributaria*, cit., 1056 ss. In giurisprudenza, si confrontino Cort. Cost. 13 ottobre 2000, n. 419; Cort. Cost. 11 giugno 1999, n. 229; Cort. Cost. 23 dicembre 1997, n. 432; Cort. Cost. 21 aprile 1994, n. 153; Cort. Cost. 26 gennaio 1994, n. 6; nonché Cort. Cost. 16 giugno 1993, n. 283.

⁹ Così, F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2005, 14.

¹⁰ In proposito, si veda A. BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una certa fattispecie*, cit., 3 ss.

¹¹ D'ora innanzi *breviter* «Stat. contr.».

¹² In proposito, si veda V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, 139 ss., ove si definisce quello espresso dall'art. 3 Stat. contr., quale

Ciò nonostante, la giurisprudenza costituzionale, attribuendo alla certezza del diritto la funzione di garanzia dell'imposizione fiscale, ha finito per assumerla quale limite alla retroattività. Invero, nell'ambito dei giudizi di legittimità costituzionale delle norme tributarie ad effetto retroagente, la Consulta presta riguardo anche alla teoria della prevedibilità dell'imposizione fiscale, quale espressione della certezza del diritto, congiuntamente ad altri parametri costituzionali, come il principio di capacità contributiva¹³.

In modo del tutto analogo, si deve guardare alle ipotesi di abuso di interpretazione autentica, la quale determina la surrettizia introduzione di norme retroattive, quantunque configurate alla stregua di mere ricognizioni di previsioni già contenute in disposizioni vigenti¹⁴.

Occorre ancora aggiungere che, sebbene molta parte della dottrina abbia rivolto la propria attenzione nei confronti della retroattività con esclusivo riferimento all'esercizio del potere legislativo, ciò nonostante, alcuni autori hanno dimostrato come si possa parlare di retroattività in relazione ai diversi poteri dell'ordinamento¹⁵, poiché non solo gli atti legislativi

«principio di carattere ricognitivo: rafforzativo degli ordinari canoni ermeneutici sulla successione delle norme nel tempo».

¹³ Si veda F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, cit., 17. Si confrontino Cort. Cost. 27 luglio 1995, n. 410; nonché Cort. Cost., 20 luglio 1994, n. 315.

¹⁴ Si legga, in proposito, G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008, 527 ss., a commento di Cass. civ., sez. unite, 30 novembre 2006, n. 25506.

¹⁵ Si confronti V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, cit., 39 ss., ove l'Autrice rinviene il fenomeno della retroattività, 41, «tutte le volte che, al verificarsi di un dato evento, si producono effetti idonei a creare una realtà giuridica il

conservano la prerogativa di poter imporre una riconfigurazione giuridica di eventi già trascorsi nel passato.

Proseguendo nell'esame delle fonti di indeterminatezza del rapporto tributario, viene in considerazione l'ipotesi della declaratoria di illegittimità costituzionale di norme tributarie, a seguito della quale queste ultime, ai sensi dell'art. 30, comma 3, della L. 11 marzo 1953, n. 87, «non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione», non potendo pertanto operare neppure con riferimento a fattispecie già atteggiatesi nel passato.

Tale efficacia retroattiva propria delle pronunce di illegittimità costituzionale, peraltro, discende *ipso iure* dall'applicazione del principio supremo dell'ordinamento, consacrato all'art. 24 Cost., che impone l'effettività della tutela giurisdizionale¹⁶.

Ne consegue che gli effetti della declaratoria di illegittimità si esplichino nei confronti di tutte le

più possibile corrispondente a quella che sussisterebbe se gli effetti collegati a quell'evento si fossero verificati fin da un momento anteriore».

¹⁶ Si legga V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, cit., 322 ss. Si veda, in particolare, 323, ove con riferimento alla declaratoria di illegittimità costituzionale l'Autrice afferma che «la retroattività degli effetti della pronuncia di invalidità di una norma discende [...] “naturalmente” dall'applicazione di un principio supremo del nostro ordinamento, ovvero quello del diritto di difesa: il contenuto dell'art. 24 Cost., infatti, esige non solo che ciascuno abbia un giudice ed un giudizio per la valutazione della legittimità delle norme, ma anche che la situazione concreta sia regolata in base agli esiti di detto giudizio».

fattispecie non ancora definite, salvo che non sia la stessa Consulta a prevederne una limitazione temporale¹⁷.

Volgendo, poi, lo sguardo al panorama internazionale, si deve riconoscere come lo spettro dei fattori di indeterminatezza del rapporto tributario si completi con la valutazione dell'ampio novero di trattati internazionali e della mutevole interpretazione che degli stessi è resa dalle Corti sovranazionali, i cui *dicta* talvolta prevalgono sulle fonti del diritto interno¹⁸.

In particolare, tale fenomeno deve essere oggetto di approfondita analisi con riferimento al diritto dell'Unione europea ed alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Infatti, gli orientamenti espressi dalla Corte di Giustizia

¹⁷ Si veda A. PACE, *La tutela costituzionale del diritto di agire nei rapporti pendenti*, in *Quad. Cost.*, 1989, 51 ss. A tal proposito, la giurisprudenza ha avuto modo di chiarire che con riferimento ai rapporti esauriti, i quali consistono non solo nelle controversie decise con sentenza passata in giudicato, ma anche nei rapporti che debbano considerarsi esauriti sul piano sostanziale, per uno qualsiasi dei fatti idonei a cagionare la nascita o la perdita di un diritto, come la decadenza o la prescrizione, si conservano gli effetti degli accertamenti tributari definitivi, ancorché fondati su di un atto normativo dichiarato costituzionalmente illegittimo. Così, Cass. civ., sez. unite, 9 giugno 1989, n. 2786. Sul punto, F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, Utet, 1975, 69 ss.

¹⁸ Come sottolineato da G. D'ANGELO, *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale: sulla stabilità dei rapporti tributari nella prospettiva europea*, Roma, Aracne, 2010, 54 ss., la *pimauté* del diritto dell'Unione europea va riferita al modo in cui il diritto comunitario viene interpretato dalla Corte di Giustizia, di talché la giurisprudenza della Corte diviene vincolante tanto per i Giudici nazionali, quanto per l'Amministrazione finanziaria.

dell'Unione¹⁹, come dalla Corte europea dei diritti²⁰, possono comportare effetti anche in ordine a fattispecie già verificatesi.

¹⁹ Come noto, le sentenze rese dalla Corte di Giustizia all'esito di *preliminary ruling* divengono vincolanti all'interno del solo giudizio nel quale sono sollevate, caratterizzandosi per una vincolatività esclusivamente endoprocedimentale, seppur godendo di un'innegabile autorevolezza. Ciò nondimeno, a partire dalla pronuncia CGE, 6 ottobre 1982, *CILFIT s.r.l. e Lanificio di Gavardo s.p.a. c. Ministero della Sanità*, C-283/81, la Corte di Lussemburgo ha adottato la dottrina dell'*acte clair*, affermando che non sussiste l'obbligo di rinvio pregiudiziale laddove la questione interpretativa del diritto dell'Unione sia chiara o facilmente risolvibile in base a precedenti pronunce rese dalla stessa Corte.

²⁰ Quanto alla portata della Convenzione quale limite alla potestà normativa del legislatore, si confrontino Cort. Cost. 24 ottobre 2007, n. 348 e 349, nonché Cort. Cost. 4 dicembre 2009, n. 317. Si vedano, in proposito, C. NAPOLI, *Le sentenze della Corte costituzionale nn. 348 e 349 del 2007: la nuova collocazione della Cedu e le conseguenti prospettive di dialogo tra le Corti*, in *Quad. Cost.*, 2008, 137 ss.; M. CARTABIA, *Le sentenze "gemelle": diritti fondamentali, fonti, giudici*, in *Giur. Cost.*, 2007, 3564 ss.; G. NORI, *L'art. 117, comma 1, Cost. e le norme Cedu secondo la Corte costituzionale*, in *Rass. Avv. Stato*, 2007, III, 25 ss. Peraltro, il dibattito relativo al ruolo della Convenzione all'interno del panorama delle fonti del diritto si è recentemente rinfocolato a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, avvenuta l'1 dicembre 2009, dal momento che l'adesione dell'Unione europea alla Convenzione, prospettata al novellato art. 6, § 2, del Trattato sull'Unione europea, potrebbe condurre sino alla "comunitarizzazione" delle garanzie convenzionali. Si confronti la recente pronuncia Cass. civ., sez. III, 30 settembre 2011, n. 19985, con a quale la Suprema Corte ha sancito che «la decisione definitiva» della Corte di Strasburgo «ha nell'ambito interno, e in relazione al procedimento, valore assimilabile al giudicato formale, ovvero vale solo per il procedimento in corso ed, in quanto tale, ha ovvia ricaduta sulla situazione che in simile ipotesi il giudice è

La stessa Corte di Giustizia dell'Unione europea, la quale svolge un ruolo preminente nella formazione del diritto tributario dell'Unione, tanto in relazione all'imposizione diretta, quanto con riferimento a quella indiretta, ha affrontato in svariate occasioni il problema della retroattività nel diritto tributario con riferimento alle ipotesi in cui il contribuente venga privato di un diritto, o comunque di un vantaggio fiscale, con effetto anche per il passato²¹, sancendo la centralità della certezza del diritto quale valore prodromico alla tutela del singolo²².

chiamato ad affrontare, in quanto presupposto logico-giuridico delle relative problematiche che quel giudice è chiamato a risolvere».

²¹ Si legga G. D'ANGELO, *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, cit., 20 ss.

²² Si vedano, *ex plurimis*, CGE, 21 giugno 1988, *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica italiana*, C-257/86, § 12, ove si legge che «i principi della certezza del diritto e della tutela dei privati esigono che, nelle materie disciplinate dal diritto comunitario, la normativa degli Stati membri abbia una formulazione non equivoca, sì da consentire agli interessati di conoscere i propri diritti ed obblighi in modo chiaro e preciso ed ai giudici di garantirne l'osservanza»; CGE, 30 gennaio 1985, *Commissione delle Comunità europee c. Regno di Danimarca*, C-143/83, § 10; nonché CGE, sez. III, 9 luglio 1981, *Amministrazione delle dogane c. Société anonyme Gondrand Frères e Société anonyme Garancini*, C-169/80, § 17, ove si legge che «il principio della certezza del diritto esige che una disciplina che impone oneri al contribuente sia chiara e precisa, acciocché il contribuente sia inequivocabilmente conscio dei suoi diritti e dei suoi obblighi e possa agire in modo adeguato». Si leggano, sul punto, F. AMATUCCI, *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2010, 327 ss.; ID., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, cit., 14 ss.; nonché G. MARONGIU, *La retroattività della legge tributaria*, cit., 471.

La problematica dell'efficacia retroattiva delle pronunce delle Corti sovranazionali si è ancor più acuita dal momento che, argomentando in termini di certezza del diritto, si è riconosciuta alla Corte di Giustizia la facoltà di dichiarare l'efficacia *ex nunc* delle proprie pronunce pregiudiziali, originariamente prevista per le sole sentenze di annullamento. Invero, se queste ultime producono effetti *ex nunc*, ferma restando l'applicazione ai rapporti sorti in epoca precedente alla pronuncia, purché non ancora esauriti, invece le pronunce pregiudiziali dovrebbero acquistare efficacia *ex tunc*, ai sensi dell'art. 264, § 2, TFUE, in quanto stabiliscono la portata della normativa europea quale avrebbe dovuto essere intesa ed applicata sin dal momento della entrata in vigore²³.

Nell'ambito della disamina delle fonti dell'indeterminatezza del rapporto tributario, non deve,

²³ Si vedano, sul punto, CGE, 8 aprile 1976, *Gabrielle Defrenne c. Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena*, C-43/75, §§ 69-75; CGE, 15 ottobre 1980, *SA Roquette frères contro Stato francese - Amministrazione doganale*, C-145/79, §§ 50-54. Aspre critiche a tale orientamento sono giunte da G.M. UBERTAZZI, *Gli effetti ratione temporis delle sentenze pregiudiziali in materia di validità degli atti comunitari*, in *Dir. Com. Scambi Internaz.*, 1985, 75 ss., ove l'Autore analizza le sentenze sopracitate, ponendo in luce, 82, come «una decisione della Corte che limiti *ex nunc* gli effetti dell'accertamento di invalidità di un atto comunitario procede dall'idea che sia lecito (come nell'ipotesi dell'art. 174) subordinare il principio di legittimità al principio della sicurezza giuridica». L'Autore, *ibidem*, procede domandandosi «se, in linea generale (e al di là del caso di specie) il privilegiare il principio della sicurezza giuridica sul principio di legalità non stravolga la scala dei valori di un ordinamento democratico». Si legga, in proposito, anche L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, Giuffrè, 2010, 171 ss.

inoltre, essere trascurato quell'ulteriore fattore consustanziale all'intero ordinamento derivante dalla insuperabile equivocità dei testi normativi e dalla naturale vaghezza propria delle norme, le quali, al fine di essere applicate, necessitano del compimento di una previa attività ermeneutica da parte dell'interprete, che nell'attribuzione di significato alle disposizioni, seppur muovendosi lungo binari moralmente orientati, è chiamato ad effettuare una decisione non scevra da un imprescindibile decisionismo critico soggettivo²⁴.

Sebbene l'attività ermeneutica sia sovente considerata necessaria solo in difetto di chiarezza del testo normativo oggetto di interpretazione, richiamando il brocardo secondo il quale *in claris non fit interpretaatio*²⁵, ciò nondimeno, è connaturato all'ordinamento che il legislatore non possa prendere in considerazione ogni

²⁴ A tal riguardo, si confrontino R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, Giuffrè, 2004, 63 ss.; G. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè, 1980, 39 ss.; A. ROSS, *On Law and Justice*, London, Steven & Sons Ltd, 1958, trad. it. *Diritto e giustizia*, a cura di G. Gavazzi, Torino, Einaudi, 1990, in particolare cap. IV, pagg. 103 ss.; nonché J. FRANK, *Law and Modern Mind*, Gloucester, Mass., Peter Smith, 1970, 5, ove l'Autore afferma che «*the law as we have it is uncertain, indefinite, subject to incalculable changes*», spiegando come la variabilità del diritto ne rappresenti il maggior punto di forza al fine della migliore aderenza di ciascuna decisione rispetto al caso concreto.

²⁵ Peraltro, l'effettivo portato di tale brocardo, così come inteso dai giuristi romani, è sovente equivocado. Per una corretta comprensione del suo significato storico, quale principio di gerarchia tra *leges* e *iura*, si veda G. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, cit., 33 ss.

fattispecie concreta, rimettendo all'interprete ampi spazi di scelta²⁶.

Per contro, l'ermeneutica moderna ha dimostrato come l'attività interpretativa sia, in ogni caso, necessaria al fine di attribuire un significato a qualunque genere di significante, anche quello apparentemente più chiaro²⁷. Invero, un'analisi sommaria dei repertori della giurisprudenza può agilmente consentire, pur al giurista meno avveduto, di comprendere come la medesima disposizione normativa vada incontro ad interpretazioni divergenti, tanto in un orizzonte diacronico, quanto sincronico.

Tutto ciò discende dalla circostanza che «ogni giorno tra legislatore e giudice» si combatte una accanita «lotta di supremazia, la cui radice profonda è in quella irriducibilità del principio etico in regole fisse»²⁸, la quale genera, a sua

²⁶ A tal proposito, F. CARNELUTTI, *La certezza del diritto*, cit., 28, scriveva che «il legislatore, se è legislatore per davvero, tra il definire e il non definire, ha da tenere la giusta misura. Né tutto concedere alla giustizia, cadendo nell'incognita del diritto libero, né tutto alla certezza, inchiodando l'etica sulla croce della legge».

²⁷ Non si può non richiamare, sul punto, H.G. GADAMER, *Wahrheit und Methode*, Tübingen, Mohr, 1965, trad. it. a cura di G. Vattimo, *Verità e metodo*, Milano, Bompiani, 1983, 358 ss. Si confronti C. LUZZATI, *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, Milano, Giuffrè, 1999, 87 ss.

²⁸ Così, F. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, Roma, Foro italiano, 1951, 403. L'Autore rinviene la ragione profonda di tale contrapposizione, 403 s., nel fatto che «il bisogno, per cui sorge il diritto, è che all'etica sia adeguata l'economia. Ma l'economia non ascolta la voce dell'etica se questa non assume il tono del comando e il comando deve astrarsi nella norma affinché l'economia non ne rimanga paralizzata; viceversa il comando quanto più si astrae tanto più perde o almeno rischia di perdere di eticità. Questa è l'intima contraddizione del diritto, che da tempo io vado

volta, un contrasto tra la giustizia e la certezza del diritto, che fa sì che l'interprete nell'assumere una decisione debba, nel contempo, compiere anche un giudizio sulla previsione che è chiamato ad applicare.

Nella maggior parte dei casi, invero, i problemi interpretativi dipendono non dalla sola formulazione linguistica degli enunciati normativi, bensì da altri fattori di equivocità, i quali consistono nel «contesto in cui ciascun enunciato si colloca», nella «dogmatica», che orienta e, talvolta, fuorvia l'interprete, ed infine nella «pluralità di tecniche o metodi interpretativi»²⁹.

Pur tuttavia, le stesse norme si mostrano intrinsecamente vaghe, in quanto gli enunciati normativi presentano dei contorni indefiniti, sicché si danno sempre casi in cui la loro applicabilità appare dubbia e controvertibile³⁰. Da ciò

rappresentando nei termini del contrasto tra l'esigenza di giustizia e la esigenza di certezza. Il qual contrasto si pone, inesorabilmente, non solo al momento della formazione ma altresì a quello della applicazione delle sue norme. Il travaglio della valutazione giuridica *a posteriori* rinnova così il travaglio della valutazione *a priori*».

²⁹ In tal senso, R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, cit., 65 s. Per ricorrere alle parole di A. ROSS, *On Law and Justice*, cit., 104, «il grado di certezza delle asserzioni concernenti l'interpretazione valida è quindi assai basso».

³⁰ Si veda R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, cit., 73 ss., il quale con riferimento ad equivocità e vaghezza discorre di duplice indeterminatezza del diritto, scrivendo, 79, che «in primo luogo, è indeterminato l'ordinamento: nel senso che - a causa della strutturale equivocità dei testi normativi - è dubbio quali norme appartengano ad esso (o siano in esso vigenti, come diremo per semplicità). In secondo luogo, è indeterminata ogni singola norma vigente: nel senso che - a causa della strutturale vaghezza del linguaggio - è dubbio quali fattispecie ricadano nel suo campo di applicazione». Da ciò consegue, ad avviso

deriva che l'interprete, dinanzi ad un caso che ricada ai margini del campo di operatività della norma, sia chiamato a decidere discrezionalmente se la fattispecie in questione possa o meno esservi ricompresa³¹.

In conclusione, sulla scorta della rassegna compiuta in relazione alle cause di indeterminatezza dei rapporti tributari, emerge con chiarezza come l'esigenza del raggiungimento di una loro stabile determinazione assurga a primaria necessità ordinamentale, al fine di garantire la certezza, da un lato, degli oneri fiscali gravanti sul contribuente, dall'altro, delle entrate tributarie dell'apparato pubblico.

dell'Autore, che «l'indeterminatezza dell'ordinamento solleva problemi di identificazione delle norme vigenti (*interpretazione in astratto*). L'indeterminatezza delle norme solleva invece problemi di sussunzione, ossia problemi di accertamento del contenuto di norme previamente identificate come vigenti (*interpretazione in concreto*)».

³¹ Nel compimento di tale scelta discrezionale, tuttavia, l'interprete è guidato dall'etica e dalla morale. Si veda, in proposito, M. DOGLIANI, voce *Interpretazione*, in *Diz. Dir. Pubb.*, diretto da S. Cassese, Milano, Giuffrè, 2006, 3179 ss. In particolare, si legga ove l'Autore scrive, 3188 s., che «si deve prendere atto del fatto che, se si vuole evitare che la giurisdizione venga percepita come arbitrio, è necessario che tra i giudici - soprattutto tra quelli cui è attribuita la funzione di controllo - rimanga fermo il principio per cui la sola interpretazione "dicibile" è quella di cui si ha la certezza morale che sia insuperabile. Solo questa lotta con l'angelo garantisce le terzietà oggettiva della legge. Ma solo una legge nobile garantisce che questa lotta valga la pena di essere intrapresa».

2. Il valore della certezza del diritto ed il principio di stabilità dei rapporti giuridici.

Con riferimento al tema in analisi, si rende necessario ripercorrere il dibattito relativo alla certezza del diritto, il quale si è sviluppato nella dottrina tedesca attorno alla nozione di *Rechtssicherheit* e non si è mai sopito nell'ambito della filosofia e della teoria generale del diritto, trovando nuova linfa con la pubblicazione di alcuni testi che, anche sulla scorta dei moderni studi di ermeneutica giuridica, ne hanno posto in rilievo i profili di criticità³².

Guardando in una prospettiva filosofica alla questione della certezza del diritto, si intravede come tale concetto venga connotato, tanto in una prospettiva giusnaturalistica, quanto aderendo a tesi positivistiche, quale limite intrinseco del potere pubblico, in grado di arginarne l'arbitrio. L'attenzione viene, in tal modo, a concentrarsi non sulla conoscenza concreta che si possa avere del diritto, ma su di una qualificazione obiettiva dello stesso³³.

³² A dare la stura al dibattito moderno concernente la certezza del diritto è stata la pubblicazione del testo di F. LOPEZ DE OÑATE, *La certezza del diritto*, Roma, Tipografia Consorzio Nazionale, 1942, edito a cura di G. Astuti, Milano, Giuffrè, 1968, con introduzione di G. Caporossi, nel quale l'Autore, 47 ss., compie un'accurata ricostruzione della nozione di certezza del diritto giungendo a definirla come, 49, «l'astrattezza, la rigidità e la fissità della norma» che «mirano soltanto semplicemente a questo, a garantire in modo certo ed inequivocabile l'azione, in modo che gli uomini possano contare su ciò che verrà». L'Autore, peraltro, individua quali «minacce "di fatto" contro la certezza del diritto» la lacunosità dell'ordinamento, l'eccessiva variabilità delle previsioni normative, nonché l'ipertrofia della legge.

³³ Si veda M. LONGO, voce *Certezza del diritto*, in *Nov. Dig. It.*, III, Torino, Utet, 1959, 125 ss.

La certezza viene, pertanto, intesa quale «eticità specifica del diritto, in quanto, realizzando l'uguaglianza nella diversità, si pone come condizione della realizzazione della razionalità e della vocazione di verità di ciascuno o di tutti»³⁴.

Ad ogni buon conto, nel tentativo di cogliere il significato e la portata della nozione di certezza del diritto nel dibattito giuridico, occorre ripercorrere, almeno per sommi capi, le innumerevoli accezioni in cui tale espressione viene declinata³⁵, classificate, da autorevole dottrina, entro la dicotomia «certezza-prevedibilità» e «certezza-controllabilità»³⁶.

Si discorre di certezza del diritto, intesa nel senso della prevedibilità, avendo riguardo all'indeterminatezza che può discendere dall'impiego di differenti tecniche interpretative ed applicative. Per converso, la certezza, intesa nel senso della controllabilità, concerne prevalentemente la tecnica legislativa, con specifico riferimento alle caratteristiche proprie del diritto positivo³⁷.

Invero, in un primo significato, si discute della certezza del diritto con riferimento alla prevedibilità dell'esito dell'intervento di un organo dotato di competenza giuridica decisionale, o meramente esecutiva, in relazione

³⁴ In questo senso, S. PUGLIATTI, voce *Conoscenza*, cit., 57. Si confronti M.S. GIANNINI, voce *Certezza pubblica*, in *Enc. Dir.*, VI, Milano, Giuffrè, 1960, 770.

³⁵ Si legga, sul punto, R. GUASTINI, *La certezza del diritto come principio di diritto positivo?*, nota a Cort. Cost. 22 aprile 1986, n. 101, in *Le regioni*, 14, 1986, 1090 ss.

³⁶ Così, C. LUZZATI, *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, cit., 271 ss.

³⁷ Si guardi C. LUZZATI, *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, cit., 277.

a casi ipotetici ed astratti. In quest'accezione, il diritto si qualifica come certo laddove chiunque, in virtù della ben definita portata e della chiara conoscibilità del complesso normativo, sia in condizione di conoscere *ex ante* con esattezza ciò che gli è vietato e ciò che gli è consentito, al fine di orientare le proprie azioni future³⁸.

In secondo luogo, la certezza del diritto viene in discussione in merito alla prevedibilità dell'intervento degli organi dotati di competenza giuridica decisionale, o meramente esecutiva, in relazione a singole fattispecie concrete. In questo senso, il diritto appare certo qualora si pervenga alla determinazione degli atti di imperio di cui consta attraverso un procedimento razionale, controllabile *ex post*, in quanto tale suscettibile di essere anticipato o ripercorso³⁹.

In terza battuta, ci si riferisce alla certezza del diritto *lato sensu*, avendo riguardo alla stabilità della regolamentazione, rispondente ai requisiti della *coherence*⁴⁰ tra norme pariordinate emanate successivamente nel tempo, nonché della *consistency*⁴¹ tra norme non pariordinate, le quali possono essere garantite solo nel contesto di una cultura giuridica salda e ben radicata⁴².

³⁸ Si veda L. GIANFORMAGGIO, voce *Certezza del diritto*, cit., 275.

³⁹ Si leggano L. GIANFORMAGGIO, voce *Certezza del diritto*, cit., 275; nonché M. LONGO, voce *Certezza del diritto*, cit., 125 ss.

⁴⁰ In proposito, N. MACCORMICK, *Legal Reasoning and Legal Theory*, New York, Oxford University Press, 1978, 152 ss.

⁴¹ Sul punto, N. MACCORMICK, *Legal Reasoning and Legal Theory*, cit., 195 ss.

⁴² A tal riguardo, si veda L. GIANFORMAGGIO, voce *Certezza del diritto*, cit., 275 s. Si confronti N. MACCORMICK, *Legal Reasoning and Legal Theory*, cit., 100 ss., ove l'Autore istituisce un parallelismo tra la teoria popperiana della giustificazione

Anche autorevole dottrina tributaria ha recentemente posto in evidenza la circostanza che la nozione di certezza del diritto sfumi in una congerie di differenti significati non necessariamente connessi tra loro⁴³, il cui spettro ricomprende la sicura conoscenza della vigenza della regola, ossia il divieto di retroattività⁴⁴; la «rintracciabilità

scientifico e la giustificazione logica di una decisione giudiziaria, affermando, 103, «*that legal decisions deal with the “real world” as do scientific hypotheses, and that they do so not in vacuo but in the context of a whole body of “knowledge” - in this case, the whole corpus of the normative legal system, rather than a corpus of descriptive and explanatory theory. To put it crudely, legal decisions must make sense in the world and they must also make sense in the context of the legal system*». Pertanto, «*justification in the law involves testing rival possible rulings against each other and rejecting those which do not satisfy relevant tests - the relevant tests being concerned with what makes sense in the world, and with what makes sense in the context of the system*».

⁴³ Si confronti G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 449 ss. Già, in precedenza, E. ALLORIO, *La certezza del diritto dell'economia*, cit., 1203 s., aveva rinvenuto le principali manifestazioni della certezza nella sicurezza della vigenza, della durata, della sufficienza e del significato della regola.

⁴⁴ In proposito, la Consulta ha riconosciuto come dal principio di capacità contributiva discenda l'illegittimità costituzionale delle leggi retroattive che colpiscono indici di capacità contributiva non più attuali al momento della imposizione. Invero, la Corte ha affermato che una legge tributaria retroattiva non comporta per sé stessa la violazione del principio della capacità contributiva, precisando che deve essere verificato di volta in volta, in relazione alla singola legge tributaria, se essa, con l'assumere a presupposto della prestazione un fatto o una situazione passati, o con l'innovare, estendendo i suoi effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i suoi caratteri essenziali, abbia spezzato il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva ed abbia così violato il precetto costituzionale consacrato all'art. 53 Cost. In tal senso, si vedano Cort. Cost. 11 aprile 1969, n. 75; Cort.

effettiva dell'enunciato lessicale pertinente al caso»⁴⁵; la non lacunosità, ossia la «completezza esaustiva della disciplina elaborata sui singoli argomenti»⁴⁶; la sicura conoscenza della sua entrata in vigore della norma; la «“chiarezza” (o non oscurità o non ambiguità) del veicolo linguistico», ossia l'«agevole tracciabilità della sua area di operatività, dei suoi confini»⁴⁷; infine, il ragionevole affidamento nella vigenza della norma⁴⁸.

Venendo, peraltro, a trattare delle radici culturali del dibattito relativo alla certezza del diritto, non si può trascurare l'accesa *querelle* innescatasi attorno alla tesi secondo la quale l'attaccamento alla certezza rappresenterebbe nient'altro che il prodotto del permanere nell'adulto immaturo della puerile illusione⁴⁹ dell'esistenza di un'autorità onnipotente e onnisciente,

Cost. 23 maggio 1966, n. 44; nonché Cort. Cost. 16 giugno 1964, n. 45. Si confrontino, sul punto, L. PERRONE, *Certezza del diritto e leggi di interpretazione autentica in materia tributaria*, cit., 1055; nonché G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 453.

⁴⁵ Così, G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 455 ss.

⁴⁶ In tal senso, G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 463 ss., ove l'Autore distingue tra lacune tecniche e lacune ideologico-politiche.

⁴⁷ Sul punto, G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 465 ss.

⁴⁸ In proposito, G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 469 ss.

⁴⁹ Si confronti H. KELSEN, *Reine Rechtslehre*, Wien, Verlag Franz Deuticke, 1960, trad. it. *La dottrina pura del diritto*, Torino, Einaudi, 1966, 381 ss., ove l'Autore analizza l'essenza dell'interpretazione e l'indeterminatezza connessa all'atto di applicazione del diritto, svalutandone la certezza, quale mera illusione.

dogmaticamente accettata ed indiscussa, che garantisca paternamente al fanciullo la sicurezza rispetto ai pericoli generati dal disordine⁵⁰. In quest'ottica, l'adulto incompiuto sarebbe disposto a riconoscere al diritto lo *status* di autorità sostitutiva del padre, attribuendogli la rigidità, l'infallibilità e l'inflessibilità che il bambino attribuisce al genitore⁵¹.

⁵⁰ In proposito, si confronti N. BOBBIO, *La certezza del diritto è un mito?*, in *Riv. Int. Fil. Dir.*, 1951, 146 ss. Si vedano ancora F. LOPEZ DE OÑATE, *La certezza del diritto*, cit., 1 ss.; P. CALAMANDREI, *La certezza del diritto e la responsabilità della dottrina*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1942, I, 341 ss.; F. CARNELUTTI, *La certezza del diritto*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1943, I, 81 ss.; ID., *Nuove riflessioni intorno alla certezza del diritto*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1950, I, 115 ss., ove l'Autore guarda al processo quale unica strada verso la certezza del diritto e, muovendo da una concezione del processo quale, 123, «invenzione», dal momento che «scopre. Alza un sipario, insomma; e fa vedere», conclude che «la vita del diritto, tendendo all'unità tra certezza e giustizia, si dibatte nella loro contraddizione. Per liberarsi dalla quale non c'è se non da cercar di meglio giudicare e, a tal fine, di giudicare come vorremmo essere giudicati».

⁵¹ È di tale avviso J. FRANK, *Law and Modern Mind*, cit. Si veda, in particolare, 14 ss., ove l'Autore afferma che l'aspirazione verso la certezza del diritto derivi da una comune «*overestimation of the parental powers*» da parte dell'infante, che rappresenta un elemento essenziale del suo sviluppo. Tant'è vero, 18, che «*most men, childishly dreading the unknown, strive to find behind everyday experiences a Something resembling paternal control, a Something that can be relied upon to insure, somehow, against the apparent reality of the chanciness and disorder of events*». Invero, la ragione per la quale gli uomini inseguono il mito della certezza del diritto discende dal fatto, 22, che «*they have not yet relinquished the childish need for an authoritative father and unconsciously have tried to find in the law a substitute for those attributes of firmness, sureness, certainty and infallibility ascribed in childhood to the father*».

Per contro, solamente superando un siffatto infantilismo collettivo, si potrebbe accedere all'idea che il diritto non sia di per sé stesso certo e che non debba esserlo, al fine di potersi adattare con la massima elasticità ai casi di volta in volta differenti ed imprevedibili che è chiamato a disciplinare. La certezza apparirebbe, invero, come l'assiomatico rifiuto della circostanza che l'interprete sia creatore della norma e non «*bouche qui prononce les paroles de la loi*»⁵², negando altresì che lo studio del diritto consista nella profezia di ciò che le Corti faranno effettivamente⁵³.

A tale ordine di idee, che trova i suoi referenti nella corrente del realismo giuridico, si è contrapposta la visione del diritto quale fenomeno culturale che rappresenta un punto di riferimento della società, un sistema di regolazione della vita dei consociati, finalizzato al mantenimento della pace sociale, e non mero strumento di soluzione delle controversie. Adottando tale angolo visuale, la certezza, «anziché essere una illusione di individui viziati da infantilismo inguaribile», assume l'aspetto di «un elemento intrinseco del diritto, sì che il diritto o è certo o non è neppure diritto»; pertanto, togliendo «di mezzo la certezza non si libera l'umanità da

⁵² Questa la nota espressione fatta propria da C.L. DE SECONDAT, *De l'esprit des lois*, Ginevra, 1748, trad. it. *Lo spirito delle leggi*, a cura di S. Cotta, Torino, Utet, 1973, Libro XI, Cap. VI.

⁵³ A proposito della teoria predittiva del diritto, si veda O.W. HOLMES, *The Path of the Law*, in *Harvard Law Review*, 1897, 457 ss., trad. it. *La via del diritto*, in *Il diritto come profezia. Il realismo americano: antologia di scritti*, a cura di S. Castignone, C. Faralli e M. Ripoli, Torino, Giappichelli, 2002, 57 ss. Si legga, in particolare, ove l'Autore afferma, 61, che «le profezie di ciò che le Corti effettivamente faranno, e nulla di più pretenzioso, sono ciò che intendo per diritto».

una nociva illusione, ma la si priva letteralmente del sussidio e del rimedio del diritto»⁵⁴, in tal modo attribuendo alla certezza finanche il ruolo di fondamento costitutivo del sistema normativo stesso⁵⁵.

Ad ogni buon conto, in qualunque delle accezioni prospettate, nella filosofia e nella teoria generale del diritto, la certezza viene intesa come «un riflesso epistemico dell'uguaglianza davanti alla legge: si ha tanta maggior certezza quanto più le decisioni particolari si ispirano a criteri generali di trattamento conoscibili in anticipo dai soggetti interessati»⁵⁶.

Tuttavia, prendendo le distanze dal simulacro giusrazionalistico della certezza del diritto, quale principio che imprimerebbe al diritto stesso natura di univocità e prevedibilità, nell'ambito di una *iurisprudencia more mathematico demonstrata*, essa rileva anche su di un piano applicativo, intesa come consolidamento delle situazioni controverse, ovvero sia quale «certezza basata sulla incontestabilità dei rapporti esauriti»⁵⁷.

Invero, il diritto, gettato nell'agone delle opposte fazioni, se può rinunciare a tendere alla prevedibilità dell'esito di ogni singola controversia, nondimeno non può che mirare alla stabilizzazione della regolamentazione impressa ai rapporti giuridici.

Si eleva così a valore fondante dell'ordinamento l'«opportunità pratica che i rapporti giuridici - lungi dal

⁵⁴ Così, N. BOBBIO, *La certezza del diritto è un mito?*, cit., 146 ss.

⁵⁵ Si guardi L. GIANFORMAGGIO, voce *Certezza del diritto*, cit., 276.

⁵⁶ In tal senso, C. LUZZATI, *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, cit., 284.

⁵⁷ Si guardi, ancora, C. LUZZATI, *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, cit., 285.

potere venire perpetuamente rimessi in discussione - si stabilizzino con il trascorrere del tempo»⁵⁸.

A tal fine, viene in questione non tanto la previa conoscibilità delle regole, quanto il cristallizzarsi in modo definitivo, eventualmente anche in ragione di criteri scelti *a posteriori*, della regolamentazione fornita ai rapporti giuridici concreti. Non viene, dunque, in rilievo la possibilità di anticipare le decisioni, ma solo la stabilità delle stesse una volta assunte.

Se non fosse possibile raggiungere la sicurezza che la regolamentazione data alle situazioni giuridiche sia stabile e definitiva, ne deriverebbe un grave turbamento alla sicurezza dei traffici. Di conseguenza, ogni sistema giuridico evoluto possiede un coacervo di strumenti formali, quali le decadenze, le prescrizioni, l'usucapione, la conservazione dei diritti quesiti, il divieto di *non liquet*, la tutela dell'apparenza e dell'affidamento, il passaggio in giudicato, attraverso i quali si raggiunge l'obiettivo di evitare che un rapporto giuridico possa venire perennemente rimesso in questione⁵⁹.

Non resta, infine, che interrogarsi sullo statuto ontologico della certezza del diritto⁶⁰, domandandosi se ad

⁵⁸ Si veda C. LUZZATI, *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, cit., 285.

⁵⁹ Si confronti, nuovamente, C. LUZZATI, *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, cit., 287.

⁶⁰ La dottrina tributaria ha analizzato la certezza del diritto, quale espressione dei principi costituzionali dell'uguaglianza, della giustizia e della libertà economica, specialmente nell'ottica dell'irretroattività della norma tributaria. In questo senso, si vedano G.A. MICHELI, *Note minime sulla retroattività della legge tributaria*, nota a Cort. Cost. 23 dicembre 1963, n. 174, in *Giur. Cost.*, 1963, 1702 ss., ove l'Autore solleva il dubbio del contrasto con il principio di capacità contributiva con riferimento alla

essa possa essere riconosciuta una realtà normativa ed in quali disposizioni se ne possa rinvenire il fondamento positivo⁶¹.

A ben vedere, si deve convenire che la certezza, quale carattere obiettivo dell'ordinamento giuridico in tutte le svariate declinazioni riconosciute, non possa assurgere al rango di principio normativo, bensì si traduca in un valore cui il legislatore e l'interprete debbono tendere nel compimento del proprio rispettivo magistero.

Se i principi, infatti, rappresentano dei beni iniziali⁶², che richiedono di realizzarsi attraverso attività consequenzialmente orientate, occorre tenerli distinti dai

possibilità che norme retroattive possano influire su situazioni soggettive divenute definitive nel vigore della legge precedente; nonché I. MANZONI - G. TREMONTI, *Note sull'art. 22-ter L. 22 dicembre 1980 n. 891: interpretazione autentica di una norma tributaria e funzione della traslazione nell'economia dei tributi sui consumi e sui trasferimenti*, nota a Cort. App. Milano, sez. I, 9 luglio 1982, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1983, II, 141 ss.

⁶¹ Si legga C. LUZZATI, *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, cit., 289, ove l'Autore afferma che «alla base della certezza del diritto che si fonda sul consolidarsi dei rapporti, invece, sta soprattutto il *principio di autorità*».

⁶² In proposito, E. BETTI, *Teoria generale dell'interpretazione*, II, Milano, Giuffrè, 1990, 846, definiva il principio come «l'idea germinale, il criterio di valutazione, di cui la norma costituisce la messa in opera, calata in specifica formulazione precettiva. Esso fa riscontro al problema pratico risolto dalla norma: ne ispira la *ratio iuris* sotto l'aspetto teleologico, in quanto ne fornisce il criterio di soluzione». Invero, secondo la nota definizione resa dall'Autore, 849, i principi sono «criteri di valutazione immanenti all'ordine giuridico, [...] caratterizzati da un'eccedenza di contenuto *deontologico* (o *assiologico*, che dir si voglia) in confronto con le singole norme, anche ricostruite nel loro sistema».

valori⁶³, beni finali, che invocano di attuarsi per il tramite di attività teleologicamente orientate. Questi ultimi autorizzano all'azione od al giudizio diretti al risultato, giustificando qualunque mezzo che paia utile per il loro raggiungimento⁶⁴.

Ponendo regole, principi e valori su di una medesima sequenza inferenziale, si può affermare, a buon diritto, che non c'è regola che non risponda ad un principio e non c'è principio che non si ricollegli ad un valore⁶⁵.

⁶³ Per la distinzione in parola, si veda J. HABERMAS, *Fatti e norme. Contributi a una teoria discorsiva del diritto e della democrazia*, Milano, Guerini, 1996, 302 e ss. Specialmente si leggano le considerazioni svolte in merito alle differenze tra valori e norme, laddove l'Autore afferma, 304, che «norme e valori sono diversi, in primo luogo, per il fatto di riferirsi a un agire deontologico o teleologico; in secondo luogo per la codificazione binaria o graduale della loro pretesa di validità; in terzo luogo per la loro obbligatorietà assoluta o relativa; in quarto e ultimo luogo, per i diversi criteri di consistenza cui deve soddisfare un sistema di norme rispetto a un sistema di valori».

⁶⁴ Per questo precipuo motivo, nei valori è insita una forte pericolosità. Si veda E. BETTI, *Teoria generale dell'interpretazione*, cit., 853, il quale fa parola di un «pericolo, anzitutto, del soggettivismo personale, che in tema di valori etici è assai più prossimo che in tema di categorie logiche».

⁶⁵ Evidenzia l'impossibilità di ignorare la dimensione etica del diritto G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, Einaudi, 1992, 128 s., ove l'Autore sostiene che «la Costituzione pluralista assume la struttura di un patto nel quale ciascuna delle parti in causa richiede e ottiene di inserire principi che corrispondono alle proprie aspirazioni di giustizia. Essi vengono così tratti dal campo del pregiuridico e inseriti come tali e pienamente nel diritto. Questo inserimento è tanto poco un elemento trascurabile per le concezioni giuridiche che esso è addirittura la condizione del successo della stessa opera costituente, come opera di tutti e non come imposizione unilaterale di una parte sull'altra. [...] La legge

Per contro, la certezza, ove intesa nel senso della stabilità della definizione dei rapporti giuridici controversi, rappresenta indubabilmente un principio, cui si deve riconoscere finanche rango costituzionale, in quanto trasversale a svariate disposizioni della Carta fondamentale ed, in particolare, sotteso agli artt. 2 e 3 Cost., i quali tutelano i diritti inviolabili del singolo ed il diritto all'uguaglianza di trattamento formale e sostanziale dinanzi alla legge; agli artt. 24 e 111 Cost., dal momento che un processo non può dirsi giusto laddove non culmini con una pronuncia che assuma i crismi dell'insindacabilità; nonché, quanto ai rapporti tributari, all'art. 97 Cost., il quale impone all'Amministrazione pubblica il dovere di buon andamento ed imparzialità.

Non si deve, inoltre, trascurare il fatto che la stabilità dei rapporti giuridici assume finanche l'aspetto di premessa logica della stessa giuridicità. Se il diritto nasce al fine di realizzare la pacificazione delle liti, quale garanzia del rispetto da parte di tutti i consociati del contratto sociale cui si perviene mediante reciproche rinunce, allora, laddove non fosse in grado di condurre, entro termini ragionevoli, ad una regolamentazione stabile ed intangibile dei rapporti controversi, si dimostrerebbe un'inutile

esprime invece le combinazioni possibili tra i principi costituzionali. Essi si limitano a porre i punti irrinunciabili di qualunque combinazione». Sul punto, meritano di essere richiamate le parole di F. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, cit., 36 s., ad avviso del quale, «che il precetto abbia un contenuto etico può sembrare in contrasto con la realtà storica del diritto, la quale ci presenta purtroppo assai spesso dei comandi contrari, anziché conformi alla giustizia. Ma codesta è una degenerazione, non la vita sana del diritto, il che vuol dire, in ultima analisi, che quando il precetto non è giusto il diritto è meno diritto di quello che dovrebbe essere per poter raggiungere il suo scopo».

sovrastuttura, non in grado di conseguire lo scopo per cui è stata creata. Infatti, nessuna composizione dei contrasti degli opposti interessi delle parti in lite potrebbe apparire giusta ed efficace laddove l'ordinamento non le imprimesse il carattere della definitività e della stabilità.

In quest'ottica, anche la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha affrontato il tema della certezza del diritto⁶⁶, riconoscendo la necessità di preservare l'intangibilità della regolamentazione definitivamente impressa ai rapporti giuridici⁶⁷.

⁶⁶ Si guardi CGE, sez. IV, 5 maggio 2011, *Ze Fu Fleischhandel GmbH e Vion Trading GmbH c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, cause riunite C-201/10 e C-202/10, §32, ove si legge che «il principio della certezza del diritto esige, in particolare, che la situazione di» un «operatore, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'autorità nazionale, non sia rimessa in discussione all'infinito [...] e che, di conseguenza, contro una siffatta irregolarità debba essere applicabile alle azioni giudiziarie un termine di prescrizione, termine che, per adempiere la sua funzione di garantire la certezza del diritto, dovrà essere stabilito in anticipo [...]. Pertanto, qualunque applicazione "per analogia" di un termine di prescrizione deve essere sufficientemente prevedibile dall'interessato». Si confrontino CGE, sez. I, 21 gennaio 2010, *Alstom Power Hydro c. Valsts ieņēmumu dienests*, C-472/08, § 16; nonché CGE, sez. V, 11 luglio 2002, *Marks & Spencer plc c. Commissioners of Customs & Excise*, C-62/00, § 39. Si veda, sul punto, F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in AAVV., *Per una Costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova, Cedam, 2008, 116.

⁶⁷ Si vedano, *ex plurimis*, CGE, sez. I, 16 marzo 2006, *Rosmarie Kapferer c. Schlank & Schick GmbH*, C-234/04, § 24, ove si legge che «il principio di cooperazione derivante dall'art. 10 CE non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne allo scopo di riesaminare ed annullare una decisione giurisdizionale passata in giudicato qualora risulti che

La Corte, invero, ha sancito che, al fine di garantire la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, nonché la buona amministrazione della giustizia, è necessario che le decisioni giurisdizionali divenute definitive a seguito dell'esaurimento delle vie di ricorso disponibili, o dopo la scadenza dei termini previsti per il loro esperimento, non possano più essere rimesse in discussione⁶⁸. Alla stessa stregua, la giurisprudenza europea ha anche avuto modo di affermare che «il principio della certezza del diritto ostacola anche la rimessa in discussione della definitività degli atti delle istituzioni comunitarie una volta trascorso il termine per il ricorso contro tali atti»⁶⁹.

Peraltro, anche la previsione della responsabilità degli Stati membri per errata od omessa applicazione del diritto europeo, ad opera di un proprio organismo amministrativo o giurisdizionale, postula il riconoscimento dell'intangibilità dei provvedimenti mediante i quali si è data una errata attuazione al diritto dell'Unione, dal

questa viola il diritto comunitario»; nonché CGE, 1 giugno 1999, *Eco Swiss China Time ltd c. Benetton International NV*, C-126/97, §§ 46-48.

⁶⁸ In proposito, è necessario richiamare le note pronunce CGE, sez. II, 3 settembre 2009, *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze - Agenzia delle entrate c. Fallimento Olimpiclub s.r.l.*, C-2/08; nonché CGE, 13 gennaio 2004, *Kühne & Heitz NV c. Productschap voor Pluimvee en Eieren*, C-453/00.

⁶⁹ Così, Tribunale di primo grado, sez. IV, 1 luglio 2008, T-276/04, *Compagnie maritime belge SA c. Commissione*, § 59. Nello stesso senso, si vedano CGE, 15 febbraio 2001, *Nachi Europe GmbH c. Hauptzollamt Krefeld*, C-239/99, § 29; CGE, sez. V, 30 gennaio 1997, *Wiljo NV c. Belgische Staat*, C-178/95, § 19; nonché CGE, 9 marzo 1994, *TWD Textilwerke Deggendorf c. Repubblica federale di Germania*, C-188/92.

momento che, se fosse possibile emendarli, non sarebbe in ogni caso necessario far luogo al risarcimento del danno⁷⁰.

Nello specifico, con riferimento al diritto tributario, il valore della certezza ed il principio di stabilità dei rapporti giuridici rispondono ad un'esigenza che, da tempo risalente, è assai viva nelle trattazioni di filosofia politica⁷¹

⁷⁰ Si veda, *ex multis*, CGE, 30 settembre 2003, *Gerhard Köbler c. Repubblica d'Austria*, C- 224/01. La sentenza è annotata da E. SCODITTI, «*Francovich*» presa sul serio: la responsabilità dello Stato per violazione del diritto comunitario derivante da provvedimento giurisdizionale, in *Foro It.*, 2004, IV, 5, ove l'Autore afferma che il principio dell'intangibilità del giudicato risulta confermato dalla sentenza *Köbler*, che ha condannato lo Stato al risarcimento dei danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario commesse mediante decisioni di organi giurisdizionali di ultimo grado. Infatti, la responsabilità dello Stato non rimette in discussione il giudicato, non conducendo ad una revisione della decisione giurisdizionale che ha causato il danno ingiusto. Si confronti, in proposito, P.J. WATTEL, *Köbler, CILFIT and Welthgrove: we can't go on meeting like this*, in *Common Market Law Review*, 2004, 177, il quale ritiene che sebbene la Corte mostri una formale adesione al principio della *res iudicata*, sostanzialmente lo ignori. Sul punto, si guardi G. D'ANGELO, *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, cit., 187.

⁷¹ Si legga, in proposito, il terzo canone elaborato da P. VERRI, *Meditazioni sull'economia politica*, cit., 109, il quale sosteneva che «sarà un abuso nella percezione del tributo, e abuso massimo, quando vi sia luogo ad arbitrio, e che i finanziari possano esentar gli uni, aggravare gli altri a loro talento, e che il debole lontano sia nell'alternativa o di soffrire con pazienza una forza ingiustamente adoperata contro di lui, ovvero intentare una lite contro un potente incaricato della riscossione de' tributi, che ha un facile accesso a' tribunali. Tutte le volte che nella società possa più l'uomo che la legge, non speri mai industria. Questa non regna se non vi è sparsa generalmente sulla faccia della nazione la sicurezza della persona e de' beni: né si vedrà mai l'industria dar vita ad un popolo, se non

ed economia finanziaria⁷² ed è emersa a rilevanza giuridica nella generale tendenza a ravvisare negli atti chiamati a

sia fiancheggiata dalla libertà civile, per cui dalla sacra autorità delle leggi tanta protezione riceva ogni membro della società, che nessuno possa mai impunemente usurpargli del suo. Il terzo canone adunque del tributo si è: *ch'egli abbia per norma leggi chiare, precise, inviolabili, da osservarsi imparzialmente verso di qualunque contribuente*». Nello stesso senso, la nota seconda massima di A. SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, a cura di K. Sutherland, *Wealth of Nations*, New York, Oxford University Press, 1993, 452, sostiene che *«the tax which each individuals bound to pay, ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person [...]. The uncertainty of taxation encourages the insolence and favours the corruption of an order of men who are naturally unpopular, even where they are neither insolent nor corrupt. The certainty of what each individual ought to pay is, in taxation, a matter of so great importance, that a very considerable degree of inequality, it appears, I believe, from the experience of all nations, is not near so great an evil as a very small degree of uncertainty»*.

⁷² Si vedano A. WAGNER, *La scienza delle finanze*, II, trad. it. a cura di M. Ferraris e G. Bistolfi, Torino, Utet, 1891, 1119 ss., ove l'Autore riconosce quali tre principi supremi dell'amministrazione tributaria, di carattere assiomatico, «la *certezza*, la *comodità*, la *riduzione massima delle spese di riscossione*», affermando, in particolare, 1120, che «la *certezza* rispetto al contribuente si ottiene tanto meglio quanto più è attivo e morale il *personale amministrativo* che deve applicare e riscuotere le imposte. Inoltre dipende essenzialmente dalla *specie* d'imposta e dalla sua speciale esecuzione»; R. STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, Paris, Librairie Guillaumin, 1893, 29 s., il quale afferma che «*l'arbitraire, en effet, constitue le plus insupportable défaut de la taxation*»; nonché E. VANONI, *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in *Opere giuridiche*, I, Milano, Giuffrè, 1961, 369 s.

comporre la vicenda di acquisizione dei prelievi fiscali attitudine a produrre effetti preclusivi.

È, infatti, evidente come la stabilità dei rapporti tributari rappresenti una finalità di politica fiscale che il legislatore è chiamato a perseguire ai fini del raggiungimento dell'efficienza economica del sistema tributario, dal momento che ogni sopravvenuto mutamento dell'assetto impresso ai rapporti fiscali sarebbe in grado di dispiegare effetti negativi in ordine alla sottostante realtà economica⁷³.

Sulla scorta delle considerazioni esposte, si giunge a comprendere come la certezza del diritto rappresenti un valore cui il legislatore e gli interpreti devono tendere nell'espletamento delle rispettive funzioni, al quale si riconnette il principio dell'intangibilità dei rapporti giuridici, il quale discende *directe* dalla Carta fondamentale ed è consacrato altresì nel diritto dell'Unione europea, giustificando, in materia fiscale, l'acquisizione a titolo definitivo del tributo.

3. La definitività dell'accertamento quale condizione di stabilità del rapporto tributario.

Come si è tentato di porre in luce, tra i principi di rango costituzionale fondanti la stessa giuridicità si colloca, a

⁷³ Si confrontino F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, cit., 54 s.; nonché F. VANISTENDAEL, *Legal Framework for Taxation*, cit., 24 ss., ove l'Autore analizza il principio di irretroattività quale principio di *tax policy*, 24, «*justified on the basis that taxpayers should be able to make economic decisions with knowledge of their tax consequences and that is unfair to provide tax consequences for an investment or other economic decision that differ from the tax treatment at the time the decision was made*».

pieno titolo, il principio di intangibilità dei rapporti giuridici, il quale determina la necessità che l'ordinamento appronti degli strumenti volti a stabilizzare i rapporti tributari e si concretizza in un coacervo di disposizioni normative, che ricollegano al trascorrere di un dato tempo, od al verificarsi di determinate fattispecie, la definitività della regolamentazione impressa ai rapporti controversi, prescindendo da qualunque ulteriore vaglio in ordine alla sua correttezza⁷⁴.

In attuazione del principio di stabilità dei rapporti giuridici, in materia fiscale, il legislatore ha previsto numerose disposizioni volte a far sì che la determinazione dell'*an* e del *quantum debeatur*, raggiunta in relazione ad un rapporto d'imposta si cristallizzi, non potendo più venire in discussione, quand'anche della disciplina fiscale non sia stata resa una corretta applicazione nel singolo caso concreto⁷⁵.

Tale condizione di irretrattabilità della determinazione dell'obbligazione fiscale, che legittima la stabile acquisizione del tributo, consiste propriamente nella definitività dell'accertamento tributario, accingendosi allo studio della quale, in primo luogo, occorre comprendere appieno che cosa si debba intendere per accertamento

⁷⁴ A tal proposito, si veda A. FALZEA, voce *Accertamento*, in *Enc. Dir.*, I, Milano, Giuffrè, 1958, 210 ss.

⁷⁵ Come riconosciuto da G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1977, 10, al fine di realizzare le forme più complete di certezza, vive l'esigenza di «troncare, ad un certo punto, quali che possano essere le conseguenze, il circuito delle deduzioni intorno allo spessore, alla misura, al tipo del tributo dovuto».

tributario, non potendocisi limitare all'angusta identificazione di tale nozione con l'atto impositivo⁷⁶.

Invero, come rilevato da accorta dottrina, l'accertamento va inteso come processo «attivamente orientato verso la situazione spirituale della certezza», quale «conoscenza non problematica di qualunque fenomeno che perciò appare al soggetto come fenomeno reale, suscettibile di formare il contenuto di una affermazione vera»⁷⁷.

Ne consegue che all'incertezza derivante dal fatto oggettivo della contestazione della realtà giuridica non sia possibile che ovviare attraverso l'accertamento, il quale rappresenta lo strumento giuridico formale idoneo a rendere tale contestazione inoperante⁷⁸.

In relazione al diritto tributario, pertanto, l'accertamento costituisce il portato, il contenuto, di quei molteplici atti, posti in essere, tanto dal contribuente, quanto dall'Ufficio, che consentono la determinazione dell'obbligazione tributaria, tra i quali l'avviso di accertamento costituisce una singola specifica ipotesi, il cui stesso *nomen iuris* tradisce il fatto che esso rappresenti un provvedimento, un avviso, che contiene l'accertamento.

La nozione di accertamento tributario va, quindi, riferita a tutti gli atti della sequenza a composizione variabile che consta della dichiarazione, del provvedimento d'imposizione, nonché di eventuali concordati e pronunce giurisdizionali, tutte fasi ed atti in principio configurabili, ma che non compaiono necessariamente in relazione a ciascun accertamento tributario⁷⁹. Peraltro, anche il ruolo,

⁷⁶ Si veda, in proposito, E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1966, I, 3 ss.

⁷⁷ Così, A. FALZEA, voce *Accertamento*, cit., 1958, 205 s.

⁷⁸ Si confronti A. FALZEA, voce *Accertamento*, cit., 208.

⁷⁹ Questa l'opinione espressa da E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, cit., 11. Conformemente si vedano A. FANTOZZI, voce

nelle ipotesi in cui questo abbia effetti di determinazione del debito d'imposta, può rappresentare strumento di accertamento, dunque, se non impugnato, può condurre la pretesa fiscale alla condizione di definitività⁸⁰.

Accertamento tributario, in *Enc. Giur.*, Roma, Treccani, 1988, 1 ss.; S. LA ROSA, voce *Accertamento tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, I, Torino, Utet, 1987, 1 ss.; nonché A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Utet, 1956, 272, ove si legge che «l'accertamento dell'imposta, in senso lato, consiste appunto nell'atto o nella serie di atti necessari per la constatazione e la valutazione tributaria dei vari elementi costitutivi del debito d'imposta (presupposto materiale e personale, base imponibile) con la conseguente applicazione del tasso e quindi la concreta determinazione quantitativa del debito del contribuente».

⁸⁰ Sul punto, si legga F. PACE, *L'esaurimento del rapporto tributario a seguito di adempimento derivante da riscossione a mezzo ruolo. L'irrilevanza del termine quinquennale previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 ai fini dell'esaurimento del rapporto tributario. L'inammissibilità dell'azione di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 c.c.*, nota a Cass. civ., sez. I, 22 giugno 1993, n. 789, in *Giur. It.*, 1994, I, 221. Parte della dottrina, in passato, aveva distinto le iscrizioni a ruolo aventi natura meramente esecutiva dalle iscrizioni a ruolo aventi natura d'accertamento, espressione di una nuova pretesa tributaria. Tale ordine di idee si poneva a fondamento dell'orientamento secondo il quale il ruolo «non ha l'effetto di rendere definitivo l'accertamento dell'obbligazione tributaria o della pretesa tributaria. È una forma coattiva di pagamento, di esecuzione dell'obbligazione tributaria ed è disposta da organi e uffici estranei a quelli della riscossione. È un sistema di esecutività che si svolge sul piano amministrativo senza l'intervento del giudice, per assicurare gli interessi finanziari dello Stato». In tal senso, Comm trib centr, sez unite, 9 luglio 1987, n. 5519, in *Il fisco*, 1988, 3165. Per contro, tale assunto è stato successivamente smentito dalla Suprema Corte. Si veda, sul punto, Cass. civ., sez. I, 22 giugno 1993, n. 789. Invero, non si può trascurare il fatto che esistono numerosi casi in cui il ruolo svolge

D'altra parte, qualunque sia l'atto attraverso il quale viene posta in essere la determinazione del debito d'imposta, l'accertamento del debito tributario nasce comunque sotto il segno della precarietà, andando nondimeno progressivamente incontro a fattori di stabilizzazione, che consistono in fatti preclusivi ed impeditivi, i quali agiscono per garantire e misurare l'entità della partecipazione degli obbligati alle pubbliche spese.

Emerge, infatti, con evidenza come il rapporto tributario, il quale lega contribuente ed Amministrazione finanziaria, sin dal suo sorgere sia caratterizzato da una notevole fluidità, che consente ampio margine di modifica ed adattamento alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi fattuali, ai mutamenti normativi, od ai *revirements* interpretativi.

Per contro, il momento a far data dal quale l'accertamento tributario produce l'effetto di incontestabilità è rappresentato dal raggiungimento della condizione di definitività.

Ciò nondimeno, muovendo dalla prospettata ricostruzione dell'accertamento quale categoria non unitaria, ne discende la circostanza che non si possa

propriamente una funzione di accertamento dell'*an* e del *quantum debeat*. Ciò si verifica, a titolo esemplificativo, in relazione alla liquidazione delle imposte sulla base dei dati emergenti dalla dichiarazione ai sensi dell'art. 36 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nonché con riferimento all'ipotesi di recupero di somme erroneamente rimborsate *ex* art. 43, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Non dissimile, inoltre, l'evenienza in cui l'atto riscossivo non sia preceduto dalla notificazione dell'atto di accertamento, in tal modo costituendo il primo atto di quantificazione della pretesa fiscale conosciuto dal contribuente.

individuare neppure una fattispecie unitaria di definitività⁸¹.

Attesa, dunque, la variabilità della sequenza dell'accertamento tributario, siccome il rapporto d'imposta deve essere compreso nella sua unitarietà, rappresentando un *unicum* che non può ritenersi definito fino a che ogni suo elemento sia suscettibile di essere modificato⁸², non appare possibile analizzare il fenomeno della definitività se non con riguardo ad ogni singolo atto della sequenza stessa⁸³.

⁸¹ Si confronti E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, cit., 3 ss.

⁸² Si confronti F. PACE, *L'esaurimento del rapporto tributario a seguito di adempimento derivante da riscossione a mezzo ruolo*, cit., 224.

⁸³ In questo senso, si veda E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, cit., 11 s. In proposito, si veda E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè, 1979, 47 s., ad avviso del quale, «se è vero che i diversi momenti in cui si articola la sequenza degli atti di accertamento forniscono i presupposti per l'iscrizione a ruolo, è altrettanto vero che essi sono preordinati ad un effetto, la determinazione definitiva della obbligazione tributaria (*alias*: accertamento definitivo), che è fuori dal ruolo ed agisce sul ruolo». Per l'Autore, ciò costituisce la riprova, 46 ss., dell'«autonomia della fase della riscossione da quella di accertamento», in ragione della «non necessaria coincidenza fra somma *dovuta* e somma *iscritta* a ruolo; la non identificazione fra somma *iscrivibile* e somma *iscritta*». A tal riguardo, anche E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, Utet, 1969, 93, scriveva che «l'iscrizione nel ruolo senza previo "accertamento" è un edificio senza fondamenta». *Contra*, si legga l'opinione espressa da M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, Jandi Sapi, 1964, 68 ss., il quale sostiene che solo l'iscrizione a ruolo sarebbe il vero atto costitutivo del rapporto d'imposta e non il precedente accertamento, svalutato quale atto conclusivo dell'istruttoria.

Pertanto, il complesso della dichiarazione una volta divenuta irretrattabile, dell'atto impositivo diventato inoppugnabile e non integrabile o modificabile da parte dell'Amministrazione, di eventuali moduli consensuali di determinazione del debito d'imposta, del giudicato formatosi in relazione ad una sentenza resa all'esito del giudizio di impugnazione o rimborso, nonché di un prelievo tributario comunque acquisito dal Fisco, del quale sia preclusa la restituzione mediante rimborso o compensazione, genera un effetto di incontestabilità, dovuto all'operatività di un sistema capillare di preclusioni e fatti giuridici impeditivi, che si concreta nella definitività⁸⁴.

Si rende, quindi, necessario, al fine di procedere nella presente analisi, rendere una definizione stipulativa⁸⁵ della

⁸⁴ Si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2008, 281. Si confronti A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., 286, il quale scrive che «l'atto stesso ove abbia o acquisti comunque carattere definitivo, *preclude* all'interessato la possibilità di rimettere in discussione il suo contenuto e le sue determinazioni».

⁸⁵ Circa il concetto di definizione stipulativa, si vedano R. ROBINSON, *Definition*, Oxford, Oxford University Press, 1954, 59 ss.; U. SCARPELLI, *Contributo alla semantica del linguaggio normativo*, a cura di A. Pintore, Milano, Giuffrè, 1985, 64 ss., ove la definizione stipulativa è intesa quale strumento per «creare nuove espressioni, attribuendo loro nuovi significati, o, se ci piaccia, dare a nuove espressioni vecchi significati o nuovi significati a vecchie espressioni»; A. BELVEDERE - M. JORI - L. LANTELLA, *Definizioni giuridiche e ideologie*, Milano, Giuffrè, 1979, 22 ss.; R. GUASITINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, cit., 42 s., ove si qualificano come stipulative «le definizioni che *proporgono* di usare un certo vocabolo o sintagma in un modo determinato a preferenza di altri».

definitività dell'accertamento tributario, per non incorrere nei rischi che la polisemia di tale espressione reca con sé.

Si deve, pertanto, guardare alla definitività come all'attuazione all'interno dell'ordinamento tributario del principio di incontestabilità dei rapporti giuridici, consistente nell'ipostatizzazione⁸⁶ dell'insieme delle disposizioni che conducono la pretesa fiscale verso l'incontestabilità, attraverso la preclusione di tutti i poteri di intervento in ordine all'*an* ed al *quantum debeatur*, spettanti ai soggetti coinvolti nel rapporto tributario, tanto sul versante del contribuente, quanto sul lato dell'Amministrazione finanziaria⁸⁷.

In questo modo, si estende la gamma dei possibili significati attribuiti a tale espressione nell'uso comune ben oltre la mera inoppugnabilità dell'atto impositivo, anche in considerazione del fatto che la precarietà dell'accertamento può venire meno solamente allorquando all'immodificabilità ad opera del contribuente si aggiunga

⁸⁶ Non si può, tuttavia, in proposito, trascurare l'opinione di G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 59, il quale sostiene che «la nozione di definitività non si rappresenti, nell'attuale sistema impositivo, come un'astrazione concettuale, venendo essa piuttosto a coincidere con un istituto giuridico dalla fisionomia ben precisa o ben precisabile, i cui punti di emersione sono assai diffusi (anche) all'interno dell'ordinamento tributario».

⁸⁷ Per richiamare la definizione resa da G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 327, la definitività dell'accertamento tributario è «l'idoneità piena del comando che vi si esprime a proporsi come norma giuridica esclusiva per il caso concreto». Ad avviso dell'Autore, infatti, 62, «il momento della definitività rappresenta il punto conclusivo di una vicenda di evoluzione, dalla precarietà verso la definitività e/o stabilità, degli effetti che si riportano alla fattispecie dell'imposizione».

anche l'irretrattabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria⁸⁸.

La definitività può essere descritta, dunque, come «un fenomeno propriamente giuridico, a contenuto puramente negativo [...], che rende adeguatamente ragione della vicenda di stabilizzazione dell'imposizione, e del suo relativo consolidamento, [...] che si riallaccia a vari fatti giuridici ascrivibili a distinti nuclei categoriali: segnatamente a quello dei fatti giuridici preclusivi ed a quello dei fatti giuridici impeditivi»⁸⁹.

Tale immutabilità, tuttavia, non costituisce un requisito essenziale dell'efficacia dell'accertamento, né una nuova condizione oggettiva del suo effetto giuridico, bensì «si rappresenta come un connotato sopravveniente di effetti giuridici pregressi e cioè di rapporti giuridici già atteggiati»⁹⁰. Infatti, l'efficacia dell'accertamento tributario anticipa la sua definitività, la quale si mostra meramente come «una particolare profilatura della (già concretatasi) efficacia»⁹¹. Il tributo definitivamente dovuto

⁸⁸ In tal senso, si veda G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 503.

⁸⁹ Così, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 131.

⁹⁰ Così, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 51.

⁹¹ In tal senso, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 22. Si confronti F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 158, ove si legge che «dall'avviso, che ha efficacia costitutiva, nasce dunque, non appena l'avviso sia stato notificato, l'obbligazione di cui il dispositivo del provvedimento fissa il regime giuridico; con la definitività dell'avviso, nulla s'aggiunge sul piano sostanziale all'obbligazione e sorge soltanto, con la stabilizzazione formale dell'atto, l'incontestabilità in sede giudiziale dell'obbligazione. Si chiude di conseguenza ogni possibilità di ottenere la restituzione di quanto viene pagato in

pare, in tal modo, rappresentare una mera *consecutio*, stabile ed intangibile, rispetto al tributo *tout court*, cui si perviene mediante la preclusione di tutte le forme giustiziali e giurisdizionali di contestazione.

Intesa la portata del principio di stabilità dei rapporti giuridici ed accolta la definizione resa in ordine alla definitività dell'accertamento tributario, occorre, quindi, passare ad analizzare compiutamente le forme positive della definitività, concentrando l'attenzione, tanto sulle fattispecie che la istituiscono, ossia che conducono il rapporto tributario verso la sua intangibilità, quanto sugli effetti di stabilizzazione che essa produce, mediante un'accurata analisi del diritto positivo.

Invero, le norme che disciplinano la definitività si dislocano su di una serie duplice di riferimenti normativi: i primi afferenti alla disciplina dei fatti impeditivi e delle preclusioni che accedono alla fattispecie istitutiva della pretesa, o dell'attribuzione patrimoniale tributaria, rendendola più o meno definitiva; i secondi relativi alle ipotesi in cui il tributo definitivo è chiamato a comporre una distinta fattispecie giuridica.

4. Le fattispecie che generano la definitività dell'accertamento tributario.

La disamina della definitività dell'accertamento tributario impone di procedere attraverso un vaglio accurato delle fattispecie che determinano la cristallizzazione del rapporto fiscale, producendo la stabile

ossequio all'atto d'imposizione, mentre analogo termine decadenziale non condiziona la ripetibilità di quanto viene pagato in base alla dichiarazione, e quindi per adempiere una presunta obbligazione nata *ex lege*».

acquisizione del tributo in favore dell'Amministrazione finanziaria⁹².

L'incontestabilità dell'accertamento, in cui si sustanzia la definitiva attribuzione della pretesa fiscale, si realizza mediante svariate previsioni le quali istituiscono un complesso sistema di decadenze⁹³ e preclusioni⁹⁴.

⁹² Si confronti G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 141 s.

⁹³ In proposito, si legga F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 69 ss. Si veda anche C. GLENDI, voce *Prescrizione e decadenza (diritto tributario)*, in *Nov. Dig. It.*, App. V, Torino, Utet, 1984, 1161, ove l'Autore scrive che «la decadenza la prescrizione in materia si atteggiano e vanno propriamente considerate come limiti di rilevanza *ratione temporis* di situazioni soggettive variamente specificate e differenziate nell'ambito della funzione impositiva secondo una disciplina *ex positivo iure* in diversa misura indirizzata alla certezza e alla stabilizzazione delle situazioni medesime».

⁹³ Si vedano F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 78 s.; nonché M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, Giappichelli, 1998, 407 ss., ove l'Autrice, 409, nel riportare che, a partire dagli anni Settanta dello scorso secolo, in diritto tributario si è assistito ad un fenomeno di progressiva erosione dell'area di operatività della prescrizione, in favore dell'estensione dell'ambito applicativo della decadenza, afferma che quest'ultima funge, tanto da elemento di organizzazione dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, quanto da strumento di attuazione della certezza del diritto.

⁹⁴ Sulla nozione di preclusione si veda A. ATTARDI, voce *Preclusione*, in *Enc. Dir.*, XXXIV, Milano, Giuffrè, 1985, 893 ss., il quale compie una disamina dell'istituto in chiave esclusivamente processualistica, peraltro escludendone un'applicazione sostanziale. In merito alla distinzione tra decadenza e preclusione, si vedano V. ANDRIOLI, voce *Preclusione. Diritto processuale civile*, in *Nov. Dig. It.*, XIII, Torino, Utet, 1966, 567 ss.

In proposito, anche la Consulta ha avuto modo di precisare che, al fine di poter ritenere un rapporto tributario esaurito, non si deve avere riguardo alla circostanza dell'avvenuto pagamento del debito d'imposta, ma alla comprensiva situazione di immodificabilità che si verifica attorno al meccanismo di attuazione del prelievo⁹⁵.

Pertanto, tra i fattori di esaurimento del rapporto si deve, in primo luogo, includere la decadenza del contribuente dal diritto di emendare la propria dichiarazione fiscale, per rettificare gli errori o le omissioni commesse nella determinazione della base imponibile⁹⁶.

In seconda battuta, concorre a produrre l'esaurimento del rapporto tributario la decadenza del contribuente dal diritto di impugnare l'atto impositivo adottato dal Fisco, poiché ogni atto dell'Amministrazione finanziaria è in grado di produrre, se non opposto, effetti preclusivi in termini di cristallizzazione del rapporto d'imposta⁹⁷.

⁹⁵ Sul punto, occorre richiamare Cort. Cost. 26 luglio 2005, n. 320, con nota di M. BASILAVECCHIA, *La definitività di un rapporto tributario non può ancorarsi al pagamento dell'imposta*, in *GT*, 2005, 999.

⁹⁶ Si confronti F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 78 s., il quale esprime l'avviso che non si possano considerare esauriti i rapporti tributari per i quali sia avvenuto il solo pagamento spontaneo sulla base della dichiarazione del contribuente mediante autoliquidazione. Alla stessa stregua l'Autore, 79 ss., critica la tesi secondo la quale sia esaurito il rapporto tributario, allorquando sia meramente venuto a scadenza il debito d'imposta.

⁹⁷ Sul punto, si vedano, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 24 settembre 2003, n. 14162; Cass. civ., sez. I, 5 febbraio 1996, n. 946; Cass. civ., sez. unite, 9 giugno 1989, n. 2786, ove si legge che l'esaurimento del rapporto tributario «si verifica non solo, come è ovvio, per effetto del giudicato (il cui effetto caratteristico è quello di determinarne l'intangibilità), ma anche, sul piano sostanziale, per opera di qualunque fatto giuridico idoneo per forza propria a

In tale ipotesi, il consolidamento della pretesa tributaria, si determina mediante una fattispecie complessa, che non si compone del mero *factum principis* costituito dall'atto d'imposizione, bensì anche del consenso dell'interessato manifestato tramite l'acquiescenza, o della mancata tempestiva impugnazione, o della dichiarazione di inammissibilità del ricorso, ovvero della pronuncia che respinge il ricorso a seguito del passaggio in giudicato⁹⁸.

L'inoppugnabilità dell'avviso di accertamento, nondimeno, non rappresenta meramente uno strumento di consolidamento degli effetti che l'atto è destinato *ex se* a produrre, bensì comporta, insieme all'atto medesimo, l'ulteriore elemento della fattispecie alla quale la legge direttamente collega gli effetti in questione⁹⁹, facendo sì che esso divenga titolo per la riscossione, o titolo legittimante la ritenzione delle somme riscosse¹⁰⁰.

In terzo luogo, la definitività dell'accertamento tributario può discendere dalla decadenza del contribuente dal diritto di proporre l'istanza di rimborso¹⁰¹, la quale legittima l'Amministrazione finanziaria a trattenere le somme indebitamente versate¹⁰².

causare la nascita o la perdita di una situazione giuridica; e si vuol fare riferimento a questo proposito alla decadenza, alla prescrizione ed alla inoppugnabilità dell'atto amministrativo fondato sulla norma dichiarata incostituzionale»; nonché Cass. civ., sez. I, 28 ottobre 1988, n. 5867.

⁹⁸ In proposito, si confronti G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 29.

⁹⁹ Sul punto, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, 347 s.

¹⁰⁰ Si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 368.

¹⁰¹ A tal riguardo, si veda F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 71 ss.

¹⁰² Si confronti F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 158 ss.

In quarto luogo, a generare la definitiva determinazione del debito d'imposta partecipano, sul lato dell'Amministrazione finanziaria, la decadenza dal potere impositivo, nonché la decadenza dall'esercizio del *ius poenitendi*¹⁰³.

Rientra ancora nel novero delle *causae finitae* l'effetto prodotto da una sentenza passata in giudicato all'esito di un giudizio di impugnazione di un atto impositivo, ovvero di un'azione di rimborso¹⁰⁴.

In ultimo, occorre ricordare che il superamento dell'instabilità dell'accertamento tributario si può ottenere anche mediante il perfezionamento di uno dei moduli consensuali di determinazione della pretesa tributaria¹⁰⁵.

Nei capitoli che seguono, si procederà all'esame di ciascuna delle fattispecie istitutive degli effetti di definitività dell'accertamento tributario delle quali si è fornita una rapida scorsa, prendendo in considerazione i peculiari effetti che ognuna di esse dispiega sul piano sostanziale e processuale.

¹⁰³ Scrive, in proposito, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 144, che il principio di tipicità dei provvedimenti, che rappresenta una declinazione del principio di legalità, opera anche con riferimento all'atto d'imposizione, con la conseguente riduzione o preclusione del potere del Fisco di annullare l'atto impositivo o di sostituirlo con successivi provvedimenti di segno differente, dal momento che anche del *ius poenitendi* si può fare uso solo in forma tipica.

¹⁰⁴ Sul punto, F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 73 ss.

¹⁰⁵ Si guardi nuovamente F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 72 ss.

5. Gli effetti della definitività dell'accertamento.

La definitività dell'accertamento tributario stabilizza il rapporto d'imposta rendendolo insensibile rispetto a rideterminazioni, sia *in peius*, sia *in melius*, dell'*an* e del *quantum* dell'obbligazione tributaria, tanto da parte dell'Amministrazione finanziaria, quanto da parte del contribuente, conseguentemente legittimando l'acquisizione a titolo definitivo del tributo.

Gli accertamenti tributari definitivi, in questo senso, possono essere equiparati a quei fatti processuali che godono dell'efficacia giuridica di «mezzi di fissazione formale»¹⁰⁶ della verità, siccome tali atti «servono a fissare formalmente il presupposto della norma nel processo diretto alla sua realizzazione e con ciò a costituire un equivalente giudiziario del presupposto della norma medesima»¹⁰⁷.

Occorre, invero, guardare al tributo definitivamente dovuto come ad una fattispecie giuridica sostanziale, che discende dalla determinazione di un credito certo, liquido ed esigibile, ancorché non realizzato, ovvero da un effetto di stabile attribuzione patrimoniale¹⁰⁸.

In tal modo, la definitività dell'accertamento tributario rende il rapporto d'imposta immutabile anche a fronte della sopravvenuta conoscenza di fatti nuovi da parte dell'Amministrazione finanziaria, all'approvazione di norme retroattive, ovvero a *revirements* interpretativi, resi tanto dal Fisco, quanto dalle autorità giurisdizionali

¹⁰⁶ Così, F. CARNELUTTI, *La prova civile*, Roma, Edizioni dell'ateneo, 1915, 40.

¹⁰⁷ In tal senso, F. CARNELUTTI, *La prova civile*, cit., 40 s.

¹⁰⁸ Si confronti G. TREMONTI, *Imposizione e definitività del diritto tributario*, cit., 65 s.

nazionali, o sopranazionali, che possano condurre ad una rideterminazione del debito d'imposta in relazione a rapporti già atteggiatisi.

D'altro canto, la condizione di intangibilità propria dell'accertamento definitivo inibisce altresì l'esercizio del *ius poenitendi* da parte dell'Amministrazione finanziaria, tracciando un limite anche alle rimodulazioni della pretesa fiscale in senso favorevole al contribuente.

Inoltre, la definitività rende improduttiva di effetti finanche la carenza originaria o sopravvenuta della norma impositiva, per applicazione da parte dell'Amministrazione d'un tributo non previsto dalla legge, così come per applicazione di un tributo previsto da un decreto legge non convertito, ovvero per la caducazione di una norma impositiva dichiarata costituzionalmente illegittima, o, ancora, per l'abrogazione della norma istitutiva del tributo, o per l'introduzione retroattiva di una norma di esenzione o agevolazione, o, infine, per l'approvazione di una legge di interpretazione autentica in grado di incidere sul rapporto tributario.

Come ha posto in luce accorta dottrina, peraltro, l'accertamento definitivo si mostra quale «criterio generale stabilito dalla legge per ristabilire l'equilibrio fra riscosso e dovuto»¹⁰⁹, dove il *prius* logico sarebbe il dovuto, ma il *prius* cronologico è spesso il riscosso¹¹⁰. Infatti, «a

¹⁰⁹ In questo senso, E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, cit., 78. A base di un tale assunto si colloca l'idea fatta propria dall'Autore secondo la quale, 65 ss., l'obbligazione tributaria rispetto ad un unico presupposto non potrebbe che essere unica, il che trova conferma nell'applicazione dell'aliquota relativa all'intero reddito accertato, anche qualora l'accertamento venga frazionato in più momenti distinti.

¹¹⁰ Si confronti E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, cit., 64 s.

obbligazione tributaria definitivamente determinata (effetto che si produrrà fuori dalla procedura di riscossione) ogni iscrizione ad essa relativa, in quanto fondata su atti d'accertamento che la concernono, diventa un acconto con la conseguenza che, se, come normalmente accade, il riscosso non corrisponda al dovuto, si procederà, a seconda dei casi, al rimborso o ad una ulteriore iscrizione di conguaglio»¹¹¹.

Ciò discende dalla circostanza che gli effetti giuridici sostanziali dell'imposizione si concretizzano già prima che il tributo divenga definitivo e che tali effetti realizzatisi prima che la definitività prenda corpo rappresentano niente più che una «temporanea sottrazione di liquidità (pur se non disgiunta dall'alea ch'essa diventi definitiva ablazione della quota di ricchezza e delle utilità garantite corrispondenti, per esempio per il verificarsi di fattispecie di prescrizione)»¹¹².

Ad ogni buon conto, se, una volta raggiunta la definitività del rapporto tributario, questo non può più essere rimesso in discussione con riferimento alla determinazione dell'*an* e del *quantum debeatur* accertato, tuttavia ciò accade con specifico riferimento al singolo contribuente ed al singolo rapporto d'imposta.

Per contro, alla definitività sono spesso ricondotti anche effetti di incontestabilità dei fatti adottati a sostegno motivazionale dell'accertamento tributario e che hanno dato corso all'accertamento stesso, intesa quale forma di preclusione di differenti ricostruzioni delle condizioni

¹¹¹ Così, E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, cit., 116.

¹¹² Questa l'opinione espressa da G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 21. Si confronti F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 146, nt. 2.

fattuali sottostanti all'accertamento. Ciò nonostante, questa postulata incontestabilità incontra notevoli limiti, dal momento che i fatti sui quali si fonda l'accertamento definitivo possono essere nuovamente posti in discussione mediante l'impugnazione di altri accertamenti, che pongano gli stessi fatti a base di altro tributo, ovvero dello stesso tributo, ma in relazione a differenti periodi d'imposta, tanto quanto possono essere contestati laddove posti a fondamento di accertamenti integrativi o modificativi per il medesimo tributo in relazione al medesimo periodo d'imposta, o a differenti accertamenti emessi nei confronti dei condebitori del medesimo debito fiscale¹¹³.

Nondimeno, occorre rilevare sin d'ora che la definitività non produce, in ogni caso, un medesimo effetto riflesso di eguale portata ostativa, «ma varia secondo il valore dei fatti preclusivi ed impeditivi che l'istituiscono»¹¹⁴. Pertanto, alle diverse fattispecie che conducono al consolidamento dell'accertamento, come si avrà modo di mettere in luce nei capitoli che seguono, corrispondono

¹¹³ Si confronti G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 368. *Contra*, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 342, ritiene che l'atto impositivo inoppugnabile possieda una particolare efficacia inibitoria di ulteriori statuizioni impositive basate sul medesimo substrato materiale imponibile posto a fondamento dell'atto d'imposizione, sia per ciò che attiene l'iterazione dell'imposizione relativa ad uno stesso fatto per l'applicazione di un medesimo tributo, sia per quanto concerne l'iterazione dell'imposizione su di uno stesso fatto, già ritenuto imponibile, per l'applicazione di un tributo differente.

¹¹⁴ In questo senso, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 64.

effetti preclusivi ed impeditivi di tono ed intensità assolutamente non comparabili¹¹⁵.

6. La definitività dell'accertamento tributario nel diritto positivo.

Al fine di analizzare compiutamente le fattispecie istitutive e gli effetti prodotti dal consolidamento dell'accertamento tributario, appare opportuno procedere anche ad una dettagliata scorsa delle disposizioni che alla nozione di definitività fanno riferimento, di modo da comprendere appieno le svariate ricadute positive che la legge ricollega *expressis verbis* a tale condizione di intangibilità.

Un primo significativo richiamo alla definitività dell'accertamento si può rinvenire nell'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, il quale, nel disciplinare l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo, fornisce una dettagliata panoramica delle fattispecie in grado di condurre alla stabile acquisizione del tributo, sancendo che «sono iscritte a titolo definitivo nei ruoli: *a)* le imposte e le ritenute alla fonte liquidate ai sensi degli articoli 36 *bis* e 36 *ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al netto dei versamenti diretti risultanti dalle attestazioni allegate alle dichiarazioni; *b)* le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base ad accertamenti definitivi; *c)* i redditi dominicali dei terreni e i redditi agrari determinati dall'ufficio in base alle risultanze catastali; *d)* i relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie».

¹¹⁵ A tal riguardo, si veda G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 64.

Alla stessa stregua, anche l'imposta sul valore aggiunto non versata, risultante dalla dichiarazione annuale, viene iscritta nei ruoli a titolo definitivo e lo stesso avviene per la maggiore Iva determinata a seguito della correzione di errori materiali o di calcolo rilevati dall'Ufficio in sede di controllo della dichiarazione, ai sensi dell'art. 60, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

L'insorgenza della definitività dell'accertamento rappresenta, inoltre, un parametro di riferimento ai fini del computo del termine per l'emissione della cartella di pagamento¹¹⁶, nonché, con riferimento al recentemente introdotto accertamento *ex se* esecutivo, del termine per dare inizio all'espropriazione forzata¹¹⁷.

Esistono, inoltre, specifiche fattispecie in relazione alle quali il momento di cristallizzazione del rapporto viene stabilito *ex lege*, al fine di evitare l'eccessivo protrarsi nel tempo della determinazione del presupposto. In questo senso, in materia di liquidazione ordinaria di imprese individuali, società in nome collettivo ed in accomandita semplice, laddove la liquidazione si protragga per più di tre esercizi, ovvero venga omesso il bilancio finale, la determinazione del reddito operata in via provvisoria sulla base del bilancio relativo all'esercizio in cui la liquidazione ha avuto inizio, ovvero in base all'art. 66 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917¹¹⁸, diviene *ipso iure* definitiva¹¹⁹.

¹¹⁶ Si veda l'art. 25, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

¹¹⁷ Si legga l'art. 29, comma 1, lett. e, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in L. 30 luglio 2010, n. 122. Si confronti, in proposito, il punto 11 della Circ. 15 febbraio 2011, n. 4, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale normativa.

¹¹⁸ D'ora innanzi *breviter* «Tuir».

¹¹⁹ Si veda l'art. 182, comma 2, del Tuir.

Del pari, in materia di tributi locali, per espressa previsione legislativa, la determinazione definitiva della tassa relativa all'occupazione con i passi carrabili può prodursi mediante il versamento, in qualsiasi momento, di una somma pari a venti annualità del tributo¹²⁰.

Venendo a trattare degli effetti riconnessi dal legislatore alla definitività, in primo luogo, se ne afferma *apertis verbis* la natura di limite di esaurimento del rapporto rispetto alle leggi sopravvenute, escludendo l'applicabilità retroattiva di queste ultime, tanto in materia di imposta di registro¹²¹, quanto in materia di sanzioni amministrative tributarie¹²².

Un secondo ordine di disposizioni richiama il raggiungimento della definitività quale termine *ad quem* per la conservazione delle scritture contabili da parte dei soggetti obbligati alla loro tenuta, ai fini di consentire eventuali controlli fiscali, anche oltre il generale termine decennale previsto dall'art. 2220 c.c.¹²³, ovvero di altra

¹²⁰ Così, l'art. 44, comma 11, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507.

¹²¹ In tal senso, l'art. 79 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale ha previsto che la nuova normativa introdotta con lo stesso Testo unico del 1986 non potesse applicarsi agli accertamenti già divenuti definitivi.

¹²² Si confronti l'art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a mente del quale «se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo».

¹²³ In questo senso, dispone l'art. 22, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Si veda, in proposito, Cort. Cost. 25 luglio 2011, n. 247, ove si legge, con riferimento al raddoppio dei termini

documentazione attestante i requisiti di fruizione di determinati regimi fiscali¹²⁴, nonché di registri, schedari e tabulati previsti dalla normativa in materia di Iva¹²⁵.

Un terzo gruppo di previsioni si riferisce alla definitività dell'accertamento al fine di stabilire quali imposte pagate all'estero siano detraibili per i percettori di reddito di lavoro dipendente¹²⁶, di reddito d'impresa¹²⁷, per i soggetti cui siano imputati redditi derivanti da *controlled foreign companies*¹²⁸, ovvero per le società controllanti che optino per il consolidamento¹²⁹, in ogni caso, riconoscendo il *discrimen* nella circostanza che tali tributi siano stati versati a titolo definitivo, con ciò istituendo un problematico rinvio normativo alla nozione di definitività, così come intesa nell'ordinamento tributario del Paese ove

disposto dall'art. 37, commi 24 e 25, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in L. 4 agosto 2006, n. 248, che «in realtà il contribuente, per effetto dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è tenuto a conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta. Pertanto, se il termine previsto dalla legge, in presenza dell'obbligo di denuncia delle suddette violazioni tributarie penalmente rilevanti, è quello raddoppiato di cui alla normativa censurata, ne segue che il contribuente ha l'obbligo di conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi e, quindi, non può ritenersi esonerato da tale obbligo fino alla scadenza del termine raddoppiato».

¹²⁴ Sul punto, si leggano gli artt. 26 *quater*, comma 7, 27 *bis*, comma 3, e 27 *ter*, comma 7, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

¹²⁵ Si guardi l'art. 39, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale, a sua volta, rinvia all'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

¹²⁶ In questo senso, dispone l'art. 23, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

¹²⁷ Così, l'art. 165, commi 1, 4, 5 e 6, del Tuir.

¹²⁸ A tal riguardo, si veda l'art. 167, comma 6, del Tuir.

¹²⁹ Sul punto, l'art. 136, commi 2 e 4, del Tuir.

l'imposta è scontata. Per altro verso, differenti disposizioni prevedono il rimborso verso i soggetti non residenti di parte delle ritenute operate sui dividendi distribuiti in Italia, qualora abbiano pagato in relazione agli stessi in via definitiva un'imposta all'estero¹³⁰.

Più in generale, invero, la definitività rileva con riferimento a tutti i fenomeni di doppia imposizione, dal momento che in dipendenza dello stesso presupposto, l'imposta pagata dal soggetto erogante può essere scomputata dall'imposta dovuta dal soggetto percipiente solo laddove sia divenuto definitivo l'accertamento della stessa¹³¹.

In quarto luogo, la definitività dell'accertamento viene richiamata dalla disposizione che prevede il rimborso delle imposte pagate da parte del soggetto interposto in relazione a redditi successivamente imputati ad altro contribuente laddove sia consolidato l'accertamento nei confronti del soggetto interponente¹³². Alla stessa stregua, tale nozione è contemplata dalla norma in forza della quale coloro che abbiano pagato imposte in relazione ad operazioni successivamente disconosciute dall'Amministrazione finanziaria, in quanto elusive, possono chiederne il rimborso entro un anno dal raggiungimento della definitività dell'accertamento emanato nei confronti del soggetto che ha posto in essere tali fattispecie¹³³.

¹³⁰ Si confronti l'art. 27, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

¹³¹ Si guardi l'art. 67, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

¹³² In tal senso, si veda l'art. 37, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

¹³³ Si veda l'art. 37 *bis*, comma 7, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La definitività dell'accertamento tributario viene, inoltre, in considerazione in relazione al rimborso delle ritenute dirette, in quanto l'Amministrazione dispone di trenta giorni per effettuare l'ordinativo di pagamento dal momento in cui il provvedimento di accoglimento dell'istanza di rimborso diviene definitivo¹³⁴.

Anche la disciplina dei rimborsi Iva guarda all'insorgenza della definitività dell'accertamento come momento sino al quale il contribuente è chiamato a prestare idonea garanzia al fine di non essere assoggettato all'obbligo di versare all'Ufficio le somme che risultino indebitamente rimborsate o corrisposte in base ad avviso di rettifica o d'accertamento¹³⁵.

Parimenti, la normativa riguardante l'imposta sulle successioni e donazioni richiama il consolidamento dell'accertamento, ove raggiunto mediante il giudicato, quale momento a far data dal quale decorre il termine di novanta giorni concesso all'Ufficio per provvedere al rimborso dell'imposta pagata in eccesso¹³⁶.

In materia di rimborso, peraltro, lo Statuto dei diritti del contribuente afferma che si debba sempre avere riguardo al momento del raggiungimento della definitività quale *dies a quo* perché l'Ufficio possa effettuare il rimborso¹³⁷.

Il consolidamento dell'accertamento tributario comporta delle ricadute anche con riferimento alla disciplina sanzionatoria. Invero, le sanzioni accessorie sono eseguite solo quando il provvedimento di irrogazione sia divenuto

¹³⁴ Così, l'art 37, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

¹³⁵ In tal senso, dispone l'art. 38 bis, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n 633.

¹³⁶ Si legga, sul punto, l'art. 40, comma 1, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

¹³⁷ In proposito, si veda l'art. 8, comma 4, dello Stat. contr.

definitivo¹³⁸, così come, con riferimento alla prescrizione delle sanzioni, essa viene interrotta dalla proposizione del ricorso giurisdizionale, ma inizia nuovamente a decorrere dal momento in cui la sentenza diviene definitiva¹³⁹.

Nell'ipotesi, poi, in cui un soggetto vanti un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria ed il provvedimento irrogativo delle sanzioni divenga definitivo, allora l'Amministrazione sarà chiamata a dichiarare la compensazione¹⁴⁰.

Si aggiunga ancora che la reiterazione di quattro distinte violazioni, definitivamente accertate, dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio, può comportare la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da quindici giorni a due mesi¹⁴¹.

Alla stessa stregua, il tema della definitività viene, ancora, preso in considerazione dalla disciplina dell'imposta di registro, la quale, in caso di insufficiente dichiarazione di valore, guarda al *quantum* definitivamente accertato dei beni immobili e delle aziende, ragguagliandolo a quello dichiarato, ai fini di determinare l'ammontare della sanzione amministrativa collegata alla maggiore imposta dovuta¹⁴².

¹³⁸ Si guardi l'art. 19, comma 7, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

¹³⁹ Si confronti l'art. 20, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

¹⁴⁰ Si veda l'art. 23, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

¹⁴¹ Così, l'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

¹⁴² In tal senso, dispone l'art. 71 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Inoltre, in relazione all'imposta complementare all'imposta di registro, il testo unico rinviene nel momento del consolidamento dell'accertamento, attraverso il giudicato, il *dies a quo* per il computo del termine di decadenza affinché l'Ufficio richieda il pagamento dell'imposta, laddove sia stato proposto ricorso avverso l'avviso di rettifica e di liquidazione¹⁴³.

Ancora in materia di imposta di registro, la legge prevede espressamente che il termine decennale di prescrizione si applichi al tributo definitivamente dovuto, dunque decorra solo dal momento del raggiungimento della definitività¹⁴⁴. Lo stesso avviene anche per quanto concerne l'imposta sulle successioni e donazioni¹⁴⁵, in relazione alla quale il maggior valore definitivamente accertato rappresenta altresì il parametro di riferimento ai fini dell'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione¹⁴⁶.

Infine, a completamento della rassegna delle previsioni legislative che contemplano *apertis verbis* la definitività dell'accertamento, si deve richiamare la disciplina dell'imposta ipotecaria e catastale, la quale guarda all'insorgenza della definitività, con riferimento alle trascrizioni del sequestro conservativo di cui all'art. 316 del c.p.p. ed alle iscrizioni di cui all'art. 26 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, al fine di stabilire che l'imposta prenotata a debito debba essere riscossa nella misura che risulta definitivamente dovuta¹⁴⁷.

¹⁴³ Si legga l'art. 76, comma 2, lett. b, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

¹⁴⁴ Si guardi l'art. 78 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

¹⁴⁵ Si confronti l'art. 41, comma 2, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

¹⁴⁶ Si veda l'art. 51, comma 2, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

¹⁴⁷ Così, l'art. 16, comma 2, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

7. La definitività dell'accertamento come limite all'equo riparto dei carichi fiscali.

A fondamento e presidio della materia fiscale si colloca il principio aureo del diritto tributario, oggetto di numerosi studi sin da tempo risalente¹⁴⁸, il quale impone l'equo

¹⁴⁸ A tal riguardo, si veda S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, Giuffrè, 1968, 9 ss., in particolare 17, ove l'Autore afferma che «sul piano del diritto positivo principi di giustizia distributiva e principi di eguaglianza sembrano avere funzioni profondamente diverse, e quindi porsi come irriducibili ad una comune categoria. I principi di eguaglianza si pongono in funzione della formale parità di trattamento [...], assunta a valore meritevole di autonoma tutela, indipendentemente dal contenuto della disciplina giuridica, e mirano soltanto ad escludere che determinate situazioni di fatto possano essere distinte sul piano normativo. [...] I principi di giustizia distributiva mirano, invece, ad ispirare ad un medesimo criterio la disciplina giuridica di situazioni di fatto molto simili, imponendo l'osservanza di una costante proporzione tra una data realtà e la misura dei benefici e dei sacrifici che vengono distribuiti». La letteratura sul principio di capacità contributiva è alquanto vasta, pertanto ci si limita a richiamare L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996, 445; E. DE MITA, *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, Giuffrè, 1993, 127; AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, Cedam, 1993, 158; F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, Roma, Treccani, 1988, 1 ss.; ID., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, 402; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, Giappichelli, 1991, 222; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Utet, 1970, 385; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1969, 269; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli,

riparto dei carichi pubblici, declinazione del principio di capacità contributiva, consacrato all'art. 53 Cost., che rappresenta proiezione tanto del generale principio contenuto nell'art. 2 Cost., il quale richiama tutti i membri della collettività all'adempimento «dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale», quanto del principio di uguaglianza formale e sostanziale, sancito dall'art. 3 Cost.

Invero, come posto in luce da accorta dottrina, «la quintessenza, l'entelechia della giustizia tributaria consiste nella “*uguaglianza*”, o “*perequazione*” con la ovvia specificazione che uguaglianza di concorso e perequazione non possono essere intese nel senso della parità aritmetica»¹⁴⁹.

Tale specie di eguaglianza prende forma in diritto tributario proprio nel principio che impone la necessaria corrispondenza del tributo alla concreta attitudine alla contribuzione del singolo soggetto passivo, espressa dal presupposto da questi realizzato. La capacità contributiva rappresenta, infatti, un limite all'imposizione, impedendo di richiedere a ciascun contribuente un concorso alle spese pubbliche superiore alla sua attitudine a concorrervi¹⁵⁰.

Al principio di capacità contributiva è, inoltre, riconnesso il differente principio di indisponibilità del credito tributario da parte dell'Amministrazione

1965, 221; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, 477.

¹⁴⁹ In tal senso, G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 16.

¹⁵⁰ Sul punto, si confronti G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 153.

finanziaria, il quale, sebbene contestato¹⁵¹, è anch'esso ammesso in letteratura da tempo risalente¹⁵².

Il principio di attitudine alla contribuzione opera anche con riferimento alla materia dell'integrazione e modificazione dell'accertamento tributario¹⁵³, dal momento che, al fine di rendere le determinazioni dell'Ufficio le più aderenti possibili alla capacità contributiva propria del singolo contribuente, deve essere consentito al Fisco di rimodulare la pretesa fiscale ritenuta incongrua, mediante l'esercizio del *ius poenitendi*.

Nonostante il principio dell'equo riparto dei carichi pubblici imponga, dunque, di rimettere in discussione l'accertamento tributario ogniqualvolta emergano nuovi elementi in fatto, ovvero vengano sollevate nuove argomentazioni in diritto, le quali condurrebbero ad una rideterminazione del debito d'imposta maggiormente

¹⁵¹ Si guardino F. BATISTONI FERRARA, voce *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, Giuffrè, 1998, 28 ss.; nonché M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2001, 382 ss.

¹⁵² In proposito, si leggano P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, Giuffrè, 1969, 334 s.; G. TESORO, *Il principio della inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1937, II, 55 ss.; A.D. GIANNINI, *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici delle obbligazioni tributarie*, nota a Trib. Genova, 29 novembre 1952, e Trib. Roma, 8 ottobre 1952, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1953, II, 291 ss., il quale richiama quali referenti normativi dell'indisponibilità del credito tributario l'art. 23 Cost. e prima l'art. 30 dello Statuto albertino; nonché G.A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1967, I, 274 ss.

¹⁵³ A tal riguardo, si guardi M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè, 1988, 136.

rispondente alla concreta attitudine alla contribuzione espressa dal presupposto realizzato dal soggetto passivo, nondimeno tale principio deve andare incontro ad un giudizio di bilanciamento¹⁵⁴ con il principio di stabilità dei rapporti giuridici, dovendosi giungere a ritenere prevalente il secondo sul primo, quale esigenza immanente all'ordinamento che, al fine di realizzare la pace sociale, deve essere in grado di fornire ai consociati composizioni stabili e certe delle situazioni giuridiche controverse.

La continua rimessa in discussione dell'accertamento, infatti, produrrebbe l'effetto di minare alla certezza delle relazioni giuridiche tra contribuente ed Amministrazione finanziaria. Pertanto, si rende necessaria l'individuazione di una soglia oltre alla quale non possano più venire in questione l'*an* ed il *quantum* della pretesa tributaria e tale

¹⁵⁴ Circa la nozione di bilanciamento tra principi si veda G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, cit., 170 s., ove l'Autore afferma che «la pluralità dei principî e l'assenza di una gerarchia formalmente determinata comporta che non vi possa essere una scienza della loro composizione ma una prudenza nel loro bilanciamento. La “pratica concordanza”, [...] o la “pesa dei beni giuridici indirizzata al principio di proporzionalità” (*Güterabwägung ausgerichte am Verhältnismaßigkeitgrundsatz*) di cui parla la dottrina tedesca rientrano in questa prospettiva». Invero, 171, «per rendere possibile la coesistenza dei principî e dei valori occorre che perdano precisamente il carattere che consentirebbe eventualmente la costruzione a partire da uno di essi di un sistema formale chiuso, cioè la loro assolutezza. Concepiti in termini assoluti i principî si renderebbero rapidamente nemici l'uno dell'altro. Alla fine, uno solo si ergerebbe sovrano su tutti e pretenderebbe solo svolgimenti consequenziali». Si confronti R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, cit., 216 ss., laddove si legge che il giudizio di bilanciamento determina una relazione gerarchica tra i principi, nondimeno destinata a mutare di volta in volta in relazione ad ogni differente caso concreto.

soglia consiste nel momento dell'insorgenza della definitività dell'accertamento, ovvero nel momento di superamento dell'instabilità del rapporto tributario.

La definitività dell'accertamento, in tal modo, traccia il confine invalicabile oltre al quale si infrange il principio aureo dell'equo riparto dei carichi pubblici¹⁵⁵, poiché con il consolidamento dell'accertamento, si realizza, in ogni caso, la figura del «tributo definitivamente dovuto»¹⁵⁶, determinando la stabilità del rapporto impositivo e la certezza della pretesa fiscale, indipendentemente dalla verifica della piena rispondenza del credito erariale alla disciplina d'imposta.

L'accertamento che abbia raggiunto i crismi dell'intangibilità si può porre, infatti, in netto contrasto col principio dell'equo riparto dei carichi fiscali, dal momento che cristallizza la regolamentazione impressa al rapporto tributario, prescindendo dalla circostanza che il suo concreto atteggiarsi abbia dato una pedissequa ed equa attuazione alla normativa tributaria, in vista della realizzazione della stabilità del rapporto d'imposta.

Invero, anche con riferimento agli atti accertativi fondati su di una *cognitio minus plena* intorno alla realizzazione

¹⁵⁵ Si veda E. VANONI, *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, cit., 351 ss., ed, in particolare, 369, ove si legge che «nel momento stesso in cui l'accertamento diviene definitivo [...] la esigenza che il tributo sia commisurato agli elementi obiettivi voluti dalla legge è superata dalla esigenza della certezza dei rapporti giuridici. Chiuso il procedimento di accertamento con un provvedimento definitivo, non è più possibile ritornare su di esso: troppo gravi sarebbero le conseguenze di una incertezza sulla esistenza della obbligazione od anche solo sulla quantità della prestazione, che si protraesse indefinitivamente nel tempo».

¹⁵⁶ Si legga, in proposito, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 3 ss.

della fattispecie imponibile, una volta raggiunta la condizione di incontrovertibilità, si determina la definitività del tributo, pur in assenza della piena certezza in ordine ai precisi contorni della fattispecie imponibile posta in essere dal contribuente.

Peraltro, adottando una prospettiva ermeneutica, si deve rilevare che, non potendosi rinvenire una sola corretta interpretazione della disciplina tributaria, a cagione della intrinseca indeterminatezza propria delle fattispecie legali, sfuma altresì la possibilità di pervenire alla sola giusta determinazione della pretesa fiscale. Conseguentemente, ponendosi in quest'ottica, solo il raggiungimento della definitività dell'accertamento è in grado di assurgere a strumento di fissazione della giusta quantificazione del debito d'imposta.

Il principio dell'equo riparto, dunque, deve informare il rapporto tributario, allo stesso tempo, quale principio ispiratore del legislatore nell'opera di redazione ed approvazione della disciplina fiscale e quale criterio morale posto a guida dell'interprete nel compimento dell'attività ermeneutica, cui si devono, pertanto, ispirare Amministrazione finanziaria e Giudice tributario nell'espletamento dei rispettivi incarichi¹⁵⁷.

Non dissimili argomentazioni, relative alla definitività dell'accertamento quale limite all'equo riparto dei carichi fiscali, hanno fornito anche l'occasione per rimeditare intorno alla *vexata quaestio* che contrappone i sostenitori

¹⁵⁷ Sia consentito richiamare G. ZAGREBELSKY, *Intorno alla legge*, Torino, Einaudi, 2009, 78, ad avviso del quale «la giustizia non è valore finale ma principio o movente. Essa sta alle nostre spalle, come dovere morale che dobbiamo adempiere; non sta davanti a noi, come il sol dell'avvenire che dobbiamo rincorrere ad ogni costo».

della teoria dichiarativistica a quelli della tesi costitutivistica dell'imposizione¹⁵⁸.

Riconoscendo all'atto impositivo definitivo il potenziale di inibire la facoltà di contestare l'*an* ed il *quantum debeatur*, infatti, si sarebbe costretti a riconoscere che la determinazione della pretesa fiscale inerisca all'efficacia tipica dell'avviso di accertamento, dovendosi in tal modo aderire ad una concezione costitutivistica dell'imposizione¹⁵⁹. L'argomento prevalentemente addotto a sostegno di tale teoria, in particolare, si fonda sulla circostanza che, una volta raggiunta la condizione di definitività dell'accertamento tributario, diviene incontestabile anche la pretesa non rispondente ai criteri di giustizia formale o sostanziale, per aver trascurato elementi fattuali conferenti, ovvero per non aver dato una corretta attuazione delle disposizioni rilevanti in merito¹⁶⁰.

¹⁵⁸ *Contra*, A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., 286, asserisce che l'efficacia preclusiva dell'accertamento definitivo «si ricollega ad un ordine di idee diverso da quello circa il carattere dichiarativo o costitutivo dell'atto stesso [...]. Altra cosa, infatti, è la immutabilità (entro certi limiti, del resto) dell'atto amministrativo quando sia divenuto definitivo secondo i principi e le norme più generali che regolano questo punto, altra cosa, invece, è il carattere dichiarativo o costitutivo di quel particolare atto amministrativo che è l'accertamento d'imposta».

¹⁵⁹ Questa la tesi fatta propria da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 80, ove si legge che «l'atto d'imposizione divenuto definitivo ha forza di produrre *da solo* il rapporto d'imposta, anche se non v'è, o non è adeguata, la situazione-base, anche se, insomma, l'imposizione è ingiusta».

¹⁶⁰ Anche E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 578, ritiene che «*dopo* l'imposizione, sempre che questa sia divenuta definitiva e irrevocabile, l'obbligazione tributaria esiste, senza possibilità alcuna pel singolo di sottrarsi anche se, a suo tempo,

Ad una medesima conclusione potrebbe, inoltre, condurre la considerazione della speculare ipotesi dell'accertamento correttamente rispondente alla realtà fattuale e derivante da una compiuta applicazione della normativa tributaria, che nondimeno sia stato annullato con sentenza trascorsa in giudicato¹⁶¹.

Come riconosciuto da acuta dottrina, pertanto, «se con la definitività dell'avviso di accertamento diviene incontestabile l'esistenza dell'obbligazione (quand'anche non si sia avverata la fattispecie legale), ciò vuol dire che l'obbligazione, non nata dalla legge, è nata dall'avviso d'imposta»¹⁶².

Peraltro, in relazione alle forme di prelievo consolidate malgrado la non rispondenza a canoni di capacità contributiva, vi è, in letteratura, chi ha affermato che non si tratterebbe di fattispecie di natura tributaria, reputando che esse consistano in «prelievi di ricchezza effettuati a beneficio del Fisco [...] costituzionalmente legittimi

non esisteva (o esisteva in maniera e misura diversa) il fatto economico eletto astrattamente dalla legge a giustificazione dell'imposta».

¹⁶¹ In questo senso, si guardi A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., 286 s.

¹⁶² Così, F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 157, ove l'Autore scrive che, «divenuto definitivo l'avviso, se c'è un fenomeno di incontestabilità di un effetto, vuol dire che questo effetto esiste (il punto è di intuitiva evidenza logica). E se si afferma che solo dalla legge, e mai dall'avviso di accertamento, nasce l'obbligazione, bisogna spiegare da dove l'obbligazione nasce nel caso in cui, essendo inesistente il presupposto o essendovi una causa di esenzione o altra circostanza per cui l'obbligazione non è nata *ex lege*, viene tuttavia emanato un avviso di accertamento che divenga definitivo per mancata impugnazione».

proprio perché regolati da norme (quelle sulle preclusioni) a natura non tributaria»¹⁶³.

La corrente dichiarativistica, per contro, ha replicato che, quand'anche la decadenza del diritto a proporre il ricorso dinanzi al Giudice tributario determini l'incontestabilità dell'*an* e del *quantum debeatur*, nondimeno ciò non dimostrerebbe la bontà della teoria costitutivistica, dal momento che tale incontestabilità sarebbe prodotta elusivamente da una norma di carattere processuale, tuttavia rimanendo priva di rilievo sul piano sostanziale¹⁶⁴.

¹⁶³ In tal modo, si esprime G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 534, ove, con riferimento alle ipotesi del condono e della preclusione al rimborso di somme indebitamente riscosse, si legge che «l'art 53 Cost. subordina la legittimità costituzionale della norma tributaria alla condizione ch'esse colleghino il prelievo a fatti comunque suscettivi di valutazione economica, quali certamente non possono dirsi quelli di preclusione e/o di prescrizione». Invero, un fenomeno di attribuzione patrimoniale che non si giustifica su di un fatto economico sostanziale e su di una legge sostanziale tributaria, ma piuttosto sul principio della stabilizzazione del riscosso (o del preteso), anche *sine titulo*, potrebbe non essere qualificato come un fenomeno di imposizione tributaria.

¹⁶⁴ Si veda P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, cit., 38, il quale rileva come generalmente si ritenga che, laddove un atto impositivo sia divenuto inoppugnabile, non sussiste alcuna «possibilità per il contribuente di sottrarsi al pagamento dell'imposta né di esperire successivamente l'azione di ripetizione dell'indebito, quand'anche non si sia verificata nei suoi confronti la fattispecie impositiva astrattamente prevista dalla legge. Soltanto che i sostenitori della tesi costitutiva hanno ritenuto di poter dedurre da ciò che l'obbligazione tributaria nasce da quest'atto e non dalla legge, perché altrimenti dovrebbe essere sempre consentito, a prescindere dalla sua definitività, di dimostrare e fare accertare l'inesistenza

In conclusione, la considerazione più significativa a sostegno delle tesi dichiarativistiche pare risiedere nella circostanza che, come si è avuto modo di specificare, attraverso il bilanciamento del principio di stabilità dei rapporti giuridici con il principio dell'equo riparto dei carichi fiscali, si perviene ad affermare la piena legittimità dei prelievi fiscali definitivi, quantunque non rispondenti ad una corretta attuazione della disciplina d'imposta. L'imposizione definitiva, infatti, rappresenta in ogni caso una forma di imposizione giusta, anche se non perfettamente rispondente all'attitudine alla contribuzione del soggetto inciso, ma comunque giusta, per essersi consolidata in attuazione del principio di stabilità dei rapporti esauriti.

dell'obbligazione tributaria, nonché di chiedere la restituzione delle somme indebitamente pagate; mentre i sostenitori della tesi dichiarativa non ne hanno tratto simili conseguenze e si sono limitati a darne una spiegazione in termini di esaurimento dei mezzi di tutela predisposti dalla legge a favore del contribuente». Peraltro, all'Autore, 39 s., «sembra che non si possa mettere in discussione la interdipendenza fra la questione dell'origine legale o provvedimentale del rapporto giuridico d'imposta e quella degli effetti dell'atto di accertamento definitivo: intesa, tale definitività, in senso processuale, ossia come inoppugnabilità dell'atto che si determina in dipendenza dell'esaurimento dei rimedi giuridici consentiti contro l'atto medesimo o del mancato esperimento di tali rimedi entro il termine perentorio fissato dalla legge». Invero, 40 s., «la consumazione del potere di impugnativa dell'atto, sia essa dovuta ad un fenomeno di normale esaurimento oppure ad un fenomeno di estinzione per decadenza, non è in grado di incidere sugli effetti dell'atto, che restano pur sempre quelli rispetto ai quali l'atto medesimo si pone come fonte normativa fin dal momento della sua emanazione».

8. *Le asimmetrie tra contribuente e Fisco nella dinamica dell'insorgenza della definitività dell'accertamento tributario.*

Sulla scorta delle premesse di carattere generale sin qui esposte, la trattazione cui si procederà nel corso dei prossimi capitoli mira ad analizzare, per un verso, le forme positive della definitività dell'accertamento all'interno dell'ordinamento tributario, le quali, in attuazione del principio di stabilità dei rapporti giuridici, cristallizzano la quantificazione della pretesa fiscale, per l'altro, gli effetti di incontestabilità che a ciascuna di tali fattispecie sono riconnessi.

Nell'analisi delle preclusioni all'esercizio dei poteri spettanti all'Amministrazione finanziaria e dei diritti attribuiti al contribuente al fine di incidere sulla determinazione dell'*an* e del *quantum debeatur*, si presterà attenzione ai differenti esiti cui conduce, in relazione a ciascuna fattispecie istitutiva della definitività, il bilanciamento operato dal legislatore e dalla giurisprudenza tra il principio dell'equo riparto dei carichi fiscali ed il principio di stabilità dei rapporti giuridici.

A tal riguardo, si prenderanno in considerazione le imponenti riforme cui l'ordinamento fiscale è recentemente andato incontro, le quali, comportando il superamento del principio di unicità e globalità dell'atto d'imposizione in relazione a ciascun tributo per ciascun periodo d'imposta, hanno generato l'effetto della postergazione dell'insorgenza della definitività dell'accertamento tributario sino allo spirare dei termini decadenziali per l'esercizio da parte dell'Amministrazione finanziaria del potere impositivo, nonché, laddove il contribuente abbia proposto ricorso giurisdizionale, sino al momento della formazione della *res iudicata*, la quale

rappresenta la forma più compiuta di consolidamento del rapporto.

Inoltre, obiettivo della disamina sarà quello di verificare come l'ordinamento tributario, nella dinamica dell'insorgenza della definitività, attui uno sperequato trattamento delle parti del rapporto fiscale, prevedendo un'asimmetria, da inquadrarsi nell'ottica del *favor Fiscis*, tra le preclusioni ai poteri di rideterminazione del prelievo attribuiti agli Uffici e quelle che limitano i diritti di contestazione della pretesa concessi al contribuente, che si rivelano, in tal modo, quali mere minorazioni defensionali cui non fa da contraltare alcuna forma di stabilizzazione del rapporto.

Pur tuttavia, si riscontrerà altresì una generale tendenza all'ampliamento dei termini per l'esercizio dei diritti riconosciuti al soggetto passivo di incidere sulla determinazione della pretesa fiscale, la quale però non corrisponde specularmente alla progressiva erosione dell'area di operatività delle preclusioni all'esercizio dei poteri concessi al Fisco di rimodulazione in aumento dell'obbligazione tributaria, dal momento che i termini di decadenza previsti sul lato del contribuente appaiono comunque più stringenti di quelli stabiliti sul versante dell'Amministrazione finanziaria, cui sono viepiù consentiti cospicui poteri di riesame e rinnovazione dell'esercizio della potestà d'imposizione, frazionabile in una sequenza di atti, dotati ciascuno di un limitato effetto preclusivo dei successivi interventi di integrazione e modificazione della pretesa fiscale.

Nel corso della trattazione si tenterà, pertanto, di verificare come l'interesse erariale si dimostri prevalente nella disciplina delle diverse forme di stabilizzazione dell'accertamento tributario rispetto alle esigenze di tutela del contribuente, muovendo dalla constatazione del fatto

che alla definitività *ex parte principis* ed *ex parte populi* si perviene con due differenti velocità.

CAPITOLO II

LE PRECLUSIONI ALL'ESERCIZIO DEI POTERI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DI RIDETERMINAZIONE DELLA PRETESA FISCALE

Sommario: §1. *La decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio del potere impositivo.* §2. *Le preclusioni all'esercizio del potere di integrazione della pretesa fiscale derivanti dalla previa adozione di un atto impositivo.* §3. *Le preclusioni all'esercizio del potere di integrazione della pretesa fiscale derivanti dall'accertamento con adesione.* §4. *Le preclusioni all'esercizio del potere di autotutela positiva.* §5. *La prescrizione del tributo.* §6. *L'erosione delle preclusioni all'esercizio dei poteri del Fisco di rideterminazione della pretesa.*

1. La decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio del potere impositivo.

1.1 L'estensione dei termini di decadenza per l'esercizio della potestà d'imposizione.

Il principio di stabilità dei rapporti giuridici si declina, sul lato dell'Amministrazione finanziaria, in un capillare sistema di termini decadenziali per l'esercizio del potere impositivo, i quali concorrono al progressivo consolidamento dell'accertamento tributario, in vista del

raggiungimento della definitiva determinazione dell'*an* e del *quantum debeat*¹.

La previsione di limiti temporali entro i quali il Fisco è chiamato a svolgere l'attività accertativa, per un verso, consente una funzionale organizzazione degli Uffici, ispirata a criteri di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa, per l'altro, costituisce una tutela a favore del contribuente, nei confronti del quale non possono essere avanzate pretese fiscali riferite a fatti remoti nel tempo².

La disamina delle fattispecie che conducono l'accertamento tributario verso la condizione della definitività, pertanto, deve prendere le mosse dall'esame dei termini di decadenza prescritti per l'esercizio della potestà d'imposizione, tenendo in particolare

¹ Si vedano, in proposito, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, Utet, 2011, 202 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2008, 364 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, 298 ss.; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, Giappichelli, 1998, 347 ss.; C. GLENDI, voce *Prescrizione e decadenza (Diritto tributario)*, in *Nov. Dig. It.*, App. V, Torino, Utet, 1984, 1160 ss.; G. ZINGALI, voce *Prescrizione, perenzione, decadenza (Diritto tributario)*, in *Nov. Dig. It.*, XIII, Torino, Utet, 1966, 677 ss.; nonché E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, Utet, 1969, 74.

² In tal senso, si legga G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 364. Si confronti l'art. 1, comma 1, della L. 7 agosto 1990, n. 241, in virtù del quale «l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario».

considerazione la circostanza che recenti interventi legislativi ne hanno determinato una progressiva estensione, affievolendone in tal modo la concreta portata preclusiva.

Venendo ad analizzare in dettaglio le limitazioni temporali previste per l'attività accertativa compiuta dall'Amministrazione finanziaria, occorre, innanzi tutto, precisare che l'ordinamento tributario non contempla, a tal proposito, una disciplina unitaria, rimettendo ad ogni singola legge d'imposta la fissazione di specifici termini.

In materia di imposte reddituali, a mente dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600³, nonché di Iva, ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'avviso di accertamento deve essere notificato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione o, in ipotesi di omissione e nullità della denuncia fiscale, del quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata⁴.

³ L'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è applicabile in materia di Irap, ai sensi dell'art. 25 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, a mente del quale, «fino a quando non hanno effetto le leggi regionali di cui all'articolo 24, per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi ad eccezione degli articoli 38, commi dal quarto al settimo, 44 e 45 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600».

⁴ L'art. 10 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni in L. 22 dicembre 2011, n. 214, ha introdotto un nuovo regime premiale, in forza del quale, ai sensi del comma 1, «al fine di promuovere la trasparenza e l'emersione di base imponibile, a decorrere dal 1° gennaio 2013, ai soggetti che svolgono attività artistica o professionale ovvero attività di impresa in forma individuale o con le forme associative di cui all'articolo 5

Una prima significativa deroga all'operatività dei termini citati, tuttavia, è stata introdotta per il tramite dell'art. 37, commi 24 e 25, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni in L. 4 agosto 2006, n. 248. Tale disposizione, infatti, ha innestato nel tessuto di

del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni», è riconosciuto, tra gli altri, il beneficio della «riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633». Tale regime trova applicazione, in forza del comma 2, a condizione che il contribuente «a) provveda all'invio telematico all'amministrazione finanziaria dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute e delle risultanze degli acquisti e delle cessioni non soggetti a fattura; b) istituisca un conto corrente dedicato ai movimenti finanziari relativi all'attività artistica, professionale o di impresa esercitata». Alla stessa stregua, a mente del successivo comma 9 della medesima disposizione, tale beneficio è concesso ai «contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore, ai sensi dell'articolo 10, della legge 8 maggio 1998, n. 146, che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dell'applicazione degli studi medesimi». In questa ipotesi, detto regime trova applicazione laddove «a) il contribuente abbia regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti; b) sulla base dei dati di cui alla precedente lettera a), la posizione del contribuente risulti coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili». Per espressa previsione, tuttavia, entrambe le disposizioni non si applicano «in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74».

entrambe le disposizioni richiamate un nuovo terzo comma, il quale ha sancito che, «in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74», i termini di decadenza citati «sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione»⁵ e tale duplicazione, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, risulta insensibile all'esito del conseguente procedimento penale⁶.

Nondimeno, si rende necessario rilevare che, qualora il giudizio penale culmini con una formula assolutoria piena, potrebbe apparire contestabile la legittimità del provvedimento adottato oltre ai termini ordinari, adducendo la sussistenza del *fumus* del reato tributario.

⁵ La riforma fa salvi tutti i rapporti consolidati, in quanto il comma 26 dell'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, ha previsto che «le disposizioni di cui ai commi 24 e 25 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633». Alla stessa stregua, si guardi al raddoppio dei termini previsto, nell'ambito degli interventi antievasione e antielusione internazionale e nazionale, dal comma 2 *bis* dell'art. 12 del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni in L. 3 agosto 2009, n. 102, inserito dall'art. 1, comma 3, del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito con modificazioni in L. 26 febbraio 2010, n. 25.

⁶ Si veda la Circ. 23 dicembre 2009, n. 54, dell'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale Normativa, ove si afferma che non comportano alcun effetto in ordine al procedimento tributario né il decreto di archiviazione, né la sentenza di non doversi procedere. Si confronti, ancora, il punto 55 della Circ. 4 agosto 2006, n. 28, dell'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale Normativa e Contenzioso.

Peraltro, le ragioni del contribuente sarebbero, in ogni caso, frustrate, laddove un siffatto provvedimento fosse *medio tempore* divenuto inoppugnabile e fossero inutilmente decorsi i termini per la presentazione dell'istanza di rimborso.

Inoltre, non si deve trascurare la circostanza che il termine raddoppiato si mostri del tutto irragionevole, laddove consenta all'Amministrazione finanziaria di esercitare la potestà impositiva anche a seguito dell'intervenuta prescrizione del reato in relazione al quale si assuma sussistente l'obbligo di denuncia. Invero, qualora il legislatore penale ritenga esaurito il disvalore attribuito ad un fatto tipico di reato, pare illogico che lo stesso disvalore non si consideri venuto meno anche ai fini della repressione dell'illecito tributario⁷.

Un acceso dibattito si è sviluppato, altresì, con riferimento alla possibilità che il raddoppio dei termini *de quo* possa aver luogo anche in relazione ai periodi d'imposta precedenti al momento dell'entrata in vigore della novella legislativa, tanto che tale previsione è stata tacciata di illegittimità costituzionale per contrasto con i principi di uguaglianza, effettività della tutela giurisdizionale, nonché di imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione⁸. Sul punto, tuttavia, si è

⁷ In questo senso, si legga E. MARELLO, *Il raddoppio dei termini per l'accertamento al vaglio della Corte Costituzionale*, nota a Cort. Cost. 25 luglio 2011, n. 247, in *Rass. Trib.*, 2011, 1296 ss.

⁸ Si legano A. BUCCISANO, *Il raddoppio del termine ordinario per l'esercizio del potere impositivo in caso di denuncia di reato penal-tributario viola la parità delle armi tra fisco e contribuente?*, commento a Circ. 23 dicembre 2009, n. 54, dell' Agenzia delle entrate, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 423 ss.; S. LA ROCCA, *I termini di accertamento in presenza di fattispecie a rilevanza penale - spunti critici a valle della circolare dell'Agenzia delle entrate n.*

recentemente espressa la Consulta, la quale ha dichiarato non fondata tale questione⁹, in considerazione del fatto che «i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una “proroga” di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell'amministrazione finanziaria procedente, in presenza di “eventi peculiari ed eccezionali”. Al contrario, i termini raddoppiati sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (allorché, cioè, sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000)»¹⁰.

54/E del 23 dicembre 2009, in *Boll. Trib.*, 2010, 586 ss.; G. ZOPPINI, *Il raddoppio dei termini per l'accertamento, ovvero nuove ipotesi “borgesiane” di decadenza dell'azione della finanza*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, 669 ss.; U. PERRUCCI, *Raddoppiati i termini di decadenza per l'accertamento solo a favore del Fisco*, in *Boll. Trib.*, 2006, 1444 s.

⁹ Il Giudice rimettente ha ritenuto non manifestamente infondato il contrasto della normativa denunciata in relazione agli artt. 3, 24, 25, 97 Cost. e 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nella parte in cui non prevede che la normativa sul raddoppio dei termini di accertamento sia applicabile solo alle annualità successive al 2006 e che l'eventuale denuncia debba essere presentata, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen., anteriormente allo spirare degli ordinari termini decadenziali.

¹⁰ In tal senso, Cort. Cost. 25 luglio 2011, n. 247, con nota di E. MARELLO, *Il raddoppio dei termini per l'accertamento al vaglio della Corte Costituzionale*, cit., 1296 ss. La Consulta, invero, ha ritenuto «irrilevante [...] l'assunto che gli evocati parametri sarebbero violati per l'incertezza in cui versa il contribuente, il quale deve attendere il decorso del termine raddoppiato per avere la sicurezza dell'insussistenza dell'obbligo di denuncia penale. Si è visto, infatti, che tale incertezza è meramente eventuale e soggettiva e dipende non da una discrezionale valutazione dell'amministrazione finanziaria sulla denunciabilità penale dei fatti, ma solo dal momento in cui l'ufficio tributario venga

Proseguendo nell'esame dei limiti temporali per l'esercizio del potere impositivo, un'ulteriore recente riforma ha introdotto un ampio termine, in deroga a quelli ordinari, con riferimento all'atto di accertamento dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione, il quale deve essere notificato a mente dell'art. 27, commi 16 e 17, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni in L. 28 gennaio 2009, n. 2, «entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo»¹¹.

Nello stesso senso, la tendenza ordinamentale alla progressiva estensione dei termini per l'esercizio del

concretamente a conoscenza degli elementi obiettivi comportanti l'obbligo di denuncia. Essa costituisce, perciò, una circostanza di mero fatto inidonea ad influire sullo scrutinio di legittimità costituzionale». A tal proposito, occorre rilevare che in ordine alla ricorrenza dei requisiti legittimanti il raddoppio dei termini grava sull'Amministrazione uno specifico onere probatorio, da assolvere già in sede di motivazione dell'atto impositivo e non solamente in caso di successiva impugnazione del provvedimento adottato oltre i termini ordinari.

¹¹ La previsione contenuta nell'art. 27, commi 16 e 17, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, tuttavia fa «salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall'articolo 10 *quater*, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74», il quale, a sua volta, in combinato disposto con l'art. 10 *bis* del medesimo decreto, punisce «con la reclusione da sei mesi a due anni» «chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti», «per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta». A proposito della fattispecie di reato, si veda G.D. TOMA, *L'indebita compensazione ad un triennio dall'entrata in vigore (art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, III, 27 ss.

potere concesso al Fisco di rideterminare il *quantum debeatur* emerge anche dall'analisi delle limitazioni prescritte per il compimento dei controlli cartolari. Infatti, sebbene siano previsti tempi assai contenuti per l'attività di liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione, in relazione alla quale l'art. 36 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per quanto attiene alle imposte sui redditi, e l'art. 54 *bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'Iva, prevedono un termine coincidente con «l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo», nondimeno, il legislatore, in sede di interpretazione autentica, con l'art. 28 della L. 27 dicembre 1997, n. 449, ha riconosciuto a tale termine un carattere meramente «ordinatorio, non stabilito a pena di decadenza».

Lo stesso dicasi con riferimento al controllo formale della dichiarazione, in relazione al quale l'art. 36 *ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, stabilisce che debba essere effettuato entro il «31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione» della denuncia fiscale, ma anche tale termine presenta natura non perentoria¹².

Per contro, termini ridotti sono previsti dalla disciplina delle imposte indirette, in primo luogo, in materia di imposta di registro, in relazione alla quale si deve rilevare che, ai sensi dell'art. 76 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, opera un termine di decadenza di cinque anni con riferimento agli atti non registrati, di tre anni, in relazione agli atti registrati, e di due anni, per le rettifiche di valore degli immobili e delle aziende.

¹² In tal senso, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 182, nt. 12.

Alla stessa stregua, in merito all'imposta sulle successioni e donazioni, ai sensi dell'art. 27 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346¹³, è previsto un termine decadenziale di cinque anni nel caso di dichiarazione omessa, di tre anni ai fini della liquidazione della dichiarazione, nonché di due anni per la rettifica della dichiarazione incompleta o infedele.

Nondimeno, nell'ottica del graduale affievolimento delle preclusioni all'esercizio dei poteri attribuiti al Fisco di rideterminazione della pretesa tributaria, si rende necessario constatare come la perentorietà dei limiti temporali riportati sia mitigata nel caso di approvazione di disposizioni speciali che prevedano ipotesi di proroga¹⁴, la cui legittimità, qualora dispieghino effetti con riferimento a termini pendenti, a seguito dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, è stata contestata, tanto in dottrina¹⁵, quanto in giurisprudenza¹⁶.

¹³ L'art. 27 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, è applicabile anche in materia di imposte ipotecaria e catastale, in forza dell'espresso richiamo contenuto nell'art. 13 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

¹⁴ A titolo esemplificativo, un'ipotesi di proroga dei termini decadenziali è contenuta nell'art. 10 della L. 27 dicembre 2002, n. 289. In proposito, si guardi P. MUCCARI, *Lo Statuto del contribuente "tutela" dalla proroga dei termini di accertamento nella definizione agevolata delle imposte indirette*, in *GT*, 2009, 369 ss.

¹⁵ In proposito, si vedano D. CHINDEMI, *Prescrizione e decadenza in caso di proroga dei termini*, in *Resp. Civ. Prev.*, 2008, 234 ss.; T. LAMEDICA, *Proroghe dei termini di prescrizione e decadenza*, in *Corr. Trib.*, 2008, 3750; nonché M. BRUZZONE, *Profili di incostituzionalità della proroga dei termini per gli accertamenti*, in *Corr. Trib.*, 2003, 685 ss.

¹⁶ In tal senso, con riferimento all'Ici, si veda Cass. civ., sez. trib., 14 aprile 2010, n. 8861.

Inoltre, una diversa ipotesi di proroga dei termini di decadenza per l'esercizio del potere impositivo si verifica, a mente dell'art. 1 del D.L. 21 giugno 1961, n. 498, convertito in L. 28 luglio 1961, n. 770, laddove venga pubblicato nella Gazzetta ufficiale il decreto che accerta il mancato o irregolare funzionamento degli Uffici «a causa di eventi di carattere eccezionale, non riconducibili a disfunzioni organizzative dell'Amministrazione finanziaria»¹⁷.

Infine, concludendo la rassegna delle previsioni che istituiscono limitazioni temporali per l'esercizio della funzione impositiva, occorre accennare ad un tema connesso a quello della decadenza dall'esercizio del potere accertativo, ma inconferente per quanto attiene alla determinazione definitiva del debito d'imposta, il quale concerne la decadenza dall'esercizio dei poteri di riscossione, ove, a seguito del tempestivo espletamento dell'attività di accertamento, l'Amministrazione non provveda all'iscrizione a ruolo, o l'Agente della riscossione non dia corso agli atti esecutivi entro i termini decadenziali, rendendo il provvedimento impositivo, pur incontestabile, ciò nondimeno insuscettibile di legittimare l'azione *in executivis*¹⁸.

¹⁷ A tal riguardo, si leggano M. CARDILLO, *La proroga dei termini di prescrizione e di decadenza per il mancato o irregolare funzionamento degli uffici finanziari*, nota a C. Cost. 23 febbraio 2009 n. 56, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, II, 897 ss.; V. FICARI, *La decadenza dell'Amministrazione tra disapplicazione del decreto ministeriale che accerta il mancato funzionamento dell'Ufficio e Statuto del contribuente*, nota a Comm. trib. prov. Roma, sez. XXXIX, 3 gennaio 2000, n. 401, e Comm. trib. prov. Roma, sez. XXXVI, 5 giugno 2000, n. 54, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, II, 552 ss.

¹⁸ Sul punto, si vedano C. LAMBERTI, *Spetta all'Amministrazione provare la tempestiva consegna del ruolo*, nota a Cass. civ., sez.

Anche la portata della preclusione in analisi pare, tuttavia, almeno parzialmente ridotta, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in L. 30 luglio 2010, n. 122, in forza del quale «l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni», notificati a partire dall'1 ottobre 2011¹⁹ «e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi», «divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica», concentrando in sé anche le funzioni dell'iscrizione a ruolo e della cartella di pagamento²⁰.

1.2 Le conseguenze del mancato rispetto dei termini di decadenza per l'esercizio del potere impositivo.

A riprova della vocazione ordinamentale all'affievolimento delle preclusioni all'esercizio dei poteri concessi al Fisco di rimodulazione della pretesa erariale, occorre venire a considerare anche gli effetti che l'ordinamento ricollega al mancato rispetto da parte

trib., 9 maggio 2003, n. 7093, in *Corr. Trib.*, 2003, 2661 ss.; nonché A. MARCHESELLI, *Decadenza dei poteri di riscossione e onere della prova*, nota a Cass. civ., sez. trib., 14 maggio 2003, n. 7439, in *Corr. Trib.*, 2003, 3068 ss.

¹⁹ Il termine originariamente previsto coincideva con l'1 luglio 2011, prorogato all'1 ottobre 2011, per il tramite dell'art. 23, comma 30, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni in L. 15 luglio 2011, n. 111.

²⁰ Sul tema dell'avviso di accertamento immediatamente esecutivo si veda A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento esecutivo ex d.l. 78/2010*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, 159 ss.

dell'Amministrazione finanziaria dei termini prescritti per l'esercizio del potere di accertamento.

A tal riguardo, atteso che il provvedimento d'imposizione rappresenta un atto recettizio, la cui efficacia è subordinata alla circostanza che il soggetto inciso ne venga messo a conoscenza mediante le forme previste dalla legge, si deve rilevare come, al fine di non incorrere nella decadenza, il Fisco sia tenuto, entro i termini prescritti, non solo ad adottare l'atto impositivo, ma altresì a notificarlo al contribuente²¹, con la conseguenza che i vizi della notifica si traducono in vizi formali dello stesso provvedimento.

La disciplina che regola la notificazione degli atti accertativi, con riferimento all'imposizione reddituale, nonché in materia di Iva²², è contenuta nell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale, a sua volta, rinvia alle formalità sancite agli artt. 137 e seguenti c.p.c.,

²¹ Si guardino, in proposito, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 202, ove si legge che «la notificazione dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui tale atto viene portato a conoscenza del destinatario, ma la modalità con cui l'avviso di accertamento viene ad esistenza: l'atto d'imposizione, in tanto esiste, ed esplica effetti, in quanto sia notificato al destinatario»; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 365; nonché P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 298 s.; nonché E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 471, il quale sostiene che «l'avviso di accertamento non è distinguibile dalla sua notificazione al contribuente; non esiste, se non in quanto è notificato».

²² L'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è applicabile con riferimento all'Iva, in forza dell'espresso richiamo operato dall'art. 56, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

introducendo tuttavia alcune deroghe alle previsioni codicistiche²³.

²³ Ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in deroga agli artt. 137 e seguenti c.p.c., «*a*) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'Ufficio; *b*) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto; *b* bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata; *c*) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario; *d*) in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel Comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente Ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate; *e*) quando nel Comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del Comune, e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione; *e* bis) è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera *d*), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente Ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera *d*), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo

A tal riguardo, nondimeno, si deve riscontrare che la rilevanza dei vizi della notificazione del provvedimento è andata incontro ad un graduale ridimensionamento ad opera della giurisprudenza, la quale è giunta talvolta a non ritenerli invocabili da parte del contribuente al fine di conseguire l'annullamento dell'atto, non reputandoli di per sé sufficienti a fondarne la caducazione, asserendo che possano essere rilevati al solo fine di superare l'eccezione di tardività del ricorso²⁴.

il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento; f) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano».

²⁴ Così, Cass. civ., sez. trib., 3 settembre 2001, n. 11354, ove si legge che «l'autonomia della natura sostanziale da quella processuale dell'accertamento fiscale, che, da un lato, costituisce elemento essenziale del rapporto tributario, in quanto ne indica i presupposti applicativi, determina l'imponibile e quantifica l'imposta, e, dall'altro, contiene l'affermazione di una specifica pretesa, suscettibile di divenire esecutiva dopo la notificazione dell'avviso al contribuente, esclude che l'inesistenza o l'inefficacia di questa ed il conseguente mancato raggiungimento della finalità di *provocatio ad opponendum* dell'obbligato possano riflettersi anche sull'aspetto oggettivo dell'accertamento medesimo. Salvo, quindi, che l'inesistenza della notifica abbia comportato il sopravvenire di una decadenza dell'amministrazione dalla possibilità di esercizio della propria pretesa e sia stata formulata la corrispondente eccezione, non sussiste altro interesse del contribuente, che abbia impugnato l'avviso di rettifica, a dolersi di tale inesistenza se non quello a negare l'eventuale contestata tempestività della sua impugnazione».

Alla stessa stregua, recependo un assunto consolidato nel diritto amministrativo²⁵, la recente giurisprudenza tributaria ha affermato che non sia necessaria la notificazione dell'atto d'imposizione, qualora il contribuente ne abbia comunque raggiunta la piena conoscenza, in quanto la notificazione costituirebbe un mero adempimento integrativo dell'efficacia del provvedimento impositivo e non un suo requisito di giuridica esistenza e di perfezionamento²⁶.

A ben vedere, tale orientamento appare del tutto destituito di fondamento, in ragione dell'inconsistenza del parallelismo stabilito con il processo amministrativo, in relazione al quale vige un'espressa disposizione di legge che equipara la notificazione alla piena conoscenza²⁷, la

²⁵ Si vedano, *ex plurimis*, Cons. Stato, sez. VI, 27 febbraio 2006, n. 829; Cons. Stato, sez. IV, 31 gennaio 2006 n. 341; Cons. Stato, sez. IV, 9 novembre 2005 n. 6261.

²⁶ In questo senso, si guardino Cass. civ., sez. trib., 9 giugno 2010, n. 13852, ove si legge che «la notificazione dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria costituisce una condizione integrativa dell'efficacia della decisione assunta dall'Ufficio finanziario, ma non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento dell'atto. Ne consegue che l'inesistenza della notificazione non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso all'Ufficio per adottare e notificare il provvedimento amministrativo tributario, nel qual caso grava sull'Ufficio stesso l'onere di provare la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente e la sua acquisizione entro il predetto termine di decadenza»; nonché Cass. civ., sez. trib., 27 febbraio 2009, n. 4760.

²⁷ Si legga l'art. 41, comma 2, del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104, a mente del quale, «qualora sia proposta azione di annullamento il ricorso deve essere notificato, a pena di decadenza, alla pubblica amministrazione che ha emesso l'atto impugnato e ad almeno uno

quale non può ritenersi analogicamente applicabile, in diritto tributario, in quanto *apertis verbis* contraddetta dal chiaro tenore letterale dell'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Inoltre, quand'anche l'Amministrazione finanziaria ometta di notificare il provvedimento d'imposizione, la costante giurisprudenza riconosce al contribuente la facoltà di contestarne i vizi in sede di impugnazione degli atti successivi, consentendogli di optare per la possibilità di far valere, in tale frangente, soltanto il difetto procedimentale consistente nella mancata notifica dell'atto presupposto, ovvero di estendere l'oggetto della lite anche al contenuto dell'atto non notificato, onde prevenirne la reiterazione²⁸.

dei controinteressati che sia individuato nell'atto stesso entro il termine previsto dalla legge, decorrente dalla notificazione, comunicazione o piena conoscenza, ovvero, per gli atti di cui non sia richiesta la notificazione individuale, dal giorno in cui sia scaduto il termine della pubblicazione se questa sia prevista dalla legge o in base alla legge».

²⁸ Si confrontino, *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 14 dicembre 2009, n. 26146, ove si è affermato «il principio secondo cui l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione o la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una od all'altra

Peraltro, un'ulteriore questione che *in subiecta materia* ha diviso giurisprudenza e dottrina, la quale suffraga l'identificazione di una tensione dell'ordinamento verso l'erosione delle limitazioni all'esercizio del potere del Fisco di rideterminazione del credito erariale, riguarda la possibile applicabilità, con riferimento ai vizi della notificazione dell'atto impositivo, della disciplina della sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo, contenuta nell'art. 156, comma 3, c.p.c., in relazione alla quale sono state elaborate tesi contrastanti, informate a differenti modi d'intendere il provvedimento d'imposizione, nel quale gli uni hanno ravvisato un mero strumento sostanziale di accertamento tributario, mentre gli altri vi hanno scorto altresì l'aspetto processuale di *provocatio ad opponendum*.

Un primo ordine di idee, sostenuto da autorevole dottrina, nonché da una corrente giurisprudenziale minoritaria, muovendo dalla considerazione della natura recettizia degli atti d'imposizione, ha negato l'operatività della disciplina di cui all'art. 156, comma 3, c.p.c. in relazione ai provvedimenti del Fisco, ritenendo che tale disposizione trovi applicazione con esclusivo riferimento agli atti processuali²⁹.

opzione»; Cass. civ., sez. trib., 18 settembre 2009, n. 20098; Cass. civ., sez. unite, 4 marzo 2008, n. 5791; Cass. civ., sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24675; Cass. civ., sez. unite, 25 luglio 2007, n. 16412; Cass. civ., sez. trib., 31 marzo 2006, n. 7649; nonché Cass. civ., sez. trib., 8 febbraio 2006, n. 2798.

²⁹ Così, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 366. Si confrontino Cass. civ., sez. trib., 23 aprile 2008, n. 10477, ove si legge che «l'avviso di accertamento tributario costituisce atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva degli uffici finanziari, e non atto processuale, né funzionale al processo, poiché non ad esso, ma alla presentazione del ricorso alla

Per contro, la giurisprudenza maggioritaria, con il conforto del supremo organo nomofilattico, pur giungendo a negare la natura dell'atto impositivo quale *provocatio ad opponendum*, sostiene che, in ragione del richiamo alla normativa processualcivilistica contenuto nell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anche con riferimento alla notificazione dell'atto impositivo possa operare la disciplina della sanatoria per il raggiungimento dello scopo, con la conseguenza che, laddove il contribuente proponga ricorso giurisdizionale avverso il provvedimento viziato per nullità della notificazione, tale invalidità risulta comunque sanata, in quanto l'impugnazione dell'atto rende la prova del fatto che il contribuente ne abbia conseguito piena contezza³⁰.

commissione tributaria, si correla l'instaurazione del procedimento giurisdizionale. Ne deriva che alla notificazione dell'avviso di accertamento non sono applicabili i principi processuali attinenti al rilievo d'ufficio delle nullità»; nonché Cass. civ., sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5924, ove si legge che «sembra rivelarsi arbitrario ed inaccettabile pretendere di applicare alla notificazione dell'avviso di accertamento, come detto, atto di natura eminentemente e meramente amministrativa, la disciplina della sanatoria delle nullità delle notificazioni degli atti processuali, e ritenere, alla stregua di tale disciplina, che la proposizione del reclamo da parte del contribuente avverso l'atto notificato possa produrre l'effetto di impedire, in ogni caso, la verifica della decadenza, di diritto sostanziale, correlata alla mancata tempestiva e valida notifica di detto avviso prevista dall'art. 43, comma 1, D.P.R. n. 600 del 1973».

³⁰ Si vedano, sul punto, Cass. civ., sez. trib., 19 luglio 2011, n. 15802, ove si legge che «la natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso

Da tale indirizzo interpretativo, ad ogni modo, non si può far discendere che l'art. 156, comma 3, c.p.c. consenta il superamento della decadenza in cui sia incorso l'Ufficio, in quanto la sanatoria in discorso opera soltanto qualora, tanto la notificazione nulla, quanto il ricorso giurisdizionale, abbiano avuto luogo entro i termini di decadenza previsti per l'esercizio del potere impositivo³¹.

richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, *ex art. 156 c.p.c.*»; Cass. civ., sez. trib., 13 gennaio 2006, n. 590; Cass. civ., sez. unite, 5 ottobre 2004, n. 19854; nonché Cass. civ., sez. trib., 12 dicembre 2002, n. 17762.

³¹ In questo senso, si veda Cass. civ., sez. trib., 19 luglio 2011, n. 15802, ove si legge che la sanatoria prevista dall'art. 156, comma 3, c.p.c. «può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento». Del pari, con la pronuncia Cass. civ., sez. unite, 5 ottobre 2004, n. 19854, il Supremo Collegio ha sancito che, pur applicandosi con riferimento all'atto impositivo la disciplina della sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo, «a diverse conclusioni deve [...] pervenirsi se la sanatoria, costituita dalla proposizione del ricorso alle commissioni sia intervenuta quando il termine per l'esercizio del potere di accertamento è scaduto. In tale ipotesi, infatti, il meccanismo della sanatoria deve essere combinato con quello, indefettibile, della decadenza dall'esercizio del potere, per cui la sanatoria può verificarsi solo se avvenuta prima del decorso del termine di decadenza. Vi è da rilevare, infatti, che la notificazione costituisce un elemento essenziale della fattispecie necessaria per evitare la decadenza dell'amministrazione». Si leggano, sul punto, C. SCALINCI, *La*

Ad ogni buon conto, con specifico riferimento alle conseguenze derivanti dal mancato rispetto da parte dell'Amministrazione dei limiti temporali previsti per l'adozione dei provvedimenti impositivi, nonostante non manchino in dottrina voci autorevoli a sostegno della nullità per carenza di potere dell'atto d'imposizione notificato oltre i termini decadenziali³², nondimeno, a tutt'oggi, costituisce *ius receptum* in giurisprudenza l'assunto secondo il quale siffatto provvedimento sia da considerarsi annullabile, mediante impugnazione proposta entro i termini previsti all'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per l'esercizio del diritto d'azione³³.

notifica dell'atto tributario recettizio: un "Giano bifronte" tra sanatoria e decadenza, nota a Cass. civ., sez. unite, 5 ottobre 2004, n. 19854, e Cass. civ., sez. trib., 29 gennaio 2004, n. 1647, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, II, 13 ss.; nonché C. GLENDI, *Le Sezioni Unite si pronunciano sulla sanatoria dei vizi di notifica degli atti impugnati nel processo*, nota a Cass. civ., sez. unite, 5 ottobre 2004, n. 19854, in *Corr. Trib.*, 2004, 3711 ss.

³² A tal riguardo, si leggano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 205, ove l'Autore sostiene che «l'atto notificato dopo la scadenza del termine è nullo in senso proprio, in quanto affetto da carenza di potere, ma la giurisprudenza lo considera annullabile»; nonché L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, 729 ss.

³³ Si confronti, in proposito, Cass. civ., sez. unite, 5 ottobre 2004, n. 19854, ove si legge che «la decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere di accertamento [...] non produce l'inesistenza degli atti impositivi successivamente emanati, per cui anche in tal caso il contribuente ha l'onere di dedurre la decadenza come specifico vizio nel ricorso introduttivo dinanzi alle commissioni tributarie, escludendosi un potere di declaratoria *ex officio* del giudice. È evidente, altresì, che la proposizione di un ricorso introduttivo nel quale si faccia valere, da sola o con altri

A tal proposito, occorre richiamare la disciplina generale della nullità dei provvedimenti amministrativi contenuta nell'art. 21 *septies* della L. 7 agosto 1990, n. 241, a mente del quale «è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge».

Invero, secondo l'interpretazione maggioritaria della previsione riportata, il legislatore, nel fulminare con la sanzione della nullità i provvedimenti viziati da «difetto assoluto di attribuzione», avrebbe inteso riferirsi alla categoria dottrinale della carenza di potere in astratto e non anche all'ipotesi della carenza di potere in concreto, la quale ricorre con riferimento agli atti adottati oltre ai prescritti termini di decadenza³⁴.

Peraltro, come i vizi della notificazione, così anche la decadenza dell'Amministrazione dall'esercizio del potere impositivo, in applicazione dell'art. 2969 c.c., non attenendo ad una condizione di procedibilità dell'azione, né costituendo materia sottratta alla disponibilità delle parti, non è rilevabile d'ufficio, ragione per cui si suole discorrere della sussistenza di un asimmetrico regime di

vizi, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dall'esercizio del potere di accertamento non svolgerà in nessun caso un indiscriminato effetto sanante nei confronti di tale vizio». Si confrontino F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 205; nonché G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 365.

³⁴ Si legga, in proposito, V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2008, 468 ss.

rilievo processuale della decadenza, d'ufficio *ex parte populi*, ad istanza del ricorrente *ex parte principis*³⁵.

Sulla scorta della disamina compiuta, dunque, si può affermare che la disciplina dei termini decadenziali prescritti ai fini dell'adozione dei provvedimenti d'accertamento concorre alla stabilizzazione della pretesa fiscale, benché dispieghi effetti preclusivi alquanto limitati, dal momento che, da un lato, si è recentemente assistito ad una progressiva estensione di tali termini ad opera del legislatore, dall'altro, il provvedimento d'imposizione, ancorché notificato tardivamente, se non impugnato dal contribuente, nondimeno si consolida producendo effetti che non possono più essere rimossi.

2. Le preclusioni all'esercizio del potere di integrazione della pretesa fiscale derivanti dalla previa adozione di un atto impositivo.

2.1 Il principio di unicità e globalità dell'atto impositivo.

Compiuta la disamina delle preclusioni derivanti in capo all'Amministrazione finanziaria dal decorso dei termini di decadenza per l'esercizio del potere impositivo, si rende

³⁵ Si vedano, sul punto, Cass. civ., sez. unite, 23 dicembre 2008, n. 30055, 30056 e 30057, ove la Suprema Corte è giunta alla conclusione della generale rilevabilità *ex officio* delle sole «eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come è quella tributaria, da essa non disponibile». Nello stesso senso, l'ordinanza Cass. civ., sez. trib., 4 agosto 2011, n. 16978. In proposito, si guardino F. FARRI, *Tardività dell'istanza amministrativa di rimborso e rilevabilità d'ufficio in giudizio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, 337 ss.; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2009, 199; nonché M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 427.

necessario venire a considerare in quale misura la previa adozione di un provvedimento d'imposizione, ancorché a contenuto parziale, possa concorrere al consolidamento della pretesa fiscale, dispiegando effetti inibitori della potestà degli Uffici di rimodulare l'obbligazione tributaria, conducendo l'accertamento verso la condizione della definitività³⁶.

Occorre verificare se possa riscontrarsi, anche in tale frangente, la tendenza ordinamentale volta al progressivo affievolimento delle limitazioni all'esercizio dei poteri attribuiti al Fisco di rideterminazione del prelievo erariale.

A tal fine, si deve muovere dall'analisi del principio di unicità e globalità dell'atto impositivo, cui la dottrina, in passato, ha riconosciuto lo *status* di principio generale dell'ordinamento tributario, il quale postula la necessaria consumazione *uno actu* del potere accertativo in relazione a ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta, in tal modo istituendo un significativo effetto preclusivo

³⁶ In proposito, si confronti E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè, 1979, 63, ove si legge che «ogni atto d'accertamento, mentre rispetto alla iscrizione è mero presupposto per la iscrizione stessa, è idoneo a produrre un effetto - l'accertamento definitivo, o determinazione definitiva dell'imponibile [...] - non riconducibile all'effetto dell'iscrizione a ruolo. Detto effetto, che si produce se ed in quanto il singolo atto d'accertamento non venga seguito da altro nella serie, - a composizione variabile - astrattamente possibile, non può essere che unico: non esistono cioè tanti accertamenti definitivi quanti sono i singoli atti concretamente emanati». L'Autore, inoltre, precisa, 73 s., che «non possono essere più atti d'accertamento a concorrere nel produrre l'effetto dell'accertamento definitivo, ma ogni atto da solo è idoneo a produrre quell'effetto quando non è sostituibile con un altro».

all'esercizio dei poteri concessi all'Amministrazione finanziaria di integrazione della pretesa tributaria³⁷.

Invero, la *ratio* sottesa a tale precetto va ravvisata, da un lato, nell'esigenza di razionale organizzazione dell'azione amministrativa, in funzione dell'applicazione di aliquote progressive e della liquidazione unitaria del tributo³⁸, dall'altro, nell'intento di preservare il contribuente da una reiterazione di provvedimenti d'imposizione riferiti ad uno stesso periodo d'imposta e dal conseguente aggravio sul fronte degli incombenti defensionali³⁹.

³⁷ Si confrontino, a tal riguardo, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 313 ss.; G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 861 ss.; nonché M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè, 1988, 6 ss.

³⁸ In proposito, si vedano M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 274; E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, cit., 68; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1977, 63; nonché F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, Utet, 1975, 133.

³⁹ Sul punto, si guardino G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, cit., 867, ove si legge che «l'affermazione dell'unicità dell'accertamento è tesa ad evitare che il contribuente venga più volte sottoposto a pretese impositive relative ad uno stesso periodo di imposta, così costringendo l'ufficio a concentrare le contestazioni in un unico atto, che - salvo casi eccezionali - impedisce l'esercizio dell'ulteriore attività istruttoria e naturalmente la notifica di ulteriori atti impositivi»; nonché M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 6.

Il fondamento normativo di siffatto principio viene comunemente rinvenuto tra le previsioni contenute all'interno della L. 9 ottobre 1971, n. 825, recante la delega per la riforma fiscale degli anni Settanta, la quale aveva previsto, all'art. 10, comma 2, n. 2, «l'adeguamento della disciplina formale dell'accertamento al principio di oggettiva unitarietà e interdipendenza della base imponibile dei vari tributi, anche ai fini della semplificazione e della concordanza degli accertamenti».

In attuazione di tale criterio direttivo, le sole previsioni attributive del potere di adottare atti d'imposizione integrativi, originariamente introdotte dal legislatore delegato, la cui portata, tuttavia, in prosieguo di tempo, è stata ridimensionata per il tramite di successive novelle, consistevano nelle norme tuttora contenute nell'art. 43, comma 4⁴⁰, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per quanto attiene all'imposizione reddituale, e nell'art. 57, comma 4⁴¹, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con riferimento all'Iva, le quali sanciscono che, entro i termini di decadenza per l'esercizio del potere impositivo, l'accertamento possa essere integrato o modificato in aumento «in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi», «mediante la notificazione di nuovi avvisi», nella cui motivazione «devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali» l'Amministrazione ne è venuta a conoscenza⁴².

⁴⁰ Nella formulazione originaria la previsione era contenuta nel comma 3 dell'art. 43.

⁴¹ Nella formulazione originaria la previsione era contenuta nel comma 3 dell'art. 57.

⁴² Si confronti G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, cit., 863.

Pertanto, rivolgendo l'attenzione esclusivamente alle disposizioni richiamate, parrebbe di doversene evincere che al Fisco sia riconosciuto un potere di integrazione degli accertamenti contenuti nei provvedimenti d'imposizione previamente adottati, seppur illimitato per quanto attiene alle rettifiche in diminuzione⁴³, per converso assai ridotto in relazione alle rideterminazioni in aumento.

L'Amministrazione, infatti, può emanare provvedimenti impositivi integrativi, con esclusivo riferimento alle imposte sui redditi ed all'Iva⁴⁴, nelle sole ipotesi in cui le

⁴³ Si veda, sul punto, Cass. civ., sez. trib., 7 novembre 2005, n. 21567, ove si legge che «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [...] disciplina soltanto l'integrazione o la modificazione in aumento, rispetto all'accertamento originario, e non anche quelle in diminuzione, integrando soltanto le prime una pretesa tributaria "nuova" rispetto a quella originaria, mentre le seconde si risolvono in una mera riduzione della pretesa originaria e, quindi, in una revoca parziale del relativo (avviso di) accertamento. Pertanto, mentre l'integrazione o la modificazione in aumento dell'accertamento originario deve necessariamente formalizzarsi nell'adozione di un nuovo avviso di accertamento - specificamente motivato a garanzia del contribuente che ne è destinatario - il quale si aggiunge a, ovvero sostituisce, quello originario, l'integrazione o la modificazione in diminuzione, non integrando una "nuova" pretesa tributaria, ma soltanto una pretesa "minore", non necessita di una forma o di una motivazione particolari». Nello stesso senso, Cass. civ., sez. trib., 27 settembre 2000, n. 12814.

⁴⁴ Non essendo contemplato da altre leggi d'imposta, si deve ritenere che l'atto integrativo riferito a tributi diversi dalle imposte sui redditi e dall'Iva, sia illegittimo per violazione del principio di tipicità e nominatività degli atti amministrativi. Si guardino, in merito all'illegittimità del provvedimento di integrazione dell'accertamento dell'Ici, Comm. trib. reg. Umbria, sez. VI, 23 ottobre 2007, n. 72 e 73, in *dt.finanze.it*.

fonti informative poste a fondamento dell'atto successivo, da indicare a pena di nullità nella sua motivazione⁴⁵, siano sopravvenute all'adozione dell'atto integrato, dovendosi escludere che il Fisco possa compiere un nuovo o diverso apprezzamento del materiale probatorio di cui era già in possesso e che non aveva tenuto in debito conto⁴⁶.

⁴⁵ A tal riguardo, si legga Cass. civ., sez. trib., 21 novembre 2002, n. 16391, con la quale la Suprema Corte, con riferimento al provvedimento di integrazione dell'accertamento, ha sancito che, «proprio per la peculiarità della fattispecie, e del potere particolare riconosciuto all'Amministrazione, la norma prevede, a pena di nullità, che nel secondo avviso siano indicati non solo i nuovi elementi ma anche “gli atti” o i “fatti” attraverso i quali i nuovi elementi sono stati acquisiti a conoscenza. Questa previsione vuole consentire un controllo puntuale sulla attività dell'Amministrazione e vuole in effetti evitare che il precedente avviso possa essere integrato o modificato surrettiziamente ed ingiustificatamente, sulla base degli elementi già conosciuti al momento della sua emissione e magari non valutati compiutamente, e vuole quindi evitare che l'ufficio, per quegli stessi fatti, possa esprimere una valutazione “diversa” rispetto a quella posta a base della pretesa notificata al contribuente». La pronuncia è annotata da L. MARIOTTI, *Gli elementi da indicare nell'accertamento integrativo a tutela del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2003, 645 ss.

⁴⁶ Si vedano, in proposito, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 321; nonché A. MARCHESELLI, *La “sopravvenuta conoscenza” di nuovi elementi legittima l'accertamento integrativo*, nota a *Comm. trib. prov. Bologna*, sez. I, 17 novembre 2004, n. 112, in *Corr. Trib.*, 2005, 474 ss. Si confronti, in giurisprudenza, *Comm. trib. reg. Emilia Romagna*, sez. XVI, 19 marzo 2007, n. 11, in *dt.finanze.it*.

A tal riguardo, peraltro, tanto la dottrina⁴⁷, quanto la giurisprudenza⁴⁸, hanno avuto modo di chiarire che, ai fini dell'emanazione di un atto di integrazione dell'accertamento, appaia irrilevante che le informazioni sopravvenute non risultassero concretamente note al Fisco all'epoca dell'adozione del primo provvedimento, mostrandosi per contro necessario che tali elementi probatori non fossero neppure conoscibili da parte dell'Amministrazione finanziaria, nemmeno mediante il

⁴⁷ In tal senso, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 233, nt. 111; A. RENDA, *Accertamento integrativo e successione degli atti istruttori*, nota a Cass. civ., sez. trib., 17 marzo 2010, n. 6459, in *Rass. Trib.*, 2010, 1108 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 322; nonché M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 66.

⁴⁸ Tale assunto è stato sancito in giurisprudenza sin dalla pronuncia Cass. civ., sez. I, 23 gennaio 1985, n. 282. Si confrontino anche Comm. trib. reg. Toscana, sez. XXX, 25 maggio 2009, n. 51, in *dt.finanze.it.*; nonché Comm. trib. centr., sez. IV, 2 febbraio 2006, n. 574, in *dt.finanze.it.*

compimento di ulteriori attività istruttorie⁴⁹, in quanto estranei alla sua sfera di potenziale disponibilità⁵⁰.

⁴⁹ In questo senso, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 259, ove l'Autore pone in evidenza il fatto che il potere di integrazione dell'accertamento non possa assolvere ad una funzione correttiva o rettificativa del precedente avviso, dovendo assumere a presupposto una diversa situazione fattuale. Si confrontino Comm. trib. centr., sez. IV, 2 febbraio 2006, n. 574, in *dt.finanze.it*; nonché Comm. trib. reg. Emilia Romagna, sez. XVI, 19 marzo 2007, n. 11, in *dt.finanze.it*, ove si sottolinea che non debba essere concesso all'Amministrazione di tenere il contribuente in stato di minorata difesa, in relazione ad una possibile e prevista revisione della materia imponibile.

⁵⁰ Si veda, sul punto, Cass. civ., sez. trib., 17 marzo 2010, n. 6459, con nota di S. MULEO, *Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che legittimano l'accertamento integrativo*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1611 ss., ove si legge che, se il verbale della Guardia di Finanza perviene all'Amministrazione finanziaria prima che quest'ultima notifichi al contribuente l'atto di imposizione successivamente integrato, il provvedimento integrativo è illegittimo, poiché la funzione svolta dalla polizia tributaria per l'accertamento dei tributi è da ascrivere all'ente impositore, dovendosi negare ogni alterità tra i due soggetti. La pronuncia è stata annotata anche da F. PISTOLESI, *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificativi?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 387 ss., ove l'Autore sostiene, 390, che vada «negata la possibilità di integrare o modificare» l'«avviso in base a dati che, seppure conosciuti in epoca successiva, avrebbero potuto essere noti, poiché già immessi nella sfera di potenziale percezione da parte dell'amministrazione, all'epoca della [...] notifica». Si confrontino, nello stesso senso, Cass. civ., sez. trib., 18 giugno 2009, n. 14125; Cass. civ., sez. trib., 20 giugno 2007, n. 14377; nonché Cass. civ., sez. trib., 8 maggio 2006, n. 10526, con nota di E. ARTUSO, *Il requisito della "novità" degli elementi posti a base dell'accertamento integrativo a fronte di attività istruttoria svolta da organi diversi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, 670 ss. *Contra*, si guardi Cass. civ., sez. trib., 9

2.2 *La frammentazione dell'azione accertatrice.*

Se l'esame della disciplina del provvedimento di accertamento integrativo parrebbe confermare la piena attuazione nell'ordinamento tributario del principio di unicità e globalità dell'atto impositivo, nondimeno occorre prendere in considerazione i numerosi interventi di riforma che hanno viepiù introdotto previsioni derogatorie rispetto al precetto *de quo*⁵¹, dando origine ad un processo di progressiva frammentazione dell'azione accertatrice⁵², la quale, a tutt'oggi, si dipana lungo una serie di molteplici sequenze procedimentali autonome e distinte, quali il controllo automatico, il controllo formale, l'avviso di accertamento parziale e l'avviso di accertamento ordinario, che, a sua volta, può ancora essere integrato o modificato a seguito della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Invero, in considerazione del fatto che una rigida interpretazione del principio di unicità e globalità del

settembre 2005, n. 18014, ove la Corte ha ritenuto infondata l'impugnazione dell'atto integrativo, «derivando il carattere della novità degli elementi giustificativi dell'integrazione o modificazione della rettifica o dell'accertamento dalla sopravvenienza della loro conoscenza, indipendentemente dalla loro preesistenza presso lo stesso ufficio che ha proceduto al primo accertamento, ovvero presso uffici diversi dell'Amministrazione finanziaria».

⁵¹ Si veda, in questo senso, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 115 s., ove si legge che «la globalità è un valore che dal sistema non appare più particolarmente tutelato, e che non appare perseguito, come necessaria finalità, né dal singolo atto, né dall'attività nel suo complesso».

⁵² Si confronti M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 104.

provvedimento d'imposizione, precludendo all'Ufficio di tradurre in atti accertativi le acquisizioni parziali⁵³, sarebbe in grado di determinare un risultato in contrasto con l'interesse pubblico alla tempestiva percezione dei tributi, il legislatore ha provveduto ad approntare nuove tipologie di provvedimenti impositivi a contenuto limitato, caratterizzate, almeno in origine, dalla pressoché totale mancanza di ricerca attiva degli elementi da porre a fondamento della pretesa fiscale⁵⁴.

In tal modo, atteso che la necessità di determinazione unitaria del tributo non esclude la possibile concorrenza di più atti di accertamento tra loro autonomi, potendo la definizione complessiva dell'imponibile attuarsi per il tramite di provvedimenti complementari e suscettibili di consolidarsi in tempi diversi⁵⁵, si è dato corso ad uno scardinamento del precedente assetto normativo, nel quale l'atto di accertamento risultava latore della integrale pretesa avanzata dal Fisco in ordine al tributo dovuto per ciascun periodo d'imposta⁵⁶.

⁵³ Così, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 115.

⁵⁴ Si guardino, sul punto, G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, cit., 868; nonché M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 167 e 271.

⁵⁵ Si confronti, ancora, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 275.

⁵⁶ A tal riguardo, si veda M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 111 ss. ed, in particolare, 113, ove l'Autore guarda al principio di unicità dell'atto di imposizione come ad «un dogma [...] in via di

Occorre, quindi, passare in rassegna *funditus* le varie forme di atti impositivi a contenuto parziale, al fine di comprendere in quale misura possano dispiegare effetti preclusivi all'esercizio da parte del Fisco del potere di rimodulazione della pretesa tributaria e di trovare conferma della sussistenza di una vocazione ordinamentale alla graduale erosione delle limitazioni alla sua esperibilità.

In primo luogo, viene in rilievo la disciplina della liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione⁵⁷, la quale prevede, all'art. 36 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600⁵⁸, in materia di imposizione reddituale, nonché, all'art. 54 *bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633⁵⁹, con riferimento all'Iva, che l'Amministrazione finanziaria, avvalendosi di procedure automatizzate, provveda, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte dovute in base alle denunce fiscali presentate dai contribuenti o dai loro sostituti, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni trasmesse e da quelle in possesso dell'anagrafe tributaria, correggendo gli errori materiali e di calcolo che emergano *ictu oculi* dal contesto della denuncia, pur senza il compimento di alcuna

frantumazione, e che pertanto sembra non esprimere più quell'altro dogma, della globalità dell'accertamento, che, come tale, è già venuto meno».

⁵⁷ In proposito, si vedano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 180 ss.; nonché P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 300 ss.

⁵⁸ Introdotto dall'art. 2, comma 1, del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920.

⁵⁹ Introdotto dall'art. 14, comma 1, lettera *a*, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

indagine in ordine alla veridicità od esattezza dei dati in essa contenuti.

In seconda battuta, si deve guardare alla disciplina del controllo formale delle dichiarazioni⁶⁰, prevista all'interno dell'art. 36 *ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600⁶¹, il quale sancisce che il Fisco, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, «entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della presentazione», proceda, nel compimento di una verifica di tipo cartolare, al controllo formale delle dichiarazioni trasmesse dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, mediante il raffronto dei dati contenuti nelle dichiarazioni, nelle certificazioni e nei documenti presentati dal soggetto passivo con le informazioni desunte da altre prove documentali richieste allo stesso contribuente od al sostituto, ovvero contenute nelle dichiarazioni di soggetti terzi⁶².

Con riferimento ad entrambi i procedimenti di verifica delineati, sebbene l'atto con il quale l'Ufficio formalizza la pretesa tributaria, comunicando al contribuente i risultati delle operazioni di controllo, difetti di natura provvedimentale⁶³, nondimeno l'iscrizione a ruolo che ne

⁶⁰ Si confrontino F. TESAURO, *Istituzioni i diritto tributario. Parte generale*, cit., 182 ss.; nonché P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 300 ss.

⁶¹ Introdotto dall'art. 1, comma 1, del D.P.R. 14 aprile 1982, n. 309.

⁶² In proposito, si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 302 s., ove si legge che tale controllo non può estendersi al merito del contenuto della dichiarazione, poiché, qualora intenda contestare la sussistenza fattuale degli elementi ivi esposti, l'Amministrazione deve procedere alla notificazione di un avviso di accertamento ordinario.

⁶³ Con riferimento alla natura non provvedimentale di tali comunicazioni, si veda Cass. civ., sez. unite, 24 luglio 2007, n. 16293, ove la Corte ha sancito che «appare essenziale, perché si

discende assume rilevanza esterna, spiegando una funzione di carattere sostanzialmente accertativo.

Peraltro, anche in ragione della natura sommaria della cognizione che il Fisco assume in ordine agli elementi probatori valutati al fine del controllo automatico e del controllo formale, il compimento di tali attività procedurali non determina alcuna preclusione in relazione al successivo esercizio del potere di integrazione della pretesa fiscale, avuto riguardo al medesimo tributo nel medesimo periodo d'imposta.

Ne consegue che gli atti in cui culminano i procedimenti di controllo cartolare rappresentino delle forme *lato sensu* di provvedimenti di accertamento parziale⁶⁴, dal momento

possa parlare di avviso di accertamento o di liquidazione, che il testo manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori». Nondimeno, «queste comunicazioni costituiscono [...] anche un “invito” a fornire “eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi”. Quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l'intervento del giudice)». Quanto alle conseguenze che possano derivare in ordine alla legittimità dei successivi atti riscossivi dalla omissione della comunicazione, si veda Comm. trib. prov. Cosenza, sez. I, 1 luglio 2008, n. 306, in *Dejure*, ove si legge che «la comunicazione di cui agli artt. 36 *bis*, III comma, del D.P.R. 600/73 e 54 *bis* del D.P.R. 633/72 costituisce presupposto legittimante l'iscrizione a ruolo, la omissione della quale costituisce vizio non sanabile del provvedimento contenente la pretesa fiscale».

⁶⁴ In questo senso, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 237 ss. ed, in particolare, 240, ove si legge che i procedimenti di controllo cartolare delle dichiarazioni sono finalizzati ad acclarare particolari aspetti del presupposto

che appaiono in grado di condurre al consolidamento della pretesa fiscale laddove non tempestivamente impugnati, pur non pregiudicando l'ulteriore azione accertatrice.

In ultimo, si rende necessario venire a trattare della più significativa deroga al principio di unicità e globalità dell'atto impositivo, la quale è insita nella disciplina del provvedimento *expressis verbis* definito di accertamento parziale⁶⁵, il quale è regolato dall'art. 41 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600⁶⁶, con riferimento alle imposte sui redditi, e dall'art. 54, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633⁶⁷, in relazione all'Iva, i quali attribuiscono al Fisco la facoltà di adottare atti di accertamento a contenuto limitato, «senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice», nei termini decadenziali prescritti per l'esercizio del potere impositivo, qualora emergano «elementi che consentono di stabilire l'esistenza» di materiale imponibile non dichiarato.

In proposito, occorre porre in risalto il fatto che le disposizioni richiamate abbiano recentemente subito notevoli trasformazioni, in quanto, se in origine era consentito agli Uffici adottare provvedimenti parziali soltanto sulla base di informazioni frutto di riscontri automatizzati, in grado di evidenziare con elevato margine

d'imposta, per i quali «appare efficace coglierne contenuto e funzione utilizzando l'espressione "accertamento parziale"».

⁶⁵ In proposito, si leggano G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, cit., 861 ss.; L. MAGISTRO, *L'accertamento parziale*, in *Corr. Trib.*, 2001, 3483 ss.; nonché F. PISTOLESI, *Gli accertamenti parziali in materia di imposte dirette: prime considerazioni alla luce delle recenti riforme*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, 857 ss.

⁶⁶ Introdotto dall'art. 1 del D.P.R. 14 aprile 1982, n. 309.

⁶⁷ Introdotto dall'art. 3, comma 1, della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

di attendibilità l'esistenza di una divergenza tra il *quantum* dovuto e quello dichiarato, invece, dapprima mediante l'art. 1, comma 405, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, e successivamente con l'art 1, comma 17, della L. 13 dicembre 2010, n. 220, si è stabilito che a sostegno degli atti impositivi a contenuto limitato possano essere poste le risultanze derivanti da accessi, ispezioni e verifiche, nonché dagli inviti al contribuente a fornire dati e notizie, ovvero ad esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento⁶⁸, sicché, in definitiva, quasi ogni genere di attività istruttoria può costituire, a tutt'oggi, valido fondamento per l'adozione di siffatti provvedimenti⁶⁹.

Il *discrimen* tra l'atto ordinario e quello parziale, pertanto, non può essere individuato, né con riferimento ai presupposti legittimanti la sua adozione, né in relazione al suo contenuto, dovendosi per contro riconoscere che, a tal riguardo, sia rimessa all'Amministrazione finanziaria una scelta discrezionale⁷⁰, che secondo criteri prudenziali non

⁶⁸ Sul punto, si vedano D. DEOTTO, *Accertamento parziale quale regola ordinaria comprensiva anche del "sintetico"?*, in *Corr. Trib.*, 2011, 9 ss.; G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, cit., 872 ss.

⁶⁹ Si confronti F. NAPOLITANO, *Gli accertamenti parziali ovvero l'incertezza del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2007, 304 ss.

⁷⁰ In questo senso, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 325. Si confronti l'opinione che esprimeva già M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 253, ove si legge che «il parziale non è un "anticipo" di accertamento (significativamente, il legislatore non lo ha definito come "provvisorio"); non è neppure, sotto il profilo procedimentale, un accertamento con riserva di ampliamenti, tappa intermedia di un'attività continuata e progressiva, ma è solo uno

può che condurre, in ogni frangente in cui risultino ammessi, all'adozione di provvedimenti parziali, dal momento che, nell'ipotesi contraria, si avrebbe una forma di abdicazione del Fisco al potere di integrazione dell'accertamento.

In tal modo, si perviene alla conclusione che l'attività accertativa compiuta dagli Uffici non tenda alla determinazione dell'imposta dovuta in modo unitario e globale, bensì in maniera frammentaria e parziale, attraverso una pluralità di atti, tutti tendenzialmente limitati⁷¹, con conseguente diminuzione delle garanzie difensive del contribuente⁷².

Nondimeno, rendendo un'interpretazione restrittiva dei presupposti legittimanti l'emanazione dei provvedimenti a contenuto limitato, improntata al principio di effettività della tutela giurisdizionale, la dottrina ha rimarcato il fatto che il giudizio relativo alla validità dell'atto di accertamento parziale debba informarsi al criterio dell'immediata evidenza della violazione, la quale deve emergere da prove certe e dirette, essendo l'Amministrazione chiamata, all'opposto, ad emanare

dei modi in cui si esteriorizzano i risultati di controlli, che possono esaurire le attività, ovvero coesistere con ulteriori sviluppi»

⁷¹ Si veda, G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, cit., 877, ove si legge che «le continue modifiche introdotte in tema di accertamento parziale (si sono succedute dal 1982 al 2005 ben otto versioni dell'art. 41 *bis*, alle quali si devono aggiungere tutte le disposizioni speciali che consentono l'utilizzo dell'accertamento parziale) hanno reso l'eccezione (accertamento parziale) più comune della regola (accertamento ordinario)».

⁷² A tal riguardo, si legga L. SALVINI, *La legge di stabilità per il 2011. La lotta all'evasione fiscale*, in *Giorn. Dir. Amm.*, 2011, 383 ss.

provvedimenti accertativi ordinari in tutte le circostanze in cui ricorrano elementi probatori presuntivi ed indiretti⁷³.

Per converso, una rilevante deroga a tale assunto è costituita dal fatto che i provvedimenti di accertamento analitico induttivo, fondati sulle presunzioni contenute negli studi di settore, ai sensi dell'art. 70, comma 1, della L. 21 novembre 2000, n. 342, nell'attuale formulazione, «sono effettuati senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle medesime o alle altre categorie reddituali nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto», non dispiegando, in forza della novella introdotta con l'art. 1, comma 408, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, alcun effetto preclusivo neppure rispetto alla ripresa a tassazione dei proventi inerenti alla medesima categoria reddituale già fatta oggetto del previo accertamento presuntivo.

Tuttavia, nonostante l'ampliamento del novero delle circostanze che consentono l'adozione di avvisi di accertamento parziale, non appare comunque possibile che

⁷³ In questo senso, si vedano G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, cit., 875; M. BASILAVECCHIA, *Un avviso chiamato parziale*, nota a Comm. trib. reg. Veneto, sez. IV, 2 maggio 2006, n. 52, in *GT*, 2006, 795 s.; ID., *L'accertamento parziale non può essere fondato su elementi presuntivi*, nota a Comm. trib. prov. Salerno, sez. I, 24 gennaio 2000, n. 222, in *GT*, 2000, 931 ss.; C. CAFORIO, *Attività istruttoria tributaria e limiti dell'accertamento parziale*, nota a Comm. trib. prov. Brindisi, sez. IV, 6 marzo 2002, n. 114, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, 104 ss.; nonché G. CASSESE, *Condizioni di ammissibilità dell'accertamento parziale*, nota a Comm. trib. prov. Avellino, 20 settembre 2001, n. 26, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, 788 ss., ove si legge che è illegittimo l'avviso di accertamento parziale fondato su argomentazioni presuntive svolte dalla Polizia tributaria nel processo verbale di constatazione.

tali provvedimenti possano assumere la foggia dell'accertamento sintetico⁷⁴.

A questo proposito, la giurisprudenza ha avuto occasione di chiarire che tra le fonti di prova che possono essere poste a fondamento di un atto di accertamento parziale sono, senza dubbio, ricomprese le segnalazioni effettuate da parte della Guardia di finanza⁷⁵, nonché quelle rilasciate a quest'ultima dai terzi⁷⁶, essendo sufficiente che contengano elementi utili al fine di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato, non dovendo racchiudere in sé la prova certa dell'imponibile da recuperare⁷⁷, in quanto è affidato all'Ufficio il compito di vagliare le informazioni raccolte dalla Polizia tributaria, al

⁷⁴ In proposito, si vedano D. DEOTTO, *Accertamento parziale quale regola ordinaria comprensiva anche del "sintetico"?*, cit., 9 ss.; nonché R. LUPI - L. SORGATO, *Accertamento parziale e rettifiche "statistiche" secondo gli studi di settore: un difficile coordinamento*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, 331 ss.

⁷⁵ Si confronti Cass. civ., sez. trib., 12 maggio 2006, n. 11057, ove si legge che «l'utilizzo dell'accertamento parziale è [...] nella disponibilità degli uffici quando ad essi pervenga una segnalazione della Guardia di Finanza che fornisca elementi per ritenere la sussistenza di un reddito non dichiarato, senza che tale strumento debba (neppure prima delle modifiche apportate nel 2004) essere subordinato ad una particolare semplicità della segnalazione pervenuta».

⁷⁶ In tal senso, Cass. civ., sez. trib., 16 febbraio 2010, n. 3573.

⁷⁷ Così, Comm. trib. reg. Roma, sez. VI, 9 maggio 2006, n. 22, in *Dejure*, ove si legge che, ai sensi dell'art. 41 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è sufficiente che dalla segnalazione risultino elementi utili a stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, di talché non è necessario che essa contenga la prova certa dell'imponibile accertato, essendo sufficiente, per contro, che dalla stessa risultino elementi propedeutici a stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato.

fine di evincerne le risultanze utili all'esercizio del potere d'imposizione.

Quanto agli effetti preclusivi spiegati dal provvedimento parziale, si deve constatare che questo, nel far salva l'ulteriore azione accertatrice, lascia intatta la possibilità per il Fisco di adottare una pluralità di atti, non inibendo punto la reiterazione del potere impositivo⁷⁸, in quanto, a seguito della sua emanazione, l'ordinamento non richiede la ricorrenza di particolari presupposti ai fini della prosecuzione dell'attività accertativa⁷⁹.

⁷⁸ Si guardi Cass. civ., sez. trib., 21 dicembre 2005, n. 28320, ove si legge che «non contravviene al divieto di doppia imposizione l'accertamento tributario parziale, ai sensi dell'art. 41 *bis* D.P.R. 600/1973, dei redditi Irpef ed Ilor da fabbricati e l'accertamento induttivo sintetico, ai sensi del quarto comma dell'art. 38 D.P.R. 600/1973, relativi al medesimo periodo di imposta se, tra gli elementi - indice di capacità contributiva, sia stato considerato anche il possesso di uno tra i fabbricati, fonte del reddito parziale (fondiario) accertato». Si confronti anche Comm. trib. prov. Salerno, sez. VIII, 29 dicembre 2000, n. 234, con nota di A. STESURI, *Rettifica del reddito imponibile, accertamento induttivo e costi di gestione*, in *GT*, 2002, 85 ss., ove si legge che la rettifica del maggior imponibile effettuata ai sensi dell'art. 41 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non preclude agli Uffici fiscali un'ulteriore verifica di tipo induttivo in presenza di nuovi e rilevanti elementi, non risultando inibito il riesercizio del potere anche qualora si ponga a fondamento degli atti accertativi successivi il medesimo indicatore di capacità contributiva, già posto alla base dell'accertamento parziale. A tal riguardo, si vedano V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, Giuffrè, 1999, 176; nonché S. LA ROSA, *Gli accertamenti parziali tra la telenovela e la rivoluzione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 627 ss.

⁷⁹ Così, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 254.

Se ne evince che l'adozione di un atto parziale dia vita ad un accertamento che non garantisce alcuna certezza di stabilità della pretesa complessivamente dovuta in relazione al singolo periodo d'imposta, perlomeno sino al momento del definitivo spirare dei termini decadenziali prescritti per l'esercizio del potere accertativo⁸⁰.

Tuttavia, il nuovo esercizio della potestà d'imposizione può avere luogo esclusivamente nel rispetto dei termini di decadenza⁸¹, nonché del divieto di doppia imposizione, declinazione del principio di capacità contributiva, il quale impone che non vi sia coincidenza di oggetto tra gli atti successivi⁸², di talché i provvedimenti accertativi, ancorché a contenuto parziale, ove divenuti inoppugnabili, producono un effetto vincolante rispetto al riesercizio del potere con riferimento alla materia imponibile che ne costituisce l'oggetto⁸³.

Inoltre, nell'evenienza in cui l'atto di accertamento parziale non sia seguito da altro provvedimento *lato sensu*

⁸⁰A tal riguardo, si veda F. NAPOLITANO, *Gli accertamenti parziali ovvero l'incertezza del diritto*, cit., 304 ss.

⁸¹ Si veda M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 206 ss.

⁸² Si confronti, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 257.

⁸³ In tal senso, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 246 s., ove si analizza l'ipotesi in cui l'Ufficio, dapprima riduca l'entità di una perdita, o accerti il pareggio in relazione ad un determinato periodo d'imposta, mentre, nel prosieguo, provveda alla rettifica delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi, nei quali il riporto della perdita dell'anno precedente abbia abbattuto l'utile di competenza specifica.

integrativo, in quanto i controlli successivi alla sua adozione abbiano dato esito negativo, anch'esso è destinato a divenire definitivo e globale⁸⁴.

Venendo a concludere, sulla scorta della trattazione compiuta con riferimento alla disciplina del potere di integrazione dell'accertamento tributario, si deve affermare che, nell'attuale assetto raggiunto dalla normativa in esame, sebbene per l'adozione di atti integrativi degli accertamenti ordinari debba ricorrere la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, per contro nessuna preclusione può derivare in capo agli Uffici dal previo esercizio del potere impositivo, ove esercitato mediante controlli di carattere formale o per il tramite di provvedimenti di accertamento parziale, in tal modo emergendo dall'analisi del quadro normativo tracciato la netta prevalenza, nel giudizio di bilanciamento con il principio di stabilità dei rapporti giuridici, delle esigenze dell'equo riparto dei carichi fiscali.

⁸⁴ Si guardi M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 234, ove si legge che «l'inutile decorso del termine perentorio di sessanta giorni produrrà [...] il consolidarsi degli effetti prodotti dall'avviso "parziale", a prescindere dalla valutazione della stabilità di tali effetti in relazione alla possibile sopravvenienza dell'atto "globale". Suscettibile dunque di rendersi definitivo, nella accezione del termine presupposta dalla normazione sull'accertamento e sulla riscossione per la quale quell'attributo coincide in sostanza con inoppugnabile, l'avviso di accertamento parziale non tempestivamente opposto darà luogo ad iscrizione a ruolo». Ne consegue, 253, che, se il controllo successivo all'avviso di accertamento parziale dà esito negativo, non appare necessaria la notificazione di un atto apposito, di contenuto confermativo del precedente parziale, dal momento che quest'ultimo gode di autonomia e completezza.

Ne discende una decisa conferma della tendenza ordinamentale all'affievolimento delle preclusioni all'esercizio da parte del Fisco del potere di rimodulazione della pretesa tributaria, tanto da determinare una postergazione dell'insorgenza della definitività dell'accertamento tributario sino allo spirare dei termini di decadenza prescritti per il compimento dell'azione accertatrice, i quali, tuttavia, a loro volta, come si è avuto modo di constatare, godono di un'efficacia inibitoria contenuta, dal momento che anche gli atti d'accertamento tardivamente notificati, laddove non impugnati mediante ricorso giurisdizionale, sono in grado di consolidarsi e di spiegare effetti sostanziali.

3. Le preclusioni all'esercizio del potere di integrazione della pretesa fiscale derivanti dall'accertamento con adesione.

3.1 Il superamento della definitività originaria dell'atto di accertamento con adesione.

La riscontrata vocazione dell'ordinamento tributario alla graduale erosione delle preclusioni all'esercizio dei poteri dell'Amministrazione finanziaria di rideterminazione della pretesa, si manifesta altresì in relazione alla disciplina dell'accertamento con adesione del contribuente⁸⁵.

⁸⁵ Con riferimento all'istituto dell'accertamento con adesione, si vedano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 233 ss.; M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione, logica e responsabilità della scelta*, in *Giur. Trib.*, 2008, 446 ss.; ID., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2001, 49 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 331 ss.; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007, 156 ss.; E. MARELLO, voce *Concordato tributario*, in

Si rende, dunque, necessario verificare in quale misura il perfezionamento del concordato fiscale possa concorrere alla cristallizzazione dell'obbligazione tributaria, dispiegando effetti inibitori della potestà degli Uffici di rimodulare il prelievo.

Orbene, in primo luogo, si deve chiarire che, nell'assetto conferito all'istituto dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218⁸⁶, l'accertamento con adesione nasce sotto il segno della definitività⁸⁷, come risulta *expressis verbis* dalla previsione dell'art. 1 dello stesso decreto⁸⁸.

Diz. Dir. Pubbl., II, diretto da S. Cassese, Milano, Giuffrè, 2006, 1132 ss.; ID., *L'accertamento con adesione*, Torino, Giappichelli, 2000, 3 ss.; F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 425 ss.; nonché F. BATISTONI FERRARA, voce *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, Giuffrè, 1998, 22 ss.

⁸⁶ Dopo essere stato espunto dall'ordinamento, l'istituto del concordato fiscale è stato reintrodotta mediante il D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito in L. 30 novembre 1994, n. 656, successivamente confluito all'interno della disciplina contenuta nel D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

⁸⁷ A tal proposito, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 235, afferma che «l'accertamento con adesione è un accertamento che nasce definitivo; esso impegna il contribuente ed impegna anche l'ufficio: il contribuente non può proporre ricorso (avendo prestato adesione) e l'ufficio non può modificarlo».

⁸⁸ In proposito, si vedano N. PENNELLA, *L'adesione parziale e il mancato perfezionamento nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, Giuffrè, 2007, 235; nonché E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., 190 s., ove l'Autore rileva che «la *ratio* degli effetti in termini di definitività dell'accertamento con adesione deve [...] essere riportata alle soluzioni adottate più in generale per la categoria dell'accertamento. La definitività - nel temperamento di

Tale originaria intangibilità, d'altro canto, rappresenta un carattere consustanziale alla stessa funzione attribuita dal legislatore al concordato fiscale, in quanto solo escludendone ogni contestazione e modificazione, sin dal momento del perfezionamento, si rende possibile realizzare l'obiettivo della deflazione dell'ingente mole del contenzioso tributario, nonché della pronta e celere riscossione dei crediti erariali⁸⁹.

Pertanto, occorre preliminarmente identificare il momento perfezionativo dell'accertamento con adesione, atteso che solo da quell'istante si determina l'insorgenza della sua condizione di definitività⁹⁰.

In proposito, invero, dottrina e giurisprudenza hanno prospettato tesi contrastanti, informate alle divergenti ricostruzioni proposte in ordine alla natura giuridica dell'istituto⁹¹.

certezza e giustizia - è strettamente correlata agli eventi preclusivi e alle deroghe di questi ultimi».

⁸⁹ Sul punto, si confronti M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 99.

⁹⁰ In merito, si legga E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., 197, ove l'Autore afferma che «gli effetti dell'accertamento con adesione conseguono al perfezionamento, che si considera avvenuto con il versamento delle somme dovute o della prima rata in caso di pagamento rateale (art. 9)», dal momento che, 198, «il perfezionamento è la condizione senza la quale il concordato non produce effetti, tanto sul piano dell'abbuono sanzionatorio, quanto sul piano della stabilizzazione della pretesa tributaria».

⁹¹ Si leggano, in merito, E. MARELLO, *Il "perfezionamento" dell'accertamento con adesione e le conseguenze del mancato versamento*, nota a Cass. civ., sez. trib., 30 aprile 2009, n. 10086, in *Giur. It.*, 2010, 1214 ss.; G. D'ANGELO, *Il perfezionamento dell'accertamento con adesione al vaglio della giurisprudenza*, nota a Cass. civ., sez. trib., 30 aprile 2009, n. 10086, e Cass. civ., sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26681, in *Rass. Trib.*, 2010, 215 ss.;

La *querelle* ha tratto origine dalla controversa interpretazione dell'art. 9 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, il quale sancisce che «la definizione» del concordato «si perfeziona con il versamento di cui all'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, prevista dall'articolo 8, comma 2»⁹².

A tal riguardo, da un lato, i sostenitori del carattere negoziale-transattivo dell'accertamento con adesione⁹³, rendendo un'*interprætatio abrogans* della disposizione citata, hanno ritenuto sufficiente il raggiungimento dell'accordo tra contribuente e Fisco, manifestato con la sottoscrizione del concordato, dall'altro, i fautori della sua

D. STEVANATO, *Mancato perfezionamento della procedura di adesione e impugnabilità dell'originario avviso di accertamento*, nota a Cass. civ., sez. trib., 30 aprile 2009, n. 10086, in *GT*, 2009, 886 ss.; nonché M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 194, la quale ritiene che «la previsione di successivi ed ulteriori adempimenti, richiesti al contribuente ai fini del perfezionamento della fattispecie complessa in questione, va ascritta, seguendo l'impostazione pubblicistica, alle ipotesi in cui l'amministrazione subordina l'efficacia dell'atto alla realizzazione di un determinato comportamento del privato interessato, ai fini della miglior cura dell'interesse pubblico, ferma restando tuttavia la validità dell'atto consensuale già concluso».

⁹² L'obbligo di prestazione di idonea garanzia, nelle ipotesi di dilazione del pagamento, è stato definitivamente eliminato ad opera dell'art. 23, commi 17 e 18, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito in L. 15 luglio 2011, n. 111.

⁹³ In questo senso, si vedano P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. Trib.*, 2008, 595 ss.; ID., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 334 s.; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2001, 478 ss.; nonché F. BATISTONI FERRARA, voce *Accertamento con adesione*, cit., 27 ss.

natura pubblicistica⁹⁴ hanno reputato necessario anche l'ulteriore adempimento consistente nel versamento entro venti giorni.

La giurisprudenza della Suprema Corte, a sua volta, mostra alcune incertezze sul punto, talvolta ritenendo comunque perfezionato il concordato mediante la sola sottoscrizione dell'accordo⁹⁵, talaltra reputando necessario il tempestivo pagamento⁹⁶, altre volte ancora sostenendo che l'effetto del versamento non venga meno ove effettuato con ritardo lieve⁹⁷.

Ad ogni buon conto, qualunque sia il momento perfezionativo dell'accertamento con adesione, esso concorre a determinare l'insorgenza della definitività, secondo il disposto sancito, con identica formulazione,

⁹⁴ Propendono per l'inquadramento pubblicistico dei moduli consensuali M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 88 s.; F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, cit., 425 ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., 141 ss.; M. STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico*, in *Rass. Trib.*, 2000, 1740 ss.; ID., *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rass. Trib.*, 1998, 1231 ss.; nonché F. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, Cedam, 1999, 1 ss.

⁹⁵ In questo senso, si legga Cass. civ., sez. trib., 30 aprile 2009, n. 10086.

⁹⁶ In proposito, si veda Cass. civ., sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26681.

⁹⁷ Così, Cass. civ., sez. trib., 25 marzo 2011, n. 6905.

dall'art. 2, comma 3, e dall'art. 3, comma 4, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218. Tali previsioni, infatti, ricollegano al concordato effetti inibitori, tanto dei poteri dell'Amministrazione finanziaria di rimodulazione dell'obbligazione tributaria, sancendo che l'accertamento con adesione «non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio», quanto dei diritti del contribuente di contestazione della pretesa fiscale in sede giurisdizionale, stabilendo che l'atto di accertamento con adesione «non è soggetto ad impugnazione»⁹⁸. Allo stesso modo, a seguito del perfezionamento del concordato, non risulta neppure ammissibile la presentazione di un'istanza di rimborso delle somme versate, se non laddove il contribuente abbia indebitamente pagato un ammontare eccedente rispetto a quello concordato⁹⁹.

⁹⁸ Si confrontino F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 235; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 369; nonché N. PENNELLA, *L'adesione parziale e il mancato perfezionamento nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale*, cit., 237. Si legga, sul punto, anche la Circ. 8 agosto 1997, n. 235, del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle entrate, Direzione centrale Accertamento e Programmazione, la quale, al Cap. II, § 3, chiarisce che «la definitività dell'accertamento non preclude all'Ufficio la possibilità di modificare un'eventuale erronea liquidazione dell'imposta».

⁹⁹ A tal riguardo, Cass. civ., sez. trib., 6 ottobre 2010, n. 20732, ha sancito che «il fatto che avverso l'accertamento definito con adesione sia preclusa l'impugnazione (ovviamente - s'intende - per qualsiasi causa) non può che comportare la ovvia conseguenza della improponibilità di istanze di rimborso di quanto versato a perfezionamento dell'accordo, le quali non costituirebbero altro che una surrettizia forma di impugnazione di quest'ultimo, che deve ritenersi intangibile, in conformità alla *ratio* dell'istituto, connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente,

La descritta incontestabilità, invero, costituisce una diretta conseguenza della coincidenza delle dichiarazioni dell'Amministrazione e del contribuente¹⁰⁰, la quale postula una necessaria manifestazione di consenso da parte del soggetto passivo nei confronti dell'imposizione¹⁰¹, circostanza che costituisce, insieme all'effetto premiale dell'abbattimento del carico sanzionatorio¹⁰², un fattore di

dall'interesse pubblico alla immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo, le quali, una volta versate, non possono più essere messe in discussione attraverso richieste di rimborso».

¹⁰⁰ Sul punto, si confrontino M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 95; nonché F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, cit., 425, ove l'Autore definisce i moduli consensuali come strumenti che consentono di «individuare consensualmente, e con adeguata motivazione, una soluzione del contrasto interpretativo che sia la più conforme alle disposizioni di legge applicabili nella specie».

¹⁰¹ In proposito, M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 89, afferma che la volontà del contribuente rappresenta un elemento costitutivo della fattispecie, «avente uguale ruolo causale rispetto alla volontà dell'amministrazione in ordine alla realizzazione dell'effetto giuridico concreto».

¹⁰² Se la formulazione originaria dell'art. 2, comma 5, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, disponeva la riduzione della sanzioni ad un quarto del minimo previsto per legge, con l'art. 1, comma 18, della L. 13 dicembre 2010, n. 220, le sanzioni sono state inasprite ed elevate alla misura di un terzo del minimo edittale. A tal riguardo, R. CORDEIRO GUERRA, *La riduzione degli sconti premiali sulle sanzioni tra ragioni di cassa e aspirazioni di riforma*, in *Corr. Trib.*, 2011, 31 ss., rileva come tale aumento, trascurando ogni esigenza sistematica, sia ispirato esclusivamente da finalità di percezione di un maggior gettito. Si vedano, ancora, M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*,

forte incentivo per il contribuente ad aderire al concordato, in quanto gli consente una forma di partecipazione collaborativa e defensionale al processo di determinazione dell'imponibile¹⁰³.

Occorre, quindi, venire ad analizzare entro quali limiti sia concesso all'Amministrazione finanziaria di rimodulare il tributo definito mediante accertamento con adesione, valutando la concreta efficacia inibitoria spiegata dal perfezionamento del concordato e verificando se anche tale preclusione sia andata incontro ad un processo di graduale assottigliamento.

A tal proposito, per un verso, dottrina e giurisprudenza sono unanimi nel riconoscere al Fisco, in forza di esigenze giustiziali e di coerenza sistematica, la facoltà di annullare in via di autotutela l'atto di accertamento con adesione che risulti inficiato da vizi sostanziali, per converso ritenendo quelli formali sanati dal momento del perfezionamento¹⁰⁴.

2010, II, 679 ss.; nonché M. GREGGI, *Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario dall'adesione al processo verbale alla conciliazione giudiziale*, in *Studium iuris*, 2009, 1060 ss. In tema di sanzioni, occorre rammentare che, se in origine il concordato comportava l'immunità penale per i delitti in materia di imposte sui redditi e Iva, per contro, a tutt'oggi, rappresenta una mera circostanza attenuante che riduce la pena sino alla metà, oltre a rendere inapplicabili le pene accessorie, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Si confronti A. MARCHESELLI, *Adesione ai verbali, rischi e vantaggi penali per il contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2008, 3520 ss.

¹⁰³ Sul punto, si leggano E. DE MITA, *Profili storici e costituzionali del concordato tributario*, nota a Cass. civ., sez. trib., 6 ottobre 2010, n. 20732, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, 63 ss.; nonché M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 96 ss.

¹⁰⁴ Si vedano, in proposito, E. MARELLO, *L'invalidità dell'accertamento con adesione*, in *Giur. Trib.*, 2008, 438 ss.;

Diversamente opinando, infatti, si produrrebbe un'irragionevole disparità di trattamento tra i contribuenti destinatari di avvisi di accertamento unilaterali e contribuenti che abbiano definito l'accertamento con adesione, qualora si consentisse al Fisco solo nel primo caso la facoltà di adottare provvedimenti di riesame¹⁰⁵.

Sull'opposto versante, con riferimento alle variazioni in aumento del *quantum debeatur*, il legislatore ha inteso bilanciare la definitività del concordato con le esigenze della corretta determinazione dell'imposta dovuta¹⁰⁶, prevedendo alcune ipotesi, in origine marginali, nelle quali è ammesso l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice anche a seguito della definizione concordata della pretesa,

nonché ID., *L'accertamento con adesione*, cit., 229 s., il quale sottolinea che «l'annullamento d'ufficio del concordato è esercizio di un potere discrezionale, poiché tale giustificazione è quella che ci appare preferibile in generale. Avverrà dunque un contemperamento tra l'interesse alla certezza dei rapporti giuridici e i principi di giustizia nell'imposizione, allo stesso modo di ciò che avviene nel caso di annullamento di atti divenuti definitivi per decorrenza del termine di impugnazione». Nello stesso senso, M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 203; F. ARDITO, *La revocabilità dell'accertamento con adesione del contribuente*, nota a Cass. civ., sez. unite, 13 luglio 2005, n. 14697, in *Boll. Trib.*, 2005, 1839 ss.; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 403; nonché D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, Cedam, 1996, 212.

¹⁰⁵ Così, D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, cit., 213.

¹⁰⁶ Si confronti M.T. MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, Giuffrè, 2007, 345.

seppur entro i termini decadenziali prescritti per l'adozione dei provvedimenti d'imposizione¹⁰⁷.

Innanzitutto, l'art. 2, comma 4, lett. *a*, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, specificando la regola contenuta nell'art. 43, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con riferimento all'imposizione reddituale, e nell'art. 54, comma 5, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di Iva, ha previsto che l'accertamento con adesione sia integrabile, ove ricorra la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, unitamente alla circostanza che alla luce di tali elementi emerga un imponibile superiore al cinquanta per cento di quello definito e comunque non inferiore a cinquantamilioni di Lire¹⁰⁸.

In secondo luogo, l'art. 2, comma 4, lett. *b*, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, consente l'integrazione dell'accertamento con adesione che abbia avuto ad oggetto un accertamento parziale¹⁰⁹.

In terza battuta, l'art. 2, comma 4, lett. *c*, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, permette l'integrazione del concordato che abbia riguardato redditi derivanti da

¹⁰⁷ Si leggano, sul punto, G. GAMBONI - A. SARTI, *La conciliazione giudiziale. Il concordato ed altri istituti di definizione delle controversie fiscali*, Milano, Giuffrè, 2003, 39 ss.; nonché E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., 194.

¹⁰⁸ Si veda, in proposito, E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., 192.

¹⁰⁹ A tal riguardo, E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., 194 s., rileva che «in questa ipotesi vi è [...] parallelismo tra il potere di integrazione che spetta all'Amministrazione nel caso di un "concordato parziale" e l'analogo potere nel caso di accertamento parziale. La contiguità dei trattamenti normativi è dovuta all'identità di *ratio*: in entrambi i casi la rappresentazione del presupposto è sostanzialmente imperfetta nell'apparato informativo, e si ritiene conforme a logica (e a giustizia) concedere all'Amministrazione la possibilità di effettuare ulteriori riprese».

partecipazioni in società di persone e associazioni professionali, indicate nell'art. 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, o in aziende coniugali non gestite in forma associata.

In ultimo, l'art. 2, comma 4, lett. *d*, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, ammette l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice nei confronti delle società, delle associazioni o dell'azienda coniugale, di cui alla lettera precedente, alle quali partecipa il contribuente in relazione al quale è intervenuta la definizione con adesione¹¹⁰.

Come si evince agevolmente tramite la rapida scorsa compiuta in relazione alle ipotesi di integrazione del concordato, la previsione contemplata nell'art. 2, comma 4, lett. *b*, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, in ragione della recente elisione pressoché totale delle limitazioni al ricorso ad atti impositivi a contenuto parziale, fa sì che l'integrabilità del concordato, pur presentandosi quale eccezione, si trasformi nella regola.

L'importanza di tale deroga al divieto del riesercizio della potestà impositiva si mostra ancor più significativa, ove si consideri che, ai sensi dell'art. 70 della L. 21 novembre 2000, n. 342, tutti i provvedimenti di accertamento fondati sugli studi di settore godono *ipso iure* di carattere parziale.

In conclusione, sulla scorta della disamina compiuta, appare evidente che, sebbene in linea di principio l'accertamento con adesione costituisca un atto originariamente definitivo, per contro, a tutt'oggi, a

¹¹⁰ Si vedano, in proposito, E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., 196; nonché F. RANDAZZO, *L'accertamento con adesione dei redditi prodotti in forma associata*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, 1161 ss. Si confronti anche il Cap. I, § 2.8, della Circ. 8 agosto 1997, n. 235, del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle entrate, Direzione centrale Accertamento e Programmazione.

cagione dell'intervenuta frantumazione dell'azione accertatrice, cui consegue la facoltà quasi illimitata degli Uffici di emanare provvedimenti di accertamento parziale, abbia perso la sua efficacia preclusiva del potere del Fisco di rideterminazione del prelievo, in tal modo rafforzando la tensione dell'ordinamento tributario verso l'erosione delle preclusioni sul versante dell'Amministrazione finanziaria, con l'ulteriore effetto di ritardare l'insorgenza della definitività sino allo spirare del termine decadenziale per l'esercizio del potere impositivo.

3.2 La natura necessariamente parziale dell'adesione ai processi verbali di constatazione.

Le conclusioni raggiunte in ordine al superamento delle preclusioni all'integrabilità dell'atto di accertamento con adesione risultano ancor più confermate dall'analisi delle recenti riforme che hanno investito il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, prevedendo due nuove forme di adesione anticipata.

Occorre, a tal proposito, venire ad esaminare, da un lato, l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione¹¹¹, introdotto per il tramite dell'art. 83,

¹¹¹ In relazione all'adesione ai processi verbali di constatazione, si leggano F. CERIONI, *Definizione dei processi verbali e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Boll. Trib.*, 2009, 98 ss.; M.C. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. Trib.*, 2009, 965 ss.; R. RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitorio di cui all'art. 5-bis del d.lgs. n. 218/1997*, in *Rass. Trib.*, 2009, 620 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, in *Corr. Trib.*, 2008, 2891 ss.; nonché D. DEOTTO, *La nuova adesione ai verbali di constatazione*, in *Corr. Trib.*, 2008, 2240 ss. Si confronti anche la Circ. 17 settembre 2008,

comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni in L. 6 agosto 2008, n. 133, che ha innestato nel tessuto del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, un nuovo art. 5 *bis*, dall'altro, quello dell'adesione all'invito al contraddittorio¹¹², approntato mediante l'art. 27, comma 1, lett. *b*, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, nella L. 28 gennaio 2009, n. 2, il quale ha inserito all'interno dell'art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, i commi da 1 *bis* a 1 *quinquies*.

Il legislatore ha inteso incentivare particolarmente il ricorso ad entrambi gli istituti, ricollegando al loro perfezionamento un consistente abbattimento del carico sanzionatorio, raddoppiato rispetto a quanto stabilito con riferimento all'ordinario accertamento con adesione¹¹³.

La *ratio* sottesa ai nuovi istituti deflattivi, invero, va identificata nell'assunto secondo il quale, quanto prima si

n. 55, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Accertamento, la quale ha chiarito che l'ambito applicativo della disciplina in tema di adesione ai processi verbali di constatazione si estende, oltre alle imposte dirette ed all'Iva, anche all'Irap, alle addizionali ed ai contributi previdenziali.

¹¹² Con riferimento all'adesione agli inviti al contraddittorio, si vedano D. DEOTTO, *La nuova definizione degli inviti al contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2009, 109 ss.; nonché M.C. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione verbale e adesione all'invito)*, cit., 965 ss.

¹¹³ In questo senso, il § 2.12 della Circ. 21 giugno 2011, n. 28, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Normativa. Si confrontino R. CORDEIRO GUERRA, *La riduzione degli sconti premiali sulle sanzioni tra ragioni di cassa e aspirazioni di riforma*, cit., 31 ss.; A. GIOVANARDI, *L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di eguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, in *Rass. Trib.*, 2010, 342 ss.; nonché M. DAMIANI, *Valutazioni di convenienza sull'adesione ai verbali*, in *Corr. Trib.*, 2008, 3301 ss.

procede alla regolarizzazione della violazione tributaria commessa, tanto minore sarà il carico delle sanzioni¹¹⁴.

Nondimeno, come si è posto in luce in dottrina, gli effetti premiali prodotti dalle forme di adesione anticipata sono tanto significativi da indurre a dubitare della concreta funzione deterrente di cui possa godere, a tutt'oggi, il complessivo sistema delle sanzioni amministrative tributarie¹¹⁵, anche in considerazione del principio di proporzionalità elaborato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea¹¹⁶.

Venendo ad analizzare nel dettaglio gli istituti in discorso, per un verso, si deve riscontrare che, in relazione all'adesione all'invito al contraddittorio, sia le modalità del perfezionamento, sia i poteri concessi al Fisco di rimodulazione della pretesa, sono del tutto equiparabili a quanto previsto con riferimento all'accertamento con adesione *tout court*, con la sola differenza che, in tale frangente, l'effettuazione del versamento e l'invio della comunicazione al competente Ufficio, unitamente alla quietanza di pagamento, devono essere effettuati entro il quindicesimo giorno antecedente alla data fissata per la comparizione.

All'opposto, particolare interesse ai fini della presente trattazione riveste la fattispecie dell'adesione al processo verbale di constatazione, in quanto si discosta dalle previsioni in materia di accertamento con adesione ordinario, da una parte, per quanto attiene

¹¹⁴ Si veda, sul punto, A.T. CORDA - A. MONTINARI, *Istituti deflativi del contenzioso più convenienti anche per gli effetti sull'accertamento esecutivo*, in *Corr. Trib.*, 2011, 894 ss.

¹¹⁵ Si confronti, M. BASILAVECCHIA, *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, 655 ss.

¹¹⁶ In tal senso, A. TOMASSINI, *Meno "appeal" per gli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *Corr. Trib.*, 2011, 682 ss.

all'identificazione del momento perfezionativo, dall'altra, poiché determina un ulteriore affievolimento delle preclusioni, sul lato dell'Amministrazione finanziaria, all'esercizio dei poteri di rimodulazione dell'obbligazione tributaria.

Quanto al primo aspetto, l'istituto in parola prevede che, a seguito della consegna del verbale di constatazione, il contribuente trasmetta, entro trenta giorni, una comunicazione irrevocabile¹¹⁷, contenente l'adesione a tutti i rilievi compiuti dall'organo verbalizzante, indirizzata al competente Ufficio, nonché all'organo che ha redatto l'atto, ove differente¹¹⁸.

Il perfezionamento della fattispecie, tuttavia, interviene solo successivamente, mediante la notificazione ad opera dell'Amministrazione finanziaria, nei successivi sessanta giorni, dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, a seguito del compimento della valutazione della sussistenza delle condizioni di validità dell'adesione¹¹⁹,

¹¹⁷ Così, M.C. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione verbale e adesione all'invito)*, cit., 988 ss.

¹¹⁸ Nell'ipotesi in cui il processo verbale di constatazione sia stato redatto dalla Guardia di Finanza, si deve rilevare come tale organo di polizia tributaria venga ad assumere un ruolo centrale nell'attuazione della disciplina d'imposta, compiendo, non solo un'attività istruttoria, ma anche la complessiva quantificazione della pretesa, pur difettando del potere impositivo.

¹¹⁹ In questo senso, M.C. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione verbale e adesione all'invito)*, cit., 967; nonché la Circ. 17 settembre 2008, n. 55, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Accertamento. *Contra*, M. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, cit., 2895, il quale ritiene applicabili in via analogica, anche all'adesione ai processi verbali di constatazione, le modalità di perfezionamento dell'accertamento con adesione ordinario.

non assumendo però alcun rilievo a tal fine l'ulteriore adempimento consistente nel versamento delle somme concordate da parte del contribuente.

Ciò nondimeno, l'aspetto di maggiore interesse con riferimento all'istituto in analisi è rappresentato dalla sua connaturata integrabilità ad opera del Fisco.

Invero, il perfezionamento dell'adesione ai processi verbali di constatazione non preclude il successivo esercizio del potere impositivo con riferimento al medesimo tributo ed al medesimo periodo d'imposta, dal momento che per espressa disposizione dell'art. 5 *bis*, comma 1, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, tale adesione può avere ad oggetto esclusivamente processi verbali «che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41 *bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»¹²⁰, i quali, per loro natura, possono essere integrati senza limiti di sorta¹²¹.

Ciò nonostante, sul versante del contribuente, l'adesione ai processi verbali di constatazione determina la totale rinuncia al contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria, al fine della corretta determinazione del prelievo¹²², oltre alla privazione del diritto alla proposizione del ricorso giurisdizionale, in quanto anche

¹²⁰ Il riferimento normativo va correttamente inteso all'art. 54, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, essendo peraltro il comma 4 abrogato.

¹²¹ Si confronti M.C. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione verbale e adesione all'invito)*, cit., 965 ss.

¹²² In proposito, si legga M. GABELLI, *Evoluzione degli istituti adesivi e valorizzazione del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2469 ss.

tale atto di adesione non è impugnabile, non rientrando nell'enumerazione contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché in forza dell'art. 2 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218¹²³.

Ne consegue che tale forma di adesione produca una intensa condizione di minorazione defensionale del contribuente, in quanto, benché non circoscriva i poteri dell'Amministrazione finanziaria di rideterminazione del tributo, nondimeno inibisce il diritto d'azione del contribuente e lo priva della facoltà di partecipare al contraddittorio con il Fisco, limitando così i suoi effetti premiali al solo, pur imponente, abbattimento del carico sanzionatorio.

Si comprende, quindi, come l'assetto normativo delineato abbia indotto la dottrina a domandarsi, con riferimento ad entrambe le nuove forme di adesione, se queste costituiscano reali strumenti di accertamento, ovvero non rappresentino meramente forme stabili di condono¹²⁴.

Venendo a concludere, alla luce della disamina compiuta, si deve confermare che la vocazione ordinamentale all'affievolimento delle preclusioni, sul versante del Fisco, all'esercizio dei poteri di rideterminazione della pretesa erariale, posticipando l'insorgenza della definitività dell'accertamento sino allo spirare del termine decadenziale per l'adozione dei

¹²³ Si legga, in proposito, C. SCALINCI, *Primi contrasti sulla possibilità di impugnare l'atto di definizione del processo verbale di constatazione*, nota a Comm. trib. prov. Torino, sez. XX, 4 novembre 2009, n. 86, e Comm. trib. prov. Torino, sez. I, 26 marzo 2010, n. 57, in *Giur. Merito*, 2010, 1727 ss.

¹²⁴ In questo senso, M.T. MOSCATELLI, *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. Trib.*, 2010, 159 ss.

provvedimenti d'imposizione, trova piena conferma anche con riferimento alla disciplina dell'accertamento con adesione, in particolar modo a fronte del permanere dell'esclusione del diritto del contribuente di impugnare il concordato dinanzi al Giudice tributario, che lungi dall'apparire quale concretizzazione del principio di stabilità dei rapporti giuridici, si presenta esclusivamente come una forma di minorazione defensionale.

4. Le preclusioni all'esercizio del potere di autotutela positiva.

4.1 Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria.

Delineati i contorni delle preclusioni alla reiterazione del potere accertativo derivanti dalla previa adozione di atti d'imposizione, nonché dal perfezionamento dell'accertamento con adesione, occorre integrare la presente disamina mediante l'analisi dell'estensione della potestà concessa al Fisco di riesaminare i provvedimenti notificati al contribuente, con specifico riferimento alle fattispecie che ne inibiscono l'esercizio, al fine di valutarne le ricadute in ordine al consolidamento del rapporto tributario¹²⁵.

¹²⁵ Con riferimento all'autotutela dell'Amministrazione finanziaria si vedano P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2008, 390; ID., *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 473 ss.; F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giur. Trib.*, 2008, 17 ss.; S. MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 71 ss.; F. D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle "procedure" di*

In particolare, al fine di ravvisarvi una conferma della tendenza ordinamentale all'erosione delle preclusioni ai poteri attribuiti agli Uffici di rideterminazione del prelievo, si rende necessario esaminare entro quali limiti l'Amministrazione finanziaria possa incidere sulla posizione debitoria del contribuente mediante l'esercizio del *ius poenitendi*, rinnovando pretese avanzate per il tramite di atti affetti da vizi invalidanti.

Invero, se tempo addietro erano stati sollevati alcuni dubbi in merito alla sussistenza in capo al Fisco del potere di autotutela, assumendo che l'annullamento dei provvedimenti impositivi si concretizzi in una forma di rinuncia al credito erariale in contrasto con il principio di indisponibilità della pretesa¹²⁶, per contro, in prosieguo di tempo, sulla scorta dei principi elaborati *in subiecta materia* dalla giurisprudenza amministrativa, si è giunti ad ammettere la facoltà degli Uffici di caducare *ex officio* gli atti d'imposizione illegittimi¹²⁷.

autotutela tributaria, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 145 ss.; V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, 1715 ss.; ID., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, cit., 367; D. STEVANATO, voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Agg. III, Milano, Giuffrè, 1999, 295 ss.; nonché ID., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, cit., 324.

¹²⁶ Si confronti, a tal riguardo, S. LA ROSA, voce *Accertamento tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, I, Torino, Utet, 1987, 15.

¹²⁷ Già in passato autorevole dottrina aveva espresso opinioni favorevoli al riconoscimento in capo al Fisco della facoltà di riesaminare il proprio operato. In questo senso, si vedano G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 433, nt. 208; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 17, nt.

Peraltro, il potere di riesame è stato *apertis verbis* riconosciuto all'Amministrazione finanziaria per il tramite dell'art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287¹²⁸, successivamente integrato dal disposto dell'art. 2 *quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni in L. 30 novembre 1994, n. 656¹²⁹, entrambi attuati, a livello regolamentare, dalle disposizioni contenute nel D.M. 11 febbraio 1997, n. 37¹³⁰, il quale, all'art. 2, comma 1, ha sancito che «l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte,

16; nonché M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, Padova, Cedam, 1937, 217, nt. 1.

¹²⁸ In forza dell'art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, «salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto». Tale disposizione è stata abrogata ad opera dell'art. 23, comma 1, lett. *mm*, n. 7, del D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107, senza alcuna conseguenza in ordine all'operatività dell'autotutela in materia fiscale.

¹²⁹ Ai sensi dell'art. 2 *quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, «con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione».

¹³⁰ Con riferimento alla disciplina regolamentare dell'autotutela, si vedano V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, cit., 305 ss.; nonché ID., *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. Trib.*, 1997, 344 ss.

anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione».

D'altro canto, l'attribuzione al Fisco del *ius poenitendi* costituisce propriamente una declinazione del principio di capacità contributiva, previsto all'art. 53 Cost., nonché del principio di imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione pubblica, consacrato all'art. 97 Cost., dal momento che il riesame dei provvedimenti impositivi, permettendo di caducare d'ufficio gli atti illegittimi, garantisce una più efficace realizzazione della perequazione tributaria e consente al Fisco di non coltivare attività amministrative produttive di inutili aggravii economici per l'Erario, in quanto destinate ad un probabile annullamento in sede giurisdizionale.

A siffatta ricostruzione del fondamento normativo del potere di autotutela consegue che l'attività di riesame, nonostante il ricorso al verbo potestativo contenuto nel citato art. 2 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, si configuri come doverosa, non essendo consentito al Fisco astenersi dal suo esercizio ove ne ricorrano i presupposti legittimanti¹³¹. A tale conclusione si deve giungere, inoltre,

¹³¹ A tal riguardo, si confronti la Circ. 26 maggio 2011, n. 22, dell'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale Affari legali e Contenzioso, ove si legge che «il miglioramento degli esiti delle controversie, quale premessa logica per la riduzione dei relativi volumi, rappresenta l'obiettivo fondamentale dell'attività contenziosa. Ciò comporta, fra l'altro, che: va esercitata l'autotutela tutte le volte che ne ricorrano i presupposti, escludendo di resistere indebitamente in giudizio; va tentata la conciliazione giudiziale tutte le volte in cui appaia possibile e probabile. Prima della predisposizione delle controdeduzioni in primo grado, va pertanto valutato, previo esame dei motivi del ricorso, il grado o *rating* di sostenibilità della controversia, al fine di verificare

in considerazione del disposto dell'art. 2, comma 1, della L. 7 agosto 1990, n. 241, applicabile anche con riferimento al procedimento tributario¹³², il quale grava espressamente l'Amministrazione di un obbligo a provvedere a seguito della presentazione di apposita istanza da parte del contribuente, pur non spiegando effetti vincolanti in ordine al contenuto dispositivo del provvedimento da adottare, con la conseguenza che, qualora il Fisco non dia riscontro ad una richiesta di annullamento officioso entro trenta giorni dalla sua presentazione¹³³, si viene a formare un provvedimento di diniego tacito, soggetto allo scrutinio del Giudice tributario¹³⁴.

l'eventuale esistenza dei presupposti per l'autotutela o la conciliazione giudiziale, totali o parziali».

¹³² Sull'applicabilità della L. 7 agosto 1990, n. 241, in relazione al procedimento tributario, si veda P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2007, I, 44 ss.

¹³³ In difetto di una specifica previsione in materia, trova applicazione il termine residuale di trenta giorni previsto dall'art. 2, comma 2, della L. 7 agosto 1990, n. 241.

¹³⁴ La facoltà per il contribuente di impugnare i provvedimenti taciti di diniego di autotutela è stata riconosciuta con la sentenza Cass. civ., sez. unite, 10 agosto 2005, n. 16776, ove la Suprema Corte ha sancito la giurisdizione delle Commissioni tributarie «in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito dell'Amministrazione finanziaria a procedere ad autotutela». Si veda in proposito la nota critica di S. DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1736 ss. Nello stesso senso, Cass. civ., sez. unite, 27 marzo 2007, n. 7388; Cass. civ., sez. unite, 6 febbraio 2009, n. 2870; nonché Cass. civ., sez. unite, 23 aprile 2009, n. 9669. Si confrontino F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., 17 ss.; nonché V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione*

Attesa la natura doverosa dell'esercizio del potere di autotutela, nondimeno, la dottrina si è divisa tra quanti hanno sostenuto che esso postuli il compimento di un'attività di natura vincolata¹³⁵, escludendo l'apprezzamento degli Uffici in ordine al merito del riesame, e coloro che vi hanno ravvisato un contenuto discrezionale¹³⁶, fondato sulla ponderazione degli opposti

finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria, cit., 1719.

¹³⁵ Sul punto, si leggano V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, cit., 35 ss.; nonché M.A. GALEOTTI FLORI, *Il principio della autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, I, 657 ss., il quale individua il fondamento costituzionale dell'autotutela nell'art. 97 Cost., escludendo la rilevanza *in subiecta materia* del principio di capacità contributiva, ritenendolo privo di un contenuto direttamente precettivo.

¹³⁶ A tal riguardo, si veda Cass. civ., sez. unite, 6 febbraio 2009, n. 2870, ove la Cassazione ha affermato la natura discrezionale del potere di riesame spettante all'Amministrazione finanziaria. Si confrontino, in proposito, R. SUCCIO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria: alcune considerazioni*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, I, 1512 ss.; R. LUPI, *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva cosa può fare il contribuente?*, in *Rass. Trib.*, 1994, 750 ss.; ID., *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione*, in *Boll. Trib.*, 1992, 1799 ss.; P. ROSSI, *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, cit., 473 ss.; K. SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, 441 ss.; T. TASSANI, *L'annullamento d'ufficio dell'Amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. Trib.*, 2000, 1189 ss.; nonché D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, cit., 60 ss. Di particolare interesse, in proposito, può apparire un raffronto tra la disciplina italiana, contenuta nell'art. 2 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, la quale contiene una formulazione alquanto vaga dei presupposti applicativi del potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria,

interessi, da un lato, al ripristino della legalità, dall'altro, al consolidamento dei rapporti giuridici¹³⁷.

4.2 L'autotutela positiva quale strumento di rimodulazione dell'accertamento tributario.

Quanto agli effetti prodotti dal provvedimento reso all'esito del riesame, si suole comunemente distinguere tra autotutela negativa e positiva¹³⁸, riferendosi la prima all'ipotesi in cui l'atto illegittimo venga annullato d'ufficio *in toto* o *pro parte*, mentre la seconda al caso in cui il Fisco dia corso ad una rinnovazione dell'esercizio del potere a carattere confermativo, attraverso la quale, dopo aver provveduto alla caducazione officiosa di un provvedimento illegittimo, ovvero dopo che quest'ultimo sia stato annullato dal Giudice tributario, si procede all'adozione di un atto sostitutivo del primo, ma scevro dei vizi in esso contenuti¹³⁹.

e la corrispondente normativa prevista dall'ordinamento tedesco, il quale ai §§ 172-177 e 351 AO tipizza minuziosamente le specifiche ipotesi che legittimano l'esercizio del *ius poenitendi*.

¹³⁷ Si confronti D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, cit., 137 ss.

¹³⁸ Si veda, in tal senso, V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, cit., 60 ss.

¹³⁹ Si confrontino, a tal riguardo, V. FICARI, *Autotutela positiva e riesame positivo nella reiterazione dell'attività di accertamento*, nota a Cass. civ., sez. trib., 23 febbraio 2011, n. 4372, in *Boll. Trib.*, 2011, 549 s.; ID., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, cit., 1725, ove l'Autore afferma che «la fattispecie dell'accertamento integrativo e modificativo non esaurisca l'ambito dei possibili interventi degli uffici finanziari in autotutela positiva dovendosi riconoscere piena cittadinanza al riesame positivo privo di effetti integrativi e modificativi ma,

Ai fini della presente indagine, nello specifico, occorre concentrarsi sull'analisi dell'autotutela positiva, dal momento che mediante l'esercizio di tale potere il Fisco può incidere sulla posizione debitoria del contribuente, ponendo in essere una forma di rimodulazione dell'accertamento tributario.

A tal riguardo, nonostante non manchino pronunce di segno contrario¹⁴⁰, appare corretto ritenere che la rinnovazione dell'esercizio del potere debba essere preceduta da un esplicito annullamento del provvedimento di primo grado¹⁴¹, non potendosi assumere caducato *ipso facto* l'atto originario mediante l'adozione di quello successivo, tanto al fine di non incorrere in violazione del divieto di doppia imposizione, sancito all'art. 67 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché all'art. 163 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917¹⁴², il quale rappresenta articolazione del principio di capacità contributiva, quanto nel rispetto dei principi di correttezza e buona fede nel

ciononostante, sostitutivo dell'atto riesaminato purché [...] l'atto di secondo grado non pregiudichi una situazione giuridica di vantaggio del contribuente resa intangibile (*in peius*) dal principio di tutela dell'affidamento ex L. n. 212/2000»; nonché ID., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, cit., 141 ss.

¹⁴⁰ In questo senso, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 3 febbraio 2010, n. 2424; nonché Cass. civ., sez. trib., 27 luglio 2007, n. 16704, con nota di S. CAPOLUPO, *Decadenza "d'ufficio" per l'avviso di accertamento sostituito da un "nuovo" avviso*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3262 ss.

¹⁴¹ Così, Cass. civ., sez. trib., 19 marzo 2002, n. 3951.

¹⁴² A mente degli artt. 67 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 163 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, «la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi».

rapporto tributario, consacrato all'art. 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212¹⁴³.

Inoltre, occorre rilevare che l'inquadramento dell'atto sostitutivo quale insieme dell'annullamento d'ufficio, il quale dispiega effetti *ex tunc*, e della reiterazione dell'esercizio del potere impositivo, che gode di efficacia *ex nunc*, determina che l'iscrizione a ruolo *medio tempore* effettuata, nel periodo di vigenza del provvedimento originario, venga travolta e che le somme incamerate in forza di quest'ultima non possano essere legittimamente trattenute¹⁴⁴.

Si aggiunga che, in relazione all'autotutela positiva, dottrina e giurisprudenza hanno altresì precisato che il provvedimento sostitutivo costituisce una fattispecie del tutto distinta da quella dell'atto di integrazione dell'accertamento, in quanto il primo determina la ripresa a tassazione della sola materia imponibile che costituiva oggetto dell'atto originario annullato, mentre il secondo integra una pretesa tributaria nuova, conducendo ad un aumento del carico fiscale complessivo¹⁴⁵.

¹⁴³ In proposito, si legga F. PISTOLESI, *(In)validità di atto impositivo emesso annullando e sostituendo quello precedente*, nota a Cass. civ., sez. trib., 3 febbraio 2010, n. 2424, in *Corr. Trib.*, 2010, 1181 ss.

¹⁴⁴ In proposito, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 143.

¹⁴⁵ Si guardino Cass. civ., sez. trib., 27 luglio 2007, n. 16704; Cass. civ., sez. trib., 27 novembre 2002, n. 16792; Cass. civ., sez. trib., 28 marzo 2002, n. 4534, con nota di M. LOGOZZO, *La distinzione tra avviso di accertamento «sostitutivo» e integrativo o modificativo*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2991 ss.; nonché Cass. civ., 22 febbraio 2002, n. 2531, ove si legge che «il potere di accertamento integrativo di cui all'art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 ha per presupposto un atto (l'avviso di accertamento originariamente

Peraltro, anche con riferimento ad atti radicalmente nulli, l'Amministrazione finanziaria può dare corso, entro i termini di decadenza per l'esercizio della potestà accertativa, alla rinnovazione del provvedimento, non trovando applicazione, neppure in tale frangente, il potere

adottato) che continua ad esistere e non viene sostituito dal nuovo avviso di accertamento il quale, nella ricorrenza del presupposto della conoscenza di nuovi elementi da parte dell'ufficio, integra o modifica l'oggetto ed il contenuto del primitivo atto cooperando all'integrale determinazione progressiva dell'oggetto dell'imposta, conservando ciascun atto la propria autonoma esistenza ed efficacia, con tutte le conseguenze che ne derivano anche in tema di impugnazione. L'atto di autotutela invece assume ad oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo ed al quale si sostituisce con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali dell'atto costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e può condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico del precedente o alla sua eliminazione ed alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato». La pronuncia è annotata da F. GRAZIANO, *Il presupposto temporale dell'accertamento sostitutivo emesso in autotutela*, in *Corr. Trib.*, 2002, 3462 ss.; nonché da E. MODESTI, *Tra avvisi di accertamento integrativi o modificativi ed esercizio del potere di autotutela*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, II, 43 ss. Si confrontino, ancora, V. FICARI, *Autotutela positiva e riesame positivo nella reiterazione dell'attività di accertamento*, cit., 549 s.; S. MULEO, *Atti impositivi modificativi di precedenti e derive in tema di accertamento integrativo in carenza di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*, nota a Cass. civ., sez. trib., 23 febbraio 2010, n. 4272, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 567 ss.; M. BASILAVECCHIA, *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, nota a Cass. civ., sez. trib., 16 luglio 2003, n. 11114, in *GT*, 2004, 43 s.; S. LA ROSA, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, nota a ord. Comm. trib. reg. Campania, sede di Napoli, 26 marzo 2002, n. 1526, e Cass. civ., sez. trib., 16 luglio 2003, n. 11114, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, 909 ss.

di integrazione dell'accertamento, in ragione del fatto che quest'ultimo, andando a colpire progressivamente il presupposto del tributo allorquando se ne manifesti l'esistenza, postula la legittimità e la persistente efficacia dell'atto integrato¹⁴⁶.

Per converso, si afferma in letteratura che, qualora il provvedimento sostitutivo contempra una materia imponibile più ampia rispetto all'atto originario, come accade nell'ipotesi in cui il Fisco, nel reiterare un provvedimento annullato, riprenda a tassazione redditi distinti da quelli per il suo tramite accertati¹⁴⁷, si renda

¹⁴⁶ In questo senso, si guardino Cass. civ., sez. trib., 16 luglio 2003, n. 11114, con nota di M. BASILAVECCHIA, *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, cit., 43 s.; Cass. civ., sez. I, 21 agosto 1993, n. 8854; Cass. civ., sez. I, 8 aprile 1992, n. 4303; nonché Cass. civ., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2576, ove si legge che «l'integrazione o modificazione dell'atto di accertamento dei redditi da parte dell'amministrazione finanziaria presuppone che quest'ultimo presenti in concreto i requisiti minimi necessari per la sua idoneità ad introdurre il rapporto contenzioso con il contribuente».

¹⁴⁷ A tal riguardo, si veda Cass. civ., sez. trib., 20 giugno 2007, n. 14377, ove la Suprema Corte ha riconosciuto infondate le censure mosse avverso il provvedimento sostitutivo emanato in relazione a redditi diversi da quelli presi in considerazione nell'atto originario, sancendo che l'Ufficio non si fosse «limitato ad integrare le parti dell'accertamento che davano luogo ad invalidità, ma» avesse «esercitato, con le forme e nei termini stabiliti, il proprio potere di accertamento, che non si era consumato attraverso l'emanazione degli atti annullati, ottemperando alla pronuncia di annullamento». Si confronti la nota critica di P. MUCCARI, *La Cassazione non pone limiti al potere di integrazione dell'avviso di accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2007, 2942 ss., ove l'Autore rileva che, anche in tale ipotesi, il potere dell'Amministrazione dovrebbe soggiacere al limite previsto dall'art. 43, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dal momento che, in tal caso, «è indubbio che si fosse

necessario il rispetto degli stringenti limiti previsti all'art. 43, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, consistenti nella sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, al fine di scongiurare l'evenienza che la sostituzione dissimuli surrettiziamente un'integrazione dell'accertamento in difetto dei presupposti a tal uopo richiesti¹⁴⁸.

L'esercizio del potere di riesame non può quindi costituire lo strumento per una rideterminazione in aumento della pretesa fiscale, laddove l'atto rinnovato rappresentasse un avviso di accertamento ordinario, mentre lo stesso non può dirsi con riferimento all'evenienza della sostituzione di un provvedimento d'imposizione a contenuto parziale, il quale per contro va soggetto ad una illimitata integrabilità.

comunque in presenza di una nuova soggezione a un potere che in verità era stato già esercitato e di cui il primo avviso di accertamento era espressa manifestazione», non potendosi negare che «l'ufficio imposte, con il secondo avviso di accertamento, non si» fosse «limitato a sostituire l'originario atto impositivo, ma» avesse «piuttosto provveduto ad integrarne l'oggetto ed il contenuto, determinando un aumento della imposizione e tutto ciò con riferimento alla medesima annualità in contestazione».

¹⁴⁸ Sul punto, si leggano S. MULEO, *Atti impositivi modificativi di precedenti e derive in tema di accertamento integrativo in carenza di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*, cit., 567 ss.; G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, cit., 861 ss.; V. FICARI, *La novità e la sopravvenuta conoscenza degli elementi nell'esercizio del potere di autotutela positiva*, nota a Comm. trib. prov. Bologna, sez. I, 17 novembre 2004, n. 112, in *GT*, 2005, 692 ss.; nonché S. LA ROSA, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, cit., 909 ss.

4.3 Le preclusioni all'esercizio dei poteri di autotutela positiva.

Compiuta l'analisi delle modalità di esercizio del potere di riesame, si devono quindi passare in rassegna le fattispecie che partecipano alla stabilizzazione della pretesa tributaria, producendo l'effetto di inibire in capo all'Amministrazione finanziaria l'eseribilità del *ius poenitendi*.

Innanzitutto, in relazione all'autotutela positiva, la quale si sostanzia in una forma di rinnovazione dei provvedimenti accertativi, non possono che operare gli ordinari termini di decadenza prescritti per l'adozione degli atti d'imposizione¹⁴⁹.

All'opposto, tale limitazione temporale non trova applicazione con riferimento all'autotutela negativa, siccome quest'ultima si estrinseca nella mera rimozione di provvedimenti già perfezionatisi, non comportando un'ulteriore manifestazione della potestà impositiva¹⁵⁰.

¹⁴⁹ In questo senso, Cass. civ., sez. trib., 16 luglio 2003, n. 11114. Si confrontino F. GRAZIANO, *Il presupposto temporale dell'accertamento sostitutivo emesso in autotutela*, cit., 3462 ss.; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 503, nt. 345.

¹⁵⁰ Si guardino, a tal riguardo, D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, cit., 183; nonché V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, cit., 202. In giurisprudenza, si confronti Cass. civ., sez. trib., 12 marzo 2004, n. 5077, ove si legge che «si deve considerare, in astratto e in generale, che il potere di autotutela tributaria può essere esercitato anche oltre il termine decadenziale fissato a carico dell'ufficio per l'esercizio del potere amministrativo di imposizione tributaria di primo grado, ordinario o integrativo o modificativo in aumento, come si verifica per l'Iva e per le imposte sui redditi ai sensi, rispettivamente dell'art. 57, comma 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, o dell'art.

Nondimeno, il termine ultimo concesso all'Amministrazione finanziaria per dare corso all'annullamento *ex officio* può essere identificato attraverso un bilanciamento tra il principio dell'equo riparto dei carichi pubblici con quello di intangibilità dei rapporti esauriti, volto a stabilire in ogni singolo caso concreto se, in ragione del tempo trascorso, sussista un interesse attuale alla caducazione dell'atto illegittimo¹⁵¹.

43, comma 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. In concreto, poi, l'esercizio del potere di autotutela incontra i limiti, tra cui anche quello cronologico, derivanti dalla sussistenza effettiva, caso per caso, dei presupposti per la legittimità dell'atto di ritiro. Inoltre, sul piano della specificità operano il termine, fissato dall'art. 68, comma 1, D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, della formazione del giudicato e il limite temporale desumibile dalla legislazione di condono».

¹⁵¹ Così, P. ROSSI, *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, cit., 473 ss., ove l'Autrice scrive che l'attività di riesame «ha contenuto discrezionale non perché sia il risultato della ponderazione tra l'interesse alla legalità con altri interessi (motivi secondari) sui quali la scelta va ad incidere, ma perché è il risultato della valutazione volta a stabilire se il vizio che ha inficiato l'atto risulti essere stato in qualche modo sanato (ovvero possa in qualche modo essere giustificato) da quel che è accaduto *medio tempore*, ed in particolar modo, dal trascorre del tempo che ha consolidato le situazioni giuridiche favorevoli che trovano la unica loro fonte nel provvedimento illegittimo (in tal modo evitando la sanzione della retroattività degli effetti propria di ogni provvedimento di annullamento). L'interesse alla legalità, pertanto, è destinato ad essere recessivo solo nei casi in cui la situazione storico-ambientale si sia oramai adeguata a quanto stabilito dal provvedimento invalido, ed il ripristino della situazione in modo conforme a diritto potrebbe danneggiare il destinatario dell'atto stesso (situazione che certo non può verificarsi per la rimozione di provvedimenti onerosi quale quelli tributari) che dell'illegittimità non ha responsabilità

Ciò nonostante, non può essere trascurato il fatto che, in passato, effetti preclusivi dell'esercizio del potere di riesame siano stati ricollegati, per un verso, all'inoppugnabilità dell'atto impositivo per decorrenza dei termini prescritti per la proposizione del ricorso giurisdizionale, per l'altro, alla pendenza del processo instaurato dinanzi alle Commissioni tributarie¹⁵².

A tal proposito, in considerazione del fatto che il potere di annullamento d'ufficio discende *directe* dall'esigenza di ripristino della legalità¹⁵³, il legislatore ha prescritto, all'art. 2 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, che esso possa essere esperito «anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità» dei provvedimenti illegittimi o infondati.

Invero, in primo luogo, il vano spirare dei termini per l'impugnazione dell'atto impositivo, come chiarito dalla giurisprudenza¹⁵⁴, non è in grado di inibire l'esercizio del

alcuna, e che a distanza di anni confida in un comportamento corretto e non contraddittorio dell'amministrazione».

¹⁵² Si veda, sul punto, P. RUSSO, *Riflessioni in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. Trib.*, 1997, 552 ss.

¹⁵³ Si legga, a tal proposito, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 174 ss.

¹⁵⁴ Si confrontino, *ex multis*, Cass. civ., sez. lav., 18 luglio 2000, n. 9426; Cass. civ., sez. unite, 22 giugno 1991, n. 7053; nonché Cass. civ., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2575, ove si legge che «omettere di difendersi nei confronti di una pretesa ingiusta dalla P.A., non soltanto può essere dovuto alle cause più svariate (non escluse quelle dovute al fortuito o alla forza maggiore) sicché sarebbe arbitrario ravvisarvi *sic et simpliciter* una vera e propria volontà di acquiescenza o, peggio, un comportamento meritevole d'essere sanzionato con il costringimento all'ottemperanza di una pretesa ancorché riconosciuta oggettivamente ingiusta, ma non fa venire meno il suo carattere intrinsecamente ingiusto e il dovere, di diritto

potere di autotutela, tanto *in bonam*, quanto *in malam partem*, dal momento che l'inoppugnabilità del provvedimento incide meramente sul diritto del soggetto passivo di reagire alla pretesa fiscale ritenuta ingiusta, ma non anche sulla potestà del Fisco di riconoscere l'infondatezza o l'illegittimità del provvedimento e di annullarlo d'ufficio mediante l'adozione di un *contrarius actus*¹⁵⁵.

Il riesame dell'atto inoppugnabile, tuttavia, non comporta la rimessione in termini del contribuente ai fini della proposizione del ricorso avverso il provvedimento di primo grado, dal momento che risulta inammissibile la contestazione del diniego di autotutela, con la quale si muovano le censure che si sarebbero potute proporre avverso l'atto originario, poiché al Giudice tributario è

oggettivo, dalla P.A. di correggerla nell'esercizio dei suoi poteri di autotutela».

¹⁵⁵ In questo senso, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 176; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 369; D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, cit., 133; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, cit., 204; nonché R. LUPI, *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva, cosa può fare il contribuente?*, cit., 752, ove si legge che «le esigenze di certezza e di imparzialità vanno considerate simultaneamente, evitando ragionamenti altalenanti, che privilegiano ora la certezza (in nome della quale si afferma che se il contribuente non ha impugnato peggio per lui) e ora affermando invece (magari con enfasi) il dovere dell'Amministrazione di rimuovere gli atti "oggettivamente ingiusti". Sappiamo tutti che l'esigenza di certezza è importante, come quella della giustizia e dell'imparzialità: il difficile è tenerle insieme, trovando nel caso singolo il migliore compromesso tra l'una e l'altra (il che costituisce [...] l'essenza del giudizio discrezionale)».

consentito scrutinare il provvedimento di rifiuto dell'annullamento officioso esclusivamente avendo riguardo ai vizi propri di tale atto, concernenti l'omessa od inesatta valutazione da parte del Fisco degli elementi nuovi ed ulteriori, rispetto a quelli posti a fondamento del primo provvedimento, che avrebbero potuto determinarne la rimozione¹⁵⁶.

Ad ogni buon conto, se la disciplina del potere di autotutela contenuta nel D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, non traccia alcuna distinzione tra le tipologie dei vizi che legittimano l'annullamento *ex officio*, occorre comunque riconoscere che il riesame degli atti inoppugnabili possa condurre alla caducazione ed all'eventuale successiva rinnovazione, esclusivamente dei provvedimenti affetti da vizi sostanziali, i quali soltanto sono in grado di produrre l'effetto della permanenza di un concorso alle spese pubbliche difforme dall'attitudine alla contribuzione espressa dal presupposto, ma non anche degli atti inficiati da vizi formali, poiché questi, non incidendo sull'assetto degli interessi delle parti del rapporto tributario, risultano sanati per il decorso del tempo¹⁵⁷.

¹⁵⁶ A tal riguardo, si confrontino F. CERIONI, *Il sindacato sull'esercizio del potere di autotutela non può avere effetti sull'atto impositivo divenuto definitivo*, nota a Cass. civ., sez. unite, 6 febbraio 2009, n. 2870, in *GT*, 2009, 503 ss.; nonché P. ROSSI, *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, cit., 473 ss. In giurisprudenza, si veda Cass. civ., sez. trib., 30 giugno 2010, n. 15451.

¹⁵⁷ Sul punto, si leggano P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, cit., 243, ove l'Autrice afferma che, ai fini del riesame degli atti inoppugnabili, appaiono significativi solo i vizi attinenti alla sostanza dell'imposizione e «comunque attinenti all'esistenza o all'ammontare del credito tributario», dal momento che le altre cause di annullabilità per vizi

Peraltro, il compito di stabilire se nel singolo caso ricorra un vizio di carattere sostanziale, ovvero un difetto formale, è rimesso all'Amministrazione finanziaria, il cui giudizio, pur tuttavia, è soggetto al vaglio del Giudice tributario.

Venendo a trattare, in secondo luogo, dell'atto impositivo *sub iudice*, si deve rimarcare che, non solo la pendenza del giudizio di impugnazione non costituisce un limite al potere dell'Amministrazione di annullarlo d'ufficio in via di autotutela, ma anzi, qualora vi sia alta probabilità di soccombenza dell'Ufficio resistente, la caducazione del provvedimento potrebbe consentire al Fisco di evitare l'aggravio della condanna alla rifusione delle spese di lite, giungendo ad una dichiarazione di estinzione del processo per sopravvenuta carenza di interesse del ricorrente, conseguita alla cessazione della materia del contendere¹⁵⁸.

di forma risultano sanate, non potendo l'Amministrazione rinunciare a pretese nella sostanza fondate, ma formatesi secondo modalità procedurali illegittime; nonché ID., *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, cit., 473 ss.

¹⁵⁸ Si confronti la Circ. 26 maggio 2011, n. 22, dell'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale Affari legali e Contenzioso. Ai sensi dell'art. 46, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, «le spese del giudizio estinto [...] restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge». Nondimeno, con la pronuncia Cort. Cost. 12 luglio 2005, n. 274, la Consulta ha accolto l'operatività nel processo tributario del principio della soccombenza virtuale, dichiarando l'illegittimità costituzionale della disposizione citata «nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge», in ragione del fatto che «la compensazione *ope legis* delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo

D'altro canto, ad avviso della giurisprudenza, nel corso del giudizio, non risulta neppure preclusa l'autotutela positiva, mediante l'emanazione di un atto sostitutivo, emendato dai vizi che affliggono il provvedimento impugnato¹⁵⁹. A ben vedere, tuttavia, occorre temperare tale facoltà con il rispetto del principio di correttezza e buona fede, il quale impone all'Amministrazione finanziaria di non violare le garanzie defensionali del contribuente, ponendo pretestuosamente nel nulla il processo mediante l'annullamento dell'atto oggetto della lite, con contestuale adozione di un provvedimento di identico contenuto.

Un discorso differente deve essere condotto, invece, con riferimento all'ipotesi in cui, all'esito del giudizio di impugnazione dinanzi al Giudice tributario, venga pronunciata una sentenza di rigetto, o di accoglimento

inoperante» il principio di responsabilità per le spese di giudizio, «si traduce [...] in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio». Si impedisce, in tal modo, al Fisco di evitare la condanna alle spese di lite annullando *usque ad ultimum* il provvedimento oggetto del giudizio.

¹⁵⁹ In tal senso, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 3 febbraio 2010, n. 2424; Cass. civ., sez. trib., 2 luglio 2008, n. 18054; Cass. civ., sez. trib., 13 gennaio 2006, n. 634; nonché Cass. civ., sez. trib., 4 febbraio 2005, n. 2305.

parziale, la quale trascorra in giudicato¹⁶⁰. A tal riguardo, l'art 2, comma 2, del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, sancisce che «non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria»¹⁶¹.

Pertanto, anche la formazione della *res iudicata* di segno favorevole al Fisco non pregiudica la facoltà degli Uffici di adottare provvedimenti di autotutela, laddove fondati su motivi differenti rispetto a quelli presi in considerazione nella sentenza trascorsa in giudicato¹⁶².

Del pari, anche il giudicato di accoglimento non inibisce la rinnovazione del provvedimento annullato, a condizione

¹⁶⁰ In proposito, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 432 s., scrive che «il titolo amministrativo costitutivo del prelievo tributario non è atto a produrre, per il solo fatto della sua formazione, la consumazione del potere di cui risulta investito al momento di porlo in essere il suo soggetto autore. All'interno della funzione d'imposizione si ambientano infatti momenti propri della potestà amministrativa di autotutela, della capacità cioè del Fisco di integrare o modificare [...], o comunque di ritirare [...] i propri atti (ancorché questi siano divenuti inattaccabili per il contribuente). Esso sviluppa per ciò una *vis* preclusiva largamente inferiore a quella della regiudicata per la quale, come noto, non è luogo a parlare di integrazione, modificazione, ritiro in seguito a ripensamento, etc., stante quella maggior capacità, che [...] le va riconosciuta, di assorbire ed escludere quasi ogni diversa determinazione del dovuto».

¹⁶¹ A tal proposito, si leggano G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, Giuffrè, 2001, 264 ss.; nonché C. CONSOLO C. - P. D'ASCOLA, voce *Giudicato tributario*, in *Enc. Dir.*, Agg. V, Milano, Giuffrè, 2001, 482.

¹⁶² Sul punto, si guardi Cass. civ., sez. trib., 30 giugno 2010, n. 15451.

che l'atto sostitutivo si adegui alla *res iudicata*, non eludendone o violandone la componente dispositiva¹⁶³.

Infine, in seno all'esame del consolidamento della pretesa fiscale attuato per il tramite delle preclusioni all'esercizio del potere di riesame, occorre prendere in considerazione l'evenienza che il rapporto tributario venga rimesso in discussione mediante la concessione al contribuente del diritto a richiedere il risarcimento dei danni derivanti dalla mancata adozione di provvedimenti di autotutela *in bonam partem*.

Invero, la recente giurisprudenza ha mostrato alcune aperture al riconoscimento del diritto al ristoro del pregiudizio subito a cagione del diniego espresso o tacito dell'annullamento officioso dei provvedimenti impositivi illegittimi¹⁶⁴.

¹⁶³ In questo senso, *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 16 luglio 2003, n. 11114; Cass. civ., sez. I, 21 agosto 1993, n. 8854; Cass. civ., sez. I, 8 aprile 1992, n. 4303; nonché Cass. civ., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2576.

¹⁶⁴ Si legga Cass. civ., sez. III, 3 marzo 2011, n. 5120, con nota di A. MARCHESELLI, *Il Fisco che non ritiri in autotutela gli atti illegittimi risarcisce i danni davanti al giudice tributario?*, in *GT*, 2011, 394 ss.; nonché di G. MARINI, *Fisco obbligato al risarcimento del danno economico causato dall'autotutela tardiva*, in *Corr. Trib.*, 2011, 1834 ss. Si confrontino Cass. civ., sez. I, 24 ottobre 2011, n. 21963; Cass. civ., sez. III, 20 gennaio 2010, n. 914; Cass. civ., sez. III, 19 gennaio 2010, n. 698, con la quale la Suprema Corte ha affermato che, «ove il provvedimento di autotutela non venga tempestivamente adottato, al punto di costringere il privato ad affrontare spese legali e d'altro genere per proporre ricorso e per ottenere per questa via l'annullamento dell'atto, la responsabilità della P.A. permane ed è innegabile»; nonché Cass. civ., sez. I, 23 luglio 2004, n. 13801. Si vedano, in proposito, G.A.F. FERRI - G.A. GALEANO, *Annullamento in autotutela e risarcimento del danno*, nota a Cass. civ., sez. III, 19

A tal riguardo, si deve precisare che, con riferimento al rifiuto di caducare *ex officio* un atto illegittimo, il solo fatto illecito produttivo di un danno ingiusto, fonte di responsabilità aquiliana, non può che risiedere nell'emanazione del provvedimento di primo grado. Per converso, all'interno della vicenda causativa del danno, il mancato esercizio del potere di autotutela rappresenta esclusivamente un'omissione della rimozione, ovvero del contenimento, delle conseguenze dannose derivanti dal fatto illecito, apprezzabile pertanto ai soli fini della commisurazione del ristoro, *vice versa* non costituendo fatto generatore di una distinta serie causale culminata in un pregiudizio autonomo rispetto a quello prodotto dall'atto illegittimo¹⁶⁵.

Sulla scorta delle considerazioni esposte, in conclusione, si evince che la disciplina delle limitazioni all'esercizio del potere di riesame appare improntata alla netta prevalenza, nel giudizio di bilanciamento con il principio di intangibilità dei rapporti giuridici, delle esigenze dell'equo riparto dei carichi fiscali, in ragione del fatto che all'Amministrazione finanziaria è concessa la potestà di autotutela positiva, consistente nella facoltà di rinnovazione dei provvedimenti illegittimi, sino alla decorrenza dei termini decadenziali per l'esercizio del potere impositivo, potendo peraltro procedere

gennaio 2010, n. 698, in *Corr. Trib.*, 2010, 1263 ss.; nonché da P. ACCORDINO, *Diniego di autotutela: il contribuente ha diritto ad essere risarcito ma non ad ottenere giustizia innanzi alle Commissioni tributarie*, nota a Cass. civ., sez. III, 19 gennaio 2010, n. 698, in *Boll. Trib.*, 2010, 633 ss.

¹⁶⁵ Dalla ricostruzione prospettata discende coerentemente l'irrelevanza del provvedimento espresso o tacito di diniego di autotutela in merito al computo dei termini di prescrizione del diritto al ristoro.

all'annullamento officioso in favore del contribuente anche oltre tali termini, andando incontro, in entrambi i casi, al solo limite rappresentato dalla formazione della *res iudicata*, la quale tuttavia osta meramente all'adozione di atti di autotutela fondati sui medesimi motivi contemplati nell'apparato motivazionale della sentenza trascorsa in giudicato.

La previsione di una siffatta potestà, invero, completa il quadro tratteggiato in ordine al graduale affievolimento delle preclusioni all'esercizio dei poteri concessi all'Amministrazione finanziaria di rideterminazione della pretesa fiscale, trovando in tal modo ulteriore conferma il convincimento che, nell'attuale assetto dell'ordinamento tributario, l'insorgenza della definitività dell'accertamento sia postergata sino allo spirare del termine decadenziale per l'adozione degli atti d'imposizione.

5. La prescrizione del tributo.

5.1 La prescrizione quale strumento di stabilizzazione del rapporto tributario.

All'interno del novero delle fattispecie in grado di determinare la stabilizzazione del rapporto tributario, si pone, senza dubbio, anche la prescrizione del credito fiscale¹⁶⁶, quale fenomeno giuridico che massimamente concorre alla produzione di effetti estintivi e preclusivi, non solo in ordine all'esercizio del potere d'imposizione, per i tributi in relazione ai quali l'ordinamento non

¹⁶⁶ A tal riguardo, si vedano M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 347 ss.; C. GLENDI, voce *Prescrizione e decadenza (Diritto tributario)*, cit., 1160 ss.; G. ZINGALI, voce *Prescrizione, perenzione, decadenza (Diritto tributario)*, cit., 677 ss.

preveda a tal fine termini di decadenza, ma altresì con riferimento alla potestà di riscossione, per quanto attiene ai tributi già accertati nell'*an* e nel *quantum debeatur*, dei quali impedisce la definitiva acquisizione da parte dell'Erario¹⁶⁷.

Peraltro, la prescrizione, pur operando sul piano dei rapporti sostanziali, dispiega altresì effetti preclusivi di carattere processuale, dal momento che impedisce il giudizio relativo alla sussistenza del rapporto obbligatorio, troncando le controversie instaurate tardivamente, a prescindere da qualsivoglia valutazione in ordine alla fondatezza della pretesa, siccome la sua insorgenza ne inibisce lo scrutinio nel merito.

Innanzitutto, occorre rammentare che, anche con riferimento alla prescrizione, così come in relazione alla decadenza, la Corte di Giustizia ha avuto modo di chiarire che, nel rispetto dell'autonomia procedurale concessa agli Stati membri¹⁶⁸, questi possono fissare liberamente i termini entro i quali far valere un diritto, quand'anche esso sia riconosciuto dall'Unione europea, in quanto «spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato

¹⁶⁷ Si guardi, in proposito, M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 357, ove si legge che «la prescrizione, istituto di antica origine, già presente nel diritto romano, si giustifica in ragione dell'interesse alla stabilità, alla definitività di un rapporto, e, in definitiva, alla certezza del diritto». Invero, 360, «anche nell'ordinamento tributario la prescrizione - al pari della decadenza - assolve ad una generale funzione di certezza e di stabilizzazione; in più, rispetto al diritto civile, vi è anche una finalità di incentivazione e di responsabilizzazione per gli uffici».

¹⁶⁸ In relazione alla nozione di autonomia procedurale, si leggano CGE, 16 dicembre 1976, C-33/76, *Rewe-Zentralfinanz eG e Rewe-Zentral AG c. Landwirtschaftskammer für das Saarland*; nonché CGE, 16 dicembre 1976, C-45/76, *Comet BV c. Produktschap voor Siergewassen*.

membro disciplinare una simile modalità procedurale, purché tale modalità, da un lato, non sia meno favorevole di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né, dall'altro, renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività)»¹⁶⁹.

Ad ogni bon conto, attraverso una compiuta analisi dell'attuale assetto dell'ordinamento tributario italiano, si scorge come, nell'evoluzione cui è andata incontro nel

¹⁶⁹ In tal senso, CGE, sez. IV, 15 aprile 2010, C-542/08, *Friedrich G. Barth c. Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung*, § 17, ove si legge, § 29, che «in difetto di circostanze particolari portate a conoscenza della Corte, una norma sulla prescrizione [...], che prevede un termine di prescrizione di tre anni suscettibile di essere prorogato per un periodo di nove mesi, non può essere considerata contraria al principio di effettività». La pronuncia è stata annotata da L. BAIRATI, *L'efficacia delle sentenze della Corte di giustizia e l'applicazione delle discipline nazionali relative ai termini di prescrizione per l'esercizio dei diritti fondati sul diritto UE*, in *Giur. It.*, 2011, 546 ss. Si confrontino, sul punto, CGE, sez. VI, 10 settembre 2002, cause riunite C-216/99, *Riccardo Prisco s.r.l. c. Amministrazione delle Finanze dello Stato*, e C-222/99, *Ministero delle Finanze c. CASER s.p.a.*; CGE, sez. V, 11 luglio 2002, C-62/00, *Marks & Spencer plc c. Commissioners of Customs & Excise*; CGE, sez. V, 9 febbraio 1999, C-343/96, *Dilexport s.r.l. c. Amministrazione delle Finanze dello Stato*; CGE, 17 novembre 1998, C-228/96, *Fallimento Aprile s.r.l. in liquidazione c. Amministrazione delle Finanze dello Stato*; nonché CGE, 15 settembre 1998, C-231/96, *Edilizia Industriale Siderurgica s.r.l. (Edis) c. Ministero delle Finanze*. In proposito, si leggano G. D'ANGELO, *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale: sulla stabilità dei rapporti tributari nella prospettiva europea*, Roma, Aracne, 2010, 161; nonché L.W. GORMLEY, *EU Taxation Law*, Richmond, Richmond Law & Tax, 2005, 9 ss.

tempo la materia fiscale, si sia assistito ad una progressiva riduzione dell'area di applicabilità della prescrizione, in favore della sua sostituzione con l'introduzione di termini di decadenza per l'esercizio del potere impositivo¹⁷⁰.

Nondimeno, la prescrizione appare quale istituto di carattere generale, la cui regolamentazione, ascritta all'area del diritto comune, opera anche in reazione alle obbligazioni tributarie, non potendosi ravvisare alcuna distinzione tra la prescrizione civilistica e quella fiscale¹⁷¹.

D'altro canto, il diritto di credito vantato dall'Amministrazione finanziaria, una volta determinato nell'*an* e nel *quantum*, non presenta alcuna differenza rispetto ad un'obbligazione di diritto comune, andando quindi soggetto all'ordinaria disciplina prevista nel codice civile, purché quest'ultima non risulti incompatibile con le specifiche previsioni contenute all'interno delle singole leggi d'imposta.

A tal riguardo, infatti, dottrina e giurisprudenza concordano unanimemente in ordine all'applicabilità in diritto tributario della normativa codicistica concernente la prescrizione dei diritti di credito, la quale tuttavia «deve essere filtrata attraverso una previa delibazione di compatibilità con la materia che ne occupa e le singolari disposizioni che vi si ritrovano»¹⁷².

¹⁷⁰ Una compiuta disamina delle leggi d'imposta che, in passato, in luogo di prescrivere la decadenza per l'esercizio del potere impositivo, sancivano termini prescrizionali, è contenuta in M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 353 ss.

¹⁷¹ Sul punto, si vedano M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 351 s.; nonché G.A. MICHELI - G. TREMONTI, voce *Obbligazioni. Diritto tributario*, in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, Giuffrè, 1979, 455.

¹⁷² In tal senso, C. GLENDI, voce *Prescrizione e decadenza (Diritto tributario)*, cit., 1163. Si confronti M.C. FREGNI, *Obbligazione*

Invero, in primo luogo, non si può ritenere applicabile in ambito fiscale l'art. 2940 c.c., il quale stabilisce l'irripetibilità «di ciò che è stato spontaneamente pagato in adempimento di un debito prescritto»¹⁷³.

In diritto tributario, inoltre, non operano le prescrizioni presuntive stabilite dalle disposizioni a fattispecie esclusiva, estranee alla materia fiscale, contenute negli artt. 2954 e seguenti c.c.

Analogamente, con riferimento ai tributi, non trovano applicazione le prescrizioni brevi contemplate agli artt. 2947 e seguenti c.c., con la sola eccezione della norma, di cui all'art. 2948, n. 4, c.c., la quale sancisce la prescrizione quinquennale dei crediti concernenti «gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi»¹⁷⁴.

tributaria e codice civile, cit., 347 ss., ove l'Autrice afferma che «nel sistema tributario vi sono delle lacune, dei “vuoti” normativi che necessitano di essere colmati. Ed allora - e qui rientra in gioco la comune matrice di tanti istituti - la necessità di integrare la disciplina lacunosa della legge fiscale determina il ricorso alla normativa civilistica. Neppure le norme fiscali in materia di prescrizioni rappresentano norme “speciali” rispetto a quelle del codice civile».

¹⁷³ In questo senso, si legga C. GLENDI, voce *Prescrizione e decadenza (Diritto tributario)*, cit., 1163.

¹⁷⁴ A tal riguardo, si veda M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 363. Si confronti Cass. civ., sez. trib., 23 febbraio 2010, n. 4283, ove la Corte ha ritenuto applicabile ai tributi locali la prescrizione quinquennale prevista, all'art. 2948, n. 4, c.c., sostenendo che «non possa negarsi che i tributi locali di cui è causa (tassa per lo smaltimento rifiuti, per l'occupazione di suolo pubblico, per concessione di passo carrabile, contributi di bonifica) siano elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzato da una *causa debendi* di tipo continuativo suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo in

Per contro, in ambito fiscale, opera indubbiamente l'art. 2934 c.c., il quale afferma che «ogni diritto si estingue per prescrizione, quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge».

Ne consegue che l'operatività dell'istituto della prescrizione in diritto tributario possa rappresentare uno strumento di consolidamento dell'obbligazione fiscale e di stabilizzazione del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, generando l'effetto della inesigibilità dei crediti erariali.

5.2 *L'ampiezza dei termini di prescrizione del tributo.*

Atteso che la disciplina della prescrizione delle obbligazioni trova applicazione in ambito fiscale, nondimeno si deve rilevare il fatto che, nell'ottica del *favor Fiscis*, i termini a tal uopo previsti dal legislatore appaiono generalmente assai estesi, tanto da non costituire una concreta forma di garanzia delle ragioni del contribuente.

Invero, tra le disposizioni che trovano applicazione in materia tributaria si deve annoverare anche l'art. 2946 c.c., il quale prevede il generale termine prescrizionale decennale¹⁷⁵, di talché, in mancanza di una difforme

relazione alla quale l'utente è tenuto ad una erogazione periodica, dipendente dal prolungarsi sul piano temporale della prestazione erogata dall'ente impositore, o del beneficio dallo stesso concesso». Per contro, in Cass. civ., sez. trib., 9 febbraio 2007, n. 2941, si legge che il termine dimidiato non sia applicabile in tema di Iva. Si veda, in proposito, anche la pronuncia, resa in sede consultiva, Cons. Stato, sez. III, 27 novembre 1984, n. 1421.

¹⁷⁵ Esprime questo avviso M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 368, la quale afferma che «l'art. 2946 c.c. si attegga a norma generale, che torna ad essere applicata quando le leggi (d'imposta) non prevedano termini espressi diversi: quando

disposizione di legge, il diritto dell'Amministrazione finanziaria a riscuotere i tributi e le sanzioni amministrative, si prescrive in dieci anni¹⁷⁶.

Pur tuttavia, le discipline delle singole imposte comunemente contengono specifiche disposizioni che contemplano i termini di prescrizione applicabili in relazione a ciascun tributo, in deroga a quello residuale fissato dall'art. 2946 c.c., seppur talvolta di identica durata.

In questo senso, con riferimento all'imposta di registro, l'art. 78 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, prevede che «il credito dell'Amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni».

Allo stesso modo, in relazione all'imposta sulle successioni e donazioni, il diritto del Fisco si prescrive in dieci anni ai sensi dell'art. 41, comma 2, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

Altresì, in ordine alle imposte ipotecaria e catastale, l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, prevede un rinvio alla disciplina stabilita in materia di imposta di registro e di imposta sulle successioni e donazioni¹⁷⁷.

non vi siano termini espressi di prescrizione di un diritto, anche all'obbligazione tributaria si rende applicabile la disposizione generale contenuta nell'art. 2946 c.c.».

¹⁷⁶ Si confronti M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 415, ove si legge che, «in mancanza di una disposizione di legge specifica, al diritto dell'Amministrazione a riscuotere le imposte e le sanzioni pecuniarie si ritenga applicabile il termine di prescrizione di dieci anni, ai sensi dell'art. 2946 c.c.».

¹⁷⁷ Ai sensi dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, «per l'accertamento e la liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, per la irrogazione delle relative sanzioni, per le modalità e i termini della riscossione e per la prescrizione, si

Per contro, infine, solo con riferimento alla prescrizione delle sanzioni amministrative tributarie, l'art. 20, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, sancisce che «il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni». Ciò nonostante, qualora, a seguito dell'impugnazione dinanzi al Giudice tributario del provvedimento irrogativo della sanzione, si giunga alla sua definitiva determinazione mediante il giudicato, torna ad operare l'ordinario termine decennale¹⁷⁸.

Venendo a trattare dell'effettivo computo dei termini prescrizionali, occorre individuarne il *dies a quo*, mediante l'applicazione analogica dell'art. 2935 c.c., ai sensi del quale «la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere», ossia dal momento in cui cessano gli impedimenti legali che precludono l'esercizio del diritto stesso, mostrandosi per contro

applicano, in quanto non disposto nel presente testo unico le disposizioni relative all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni».

¹⁷⁸ A tal proposito, si legga Cass. civ., sez. unite, 10 dicembre 2009, n. 25790, con nota di F. RANDAZZO, *Le Sezioni Unite sulla prescrizione delle sanzioni*, in *Corr. Trib.*, 2010, 515 ss., ove si afferma che, «in tutti i casi in cui la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, una volta formatosi il giudicato, proprio perché non ha più giuridico rilievo il titolo originario del credito riconosciuto, i relativi diritti si prescrivono con il decorso di dieci anni». Nello stesso senso, Cass. civ., sez. lav., 3 dicembre 1999, n. 13544. Ne consegue che, in tema di prescrizione delle sanzioni amministrative tributarie consolidate a seguito di sentenza passata in giudicato, non sia applicabile il termine breve previsto dall'art. 20, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in quanto, con l'intervento del processo, alla *potestas* dell'Amministrazione finanziaria si sostituisce quella del Giudice, con conseguente applicazione del generale termine di prescrizione decennale.

irrilevanti le mere difficoltà materiali e di fatto, o le circostanze occasionali, che ne ostacolano la tutela giurisdizionale¹⁷⁹.

Al fine di comprenderne appieno la portata, tuttavia, il disposto dell'art. 2935 c.c. deve essere specificamente calato all'interno della materia fiscale, dovendosi a tal uopo identificare il momento a far data dal quale possa affermarsi che l'Amministrazione sia messa in grado di azionare il diritto di credito vantato nei confronti del contribuente.

A tal riguardo, con riferimento ai tributi in relazione ai quali l'ordinamento prevede che l'esercizio dei poteri accertativi vada soggetto a termini di decadenza, il periodo di prescrizione inizia a decorrere solo a seguito dell'iscrizione a ruolo, in tal modo venendo la prescrizione ad incidere esclusivamente sulla fase di riscossione del tributo¹⁸⁰, pur essendo assai raro nella pratica che, a

¹⁷⁹ La giurisprudenza civilistica, a tal riguardo, ha chiarito che «l'impossibilità di far valere il diritto» rileva solo se «deriva da cause giuridiche che ostacolano l'esercizio del diritto e non comprende anche gli impedimenti soggettivi o gli ostacoli di mero fatto, come quelli che trovino causa nell'ignoranza da parte del titolare dell'evento generatore del suo diritto o nel ritardo con cui egli proceda ad accertarlo per la mancata comunicazione, giacché solo in caso di dolo da parte del debitore la prescrizione rimarrà sospesa ai sensi dell'art. 2941 c.c.». Così, Cass. civ., sez. lav., 27 giugno 2011, n. 14163. In tal senso, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. lav., 8 luglio 2009, n. 15991; Cass. civ., sez. II, 10 settembre 2007, n. 19012; Cass. civ., sez. III, 22 giugno 2007, n. 14576.

¹⁸⁰ Si veda M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 371, ove si afferma che, in relazione alle imposte che prevedono termini di decadenza per l'azione di accertamento e per l'iscrizione a ruolo, la prescrizione opera solo con riferimento alla fase di riscossione. Pertanto, la possibilità di far valere il diritto, in tali ipotesi, «per l'Amministrazione finanziaria significa [...]

seguito della trasmissione dei ruoli, l'Agente della riscossione rimanga inerte, mostrandosi *a fortiori* insostenibile che le ragioni del contribuente trovino riparo grazie al decorso dei termini prescrizionali.

Pur tuttavia, a seguito della riforma operata mediante l'art. 29 del D.L. 30 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni in L. 30 luglio 2010, n. 122, il quale ha sancito l'immediata esecutività degli avvisi di accertamento in materia di imposizione reddituale e di Iva, notificati a partire dall'1 ottobre 2011, in tale ipotesi, il termine prescrizionale si computa dal momento in cui l'atto diviene esecutivo, ovvero si decorsi sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento.

Di contro, gli effetti preclusivi dispiegati dalla prescrizione del credito fiscale assumono un'intensità assai superiore con riferimento a quei tributi, in relazione ai quali non siano previsti termini decadenziali ai fini dell'adozione degli atti impositivi¹⁸¹, i quali tuttavia rappresentano una categoria ormai residuale rispetto alla generalità dei tributi.

Con esclusivo riferimento alla prescrizione degli interessi, infine, qualora sia previsto che essi maturino successivamente all'insorgenza della definitività dell'accertamento, il relativo computo inizia a decorrere

possibilità di riscossione del credito tributario. La prescrizione del credito concernente il tributo inizia a decorrere, perciò, di regola, dalla notifica degli atti che rendono esigibile il credito: può trattarsi, a seconda delle diverse imposte, dell'avviso di accertamento, dell'avviso di liquidazione, dell'iscrizione a ruolo, o dell'ingiunzione».

¹⁸¹ Si confronti M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 362.

solo dal momento del consolidamento della determinazione del tributo¹⁸².

5.3 Sospensione ed interruzione dei termini di prescrizione.

A maggior riprova della circostanza che i termini di prescrizione non costituiscano una forma di tutela delle ragioni del contribuente, occorre ancora considerare come i pur ampi termini di prescrizione del tributo descritti possano andare incontro a fenomeni sospensivi ed interruttivi.

Non deve, infatti, essere trascurato il fatto che, anche in diritto tributario, in merito al decorso dei termini di prescrizione, trova applicazione l'istituto della sospensione, disciplinato dall'art. 2941 c.c., in virtù del quale, ove ricorrano determinate circostanze, il mancato esercizio del diritto perde temporaneamente rilievo, arrestandosi il computo dei termini prescrizionali.

La sospensione della prescrizione rappresenta, invero, un fenomeno di carattere eccezionale, che può verificarsi solo laddove *apertis verbis* prevista per legge. Peraltro, la sola causa di sospensione applicabile al computo dei termini prescrizionali in relazione al credito fiscale è quella contemplata dal disposto dell'art. 2941, n. 8, c.c., ai sensi del quale «la prescrizione rimane sospesa [...] tra il debitore che ha dolosamente occultato l'esistenza del

¹⁸² In tal senso, Cass. civ., 4 settembre 1984, n. 4755, ove si legge che la prescrizione relativa agli interessi inizia a decorrere dal momento in cui l'accertamento del tributo diviene definitivo, non essendo certo, fino a tale momento, se ed in quale misura gli interessi siano dovuti.

debito e il creditore, finché il dolo non sia stato scoperto»¹⁸³.

Al fine di potersi ritenere integrata tale fattispecie, seguendo gli insegnamenti resi dalla giurisprudenza civilistica, occorre che il debitore abbia dato corso ad un'attività inequivocabilmente diretta a nascondere al creditore l'esistenza dell'obbligazione e che tale comportamento abbia determinato una situazione oggettiva in grado di precludere al creditore la possibilità di far valere il proprio diritto¹⁸⁴.

Alla stessa stregua, in ambito fiscale, si ritiene operante l'istituto dell'interruzione della prescrizione, regolato dagli art. 2943 e seguenti c.c., il quale, nelle ipotesi tassativamente enumerate, rende irrilevante il tempo eventualmente trascorso, facendo iniziare a decorrere *ex novo* il termine prescrizione.

Gli atti dotati di efficacia interruttiva della prescrizione, peraltro, devono necessariamente contenere, da un lato, un elemento soggettivo, consistente nella precisa indicazione

¹⁸³ Si confronti, a tal riguardo, Cass. civ., sez. III, 24 novembre 2009, n. 24680, ove la Suprema Corte ha affermato che l'eccezione di sospensione della prescrizione «integra un'eccezione in senso lato e non in senso stretto e, pertanto, può essere rilevata d'ufficio dal giudice sulla base di elementi probatori ritualmente acquisiti agli atti entro il termine previsto per la definitiva precisazione del *thema decidendum et probandum*».

¹⁸⁴ Sul punto, si confronti M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 372 ss., ove l'Autrice riporta alcune ipotesi applicative della disposizione di cui all'art. 2941, n. 8, c.c. in diritto tributario. In proposito, si vedano Cass. civ., sez. unite, 7 luglio 1988, n. 4482, con nota di M.C. FREGNI, *Norme civilistiche e obbligazione tributaria: sulla decorrenza della prescrizione dell'imposta di registro in caso di occultamento di prezzo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1990, II, 47 ss.; nonché Cass. civ., sez. unite, 10 dicembre 1984, n. 6478.

del debitore, dall'altro, uno oggettivo, rappresentato dall'esatta quantificazione dell'ammontare del credito, nonché dall'intimazione di adempiere idonea a manifestare l'inequivocabile volontà del creditore di far valere il proprio diritto¹⁸⁵, sicché, con riferimento all'attività dell'Amministrazione finanziaria, si può ritenere che ogni comunicazione rivolta nei confronti del contribuente, ancorché a carattere non provvedimento, la quale contenga la determinazione del tributo dovuto, rappresenti una causa distinta ed autonoma di interruzione del computo dei termini di prescrizione¹⁸⁶.

In conclusione, sulla scorta dell'analisi effettuata, si deve rilevare come la prescrizione dell'obbligazione fiscale concorra alla produzione degli effetti di intangibilità del rapporto tributario, integrando il quadro normativo segnato dalla disciplina della decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio dei poteri che le sono conferiti, precludendo altresì la riscossione del credito tributario, ancorché definitivamente determinato.

¹⁸⁵ In tal senso, *ex multis*, si veda Cass. civ., sez. III, 12 luglio 2006, n. 15766, ove si legge che, «affinché un atto possa acquisire efficacia interruttiva della prescrizione, a norma dell'art. 2943 c.c., comma 4, esso deve contenere anche l'esplicitazione di una pretesa, vale a dire una intimazione o richiesta scritta di adempimento, idonea a manifestare l'inequivocabile volontà del titolare del credito di far valere il proprio diritto nei confronti del soggetto passivo, con l'effetto di costituirlo in mora; l'accertamento di tale requisito oggettivo costituisce indagine di fatto riservata all'apprezzamento del giudice del merito, non sindacabile in sede di legittimità se immune da vizi logici».

¹⁸⁶ In materia fiscale, si deva riconoscere l'attitudine ad interrompere il decorso dei termini di prescrizione ad ogni atto notificato al contribuente che quantifichi dell'obbligazione tributaria e che ne richieda l'adempimento. Sul punto, si confronti M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 382.

Nondimeno, tanto in considerazione dell'ampiezza dei termini prescrizionali, quanto dell'operatività degli istituti della sospensione e dell'interruzione, anche la disciplina della prescrizione appare maggiormente orientata all'esigenza di tutela dell'interesse erariale, prevalente sull'attuazione del principio di stabilità dei rapporti giuridici, in tal modo confortando l'assunto del progressivo affievolimento delle preclusioni previste sul versante del Fisco.

6. L'erosione delle preclusioni all'esercizio dei poteri del Fisco di rideterminazione della pretesa.

Alla luce della complessiva disamina compiuta, si è verificata la sussistenza di una tendenza ordinamentale, attuata per il tramite di numerose recenti riforme legislative, nonché di alcuni arresti giurisprudenziali, volta al superamento delle preclusioni all'esercizio dei poteri attribuiti all'Amministrazione finanziaria di rideterminazione del tributo, con la conseguenza della postergazione dell'insorgenza della definitività dell'accertamento tributario sino allo spirare dei termini decadenziali per l'esercizio del potere impositivo.

In questo senso, si è avuto modo di apprezzare come i termini concessi al Fisco per l'adozione dei provvedimenti accertativi siano andati incontro ad una graduale estensione e che, ad avviso della giurisprudenza, il loro decorso dispieghi comunque una limitata efficacia preclusiva, in quanto gli atti d'imposizione notificati a seguito del loro spirare, se non tempestivamente impugnati, si consolidano, producendo effetti sostanziali che non possono più essere rimossi.

Alla stessa stregua, si è avuto modo di esaminare come il legislatore abbia dato corso al superamento del principio

di unicità e globalità del provvedimento d'imposizione, così elidendo ogni forma di preclusione derivante in capo al Fisco dalla previa adozione di un atto impositivo.

Si è, altresì, verificato come la medesima vocazione ordinamentale si manifesti con riferimento alla disciplina dell'accertamento con adesione, il quale, a seguito dell'ampliamento dell'area di applicabilità dell'atto di accertamento parziale, nonché con l'introduzione della nuova forma di adesione ai processi verbali di constatazione, ha perso il suo carattere di originaria incontestabilità sul versante dell'Amministrazione, divenendo ritrattabile da parte del Fisco anche a seguito del momento perfezionativo.

Inoltre, venendo a trattare del potere di autotutela positiva, si è constatato come la giurisprudenza abbia progressivamente esteso la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di rinnovare gli atti affetti da vizi invalidanti, la quale non risulta preclusa, né dalla inoppugnabilità del provvedimento impositivo, né dalla pendenza di un giudizio, né dalla formazione della *res iudicata*, laddove l'atto sostitutivo sia sostenuto da argomentazioni differenti rispetto a quelle addotte nell'apparato motivazionale della sentenza.

In ultimo, si è analizzata la prescrizione del credito erariale, quale forma di stabilizzazione del rapporto tributario, tuttavia giungendo a comprendere come l'ampiezza dei termini previsti dall'ordinamento fiscale, i quali possono peraltro andare soggetti a sospensione ed interruzione, non consente a tale istituto di rappresentare una concreta forma di tutela del soggetto passivo.

In conclusione, si è pienamente confermata la vocazione dell'ordinamento al raggiungimento di una determinazione del tributo la più rispondente possibile alla concreta attitudine alla contribuzione espressa dal presupposto

realizzato dal contribuente, in attuazione del principio dell'equo riparto dei carichi fiscali, la quale nondimeno pone a rischio le esigenze di certezza che ispirano il principio di stabilità dei rapporti giuridici.

In un siffatto sistema, pertanto, occorre verificare se, nel perseguimento degli obiettivi di perequazione fiscale, che hanno condotto all'estensione dei poteri attribuiti agli Uffici di rimodulare il rapporto tributario, si sia assistito simmetricamente ad un ampliamento delle facoltà concesse al contribuente al fine di contestare la pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria, a sua volta influenzando sulla corretta determinazione dell'obbligazione tributaria.

Si procederà, pertanto, nel corso del prossimo capitolo, all'analisi delle preclusioni ai diritti del soggetto passivo di incidere sull'individuazione dell'ammontare dei propri carichi fiscali, coll'intento di comprendere se l'ordinamento, nella dinamica dell'insorgenza della definitività, tenda altresì ad attuare la parità delle armi tra le parti del rapporto tributario.

CAPITOLO III

LE PRECLUSIONI ALL'ESERCIZIO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE DI CONTESTAZIONE DELLA PRETESA FISCALE

Sommario: §1. La decadenza del contribuente dal diritto di rettifica della dichiarazione. §2. La decadenza del contribuente dal diritto al rimborso. §3. La decadenza del contribuente dal diritto di impugnazione dell'atto impositivo. §4. Le limitazioni temporali dei diritti del contribuente di contestazione della pretesa fiscale alla luce del diritto dell'Unione europea. §5. L'erosione delle preclusioni all'esercizio dei diritti del contribuente di contestazione della pretesa.

1. La decadenza del contribuente dal diritto di rettifica della dichiarazione.

1.1 L'emendabilità della dichiarazione tributaria quale attuazione del principio dell'equo riparto dei carichi pubblici.

All'interno della sequenza degli atti volti alla quantificazione della pretesa fiscale, in grado di condurre alla stabile acquisizione del tributo da parte dell'Amministrazione finanziaria, in primo luogo, si colloca la dichiarazione, la quale appare pertanto idonea a produrre gli effetti in cui si sostanzia l'accertamento tributario.

Invero, la dichiarazione rappresenta indubbiamente uno dei titoli di determinazione del tributo¹, dal momento che, laddove non sia seguita da ulteriori atti di rimodulazione dell'obbligazione tributaria, essa diviene, una volta raggiunta la soglia dell'intangibilità, l'esclusivo strumento di definizione dell'ammontare del debito d'imposta gravante in capo al contribuente.

Nondimeno, sebbene la situazione di definitività dell'accertamento cui la dichiarazione tributaria può condurre non prenda corpo prima che abbia raggiunto la condizione di irretrattabilità², essa dispiega *medio tempore*

¹ In proposito, si veda M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, Giappichelli, 2008, 139 ss., il quale rileva come la dichiarazione fiscale goda, 161, di «una valenza giuridica autonoma rispetto al presupposto solo in base ad una riquilificazione normativa che la assuma come mero fatto, costitutivo di una fattispecie legale produttiva di un'obbligazione». Si leggano anche G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2008, 351, ove l'Autore afferma che «pur dovendosi riconoscere che nella materia *de qua* il diritto positivo è tutt'altro che organico e coerente, [...] è possibile, in una visione sistematica, identificare la fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria nella sola dichiarazione»; nonché G.A. MICHELI, *Prefazione a AA.VV., Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, Giuffrè, 1971, 3, ad avviso del quale la denuncia fiscale costituisce uno dei vari strumenti utilizzati nell'ambito di «sequenze molto differenziate di atti che presuppongono o, a loro volta, determinano situazioni soggettive che non si esauriscono nel rapporto: diritto (di credito)-obbligazione».

² In questo senso, si legga E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè, 1979, 75, il quale afferma che, «se un effetto la dichiarazione produce in ordine alla determinazione (o alla costituzione) della obbligazione tributaria tale effetto è prodotto solo al momento della definitività, al momento cioè in cui essa non è più rettificabile. È vero che

i propri effetti, legittimando, sia la riscossione delle somme non versate ma dovute sulla base dei dati esposti, sia il rimborso di quanto pagato in eccedenza sulla scorta delle informazioni in essa contenute³.

Ne consegue che, in seno all'analisi dei fattori di consolidamento del tributo, la prima forma di preclusione a venire in rilievo, sul versante del contribuente, nel progressivo dispiegarsi della incontestabilità dell'accertamento del debito d'imposta, è costituita dalla decadenza dal diritto di sostituire, integrare e rettificare la dichiarazione tributaria⁴.

Pertanto, al fine di comprendere se, anche sul lato del contribuente, l'ordinamento tributario mostri una vocazione alla progressiva erosione delle preclusioni all'esercizio della facoltà di incidere sulla determinazione del prelievo, pari a quella che si è riscontrata con riferimento ai poteri dell'Amministrazione finanziaria, si rende necessario procedere alla disamina del tema dell'emendabilità della denuncia fiscale, prestando particolare riguardo alla disciplina dei limiti temporali entro i quali il soggetto passivo conserva il diritto di

frattanto la dichiarazione ha legittimato l'iscrizione a ruolo; ma tale iscrizione non rileva ai fini della determinazione della obbligazione tributaria».

³ Si confronti, sul punto, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, Utet, 2011, 154 ss.

⁴ Si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, 263 ss., il quale pone in luce la circostanza per cui, 266, «l'inutile decorso del termine decadenziale per la rettifica della dichiarazione non gioca il ruolo di strumento idoneo a consolidare gli effetti scaturenti da quest'ultima, ma assurge, insieme con essa, ad elemento costitutivo della fattispecie cui la legge collega quegli effetti».

rettificarla, tanto in favore del Fisco, quanto a proprio vantaggio⁵.

A tal riguardo, di tutta prima, occorre rilevare che, per quanto attiene all'imposizione reddituale, se dal contenuto materiale della dichiarazione si evincono *ictu oculi* errori materiali o di calcolo, l'Amministrazione finanziaria è gravata dal dovere di procedere *ex officio* alla correzione ed al conseguente rimborso dell'imposta eventualmente pagata in eccesso, ai sensi del combinato disposto degli artt. 38, comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e 36 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, salva in ogni caso la facoltà riconosciuta al contribuente di sollecitare il

⁵ In proposito, si leggano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 157 ss.; nonché G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 347 ss. Si confrontino anche D. DEOTTO, *Alla ricerca di ambito applicativo e termine certo per la rettifica a favore del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2011, 372 ss.; ID., *Le dichiarazioni integrative possono essere assimilate a quelle tardive?*, in *Corr. Trib.*, 2010, 3824 ss.; S. FOTI, *Dichiarazione integrativa a favore del contribuente entro quattro anni*, nota a Comm. trib. prov. Modena, sez. VI, 5 maggio 2009, n. 66, in *Boll. Trib.*, 2009, 1786 s.; T. SCIARRA, *La dichiarazione integrativa "pro contribuente" e l'istanza di rimborso*, in *Corr. Trib.*, 2007, 1084 ss.; R. BAGGIO - L. BARBONE - R. LUPI - D. STEVANATO, *Ritrattazione della dichiarazione tributaria: ipotesi ricostruttive*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, 835 ss.; R. BAGGIO, *Nuovi sviluppi in tema di emendabilità della dichiarazione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, II, 654 ss.; ID., *La posizione delle Sezioni Unite sull'emendabilità della dichiarazione tributaria*, nota a Cass. civ., sez. unite, 17 gennaio 2002, n. 15063, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, 91 ss.; ID., *Sulla ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, nota a Cass. civ., sez. trib., 20 giugno 2002, n. 8972, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, II, 726 ss.; G. FERRANTI, *Presentazione ed effetti della dichiarazione integrativa*, in *Corr. Trib.*, 2003, 261 ss.

rimborso mediante la proposizione di apposita istanza⁶. Del pari, in materia di Iva, una previsione analoga, che tuttavia non contempla in capo al Fisco il dovere di rimborso officioso, è contenuta nell'art. 54 *bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Poiché la correzione della dichiarazione, mediante procedure automatizzate, ricade entro le competenze dell'Amministrazione, si è sostenuto in giurisprudenza che, in tale evenienza, il diritto del contribuente di rettificare il *quantum* dichiarato, anche in sede di impugnazione dell'iscrizione a ruolo, non vada soggetto a decadenza e si prescriva nell'ordinario termine decennale⁷.

In secondo luogo, è pacifica la facoltà concessa al contribuente che abbia presentato una valida dichiarazione, di emendarla, entro i termini previsti dalla legge per la sua trasmissione al Fisco, ancorché in via tardiva, mediante

⁶ A tal proposito, si veda Cass. civ., sez. trib., 28 luglio 2011, n. 16551, con la quale la Suprema Corte ha sancito che la dimenticanza del contribuente non può essere corretta dal Fisco in sede di liquidazione della dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'art. 36 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nell'ipotesi di mancata indicazione delle ritenute di acconto subite e che, pertanto, il relativo credito d'imposta deve essere richiesto secondo le modalità e i termini stabiliti dal successivo art. 38.

⁷ Si confrontino, in questo senso, Cass. civ., sez. I, 25 luglio 1997, n. 6957, ove si legge che, in relazione agli errori materiali o di calcolo, «per tali intendendosi quelli desumibili *ab intrinseco* dai dati contenuti nella dichiarazione», «non si richiede uno specifico atto da proporsi entro un termine di decadenza (dovendosi in tal caso procedere d'ufficio alla correzione dell'errore e al rimborso della somma indebitamente versata) [...] operando a carico del contribuente solo il termine di prescrizione del suo diritto»; Cass. civ., sez. I, 7 maggio 1997, n. 3978; Cass. civ., sez. I, 2 aprile 1997, n. 2855; Cass. civ., sez. I, 5 febbraio 1996, n. 946; nonché Cass. civ., sez. I, 13 agosto 1992, n. 9554.

l'ulteriore presentazione di una dichiarazione sostitutiva, la quale prende a tutti gli effetti il posto di quella originaria, consentendo altresì la rettifica delle scelte discrezionali compiute dal soggetto passivo⁸.

In terza battuta, occorre prendere in esame l'acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale, che si è sviluppato in ordine alla possibilità che il contribuente corregga la propria dichiarazione oltre i termini stabiliti per la sua trasmissione, quantunque tardiva.

Per un verso, in passato, si è sostenuto che, una volta spirati i termini di legge per la presentazione della denuncia fiscale, quest'ultima non potesse essere emendata se non nelle ipotesi di errore materiale o di calcolo desumibile *ab intrinseco* dal suo contenuto.

Tale orientamento, non privo di seguito in giurisprudenza⁹, muoveva dall'assunto secondo il quale le

⁸ Si guardi, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. I, 5 febbraio 1996, n. 946. Si confrontino anche la Ris. 14 ottobre 2002, n. 325, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Normativa e Contenzioso; nonché la Circ. 14 giugno 2001, n. 55, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Normativa e Contenzioso, con la quale l'Amministrazione ha chiarito che la dichiarazione rettificativa, trasmessa entro il termine per la presentazione della denuncia originaria, anche in via tardiva, sostituisce la dichiarazione originaria e consente al contribuente di esercitare tutte le facoltà previste in sede di dichiarazione.

⁹ Si vedano Cass. civ., sez. trib., 1 agosto 2000, n. 10055, ove si legge che «dalla natura non negoziale della dichiarazione fiscale (rientrante quindi nel novero di quelle ai scienza) non discende, di per sé, la facoltà per il contribuente di rettificarla, [...] come appare affermato da un'opinione minoritaria [...]. L'atto da considerare, invero, “costituendo il momento di avvio di un procedimento di diritto pubblico, come tale caratterizzato da esigenze di razionale svolgimento e dalla aspirazione al conseguimento della stabilità” [...], prima ancora di non consentire una valutazione secondo

dichiarazioni tributarie rappresentano il momento d'impulso di un procedimento di diritto pubblico volto alla determinazione del prelievo, informato alle esigenze di attuazione del principio di stabilità dei rapporti giuridici¹⁰.

Nondimeno, anche in ossequio a tale ordine di idee, non si negava che gli errori di fatto o di diritto contenuti nella dichiarazione, i quali conducessero ad una quantificazione della pretesa fiscale eccedente rispetto alla concreta attitudine alla contribuzione espressa dal presupposto realizzato dal soggetto passivo, potessero essere adottati a fondamento di un'istanza di rimborso.

Per altro verso, una seconda tesi affermava la piena ritrattabilità della dichiarazione, seppur entro ragionevoli limiti di tempo e nel rispetto delle prescrizioni contenute

categorie meramente civilistiche [...] cui risulta in realtà affidata l'equazione negoziabilità-irrevocabilità, comporta l'automatismo degli effetti, propri degli atti giuridici in senso stretto. Come tale, esso è assoggettato a vincoli di forma e di tempo, che inducono ad affermare [...] l'irretrattabilità della dichiarazione originaria: al di fuori delle ipotesi di errori materiali o di calcolo [...] essa può essere emendata ed, in buona sostanza, "sostituita" soltanto entro i termini previsti per una valida dichiarazione, onde la possibilità di addurre errori, di fatto o di diritto [...], incidenti sulla obbligazione tributaria, è consentita nei soli limiti in cui la legge stessa [...] preveda il diritto al rimborso [...], ovvero per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione»; Cass. civ., sez. I, 21 ottobre 1998, n. 10412; Cass. civ., sez. I, 25 luglio 1997, n. 6957; Cass. civ., sez. trib., 2 aprile 1997, n. 2855; Cass. civ., sez. I, 5 febbraio 1996, n. 946; Cass. civ., sez. I, 22 luglio 1994, n. 6837; Cass. civ., sez. I, 27 giugno 1994, n. 6157; Cass. civ., sez. I, 2 maggio 1994, n. 4239; Cass. civ., sez. I, 13 agosto 1992, n. 9554; nonché Cass. civ., sez. I, 17 febbraio 1992, n. 1901.

¹⁰ In proposito, si legga D. DEOTTO - F. MAGRINI, *La rettifica della dichiarazione*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2864.

nelle norme procedurali in tema di rimborso e di impugnazione degli atti impositivi¹¹.

A tale conclusione conduceva precipuamente la considerazione del fatto che la dichiarazione non presenta un valore confessorio, né costitutivo dell'obbligazione tributaria, bensì si inserisce nel contesto di una sequenza di atti volta al corretto accertamento del debito d'imposta.

A ben vedere, emerge con palmare evidenza come il dibattito relativo alla emendabilità della dichiarazione fosse condizionato dalle differenti conclusioni cui le due opposte correnti giungevano in esito al bilanciamento tra il principio dell'equo riparto dei carichi fiscali ed il principio di stabilità dei rapporti giuridici.

Da un lato, infatti, tanto il principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., quanto il principio di buon andamento ed imparzialità dell'Amministrazione, sancito all'art. 97 Cost., impedirebbero che, in forza degli errori contenuti nella dichiarazione, il contribuente si trovi a dover adempiere ad un'obbligazione tributaria differente

¹¹ In questo senso, *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 20 giugno 2002, n. 8972, ove la Suprema Corte ha sancito l'emendabilità della dichiarazione, quale «espressione di un principio generale del sistema tributario, operante non soltanto nel campo delle imposte sul reddito», in ragione del fatto che: «a) la dichiarazione non ha valore confessorio; b) essa non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria, ma s'inserisce nell'ambito di un più complesso procedimento di accertamento e riscossione; c) i principi della capacità contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legale che impedisse al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo»; Cass. civ., sez. I, 18 giugno 1999, n. 6113; Cass. civ., sez. I, 9 febbraio 1999, n. 1088; Cass. civ., sez. I, 9 aprile 1997, n. 3080; Cass. civ., sez. I, 12 agosto 1993, n. 8642; Cass. civ., sez. I, 23 gennaio 1985, n. 271; nonché Cass. civ., sez. I, 24 aprile 1979, n. 2318.

rispetto a quella che deriva da una corretta attuazione della disciplina d'imposta rispondente all'attitudine alla contribuzione espressa dal presupposto realizzato. Ad una simile conclusione condurrebbe, altresì, una lettura della disciplina della rettificabilità della dichiarazione improntata al principio di correttezza e buona fede nell'attuazione del rapporto tributario¹².

Per converso, alla luce del principio di stabilità dei rapporti giuridici, al fine di raggiungere il consolidamento del debito d'imposta, si rende necessario che l'emendabilità della determinazione della base imponibile e dell'imposta contenuta nella dichiarazione tributaria vada incontro ad un limite, da identificarsi nella decadenza del contribuente dal diritto di rettificare il contenuto della denuncia.

Nel tentativo di ricomporre il contrasto tra i due differenti orientamenti prospettati, la Suprema Corte ha fatto proprio l'assunto secondo il quale sia «emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e

¹² A tal riguardo, si vedano Cass. civ., sez. trib., 23 febbraio 2005, n. 3730, ove la Suprema Corte ha riconosciuto «al contribuente - in un sistema improntato ormai, per effetto della entrata in vigore dello statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000), ai principi della buona fede e della tutela dell'affidamento, ed avuto riguardo al concetto di capacità contributiva, che costituisce uno dei principi fondamentali della Costituzione in materia tributaria - la possibilità di far valere ogni tipo di errore commesso in buona fede al momento della dichiarazione, attraverso la procedura di rimborso»; Cass. civ., sez. trib., 16 novembre 2004, n. 21646; nonché Cass. civ., sez. trib., 10 settembre 2001, n. 11545.

più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico»¹³.

La Corte, invero, nel rispetto dei principi di legalità, capacità contributiva ed imparzialità dell'Amministrazione, ha sancito che la dichiarazione sia sempre ritrattabile col solo limite che essa non si riferisca a «rapporti esauriti»¹⁴, dovendosi intendere che il rapporto tributario risulti definito laddove sia inutilmente decorso il termine per l'esercizio del diritto al rimborso, sia divenuto inoppugnabile un atto accertativo, si sia formata la *res iudicata*, ovvero il contribuente e l'Amministrazione finanziaria siano addivenuti ad una determinazione consensuale del prelievo mediante uno strumento concordatario.

¹³ Si veda Cass. civ., sez. unite, 25 ottobre 2002, n. 15063, con plurime note di R. BAGGIO, *La posizione delle Sezioni Unite sull'emendabilità della dichiarazione tributaria*, cit., 91 ss.; L. FERLAZZO NATOLI - P. MONTESANO, *In tema di rimborso d'imposta e ritrattabilità della dichiarazione*, in *Boll. Trib.*, 2003, 965 ss.; M. LOGOZZO, *Le SS.UU. della Cassazione riconoscono la ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2003, 55 ss.; C. MAGNANI, *L'emendabilità della dichiarazione tributaria viziata da errore a danno del contribuente*, in *GT*, 2003, 48 s.; F. MENTI, *L'emendabilità della dichiarazione dei redditi e la rettifica in diminuzione del reddito d'impresa dichiarato*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 2003, 12 ss.; G. RESTIVO, *In tema di ritrattabilità della dichiarazione dei redditi*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1661 ss.; R. SUCCIO, *Le sezioni unite della Cassazione si pronunciano a favore della emendabilità della dichiarazione da parte del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, II, 1115 ss.; C. TODINI, *Ritrattabilità della dichiarazione tributaria: questione risolta in senso favorevole al contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2003, 780 ss. Nello stesso senso, si confronti Cass. civ., sez. unite, 9 gennaio 2003, n. 120.

¹⁴ Così, Cass. civ., sez. unite, 25 ottobre 2002, n. 15063.

Nondimeno, si deve precisare che la disciplina vigente in relazione alla fattispecie presa in esame dalle Sezioni unite, seppur *ratione temporis* applicabile con riferimento al caso oggetto del giudizio, era stata frattanto innovata e trasfusa all'interno del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, a sua volta profondamente modificato dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435¹⁵.

Invero, nel testo a tutt'oggi in vigore, l'art. 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, sancisce che, «salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del

¹⁵ L'istituto della dichiarazione integrativa è stato introdotto dall'art. 14 della L. 29 dicembre 1990, n. 408, il quale aveva innestato un nuovo comma nel tessuto dell'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ammettendo la correzione degli errori e delle omissioni contenuti nella denuncia dei redditi, eccettuata quella presentata dai sostituti d'imposta, mediante una successiva dichiarazione da effettuarsi entro il termine per la trasmissione della dichiarazione per il secondo periodo d'imposta successivo, a condizione, tuttavia, che non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche, che non fosse stata contestata una violazione e che non fossero stati notificati gli inviti e le richieste previsti all'art. 32 dello stesso D.P.R. In proposito, si veda M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 231 ss. Successivamente, tale disposizione è stata abrogata ad opera del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, il quale all'art. 2, comma 8, ha dato un nuovo assetto all'istituto della rettifica della dichiarazione.

Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni»¹⁶.

La stessa disciplina legislativa, pertanto, conferisce *apertis verbis* al contribuente il diritto di integrare la propria dichiarazione fiscale, entro gli stessi termini concessi all'Ufficio per l'esercizio del potere impositivo, mediante una successiva dichiarazione nella quale, da un lato, vengano corretti gli errori ed integrate le omissioni contenuti nella denuncia originaria, mediante l'indicazione di elementi ulteriori o diversi, dall'altro, siano riprodotti i dati che il contribuente voglia conservare. La dichiarazione rettificativa si caratterizza, infatti, per la medesima valenza ontologica e funzionale di quella originaria, connotandosi quale atto finalizzato a mettere l'Amministrazione finanziaria a conoscenza del presupposto realizzato¹⁷, determinando altresì consistenti vantaggi a livello sanzionatorio, nell'ipotesi di dichiarazione integrativa in aumento¹⁸.

¹⁶ In proposito, si veda M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 244.

¹⁷ Sul punto, si legga M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 258.

¹⁸ Si confronti, a tal riguardo, l'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il quale disciplina l'istituto del ravvedimento operoso, che incide esclusivamente sulle sanzioni connesse agli errori contenuti nella dichiarazione, disponendo l'abbattimento del carico sanzionatorio nell'ipotesi di regolarizzazione delle omissioni od irregolarità relative alle operazioni imponibili ai fini dell'Iva o dell'imposta sul reddito, mediante una rettifica del dichiarato a vantaggio del Fisco. Si vedano, in proposito, L. DEL FEDERICO, voce *Sanzioni amministrative (dir. trib.)*, in *Diz. Dir. Pubbl.*, diretto da S. Cassese, Milano, Giuffrè, 2006, 5431 ss.; nonché M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 240 ss. Si legga, ancora, il punto 3.2 della Circ. 12 marzo 2010, n. 11, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Normativa, commentata da D. DEOTTO, *Le*

Ne discende che, siccome la dichiarazione integrativa sostituisce quella originaria, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a liquidare le imposte sulla base della sola dichiarazione rettificativa, ragion per cui i ruoli emessi ai sensi degli artt. 36 *bis* e *ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sulla base della denuncia originaria devono essere annullati a seguito della presentazione della dichiarazione integrativa, per sopravvenuta carenza del titolo legittimante¹⁹. Alla stessa stregua, nell'emanazione di un atto impositivo, l'Amministrazione finanziaria è chiamata ad individuare un imponibile maggiore esclusivamente rispetto a quello contenuto nella dichiarazione integrativa e non a quello esposto nella denuncia originaria²⁰.

La dichiarazione rettificativa non può essere, invece, utilizzata per correggere scelte fatte dal contribuente, eccettuata l'ipotesi in cui l'errore, quale vizio della volontà, possieda i requisiti della rilevanza e dell'essenzialità e non sia limitato ai motivi della scelta²¹.

Sulla scorta della disamina compiuta, quindi, si è giunti a riconoscere come nell'attuale assetto dell'ordinamento tributario risulti fugato ogni dubbio in ordine alla sussistenza in capo al contribuente del diritto ad emendare la propria dichiarazione. Tuttavia, occorre venire ad esaminare a quali limitazioni tale facoltà vada incontro, al

dichiarazioni integrative possono essere assimilate a quelle tardive?, cit., 3824 ss., con la quale l'Amministrazione finanziaria ha affermato che, qualora la dichiarazione integrativa venga presentata nei termini previsti per la trasmissione della dichiarazione tardiva, il contribuente soggiace alle sole sanzioni ridotte previste in relazione a quest'ultima.

¹⁹ In questo senso, M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 263.

²⁰ Così, M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 261 ss.

²¹ Si confronti la Ris. 14 ottobre 2002, n. 325, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Normativa e Contenzioso.

fine di determinare se possa costituire un valido strumento defensionale posto a tutela delle ragioni del soggetto passivo, anche a fronte del notevole affievolimento delle preclusioni all'esercizio dei poteri concessi al Fisco di rimodulazione della pretesa erariale.

1.2 I termini per l'esercizio del diritto di rettifica della dichiarazione.

In seno all'analisi dei termini per la presentazione della dichiarazione integrativa, merita particolare attenzione l'innesto, operato dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, all'interno dell'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, di un nuovo comma 8 *bis*²², il quale sancisce che «le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997»²³.

²² Applicabile anche in materia di Iva, ai sensi dell'art. 8, comma 6, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

²³ Occorre rilevare che, da ultimo, l'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, si è arricchito di un nuovo comma 8 *ter*, introdotto dall'art. 7, comma 2, lett. *i*, del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito in L. 12 luglio 2011, a mente del quale «le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive possono

Appare, *prima facie*, evidente il contrasto, che ha dato corso ad opposti indirizzi interpretativi, tra l'ampio termine previsto dal comma 8 per la rettifica della dichiarazione, coincidente con quello concesso all'Ufficio per l'esercizio del potere impositivo, ed il breve termine previsto dal comma 8 *bis*, corrispondente a quello stabilito per la trasmissione della denuncia fiscale relativa al periodo d'imposta successivo.

Per un verso, una tesi minoritaria ritiene che il comma 8 riguardi le sole rettifiche del dichiarato *in malam partem*, dovendosi invece applicare alle dichiarazioni integrative in diminuzione il termine breve contemplato nel comma 8 *bis*, salva la facoltà di conseguire il rimborso dei tributi indebitamente versati sulla base di errori contenuti nella dichiarazione²⁴.

Per contro, l'opinione prevalente reputa che il termine previsto dal comma 8 operi in relazione a tutte le dichiarazioni rettificative, tanto in aumento, quanto in diminuzione²⁵, specie in considerazione del fatto che il

essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione».

²⁴ Si legga, sul punto, A. BALDASSARRE, *Il rapporto tra dichiarazione integrativa in melius e l'istanza di rimborso*, nota a Comm. trib. prov. Sondrio, sez. II, 2 settembre 2008, n. 40, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, II, 487 ss.

²⁵ In proposito, si guardino G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 349; M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 312, ove l'Autore afferma che, «sotto il profilo della conoscenza [...] la dichiarazione integrativa tardiva,

principio di capacità contributiva impone che la correttezza del prelievo tributario sia assicurata altresì per il tramite del riconoscimento al contribuente del diritto di presentare entro limiti ragionevoli, sia la dichiarazione integrativa in diminuzione, sia la conseguente istanza di rimborso. Ne discende che il comma 8 *bis* abbia dettato una norma speciale per la dichiarazione rettificativa *in bonam partem*, con esclusivo riferimento all'ipotesi in cui il contribuente intenda giovare del relativo credito mediante compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241²⁶. *Vice versa*, nel caso di superamento dei termini di cui al comma 8 *bis*, la denuncia integrativa in diminuzione rileva, pur tuttavia, quale dichiarazione di scienza, fungendo da presupposto per il controllo e

implicante un potenziale risultato in diminuzione, è efficace se veritiera, e funge, come osservato, da presupposto ai fini dell'agire di controllo e accertamento: in questo specifico ambito, ed in presenza di una pluralità di dichiarazioni, l'amministrazione, il cui agire è vincolato alla determinazione del "giusto" imponibile, è obbligata a vagliare il contenuto informativo ricevuto, in modo tale da escludere le componenti originariamente dichiarate, ma in realtà inesistenti, e come tali corrette tramite successivo atto»; R. BAGGIO, *Nuovi sviluppi in tema di emendabilità della dichiarazione tributaria*, cit., 654 ss.; nonché ID., *Sulla ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, cit., 726 ss.

²⁶ A tal riguardo, M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 248.

l'accertamento da parte del Fisco, nonché da eventuale²⁷ fondamento per la presentazione dell'istanza di rimborso²⁸.

Alcune incertezze sussistono, in proposito, in ordine alla riconoscibilità di uno specifico obbligo in capo al contribuente, nei casi in cui l'istanza di rimborso si ricolleggi alla correzione del dichiarato, di presentare una previa dichiarazione rettificativa. A tal riguardo, tuttavia, pare ragionevole ritenere che, ove la richiesta di restituzione presupponga la mera riqualificazione giuridica

²⁷ In questo senso, secondo M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 331, «che vi sia o meno una dichiarazione integrativa, sostitutiva dell'originario atto, la funzione di rimborso pone l'amministrazione finanziaria nella medesima posizione: il sollecito del contribuente è pur sempre riferito al controllo della veridicità della dichiarazione, originaria o integrativa che sia».

²⁸ Si legga M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 315, il quale sostiene che «chi non possa più dichiarare con l'efficacia prevista dall'art. 2, comma 8-bis, D.P.R. n. 322/1998, ben può integrare il proprio atto originario ai sensi del comma precedente, pur mantenendo inalterata l'obbligazione assunta. Successivamente, potrà attivare la funzione di rimborso tramite il (previo) vaglio amministrativo: in base a principi generalissimi, allorquando l'amministrazione compie un controllo, questo deve pur sempre essere effettuato avendo come parametro la corretta applicazione della norma sostanziale tributaria, la "giusta" imposta, a prescindere dalla preesistenza o meno di un credito del contribuente». Quanto ai termini per la proposizione dell'istanza di restituzione, l'Autore, afferma, 311, che «il diritto al rimborso sorge successivamente alla fattispecie che legittima la compensazione, ed il termine di presentazione della richiesta, direi biennale ex art. 21, D.Lgs. n. 546/1992, inizia a decorrere conseguentemente». Pertanto, 346, «il rimborso non» può «essere richiesto anteriormente al decorso del termine per la presentazione della dichiarazione integrativa in diminuzione». Si confronti D. AVOLIO - G. PARONI PINI, *Sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi in favore del contribuente*, in *GT*, 2004, 1145 ss.

degli elementi contenuti nella dichiarazione originaria, si possa prescindere dalla presentazione di una denuncia emendativa, in quanto a tal fine è sufficiente la motivazione addotta a sostegno dell'istanza di rimborso. Per contro, laddove le rettifiche che danno origine al credito attengano ai profili numerici del dichiarato, la presentazione di una dichiarazione rettificativa si mostra necessaria²⁹.

Sul punto, si sono espresse, sia la giurisprudenza³⁰, malgrado alcune oscillazioni³¹, sia l'Amministrazione finanziaria, la quale, dopo aver inizialmente sostenuto un orientamento maggiormente restrittivo³², ha rivisto la propria posizione, affermando che, una volta spirato il

²⁹ Si veda, a tal riguardo, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2009, 243 s.

³⁰ A questo proposito, si guardi S. FOTI, *Dichiarazione integrativa a favore del contribuente entro quattro anni*, cit., 1786 ss.

³¹ Cass. civ., sez. trib., 2 marzo 2004, n. 4238, ove si legge che, a seguito del decorso del termine breve di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, sarebbe preclusa la facoltà del contribuente di rettificare *in melius* la propria dichiarazione.

³² In tal senso, Circ. 25 gennaio 2002, n. 6, e Circ. 2 giugno 2002, n. 50 dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Normativa e Contenzioso. In proposito, si vedano G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 349; D. DEOTTO - F. MAGRINI, *La rettifica della dichiarazione*, cit., 2861 ss.; nonché G. FERRANTI, *La correzione della dichiarazione «a favore» del contribuente attende la pronuncia delle SS.UU.*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2677 ss. L'interpretazione restrittiva sembra riaffacciarsi, tuttavia, nella Ris. 20 dicembre 2010, n. 132, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Normativa, con commento di D. DEOTTO, *Alla ricerca di ambito applicativo e termine certo per la rettifica a favore del contribuente*, cit., 372 ss.; nonché nella Ris. 14 febbraio 2007, n. 24, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Normativa e Contenzioso.

termine di cui al comma 8 *bis*, il contribuente non può correggere la dichiarazione usufruendo della compensazione, ma conserva comunque la facoltà di recuperare l'imposta versata in eccesso per il tramite di una riduzione del dichiarato e del consequenziale rimborso³³.

Per quanto attiene, invece, ai termini per la rettifica della dichiarazione presentata in relazione all'Iva, è opinione condivisa che il contribuente possa emendare la propria dichiarazione entro il termine quadriennale sancito dall'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, previsto per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Ufficio, nell'ottica della piena attuazione del principio di parità tra Amministrazione finanziaria e contribuente³⁴.

Alla luce del quadro delineato si evince, dunque, che al contribuente sia consentita la piena emendabilità della dichiarazione, entro i medesimi limiti temporali concessi al Fisco per l'esercizio del potere impositivo, in attuazione della parità delle armi tra i due poli del rapporto tributario. Peraltro, come chiarito dalla giurisprudenza, la denuncia fiscale, consistendo in una mera dichiarazione di scienza,

³³ Si veda, in tal senso, la Ris. 2 dicembre 2008, n. 459, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Normativa e Contenzioso, con commenti di B. PAOLILLO, *La rettifica della dichiarazione: il Fisco ci ripensa!*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, II, 835 ss.; A. BODRITO, *Termine ampio per il rimborso di versamenti indebiti a seguito di errori di dichiarazione*, in *Corr. Trib.*, 2009, 423 ss.

³⁴ In questo senso, Cass. civ., sez. trib., 2 luglio 2008, n. 18076, con nota adesiva di M. LOGOZZO, *Unicità del termine per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente*, in *GT*, 2008, 875 ss.; Cass. civ., sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21944; nonché Cass. civ., sez. trib., 2 marzo 2004, n. 4236.

può essere modificata anche nelle more del giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, seppur entro i confini stabiliti dalla logica impugnatoria del processo tributario³⁵.

Una prima eccezione all'assunto della ritrattabilità, tuttavia, pare risiedere, in relazione alla determinazione del reddito d'impresa, nella circostanza che l'art. 109, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917³⁶, così come l'art. 61 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, impongono quale condizione di deducibilità dei costi il loro previo inserimento nel conto economico, ragion per cui la dichiarazione può essere oggetto di rettifica, in relazione a tali componenti negative, solamente laddove venga redatto ed approvato un nuovo bilancio d'esercizio³⁷.

Nondimeno, occorre rilevare come rappresenti un limite alla facoltà di presentazione della dichiarazione integrativa, la sopravvenienza della definitività dell'accertamento tributario, derivante dall'inoppugnabilità di un atto impositivo, della decadenza del contribuente dal diritto di presentare l'istanza di rimborso, dalla formazione della *res iudicata*, ovvero dalla definizione bilaterale del debito tributario mediante uno dei moduli consensuali di determinazione del tributo³⁸, in

³⁵ In questo senso, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 31 gennaio 2011, n. 2226, con nota di C. GRIMALDI, *Correzione ampia per le dichiarazioni anche in sede di contenzioso*, in *Corr. Trib.*, 2011, 1266 ss.; Cass. civ., sez. trib., 26 gennaio 2007, n. 1708; Cass. civ., sez. unite, 27 luglio 2004, n. 14088. Si veda, sul punto, M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 301 ss.

³⁶ D'ora innanzi, *breviter* «Tuir».

³⁷ Così, Cass. civ., sez. I, 28 settembre 1994, n. 7904. Si confronti M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 290.

³⁸ Si confronti M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 247. In giurisprudenza, si veda Cass. civ., sez. unite, 25 ottobre 2002, n. 15063.

quanto, raggiungendosi per una diversa via la stabile quantificazione del tributo, la rettifica della dichiarazione si renderebbe improduttiva di effetti³⁹.

Specularmente, si deve constatare come la presentazione della dichiarazione integrativa possa divenire fattore di stabilizzazione del rapporto d'imposta, laddove presentata dal contribuente, a seguito di ispezioni, accessi e verifiche, o della notificazione di un processo verbale di constatazione, in totale adesione alle tesi dell'Amministrazione, al fine di precludere l'esercizio del potere impositivo, quantunque non di quello sanzionatorio⁴⁰.

³⁹ In proposito, si legga M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 247, il quale afferma che «l'intervenuto accertamento impedisce alla dichiarazione ogni riqualificazione in chiave fattuale, dovendo necessariamente "coordinarsi" con le nuove risultanze emerse dall'agire pubblico, di talché l'integrazione del contribuente, al limite, può essere apprezzata esclusivamente ai fini di un ulteriore eventuale accertamento, a propria volta integrativo del precedente». Si confronti E. VANONI, *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in *Opere giuridiche*, I, Milano, Giuffrè, 1961, 351 ss., in particolare 369, ove si legge che, «se la funzione della dichiarazione e delle successive notizie, che il soggetto fornisca, è quella di concorrere all'accertamento del concreto debito d'imposta, è evidente che la possibilità di comunicare nuovi elementi vien meno nel momento stesso in cui l'accertamento diviene definitivo. In questo momento la esigenza che il tributo sia commisurato agli elementi obiettivi voluti dalla legge, è superata dalla esigenza della certezza dei rapporti giuridici. Chiuso il procedimento di accertamento con un provvedimento definitivo, non è più possibile ritornare su di esso: troppo gravi sarebbero le conseguenze di una incertezza sulla esistenza della obbligazione od anche solo sulla quantità della prestazione, che si protraesse indefinitivamente nel tempo».

⁴⁰ Si veda, a tal riguardo, M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 250 ss., ove afferma che la dichiarazione integrativa, in tale

In conclusione, si constata che l'attuale assetto normativo della disciplina relativa alla decadenza del contribuente dal diritto di rettifica della dichiarazione, in cui si sustanzia una prima declinazione del principio di stabilità dei rapporti giuridici sul versante del contribuente, in considerazione degli orientamenti elaborati da dottrina e giurisprudenza, si caratterizza per la netta prevalenza delle ragioni dell'equo riparto dei carichi fiscali sulle esigenze del celere consolidamento del rapporto tributario, potendo la denuncia fiscale essere oggetto di rettifiche, sia a vantaggio del Fisco, sia a favore del contribuente, negli ampi termini concessi all'Ufficio per l'esercizio del potere impositivo, laddove non sia, per altra via, raggiunta la definitività dell'accertamento dell'obbligazione tributaria riferita al medesimo periodo d'imposta⁴¹.

Si comprende, pertanto, come il riconoscimento al contribuente di un siffatto diritto debba essere inquadrato entro la tendenza ordinamentale all'affievolimento delle preclusioni all'esercizio della facoltà di incidere sulla determinazione del prelievo, la quale trova attuazione, in tale frangente, anche sul lato del contribuente, in tal modo orientando il sistema tributario verso la ricerca della parità delle armi attribuite alle due parti del rapporto, nel segno della postergazione dell'insorgenza della definitività dell'accertamento tributario sino allo spirare del termine decadenziale per l'esercizio dell'azione accertatrice.

frangente, si viene a qualificare, 251, come «una “facoltà” preclusiva dei poteri d'accertamento», che lascia tuttavia intatto il potere sanzionatorio e di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

⁴¹ Si confronti F. MOSCHETTI, *Emendabilità della dichiarazione tributaria tra esigenze di stabilità del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1149 ss.

2. La decadenza del contribuente dal diritto al rimborso.

2.1 L'esercizio del diritto al rimborso quale strumento di rideterminazione del tributo.

La seconda fattispecie a venire in considerazione nell'analisi del progressivo dispiegarsi della definitività dell'accertamento tributario sul versante del contribuente è rappresentata dalla decadenza dal diritto alla restituzione dei tributi indebitamente versati all'Erario.

L'istituto del rimborso si presenta, invero, quale strumento idoneo ad incidere sulla determinazione dell'*an* e del *quantum debeatur*, dal momento che la decadenza del contribuente dal diritto di conseguire la ripetizione del tributo, così come il diniego dell'Amministrazione di darvi corso, ove non tempestivamente impugnato, costituiscono un ulteriore elemento di stabilizzazione del rapporto tributario, in grado di determinare l'effetto sostanziale dell'irripetibilità dell'attribuzione patrimoniale compiuta a favore del Fisco, ovvero della legittimazione alla ritenzione del riscosso⁴².

Si rende, pertanto, necessario venire a valutare se la riscontrata tensione dell'ordinamento verso l'erosione delle preclusioni all'esercizio della facoltà di incidere sulla determinazione della pretesa abbia trovato attuazione anche con riferimento alla disciplina della decadenza del contribuente dall'esercizio del diritto al rimborso, al fine di comprendere in quale misura la restituzione dell'indebito

⁴² In tal senso, si legga G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1977, 200, ove l'Autore sostiene che «l'espressa statuizione di non voler far luogo a rimborso - che è una condotta specularmente opposta rispetto a quella che si risolve nel non imporre - non può che essere univocamente intesa nel senso di una statuizione volta (e funzionale) nel senso dell'imporre».

possa rappresentare uno strumento di tutela delle ragioni del soggetto passivo a fronte del significativo affievolimento delle limitazioni dei poteri concessi al Fisco di rideterminazione dell'obbligazione tributaria.

Occorre, a tal proposito, rilevare come l'istituto in esame trovi applicazione ogniqualvolta il contribuente vanta un credito, *lato sensu* inteso, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, sia con riferimento a crediti derivanti da indebito, laddove difetti *ab origine* o venga meno la norma di legge alla quale il tributo si ricollega, sia in relazione a crediti «non da indebito», originatisi a cagione del peculiare paradigma attuativo del tributo versato, ovvero accordati dal legislatore al fine di porre rimedio a fenomeni di doppia imposizione⁴³. Il rimborso opera, infatti, in tutte le ipotesi in cui lo spostamento patrimoniale dal *solvens* all'*accipiens* risulti privo di causa giustificativa, divenendo irrilevante il fatto che l'assenza della causa ricorra sin dal momento del pagamento, ovvero intervenga in un secondo tempo⁴⁴.

Al fine di delineare una compiuta tassonomia delle ipotesi di credito d'imposta che danno luogo a rimborso, la dottrina distingue, da un lato, i crediti generati da un pagamento indebito, dall'altro, i crediti non generati da un pagamento indebito, per i quali non vi è compensazione necessaria con il debito d'imposta, in ultimo, i crediti d'imposta in senso stretto non generati da un pagamento indebito, in relazione ai quali vi è compensazione

⁴³ Sul punto, si confrontino F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 293 ss.; ID., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, Utet, 1975, 350; nonché M.C. FREGNI, voce *Rimborso dei tributi*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, XII, Torino, Utet, 1996, 498 ss.

⁴⁴ Si legga P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 400 ss.

necessaria con il debito d'imposta, con la conseguente necessità che siano indicati in dichiarazione⁴⁵.

Pur tuttavia, le differenti ipotesi tratteggiate ricadono tutte sotto la comune disciplina del generale principio sancito dall'art. 2033 c.c., il quale accorda al contribuente il diritto alla ripetizione di quanto indebitamente corrisposto al Fisco. Tale principio, peraltro, trova pieno riconoscimento nello Statuto dei diritti del contribuente, nonché nelle singole leggi d'imposta, oltre ad essere tutelato costituzionalmente⁴⁶.

2.2 I termini per la proposizione dell'istanza di rimborso.

Venendo a trattare del procedimento volto all'adozione del provvedimento di rimborso, innanzi tutto, incombe sul contribuente l'onere di presentare un'apposita istanza entro il termine decadenziale⁴⁷ specificamente sancito

⁴⁵ In proposito, M.C. FREGNI, voce *Rimborso dei tributi*, cit., 500.

⁴⁶ A tal riguardo, M.C. FREGNI, voce *Rimborso dei tributi*, cit., 500.

⁴⁷ Secondo l'orientamento prevalente in giurisprudenza, il silenzio-rifiuto sulla domanda di rimborso, impugnabile dinanzi al Giudice tributario, può formarsi solo quando l'istanza sia presentata all'Ufficio competente. In tal senso, si vedano Cass. civ., sez. trib., 15 novembre 2007, n. 23701; Cass. civ., sez. trib., 16 luglio 2004, n. 13194; Cass. civ., sez. trib., 21 giugno 2002, n. 9096; Cass. civ., sez. trib., 19 marzo 2002, n. 3954. Per contro, si è recentemente assistito ad un *revirement* della Suprema Corte in proposito, fondato sulla valorizzazione dei principi statutari di cooperazione, collaborazione e buona fede, alla luce dei quali l'istanza di rimborso presentata ad un Ufficio dell'Amministrazione finanziaria incompetente deve essere trasmessa all'Ufficio competente, consentendo comunque la formazione del provvedimento di diniego tacito. Così, Cass. civ., sez. trib., 27 febbraio 2009, n. 4773. Si confrontino, sul punto, A. BALDASSARRE, *Impugnabile il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione sul rimborso richiesto ad*

all'interno di ciascuna disciplina d'imposta, in assenza della cui previsione opera quello residuale biennale stabilito dall'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Per contro, nell'ipotesi in cui il termine di decadenza previsto per la proposizione dell'istanza di rimborso spiri inutilmente, si determina l'estinzione del diritto⁴⁸, non potendo il contribuente richiedere neppure in sede giurisdizionale la ripetizione dell'indebito⁴⁹.

La regola esposta, tuttavia, presenta alcune eccezioni, costituite dalle ipotesi di rimborso *ex officio*, il quale prescinde dalla richiesta del contribuente⁵⁰. Tale evenienza si verifica, in primo luogo, in forza dell'art. 68, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale dispone, laddove il ricorso giurisdizionale avverso un atto impositivo venga accolto, che il tributo versato in

Ufficio incompetente. La "rivisitazione" della Corte di Cassazione, nota a Cass. civ., sez. trib. 27 febbraio 2009, n. 4773, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, II, 118 ss.; S. PICCIOLO, *La Corte di Cassazione finalmente conferma che l'istanza di rimborso presentata ad un Ufficio incompetente è idonea a formare il silenzio rifiuto*, nota a Cass. civ., sez. trib., 27 febbraio 2009, n. 4773, in *Boll. Trib.*, 2009, 1221 s.

⁴⁸ Si leggano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 295 ss.; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2009, 113 s.; nonché M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 54 s.

⁴⁹ A tal riguardo, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 403, guarda a tale preclusione quale ipotesi di carenza di un presupposto processuale dell'azione.

⁵⁰ In tal senso, si veda A. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV., *Il processo tributario*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesaro, Torino, Utet, 1998, 367 s.

pendenza del giudizio sia restituito entro novanta giorni dalla notificazione di tale sentenza. In secondo luogo, l'art. 41, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, impone all'Amministrazione finanziaria il rimborso officioso delle maggiori somme iscritte a ruolo, in presenza di errori materiali o duplicazioni addebitabili all'Ufficio. In terza battuta, dal combinato disposto degli artt. 41, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e 36 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, deriva l'obbligo per il Fisco di effettuare i rimborsi spettanti in base alla dichiarazione, entro l'inizio del periodo di presentazione delle denunce fiscali relative al periodo d'imposta successivo.

Per converso, con riferimento alle ipotesi in cui il procedimento di rimborso sia condizionato al necessario impulso ad opera del contribuente, di tutta prima, viene in rilievo, in relazione all'imposizione reddituale, la disciplina contenuta nell'art. 37 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, a mente del quale il contribuente che sia stato assoggettato a ritenuta diretta può richiedere alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, nella cui circoscrizione ha il proprio domicilio fiscale, la restituzione delle somme non dovute per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria entro il termine di decadenza di quarantotto mesi.

Allo stesso modo, in virtù dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, tanto il soggetto passivo che abbia effettuato un versamento diretto, quanto il sostituto d'imposta, possono presentare istanza di rimborso alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, nel caso di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o

parziale dell'obbligo di versamento, entro il termine decadenziale di quarantotto mesi⁵¹.

Si deve, a tal proposito, rimarcare che, allo scopo di garantire una maggiore attuazione del principio dell'equo riparto dei carichi pubblici, equiparando i termini concessi all'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'esercizio del potere impositivo, ed al contribuente, per richiedere il rimborso di quanto versato in eccesso, l'art. 1, comma 5, della L. 13 maggio 1999, n. 133, ha esteso l'originario termine per esperire l'istanza di rimborso disciplinata dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, da diciotto a quarantotto mesi, in tal modo posticipando il raggiungimento della definitività sul lato del contribuente, in vista del perseguimento di una più compiuta giustizia perequativa⁵².

⁵¹ Quanto al *dies a quo* per il computo del termine di decadenza ai fini della presentazione dell'istanza di rimborso, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, esso coincide con il giorno del versamento dell'acconto nel caso in cui questo, già al momento in cui veniva eseguito, non era dovuto o non lo era nella misura versata; per contro il termine decorre a far data dal versamento del saldo, laddove l'eccedenza ed il diritto alla ripetizione sorgano in tale successivo momento, ovvero siano conseguenza di una rideterminazione ulteriore del prelievo. A tal proposito, si veda Cass. civ., sez. trib., 12 gennaio 2009, n. 359, con nota di P. MUCCARI, *Individuazione del termine iniziale dell'istanza di rimborso*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1234 ss.

⁵² Si veda, sul punto, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 350. In proposito, occorre rilevare come, a seguito del prolungamento dei termini di decadenza per la richiesta in via amministrativa del rimborso delle imposte dirette, il più ampio termine di decadenza di quarantotto mesi in luogo di diciotto ha trovato applicazione nel caso in cui, alla data di entrata in vigore della legge recante l'ampliamento del termine, fosse ancora pendente il termine originario, mentre non è stato ritenuto

Tuttavia, un evidente *vulnus* alla piena attuazione della parità delle armi tra il Fisco ed il soggetto passivo è rappresentato dalla circostanza che, come posto in luce dalla prevalente dottrina⁵³, la disciplina di cui all'art. 38 dispiega i propri effetti esclusivamente in materia di riscossione, riguardando i versamenti diretti finalizzati allo scomputo in sede di dichiarazione, pertanto concerne il rimborso per inesistenza dell'obbligo di versamento e non per insussistenza dell'obbligazione tributaria, quale risulti da un'erronea denuncia fiscale. Dunque, non trova applicazione laddove vengano in contestazione l'*an* ed il *quantum* del tributo, nel qual caso opera la differente disciplina prevista all'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ai sensi del quale il rimborso deve essere richiesto entro il breve termine di due anni dal pagamento ovvero dal giorno posteriore in cui sia sorto il diritto alla restituzione⁵⁴.

Alla stessa stregua, quand'anche sia contestato l'obbligo di versamento, ma per ragioni connesse alla sopravvenienza di una disciplina che retroattivamente rende non dovuta la pretesa fiscale, anche in tale

applicabile qualora tale termine fosse ormai spirato. In tal senso, si leggano, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 27 aprile 2010, n. 10123; Cass. civ., sez. trib., 16 luglio 2009, n. 16853; Cass. civ., sez. trib., 22 ottobre 2008, n. 25610; Cass. civ., sez. trib., 9 settembre 2008, n. 22745; nonché Cass. civ., sez. trib., 20 giugno 2008, n. 16927. Quanto alla non contrarietà di siffatto orientamento con le garanzie costituzionali, si veda Cort. Cost. 25 luglio 2011, n. 247.

⁵³ Si confrontino P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 404; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 347 s.; nonché M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 318.

⁵⁴ Si confronti T. SCIARRA, *La dichiarazione integrativa "pro contribuente" e l'istanza di rimborso*, cit., 1084 ss.

circostanza opera il termine decadenziale biennale, anziché quello previsto dall'art. 38⁵⁵.

Per converso, con riferimento ai crediti d'imposta evidenziati nella dichiarazione dei redditi, la giurisprudenza, pur escludendo l'applicazione del termine di quarantotto mesi, nondimeno ha intensificato la tutela del soggetto passivo, sancendo che la relativa azione diretta a conseguire il rimborso vada soggetta al solo termine prescrizione decennale, dal momento che non occorre a tal proposito la presentazione dell'istanza di restituzione, poiché l'Amministrazione è già posta in condizione di conoscere la pretesa avanzata dal contribuente grazie ai conteggi contenuti nella denuncia fiscale⁵⁶.

Quanto alle istanze di rimborso in materia di Iva, anche a tal riguardo il contribuente è chiamato a rispettare tempi

⁵⁵ In questo senso, Cass. civ., sez. trib., 16 febbraio 2010, n. 3575, ha sancito che, ai fini del rimborso di versamenti per imposte dirette non dovute, la disciplina di cui all'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è applicabile solo se tali versamenti non siano dovuti fin dall'origine, mentre quando il diritto alla restituzione sia sorto solo in data posteriore a quella del pagamento dell'imposta, per la sopravvenienza di un trattamento di maggior favore retroattivo, risulta applicabile il termine di cui all'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, quale disposizione di carattere residuale e di chiusura del sistema.

⁵⁶ In tal senso, *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 22 aprile 2009, n. 9524; Cass. civ., sez. trib., 21 gennaio 2008, n. 1154; Cass. civ., sez. trib., 16 marzo 2007, n. 6245; Cass. civ., sez. unite, 7 febbraio 2007, n. 2687; Cass. civ., sez. trib., 27 marzo 2006, n. 6940; Cass. civ., sez. trib., 6 agosto 2002, n. 11830; nonché Comm. trib. prov. Pisa, sez. II, 30 giugno 2010, n. 86, con nota di C. SCALINCI, *Il credito esposto in dichiarazione si consolida con lo spirare dei termini per la rettifica del dichiarato*, in *Giur. merito*, 2010, 2606 ss.

assai contenuti, dal momento che la mancata previsione di un termine per la proposizione della domanda restitutoria all'interno della disciplina d'imposta determina l'operatività di quello residuale contenuto nell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁵⁷, eccettuata l'ipotesi di richiesta di restituzione relativa all'eccedenza d'imposta risultante dalla cessazione

⁵⁷ Così, Cass. civ., sez. trib., 13 novembre 2008, n. 27057; Cass. civ., sez. trib., 22 aprile 2005, n. 8461; Cass. civ., sez. trib., 20 agosto 2004, n. 16477. Si veda, a tal proposito, M. PEIROLO, *Condizioni di detraibilità dell'Iva ai fini della richiesta di rimborso*, nota a Cass. civ., sez. trib., 9 ottobre 2009, n. 21457, in *Boll. Trib.*, 2010, 314 s. La Suprema Corte ha, inoltre, precisato che il diritto al rimborso del prestatore del servizio, per il quale è stata emessa fattura con applicazione e pagamento di un'Iva non dovuta non è condizionato alla presentazione di dichiarazione in rettifica per riduzione dell'imponibile, dal momento che la procedura di rettifica deve essere esperita soltanto se si vuole far valere un credito d'imposta ai fini della detrazione, pertanto, anche a prescindere dalla rettifica, il soggetto che ha emesso una fattura ed ha pagato un'Iva non dovuta può agire in rimborso nelle forme e nei termini di cui all'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. In tal senso, Cass. civ., sez. trib., 16 marzo 2007, n. 6193; Cass. civ., sez. trib., 9 marzo 2005, n. 5094; 19 Cass. civ., sez. trib., 19 febbraio 2004, n. 3306; Cass. civ., sez. trib., 6 febbraio 2004, n. 2274. Alla stessa stregua, la Suprema Corte ha anche avuto occasione di chiarire, a più riprese, che con riguardo al rimborso dell'Iva, *ex art. 38 ter* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nei confronti di soggetto domiciliato o residente negli Stati membri dell'Unione europea, privo di stabile organizzazione in Italia, il termine per la proposizione dell'istanza di rimborso, previsto dall'art. 1, comma 2, del D.M. 20 maggio 1982 va identificato nel termine decadenziale biennale sancito all'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. A tal riguardo, Cass. civ., sez. trib., 12 aprile 2010, n. 8690; Cass. civ., sez. trib., 25 marzo 2009, n. 7181; Cass. civ., sez. trib., 9 marzo 2005, n. 5116.

dell'attività, regolata *expressis verbis* dall'art. 30, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale prevede l'applicazione dell'ordinario termine prescrizione decennale⁵⁸.

Con particolare riferimento all'Iva, peraltro, occorre rilevare come dottrina e giurisprudenza abbiano sollevato alcuni dubbi in ordine al fatto che la previsione di un regime differenziato delle condizioni legittimanti l'azione di rimborso relative, da un lato, al rapporto che lega cedente e cessionario, assoggettato all'ordinario termine prescrizione decennale, dall'altro, al rapporto intercorrente tra cedente ed Amministrazione finanziaria, sottoposto al termine decadenziale biennale, sia compatibile con il diritto dell'Unione europea ed, in particolare, con i principi di effettività, di non discriminazione e di neutralità fiscale, specie in considerazione del fatto che la prassi e la giurisprudenza consentono di accogliere la domanda di restituzione dell'indebito avanzata dal cessionario nei confronti del cedente, ancorché questi non abbia esercitato l'azione di rimborso nei confronti dell'Erario entro i più brevi termini di decadenza a lui imposti, avendo confidato su un'interpretazione giurisprudenziale consolidata⁵⁹.

⁵⁸ Si vedano Cass. civ., sez. trib., 23 aprile 2010, n. 9794; nonché Comm. trib. reg. Bari, sez. XIV, 22 novembre 2010, n. 124, in *Dejure*; Comm. trib. reg. Perugia, 2 marzo 2009, n. 25, in *Dejure*.

⁵⁹ Sulla scorta di tali considerazioni ord. Cass. civ., sez. trib., 17 agosto 2010, n. 18721, ha rinviato la questione alla Corte di Giustizia dell'Unione europea. La pronuncia è annotata da P. CENTORE, *Tempi e modalità del rimborso IVA al vaglio della Corte di giustizia UE*, in *Corr. Trib.*, 2010, 3479 ss.; nonché da C. DI COLA, *Ancora dubbi sulla compatibilità dell'IVA nazionale nelle vicende del rimborso da indebito*, in *Boll. Trib.*, 2011, 313 ss. Si confronti M. PEIROLO, *La Corte di giustizia sul limite temporale*

Tali incertezze, tuttavia, hanno trovato risposta in un recente *dictum* della Corte di Giustizia, la quale ha sancito la compatibilità con l'ordinamento europeo dell'applicazione *in subiecta materia* del breve termine decadenziale biennale, chiarendo che «il principio di effettività non osta ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebito che prevede un termine di prescrizione per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito, esercitata dal committente di servizi nei confronti del prestatore di detti servizi, soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, più lungo rispetto al termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario, esercitata da detto prestatore nei confronti dell'amministrazione finanziaria, purché tale soggetto passivo possa effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta di cui trattasi nei confronti della predetta amministrazione. Quest'ultima condizione non è soddisfatta qualora l'applicazione di una normativa siffatta abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi»⁶⁰.

del rimborso Iva, nota a CGE, sez. I, 21 gennaio 2010, C-472/08, in *Corr. Trib.*, 2010, 951 ss.

⁶⁰ In tal senso, CGE, sez. III, 15 dicembre 2011, C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta Spa, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura Spa c. Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate*, § 44, ove la Corte ha accolto le ragioni della società contribuente, in considerazione del fatto, § 36, che essa altrimenti avrebbe dovuto sopportare «il pagamento dell'Iva non dovuta, senza avere la possibilità di reclamarne effettivamente il rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria per effetto del decorso del termine di decadenza biennale, benché tale

D'altro canto, termini contenuti sono previsti anche all'interno di numerose specifiche leggi d'imposta, come accade in relazione all'imposta di registro⁶¹, all'imposta sulle successioni e donazioni⁶², alle imposte ipotecaria e catastale⁶³, all'imposta di bollo⁶⁴, nonché alla tassa sulle concessioni governative⁶⁵, per le quali è prevista la restituzione del tributo, laddove richiesta entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno di effettuazione del pagamento, mentre in materia di accise⁶⁶ e di imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse⁶⁷, il termine per presentare la domanda di restituzione è biennale.

situazione non le» fosse «imputabile, ma» fosse «dovuta al fatto che, alla luce della» Circ. 26 febbraio 1999, n. 52, del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate e Affari giuridici, Servizio III, «i destinatari dei servizi» avevano «esperito un'azione di ripetizione dell'indebito nei confronti della» stessa ricorrente «dopo la scadenza di tale termine».

⁶¹ A tal riguardo, si veda l'art. 77 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

⁶² In tal senso, l'art. 42 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

⁶³ Così, l'art. 17 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁶⁴ Ai sensi dell'art. 37 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

⁶⁵ In forza dell'art. 13 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641.

⁶⁶ In virtù dell'art. 14 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504. Si guardi, in proposito, F. CERIONI, *Per il rimborso delle accise termine decadenziale di due anni*, nota a Comm. trib. reg. Toscana, sez. distaccata di Livorno, 20 marzo 2009, n. 28, in *Corr. Trib.*, 2009, 3131 ss., ove si legge che, in tema di rimborso delle accise, il termine decadenziale biennale deve essere osservato qualunque sia il motivo addotto a fondamento dell'istanza di rimborso, dunque anche laddove venga dedotta l'insussistenza del presupposto impositivo.

⁶⁷ Così, Cass. civ., sez. unite, 23 aprile 2009, n. 9672, ove si è sancito che, in difetto di una differente previsione propria della disciplina di tale imposta, opera il termine residuale biennale di cui all'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Si riscontra, infine, all'opposto, l'operatività di termini più ampi con riferimento ai tributi doganali⁶⁸ ed all'imposta sugli intrattenimenti⁶⁹, in relazione ai quali l'istanza di rimborso può essere proposta entro cinque anni.

2.3 La tutela giurisdizionale del diritto del contribuente al rimborso.

Alla fase procedimentale del rimborso, può seguire quella processuale, in quanto il contribuente, la cui tempestiva istanza restitutoria non sia stata accolta, può agire dinanzi al Giudice tributario, impugnando il rifiuto espresso, entro il termine di sessanta giorni, ovvero il diniego tacito, una volta decorsi novanta giorni dalla presentazione dell'istanza ma non oltre l'ordinario termine di prescrizione decennale, e richiedendo la condanna dell'Ufficio alla ripetizione delle somme indebitamente trattenute, ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁷⁰.

Peraltro, il contribuente può esperire l'azione di condanna nei confronti del Fisco, non solo in presenza di provvedimenti di diniego totale del rimborso, bensì anche in relazione agli atti di accoglimento parziale, i quali presentano una natura solo parzialmente satisfattiva, legittimando *pro quota* l'Amministrazione alla ritenzione del tributo a titolo potenzialmente definitivo⁷¹.

⁶⁸ Sul punto, si legga l'art. 29 della L. 29 dicembre 1990, n. 428.

⁶⁹ Sul punto, si veda l'art. 40, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, come modificato dall'art. 16 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60.

⁷⁰ A tal proposito, si legga G. TABET, *Le azioni di rimborso*, in AA.VV., *Il processo tributario*, cit., 405 ss.

⁷¹ Si veda, sul punto, Cass. Civ., sez. trib., 24 novembre 2010, n. 23786, ove si legge che il contribuente, per non perdere il diritto ad

Quanto all'ipotesi del rifiuto tacito, invece, si è a lungo dibattuto sulla natura del silenzio amministrativo che si viene a formare laddove il Fisco rimanga inerte oltre il termine di novanta giorni, malgrado, a tutt'oggi, esso sia espressamente contemplato all'art. 19, comma 1, lett. g, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, entro l'enumerazione degli atti impugnabili. Se parte della dottrina l'ha qualificato come silenzio-rifiuto, riconoscendogli natura provvedimento, altri autori vi hanno scorto un mero limite temporale, uno *spatium deliberandi*, prima del quale è preclusa la presentazione del ricorso⁷².

ottenere il rimborso della parte residua del credito richiesto, deve impugnare entro sessanta giorni dalla notifica l'atto di rimborso parziale emesso dall'Amministrazione finanziaria, atteso che il provvedimento parziale di rimborso, per la parte relativa all'importo non restituito, si configura come atto di rigetto. Nello stesso senso, Cass. civ., sez. trib., 5 giugno 2008, n. 14846; nonché Cass. civ., sez. trib., 10 giugno 2005, n. 12336. *Contra*, si legga Cass. civ., sez. trib., 6 luglio 2004, n. 12382, ove la Suprema Corte ha sancito che il provvedimento di accoglimento parziale della istanza di rimborso non implica il rigetto per la parte non espressamente accolta; nonché Cass. civ., sez. trib., 1 dicembre 2004, n. 22564, con nota critica di A. TURCHI, *In tema di impugnabilità degli atti di rimborso parziale*, in *Giur. It.*, 2005, 1546 s. Si confronti M. BASILAVECCHIA, *Il diniego di rimborso e la sua riconoscibilità*, in *GT*, 2005, 142 s.

⁷² La dottrina prevalente propende per la natura non provvedimento del silenzio dell'Amministrazione serbato in ordine all'istanza di rimborso. In tal senso, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 351; ID., *Manuale del processo tributario*, cit., 114 s.; G. TABET, *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, 767; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 55; nonché G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 205 ss. Si confronti P.P. CAIRO, *Note relative al silenzio*

Inoltre, a seguito dell'instaurazione del giudizio avverso il rifiuto tacito, l'eventuale provvedimento esplicito sopravvenuto, diverso dall'accoglimento totale dell'istanza, il quale determina la cessazione della materia del contendere, non dispiega effetti estintivi del processo, non essendo neppure necessaria la sua impugnazione, se non mediante la proposizione di motivi aggiunti di ricorso⁷³.

Ad ogni modo, la sussistenza di un provvedimento di diniego del rimborso, esplicito o implicito, si viene a configurare quale presupposto processuale necessario al fine di promuovere l'azione, la cui carenza è dunque rilevabile anche *ex officio* in ogni stato e grado del giudizio⁷⁴.

In sede processuale, nondimeno, si presenta una delle problematiche maggiormente dibattute in relazione al diritto al rimborso, derivante dall'applicazione nella lite fiscale dell'art. 2969 c.c., a mente del quale la decadenza non può essere rilevata *ex officio*, «salvo che, trattandosi di

dell'amministrazione finanziaria e alle forme di tutela del contribuente, in *Giur. Trib.*, 2009, 270 ss.; M.C. FREGNI, voce *Rimborso dei tributi*, cit., 510; nonché P. RUSSO, voce *Silenzio della pubblica amministrazione. Diritto tributario*, in *Enc. Giur.*, Roma, Treccani, 1992, 1 ss.

⁷³ Si veda, sul punto, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 270.

⁷⁴ In questo senso, si guardino Cass. civ., sez. trib., 3 novembre 2010, n. 22319, ove la Suprema Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso del contribuente proposto prima del decorso del termine di novanta giorni dal momento della presentazione dell'istanza di rimborso, per carenza dell'atto impugnabile, il quale rappresenta un presupposto processuale dell'azione, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio; nonché Cass. civ., sez. trib., 12 marzo 2008, n. 6724. Si confronti l'opinione espressa da F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 145.

materia sottratta alla disponibilità delle parti, il Giudice debba rilevare le cause d'improcedibilità dell'azione». In diritto tributario, infatti, attesa l'indisponibilità della pretesa fiscale, la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso è considerata dalla giurisprudenza rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo⁷⁵, mentre, in maniera del tutto asimmetrica, la decadenza dell'Amministrazione dall'esercizio del potere impositivo deve essere tempestivamente eccepita, dal momento che da essa non deriva l'improcedibilità dell'azione, né il suo rilievo è sottratto alla disponibilità del contribuente⁷⁶.

Ad ogni buon conto, una volta che il diritto al rimborso sia stato riconosciuto dall'Amministrazione in fase procedimentale⁷⁷, ovvero accertato dal Giudice tributario in sede giurisdizionale, l'obbligazione che ne discende viene enucleata dal rapporto tributario ed integra un'ordinaria pretesa creditoria riconducibile all'ambito dell'indebito oggettivo. Conseguentemente, la lite che

⁷⁵ A tal riguardo, Cass. civ., sez. unite, 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, ove la Suprema Corte è giunta alla conclusione della generale rilevabilità *ex officio* delle sole «eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come è quella tributaria, da essa non disponibile». Nello stesso senso, l'ordinanza Cass. civ., sez. trib., 4 agosto 2011, n. 16978. In proposito, si vedano F. FARRI, *Tardività dell'istanza amministrativa di rimborso e rilevabilità d'ufficio in giudizio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, 337 ss.; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, Giappichelli, 1998, 427; nonché F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 199.

⁷⁶ Si veda M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 428.

⁷⁷ Si legga M. MISCALI, *Riconoscibilità dell'indebito da parte della amministrazione finanziaria e dovere di rimborso*, nota a Cass. civ., sez. trib., 13 febbraio 2006, n. 15840, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, 758 ss.

insorga in ordine alla vicenda estintiva di tale credito, non avendo ad oggetto il fondamento del medesimo, non presenta alcun momento di collegamento con la giurisdizione delle Commissioni tributarie, ricadendo entro l'ambito di cognizione dell'autorità giudiziaria ordinaria⁷⁸.

Inoltre, in tale evenienza, l'Amministrazione finanziaria è gravata dell'obbligo di effettuare il rimborso tempestivamente, quand'anche la singola legge d'imposta non preveda in modo espresso i termini entro i quali il pagamento debba essere compiuto, nel rispetto dei doveri di imparzialità e buon andamento, sanciti all'art. 97 Cost., nonché in ossequio al principio di tutela del diritto all'integrità patrimoniale, consacrato all'art. 1 del primo Protocollo aggiuntivo alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali⁷⁹.

Venendo a concludere, sulla scorta del quadro complessivamente delineato si evince che, con riferimento al regime della decadenza dall'esercizio del diritto al rimborso, si sia assistito, nel corso del tempo, ad alcuni ampliamenti dei termini per la proposizione dell'istanza restitutoria, la quale risulta peraltro preclusa solamente laddove sia diversamente stata raggiunta la consolidazione del rapporto tributario, mediante la sopravvenuta inoppugnabilità di un atto impositivo, ovvero mediante la formazione della *res iudicata*, o ancora mediante il

⁷⁸ Sul punto, Cass. civ., sez. unite, 23 settembre 2010, n. 20077; Cass. civ., sez. unite, 13 settembre 2005, n. 18120; nonché Cass. civ., sez. unite, 24 aprile 2002, n. 6036.

⁷⁹ A tal riguardo, si legga Cedu, 3 luglio 2003, *Buffalo s.r.l. in liquidazione c. Italia*, con nota di E. LIZZA - G. ROMANO, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed il diritto tributario: risarcimento per ritardo nel rimborso dei crediti d'imposta*, in *Dir. dell'uomo*, 2005, 9 ss.

perfezionamento di uno dei moduli consensuali di determinazione del tributo.

Tuttavia, si è constatato che la disciplina delle limitazioni all'esercizio del diritto al rimborso, frammentaria e disomogenea, sia ancora complessivamente improntata ad un asimmetrico trattamento delle due parti del rapporto tributario, concedendo al contribuente termini per la presentazione dell'istanza restitutiva assai ridotti rispetto a quelli attribuiti all'Amministrazione finanziaria per l'esercizio della potestà d'accertamento, in particolar modo in considerazione della vasta area di operatività del breve termine residuale biennale previsto dall'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dello sperequato regime di rilevabilità processuale delle rispettive decadenze.

Si prospetta, in tal modo, una visione del sistema tributario improntata ad una mutila attuazione del principio dell'equo riparto dei carichi fiscali⁸⁰, il quale prevale nel bilanciamento con il principio di stabilità dei rapporti tra Fisco e contribuente, ma esclusivamente in funzione della tutela dell'interesse erariale, rinunciando a perseguire, con la stessa intensità, l'obiettivo della perequazione fiscale altresì laddove ciò comporti una rideterminazione del prelievo a vantaggio del soggetto passivo, per tale via ponendo quest'ultimo in una condizione di minorazione defensionale, slegata da esigenze di stabilizzazione del rapporto tributario, il quale raggiunge in ogni caso la

⁸⁰ Si confronti M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 333 ss., il quale guarda alla funzione di rimborso, alla luce del principio di capacità contributiva, quale strumento di attuazione della giustizia distributiva.

definitività solo a seguito dello spirare dei termini di decadenza per l'esercizio dell'azione accertatrice.

3. La decadenza del contribuente dal diritto di impugnazione dell'atto impositivo.

3.1 L'inoppugnabilità dell'atto impositivo quale fattore di stabilizzazione della pretesa fiscale.

Lungo il percorso che conduce al consolidamento della determinazione del tributo, in attuazione del principio di intangibilità dei rapporti giuridici, uno dei fenomeni di maggior interesse è rappresentato dalla decadenza del contribuente dal diritto di impugnare gli atti impositivi con i quali l'Amministrazione finanziaria abbia formalizzato la quantificazione del debito d'imposta.

Nel rispetto del principio di effettività della tutela giurisdizionale, consacrato all'art. 24 Cost., invero, al contribuente è riconosciuto il diritto di reagire avverso gli atti di imposizione che ritenga ingiusti, impugnandoli dinanzi ad un Giudice terzo ed imparziale, al fine di conseguirne l'annullamento.

Tale diritto, tuttavia, può essere esercitato esclusivamente entro i termini decadenziali previsti dall'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, a mente del quale il ricorso avverso un atto impositivo può essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione del provvedimento⁸¹.

⁸¹ Si vedano, in proposito, F.V. ALBERTINI, *I termini per la proposizione del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, Utet, 2011, 335 ss.; V. AZZONI, *La decadenza nel processo tributario (sinossi di giurisprudenza)*, in *Boll. Trib.*, 2010, 1516 ss.; nonché A. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, cit., 364 ss. Il termine per la proposizione del ricorso va soggetto alla sospensione feriale

Pertanto, la mancata tempestiva presentazione del ricorso giurisdizionale, così come la dichiarazione di inammissibilità del medesimo, determinando l'effetto della inoppugnabilità del provvedimento, sono suscettibili, sul piano degli effetti sostanziali, di conferire all'accertamento

dei termini processuali, ai sensi dell'art. 1 della L. 7 ottobre 1969, n. 742. Una differente ipotesi di sospensione del termine per l'impugnazione è contemplata all'art. 6, comma 3, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, il quale dispone una sospensione di novanta giorni a seguito della presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, i quali decorrono dal giorno della sua ricezione della richiesta da parte dell'Ufficio sino allo scadere del novantesimo giorno, ancorché la procedura di adesione non produca alcun risultato ed anzi sfoci, prima del termine, in un verbale di esito negativo. In questo senso, Cass. civ., sez. trib., 30 giugno 2006, n. 15171; nonché Comm. trib. prov. Salerno, sez. X, 10 luglio 2001, n. 160, in *Dejure*. Del pari, si è espressa l'Amministrazione finanziaria con la Circ. 28 giugno 2001, n. 65, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale Accertamento; nonché la Ris. 11 novembre 1999, n. 159, del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate Accertamento e Programmazione, Servizio III. *Contra*, Comm. trib. prov. Treviso, sez. VII, 11 ottobre 1999, n. 308, con nota critica di D. STEVANATO, *Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche*, in *Rass. Trib.*, 2000, 649 ss. Peraltro, gli effetti della sospensione feriale e della presentazione dell'istanza di adesione sono cumulabili, nel senso che il decorso dei novanta giorni dalla presentazione dell'istanza di adesione può risultare a sua volta sospeso per il sopraggiungere del periodo di sospensione feriale. Per contro, la presentazione di deduzioni difensive al Fisco non rivolte nei confronti di un atto irrogativo di sanzione, in pendenza dei termini per l'impugnazione dell'atto, non dispiega in relazione a questi ultimi, né effetti sospensivi, né interruttivi. In tal senso, Cass. civ., sez. unite, 9 luglio 2009, n. 16097.

tributario contenuto nell'atto impositivo i connotati della definitività⁸².

Il termine di decadenza per adire il Giudice tributario presenta, senza dubbio, carattere perentorio e non disponibile da parte dei contendenti, non essendo previsto a loro favore⁸³, di talché la tempestività dell'impugnazione

⁸² A tal riguardo, si leggano F.V. ALBERTINI, *I termini per la proposizione del ricorso*, cit., 335 ss.; A GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, cit., 364 ss.; nonché G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 80 s., il quale asserisce che «il venir meno d'un rimedio processuale, a seguito del decorso del termine di tempo fissato per il suo esercizio, può in astratto comportare la cosiddetta sanatoria dell'atto per la cui "impugnazione" il rimedio medesimo era apparecchiato», dal momento che, 328 s., «non appena realizzatasi la condizione elementare della preclusione del ricorso giurisdizionale alle commissioni tributarie [...], il provvedimento notificato dal Fisco pare esibire [...] un grado notevole di resistenza ai tentativi di effettuarne la rimozione; pare assicurare una pretesa tributaria, od altrimenti una attribuzione patrimoniale tributaria, ormai dubbiamente contestabili; ed estendere infine ad una vasta area di incidenza la sua efficacia, che è anche - seppur indirettamente - efficacia impegnativa ad introdurre nell'ordinamento, in specie ove ne sia presupposizione, conformi determinazioni dell'imponibile del tributo corrispondente».

⁸³ In tal senso, si guardino F.V. ALBERTINI, *I termini per la proposizione del ricorso*, cit., 335 ss.; nonché R. LUPI, *Sospensione dei termini per impugnare: in quale misura l'Amministrazione finanziaria può gestire i propri poteri?*, in *Rass. Trib.*, 1999, 845 ss., il quale propone la tesi secondo la quale la definitività dell'atto impositivo non impugnato non dipenda solo da ragioni processuali, bensì anche dalla particolare connotazione pubblicistica del soggetto che lo emette. Invero, 849, «l'attitudine dell'atto di accertamento a consolidarsi se non impugnato è [...] un fenomeno extraprocessuale, che si verifica perché gli uffici fiscali sono un soggetto pubblico dotato di un potere amministrativo». Di talché, 850, «l'attitudine dell'atto di accertamento a diventare

si configura quale presupposto processuale dell'azione. Conseguentemente, l'inammissibilità del ricorso per tardività risulta rilevabile *ex officio* in ogni stato e grado del processo, benché la relativa eccezione non possa essere sollevata per la prima volta dinanzi al Giudice di legittimità, laddove il suo esame implichi una valutazione di carattere fattuale⁸⁴.

Peraltro, appare, a tal proposito, irrilevante il contegno processuale tenuto dalla parte resistente, dal momento che la sua regolare costituzione in un giudizio instauratosi a seguito di ricorso tardivo non può, ad ogni modo, valere a

inoppugnabile preesiste al processo e ne prescinde. Il potere che sta a monte del giudicato è un potere che nasce nel processo, mentre quello che sta a monte dell'atto impositivo non opposto è un potere amministrativo, che preesiste al processo. La definitività dell'atto non dipende da un potere del giudice, ma dal potere dell'amministrazione. Il consolidarsi dell'atto è perciò un fenomeno che non affonda le proprie radici nel diritto processuale, ma nel diritto amministrativo». Sulla scorta di tali considerazioni, l'Autore conclude, 851, che, «se il consolidarsi dell'atto dipende da un potere amministrativo, l'autorità amministrativa che è titolare del potere può in linea di principio disporre. Ed un simile potere è facilmente compatibile anche con la previsione legale di un termine per impugnare, che è un termine minimo a favore del contribuente e che poggia sul presupposto che l'amministrazione non effettui atti dispositivi del proprio potere, come sospensioni, revoche o annullamenti dell'atto».

⁸⁴ Sul punto, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 31 marzo 2011, n. 7410; nonché Cass. civ., sez. trib., 30 dicembre 2010, n. 26391, ove si legge che, sebbene l'inammissibilità del ricorso introduttivo sia rilevabile *ex officio* in ogni stato e grado del giudizio, tuttavia la relativa eccezione non può essere sollevata per la prima volta innanzi al Giudice di legittimità, allorché il suo esame implichi un accertamento in fatto, rimesso al Giudice del merito.

superare la decadenza del contribuente dal diritto di azione⁸⁵.

Quanto al *dies a quo*, ai fini del computo del termine per proporre ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie, esso è rappresentato dal giorno della notificazione dell'atto impugnato, della cui prova è onerata l'Amministrazione finanziaria⁸⁶, non assumendo alcun rilievo la piena contezza che il contribuente ne abbia *aliunde* acquisita, in

⁸⁵ A tal proposito, si veda Cass. civ., sez. trib., 30 luglio 2002, n. 11222, ove la Suprema Corte ha sancito che il termine previsto dall'art. 21, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ai fini della proposizione del ricorso avverso il provvedimento impositivo è, per sua natura, di carattere perentorio, sicché, venuto esso a scadenza, risulta irrilevante il successivo contegno del convenuto, stante l'imperatività ed indisponibilità delle norme in materia di decadenza. A tale stregua, la costituzione della parte convenuta, se ai sensi dell'art. 156, comma 3, c.p.c. può sanare i vizi inerenti la notificazione dell'atto introduttivo del giudizio, in quanto prova il raggiungimento dello scopo perseguito dalle norme che regolano tale notificazione, comunque non vale ad inficiare *a posteriori* la definitività del provvedimento impositivo, stante l'avvenuta perdita del diritto d'impugnarlo, potendo altrimenti tradursi in un'inammissibile ipotesi di rimessione in termini.

⁸⁶ Così, Cass. civ., sez. trib., 24 luglio 2009, n. 17387, ove la Suprema Corte ha chiarito che, qualora il ricorrente deduca che la tardività del ricorso è dipesa dall'omessa notifica del provvedimento impugnato, in applicazione dei criteri di cui all'art. 2697 c.c., non è suo onere fornire la prova negativa dell'omessa notifica, ma incombe sulla parte resistente che intenda eccepire l'inosservanza del termine di decadenza di cui all'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'onere di provarne il momento di decorrenza producendo copia autentica dell'atto impugnato, corredata dalla relazione di notificazione.

quanto solo con la notificazione del provvedimento si perfeziona la conoscenza legale dell'atto⁸⁷.

⁸⁷ In questo senso, Cass. civ., sez. trib., 20 luglio 2001, n. 9891. *Contra*, si deve rilevare come la Suprema Corte abbia recentemente mostrato alcune aperture verso la valorizzazione della piena conoscenza dell'atto. Così, Cass. civ., sez. trib., 9 giugno 2010, n. 13852, ove si legge che la notificazione dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria costituisce una condizione integrativa dell'efficacia della decisione assunta dall'Ufficio finanziario, ma non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento dell'atto, quindi l'inesistenza della notificazione non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso all'Ufficio per adottare e notificare il provvedimento amministrativo tributario; nonché Cass. civ., sez. trib., 27 febbraio 2009, n. 4760, con nota di S. FUCILE, *La "piena conoscenza" dell'atto impositivo anche a prescindere dalla notifica fa decorrere il termine di impugnazione? Considerazioni critiche su un recente orientamento della Corte di cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 735 ss., ove la Suprema Corte ha affermato che la conoscenza dell'atto di imposizione tributaria, purché piena e provata dall'Ufficio, deve considerarsi equipollente alla notifica, anche all'effetto di determinare il decorso del termine di impugnativa in capo al contribuente. A tal riguardo, l'Autore rileva che «l'avviso di accertamento è un atto tipicamente recettizio, che non viene nemmeno ad esistere e comunque a produrre effetti sul piano giuridico finché non sia notificato al destinatario. Ne consegue che l'atto non notificato non è idoneo ad acquisire efficacia preclusiva e pertanto a determinare, se non impugnato, la cristallizzazione del debito di imposta nell'*an* e nel *quantum*. Inoltre, i vizi della notifica si riflettono necessariamente sulla legittimità dell'avviso. Ciò in quanto la "natura delle cose" e la "logica che ne sta alla base" consentirebbero che la notifica, quale condizione "di efficacia" (e non "di esistenza") dell'atto, possa essere sempre "sostituita" dalla conoscenza *aliunde* (imperfettamente) acquisita».

Alla stessa stregua, nell'ipotesi in cui vi siano più coobbligati passivi, in caso di solidarietà paritetica o dipendente, il termine per l'impugnazione decorre per ciascuno dei condebitori dalla data della notifica del rispettivo atto, dovendosi considerare minoritaria la tesi secondo la quale tale termine debba decorrere dall'avvenuta notificazione all'ultimo dei coobbligati⁸⁸.

L'individuazione del giorno a far data dal quale si computa il termine di decadenza dal diritto di azione si presenta particolarmente problematica con riferimento alle ipotesi di declaratoria di illegittimità costituzionale della norma sulla quale il provvedimento è fondato, la quale sopraggiunga a seguito dello spirare del termine per l'impugnazione dell'atto. A tal riguardo, è prevalso in giurisprudenza l'orientamento secondo il quale la sentenza di accoglimento emanata dalla Consulta non vale a rimettere il contribuente in termini, siccome la vigenza della norma successivamente dichiarata incostituzionale rappresenta una mera difficoltà di fatto all'esercizio dell'azione, non impedendo punto la tutela giurisdizionale delle ragioni del soggetto passivo, al quale è comunque consentito impugnare il provvedimento, deducendo l'illegittimità costituzionale della disciplina sulla quale esso è fondato, al fine di stimolare un giudizio incidentale dinanzi al Giudice delle leggi⁸⁹.

⁸⁸ Si veda Cass. civ., sez. trib., 11 aprile 2003, n. 5738, ove si legge che, «per ciascuno degli obbligati in solido, la definitività dell'accertamento si forma distintamente, in relazione alla mancata impugnazione o all'esito dell'impugnazione proposta nel termine decorrente dalla notifica dell'atto impugnato a ciascun obbligato». *Contra*, G. BELLAGAMBA, *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino, Utet, 1993, 121.

⁸⁹ Si vedano, in questo senso, Cass. civ., sez. lav., 27 gennaio 1993, n. 986; nonché Cass. civ., sez. unite, 18 settembre 1970, n. 1568.

Occorre, inoltre, precisare che, qualora il ricorso giurisdizionale, ancorché tempestivo, non investa l'intero portato dell'atto impositivo, quest'ultimo raggiunge la condizione della intangibilità con riferimento alle componenti non contestate, dovendosi ritenere che il contribuente abbia prestato acquiescenza al provvedimento *in parte qua*⁹⁰.

Peraltro, nonostante l'allargamento del novero degli atti impugnabili, cui si è dato corso in giurisprudenza, mitigando la tassatività dell'elenco sancito all'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, si deve ritenere che la mancata contestazione degli atti atipici non comporti l'intangibilità della pretesa in essi contenuta, in quanto l'impugnazione di tali provvedimenti ha carattere meramente facoltativo⁹¹.

Contra, Cass. civ., 21 marzo 1990, n. 2326, con nota di F. CASO, *Limiti incostituzionali alla dichiarazione giudiziale di paternità e decorrenza del termine di prescrizione per l'accettazione dell'eredità*, in *Foro It.*, 1990, I, 2182, ove la Suprema Corte ha ritenuto che non si potesse muovere alcun rimprovero agli interessati per non aver tempestivamente tutelato il proprio diritto provocando una pronuncia incidentale di illegittimità costituzionale, dal momento che l'obiettivo situazione di incertezza del diritto poneva i destinatari della norma in una situazione nella quale sembrava iniquo imporre un onere di tempestiva impugnazione.

⁹⁰ In tal senso, si veda Comm. trib. reg. Friuli, sez. X, 9 giugno 2011, n. 70, in *Banca dati Sole24Ore*, la quale ne ha fatto discendere la tardività della notificazione della cartella di pagamento in relazione alle parti dell'atto non impuginate.

⁹¹ In tal senso, Cass. civ., sez. trib., 8 ottobre 2007, n. 21045, con la quale la Suprema Corte ha affermato la necessità di evitare, in tale evenienza, che «l'allargata tutela del contribuente si traduca in un danno per lo stesso». Si vedano, in proposito, L. FERLAZZO NATOLI, *Postilla. Considerazioni critiche sull'impugnazione*

Venendo a trattare degli effetti prodotti dalla inoppugnabilità dell'atto impositivo, si deve rilevare il fatto che, laddove quest'ultimo non sia tempestivamente impugnato, l'accertamento in esso contenuto si cristallizza, precludendo altresì il rimborso dell'eventuale indebito, il quale non gode in tale evenienza di una autonoma tutela, dal momento che l'istanza di rimborso relativa ad un'obbligazione che trae fondamento da un atto impositivo non opposto è colpita da inammissibilità, rilevabile, anche in fase processuale, *ex officio* in ogni stato e grado del giudizio⁹².

A tal proposito, invero, la giurisprudenza ha avuto modo di chiarire che la omessa impugnazione di un atto di esercizio del potere impositivo rende intangibile il pagamento della pretesa fiscale, non potendo la presentazione dell'istanza di rimborso considerarsi idonea

facoltativa, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, 1112 ss.; nonché G. INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, 1075 ss. *Contra*, Cass. civ., sez. trib., 9 dicembre 2009, n. 25699, con nota critica di F. DEL GROSSO, *Definitività di atti atipici non impugnati: un discutibile orientamento della Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2010, 493 ss., ove l'Autrice rileva che la riconosciuta possibilità di impugnare atti atipici non rappresenta un onere, ma una facoltà del contribuente, nel senso che il mancato esercizio della stessa non comporta la cristallizzazione dell'imposizione tributaria, bensì determina esclusivamente la decadenza del contribuente dal diritto di ottenerne l'annullamento e non anche l'impossibilità di impugnare gli atti tipici successivi e consequenziali.

⁹² Si guardino, sul punto, M.C. FREGNI, voce *Rimborso dei tributi*, cit., 498 ss.; nonché M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 243. Si confronti Cass. civ., sez. trib., 24 settembre 2003, n. 14162.

a rimettere in termini il contribuente per contestare la sussistenza dell'obbligazione tributaria⁹³.

D'altro canto, assai più discussa è la preclusione che derivi dalla mancata impugnazione degli atti riscossivi. Invero, qualora la riscossione si avvalga dell'iscrizione a ruolo, una volta decorso il termine per la sua impugnazione, ad avviso della giurisprudenza⁹⁴, viene preclusa ogni contestazione in ordine alla debenza delle somme per il suo tramite pretese ed il diritto alla restituzione non è più esercitabile, salvo che non si tratti di

⁹³ Si confronti, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 21 aprile 2011, n. 9223, ove si afferma che il diritto del contribuente al recupero di imposte sui redditi indebitamente versate viene precluso laddove il relativo rapporto tributario sia esaurito, a nulla rilevando, in caso di mancata tempestiva impugnazione di un atto impositivo, la mera manifestazione di intenti quale è la “riserva a chiedere eventuali rimborsi”, espressa dal contribuente in seno all'atto di pagamento. Nello stesso senso, Cass. civ., sez. trib., 28 luglio 2010, n. 17587, in cui si è sancita la non autonoma impugnabilità del silenzio serbato dall'Amministrazione in ordine all'istanza di rimborso della somma pagata in adempimento di una cartella esattoriale non opposta, atteso che tale comportamento amministrativo è meramente confermativo del precedente provvedimento rappresentato dall'atto impositivo; Cass. civ., sez. trib., 22 maggio 2006, n. 12009; nonché Cass. civ., sez. trib., 15 gennaio 2007, n. 672.

⁹⁴ Così, Cass. civ., sez. trib., 4 ottobre 2000, n. 13173, ove la Suprema Corte ha sancito che «l'iscrizione a ruolo, della somma asseritamente non dovuta, non solo costituisce valido titolo per la relativa riscossione ma legittima, pure, la ritenzione di quanto ricevuto precludendo pretese di rimborso irrivali e tardive, avanzate cioè in modo tale da pregiudicare l'osservanza dei basilari principi cui è improntata la finanza statale e da vanificare o rendere di dubbia efficacia i necessari riscontri istruttori».

un'ipotesi di rimborso d'ufficio, nel qual caso il diritto del contribuente persiste sino alla sopravvenuta prescrizione⁹⁵.

Nondimeno, anche l'omessa tempestiva proposizione di ricorso avverso il ruolo emesso ai sensi degli artt. 36 *bis* e *ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, secondo la migliore dottrina, non può comportare la decadenza del contribuente dalla presentazione dell'istanza di rimborso, siccome tale atto riscossivo trova fondamento esclusivamente nella liquidazione o nel controllo formale della dichiarazione. La sua eventuale impugnazione, infatti, non potrebbe condurre a rilevare gli elementi di incongruità del dichiarato rispetto alla realtà fattuale, ragion per cui, in tale ipotesi, deve risultare comunque ammessa la facoltà di richiedere la restituzione dell'indebito⁹⁶.

La preclusione a proporre l'istanza di rimborso non opera, parimenti, per le iscrizioni a ruolo a titolo provvisorio, cui l'Amministrazione dà corso in pendenza del giudizio di impugnazione del provvedimento accertativo, in quanto, solo laddove il ricorso contro l'atto

⁹⁵ Tale problematica, sotto la vigenza del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, era stata già affrontata dalla giurisprudenza, la quale aveva sancito che, laddove si fosse raggiunta la definitività dell'accertamento tributario per la mancata tempestiva impugnazione del ruolo, al contribuente fosse preclusa la facoltà di richiedere il rimborso del tributo indebitamente versato all'Erario. In questo senso, Cass. civ., sez. I, 28 aprile 1988, n. 3197.

⁹⁶ In questo senso, si vedano M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 292 ss.; nonché A. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, cit., 370, ove l'Autore scrive che, nel vigore dell'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, «l'azione di ripetizione tesa a contestare l'obbligazione d'imposta è ora possibile anche in presenza di un ruolo non impugnato». Si confronti ancora l'opinione espressa da F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 255.

venga respinto, o parzialmente accolto, le somme *medio tempore* incamerate potranno essere definitivamente acquisite dal Fisco, in conseguenza del raggiungimento della definitività dell'accertamento tributario mediante formazione della *res iudicata*⁹⁷.

Alla luce del quadro complessivamente delineato, si evince che la decadenza del contribuente dal diritto d'azione avverso il provvedimento impositivo costituisca, senza dubbio, un fattore di stabilizzazione della pretesa fiscale. Si rende necessario, pertanto, venire a considerare se la riscontrata vocazione ordinamentale verso l'affievolimento delle preclusioni all'esercizio della facoltà di incidere sulla determinazione dell'obbligazione tributaria trovi attuazione anche in tale frangente, producendo l'effetto del temperamento della perentorietà del termine bimestrale prescritto per la proposizione del ricorso giurisdizionale, al fine di verificare in quale misura ciò possa rappresentare una forma di tutela delle ragioni del contribuente a fronte della notevole estensione dei poteri accertativi attribuiti al Fisco.

3.2 Il temperamento della perentorietà del termine decadenziale per l'esercizio del diritto d'azione.

In relazione alla disamina della decadenza del contribuente dal diritto a proporre il ricorso giurisdizionale, una delle tematiche di maggior rilievo ed attualità è rappresentata dalla possibilità che, una volta spirati i sessanta giorni per l'impugnazione dell'atto impositivo, il soggetto passivo sia rimesso in termini per l'esercizio del diritto d'azione.

⁹⁷ Si confronti F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 108.

Con la riforma del processo civile operata mediante la L. 18 giugno 2009, n. 69, è stata, infatti, generalizzata la facoltà concessa al Giudice di rimettere in termini la parte che dimostri di essere incorsa incolpevolmente in decadenza⁹⁸, mediante l'introduzione di un nuovo comma 2 all'interno dell'art. 153 c.p.c., applicabile, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, anche nell'ipotesi in cui siano inutilmente decorsi i termini per l'impugnazione dell'atto impositivo⁹⁹.

⁹⁸ In precedenza, l'istituto della rimessione in termini era disciplinato dall'abrogato art. 184 *bis* c.p.c., il quale riguardava le sole decadenze in cui le parti fossero incorse in pendenza del giudizio, non estendendosi alla decadenza dal diritto di proporre il ricorso introduttivo. In questo senso, Cass. civ., sez. trib., 12 maggio 2006, n. 11062; Cass. civ., sez. trib., 29 settembre 2003, n. 14482; nonché Cass. civ., sez. trib., 30 luglio 2002, n. 11218.

⁹⁹ A tal riguardo, si leggano l'ordinanza Comm. trib. prov. Lecce n. 377/1/2011, con la quale la commissione ha rimesso in termini il ricorrente dal momento che «per motivi non chiariti in sentenza, ma che il collegio ascrive a un “insano gesto, posto in essere da una mente turbata e sconvolta, sicché assolutamente irresponsabile” da parte del difensore a cui era stato affidato il compito di impugnare l'atto, erano scaduti i termini per il contenzioso», secondo quanto riportato da A. SACRESTANO, *Il ricorrente incolpevole ha la rimessione in termini*, in *Il Sole 24 Ore* dell'1 agosto 2011; nonché Comm. trib. prov. Bari, sez. II, 24 marzo 2010, n. 49, in *Dejure*. In dottrina, si era, già in precedenza, tentato di individuare un principio generale in forza del quale riconoscere al contribuente il diritto alla rimessione in termini. Si veda, in tal senso, A. TURCHI, *Brevi note in tema di rimessione in termini nel processo tributario*, nota a Comm. trib. prov. Pisa, sez. I, 10 novembre 2005, n. 224, in *Giur. It.*, 2006, 1322 ss. Quanto alle forme dell'istanza di rimessione in termini, con specifico riferimento alla decadenza dall'impugnazione dell'atto impositivo, essa va indirizzata al Giudice nella medesima forma dell'atto

Facendo ricorso a tale istituto, peraltro, la giurisprudenza ha recentemente potuto dare risposta alle esigenze di tutela del soggetto decaduto dall'esercizio di un diritto processuale per aver fatto affidamento su di un orientamento ermeneutico successivamente sconfessato da un *revirement* interpretativo¹⁰⁰.

A tal riguardo, inoltre, si deve rilevare che la disciplina dell'istituto difetta *in toto* della previsione di un *dies ad quem*, spirato il quale l'organo giudicante non possa ulteriormente concedere la rimessione¹⁰¹. Ciò nondimeno,

omesso, dunque mediante ricorso motivato in ordine alle ragioni a sostegno della richiesta e specificamente in relazione all'incolpevolezza della decadenza. La relativa decisione del Giudice, invece, a mente dell'art 153, comma 2, c.p.c., deve assumere le forme dell'ordinanza di cui all'art. 294, commi 2 e 3, c.p.c.

¹⁰⁰ In questo senso, si veda Cass. civ., sez. unite, 11 luglio 2011, n. 15144.

¹⁰¹ In proposito, si legga F. RANDAZZO, *Ricorso tributario tardivo e rimessione in termini, dopo la riforma dell'art. 153 c.p.c.*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, 213 ss., ove l'Autore afferma che, «se [...] si concentra l'attenzione sul termine per l'impugnazione dell'atto impositivo tributario, un sicuro limite di sbarramento per la richiesta della rimessione in termini dell'atto non impugnato sarà costituito dal successivo atto che, nella sequenza procedimentale che caratterizza l'attività di prelievo, realizza l'ulteriore fase di esercizio della pretesa tributaria. In questa direzione, il limite normativo di sbarramento della rimessione in termini potrà rinvenirsi nel comma 3 dell'art. 19 delle norme sul processo tributario, il quale nel caso di atto non notificato consente al contribuente la sua impugnazione unitamente all'atto, successivo, notificato. Con la nuova rimessione in termini questa possibilità d'impugnazione successiva cumulativa, dell'atto precedentemente adottato insieme all'atto successivo notificato, potrà probabilmente essere consentita dal giudice anche nel caso in cui l'atto originario fosse stato regolarmente notificato (sempreché la decadenza in cui

pur in assenza di una tale preclusione, al Giudice del caso concreto è affidato l'onere, nel compimento dello scrutinio dell'elemento soggettivo, di prendere in considerazione anche l'orizzonte temporale lungo il quale l'inerzia del contribuente si è collocata, sul presupposto dell'individuazione del lasso di tempo oltre al quale un soggetto di ordinaria diligenza, secondo l'*id quod plerumque accidit*, avrebbe reagito all'atto impositivo ritenuto ingiusto.

La novella in esame ha permesso, in tal modo, di attenuare il carattere di perentorietà dei termini per la proposizione del ricorso giurisdizionale, in funzione di una più effettiva tutela del diritto di difesa, basata sulla valutazione del profilo soggettivo del contribuente incorso nella decadenza, così conferendo anche un maggior rilievo al contegno delle parti in fase procedimentale e processuale¹⁰².

sia incorso il contribuente si dimostri essersi verificata incolpevolmente). Ma con ogni probabilità, dopo questo momento, la rimessione in termini non potrà essere più richiesta».

¹⁰² Si vedano, sul punto, F. TESAURO, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. Trib.*, 2010, 965 s.; F. RANDAZZO, *Ricorso tributario e rimessione in termini, dopo la riforma dell'art. 153 c.p.c.*, cit., 213 ss., ove si legge che, «a seguito della generalizzazione dell'istituto della rimessione in termini che è stata da ultimo attuata, e ciò [...] in espressa deroga al principio di improrogabilità sancito dal comma 1 dell'art. 153 c.p.c., si è compiutamente realizzato nel processo civile il passaggio dal sistema fondato sulla regola generale dell'autoresponsabilità da decadenza di tipo "oggettivo", al sistema dell'autoresponsabilità da decadenza sul fondamento della colpa, di tipo quindi soggettivo (cd. autoresponsabilità "colposa")»; nonché ID., *Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2690 ss.

Proseguendo nell'analisi dell'attenuazione della natura perentoria dei termini per l'esercizio del diritto d'azione, sotto un differente profilo, si deve venire a trattare del riconoscimento al contribuente della facoltà di impugnare il diniego opposto dal Fisco di provvedere in autotutela, a seguito della presentazione di un'istanza in tal senso, relativa ad atti per i quali sia ormai spirato il termine per l'autonomo ricorso.

È ormai pacifica, infatti, in giurisprudenza, la facoltà attribuita al soggetto passivo di dare corso all'impugnazione del provvedimento di reiezione dell'istanza di autotutela, mediante la proposizione di ricorso dinanzi alle Commissioni¹⁰³, fondata sulla considerazione del fatto che l'ampliamento della giurisdizione del Giudice tributario abbia determinato altresì un superamento della tassatività dell'elenco degli

¹⁰³ Con la sentenza Cass. civ., sez. unite, 10 agosto 2005, n. 16776, la Suprema Corte ha sancito la giurisdizione delle Commissioni tributarie «in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito dell'Amministrazione finanziaria a procedere ad autotutela». Si veda in proposito la nota critica di S. DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1736 ss. Si confrontino F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giur. Trib.*, 2008, 17 ss.; nonché V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, 1719, il quale rileva come «l'impugnabilità del diniego di autotutela, sia esso espressivo di un mancato esercizio di un potere discrezionale o di un mancato adempimento ad un dovere di annullamento, subisce, in ogni caso, il condizionamento di un secondo elemento al quale la giurisprudenza non ha, ancora, dedicato la giusta attenzione: la definitività».

atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Non v'è chi non veda, a tal proposito, come un rimedio processuale siffatto parrebbe consentire un aggiramento dei termini decadenziali previsti per la proposizione dell'azione giurisdizionale, generando una duplicazione di tutela del contribuente¹⁰⁴.

Nondimeno, al fine di arginare tale paventata deriva, la giurisprudenza ha avuto modo di precisare che l'impugnazione del diniego di autotutela debba essere specificamente motivata sulla scorta della sopravvenienza di elementi nuovi che il contribuente non poteva conoscere, o non conosceva, allorquando l'atto impositivo è stato emesso, nonché in pendenza del termine per l'autonoma impugnazione di quest'ultimo. Il vaglio del Giudice tributario in merito deve, dunque, concentrarsi esclusivamente in ordine al corretto esercizio da parte dell'Amministrazione finanziaria del potere di riesame, in tal modo non pregiudicando la condizione di intangibilità degli accertamenti ormai divenuti incontestabili¹⁰⁵.

¹⁰⁴ A tal riguardo, si legga V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, cit., 1719 s., ove si legge che «la definitività non costituisce un vincolo assoluto poiché sia l'art. 2-*quater*, comma 1, del D.L. n. 564/1994, convertito con modifiche nella L.n. 656/1994, che l'art. 2, comma 1, del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, prevedono l'annullabilità anche "*in caso di non impugnabilità*"; ciò non consente, però, di dimenticare la primarietà dei vincoli derivanti dalla definitività dell'atto di cui il contribuente chiede l'annullamento e, in particolare, il rischio di trasformare i termini di cui all'art. 21, comma 1, del D.Lgs. n. 546 citato in ordinatori, permettendo al contribuente *bis in idem* ed al giudice una funzione sostitutiva dell'Amministrazione finanziaria».

¹⁰⁵ In tal senso, Cass. civ., sez. unite, 27 marzo 2007, n. 7388, ove la Suprema Corte ha affermato che il sindacato del Giudice

Un ulteriore significativo temperamento della perentorietà dei termini per l'esercizio del diritto d'azione

tributario, con riferimento al provvedimento di diniego di autotutela, deve riguardare l'esistenza dell'obbligazione tributaria, ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica, ma ancor prima il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere possa comportare la sostituzione del Giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali. Del pari, con la pronuncia Cass. civ., sez. unite, 23 aprile 2009, n. 9669, la Corte ha ammesso l'impugnabilità del diniego di autotutela, ancorché gli atti da cui trae origine siano divenuti definitivi, esclusivamente nell'ipotesi in cui il contribuente si limiti a contestare la legittimità del rifiuto e non la fondatezza della originaria pretesa tributaria. Si veda anche Cass. civ., sez. unite, 6 febbraio 2009, n. 2870, ove la Cassazione ha precisato la natura discrezionale e non vincolata del potere di riesame spettante all'Amministrazione finanziaria. Si leggano, sul punto, S. GIANONCELLI, *Diniego di autotutela e impugnazione "per vizi propri"*, nota a Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. I, 17 settembre 2008, n. 146, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, II, 1249 ss.; nonché S. MUSCARÀ, *Le Sezioni Unite scrivono un ulteriore capitolo in tema di impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Boll. Trib.*, 2009, 837 ss. Non mancano, tuttavia, in dottrina voci a sostegno della natura vincolata dell'esercizio di tale potere, giusta il disposto dell'art. 2, comma 1, della L. 7 agosto 1990, n. 241. Così, V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, Giuffrè, 1999, 211 ss.; nonché D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, Cedam, 1996, 60 ss. Quanto alla possibilità che il mancato esercizio del potere di riesame possa costituire fonte genetica di un obbligo di risarcimento, ai sensi dell'art. 2043 c.c., si leggano Cass. civ., sez. III, 3 marzo 2011, n. 5120, con nota di A. MARCHESELLI, *Il Fisco che non ritiri in autotutela gli atti illegittimi risarcisce i danni davanti al giudice tributario?*, in *GT*, 2011, 394 ss.; nonché Cass. civ., sez. III, 20 gennaio 2010, n. 914.

parrebbe, infine, giungere dall'applicazione nel processo tributario, in forza delle previsioni contenute nella L. 7 agosto 1990, n. 241¹⁰⁶, come modificate ad opera della L. 11 febbraio 2005, n. 15, dell'azione volta alla declaratoria della nullità del provvedimento d'imposizione, la quale non va soggetta a termini decadenziali¹⁰⁷.

Tale rimedio, invero, trova il suo fondamento normativo nel disposto dell'art. 21 *septies* della L. 7 agosto 1990, n. 241, a mente del quale «è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge»¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Sul punto, si legga P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2007, I, 44 ss.

¹⁰⁷ In questo senso, si legga l'autorevole opinione di F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1445 ss. *Contra*, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, I, 356 ss., il quale ritiene, 362, che la nullità sia «deducibile senza i rigori tipici, soprattutto quanto a termini decadenziali e alle conseguenti preclusioni, della tutela costitutiva impugnatoria, ma pur sempre traducendola in un motivo di ricorso proposto contro un atto dichiarato impugnabile che assuma, a suo presupposto, l'atto nullo. In sostanza, sarebbe solo derogata la regola dei "vizi propri" di cui al terzo comma dell'art. 19 D.Lgs. 546/92, senza che l'azionabilità della nullità comporti un accesso indiscriminato al processo, nelle forme di una tutela di puro accertamento svincolata dall'impugnativa di un atto, che, quanto meno a partire dalla revisione delle commissioni tributarie, non ha mai trovato cittadinanza nel processo tributario».

¹⁰⁸ A tal riguardo, si leggano D. CONTINELLA, *La nullità del provvedimento amministrativo ai sensi dell'art. 21-septies della L. 241/90*, in *Quad. Amm.*, 2010, 3 ss.; R. LOMBARDI, *Procedimento*

Declinando tale disposizione in ambito fiscale, si deve giungere a riconoscere al contribuente la facoltà di chiedere al Giudice tributario l'accertamento della nullità degli atti impositivi affetti da vizi connotati da particolare gravità, quale il difetto di un elemento essenziale, la cui carenza renda l'autorità emanante o il contenuto dispositivo del provvedimento non identificabili, ovvero laddove inficiati da carenza di potere in astratto¹⁰⁹, ossia emanati da un Ente impositore non competente all'amministrazione del tributo ripreso a tassazione, o ancora quando siano stati adottati in violazione o elusione della *res iudicata*, od anche, seguendo gli insegnamenti della giurisprudenza amministrativa, in violazione od elusione di un provvedimento giurisdizionale immediatamente esecutivo non sospeso, benché con riferimento alle pronunce delle Commissioni tributarie non trascorse in giudicato operi una disciplina dell'esecutorietà *ad hoc*, regolata dall'art. 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Peraltro, già in passato, non erano mancati in letteratura alcuni tentativi di superamento dei rigorosi limiti alla proponibilità del ricorso stabiliti in relazione al giudizio di impugnazione degli atti impositivi, fondati sull'assunto

amministrativo e vizi degli atti dell'Amministrazione finanziaria, in *Foro Amm. Tar*, 2009, 1290 ss.; E. CASSETTA, *Compendio di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2008, 345 ss.; F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2008, 135 ss.; V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2008, 468 ss.; nonché C. FELIZIANI, *Nullità del provvedimento amministrativo ex art. 21 septies, L. n. 241 del 1990 e successive modifiche*, nota a Cons. Stato, sez. V, 11 dicembre 2007, n. 6388, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2008, 2740 ss.

¹⁰⁹ In proposito, si confronti V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti di diritto amministrativo*, cit., 468 ss.

secondo il quale il provvedimento viziato per insussistenza della pretesa fiscale nell'*an* dovesse essere considerato *tout court* nullo, o inesistente, quindi improduttivo di effetti e non suscettibile di raggiungere la condizione di definitività, poiché adottato in difetto del *ius impositionis*, talvolta distinguendo tra carenza di potere in astratto ed in concreto¹¹⁰.

Più di recente, la categoria della nullità dell'atto impositivo è tornata ad essere oggetto di attenzione anche con riferimento all'ipotesi di provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria contrastanti con il diritto dell'Unione europea¹¹¹, la cui applicazione effettiva,

¹¹⁰ Sul punto, si veda L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, 729 ss.; R. CARANTA, *Variazioni sull'inesistenza dell'atto amministrativo adottato in situazioni di carenza di potere*, nota a Cass. civ., sez. unite, 6 maggio 1998, n. 4573, in *Giust. Civ.*, 1999, 217 ss.; nonché G. TREMONTI, *Imposizione realizzata in carenza di presupposto (o su presupposto esente) e disapplicazione da parte del giudice ordinario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1975, II, 83 ss. La giurisprudenza, tuttavia, esclude rilevanza alla distinzione tra carenza ed illegittimo esercizio del potere impositivo. In tal senso, Cass. civ., sez. unite, 25 maggio 1993, n. 5841, ove si legge che la giurisdizione del Giudice tributario «è esclusiva, comprendendo tutte le questioni attinenti all'esistenza e all'entità dell'obbligazione tributaria, senza che abbia rilievo a questi fini la distinzione tra atti emessi dall'Amministrazione in carenza di potere ed atti costituenti illegittimo esercizio del potere»; nonché Cass. civ., sez. unite, 9 marzo 1993, n. 2802.

¹¹¹ In proposito, si vedano R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, Giuffrè, 2009, 77 ss.; nonché L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, Giuffrè, 2010, 67.

ispirata a criteri sostanzialistici, non tollera le preclusioni derivanti dagli impedimenti formali di diritto nazionale, potendo comportare finanche il travolgimento della definitività dell'atto¹¹².

A tal riguardo, la dottrina si è divisa tra quanti hanno inquadrato il vizio derivante dal contrasto, diretto od indiretto, con il diritto europeo, entro l'ambito della nullità, dell'annullabilità, ovvero dell'inefficacia¹¹³.

Per un verso, l'opinione maggioritaria ritiene che l'atto contrario alle previsioni del diritto europeo debba essere considerato annullabile, con la conseguente applicabilità, nel relativo giudizio di impugnazione, dei termini decadenziali per la proposizione del ricorso¹¹⁴.

Ciò nonostante, laddove l'azione amministrativa del Fisco tragga fondamento esclusivamente da una norma interna incompatibile con il diritto europeo, si verifica una

¹¹² Si confronti, in questo senso, CGE, 14 dicembre 1995, C-312/93, *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS c. Stato belga*.

¹¹³ Sul punto, si legga R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, cit., 80 ss., la quale definisce l'atto anticomunitario, 79, come «un provvedimento amministrativo interno contrastante con una disposizione comunitaria dalla conformazione testuale esaustiva»

¹¹⁴ In proposito, si confrontino G. GRECO, *Illegittimità comunitaria e pari dignità degli ordinamenti*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2008, 505 ss.; ID., *L'incidenza del diritto comunitario sugli atti amministrativi italiani*, in AA.VV., *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte generale*, 2, diretto da M.P. Chiti e G. Greco, Milano, Giuffrè, 2007, 903 ss.; ID., *Inoppugnabilità e disapplicazione dell'atto amministrativo nel quadro comunitario e nazionale (nota a difesa della c.d. pregiudizialità amministrativa)*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2006, 513 ss.; ID., *Fonti comunitarie e atti amministrativi italiani*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1991, 33 ss.

fattispecie assimilabile alla carenza assoluta di potere, dalla quale potrebbe farsi discendere la radicale nullità del provvedimento.

Un differente ordine di idee sostiene, invece, che l'inefficacia della norma sulla quale si fondano gli atti contrastanti con il diritto dell'Unione determinerebbe, in ogni caso, la nullità del provvedimento rilevabile *ex officio* e non soggetta a termini di decadenza.

In ultimo, vi è chi pone l'accento sulla circostanza che, come chiarito dalla stessa Corte di Giustizia dell'Unione, in capo al Giudice nazionale, nonché alla Pubblica Amministrazione, grava l'obbligo di disapplicare, tanto gli atti normativi, quanto i provvedimenti amministrativi, laddove contrari alle norme europee¹¹⁵.

Ne conseguirebbe che l'atto contrario al diritto dell'Unione non potrebbe correttamente essere valutato

¹¹⁵ In questo senso, si legga la pronuncia CGE, sez. II, 29 aprile 1999, n. C-224/97, *Erich Ciola c. Land Vorarlberg*, ove si legge, §§ 30-33, che sono soggetti al principio «di preminenza tutti gli organi dell'amministrazione, compresi quelli degli enti territoriali, nei confronti dei quali i singoli sono pertanto legittimati a far valere tale disposizione comunitaria [...]. D'altro lato, tra le disposizioni di diritto interno in contrasto con la [...] disposizione comunitaria possono figurare disposizioni vuoi legislative, vuoi amministrative [...]. È nella logica di tale giurisprudenza che le disposizioni amministrative di diritto interno [...] non includano unicamente norme generali ed astratte, ma anche provvedimenti amministrativi individuali e concreti. Infatti, non è in alcun modo possibile sostenere che la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta e che è compito dei giudici nazionali garantire [...] debba negarsi agli stessi singoli nel caso in cui la controversia abbia ad oggetto la validità di un atto amministrativo. L'esistenza di una siffatta tutela non può dipendere dalla natura della disposizione di diritto interno contrastante col diritto comunitario».

alla stregua delle tradizionali categorie della nullità e dell'annullabilità, bensì, in coerenza con il principio di effettività, dovrebbe andare incontro, senza limitazioni temporali ed ancorché non rimosso, alla disapplicazione¹¹⁶.

Invero, anche la giurisprudenza amministrativa ha riconosciuto come le disposizioni di diritto dell'Unione europea che presentano una formulazione testuale esaustiva possano privare di efficacia tutti gli atti normativi interni con esse contrastanti e possano esplicare i propri effetti altresì nei confronti degli atti dell'Amministrazione.

Tuttavia, la posizione assunta dal Supremo Consesso amministrativo si è attestata sul riconoscimento del regime dell'annullabilità dell'atto incompatibile con il diritto europeo, pur distinguendo l'ipotesi in cui il provvedimento sia conforme ad una norma interna contrastante con una disposizione direttamente applicabile, nel qual caso deve essere considerato nullo per carenza di potere¹¹⁷.

¹¹⁶ R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, cit., 86.

¹¹⁷ In tal senso, Cons. Stato, sez. IV, 30 marzo 2005, n. 579, ove si legge che «è principio acquisito che la violazione di una disposizione comunitaria implica un vizio di *illegittimità-annullabilità* dell'atto amministrativo interno con essa contrastante, mentre la diversa forma patologica della nullità (o della inesistenza) risulta configurabile nella sola ipotesi in cui il provvedimento nazionale sia stato adottato sulla base di una norma interna (*attributiva di potere*) incompatibile (e, quindi, disapplicabile) con il diritto comunitario. Pertanto, al di fuori del caso da ultimo descritto, la inosservanza di una disposizione comunitaria direttamente applicabile comporta *l'annullabilità* del provvedimento viziato, nonché, sul piano processuale, l'onere della sua impugnazione dinanzi al giudice amministrativo entro il prescritto termine di *decadenza*, pena la sua inoppugnabilità». Si

Sulla scorta della disamina compiuta, in conclusione, si è potuto apprezzare come la decadenza del contribuente dall'esercizio del diritto di azione avverso l'atto impositivo, precludendo l'esperimento di ulteriori strumenti di contestazione della pretesa fiscale, rappresenti una delle forme più compiute di stabilizzazione del rapporto tributario, in attuazione del principio di intangibilità dei rapporti giuridici, la quale, nondimeno, viene attenuata, per un verso, a cagione dello stato soggettivo del contribuente incorso nella decadenza, il quale, a seguito della recente riforma del codice di procedura civile, ha acquisito un rilievo tale da poterne determinare la rimessione in termini, per l'altro, in ragione della sopravvenienza di elementi non noti al soggetto passivo in pendenza del termine per l'impugnazione del provvedimento, che possono essere posti a fondamento di un'istanza di autotutela, nonché, infine, in considerazione della particolare gravità dei vizi che affliggono l'atto impositivo nelle ipotesi di nullità.

Anche con riferimento alla decadenza del contribuente dall'esercizio del diritto di azione, pertanto, si affaccia, seppur timidamente, sul versante del soggetto passivo, la tendenza ordinamentale all'affievolimento delle preclusioni all'esercizio della facoltà di incidere sulla determinazione della pretesa fiscale. Nondimeno, i descritti temperamenti della perentorietà del termine per la proposizione del ricorso giurisdizionale non corrispondono specularmente alla significativa estensione dei poteri di rimodulazione del prelievo concessi all'Amministrazione

confronti Cons. Stato, sez. V, 10 gennaio 2003, n.35. Si veda anche R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, cit., 90.

finanziaria, venendo in tal modo a rafforzare il convincimento che l'ordinamento attui il principio dell'equo riparto dei carichi fiscali esclusivamente a presidio dell'interesse erariale, ma non anche in relazione alle rimodulazioni dell'obbligazione tributaria in favore del contribuente, dovendosi constatare che proprio la disciplina della decadenza dal diritto ad impugnare il provvedimento d'imposizione lasci trasparire un sensibile disequilibrio tra le parti del rapporto tributario.

4. Le limitazioni temporali dei diritti del contribuente di contestazione della pretesa fiscale alla luce del diritto dell'Unione europea.

4.1 Il principio di effettività del diritto europeo e la disciplina nazionale dei termini di decadenza e prescrizione.

Delineate le fattispecie che concorrono all'insorgenza dell'intangibilità dell'accertamento del prelievo fiscale per il tramite della preclusione degli strumenti di contestazione concessi al contribuente, occorre integrare la presente disamina, prendendo in considerazione le ricadute che discendono *in subiecta materia* dall'adattamento dell'ordinamento tributario alle garanzie approntate dal diritto dell'Unione europea¹¹⁸.

¹¹⁸ In proposito, si veda L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 166 ss. Tale tematica appare assai rilevante, ove si consideri che, in ragione della *primauté*, i Giudici tributari nazionali sono chiamati a farne applicazione diretta del diritto dell'unione europea, anche d'ufficio, indipendentemente dalla deduzione di uno specifico motivo di ricorso ad opera del contribuente. In questo senso, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 9

In proposito, occorre, innanzi tutto, precisare che l'ordinamento europeo riconosce agli Stati membri piena autonomia procedurale¹¹⁹, di talché le previsioni contenute nei singoli sistemi nazionali di termini di decadenza e prescrizione, cui è subordinato l'esercizio dei diritti che trovano fondamento nel diritto dell'Unione, sono ritenute compatibili con la normativa europea, in quanto predisposte al fine di tutelare la certezza dei rapporti giuridici¹²⁰, purché le modalità di esercizio di tali diritti, «da un lato, non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né, dall'altro, rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività)»¹²¹.

Invero, dal dovere gravante in capo ad ogni Stato membro di assicurare una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione, sancito

giugno 2000, n. 7909; nonché Cass. civ., sez. trib., 20 dicembre 2001, n. 17564.

¹¹⁹ La nozione di autonomia procedurale nazionale è stata sviluppata dalla Corte di Giustizia nei casi CGE, 16 dicembre 1976, C-33/76, *Rewe-Zentralfinanz eG e Rewe-Zentral AG c. Landwirtschaftskammer für das Saarland*; nonché CGE, 16 dicembre 1976, C-45/76, *Comet BV c. Produktschap voor Siergewassen*.

¹²⁰ A tal proposito, *ex multis*, CGE, sez. I, 30 giugno 2011, C-262/09, *Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde, Marina Stöffler contro Finanzamt Bonn-Innenstadt*, § 56.

¹²¹ In tal senso, *ex plurimis*, CGE, Grande Sezione, 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue*, C-446/04. Si confronti, sul punto, P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, Giuffrè, 1969, 264.

dall'art. 19, § 1, TUE¹²², discende l'incompatibilità con l'ordinamento europeo delle previsioni procedurali e processuali nazionali che impediscano *de facto* il compiuto godimento dei diritti riconosciuti dalle norme europee, mediante la previsione di limiti temporali ai fini dell'accesso alla giustizia¹²³.

¹²² Del pari, l'art. 81, § 2, lett. e, TFUE, in materia di processo civile, sancisce che «il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, adottano, in particolare se necessario al buon funzionamento del mercato interno, misure volte a garantire [...] un accesso effettivo alla giustizia»; nonché l'art. 197 TFUE afferma che «l'attuazione effettiva del diritto dell'Unione da parte degli Stati membri, essenziale per il buon funzionamento dell'Unione, è considerata una questione di interesse comune». Prima del Trattato di Lisbona, il principio era contemplato all'art. 10 TCE, il quale affermava che «gli Stati membri» dovessero porre in essere «tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal [...] trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità», nonché dovessero facilitare «quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti», anche astenendosi «da qualsiasi misura che» rischiasse «di compromettere la realizzazione degli scopi del [...] trattato».

¹²³ Si veda E.M. BARBIERI, *Norme comunitarie self-executing e decorrenza dei termini di prescrizione e di decadenza*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1995, 76, il quale afferma che l'esigenza di effettività, propria di tutti i sistemi giuridici, «non poteva ritenersi soddisfatta da un asservimento puramente astratto e teorico delle norme processuali nazionali a quelle sostanziali comunitarie; doveva essere, infatti, evitato il rischio di una concreta vanificazione delle garanzie processuali mediante tecniche procedurali insoddisfacenti che avrebbero potuto minare alle basi la stessa giuridicità dell'ordinamento comunitario, privandolo della possibilità di una esecuzione coattiva delle norme stabilite dalla Comunità».

A tal proposito, in un noto arresto¹²⁴, la Corte di Lussemburgo ha avuto occasione di affermare, in particolare, che i termini per la proposizione dell'azione fondata su di un diritto stabilito in una direttiva europea non possono spirare sino a che lo Stato membro non abbia adempiuto agli obblighi di adeguamento del proprio ordinamento a tale direttiva, non potendosi giovare delle limitazioni temporali poste all'esercizio dell'azione giurisdizionale.

Tale assunto, ove fosse stato inteso nel senso che i termini per l'esercizio del diritto decorressero dal momento della corretta ricezione della direttiva, avrebbe potuto dispiegare effetti dirompenti in ordine ai bilanci dei Paesi membri¹²⁵, ragion per cui la sua portata è andata incontro, in prosieguo di tempo, ad un ridimensionamento, attestandosi sulla posizione per cui detti termini decorrono a far data dal momento in cui la posizione giuridica azionata può essere fatta valere, ovverosia dal giorno di

¹²⁴ In tal senso, CGE, 25 luglio 1991, C-208/90, *Theresa Emmott c. Minister for Social Welfare e Attorney General*. In proposito, si veda E.M. BARBIERI, *Norme comunitarie self-executing e decorrenza dei termini di prescrizione e decadenza*, cit., 73 ss., il quale ritiene che le considerazioni contenute in tale pronuncia investano sia la disciplina dei termini di decadenza, sia quella dei termini di prescrizione. L'Autore, in proposito, afferma, 77, che «i diritti soggettivi e gli interessi legittimi che trovano la loro fonte in una direttiva comunitaria, quand'anche quest'ultima sia direttamente applicabile, benché possano essere immediatamente azionati, sono imprescrittibili fino a quando le fonti del diritto del singolo ordinamento giuridico nazionale non abbiano correttamente recepito la direttiva stessa».

¹²⁵ Si confronti B.J.M. TERRA - P.J. WATTEL, *European tax law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, 94.

scadenza del periodo concesso allo Stato per il recepimento della direttiva¹²⁶.

Non si può, infatti, trascurare che pure il principio di effettività deve andare incontro ad un necessario bilanciamento con il principio stabilità dei rapporti giuridici, anch'esso immanente al diritto dell'Unione¹²⁷, di talché le limitazioni temporali per intraprendere l'attività contenziosa, volta alla tutela dei diritti riconosciuti dall'ordinamento europeo, sono pienamente compatibili con quest'ultimo laddove appaiano ragionevoli, consentendo ai singoli una concreta possibilità di dispiegare le proprie difese nell'ambito di un giudizio effettivo.

A tal riguardo, la Corte ha inoltre precisato che il periodo concesso al contribuente al fine di esercitare il diritto di azione avverso una pretesa dell'Amministrazione finanziaria ed il termine a disposizione del Fisco per

¹²⁶ Si vedano CGE, 6 dicembre 1994, C-410/92, *Elsie Rita Johnson c. Chief Adjudication Officer*; nonché CGE 27 ottobre 1993, C-338/91, *H. Steenhorst-Neerings c. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor Detailhandel, Ambachten en Huisvrouwen*, §§ 19-20, ove la Corte, al fine di discostarsi dal proprio originario orientamento, ha posto l'accento sulla circostanza che, in relazione al precedente caso, la ricorrente fosse stata indotta dall'autorità nazionale ad attendere l'esito di due altri casi pendenti dinanzi alle corti interne, devoluti alla Corte di Giustizia, prima di azionare il proprio diritto.

¹²⁷ In tal senso, P.J. WATTEL, *Use It or Lose It. Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?*, in L. e P. HINNEKENS, *A vision of taxes within and outside the European borders*, Aalphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, 932.

attuare la funzione impositiva non debbono necessariamente coincidere¹²⁸.

In definitiva, se le limitazioni temporali poste dal diritto interno mediante la previsione di termini di decadenza e prescrizione non fanno distinzioni tra i processi che abbiano ad oggetto diritti riconosciuti dall'ordinamento europeo e diritti previsti dalla legislazione dello Stato membro e se tali termini non sono irragionevolmente brevi, non si pongono in contrasto con il diritto dell'Unione¹²⁹.

¹²⁸ Così, CGE, sez. I, 17 giugno 2004, 30/02, *Recheio - Cash & Carry SA c. Fazenda Pública - Registo Nacional de Pessoas Colectivas*, ove la Corte ha specificato che un termine di decadenza di novanta giorni «non rende eccessivamente difficile o praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario», a nulla rilevando il fatto che «l'amministrazione fiscale» disponga «di termini più rilevanti per prendere la decisione di tassare il contribuente e per rettificare d'ufficio atti di imposizione». Inoltre, con la pronuncia CGE, sez. VI, 27 febbraio 2003, C-327/00, *Santex s.p.a. c. Unità Socio Sanitaria Locale n. 42 di Pavia*, la Corte ha sancito che un termine di sessanta giorni, il quale «decorre dalla data di notifica dell'atto o dalla data in cui risulta che l'interessato ne ha avuto piena conoscenza, è conforme anche al principio d'effettività, in quanto non è idoneo, di per sé, a rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti eventualmente riconosciuti all'interessato dal diritto comunitario». Si confronti B.J.M. TERRA - P.J. WATTEL, *European tax law*, cit., 103.

¹²⁹ Si legga P.J. WATTEL, *Use It or Lose It. Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?*, cit., 933, il quale enuclea pertanto la regola *use it or lose it*, in forza della quale, se lo Stato membro garantisce un effettivo accesso per un tempo ragionevole a strumenti legali di reazione ad una decisione amministrativa sfavorevole, allora il fallimento nel ricorso a tale rimedio rende il provvedimento definitivo, anche se in contrasto con il diritto dell'Unione europea.

Nondimeno, la Corte di Giustizia, con l'intendimento di valorizzare la tutela dei singoli, ha anche sancito la contrarietà all'ordinamento europeo di qualsivoglia disposizione processuale interna che precluda al Giudice la possibilità di valutare *ex officio* la compatibilità di una norma nazionale con il diritto dell'Unione, ovvero la legittimità di un provvedimento amministrativo, ancorché in assenza di una specifica deduzione di parte, proposta entro i prescritti termini di decadenza¹³⁰.

Alla luce dell'orientamento tratteggiato, peraltro, la Corte di Lussemburgo ha vagliato, in più occasioni, non solo i termini decadenziali per la proposizione dell'azione giurisdizionale, bensì anche quelli previsti per la presentazione dell'istanza di restituzione dell'indebito fondata su di un diritto riconosciuto dall'ordinamento europeo. Ne discende che gli Stati membri godono, anche in tale frangente, di piena autonomia rispetto alla regolazione delle modalità di esercizio del diritto al rimborso, a condizione che esse non siano meno favorevoli di quelle che disciplinano il procedimento di restituzione del tributo originata da disposizioni di diritto interno e che non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio di diritti riconosciuti dall'ordinamento dell'Unione¹³¹.

¹³⁰ In questo senso, CGE, 14 dicembre 1995, C-312/93, *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS c. Stato belga*; nonché CGE, 14 dicembre 1995, cause riunite C-430/93 e C-431/93, *Jeroen van Schijndel e Johannes Nicolaas Cornelis van Veen contro Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten*.

¹³¹ Così, si vedano CGE, sez. VI, 10 settembre 2002, cause riunite C-216/99, *Riccardo Prisco s.r.l. c. Amministrazione delle Finanze dello Stato*, e C-222/99, *Ministero delle Finanze c. CASER s.p.a.*; CGE, sez. V, 11 luglio 2002, C-62/00, *Marks & Spencer plc c. Commissioners of Customs & Excise*; CGE, sez. V, 9 febbraio

Inoltre, in considerazione del medesimo principio, la Corte ha sancito la legittimità della sostituzione di originari termini per la presentazione dell'istanza di rimborso più estesi con termini più brevi, affermando che, in tal caso, occorre tuttavia garantire un adeguato periodo transitorio nell'ambito del quale sia possibile continuare ad utilizzare il termine previgente¹³².

1999, C-343/96, *Dilexport s.r.l. c. Amministrazione delle Finanze dello Stato*; CGE, 17 novembre 1998, C-228/96, *Fallimento Aprile s.r.l. in liquidazione c. Amministrazione delle Finanze dello Stato*; CGE, 15 settembre 1998, C-231/96, *Edilizia Industriale Siderurgica s.r.l. (Edis) c. Ministero delle Finanze*. Sul punto, si veda L.W. GORMLEY, *EU Taxation Law*, Richmond, Richmond Law & Tax, 2005, 9 ss. Tale orientamento è stato altresì recepito dalla giurisprudenza nazionale. Si vedano Cass. civ., sez. trib., 12 gennaio 2007, n. 526, nonché Cass. civ., sez. unite, 12 aprile 1996, n. 3458. Si confrontino anche G. D'ANGELO, *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale: sulla stabilità dei rapporti tributari nella prospettiva europea*, Roma, Aracne, 2010, 161; R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, cit., 304; V. MERCURIO, *La ripetizione dei tributi riscossi in violazione del diritto comunitario tra "diritto vivente" e principio di effettività*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, III, 85 ss.; F. AMATUCCI, *I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso di imposta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, 291 ss.; A. MARINELLO, *Rimborso della tassa sulle società e principio di effettività nella giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, III, 369 ss.; nonché P. RUSSO, *La Corte di Giustizia CE si pronuncia: compatibile con il diritto comunitario la decadenza triennale per le domande di rimborso relative al versamento della tassa sulla società*, in *Rass. Trib.*, 1998, 1073 s.

¹³² Così, CGE, sez. VI, 24 settembre 2002, C-255/00, *Grundig Italiana s.p.a. c. Ministero delle Finanze*.

La Suprema Corte italiana ha anche avuto modo di precisare, a tal riguardo, che l'indebito derivante dalla contrarietà della disciplina d'imposta con il diritto europeo costituisce un indebito oggettivo di diritto comune, soggetto alla previsione dell'art. 2033 c.c., quindi al termine di prescrizione decennale, nella sola ipotesi in cui tale incompatibilità e la conseguente disapplicazione della normativa nazionale investano il tributo nella sua interezza. Per converso, nelle altre ipotesi, è ammessa la possibilità della previsione di un più breve termine di decadenza¹³³.

Peraltro, la recente giurisprudenza di legittimità ha chiarito che, qualora la spettanza del rimborso emerga in ragione di un *revirement* interpretativo posto in essere dalla Corte di Lussemburgo, valorizzando il profilo soggettivo di incolpevole affidamento del contribuente nel precedente consolidato indirizzo ermeneutico, i termini decadenziali prescritti per la proposizione dell'istanza di restituzione debbono essere computati non a far data dall'avvenuto pagamento del tributo, bensì dal momento del deposito della pronuncia della Corte di Giustizia che ha generato l'*overruling*¹³⁴.

¹³³ In tal senso, si leggano Cass. civ., sez. trib., 31 dicembre 2008, n. 30499; nonché Cass. civ., sez. trib., 12 gennaio 2007, n. 526.

¹³⁴ Sul punto, si veda Cass. civ., sez. trib., 26 ottobre 2011, n. 22282, ove si legge che «il precetto fondamentale della soggezione del giudice soltanto alla legge (art. 101 Cost.) impedisce di attribuire all'interpretazione della giurisprudenza il valore di fonte del diritto, sicché essa, nella sua dimensione dichiarativa, non può rappresentare la *lex temporis acti*, ossia il parametro normativo immanente per la verifica di validità dell'atto compiuto in correlazione temporale con l'affermarsi dell'esegesi del giudice. Tuttavia, ove l'*overruling* si connota del carattere dell'imprevedibilità (per aver agito in modo inopinato e repentino

Ad ogni buon conto, sulla scorta delle considerazioni esposte, si deve ritenere che, con riferimento alla decadenza dall'esercizio del diritto al rimborso e del diritto di azione, ancorché fondati su di una disciplina incompatibile con il diritto dell'Unione, il vano spirare del termine per la proposizione dell'istanza di rimborso e la mancata tempestiva impugnazione del provvedimento integrino comunque la fattispecie complessa che produce l'effetto della definitiva acquisizione del prelievo¹³⁵.

4.2 *La tutela aquiliana per danni derivanti da violazioni di diritto europeo.*

Occorre affrontare, in ultimo, l'ulteriore questione concernente la facoltà, ammessa dalla giurisprudenza

sul consolidato orientamento pregresso), si giustifica una scissione tra il fatto (e cioè il comportamento della parte risultante *ex post* non conforme alla corretta regola del processo) e l'effetto, di preclusione o decadenza, che ne dovrebbe derivare, con la conseguenza che - in considerazione del bilanciamento dei valori in gioco, tra i quali assume preminenza quello del giusto processo (art. 111 Cost.), volto a tutelare l'effettività dei mezzi di azione e difesa anche attraverso la celebrazione di un giudizio che tenda, essenzialmente, alla decisione di merito - deve escludersi l'operatività della preclusione o della decadenza derivante dall'*overruling* nei confronti della parte che abbia confidato incolpevolmente (e cioè non oltre il momento di oggettiva conoscibilità dell'arresto nomofilattico correttivo, da verificarsi in concreto) nella consolidata precedente interpretazione della regola stessa, la quale, sebbene soltanto sul piano fattuale, aveva comunque creato l'apparenza di una regola conforme alla legge del tempo». Si confronti, in proposito, Cass. civ., sez. unite, 11 luglio 2011, n. 15144.

¹³⁵ Si confronti G. D'ANGELO, *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale: sulla stabilità dei rapporti tributari nella prospettiva europea*, cit., 164.

europea a favore del contribuente, di contestare la pretesa fiscale, in presenza di una violazione del diritto dell'Unione, quantunque siano preclusi il diritto al rimborso ed all'impugnazione dell'atto impositivo, mediante la proposizione di una richiesta di risarcimento nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Invero, una diretta conseguenza del principio di effettività è rappresentata, altresì, dall'obbligo gravante in capo a ciascun Paese membro di risarcire i danni cagionati attraverso violazioni del diritto europeo¹³⁶.

La responsabilità dello Stato da illecito di diritto dell'Unione può sorgere in presenza di una norma europea preordinata ad attribuire diritti in capo al singolo¹³⁷, della commissione di una violazione grave e manifesta di tale norma da parte dello Stato per il tramite di un suo organo amministrativo o giurisdizionale¹³⁸, della produzione di un

¹³⁶ Sul punto, si vedano R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, cit., 245 ss.; E. SCODITTI, *Ancora sull'illecito dello Stato per mancata attuazione della direttiva comunitaria*, in *Foro It.*, 2003, I, 2015 ss.; nonché F. BIFULCO, *La responsabilità dello Stato per atti legislativi*, Padova, Cedam, 1999, 273.

¹³⁷ Con la pronuncia CGE, sez. V, 17 ottobre 1996, cause riunite C-283/94, C-291/94 e C-292/94, *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV e Voormeer BV c. Bundesamt für Finanzen*, la Corte ha riconosciuto che l'art. 5, n. 1, della Direttiva 90/435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri differenti, attribuisce direttamente dei diritti in capo al singolo, prevedendo, in modo chiaro e inequivoco, l'esenzione dalla ritenuta dell'imposta alla fonte per le società capogruppo che detengono una partecipazione minima del venticinque per cento nel capitale della loro consociata.

¹³⁸ Si veda, sul punto, R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta*

danno, nonché di un nesso eziologico fra la violazione ed il danno¹³⁹.

In ambito fiscale, la violazione grave e manifesta può certamente consistere nell'omesso recepimento da parte dello Stato della normativa europea, tanto quanto nella mancata o erronea applicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria o del Giudice tributario di una disposizione di diritto dell'Unione, sfociata in un diniego di rimborso, nell'emissione di un atto impositivo o nell'adozione di una sentenza.

Qualunque ne sia l'origine, ad ogni modo, la pretesa risarcitoria deve essere azionata dal contribuente dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria nazionale¹⁴⁰, essendo

secondo il principio di effettività, cit., 259 ss. Si confronti CGE, 30 settembre 2003, C-224/01, *Gerhard Köbler c. Repubblica d'Austria*, ove la Corte di Lussemburgo ha ammesso che la violazione grave e manifesta del diritto dell'Unione a fondamento dell'obbligo di risarcimento gravante in capo allo Stato possa essere commessa anche mediante la pronuncia di una Corte Suprema nazionale, atteso che quest'ultima è la sola gravata dell'obbligo di rinvio pregiudiziale laddove le venga sottoposta una questione di dubbia interpretazione. Tale pronuncia è andata soggetta a numerose critiche. In tal senso, P.J. WATTEL, *Köbler, CILFIT and Welhgrove: We can't go on meeting like this*, in *Common Market Law Review*, 2004, I, 177 ss.

¹³⁹ La Corte di Giustizia ha affermato la risarcibilità del danno causato dallo Stato per violazione del diritto dell'Unione con la pronuncia CGE, 19 novembre 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90, *Andrea Francovich c. Repubblica italiana e Danila Bonifaci e altri c. Repubblica italiana*. Si legga, sul punto, B.J.M. TERRA - P.J. WATTEL, *European tax law*, cit., 107.

¹⁴⁰ In questo senso, Cass. 16 aprile 2007, n. 8958; Cass. 18 gennaio 2007, n. 4055; Cass. 4 gennaio 2007, n. 15; nonché Cass., sez. unite, 10 maggio 1999, n. 722. Allo stesso modo, si confrontino E. MANZON - A. MODOLO, *La tutela giurisdizionale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti*

comunque ammessa a facoltà di rimettere la questione alla Corte di Lussemburgo in via pregiudiziale, qualora sussistano dubbi di carattere interpretativo relativamente alla norma europea violata.

In tale evenienza, la facoltà di agire per il risarcimento del danno non viene preclusa dalla definitività dell'accertamento, non potendosi nemmeno opporre al contribuente danneggiato l'eccezione di giudicato, dal momento che anche la *res iudicata*, laddove formatasi in contrasto con il diritto dell'Unione, può essere posta a fondamento della domanda di risarcimento.

Parrebbe, pertanto, che la violazione del diritto europeo possa trasformarsi nella chiave per consentire di rimettere in discussione l'accertamento consolidatosi, mediante la proposizione di un'azione di risarcimento dei danni, nonostante siano ormai spirati i termini decadenziali previsti per la proposizione dell'istanza di rimborso, ovvero del ricorso giurisdizionale dinanzi alla Commissione tributaria¹⁴¹.

dell'Amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, II, 243 ss.; nonché A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni giuridiche soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 3 ss. Si legga la tesi di A. ANGELETTI, *Danni patrimoniali consequenziali. Azione risarcitoria e giurisdizione tributaria*, in *Resp. Civ. Prev.*, 2008, 1229 ss., ad avviso del quale, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata del riparto di giurisdizione tra Giudice ordinario e tributario, le controversie relative al risarcimento dei danni derivanti dall'illegittimo esercizio del potere impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria dovrebbero ricadere entro la cognizione di quest'ultimo.

¹⁴¹ Sul punto, si veda P.J. WATTEL, *Use It or Lose It. Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?*, cit., 937.

Ciò nondimeno, occorre precisare che la Corte di Giustizia mostra scarse aperture alla possibilità che vengano accolte le richieste di risarcimento dei danni subiti dal destinatario dell'accertamento che non abbia coltivato il giudizio. Infatti, laddove i limiti temporali previsti per la richiesta di restituzione dell'indebitto, ovvero per la proposizione di un ricorso avverso un atto impositivo, siano da considerarsi ragionevoli, non deve essere riconosciuta la possibilità di estenderli ulteriormente, mediante la concessione del rimedio risarcitorio¹⁴².

A tal riguardo, invero, la Corte di Lussemburgo ha chiarito che ogni soggetto deve far ricorso ad un'ordinaria diligenza al fine di evitare di subire un detrimento a causa dell'inutile decorso dei termini di decadenza dai diritti spettantigli, in ossequio al brocardo secondo il quale *vigilantibus non dormientibus iura succurrunt*.

Tuttavia, la giurisprudenza dell'Unione presenta una particolare attenzione alla circostanza che, nel caso specifico, il contribuente abbia in concreto la possibilità di far valere i propri diritti di matrice europea, perseguendo le ordinarie procedure previste dal diritto nazionale, e che non gli sia *ab origine* preclusa ogni facoltà di vittorioso esperimento delle azioni a sua disposizione, ancorché tempestivamente intraprese¹⁴³.

¹⁴² A tal riguardo, si confronti P.J. WATTEL, *Use It or Lose It. Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?*, cit., 934.

¹⁴³ In questo senso, CGE, sez. V, 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd e a., Hoechst AG, Hoechst (UK) Ltd c. Commissioners of Inland Revenue, HM Attorney General*, in particolare §§ 105-106. In proposito, si legga B.J.M. TERRA - P.J. WATTEL, *European tax law*, cit., 96, ove gli Autori rilevano che il principio di diritto enunciato nella pronuncia

Ne consegue che, al fine di scongiurare l'evenienza che il contribuente, il quale abbia omesso di instare per il rimborso di un tributo, ovvero di impugnare un atto impositivo, possa richiedere all'Amministrazione finanziaria i danni nella misura dei tributi che assume indebiti, eludendo la natura definitiva della sua posizione fiscale¹⁴⁴, nel concedere al soggetto passivo la tutela *ex lege aquilia*, la Corte di Giustizia tende a valutare se questi abbia tenuto una «*reasonable diligence in order to avoid loss or limit damages*», reputando ammissibile la richiesta di risarcimento dei danni esclusivamente laddove l'inosservanza dei termini decadenziali sia da considerarsi scusabile¹⁴⁵.

Rimane, ciò nonostante, da chiarire se si debba ritenere assolto tale onere di diligenza nel caso in cui il contribuente abbia coltivato il contenzioso soltanto con riferimento ad alcuni periodi d'imposta, ovvero non abbia impugnato le decisioni dei Giudici tributari in tutti i gradi di giudizio¹⁴⁶.

In conclusione, atteso che l'ammissibilità di siffatto rimedio risarcitorio è subordinata ad un previo vaglio

richiamata sia del tutto assimilabile a quello contenuto nella sentenza *Emmott*, dal momento che le società ricorrenti versavano nella concreta impossibilità, quand'anche avessero presentato tempestivamente l'istanza, di conseguire il rimborso del tributo indebitamente versato. Si confronti CGE, Grande Sezione, 13 marzo 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue*, §§ 123-127.

¹⁴⁴ In tal senso, P.J. WATTEL, *Use It or Lose It. Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?*, cit., 949.

¹⁴⁵ Così, si guardi P.J. WATTEL, *Use It or Lose It. Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?*, cit., 950.

¹⁴⁶ A tal proposito, P.J. WATTEL, *Use It or Lose It. Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?*, cit., 952.

giudiziario in ordine alla condizione di non colpevolezza del contribuente incorso in decadenza, si deve rilevare come l'ordinamento italiano, a seguito della novella del codice di procedura civile, operata con L. 18 giugno 2009, n. 69, già contempli, all'art. 153, comma 2, c.p.c., uno strumento processuale in grado di produrre il medesimo effetto di rimettere il soggetto passivo in termini per la contestazione dell'accertamento tributario, nonostante l'intervenuta decadenza ai fini della proposizione dell'azione.

L'applicazione, in tale ipotesi, dell'istituto della rimessione in termini presenterebbe, peraltro, degli indubbi vantaggi nell'ottica di un'amministrazione della giustizia ispirata a criteri di economia processuale e ad un razionale riparto degli ambiti di cognizione, in quanto il rimedio risarcitorio va soggetto a tempi processuali assai estesi e ricade entro la giurisdizione di un Giudice non specializzato nella materia fiscale.

Pare, comunque, possibile fare ricorso al principio di diritto enucleato dalla Corte di Giustizia al fine di illuminare la lettura dell'art. 153, comma 2, c.p.c.¹⁴⁷, intendendo il vaglio della non imputabilità al contribuente della causa che ha cagionato la decadenza come improntato alla valutazione della diligenza spiegata nella contestazione della pretesa avanzata dall'Amministrazione, in tal modo giungendo ad un temperamento del carattere perentorio dei termini

¹⁴⁷ In questo senso, E.M. BARBIERI, *Norme comunitarie self-executing e decorrenza dei termini di prescrizione e decadenza*, cit., 85. Sull'istituto della rimessione in termini per errore scusabile consistente nel mutamento di orientamento giurisprudenziale in ordine ad una norma procedurale, si veda P. BIAVATI, *Nuovi orientamenti della Cassazione e rimessione in termini*, nota a Cass. civ., sez. II, 17 giugno 2010, n. 14627, in *Rass. Trib.*, 2011, 186 ss.

decadenziali in funzione dalla valorizzazione del profilo soggettivo del contribuente.

5. L'erosione delle preclusioni all'esercizio dei diritti del contribuente di contestazione della pretesa.

Sulla scorta della complessiva disamina compiuta, si è giunti a verificare come, anche sul versante del contribuente, si sia assistito ad un processo di graduale erosione delle preclusioni all'esercizio dei diritti di contestazione dell'obbligazione tributaria, il quale tuttavia non corrisponde specularmente alla significativa estensione della potestà di rideterminazione della pretesa erariale attribuita all'Amministrazione finanziaria.

Nel dettaglio, in primo luogo, si è apprezzato come il diritto del soggetto passivo di emendare *in bonam partem* la dichiarazione possa, a tutt'oggi, secondo la prevalente interpretazione, essere esperito entro gli stessi termini concessi al Fisco per l'esercizio del potere impositivo.

Una meno accentuata manifestazione dell'individuata vocazione ordinamentale si è riscontrata invece con riferimento alla disciplina dei termini di decadenza del contribuente dal diritto al rimborso, in relazione ai quali si è posto in luce che, per un verso, in materia di imposizione reddituale, il legislatore ha provveduto ad equipararli a quelli concessi agli Uffici per l'esercizio della potestà d'imposizione, per l'altro, l'espansione dell'ambito applicativo del breve termine biennale residuale di cui all'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha comportato una limitazione delle tutele del soggetto passivo.

In terza battuta, si è constatato come la delineata tendenza si concretizzi, in forma ancor meno incisiva, in relazione alla disciplina della decadenza del contribuente

dall'esercizio del diritto d'azione, la quale rappresenta una considerevole limitazione alle facoltà di contestazione dell'obbligazione tributaria, pur essendo andata incontro a taluni temperamenti, connessi allo stato soggettivo del contribuente, ovvero alla sopravvenienza di elementi ignoti al momento dello spirare del termine, od alla particolare gravità dei vizi che affliggono l'atto d'imposizione.

Si sono, infine, analizzate quelle ulteriori attenuazioni della perentorietà dei termini stabiliti per la presentazione dell'istanza restitutoria, nonché per l'impugnazione degli atti impositivi, derivanti dalle garanzie approntate dal diritto dell'Unione europea, il quale prescrive, nel rispetto dell'autonomia procedurale dei singoli Stati membri, che le limitazioni temporali all'esercizio di diritti riconosciuti dall'ordinamento europeo soggiacciono ai principi di effettività e di equivalenza.

Dall'esame del quadro tratteggiato, in conclusione, si evince che complessivamente, in considerazione della pressoché illimitata potestà concessa all'Amministrazione finanziaria di rimodulare e reiterare la pretesa fiscale, l'ordinamento tributario nel dare attuazione al principio dell'equo riparto dei carichi pubblici, lungi dal perseguire l'obiettivo della giustizia perequativa, gli conferisca piuttosto la foggia di garanzia dell'interesse erariale, in tal modo rafforzando il convincimento che le preclusioni all'esercizio dei diritti che consentono al contribuente di incidere sulla determinazione del prelievo altro non siano se non mere minorazioni defensionali, non in grado di condurre alla cristallizzazione del rapporto tributario, la quale, in ogni caso, insorge soltanto a seguito dello spirare dei termini di decadenza per l'esercizio del potere impositivo.

Nondimeno, qualora il soggetto passivo dia corso alla contestazione della pretesa fiscale mediante la tempestiva proposizione del ricorso giurisdizionale, il raggiungimento della condizione della definitività dell'accertamento viene ulteriormente postergato sino alla formazione della *res iudicata*, sulla quale ci si concentrerà nel corso del prossimo capitolo e che, costituendo l'esito del giudizio celebrato da un soggetto terzo ed imparziale, svoltosi nel contraddittorio dei contendenti, rappresenta la forma di stabilizzazione del rapporto tributario, in vista del cui raggiungimento l'ordinamento attua indubitabilmente la più compiuta parità delle armi tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente.

CAPITOLO IV

IL GIUDICATO TRIBUTARIO

Sommario: §1. *Il fondamento e la portata del giudicato tributario.* §2. *Gli effetti preclusivi del giudicato tributario.* §3. *L'estensione soggettiva del giudicato tributario.* §4. *L'estensione oggettiva del giudicato tributario.* §5. *L'efficacia preclusiva del giudicato tributario alla luce del diritto dell'Unione europea.*

1. Il fondamento e la portata del giudicato tributario.

1.1 Il fondamento normativo dell'intangibilità del giudicato tributario.

La forma più compiuta di stabilizzazione del rapporto fiscale, idonea a conferire all'accertamento dell'*an* e del *quantum debeatur* il carattere della definitività, è raggiunta, in esito al processo instauratosi dinanzi al Giudice tributario, mediante la formazione della *res iudicata*¹, dalla quale discendono effetti d'obbligazione

¹ La letteratura giuridica in materia di giudicato tributario è alquanto vasta. Ci si limita a richiamare F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, Utet, 2011, 381 ss.; ID., *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. Trib.*, 2008, 869 ss.; S. BUTTUS, *Ulteriori ridimensionamenti giurisprudenziali all'estensione del giudicato tributario*, in *GT*, 2010, 505 ss.; ID., *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, in *Rass. Trib.*, 2010, 105 ss.; C. CONSOLO, *Il percorso della Corte di Giustizia, la sentenza Olimpclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all'efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario (davvero ridimensionato in funzione antielusiva Iva del divieto comunitario*

non ulteriormente controvertibili, risultandone irremovibile la fattispecie costitutiva².

Invero, in quanto rese al termine di un giudizio svoltosi nel contraddittorio dei contendenti, sia la pronuncia del Giudice di legittimità, sia la decisione della Commissione tributaria non fatta oggetto di impugnazione, offrono la più

di abusi della libertà negoziale?), in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, 1143 ss.; C. SCALINCI, *Il giudicato favorevole alla società non può essere esteso al socio se nei suoi confronti l'accertamento è divenuto definitivo per mancata impugnazione*, nota a *Comm. trib. reg. Liguria*, sez. IX, 20 maggio 2009, n. 52, in *Giur. merito*, 2010, 2335 ss.; S. DONATELLI, *Limiti amministrativi alla reiterazione del potere impositivo a fronte della esistenza di un giudicato tributario*, nota a *Cass. civ.*, sez. trib., 20 giugno 2007, n. 14377, in *GT*, 2008, 128 ss.; V. FICARI, *Il giudicato sul reddito vincola l'accertamento del maggiore reddito del socio della società trasparente*, nota a *Cass. civ.*, sez. trib., 15 giugno 2007, n. 14012, in *Boll. Trib.*, 2008, 1097 s.; G. INGRAO - L. FERLAZZO NATOLI, *Giudicato esterno e acquisizione irrituale di prove*, in *GT*, 2007, 31 ss.; G. RAGUCCI, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di elusione e violazione di giudicato*, in *Giur. Trib.*, 2007, 201 ss.; G. INGRAO, *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1954 ss.; A. MARCHESELLI, *Limiti all'estensione del giudicato favorevole e potere di autotutela*, nota a *Cass. civ.*, sez. trib. 14 novembre 2003, n. 17219, in *Corr. Trib.*, 2004, 478 ss.; C. GLENDI, voce *Giudicato. Diritto tributario*, in *Enc. Giur.*, Roma, Treccani, 2003, 1 ss.; L. TROMBELLA, *Il giudicato tributario e le imposte periodiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, I, 1101 ss.; F. RANDAZZO, *Impossibilità di estendere il giudicato più favorevole al debitore solidale*, nota a *Cass. civ.*, sez. trib., 21 agosto 2001, n. 11175, in *Corr. Trib.*, 2002, 791 s.; G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, Giuffrè, 2001, 429; C. CONSOLO - P. D'ASCOLA, voce *Giudicato tributario*, in *Enc. Dir.*, Agg. V, Milano, Giuffrè, 2001, 467 ss.

² In questo senso, si veda G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1977, 358.

completa garanzia della corretta ricognizione dei fatti controversi, nonché della giusta interpretazione della disciplina che ne regola gli effetti d'imposizione, di talché l'ordinamento, in ossequio al principio di intangibilità dei rapporti giuridici, conferisce alla sentenza trascorsa in giudicato un'efficacia preclusiva in grado di prevalere su qualsivoglia divergente esigenza di attuazione del principio dell'equo riparto dei carichi pubblici³.

Ad ogni buon conto, al fine di comprendere appieno la concreta portata vincolante del giudicato tributario, occorre, innanzi tutto, prenderne in considerazione il fondamento normativo.

A tal proposito, se, da un lato, parte della letteratura giuridica ha negato che l'immutabilità della *res iudicata* discenda *directe* dalla Costituzione⁴, dall'altro, la prevalente dottrina ritiene che i principi di effettività della tutela giurisdizionale, consacrato all'art. 24 Cost., di indipendenza della magistratura, previsto agli artt. 101, comma 2, e 104, comma 1, Cost., nonché del giusto processo, sancito all'art. 111 Cost., implicino necessariamente che ogni lite culmini in una pronuncia in grado di giungere ad una condizione di stabile

³ Si legga, sul punto, F. CARNELUTTI, *La certezza del diritto*, in *Discorsi intorno al diritto*, II, Padova, Cedam, 1953, 22, il quale richiama, a tal proposito, i brocardi secondo i quali *res iudicata pro veritate habetur, facit de albo nigrum*, nonché *aequat quadrata rotundis*, i quali «proiettano una cruda luce sul valore di questo surrogato della verità».

⁴ Si guardino I. ANDOLINA - G. VIGNERA, *I fondamenti costituzionali della giustizia civile. Il modello costituzionale del processo civile italiano*, Torino, Giappichelli, 1997, 10; V. TAVORMINA, *Dedotto, deducibile e Costituzione*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1992, 317.

irretrattabilità⁵, nel rispetto del principio espresso dal brocardo secondo il quale *litis finiri oportet*.

Tuttavia, non deve essere trascurato il fatto che, nonostante la Commissione dei Settantacinque, in sede di prima stesura della Carta fondamentale, avesse *apertis verbis* incluso il principio di immutabilità del giudicato all'interno del disposto dell'art. 104 Cost., per contro l'Assemblea costituente preferì emendarne la formulazione, mantenendo l'espressa previsione della intangibilità nelle sole fonti primarie⁶.

Nondimeno, la stessa Consulta ha chiarito, a più riprese, che l'immodificabilità della *res iudicata* gode dello *status* di principio costituzionale, trasversale ad ogni

⁵ Si legga, a tal riguardo G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 13 ss. Si confronti, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 2 marzo 2009, n. 4942, ove si legge che «l'art. 101 Cost., comma 2, che stabilisce che il Giudice è soggetto soltanto alla legge, è contemporaneamente presidio della sua indipendenza e fonte di un'austera servitù. Il magistrato deve giudicare applicando solo la norma di legge, nella specie quella che assicura stabilità al giudicato, anche se essa gli appaia ingiusta, salvo eventualmente denunciarne il contrasto con la Costituzione. Nella specie va osservato che il principio è coerente con quello di cui al secondo comma dell'art. 111 Cost., di assicurare una durata ragionevole al processo e la certezza dei rapporti giuridici. Il mutamento della giurisprudenza non può pertanto legittimare la riproposizione di una domanda rigettata con sentenza passata in giudicato».

⁶ La originaria formulazione dell'art. 104 Cost. sanciva che «le sentenze non più soggette ad impugnazione di qualsiasi specie non possono essere annullate o modificate neppure per atto legislativo, salvo i casi di legge penale abrogativa o di amnistia, grazia e indulto». Si leggano, in proposito, G. TARZIA, *Leggi interpretative e garanzia della giurisdizione*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1993, 943 ss.; nonché P. CALAMANDREI, *Opere giuridiche*, III, Napoli, Morano, 1968, 217 ss.

ordinamento processuale, in quanto articolazione indefettibile del diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva⁷.

Inoltre, volgendo lo sguardo alle fonti internazionali, anche la Corte europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali ha affermato il principio di intangibilità del giudicato quale declinazione del diritto ad un processo equo, sancito all'art. 6 della Convenzione⁸.

⁷ In questo senso, si leggano, *ex multis*, Cort. Cost. 20 novembre 2009, n. 302; Cort. Cost. 2 aprile 2009, n. 94; Cort. Cost. 21 febbraio 2008, n. 32; Cort. Cost. 27 luglio 2000, n. 374, con nota di E. LIBONE, *Corte costituzionale e tutela della res iudicata tra illusione e realtà*, in *Giur. Cost.*, 2000, 4387 ss.; nonché Cort. Cost. 29 aprile 1982, n. 77, ove la Consulta ha ravvisato nell'intangibilità del giudicato «uno dei principi fondamentali del nostro ordinamento, che non può subire deroghe se non nei casi espressamente previsti dalla legge».

⁸ Si veda Cedu, sez. V, 3 aprile 2008, *Ponomaryov c. Ucraina*, § 40, ove si legge che «*the right to a fair hearing before a tribunal as guaranteed by Article 6 § 1 of the Convention must be interpreted in the light of the Preamble to the Convention, which declares, in its relevant part, the rule of law to be part of the common heritage of the Contracting States. One of the fundamental aspects of the rule of law is the principle of legal certainty, which presupposes respect for the principle of res judicata, that is the principle of the finality of judgments. This principle underlines that no party is entitled to seek a review of a final and binding judgment merely for the purpose of obtaining a rehearing and a fresh determination of the case*».

Del pari, la giurisprudenza civile⁹, amministrativa¹⁰ e tributaria¹¹ non ha mancato di ribadire la vigenza del principio di immutabilità della *res iudicata*, quale diretta conseguenza della previsione contenuta nell'art. 2909 c.c.,

⁹ In tal senso, Cass. civ., sez. lav., 11 aprile 2000, n. 4630, nella quale la Suprema Corte ha sancito che «la sentenza definitiva che incide sul diritto fatto valere (cosiddetto giudicato sostanziale) costituisce ostacolo all'esplicarsi dell'effetto retroattivo della norma di interpretazione autentica, (è cioè intangibile, in base al principio del divieto del *ne bis in idem*, che ha un fondamentale rilievo per l'ordinamento giuridico, in quanto espressione della certezza del diritto) nei limiti tuttavia di quanto forma oggetto del giudicato stesso, e quindi ad esclusione di quanto non fosse deducibile nel giudizio in cui esso si è formato».

¹⁰ Si guardino Cons. Stato, sez. IV, 14 aprile 2010, n. 2079; Cons. Stato, sez. VI, 29 maggio 2006, n. 3219, ove si legge che «che l'effetto preclusivo del giudicato sancito dall'art. 2909 Cod. civ. - a garanzia della certezza dei rapporti giuridici - costituisce principio fondamentale dell'ordinamento, e come tale non può essere posto nel nulla da altre norme che pretendano di disciplinare diversamente il caso che ha formato oggetto di giudicato»; Cons. Stato, sez. IV, 4 febbraio 2004, n. 387; Cons. Stato, sez. IV, 23 novembre 2002, n. 6422; Cons. Stato, Ad. plen., 21 febbraio 1994, n. 4.

¹¹ In questo senso, si vedano Cass. civ., sez. trib., 30 maggio 2008, n. 14537; nonché Cass. civ., sez. trib., 4 febbraio 2004, n. 2091, ove si legge che «l'intangibilità del giudicato ha un fondamentale rilievo nel nostro sistema giuridico, non tanto perché risponde all'esigenza di evitare un aumento delle liti, quanto perché costituisce espressione della certezza del diritto, valore di civiltà giuridica. La intangibilità del giudicato deriva dal principio del *ne bis in idem* il quale va inteso nel senso che con la cosa giudicata resta consumato il diritto di azione poiché, quando in una determinata controversia sia intervenuta una sentenza definitiva, le parti perdono il potere di chiedere al giudice una nuova decisione e correlativamente il giudice perde il potere di emettere una nuova pronuncia».

ammettendo che il diritto di azione, inteso quale legittima aspettativa di una tutela stabile e definitiva, impedisce di porre in discussione questioni sulle quali si sia espressa una sentenza con autorità di giudicato.

1.2 Giudicato formale e giudicato sostanziale.

Identificata la natura dell'intangibilità della *res iudicata* quale principio costituzionale, immanente altresì all'ordinamento processuale fiscale, occorre venire a trattare dell'oggetto del giudicato tributario, rendendosi necessario, a tal fine, distinguere preliminarmente la nozione di giudicato in senso formale da quella di giudicato in senso sostanziale¹².

Il primo pertiene alla stabilità che la pronuncia giurisdizionale acquista al momento dell'esaurimento dei mezzi di impugnazione ordinari, secondo il disposto dell'art. 324 c.p.c.¹³, il quale trova applicazione nel processo tributario in virtù del richiamo contenuto negli artt. 1, comma 2, e 49 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546¹⁴.

Le sentenze tributarie, pertanto, trascorrono in giudicato, da un punto di vista formale, laddove siano decorsi i termini previsti dall'art. 51 del D.Lgs. 31 dicembre 1992,

¹² Si guardino, sul punto, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 381 ss.; nonché ID., *Profili del giudicato tributario*, cit., 869 ss.

¹³ A mente dell'art. 324 c.p.c., «si intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395». Si deve, tuttavia, precisare che nel processo tributario, secondo l'opinione prevalente, non trova cittadinanza il regolamento di competenza.

¹⁴ In questo senso, F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, cit., 869.

n. 546, ai fini della proposizione dell'appello, del ricorso per cassazione, nonché della revocazione ordinaria.

Per converso, ai fini del passaggio in giudicato in senso formale, non rileva la sussistenza delle ragioni legittimanti la revocazione straordinaria per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'articolo 395 c.p.c. In tali ipotesi, infatti, la ricorrenza di vizi eccezionalmente gravi rende intollerabile il mantenimento dell'accertamento contenuto nella sentenza, ancorché passata in giudicato, dacché, nel giudizio di bilanciamento con il principio di stabilità dei rapporti giuridici esauriti, tornano a prevalere le esigenze dell'equo riparto dei carichi fiscali.

Quanto agli effetti che ne derivano, la *res iudicata* formale, per un verso, legittima l'Amministrazione a compiere la riscossione a titolo definitivo, determinando la stabile acquisizione del tributo da parte del Fisco, per l'altro, consente al contribuente, risultato vittorioso all'esito di una lite volta ad ottenere il rimborso, di dare corso al giudizio di ottemperanza ed all'esecuzione forzata.

Per contro, si discorre di giudicato in senso sostanziale in relazione alle decisioni rese nel merito, le quali, una volte divenute irretrattabili, producono l'effetto di stabilire in maniera incontestabile la spettanza del diritto fatto valere nel giudizio, ai sensi dell'art. 2909 c.c., il quale sancisce che «l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa».

Pur tuttavia, la disamina relativa all'estensione dell'oggetto del giudicato tributario risente delle divergenti ricostruzioni dottrinali concernenti la natura della lite fiscale e gli effetti della pronuncia del Giudice tributario.

Invero, se in passato la giurisprudenza ravvisava nel processo fiscale i connotati di un giudizio accertativo del

rapporto obbligatorio intercorrente tra contribuente ed Amministrazione finanziaria¹⁵, per contro, in prosieguo di tempo, la Suprema Corte ha mutato il proprio orientamento, accogliendo una concezione della lite tributaria di natura costitutiva, in quanto vertente esclusivamente attorno alla sussistenza del diritto alla caducazione del provvedimento in cui si estrinseca il potere esercitato dal Fisco¹⁶.

Il carattere accertativo del processo tributario, ciò nonostante, si è riaffacciato in giurisprudenza, laddove, sulla scorta di una dogmatica in via di superamento¹⁷, si è

¹⁵ A tal riguardo, si vedano P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, 36 ss.; G. FRANSONI, nonché *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 176 ss.

¹⁶ Con la pronuncia Cass. civ., sez. unite, 3 marzo 1986, n. 1323, la Corte di cassazione ha segnato il definitivo abbandono dell'idea che oggetto del processo tributario sia il «diretto accertamento, con funzione dichiarativa, dell'esistenza e dell'ammontare dell'obbligazione *ex lege*, a prescindere dagli atti attraverso i quali si esercita l'azione amministrativa», giungendo ad affermare che il giudizio tributario «concerne la legittimità formale e sostanziale degli stessi, sicché, da un lato, vengono in rilievo i vizi relativi alla regolarità formale degli atti o del procedimento o, più in generale, inerenti all'osservanza di norme di azione, e dall'altro il riesame del merito del rapporto d'imposta - dunque l'accertamento dell'obbligazione tributaria - avviene in funzione dell'atto impugnato, in quanto il giudice deve direttamente accertare, nei limiti della contestazione, i presupposti materiali e giuridici della pretesa dell'amministrazione assunti a fondamento del provvedimento medesimo».

¹⁷ Tale corrente pare destituita di fondamento a seguito della pronuncia Cass. civ. sez. unite, 5 ottobre 2004, n. 19854. Si legga, sul punto, F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, cit., 871.

riconosciuto all'atto impositivo la funzione di *provocatio ad opponendum*¹⁸.

Alla stessa stregua, anche la Consulta, se dapprima aveva dato mostra di attribuire alla lite fiscale un carattere dichiarativo¹⁹, in seguito, invece, ha mutato il proprio indirizzo interpretativo, affermando il carattere costitutivo del processo tributario²⁰.

Alle contrastanti impostazioni delineate, peraltro, sono strettamente connesse le opposte concezioni relative alla natura della sentenza del Giudice tributario, la quale, ad avviso di alcuna dottrina, accertando il rapporto sottostante alla pretesa fiscale, dispiegherebbe effetti sostitutivi dell'atto impugnato²¹, mentre, a parere di altri autori, estendendo il proprio raggio d'azione alla mera sussistenza del diritto all'annullamento del provvedimento impugnato, limiterebbe la propria efficacia alla rimozione od alla conferma del provvedimento oggetto del giudizio²².

¹⁸ Si veda in proposito F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, cit., 870 s.

¹⁹ In tal senso, si guardi Cort. Cost. 1 aprile 1982, n. 63.

²⁰ Si esprime questo avviso nelle pronunce Cort. Cost. 7 aprile 2006, n. 144; Cort. Cost. 15 luglio 2005, n. 280; Cort. Cost. 12 luglio 2005, n. 274; nonché Cort. Cost. 30 dicembre 1994, n. 464. Si confronti F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, cit., 869 ss.

²¹ In questo senso, C. CONSOLO - P. D'ASCOLA, voce *Giudicato tributario*, cit., 474 s.; nonché G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 351.

²² Aderiscono a tale ordine di idee F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 381 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, 445 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 311 ss.; C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, Cedam, 1994, 201; C. GLENDI, voce *Giudicato. Diritto tributario*, cit., 3. Sul punto, si

Pertanto, abbracciando una visione della lite fiscale di carattere accertativo, ne discenderebbe che il giudicato tributario abbia una forza innegabilmente vincolante anche per quanto attiene alle successive determinazioni dell'Amministrazione finanziaria, mentre tali effetti preclusivi riducono la propria portata, laddove si guardi al processo fiscale come ad un giudizio di carattere impugnatorio²³ ed alle sentenze delle Commissioni come a provvedimenti giurisdizionali dai connotati esclusivamente rescindenti, nel qual caso alla pronuncia trascorsa in giudicato andrebbe riconosciuta un'efficacia preclusiva limitata soltanto alla sussistenza del diritto all'annullamento dell'atto impositivo in contestazione.

In ossequio alla dottrina maggioritaria, pare preferibile aderire a quest'ultimo ordine di idee, in tal modo, attribuendo all'oggetto del giudicato tributario un'estensione limitata alla mera statuizione relativa all'esistenza del diritto all'annullamento dell'atto impugnato, nonché affermando, nonostante alcune posizioni giurisprudenziali di segno contrario²⁴, che resti estraneo alla *res iudicata* ogni antecedente logico della decisione, quale la ricostruzione dei fatti posti a fondamento dell'atto impugnato, la fondatezza dei motivi

confrontino Cass. civ., 23 marzo 2001, n. 4280; nonché Cass. civ., sez. trib., 23 dicembre 2000 n. 16171.

²³ Così, F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, cit., 870, ove si legge che «la definizione del processo tributario come processo di accertamento di rapporti, a tutela di diritti soggettivi, non è utilizzabile per il processo dinanzi al giudice speciale, che è, invece, un processo di annullamento di atti autoritativi».

²⁴ In tal senso, Cass. civ., sez. lav., 8 gennaio 2007, n. 67; Cass. civ., sez. II, 11 maggio 2000, n. 6041; Cass. civ., sez. III, 16 aprile 1999, n. 3795; nonché Cass. civ., sez. II, 13 febbraio 1988 n. 1564.

di ricorso e l'apparato motivazionale addotto dal Giudice a sostegno della sentenza²⁵.

Del pari, non risultano idonee a trascorrere in giudicato le statuizioni giudiziali relative alle questioni decise *incidenter tantum* che l'organo giudicante è chiamato a risolvere in via preliminare, al fine di poter dirimere la controversia sottopostagli, così come il giudicato non può calare sugli effetti della pronuncia, consistenti nell'annullamento o nella conservazione del provvedimento impugnato.

Infine, l'oggetto della *res iudicata* non ricomprende neppure le valutazioni rese in ordine alle prove portate dall'Amministrazione a sostegno della pretesa fiscale, le quali pertanto, quantunque siano state dichiarate illegittimamente acquisite con sentenza passata in giudicato, possono essere poste a fondamento di ulteriori atti impositivi e versate in successivi giudizi, non risultando preclusa la facoltà del Giudice di interpretare in modo autonomo gli strumenti probatori dedotti dal Fisco in relazione ai successivi provvedimenti che presuppongano diverse situazioni fattuali²⁶.

²⁵ A tal proposito, si vedano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 381 ss.; nonché ID., *Profili del giudicato tributario*, cit., 869 ss.

²⁶ Si confrontino, sul punto, Cass. civ., sez. trib., 20 gennaio 2010, n. 857, ove si legge che, laddove si controverta sulla valutazione delle prove in ordine a diverse annualità, «non è possibile applicare il giudicato non potendo precludersi per ogni giudice il potere di valutare in modo autonomo e discrezionale le prove che gli sono offerte dalle parti che in periodi temporalmente distinti possono presupporre fatti differenti»; Cass. civ., sez. trib., 16 dicembre 2009, n. 26313; nonché Cass. civ., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25142, con nota di S. BUTTUS, *Ulteriori ridimensionamenti giurisprudenziali all'estensione del giudicato tributario*, cit., 505 ss. Nello stesso senso, si guardi Cass. civ., sez. trib., 13 ottobre

2. Gli effetti preclusivi del giudicato tributario.

2.1 Il giudicato quale fattore di stabilizzazione della pretesa fiscale.

Venendo a trattare degli effetti del giudicato tributario, innanzi tutto, occorre rilevare che esso conduce alla definitività dell'accertamento fiscale nella sua forma maggiormente stabile²⁷, precludendo alle parti del rapporto di metterlo nuovamente in discussione, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di fatti in precedenza ignoti, dall'emanazione di nuove norme, dall'abrogazione o dalla caducazione di quelle vigenti all'epoca in cui si è formato, nonché dall'elaborazione di nuovi orientamenti giurisprudenziali.

2006, n. 22036, con nota di G. INGRAO - L. FERLAZZO NATOLI, *Giudicato esterno e acquisizione irrituale di prove*, cit., 31 ss.

²⁷ Quanto agli effetti di stabilizzazione del rapporto d'imposta, la dottrina ha posto in luce la non equipollenza della definitività raggiunta mediante l'inoppugnabilità di un atto impositivo e per il tramite del trascorrere in giudicato di una sentenza del Giudice tributario. Esprimono tale avviso M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè, 1988, 36 ss.; nonché G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 413 ss., ove l'Autore afferma che l'atto di imposizione è insufficiente «a precludere quegli ulteriori apprezzamenti giurisdizionali della legittimità della fattispecie sostanziale alla stregua del modello definito nelle fonti legali che è uno dei tratti salienti del giudicato. Con l'atto inoppugnabile non si concreta, infatti, fra l'imposizione ed il presupposto, uno schermo assolutamente opaco, ed assolutamente impeditivo e preclusivo di risalire dalla determinazione che ha ricevuto mediante l'atto d'imposizione sino alla fattispecie sostanziale presupposta». Nondimeno, l'Autore ammette, 374, che, «fino ad un certo livello, e nei limiti di una certa ampiezza temporale, una tale equiparazione *quoad effectum* è pressoché costantemente proponibile».

Invero, tanto una legge retroattiva²⁸, quanto una sentenza della Corte costituzionale o della Corte di Giustizia dell'Unione europea²⁹, non possono dispiegare effetti retroagenti sino a travolgere il giudicato, il quale si presenta pertanto come un fatto ad efficacia impeditiva dell'emanazione di un *contrarius actus*, nonché come fatto ad efficacia preclusiva di successive difformi pronunce in relazione al rapporto definito, anche ove tale rapporto sia presupposto all'interno di fattispecie costitutive di effetti giuridici ulteriori³⁰.

²⁸ Così, si vedano Cass. civ., sez. trib., 3 marzo 2005, n. 4616, ove si legge che il giudicato è nell'ordinamento vigente l'«unico limite suscettibile d'impedire il dispiegamento di efficacia della nuova norma nel caso concreto»; Cass. civ., sez. lav., 23 aprile 2001, n. 5998; Cass. civ., sez. trib., 9 agosto 2000, n. 10483; Cass. civ., sez. I, 11 ottobre 1999, n. 11832; nonché Cass. civ., sez. III, 18 luglio 1983, n. 4962. Nello stesso senso, Cons. Stato, Ad. plen., 21 febbraio 1994, n. 4, ove il Supremo Consesso amministrativo ha sancito che «l'immutabilità del giudicato non può cedere di fronte a norme sopravvenute aventi efficacia retroattiva. In caso contrario sarebbe consentito al legislatore vanificare in ogni momento la funzione propria della magistratura, rendendo aleatoria, sia pure attraverso lo strumento dell'interpretazione autentica, quella tutela giurisdizionale che costituisce un fondamentale diritto assicurato al singolo dalla Costituzione, tutela che non può dirsi tale se non è completa (artt. 24 e 113 Cost.) e indipendente dalla ingerenza di ogni altro potere (artt. 101 e 104 Cost.)».

²⁹ Si confrontino, in proposito, G. D'ANGELO, *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale: sulla stabilità dei rapporti tributari nella prospettiva europea*, Roma, Aracne, 2010, 185; nonché V. CERULLI IRELLI, *Trasformazioni del sistema di tutela giurisdizionale nelle controversie di diritto pubblico per effetto della giurisprudenza europea*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2008, 433 ss.

³⁰ In tal senso, si legga G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 359 s.

In questo senso, la formazione del giudicato di accoglimento nel merito del ricorso avverso l'atto di imposizione impedisce la rinnovazione dell'esercizio del potere da parte dell'Ufficio, pur dovendosi considerare che il giudicato di accoglimento presenta soltanto effetti preclusivi di atti di riedizione del potere aventi lo stesso oggetto, ovvero oggetto ed effetti equivalenti a quelli dell'atto impugnato³¹.

Laddove si formi, pertanto, un giudicato di segno sfavorevole al Fisco, il provvedimento impositivo non può più essere rinnovato, riproducendo il medesimo contenuto dell'atto originario, in forza della prevalenza dell'obbligo gravante in capo all'Amministrazione di conformarsi alla *res iudicata*.

Per converso, ove la prestazione che forma oggetto della successiva pretesa dell'Amministrazione finanziaria si fondi su di una fattispecie distinta da quella dedotta nel precedente giudizio, non incontra alcun impedimento nel giudicato formatosi in relazione al provvedimento originario³². A tal proposito, occorre stabilire, infatti, se, nel singolo caso di specie, l'Ufficio che rinnova l'esercizio del potere di imposizione si limiti a riproporre le argomentazioni in fatto e diritto oggetto dell'atto annullato, ovvero avanzi una pretesa differente fondata su elementi nuovi, quanto meno con riferimento alla relativa *causa acquirendi*³³.

³¹ Si confronti C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, Cedam, 1984, 559 ss.

³² In tal senso, si legga G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 254.

³³ A tal riguardo, si veda M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 313 ss.

In ogni caso, il giudicato di accoglimento dispiega degli effetti conformativi tali per cui, tanto il Fisco, quanto il Giudice cui sia riproposta una questione già decisa con una sentenza non ulteriormente ritrattabile, debbono attenersi alle statuizioni contenute nella pronuncia passata in giudicato³⁴.

Pur tuttavia, la *res iudicata* avente ad oggetto l'annullamento del provvedimento impositivo per vizi formali non gode di un'efficacia preclusiva della rinnovazione o dell'integrazione dell'imposizione, laddove non siano spirati i prescritti termini decadenziali, sebbene, anche in tale evenienza, l'Amministrazione sia chiamata al rispetto degli effetti conformativi della sentenza emanata in relazione al primo atto³⁵.

A fortiori, il giudicato non spiega effetti preclusivi alla reiterazione od integrazione della pretesa laddove abbia ad

³⁴ In proposito, si confrontino S. LA ROSA, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, nota a Comm. trib. reg. Campania, 26 marzo 2002, n. 1526, e Cass. civ., sez. trib., 16 luglio 2003, n. 11114, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, 909 ss.; nonché G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 255.

³⁵ Si leggano, sul punto, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 16 luglio 2003, n. 11114; Cass. civ., sez. trib., 28 marzo 2002, n. 4534; Cass. civ., sez. trib., 22 febbraio 2002, n. 2531; Cass. civ., sez. I, 11 settembre 2001, n. 11582; Cass. civ., sez. I, 21 agosto 1993, n. 8854; Cass. civ., sez. I, 8 aprile 1992, n. 4303; Cass. civ., sez. unite, 17 marzo 1989, n. 1333, ove la Suprema Corte ha chiarito che, se il vizio attiene alla motivazione del provvedimento d'imposizione, l'Amministrazione finanziaria non può dare corso alla riedizione del potere impositivo, emettendo un successivo atto fondato sulle medesime ragioni in fatto e diritto. Si confronti S. DONATELLI, *Limiti amministrativi alla reiterazione del potere impositivo a fronte della esistenza di un giudicato tributario*, cit., 128 ss.

oggetto esclusivamente un accertamento parziale, il quale non comporta l'effetto di determinazione globale del credito fiscale in relazione al periodo d'imposta. Nondimeno, l'eventuale accoglimento del ricorso avverso l'accertamento parziale genera effetti inibitori con riferimento alla ripresa a tassazione dei fatti ritenuti imponibili posti a fondamento dello stesso.

Un discorso differente deve essere condotto con riferimento al giudicato che si formi in ordine alla sentenza di rigetto, la quale dispiega esclusivamente effetti preclusivi sul lato del contribuente, impedendogli la riproposizione dei medesimi motivi di ricorso con riferimento al medesimo atto, pur non vincolando, né l'Amministrazione finanziaria, né tanto meno il Giudice nello scrutinio di diverse controversie³⁶.

Invero, le sentenze di reiezione costituiscono pronunce di mero accertamento, il cui contenuto è limitato alla declaratoria dell'insussistenza del diritto all'annullamento del provvedimento d'imposizione impugnato, pur non accertando positivamente la sussistenza dell'obbligazione tributaria³⁷, ragion per cui l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo successiva alla sentenza di rigetto non può che ripetere la propria legittimità dallo stesso atto impositivo fatto oggetto dell'infruttuosa impugnazione e non *vice versa* dalla sentenza.

A tal riguardo, peraltro, è invalsa in giurisprudenza la tesi secondo la quale l'accertamento tributario divenuto definitivo, in tutto o in parte, a seguito del passaggio in

³⁶ In tal senso, si guardi M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 317.

³⁷ Si confronti G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 262.

giudicato della sentenza di rigetto o accoglimento parziale non possa essere neppure rimodulato mediante l'esercizio, da parte dell'Amministrazione, del potere di riesame, tanto che l'eventuale impugnazione del diniego di autotutela in tale ipotesi risulterebbe fulminata da inammissibilità³⁸.

Per contro, la dottrina ha posto in luce il fatto che la *res iudicata* non rappresenta un limite assoluto alla possibilità dell'Amministrazione finanziaria di riesaminare ed eventualmente ritirare il provvedimento impugnato nel giudizio conclusosi con sentenza di rigetto o accoglimento parziale passata in giudicato³⁹. Invero, l'art. 2, comma 2, del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, sancisce che «non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria», non negando, tuttavia, che il medesimo provvedimento possa essere fatto oggetto dell'esercizio del potere di secondo grado per motivi differenti di quelli posti al vaglio dal Giudice tributario⁴⁰.

Ad ogni buon conto, prescindendo dal contenuto dispositivo della sentenza, il vincolo preclusivo rappresentato dal giudicato va, in ogni caso, circoscritto a quegli elementi del rapporto tributario portati a conoscenza

³⁸ A tal proposito, si guardi M. PROCOPIO, *L'impugnabilità del diniego di autotutela sulle sentenze passate in giudicato: l'attuale incertezza giurisprudenziale*, nota a Cass. civ., sez. trib., 6 febbraio 2009, n. 2870, e Cass. civ., sez. trib., 23 aprile 2009, n. 9669, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, I, 973 ss.

³⁹ Sul punto, si leggano D. STEVANATO, voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Agg. III, Milano, Giuffrè, 1999, 301 ss.; nonché V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, Giuffrè, 1999, 232 ss.

⁴⁰ Si confronti Cass. civ., sez. trib., 30 giugno 2010, n. 15451.

del Giudice attraverso l'impugnazione dell'atto, nei limiti dei motivi di ricorso, nonché delle controdeduzioni dell'Ufficio⁴¹.

Il valore preclusivo del giudicato deve essere analizzato, inoltre, con specifico riferimento alle controversie nelle quali si debba far luogo a sospensione necessaria per la sussistenza di un rapporto di pregiudizialità rispetto ad altra lite. Invero, se negli anni passati la Corte costituzionale aveva negato la possibilità della sospensione del giudizio tributario al di fuori dei casi tassativamente previsti all'art. 39 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁴², nondimeno tale impostazione appare, a tutt'oggi, recessiva, avendo la giurisprudenza più recente dato corso

⁴¹ A tal proposito, si leggano G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 264; nonché C. CONSOLO - P. D'ASCOLA, voce *Giudicato tributario*, cit., 482.

⁴² Così, Cort. Cost. 26 febbraio 1998, n. 31, ove si legge che l'art. 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, avesse «limitato nel processo tributario l'ambito della sospensione necessaria per pregiudizialità ai soli casi in cui» fosse «stata presentata querela di falso o» dovesse «essere decisa - in via pregiudiziale - una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si» trattasse «della capacità di stare in giudizio. Pertanto, ferma restando l'applicabilità di altre ipotesi di sospensione (quali, a titolo esemplificativo, la sospensione per proposizione di regolamento di giurisdizione di cui all'art. 367, primo comma, cod. proc. civ. in relazione all'art. 3, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, per instaurazione del procedimento di ricusazione di cui all'art. 52, terzo comma, cod. proc. civ. in relazione all'art. 6, comma 1, del decreto legislativo n. 546 del 1992, per questione incidentale di legittimità costituzionale di una norma di legge sollevata ai sensi dell'art. 23, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87), il giudice tributario deve decidere, *incidenter tantum*, tutte le questioni pregiudiziali diverse da quelle contemplate dalla disposizione denunciata, salvo il diritto delle parti di svolgere le difese relative a tali questioni».

ad un netto *revirement*, in favore di una più efficace prevenzione di possibili contrasti tra giudicati.

La Suprema Corte, infatti, ha avuto modo di chiarire che l'art. 39 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, trova applicazione con esclusivo riferimento alle ipotesi di pregiudizialità esterna, ove venga proposta querela di falso o vengano in considerazione questioni attinenti allo stato ed alla capacità giuridica delle parti, mentre, nel caso di pregiudizialità interna rispetto ad altro giudizio fiscale, può comunque operare l'istituto della sospensione necessaria disciplinata dall'art. 295 c.p.c., al fine di scongiurare l'evenienza della formazione di giudicati contrastanti⁴³.

⁴³ Si confronti Cass. civ., sez. trib., 10 marzo 2006, n. 5366, ove si legge che «la pendenza di una controversia sul reddito di una società di persone soggetto ad Ilor, cui abbia partecipato il singolo socio dell'ente, comporta l'obbligo di sospendere, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., la separata causa eventualmente promossa dal socio stesso per contestare la rettifica del proprio imponibile ai fini dell'Irpef nella parte inerente al computo della quota del reddito sociale, in quanto la decisione della prima controversia produrrebbe, comunque, effetti vincolanti sulla decisione dell'altra». Per ragioni analoghe, con la pronuncia Cass. civ., sez. trib., 30 ottobre 2000, n. 14281, la Suprema Corte ha sancito che debba essere sospeso il giudizio relativo alla singola annualità d'imposta, in pendenza del giudizio concernente il diniego di esenzione decennale. Del pari, in Cass. civ., sez. trib., 1 giugno 2006, n. 13082, si legge che deve essere sospeso il giudizio sulla annualità dell'Ici, in attesa della definizione del giudizio relativo all'accatastamento dell'immobile. *Contra*, nella sentenza Cass. civ., sez. trib., 31 marzo 2006, n. 7652, il Supremo Collegio ha stabilito che «la pendenza di una controversia sul reddito di una società di persone soggetto ad Ilor, cui non partecipi il singolo socio dell'ente, non comporta l'obbligo di sospendere, ex art. 295 c.p.c., la separata causa eventualmente promossa dal socio stesso per contestare la rettifica del proprio imponibile ai fini dell'Irpef

A tal proposito, a seguito dell'espressa affermazione dell'autonoma impugnabilità dell'atto di diniego o revoca delle agevolazioni, contenuta nell'art. 19, comma 1, lett. *h*, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, si deve ritenere che, laddove ometta di impugnare tempestivamente tale provvedimento, il contribuente perda la facoltà di far valere le proprie ragioni in sede di impugnazione del successivo atto impositivo con il quale l'Amministrazione riprenda a tassazione quanto il contribuente abbia, nonostante l'atto denegatorio, scomputato dall'imposta dovuta a titolo di agevolazioni ritenute spettantigli⁴⁴. Qualora, per contro, il soggetto passivo insorga avverso entrambi i provvedimenti in questione, al fine di evitare il possibile contrasto di giudicati, si impone la necessità di coordinare i due giudizi, i quali si pongono in un rapporto di pregiudizialità, con la conseguente applicazione dell'istituto della sospensione necessaria, ove non sia possibile la riunione, pendendo le liti in gradi diversi⁴⁵.

Un'ulteriore questione di notevole momento, in seno alla disamina degli effetti preclusivi del giudicato tributario, è rappresentata dalla possibilità, in merito ai

nella parte inerente al computo della quota del reddito sociale, in quanto la decisione della prima controversia non produrrebbe, comunque, effetti vincolanti sulla decisione dell'altra». Si guardi, sul punto, G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 332 ss., ove l'Autore afferma il carattere non tassativo dell'enumerazione delle cause di sospensione contenuta nell'art. 39 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

⁴⁴ Si leggano, in proposito, S. BUTTUS, *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, cit., 105 ss.; nonché G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 328.

⁴⁵ Si veda, *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 30 ottobre 2000, n. 14281. Si confronti G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 336.

tributi periodici, che esso si formi in relazione ad atti il cui contenuto dispositivo determini conseguenze con riferimento a più periodi d'imposta, nel qual caso, il vincolo impeditivo derivante dalla *res iudicata*, a sua volta, si comunica a tutti i periodi d'imposta sui quali l'atto incide.

In tal senso, laddove il contribuente impugni l'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce delle perdite⁴⁶, adottato dal Fisco al fine di non incorrere in decadenza dal potere impositivo con riferimento all'esercizio in cui vengono opposte in compensazione⁴⁷, il giudicato che si viene a formare comporta effetti vincolanti anche rispetto a tutti i successivi periodi d'imposta in cui le perdite vengano riportate a nuovo⁴⁸.

Del pari, in materia di determinazione della base imponibile ai fini Ires, l'art. 110, comma 8, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, prevede un'ipotesi di ultrattività delle rettifiche attinenti alle valutazioni dei beni, sancendo che «la rettifica da parte dell'Ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi». Anche in tale ipotesi, la *res iudicata* formatasi all'esito di un processo avente ad oggetto il provvedimento con il quale l'Amministrazione emendi le

⁴⁶ A tal riguardo, C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 272, nt. 50, negava la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di emettere un atto di mero disconoscimento di perdite, sostenendo che l'impugnazione di un provvedimento siffatto potesse avere ad oggetto esclusivamente un interesse legittimo del contribuente.

⁴⁷ Si confrontino G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 306 ss.; nonché G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 295.

⁴⁸ In tal senso, G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 311.

valutazioni compiute dal contribuente esplica i propri effetti preclusivi oltre il singolo periodo d'imposta.

Lo stesso si verifica con riferimento ai tributi a denuncia non periodica, in relazione ai quali il giudicato generatosi in ordine all'atto con il quale l'ente impositore rettifica la dichiarazione originariamente presentata è destinato a dispiegare i propri effetti per tutti i successivi periodi d'imposta⁴⁹.

2.2 Gli atti impositivi adottati in violazione od elusione del giudicato.

Tratteggiato il quadro relativo agli effetti di stabilizzazione dell'accertamento tributario determinati dalla formazione della *res iudicata*, occorre venire a trattare della sorte cui vadano incontro gli atti del Fisco adottati in violazione od elusione del giudicato.

L'Amministrazione finanziaria, invero, può incorrere in una violazione od elusione del giudicato, tanto omettendo di darvi attuazione, quanto adottando atti contrari al contenuto dispositivo della sentenza. Dal giudicato, infatti, si origina un obbligo di esecuzione, cui per il contribuente corrisponde una posizione giuridica soggettiva di tipo pretensivo, sia qualora il Giudice tributario annulli *pro parte* l'atto impositivo impugnato, demandando all'Amministrazione soccombente l'onere di effettuare la rimodulazione dell'imponibile e la liquidazione del tributo dovuto, sia nel caso in cui il Giudice accolga la domanda di rimborso, ordinando all'Amministrazione di determinare l'ammontare di interessi e accessori⁵⁰. Inoltre,

⁴⁹ Si veda, sul punto, G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 315 ss.

⁵⁰ Si legga, in proposito, M. BASILAVECCHIA, *Limiti all'attività accertatrice successiva al giudicato che riconosce un rimborso*,

il contribuente nei cui confronti vengano emessi atti della riscossione in relazione ad un tributo accertato per il tramite di un provvedimento impositivo annullato in sede giurisdizionale, ovvero nei cui confronti venga rinnovato l'esercizio del potere impositivo avanzando una pretesa fondata sulle medesime ragioni precedentemente poste a sostegno di un provvedimento d'imposizione annullato nel merito dagli organi del contenzioso, può ricorrere deducendo la violazione del giudicato⁵¹.

La giurisprudenza amministrativa, sin da tempo risalente aveva affermato, a tal proposito, che gli atti adottati in violazione del giudicato sono da considerarsi radicalmente nulli⁵². Inoltre, con la L. 7 agosto 1990, n. 241, così come modificata dalla L. 11 febbraio 2005, n. 15, il legislatore ha espressamente sancito, all'art. 21 *septies*, la nullità del provvedimento amministrativo «adottato in violazione o elusione del giudicato».

Ne discende, accedendo alla tesi secondo la quale si possa agire nel rito tributario proponendo un'azione di

nota a Comm. trib. prov. Verona, sez. I, 3 aprile 2006, n. 51, in *Giur. Trib.*, 2007, 141 ss.

⁵¹ Si confrontino, sul punto, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 315; nonché G. RAGUCCI, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di elusione e violazione di giudicato*, cit., 201 ss.

⁵² A tal riguardo, si confronti Cons. Stato, Ad. plen., 19 marzo 1984, n. 6, ove si legge che, allorché dal giudicato non derivi un semplice vincolo all'attività discrezionale, bensì un obbligo talmente puntuale che l'ottemperanza ad esso si concreta nell'adozione di un atto il cui contenuto è integralmente desumibile dalla sentenza, deve ritenersi che l'Amministrazione sia carente del potere di provvedere diversamente e che eventuali atti difformi dal giudicato possano essere dichiarati nulli, indipendentemente da una impugnazione nel termine di decadenza.

mero accertamento⁵³, che la nullità dell'atto emanato in violazione od elusione del giudicato possa essere rilevata dal Giudice *ex officio* e senza che il contribuente sia tenuto ad impugnare tale provvedimento entro i termini decadenziali previsti per l'esercizio del diritto d'azione dall'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁵⁴.

Per altro verso, aderendo alla corrente che non ammette nel processo tributario l'azione volta alla sola declaratoria della nullità⁵⁵, lo strumento processuale attraverso il quale il soggetto passivo è messo in grado di lamentare la violazione o l'elusione del giudicato è costituito dalla proposizione del ricorso per l'ottemperanza.

Invero, è espressamente prevista nel rito tributario la facoltà per il contribuente di richiedere al Giudice la condanna dell'Amministrazione a dare esecuzione al giudicato mediante, per un verso, il giudizio di ottemperanza, disciplinato dall'art. 70 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per l'altro, l'azione esecutiva ordinaria, da esperirsi nelle forme previste dal Libro III del Codice di procedura civile, nel corso dei quali il Giudice può dichiarare la nullità degli atti compiuti in violazione o elusione del giudicato.

Ne discende che, avverso gli atti riscossivi difformi dalla *res iudicata*, il contribuente sia legittimato a proporre ricorso per l'ottemperanza, prescindendo dall'impugnazione della cartella e della relativa iscrizione

⁵³ In tal senso, si veda F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1445 ss.

⁵⁴ A tal riguardo, si confronti G. RAGUCCI, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di elusione e violazione di giudicato*, cit., 201 ss.

⁵⁵ Si guardi M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, I, 356 ss.

a ruolo, risultando del tutto irrilevante l'autonoma contestazione degli atti della riscossione rispetto alla legittima pretesa che l'Amministrazione finanziaria si conformi correttamente al giudicato⁵⁶.

In ultimo, quanto all'individuazione del Giudice dotato di giurisdizione in ordine all'accertamento della nullità dell'atto emesso in violazione od elusione del giudicato, sino all'entrata in vigore del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104, recante il Codice del processo amministrativo, l'art. 21 *septies*, comma 2, della L. 7 agosto 1990, n. 241, deferiva alla cognizione esclusiva del Giudice amministrativo «le questioni inerenti alla nullità dei provvedimenti amministrativi in violazione o elusione del giudicato». Nondimeno, a tutt'oggi, la previsione è stata trasfusa all'interno dell'art. 114, comma 4, lett. *b*, del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104, la cui portata si è ridimensionata, trovando applicazione con esclusivo riferimento ai provvedimenti emessi in violazione od elusione del giudicato formatosi in relazione alle pronunce emesse dallo stesso Giudice amministrativo.

⁵⁶ Così, Cass. civ., sez. trib., 1 marzo 2004, n. 4126, ove si legge che il giudizio *ex art. 70* del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, «richiede una particolare attività del giudice, rivolta ad individuare il complessivo oggetto dell'ottemperanza per il ripristino dell'integrità della posizione del ricorrente, per poter realizzare non un'espropriazione di beni propria dell'esecuzione ordinaria, ma la sostituzione coattiva dell'attività amministrativa che l'Ufficio avrebbe dovuto svolgere e non ha svolto, o ha svolto in maniera difforme dal giudicato». In senso analogo, si confronti T.A.R. per l'Emilia Romagna, sede di Parma, 6 aprile 1993, n. 101, con nota di B. BELLÈ, *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, II, 288 ss.

Si è, in questo modo, data soluzione al problema del possibile profilarsi di conflitti di giurisdizione tra il Giudice tributario, dinanzi al quale gli atti dell'Amministrazione finanziaria debbono essere impugnati a mente del combinato disposto degli artt. 2 e 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ed il Giudice amministrativo, entro la cui cognizione esclusiva ricadeva la controversia relativa alla declaratoria di nullità di ogni atto emesso in violazione o elusione di giudicato, a norma dell'abrogato art. 21 *septies*, comma 2, della L. 7 agosto 1990, n. 241⁵⁷.

3. *L'estensione soggettiva del giudicato tributario.*

3.1 *Estensione soggettiva del giudicato in relazione alle obbligazioni tributarie solidali.*

La disamina dei limiti soggettivi della *res iudicata* deve prendere le mosse dalla constatazione del fatto che, ai sensi dell'art. 2909 c.c., il giudicato fa stato esclusivamente tra le parti del processo, i loro eredi ed aventi causa, non dispiegando la propria efficacia preclusiva nei confronti dei terzi, i quali non possono essere pregiudicati dalle decisioni assunte in un giudizio nel quale non hanno avuto modo di esporre le proprie ragioni⁵⁸.

⁵⁷ In tal senso, si veda G. RAGUCCI, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di elusione e violazione di giudicato*, cit., 201 ss.

⁵⁸ In linea con tale ordine di idee, con la pronuncia Cort. Cost. 16 maggio 1968, n. 48, la Consulta ha dichiarato contrarietà con la Costituzione della dottrina definita della «supersolidarietà», affermando che «un sistema che toglie ad alcuni condebitori di un tributo ogni possibilità di difesa autonoma del proprio interesse perché fa espandere fino a loro gli effetti del giudicato ottenuto nei

Infatti, l'estensione degli effetti della sentenza *ultra partes* a soggetti che non abbiano svolto le proprie difese nel processo, ovvero che non siano stati messi in grado di prendervi parte, rappresenterebbe un grave *vulnus*, tanto al principio del contraddittorio, quanto al principio di effettività della tutela giurisdizionale.

Alla stessa stregua, in tema di obbligazioni solidali, l'art. 1306 c.c. dispone, al comma 1, che «la sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei debitori in solido, o tra il debitore e uno dei creditori in solido, non ha effetto contro gli altri debitori o contro gli altri creditori». Nondimeno, tale disposizione prosegue, al comma 2, sancendo che «gli altri debitori possono opporla al creditore, salvo che sia fondata sopra ragioni personali al condebitore».

Se, in passato, la giurisprudenza rendeva un'interpretazione dell'enunciato citato tale per cui si riteneva preclusa l'estensione del giudicato favorevole formatosi nei confronti del coobbligato, qualora il rapporto d'imposta si fosse stabilizzato per la mancata tempestiva impugnazione di un atto impositivo, per converso, in

confronti di altro coobbligato, un sistema che estende a quei condebitori una preclusione verificatasi nei rapporti di un altro o che comunque consente di comunicare ad uno solo dei coobbligati una pretesa che riguarda anche tutti gli altri, permette all'amministrazione finanziaria di notificare la pretesa stessa a quel condebitore che, essendo nullatenente, o per altre ragioni, possa non avere convenienza a contrastare l'istanza o ad impugnare la pronuncia sfavorevole, eventualmente anche per evitare anticipi di spese da lui non sopportabili; pertanto è un sistema che lascia arbitra l'amministrazione finanziaria di porre fuori dal diritto di difesa condebitori interessati ad esplicitarla. Il che è contrario alla regola inderogabile fissata nell'art. 24, primo comma, della Costituzione». Si confronti F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 383.

prosiegua di tempo, tale impostazione è andata incontro ad un progressivo temperamento, di talché, a tutt'oggi, l'inoppugnabilità del provvedimento d'imposizione non è più concepita in termini di preclusione assoluta all'allargamento dei limiti soggettivi del giudicato, riconoscendosi a quest'ultimo «un'efficacia ed un'autorità prevalenti rispetto a quelle derivanti dall'atto amministrativo divenuto definitivo»⁵⁹.

Invero, un primo, più risalente, orientamento di segno favorevole al Fisco reputava che l'inoppugnabilità dell'atto impositivo da parte di uno dei coobbligati valesse a precludergli la possibilità di giovare del giudicato conseguito da altro condebitore che avesse coltivato l'azione giurisdizionale⁶⁰.

All'opposto, un secondo indirizzo interpretativo maggiormente protettivo delle ragioni del contribuente, il quale ha finito per prevalere in giurisprudenza, ha sancito che l'inoppugnabilità del provvedimento impositivo non impedisce al coobbligato di beneficiare del giudicato

⁵⁹ In questo senso, si esprime M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, Giappichelli, 1998, 293. Si confronti R. LUPI, *Definitività degli atti impositivi: il rigore scompare quando il contribuente è in buona compagnia*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, II, 915 ss.

⁶⁰ A tal proposito, si confronti M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 294, ove l'Autrice asserisce che tale orientamento «appare rispettoso delle regole generali in materia di preclusioni derivanti dal consolidamento di un determinato atto (e della situazione soggettiva stabilita in tale atto), in capo al contribuente, anche se, indiscutibilmente, può destare perplessità il fatto che si formino e consolidino valutazioni diverse della medesima fattispecie imponibile», di talché siffatto indirizzo interpretativo parrebbe porsi in contrasto con il portato del principio di imparzialità dell'azione amministrativa, consacrato all'art. 97 Cost.

favorevole ottenuto da un altro condebitore, invocando, anche in sede di impugnazione degli atti riscossivi, il disposto dell'art. 1306, comma 2, c.c.⁶¹.

Ne consegue che, tanto con riferimento alle ipotesi di solidarietà paritetica⁶², quanto in relazione a quelle di solidarietà dipendente, la *res iudicata* di accoglimento possa comunicare i propri effetti anche ai condebitori, i quali, in tale evenienza, profittano del giudicato *inter alios*, pur non potendo comunque venirne pregiudicati.

⁶¹ In questo senso, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. I, 2 febbraio 1995, n. 1225, ove si legge che, qualora un tributo gravi solidalmente su più soggetti «ed uno dei coobbligati, insorgendo avverso l'accertamento in rettifica di maggior valore, ottenga un giudicato riduttivo di tale valore, l'altro coobbligato per il medesimo tributo può opporre, contro la pretesa dell'amministrazione finanziaria di conseguirne il pagamento sulla base di detto maggior valore ed alla stregua della sua inerzia contro l'accertamento di rettifica, quel giudicato favorevole [...], secondo le previsioni dell'art. 1306 II comma c.c., considerando che questa norma opera sul piano processuale, in deroga in comuni limiti soggettivi dell'autorità del giudicato e con la sola eccezione della formazione di un giudicato diretto nei confronti del coobbligato; con la conseguenza che la sua applicazione, in favore del condebitore d'imposta, non trova ostacolo nell'inerzia di questi nei riguardi dell'accertamento, la quale configura vicenda extraprocessuale inerente al rapporto sostanziale, e non equiparabile al giudicato diretto»; Cass. civ., sez. I, 24 febbraio 1992, n. 2268; nonché Cass. civ., sez. unite, 21 gennaio 1991, n. 535.

⁶² *Contra*, si veda E. ALLORIO - C. MAGNANI, voce *Processo tributario*, in *Nov. Dig. It.*, XIII, Torino, Utet, 1966, 1206, ove si legge che gli effetti favorevoli del giudicato possono essere comunicati ai condebitori solidali dipendenti. Tuttavia, il nesso di pregiudizialità che giustifica tale estensione soggettiva del giudicato favorevole manca rispetto alle obbligazioni tributarie in regime di solidarietà paritaria.

Pertanto, l'ipotesi della sentenza passata in giudicato pronunciata a favore di uno dei coobbligati, dispiegando i propri effetti anche nei confronti dei condebitori rimasti inerti, deve essere annoverata entro l'alveo di quelle fattispecie in grado di travolgere l'accertamento tributario divenuto definitivo a seguito della mancata tempestiva impugnazione dell'atto impositivo in cui è contenuto⁶³.

D'altra parte, in considerazione del fatto che, in virtù di una pronuncia di accoglimento, totale o parziale, l'atto d'imposizione, del tutto o in parte, viene rimosso, non essendo più in grado di regolare il rapporto tributario⁶⁴,

⁶³ Sul punto, si legga A. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV., *Il processo tributario*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, Utet, 1998, 364 s. Si confrontino, in giurisprudenza, Cass. civ., sez. I, 20 novembre 1996, n. 11400; Cass. civ., sez. I, 1 marzo 1996, n. 1615; Cass. civ., sez. I, 2 febbraio 1995, n. 1225; Cass. civ., sez. unite, 22 giugno 1991, n. 7053. Si confronti M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 295, la quale, in posizione critica rispetto a tale orientamento, riconosce, 296, che «se si accetta la premessa che la solidarietà è formata da più rapporti, che possono avere vita diversa, dev'essere accettata l'evenienza che i diversi rapporti siano definiti in modo diverso. [...] sarebbe infatti apodittico affermare che, nella gerarchia delle fonti, il giudicato si colloca su di un grado superiore e prevalente rispetto al provvedimento amministrativo».

⁶⁴ Questa l'autorevole opinione espressa da F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, cit., 878, il quale sostiene che l'annullamento dell'atto impositivo operi *erga omnes*, ragion per cui, quand'anche ottenuto da un solo condebitore, esplica comunque i suoi effetti nei confronti di tutti gli altri coobbligati, nonostante non abbiano coltivato il contenzioso. Ne consegue che il condebitore solidale possa giovarsene anche ai fini di conseguire il rimborso di quanto indebitamente pagato all'erario e non soltanto per contestare la pretesa avanzata dal Fisco. Si confronti M.C. FREGNI,

l'Amministrazione finanziaria, a fronte di un giudicato favorevole ad uno dei coobbligati, risulta gravata dell'obbligo di riportare le posizioni dei condebitori d'imposta ad unità e coerenza, uniformando l'atto non impugnato a quello impugnato, ovvero annullando *in toto* il provvedimento non contestato, mediante l'esercizio del potere di autotutela⁶⁵.

La *ratio* ispiratrice della disciplina di cui all'art. 1306 c.c. deve, infatti, essere rinvenuta nella necessità di applicare il medesimo trattamento fiscale ad una pluralità di soggetti, in presenza di un'identità o unicità del presupposto⁶⁶.

Nondimeno, la giurisprudenza, ai fini dell'applicabilità della disposizione in analisi, oltre al requisito stabilito dalla legge, consistente nella circostanza che la sentenza invocata non sia fondata su ragioni personali che riguardano il solo condebitore che ha promosso il giudizio,

Obbligazione tributaria e codice civile, cit., 298 ss., ove si legge che «dopo la pronuncia del giudice, non vi è un provvedimento del giudice (una sentenza passata in giudicato) che si è sostituito al provvedimento amministrativo: se vi è stato annullamento del provvedimento, il rapporto d'imposta non esiste più perché è stato annullato l'atto d'imposizione; e, se il ricorso è stato respinto o accolto in parte, l'atto d'imposizione resta in vita in tutto o in parte, ed il rapporto d'imposta continua ad essere regolato dall'atto d'imposizione». L'Autrice, pertanto, ritiene che il contrasto *in subiecta materia* debba essere ravvisato non già tra un atto impositivo ed un giudicato, bensì tra provvedimenti amministrativi.

⁶⁵ In proposito, si legga A. MARCHESELLI, *Limiti all'estensione del giudicato favorevole e potere di autotutela*, cit., 478 ss., il quale dubita che nell'autotutela possa rinvenirsi lo strumento volto all'eliminazione di ogni disparità di trattamento tra condebitori solidali.

⁶⁶ Si confronti A. MARCHESELLI, *Limiti all'estensione del giudicato favorevole e potere di autotutela*, cit., 478 ss.

richiede altresì che il coobbligato il quale invoca il giudicato non abbia provveduto a versare l'imposta, ossia che agisca per opporsi ad una pretesa dell'Amministrazione e non per il rimborso di quanto versato⁶⁷, oltre al fatto che nei suoi confronti non si sia formato un giudicato diretto di segno differente⁶⁸.

Quanto a quest'ultimo requisito, si deve riconoscere come si possa verificare l'eventualità che in relazione ad

⁶⁷ Si guardino, a tal proposito, Cass. civ., sez. trib., 22 maggio 2006, n. 12014; nonché Cass. civ., sez. unite, 22 giugno 1991, n. 7053. Si noti che, in tale ipotesi, l'onere del tributo viene a gravare *in toto* sul condebitore che non ha impugnato ed ha adempiuto all'obbligazione tributaria, il quale perde altresì la facoltà di agire in via di regresso nei confronti degli altri condebitori che hanno conseguito l'annullamento dell'atto.

⁶⁸ In tal senso, si vedano Cass. civ., sez. trib., 26 gennaio 2006, n. 1589; nonché Cass. civ., sez. trib., 9 settembre 2005, n. 18014; nonché Cass. civ., sez. trib., 21 agosto 2001, n. 11175, ove si legge che «lo schema, tracciato nell'art. 1306 c.c., cui si ispira la disciplina favorevole al condebitore solidale, è volto a munire tale obbligato, quando sia rimasto estraneo al giudizio, della eccezione da "opporre" al creditore, per paralizzarne la pretesa (o la maggiore pretesa), in caso di giudicato favorevole conseguito da altro condebitore (comma 2). Trattandosi di disciplina intesa, eccezionalmente, a tutelare il condebitore estraneo al giudizio, estendendo a lui gli effetti del giudicato oltre i limiti dell'art. 2909 c.c., la "ratio" della tutela non solo viene a mancare (arg. comma 1), ma addirittura risulterebbe in contrasto con gli stessi principi della cosa giudicata sostanziale, in ipotesi di giudizio conclusosi con autonoma efficacia nei confronti dello stesso condebitore meno favorito». A tal riguardo, si leggano F. RANDAZZO, *Impossibilità di estendere il giudicato più favorevole al debitore solidale*, cit., 791 s.; nonché G. BOLETTI, *Sui limiti di operatività dell'art. 1306, comma 2, del codice civile, in ambito tributario*, nota a Cass. civ., sez. trib., 2 aprile 2001, n. 4855, e Cass. civ., sez. trib., 27 settembre 2002, n. 13997, in *Rass. Trib.*, 2003, 743 ss.

un'obbligazione solidale, i condebitori vadano incontro a sorti differenti in forza di giudicati contrastanti. In tale frangente, tuttavia, il principio di stabilità dei rapporti giuridici deve prevalere sulle esigenze dell'equo riparto dei carichi fiscali, non potendosi neppure rinvenire una soluzione a tale problematica nel ricorso all'istituto del litisconsorzio necessario, il quale non risulta applicabile con riferimento a debiti fiscali solidali, dal momento che, in tale ipotesi, all'unicità di causa corrisponde una totale indipendenza delle obbligazioni⁶⁹.

3.2 Estensione soggettiva del giudicato in relazione a tributi connessi per comunanza di presupposto.

Procedendo nell'esame del raggio di efficacia del giudicato tributario, occorre venire ad analizzare il tema della sua estensione soggettiva anche in relazione ad altri casi in cui vengano in considerazione tributi connessi per comunanza di presupposto⁷⁰, pur in assenza di un rapporto di coobbligazione solidale.

In primo luogo, viene in rilievo l'ipotesi della possibile estensione del giudicato favorevole, conseguito dalla

⁶⁹ In questo senso, M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 308 ss.

⁷⁰ La Consulta, con la pronuncia Cort. Cost. 31 ottobre 1995, n. 473, ha ritenuto non costituzionalmente illegittima l'applicazione dell'art 1306 c.c. alle controversie in materia di Invim, mediante estensione del giudicato favorevole ottenuto in relazione all'imposta di registro, in quanto «se il valore dello stesso immobile viene riconosciuto per ragioni obiettive nei confronti di un debitore d'imposta, esso non può essere diverso ove si tratti del contribuente di un'altra imposta connessa e nello stesso contesto, che pur si riferisce al trasferimento dello stesso bene». Si veda la posizione critica in proposito di G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 319.

società di persone, del quale la giurisprudenza, eccezion fatta per alcune isolate pronunce⁷¹, ritiene si possano giovare altresì i singoli soci tassati per trasparenza, quand'anche non abbiano tempestivamente impugnato l'atto diretto nei loro confronti, poiché l'art. 1306 c.c. rappresenta un principio generale del sistema applicabile anche al di fuori dell'ambito proprio della solidarietà⁷².

⁷¹ Si veda Comm. trib. reg. Liguria, sez. IX, 20 maggio 2009, n. 52, con nota di C. SCALINCI, *Il giudicato favorevole alla società non può essere esteso al socio se nei suoi confronti l'accertamento è divenuto definitivo per mancata impugnazione*, cit., 2335 ss.; nonché Cass. civ., sez. trib., 11 ottobre 2002, n. 14498, con nota di R. LUPI - A. MARCHESELLI, *Irrilevanza del giudicato favorevole alla società di persone rispetto alla definitività dell'accertamento in capo al socio: una nota stonata rispetto alla giurisprudenza in tema di solidarietà?*, nota a Cass. civ., sez. trib., 11 ottobre 2002, n. 14498, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2003, 379 ss.

⁷² In proposito, si guardi Cass. civ., sez. trib., 15 giugno 2007, n. 14012, ove si legge che «il giudice ha il dovere di conformarsi alla *regula iuris* già formatasi sulla *res iudicanda*, quand'anche essa risulti da diverso giudizio intercorso tra le stesse parti o tra parti parzialmente diverse, purché risulti certo o presumibile in misura assimilabile al certo la conoscenza del diverso giudizio avente carattere pregiudicante rispetto a quello in atto». Pertanto, dal momento che «tra il reddito Irpef del socio e quello Irpeg della società sussiste un rapporto di consequenzialità necessaria», laddove il giudizio relativo al reddito dell'ente si sia concluso con una sentenza passata in giudicato, questa spiega una forza tale da valere nel processo relativo al reddito del socio e tale da essere rilevata anche d'ufficio in sede di legittimità. La pronuncia è annotata da V. FICARI, *Il giudicato sul reddito vincola l'accertamento del maggiore reddito del socio della società trasparente*, cit., 1097 s. Propende per la medesima soluzione G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 365.

A tal riguardo, l'art. 40, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sancisce che «alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, si procede con unico atto», al quale devono far seguito singoli provvedimenti accertativi individuali indirizzati ai soci i quali sussumono il reddito accertato in capo alla società, dal momento che l'avviso unitario non è produttivo di effetti obbligatori in capo ai membri della compagine sociale⁷³, di talché ne discende il possibile verificarsi di interferenze tra i giudicati che possono venirsi a formare con riferimento all'impugnazione di ciascuno di tali provvedimenti con comunanza di presupposto⁷⁴.

L'atto unitario emanato nei confronti della società presenta, pertanto, una natura bivalente, quale provvedimento d'imposizione globale rispetto all'ente collettivo e quale atto impositivo parziale rispetto al singolo socio, in relazione al quale funge da accertamento in ragione della sua quota di partecipazione agli utili⁷⁵.

⁷³ A tal proposito, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 465, rileva che l'incidenza della determinazione del reddito della società non è «immediata e diretta. Ma si attualizza piuttosto mediante un nesso di derivazione-pregiudizialità. In tanto rileva, infatti, la determinazione cui si procede in capo alla società, in quanto questa si ripercuote (e *pro parte*, naturalmente) ai fini dell'imposizione in testa a ciascun socio».

⁷⁴ Sul punto, si veda G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 345 ss.

⁷⁵ In questo senso, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, cit., 246.

L'ente collettivo, quindi, può impugnare l'atto unitario, la cui mancata contestazione, non impedisce comunque ai soci di ricorrere avverso l'avviso di accertamento individuale loro indirizzato, contestando altresì il reddito ripreso a tassazione in capo alla società, così come il giudicato di rigetto formatosi nei confronti della società di persone non dispiega effetti vincolanti in relazione a ciascun membro della compagine sociale⁷⁶.

Nondimeno, pur non godendo di efficacia preclusiva rispetto alla determinazione dei redditi dei soci, il giudicato sfavorevole conseguito dalla società costituisce elemento fattuale sul quale, ad avviso della giurisprudenza, si può validamente innestare la presunzione *iuris tantum* di distribuzione ai soci dei maggiori utili accertati in capo all'ente⁷⁷.

⁷⁶ In tal senso, Cass. civ., sez. trib., 22 agosto 2002, n. 12376; Cass. civ., sez. trib., 27 febbraio 2002, n. 2899; Cass. civ., sez. trib., 24 gennaio 2002, n. 806; nonché Cass. civ., sez. trib., 20 novembre 2001, n. 14587. Si confronti F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, cit., 877.

⁷⁷ Sul punto, si veda Cass. civ., sez. trib., 11 aprile 2011, n. 8207, ove si legge che «la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extrabilancio della società, non viola il cd. “divieto di doppia presunzione” in quanto il reddito della società, “una volta giudizialmente definito diviene poi non una presunzione bensì un dato certo, su cui si innesca la diversa presunzione che non riguarda la società bensì altri soggetti, i soci”. Nello stesso senso, la giurisprudenza di questa Corte è costante nell'affermare che la presunzione di distribuzione degli utili ai soci di società a ristretta base sociale opera non solo quando sia accertata tale ristretta base sociale, ma anche quando sia validamente accertata, a carico della società, la sussistenza di ricavi non contabilizzati, che costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai relativi dividendi». Nello stesso senso, si leggano Cass. civ., sez. trib., 22 aprile 2009, n. 9519; Cass. civ., sez. trib., 16 maggio 2002,

In proposito, tuttavia, per lungo tempo, la Suprema Corte ha mostrato di considerare le vicende dell'accertamento del reddito dei soci in modo autonomo rispetto a quelle del reddito della società⁷⁸, anche in considerazione del fatto che, non esistendo diritto di regresso tra i soci, non sussistono ragioni insuperabili per cui le obbligazioni gravanti in capo a ciascuno di essi non possano essere determinate in modo differente⁷⁹.

Ciò nonostante, al fine di scongiurare l'evenienza della formazione di giudicati contrastanti, nella giurisprudenza più recente si è andato consolidando un orientamento che afferma *in subiecta materia* l'operatività dell'istituto del litisconsorzio necessario tra la società di persone ed i soci tassati per trasparenza⁸⁰, il quale comporta, nel caso di

n. 7174; Cass. civ., sez. trib., 2 aprile 2002, n. 4695; Cass. civ., sez. trib., 20 marzo 2000, n. 3254; nonché Cass. civ., sez. trib., 3 marzo 2000, n. 2390.

⁷⁸ Si confrontino M. BASILAVECCHIA, *Impugnazione da parte del socio accomandante dell'accertamento del reddito societario*, nota a Cass. civ., sez. trib., 11 ottobre 2007, n. 21411, in *GT*, 2008, 109 ss.; nonché D. COPPA, *Redditi prodotti in forma associata: motivazione "per relationem" ed effetti del giudicato*, nota a Cass. civ., sez. trib., 15 giugno 2007, n. 14011, e Cass. civ., sez. trib., 4 giugno 2007, n. 12997, in *Corr. Trib.*, 2007, 2601 ss.

⁷⁹ Esprime questo avviso G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 365.

⁸⁰ Con la pronuncia Cass. civ., sez. unite, 4 giugno 2008, n. 14815, la Suprema Corte ha stabilito che l'unitarietà dell'accertamento alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e dei soci, nonché la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo atto impositivo, da uno dei soci o dalla società riguardi inscindibilmente sia la società che tutti i soci, di talché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento

mancata integrazione del contraddittorio, la regressione della causa al primo grado⁸¹, ai sensi dell'art. 59 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dovendosi per contro ritenere improprio il ricorso, cui talvolta si è assistito nei giudizi di merito⁸², alla sospensione del processo relativo

in regime di litisconsorzio necessario e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi. La sentenza è annotata da M. NUSSI, *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT*, 2008, 771 ss. Sul tema, si legga anche G. SCANU, *Accertamento unitario dei redditi prodotti in forma associata: il litisconsorzio è davvero necessario?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 757 ss. Nondimeno, il litisconsorzio va escluso laddove il *thema decidendum* sia ristretto alla sola verifica della debenza da parte del socio delle sanzioni per infedele dichiarazione. Si confronti G. SCANU, *Sanzioni per infedele dichiarazione, definitività dell'accertamento unitario e litisconsorzio necessario*, nota a Cass. civ., sez. trib., 10 settembre 2009, n. 19456, in *GT*, 2010, 617 ss.

⁸¹ Sul punto, si guardino, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. unite, 4 giugno 2008, n. 14815, ove si legge che, nelle ipotesi di litisconsorzio necessario, «il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio»; nonché Cass. civ., sez. unite, 18 gennaio 2007, n. 1057. Sul punto, si guardino G. RAGUCCI, *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, nota a Cass. civ., sez. unite, 4 giugno 2008, n. 14815, in *Giur. It.*, 2008, 2353 ss.; C. CONSOLO, *... e pur si muove! Il giusto riparto fra coobbligati solidali torna (per altra via) al centro del sistema*, nota a Cass. civ., sez. unite, 18 gennaio 2007, n. 1057, in *Corr. Giur.*, 2007, 787 ss.; F.V. ALBERTINI, *In tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, secondo il nuovo orientamento della Corte di cassazione*, nota a Cass. civ., sez. unite, 18 gennaio 2007, n. 1057, in *Giur. It.*, 2007, 1545 ss.

⁸² Si confronti C. SCALINCI, *Il giudizio del socio sospeso in un "limbo" in attesa del giudicato sul reddito della società:*

all'avviso di accertamento indirizzato al socio in attesa della definizione della controversia concernente l'accertamento della società.

4. *L'estensione oggettiva del giudicato tributario.*

4.1 *Il giudicato esterno.*

In relazione al tema dei limiti del giudicato tributario, si rende necessario venire a trattare della notevole espansione del suo ambito oggettivo cui la recente giurisprudenza ha dato corso⁸³.

Invero, se in passato le ricostruzioni prevalenti relative ai limiti oggettivi del giudicato ritenevano che esso non potesse dispiegare effetti al di fuori della singola controversia nella quale si era formato⁸⁴, in prosieguo di

un'ordinanza che elude l'obbligo di rimessione in CTP e dà regolamento "di competenza", nota a ord. Comm. trib. reg. Sicilia, sede di Catania, sez. XVII, 2 ottobre 2008, n. 65, e Comm. trib. reg. Veneto, sez. XXX, 17 marzo 2008, n. 5, in Giur. merito, 2009, 1130 ss.

⁸³ Si leggano, in proposito, G. INGRAO, *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, cit., 1954 ss.; nonché L. TROMBELLA, *Il giudicato tributario e le imposte periodiche*, cit., 1101 ss.

⁸⁴ Una compiuta ricostruzione delle tesi dottrinali che, in passato, si sono contrapposte in ordine al tema dell'ultrattività del giudicato tributario è contenuta in G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 273 ss. In proposito, si veda E. ALLORIO - C. MAGNANI, voce *Processo tributario*, cit., 1206, ove si legge che «emessa decisione munita d'autorità di giudicato positiva o negativa, circa l'esistenza del diritto all'annullamento d'un determinato atto d'imposizione, tale decisione non ha efficacia di sorta in rapporto ad altri atti di imposizione, anche se simili, concernenti periodi di imposta successivi, neppure se rispetto alla legalità di questi ultimi atti siano rilevanti questioni identiche a quelle che vennero già

tempo la Suprema Corte ha ammesso che la *res iudicata* possa fare stato, con riferimento ai tributi periodici, anche oltre alla singola vicenda dedotta in giudizio, godendo di un'efficacia ultrannuale, laddove si ripresenti tra le stesse parti la medesima questione di diritto⁸⁵.

Per tale via, si è consolidata in giurisprudenza la dottrina del giudicato esterno, la quale poggia sull'assunto secondo il quale, «qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi

giudizialmente risolte». Del pari, in giurisprudenza, si negava l'efficacia esterna del giudicato in Cass. civ., sez. unite, 7 luglio 1962, n. 1873, con nota di C. MAGNANI, *Sui limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1962, II, 432 ss.

⁸⁵ In tal senso, si veda Cass. civ., sez. trib., 25 giugno 2001, n. 8658, con nota di T. MARINO, *Appunti a margine di un recente orientamento della Suprema Corte sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, in *Boll. Trib.*, 2002, 539 ss., ove si legge che, in tema di giudicato, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento già compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la pretesa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza con autorità di cosa giudicata, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* del primo. Tale orientamento è stato fatto proprio dalla pronuncia Cass. civ., sez. unite, 16 giugno 2006, n. 13916, con nota critica di F. TESAURO, *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. Trib.*, 2006, 1173 ss.; di E. MANZON, *I limiti oggettivi del giudicato tributario nell'ottica del "giusto processo": lo swing-over della Cassazione*, in *Corr. Giur.*, 2006, 1701 ss.; nonché di C. GLENDI, *Giuste aperture al "ne bis in idem" in Cassazione ma discutibili estensioni del "giudicato tributario" extra moenia*, in *GT*, 2006, 557 s.

sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* del primo»⁸⁶.

La Suprema Corte ha, in tal modo, superato il principio di autonomia dei periodi d'imposta teorizzando l'ultrattività del giudicato, in adesione alla tesi che vede nella pronuncia giurisdizionale una statuizione che contempla il rapporto sostanziale sottostante all'atto impositivo impugnato⁸⁷.

Inoltre, merita considerazione la circostanza che l'efficacia preclusiva del giudicato esterno formatosi in un differente processo può essere, ad avviso della

⁸⁶ Così, Cass. civ., sez. trib., 4 marzo 2011, n. 5272. Nello stesso senso, si confrontino Cass. civ., sez. trib., 23 febbraio 2011, n. 4383; Cass. civ., sez. trib., 20 gennaio 2011, n. 1198; Cass. civ., sez. trib., 17 dicembre 2010, n. 25598; Cass. civ., sez. trib., 19 novembre 2010, n. 23401; Cass. civ., sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 27896; Cass. civ., sez. trib., 27 novembre 2009, n. 24971; nonché Cass. civ., sez. trib., 12 marzo 2009, n. 5929.

⁸⁷ A tal riguardo, si legga Cass. civ., sez. unite, 16 giugno 2006, n. 13916. Si veda, inoltre, la favorevole opinione espressa da G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 280 ss., il quale ritiene che l'asserita autonomia dei periodi di imposta non sia in grado di escludere l'ultrattività del giudicato.

giurisprudenza, rilevata *ex officio* anche nel corso del giudizio di ultima istanza⁸⁸.

Tale indirizzo interpretativo, sposando l'idea della lite tributaria quale strumento di accertamento del rapporto tra Fisco e contribuente, ha ancorato l'efficacia del giudicato esterno al principio costituzionale di cui all'art 111 Cost., il quale «fissa una direttiva generale cui deve rispondere l'interpretazione di ogni modello processuale, secondo la regola del “giusto processo”, che impone tra l'altro la realizzazione della effettività della tutela (scopo cui precipuamente risponde l'efficacia del giudicato)»⁸⁹.

In questo modo, aderendo alla corrente di pensiero che guarda al contenzioso tributario quale processo in cui il Giudice conosce il merito del rapporto tributario dedotto in giudizio, se ne è ricavata una visione della *res iudicata* con funzione regolamentare⁹⁰, in grado di dispiegare effetti ultrattivi con riferimento a differenti periodi di imposta, di tal guisa fornendo in modo stabile e definitivo la regola del caso concreto, in ordine agli elementi connaturati alla struttura del tributo, che trovano il loro assetto nella pronuncia, cronologicamente precedente, che trascorre in giudicato⁹¹.

⁸⁸ In proposito, esprime una posizione favorevole alla rilevabilità d'ufficio, anche nel giudizio di ultima istanza, dell'eccezione di giudicato esterno C. GLENDI, *Giuste aperture al “ne bis in idem” in Cassazione ma discutibili estensioni del “giudicato tributario” extra moenia*, cit., 557 s.

⁸⁹ Si confronti C. MAGNANI, *Sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, nota a Cass. civ., sez. unite, 16 giugno 2006, n. 13916, in *GT*, 2006, 763 ss.

⁹⁰ A tal proposito, si veda G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 273.

⁹¹ Sul punto, in Cass. civ., sez. trib., 4 marzo 2011, n. 5272, si legge che «tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non

Peraltro, la tesi dell'estensione ad ogni successivo periodo d'imposta degli effetti preclusivi della *res iudicata* tributaria risponde eminentemente ad esigenze di carattere

trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumano carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale *norma agendi* cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta"». Nello stesso senso, si confrontino Cass. civ., sez. trib., 23 febbraio 2011, n. 4383; Cass. civ., sez. trib., 20 gennaio 2011, n. 1198; Cass. civ., sez. trib., 17 dicembre 2010, n. 25598; Cass. civ., sez. trib., 19 novembre 2010, n. 23401; Cass. civ., sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 27896; Cass. civ., sez. trib., 27 novembre 2009, n. 24971; nonché Cass. civ., sez. trib., 12 marzo 2009, n. 5929;

applicativo, legate alla particolare disciplina procedimentale del tributo, ovvero alla natura di taluni elementi ricorrenti nella determinazione dello stesso, rispetto ai quali si reputa disfunzionale la riproposizione in relazione a ciascun periodo d'imposta della medesima lite fondata sulle medesime ragioni.

4.2 I temperamenti agli effetti preclusivi del giudicato esterno.

Al fine di evitare un'indiscriminata espansione degli effetti preclusivi del giudicato esterno, la Suprema Corte ha avuto occasione di mettere in luce il fatto che si debba evitare di attribuirgli una portata conformativa «in via generalizzata ed aspecifica», in quanto non si può riconoscere ad ogni statuizione della sentenza «siffatta idoneità, bensì, come conviene un'autorevole dottrina, solo a quelle che siano relative a “qualificazioni giuridiche” o ad altri eventuali “elementi preliminari” rispetto ai quali possa dirsi sussistere un interesse protetto avente il carattere della durevolezza nel tempo»⁹², occorrendo pertanto ammettere l'effetto ultrattivo solo in relazione al rapporto giuridico fondamentale, complesso e di durata, e non già con riferimento alla debenza del tributo⁹³.

⁹² Così, Cass. civ., sez. unite, 16 giugno 2006, n. 13916.

⁹³ Si confronti G. INGRAO, *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, cit., 1954 ss., il quale si mostra concorde con la soluzione adottata dalla Suprema Corte, attribuendo efficacia *ultra litem* al giudicato calato su elementi aventi la caratteristica di eccedere il limitato arco temporale considerato dall'imposta periodica, quali l'attribuzione della rendita catastale, ovvero la spettanza di agevolazioni. Si legga anche E. MANZON, *Riflessioni sui limiti oggettivi del giudicato nei più recenti orientamenti della Cassazione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 453 ss. Per contro, il giudicato che si venga a formare in ordine alle

Ciò discende precipuamente dalla considerazione del fatto che, in forza del principio dell'autonomia dei periodi di imposta, solo l'accertamento calato su elementi ricadenti entro l'ambito cognitivo del Giudice tributario, insiti nel rapporto fiscale fondamentale, in quanto idonei a rimanere costanti per un arco temporale esteso a più periodi d'imposta, pertanto pregiudiziali rispetto alla fattispecie tributaria, può ambire a svolgere una efficacia vincolante nei giudizi successivi⁹⁴.

In questo senso, lo stesso Supremo Consiglio ha dato corso ad un temperamento dell'ultrattività del giudicato esterno, sancendo che, al fine di poter affermare che una lite sia coperta dall'efficacia del giudicato formatosi in relazione ad una precedente sentenza resa tra le stesse parti, è necessario che il giudizio introdotto per secondo investa il medesimo rapporto giuridico che ha già formato oggetto del primo, dacché, in difetto di tale presupposto, a nulla può rilevare la circostanza che la lite successiva richieda accertamenti di fatto già compiuti nel corso di quella precedente, in quanto l'efficacia oggettiva del

qualificazioni giuridiche fiscalmente rilevanti dei soggetti passivi opera in concreto alla stregua di un'inversione dell'onere della prova, dal momento che grava sull'Amministrazione finanziaria porre a fondamento di un eventuale nuovo atto di accertamento le mutate circostanze di fatto tali da consentire il superamento della qualificazione giuridica anteriormente accertata.

⁹⁴ A tal proposito, si veda C. CONSOLO, *Il percorso della Corte di Giustizia, la sentenza Olimpiclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all'efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario (davvero ridimensionato in funzione antielusiva Iva del divieto comunitario di abusi della libertà negoziale?)*, cit., 1143 ss.

giudicato non può mai investire singole questioni di fatto o di diritto⁹⁵.

Conseguentemente, tra gli elementi idonei, se coperti dal giudicato a fare stato in successive controversie sorte tra le medesime parti, si annoverano le qualificazioni giuridiche, gli *status* condizionanti o propedeutici all'applicazione di una determinata disciplina impositiva periodica ed, in particolare, la spettanza di esenzioni ed agevolazioni pluriennali.

Secondo la lettura più corretta di questa corrente giurisprudenziale, occorre, dunque, circoscrivere l'effetto preclusivo del giudicato esterno «ai casi in cui si presenta la *stessa* questione, sullo *stesso* fatto; va invece escluso quando si presentino questioni analoghe, su fatti simili»⁹⁶, dal momento che solo i fatti costitutivi dell'intero rapporto giuridico tributario possono essere accertati con efficacia vincolante nei giudizi sulle altre annualità della medesima imposta⁹⁷.

⁹⁵ In questo senso, *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 23 febbraio 2011, n. 4383; Cass. civ., sez. trib., 20 gennaio 2011, n. 1198; Cass. civ., sez. trib., 17 dicembre 2010, n. 25598; Cass. civ., sez. trib., 19 novembre 2010, n. 23401; Cass. civ., sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 27896; Cass. civ., sez. trib., 27 novembre 2009, n. 24971; nonché Cass. civ., sez. trib., 12 marzo 2009, n. 5929. Si vedano, in proposito, S. BUTTUS - M. NUSSI, *Il ridimensionamento del giudicato esterno nei limiti della "specificità tributaria"*, nota a Cass. civ., sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4607, in *Corr. Trib.*, 2008, 2111 ss.; nonché F. DEL GROSSO, *La Cassazione ritorna sul giudicato esterno*, nota a Cass. civ., sez. trib., 12 dicembre 2007, n. 11084, in *Rass. Trib.*, 2009, 1417 ss.

⁹⁶ Così, F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, cit., 876.

⁹⁷ A tal proposito, si legga C. CONSOLO, *Il percorso della Corte di Giustizia, la sentenza Olimpclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all'efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario*

Si deve, in definitiva, riconoscere che la struttura di ciascun tributo periodico è composta di elementi stabili ed elementi variabili e che solo in relazione ai primi il giudicato può esprimere portata vincolante esterna⁹⁸.

In conclusione, appare opportuno porre in luce il fatto che, a ben vedere, gli effetti preclusivi riconosciuti al giudicato esterno, così come si è proceduto a delinearli, non appaiono dissimili da quelli prodotti dall'affermazione della vincolatività del precedente giudiziario all'interno dei sistemi di *common law*.

Occorre, in proposito, constatare che il progressivo assottigliarsi delle differenze tra ordinamenti di *common* e *civil law*⁹⁹, i primi fondati sul carattere vincolante del precedente giudiziario, mentre i secondi sulla sua natura meramente persuasiva, nel corso della graduale ibridazione dei modelli, ha dato la stura all'ingresso nell'ordinamento processuale tributario di una larvata forma del principio dello *stare decisis* sotto le mentite spoglie di un'estensione dell'ambito oggettivo del giudicato sino a coprire ambiti

(davvero ridimensionato in funzione antielusiva Iva del divieto comunitario di abusi della libertà negoziale?), cit., 1143 ss.

⁹⁸ Sul punto, si veda E. MAZON, *I limiti oggettivi del giudicato tributario nell'ottica del "giusto processo": lo swing-over della Cassazione*, cit., 1701 ss.

⁹⁹ Sul tema della comparazione tra sistemi giuridici, si leggano M. LUPOI, *Comunicazione e flussi giuridici*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2009, 83 ss.; A. GAMBARO, *Common law e civil law: evoluzione e metodi di confronto*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2009, 7 ss.; M. RUBINO SAMMARTANO, *Civil law e common law: differenze anche profonde*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2009, 121 ss.; V. VARANO, *Civil law e common law: tentativi di riflessione su comparazione e cultura giuridica*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2009, 39 ss.; nonché M. SERIO, *Il valore del precedente tra tradizione continentale e common law: due sistemi ancora distanti*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2008, 109 ss.

che tradizionalmente non gli sono propri e che ne snaturano la funzione e finanche il significato lessicale.

Tale tendenza ordinamentale, evidentemente funzionale a rispondere alle esigenze di deflazione del contenzioso, allo stesso modo, ha determinato il legislatore ad introdurre, mediante la L. 18 giugno 2009, n. 69, un nuovo art. 360 *bis*, n. 1, c.p.c., il quale, prevedendo l'inammissibilità del ricorso per cassazione, «quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa», ha innestato nell'ordinamento processuale una limitata forma di, seppur non incondizionata, vincolatività del precedente in seno alla Corte di cassazione¹⁰⁰.

La medesima necessità deflattiva pare aver condotto il Supremo Collegio anche all'elaborazione della dottrina del giudicato esterno tributario, la quale riconosce alle sentenze trascorse in *res iudicata* un'efficacia non apprezzabile meramente in termini di autorevolezza. Di talché, come accade nei sistemi di *common law* dinanzi al precedente vincolante, anche con riferimento alla medesima entità, che trasposta nel diritto italiano va sotto il nome di giudicato esterno, può saggiarsene la concreta portata soltanto ricorrendo alle tecniche del *distinguishing* e dell'*overruling*, ricercando elementi differenzianti tali da poter escludere l'identità della *res litigiosa*, al fine di elidere l'operatività degli effetti preclusivi.

¹⁰⁰ Si vedano, sul punto, C. CONSOLO, *Dal filtro in Cassazione ad un temperato "stare decisis": la prima ordinanza sull'art. 360 bis*, in *Corr. Giur.*, 2010, 1405 ss.; nonché R. RORDORF, *Stare decisis: osservazioni sul valore del precedente giudiziario nell'ordinamento italiano*, in *Foro It.*, 2006, I, 279 ss.

5. *L'efficacia preclusiva del giudicato tributario alla luce del diritto dell'Unione europea.*

La disamina della definitività dell'accertamento dell'*an* e del *quantum debeatur* raggiunta per il tramite degli effetti preclusivi del giudicato, deve essere integrata, prendendo in considerazione anche le ricadute che discendono *in subiecta materia* dall'adattamento dell'ordinamento tributario alle garanzie approntate in favore del contribuente dal diritto dell'Unione europea¹⁰¹.

Invero, la giurisprudenza della Corte di Giustizia, pur riconoscendo il principio di autorità del giudicato quale garanzia di stabilità dei rapporti giuridici¹⁰², si è trovata ad affrontare, in più occasioni, il tema della possibile disapplicazione delle norme nazionali che dispongono l'intangibilità della *res iudicata*, laddove formatasi in ordine ad una pronuncia contrastante con il diritto europeo, con conseguente travolgimento degli effetti incontestabilità che ne discendono¹⁰³.

¹⁰¹ In proposito, si guardi M.G. PULVIRENTI, *Intangibilità del giudicato, primato del diritto comunitario e teoria dei controlimiti costituzionali*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2009, 341 ss.

¹⁰² Si veda, *ex multis*, CGE, 30 settembre 2003, C-224/01, *Gerhard Köbler c. Repubblica d'Austria*, § 38, ove si legge che «l'importanza del principio dell'autorità della cosa definitivamente giudicata non può essere contestata [...]. Infatti, al fine di garantire sia la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, sia una buona amministrazione della giustizia, è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possano più essere rimesse in discussione».

¹⁰³ In relazione al tema del giudicato in rapporto al diritto dell'Unione europea, si veda G. MAISTO, *The European Court of Justice and Domestic Law of Tax Procedure: A Critical Analysis*, in L. e P. HINNEKENS, *A vision of taxes within and outside*

In questo senso, la Corte di Lussemburgo ha sancito la doverosità del ritiro da parte delle autorità nazionali di un provvedimento amministrativo incompatibile con il diritto dell'Unione, nonostante il Giudice interno abbia rigettato, con sentenza passata in giudicato, il ricorso giurisdizionale proposto avverso tale atto. Tuttavia, la Corte ha chiarito che un siffatto obbligo può sussistere solamente se, «in primo luogo, il diritto nazionale riconosce all'organo amministrativo la possibilità di ritornare sulla decisione in discussione nella causa principale, divenuta definitiva. In secondo luogo, tale decisione ha acquisito il suo carattere definitivo solo in seguito alla sentenza di un giudice nazionale le cui decisioni non sono suscettibili di un ricorso giurisdizionale. In terzo luogo, tale sentenza era fondata su un'interpretazione del diritto comunitario che, alla luce di una sentenza successiva della Corte, si rivelava errata ed era stata adottata senza che la Corte stessa fosse adita in via pregiudiziale[...]. In quarto luogo», la parte «interessata si è rivolta all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stata informata di tale sentenza della Corte»¹⁰⁴. Peraltro, come precisato in un

European Borders, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, 635 s.

¹⁰⁴ Così, CGE, 13 gennaio 2004, C-453/00, *Kühne & Heitz NV c. Productschap voor Pluimvee en Eieren*, § 26. La Corte è giunta a tale conclusione in considerazione del fatto che, § 24, «la certezza del diritto è inclusa tra i principi generali riconosciuti nel diritto comunitario. Il carattere definitivo di una decisione amministrativa, acquisito alla scadenza di termini ragionevoli di ricorso o in seguito all'esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale, contribuisce a tale certezza e da ciò deriva che il diritto comunitario non esige che un organo amministrativo sia, in linea di principio, obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito tale carattere definitivo». Ciò nondimeno, § 25, «il giudice del rinvio ha precisato che, in diritto olandese, un organo

ulteriore pronunciamento in proposito, le quattro condizioni enumerate devono essere intese in senso strettamente tassativo¹⁰⁵.

I Giudici lussemburghesi sono giunti a tale conclusione in considerazione del fatto che la *primauté* del diritto dell'Unione, assicurata mediante la previsione di un espresso dovere, gravante in capo ad ogni Stato membro, di garantire una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto europeo, sancito dall'art. 19, § 1, TUE¹⁰⁶, determina l'incompatibilità di ogni sorta di previsione procedimentale e processuale nazionale che

amministrativo ha sempre il potere di ritornare su una decisione amministrativa definitiva, purché non siano lesi gli interessi di terzi, e che, secondo le circostanze, l'esistenza di siffatto potere può implicare l'obbligo di revocare una simile decisione, anche se tale diritto non esige che l'organo competente ritorni sistematicamente su decisioni amministrative definitive per conformarsi ad una giurisprudenza successiva». Si confrontino G. MARI, *La forza di giudicato delle decisioni dei giudici nazionali di ultima istanza nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2004, 1007 ss.; nonché G. GATTINARA, *Il ruolo comunitario delle amministrazioni nazionali alla luce della sentenza Kühne & Heitz*, in *Dir. Com. Sc. Int.*, 2004, 489 ss.

¹⁰⁵ In tal senso, si legga CGE, sez. I, 16 marzo 2006, C-234/04, *Rosmarie Kapferer c. Schlank & Schick GmbH*.

¹⁰⁶ Del pari, si leggano gli artt. 81, § 2, lett. e, e 197 TFUE. Prima del Trattato di Lisbona, il principio era contemplato all'art. 10 TCE, il quale affermava che «gli Stati membri» dovessero porre in essere «tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal [...] trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità», nonché dovessero facilitare «quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti», anche astenendosi «da qualsiasi misura che» rischiasse «di compromettere la realizzazione degli scopi del [...] trattato».

impedisca il compiuto godimento dei diritti riconosciuti dalla normativa europea.

In prosieguo di tempo, inoltre, la Corte ha avuto occasione di specificare, a tal riguardo, la totale irrilevanza del fatto che nel processo giurisdizionale pendente dinanzi al Giudice nazionale, all'esito del quale si è formato il giudicato, fosse stato invocato il diritto dell'Unione¹⁰⁷, precisando che l'ordinamento europeo non stabilisce alcun termine per richiedere il riesame dell'atto incompatibile, la fissazione del quale è quindi rimessa ai singoli Stati membri, cui è riconosciuta, anche in tale frangente, piena autonomia procedurale¹⁰⁸.

Tale circostanza, ciò nondimeno, come paventato da autorevole dottrina, si mostra in grado di determinare sperequazioni tra i differenti Paesi europei, conseguenti al fatto che non tutti gli ordinamenti godono di un apparato

¹⁰⁷ In questo senso, CGE, Grande Sezione, 12 febbraio 2008, C-2/06, *Willy Kempter KG c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, § 46, ove si legge che, «nell'ambito di un procedimento dinanzi ad un organo amministrativo diretto al riesame di una decisione amministrativa divenuta definitiva in virtù di una sentenza pronunciata da un giudice di ultima istanza, la quale, alla luce di una giurisprudenza successiva della Corte, risulta basata su un'interpretazione erronea del diritto comunitario, tale diritto non richiede che il ricorrente nella causa principale abbia invocato il diritto comunitario nell'ambito del ricorso giurisdizionale di diritto interno da esso proposto contro tale decisione».

¹⁰⁸ La nozione di autonomia procedurale nazionale è stata sviluppata dalla Corte di Giustizia nei casi CGE, 16 dicembre 1976, C-33/76, *Rewe-Zentralfinanz eG e Rewe-Zentral AG c. Landwirtschaftskammer für das Saarland*; nonché CGE, 16 dicembre 1976, C-45/76, *Comet BV c. Produktschap voor Siergewassen*.

amministrativo cui è riconosciuta la facoltà di riesaminare gli atti definitivi¹⁰⁹.

Ad ogni buon conto, si rende necessario rilevare come l'assunto fatto proprio dai Giudici lussemburghesi non introduca punto alcuna eccezione al principio di immutabilità della *res iudicata* sancito dalla normativa processuale interna, dal momento che la stessa giurisprudenza europea limita il raggio d'azione di tale indirizzo interpretativo alle sole ipotesi in cui sia lo stesso ordinamento nazionale ad attribuire all'autorità amministrativa il potere di riesaminare un provvedimento, quantunque divenuto definitivo per il trascorrere in giudicato di una sentenza favorevole all'Amministrazione che ne ha fatti salvi gli effetti¹¹⁰.

L'apparente deroga all'intangibilità del giudicato individuata dalla giurisprudenza europea trova, senza dubbio, cittadinanza anche all'interno dell'ordinamento tributario italiano, in quanto l'art. 2, comma 2, del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, consente all'Amministrazione finanziaria di annullare *ex officio* l'atto impositivo, o di rinunciare all'imposizione nel caso di autoaccertamento,

¹⁰⁹ Sul punto, si veda B.J.M. TERRA - P.J. WATTEL, *European tax law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 200, 101.

¹¹⁰ Si guardi B.J.M. TERRA - P.J. WATTEL, *European tax law*, cit., 102, ove gli Autori rimarcano il fatto che la Corte di Giustizia, con la pronuncia CGE, sez. I, 16 marzo 2006, C-234/04, *Rosmarie Kapferer c. Schlank & Schick GmbH*, abbia chiarito espressamente che le Corti nazionali, ancorché di ultima istanza, non possano travolgere gli effetti preclusivi derivanti dalla *res iudicata*, mentre soltanto all'Amministrazione possa essere attribuito il potere di riesame i provvedimenti in relazione ai quali si sia formato il giudicato di rigetto. In proposito, si confronti la pronuncia CGE, Grande Sezione, 19 settembre 2006, cause riunite C-392/04 e C-422/04, *i-21 Germany GmbH e Arcor AG & Co. KG c. Bundesrepublik Deutschland*.

per motivi differenti da quelli in ordine ai quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

In proposito, nessun dubbio sussiste in relazione alla circostanza che l'adozione da parte della Corte di Giustizia di una pronuncia che esprime un indirizzo interpretativo inconciliabile con il concreto portato di un provvedimento di imposizione possa integrare un motivo diverso rispetto a quelli posti a fondamento della pronuncia trascorsa in giudicato, laddove il Giudice tributario nazionale non si sia espresso in punto di compatibilità delle disposizioni applicate dall'Amministrazione finanziaria con il diritto dell'Unione¹¹¹.

Nell'ipotesi opposta, per contro, al contribuente pare preclusa ogni via di contestazione del giudicato contrastante con il diritto europeo, non potendo il *quid novi* rappresentato dalla sopravvenuta decisione della Corte di Lussemburgo costituire neppure valido motivo di revocazione.

Alla stessa stregua, anche ad avviso della dottrina, sulla scorta dell'orientamento giurisprudenziale richiamato, l'Amministrazione finanziaria è tenuta al doveroso esercizio del potere di autotutela in favore del contribuente¹¹², annullando, *in toto* o *pro parte*, gli atti

¹¹¹ In tal senso, si veda G. D'ANGELO, *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale: sulla stabilità dei rapporti tributari nella prospettiva europea*, cit., 210.

¹¹² Si confrontino L. DEL FEDERICO, *Gli atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario*, in *Giur. Trib.*, 2010, 7 ss., ove si legge che «anche nell'ordinamento italiano deve essere riconosciuto il diritto del contribuente al riesame di una decisione amministrativa definitiva ma in contrasto con una sopravvenuta sentenza della Corte di Giustizia, ancorché in merito si sia formato un giudicato»; nonché R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema*

impositivi incompatibili con l'ordinamento europeo, all'esito dell'impugnazione dei quali si sia formato un giudicato di rigetto o accoglimento parziale¹¹³.

Pertanto, nell'ipotesi in cui, sussistendo tale obbligo, il Fisco rifiuti di ritirare i provvedimenti contrastanti con il diritto europeo, il contribuente è legittimato ad impugnare dinanzi al Giudice tributario l'atto di diniego di autotutela, ancorché tacito.

Non deve essere trascurata, tuttavia, la circostanza che siffatto dovere di riesame grava in capo al Fisco con esclusivo riferimento ai contribuenti che abbiano esaurito tutti i rimedi giurisdizionali interni e soltanto ove l'istanza volta al riesame del provvedimento definitivo venga proposta nell'immediatezza del giudizio della Corte di Lussemburgo che ha posto in luce il contrasto del giudicato interno con il diritto dell'Unione.

Ove, per contro, il contribuente, abbia omesso di coltivare il contenzioso sino al giudizio di ultima istanza, non impugnando una decisione sfavorevole di un Giudice inferiore, perde il diritto di invocare il sopravvenuto

tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività, Milano, Giuffrè, 2009, 243.

¹¹³ Si confronti L. DEL FEDERICO, *Gli atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario*, cit., 7 ss., il quale afferma che «per tale via la giurisprudenza - in tutta l'area della fiscalità di rilievo comunitario, e talvolta oltre - si sta spingendo sino a disapplicare le norme nazionali sul giudicato, sulla definitività degli atti amministrativi, sulle preclusioni processuali nella delimitazione del *thema decidendum*, sulle preclusioni da condono, sul decorso dei termini decadenziali ecc. Si è avuto modo di chiarire che tale orientamento è privo di base normativa e si pone in contrasto con il principio di autonomia procedurale degli Stati membri».

arresto della Corte di Giustizia a sostegno della propria richiesta di autotutela¹¹⁴.

Invero, la stessa Corte di Lussemburgo ritiene che il contrasto con il diritto dell'Unione non possa trasformarsi nel grimaldello per porre nuovamente in contestazione questioni decise con efficacia di giudicato, in totale spregio dei termini decadenziali prescritti dagli ordinamenti processuali nazionali¹¹⁵.

Ciò nonostante, atteso che il diritto europeo appronta un livello minimo di tutele, che gli ordinamenti degli Stati membri possono ulteriormente intensificare, appare possibile fondare, in forza dei principi di eguaglianza in senso sostanziale, capacità contributiva, nonché di imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione, un generale dovere di annullamento officioso di ogni provvedimento che appaia in contrasto con il diritto

¹¹⁴ In proposito, si veda B.J.M. TERRA - P.J. WATTEL, *European tax law*, cit., 101.

¹¹⁵ In tal senso, si legga CGE, Grande Sezione, 19 settembre 2006, cause riunite C-392/04 e C-422/04, *i-21 Germany GmbH e Arcor AG & Co. KG c. Bundesrepublik Deutschland*, §§ 53-54, ove la Corte di Lussemburgo ha motivato un dispositivo di segno opposto rispetto a quello contenuto nella sentenza CGE, 13 gennaio 2004, C-453/00, *Kühne & Heitz NV c. Productschap voor Pluimvee en Eieren*, in ragione del fatto che «la controversia definita dalla citata sentenza Kühne & Heitz» fosse «ben diversa da quella su cui» verteva «la causa principale. L'impresa Kühne & Heitz NV aveva esaurito tutti i mezzi di tutela giurisdizionale a sua disposizione, mentre, nelle fattispecie presenti, i-21 e Arcor non si» erano «avvalse del diritto di introdurre un ricorso contro gli avvisi d'imposta loro indirizzati. Ne consegue che, a dispetto del punto di vista difeso da i-21, nessuna rilevanza ha la citata sentenza Kühne & Heitz per stabilire se, in una situazione come quella oggetto della causa principale, un organo amministrativo sia tenuto a riesaminare decisioni divenute definitive».

dell'Unione alla luce di una sentenza della Corte di Giustizia, sebbene successiva alla formazione della *res iudicata* favorevole al Fisco.

Proseguendo nell'analisi dell'intangibilità del giudicato alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia, occorre venire ad analizzare il recente pronunciamento con il quale i Giudici lussemburghesi, in materia di aiuti di Stato, hanno affermato che la *vis* disapplicativa propria del diritto dell'Unione possa estendere il proprio raggio d'azione anche con riferimento alle norme nazionali che sanciscono l'immutabilità della *res iudicata* formatasi in ordine ad una decisione del Giudice interno la quale impedisca il recupero di aiuti di Stato incompatibili con l'ordinamento europeo, a mente dell'art. 107 TFUE¹¹⁶.

Anche in relazione a tale decisione, a ben vedere, si deve rilevare come non sia corretto affermare che la Corte abbia dato corso al superamento dell'intangibilità del giudicato, dal momento che la pronuncia del Giudice nazionale, in materia di compatibilità degli aiuti di Stato con il diritto europeo, è affetta da un difetto assoluto di giurisdizione, in quanto, ai sensi dell'art. 108 TFUE, la

¹¹⁶ Si veda CGE, Grande Sezione, 18 luglio 2007, C-119/05, *Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato c. Lucchini SpA*, § 63, ove si legge che «il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione divenuta definitiva». Si confronti, in proposito, V. NUCERA, *La tenuta del giudicato nazionale al banco di prova del contrasto con l'ordinamento comunitario*, nota a CGE, Grande Sezione, 18 luglio 2007, C-119/05, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, IV, 161 ss.

cognizione in ordine a tal questione non può che spettare alla Corte di Giustizia¹¹⁷.

Ne consegue che la sentenza del Giudice interno che decida sulla compatibilità degli aiuti di Stato con il disposto dell'art. 107 TFUE non risulti idonea a trascorrere in giudicato ed il travolgimento dei suoi effetti non rappresenti una forma di superamento dell'immutabilità della *res iudicata*.

Venendo a concludere, si deve ancora passare al vaglio un recente arresto reso dai Giudici di Lussemburgo, concernente il tema dell'estensione *extra moenia*, ammessa dalla prevalente giurisprudenza italiana¹¹⁸, anche a periodi d'imposta differenti rispetto a quello oggetto del

¹¹⁷ A tal riguardo, si legga CGE, Grande Sezione, 18 luglio 2007, C-119/05, *Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato c. Lucchini SpA*, §§ 51-52, ove si afferma che «i giudici nazionali non sono competenti a pronunciarsi sulla compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato comune. Emerge infatti da una giurisprudenza costante che la valutazione della compatibilità con il mercato comune di misure di aiuto o di un regime di aiuti rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che opera sotto il controllo del giudice comunitario». Si confronti anche il successivo § 62, ove la Corte precisa che «la valutazione della compatibilità con il mercato comune di misure di aiuto o di un regime di aiuti è di competenza esclusiva della Commissione, che agisce sotto il controllo del giudice comunitario. Questo principio è vincolante nell'ordinamento giuridico nazionale in quanto corollario della preminenza del diritto comunitario».

¹¹⁸ Si confronti l'ordinanza di rimessione, mediante la quale la Suprema Corte ha deferito la questione ai Giudici di Lussemburgo, Cass. civ., sez. trib., 21 dicembre 2007, n. 26996, con nota di F. TESAURO, *Abuso del diritto e vincolo da giudicato*, in *Giur. It.*, 2008, 1029 ss.; nonché di T. MARINO, *Inopponibilità del giudicato "esterno" in ipotesi di pratiche abusive in materia di Iva*, in *Boll. Trib.*, 2009, 1404 ss.

giudizio all'esito del quale si è venuto a formare, dell'ambito oggettivo di un giudicato contrastante con il principio, di matrice europea, di divieto dell'abuso del diritto.

La Corte di Giustizia, a tal riguardo, ha assegnato prevalenza al principio di divieto dell'abuso, censurando l'interpretazione offerta dalla giurisprudenza italiana in ordine all'art. 2909 c.c., in merito agli effetti esterni del giudicato, pertanto imponendo al Giudice nazionale di disapplicare la normativa istitutiva degli effetti di intangibilità della *res iudicata*, ove quest'ultima, formatasi in relazione ad altra controversia, all'esito di un giudizio avente ad oggetto una diversa annualità d'imposta, si ponga in contrasto con il diritto dell'Unione¹¹⁹.

¹¹⁹ Si guardi la pronuncia CGE, sez. II, 3 settembre 2009, C-2/08, *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub s.r.l.*, §§ 29-32, con la quale la Corte di Giustizia ha sancito che l'estensione degli effetti del giudicato esterno, in materia di Iva, a differenti periodi d'imposta «non solo impedisce di rimettere in questione una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato, anche se tale decisione comporti una violazione del diritto comunitario, ma impedisce del pari di rimettere in questione, in occasione di un controllo giurisdizionale relativo ad un'altra decisione dell'autorità fiscale competente concernente il medesimo contribuente o soggetto passivo, ma un esercizio fiscale diverso, qualsiasi accertamento vertente su un punto fondamentale comune contenuto in una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato. Una siffatta applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata avrebbe dunque la conseguenza che, laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive in materia di Iva in contrasto con il diritto comunitario, la non corretta applicazione di tali regole si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione. Ciò premesso, va concluso che ostacoli di

Invero, nelle motivazioni della stessa pronuncia, la Corte ha riconosciuto che «il diritto comunitario non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata ad una decisione, anche quando ciò permetterebbe di accertare

tale portata all'applicazione effettiva delle norme comunitarie in materia di Iva non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati in contrasto con il principio di effettività. Di conseguenza, occorre risolvere la questione proposta nel senso che il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una causa vertente sull'Iva concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta». Tale pronuncia è stata annotata da M. BASILAVECCHIA, *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in *GT*, 2010, 18 ss.; S. COLUSSA, *Il rapporto tra cosa giudicata e diritto comunitario: una nuova svolta della Corte di giustizia dell'Unione europea?*, in *Dir. e Giur.*, 2010, 461 ss.; G. LO SCHIAVO, *La Corte di Giustizia ridimensiona progressivamente il principio nazionale di cosa giudicata*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2010, 287 ss.; G. D'ANGELO, *Giudicato tributario (esterno) e diritto comunitario: un equilibrio difficile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, IV, 285 ss.; O. LOMBARDI, *Certezza del diritto e primato del diritto comunitario in presenza di giudicato esterno in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, IV, 303 ss.; R. MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza "Olimpiclub"*, nota a CGE, sez. II, 3 settembre 2009, C-2/08; CGE, 13 gennaio 2004, C-453/00; nonché CGE, 30 settembre 2003, C-224/01, in *Rass. Trib.*, 2009, 1846 ss.

una violazione del diritto comunitario»¹²⁰, pur precisando che le «modalità di attuazione del principio dell'autorità di cosa giudicata», rimesse all'autonomia degli Stati membri, debbono conformarsi al principio di effettività, onde non rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti ai singoli dall'ordinamento europeo¹²¹.

Come osservato da autorevole dottrina¹²², pur successivamente a tale pronuncia, non si può dire avvenuto il superamento dell'efficacia preclusiva della *res iudicata*, in quanto per il suo tramite la Corte di Giustizia si è limitata a statuire che il principio di divieto di abuso del diritto impedisce al contribuente di giovare degli effetti *extra litem* del giudicato incompatibile con il diritto europeo, conseguito in relazione ad un differente periodo d'imposta, senza tuttavia negare la forza vincolante che esso dispiega tra le parti processuali con riferimento alla controversia in cui si è prodotto¹²³.

¹²⁰ Così, CGE, sez. II, 3 settembre 2009, C-2/08, *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub s.r.l.*, § 23.

¹²¹ In tal senso, CGE, sez. II, 3 settembre 2009, C-2/08, *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub s.r.l.*, § 24.

¹²² A tal riguardo si leggano, C. CONSOLO, *Il percorso della Corte di Giustizia, la sentenza Olimpiclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all'efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario (davvero ridimensionato in funzione antielusiva Iva del divieto comunitario di abusi della libertà negoziale?)*, cit., 1143 ss.; nonché R. MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza "Olimpiclub"*, cit., 1846 ss.

¹²³ Si confronti l'opinione espressa dall'Avvocato generale J. MÁZAK, nei §§ 72-73 delle conclusioni, presentate il 24 marzo 2009, con riferimento alla causa C-2/08, ove si legge che «le considerazioni relative alla certezza del diritto valgono solo in relazione a una parte degli accertamenti consacrati nelle sentenze

Con tale pronuncia, in definitiva, la Corte di Lussemburgo non ha sancito il travolgimento del giudicato nazionale al cospetto del diritto europeo, avendo piuttosto concorso, in ultima analisi, solo a metterne meglio a fuoco i limiti di efficacia oggettiva.

Peraltro, al momento in cui erano stati adottati i provvedimenti oggetto del giudizio *a quo*, così come in pendenza dei successivi processi di merito, non era ancora stata elaborata la vigenza nell'ordinamento fiscale di un generale principio antielusivo in grado di supportare tali atti d'imposizione¹²⁴.

che hanno acquistato forza di giudicato, e non in relazione a tali sentenze nella loro interezza. [...] le sentenze definitive in questione, che sono state pronunciate in relazione ad esercizi fiscali diversi, non vengono rimesse in discussione *in quanto tali* dalla decisione che il giudice del rinvio è chiamato ad adottare nella controversia principale in relazione al pagamento dell'Iva negli esercizi fiscali controversi». Si guardi anche C. GLENDI, *Limiti del giudicato e Corte di giustizia europea*, in *Corr. Trib.*, 2010, 325 ss.

¹²⁴ Nell'ordinamento europeo, si è assistito alla compiuta elaborazione del divieto di abuso del diritto con la sentenza CGE, Grande Sezione, 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, nella quale, al § 98, si legge che «ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato». Peraltro, con la successiva pronuncia CGE, sez. II, 21 febbraio 2008, C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c. Part Service s.r.l.*, § 45, la Corte di Lussemburgo ha avuto modo di chiarire che «l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse». Quanto all'ordinamento italiano, si è avuto il riconoscimento della sussistenza di un generale principio antielusivo con le pronunce

Ne consegue che la Suprema Corte di cassazione, anziché rimettere la questione in via pregiudiziale ai Giudici lussemburghesi, avrebbe avuto modo, in tale occasione, di limitarsi a dare applicazione al nuovo orientamento inaugurato dalla Corte di Giustizia in materia di divieto di abuso del diritto, il quale costituiva un indirizzo interpretativo sopravvenuto rispetto alla *res iudicata* formatasi in relazione ad altri periodi d'imposta, la quale pertanto non poteva comunicare a tale giudizio alcuna portata preclusiva, neppure a voler accedere alla interpretazione lata degli effetti vincolanti del giudicato esterno¹²⁵.

A seguito di tale pronuncia, nondimeno, il Supremo Collegio ha recepito l'orientamento fatto proprio dai

Cass. civ., sez. unite, 23 dicembre 2008, n. 30055, 30056 e 30057. Sul tema del divieto di abuso del diritto, si leggano P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, Giappichelli, 2011, 356; ID., *Divieto di abuso del diritto: un nuovo principio generale nell'ordinamento comunitario?*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2009, II, 122 ss.; F. TESAURO, *Elusione fiscale. Introduzione*, in *Giur. It.*, 2010, 1721 ss.; S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. It.*, 2010, 1724 ss.; E. MARELLO, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, in *Giur. It.*, 2010, 1731 ss.; F. AMATUCCI, *L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Corr. Giur.*, 2009, 553 ss.; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3288 ss.; nonché G. MARONGIU, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3631 ss.

¹²⁵ In questo senso, si veda C. CONSOLO, *Il percorso della Corte di Giustizia, la sentenza Olimpiclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all'efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario (davvero ridimensionato in funzione antielusiva Iva del divieto comunitario di abusi della libertà negoziale?)*, cit., 1143 ss.

Giudici europei, dando corso ad un ulteriore temperamento della propria giurisprudenza in materia di giudicato esterno, sancendo, ancorché con esclusivo riferimento alle controversie in materia di Iva, che, nel «rispetto di norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dalla esistenza di un giudicato e dalla sua proiezione anche oltre il periodo al quale immediatamente si ricollega», «la pronuncia ottenuta su di un singolo periodo d'imposta non si estende a tutti i punti che hanno costituito l'antecedente logico della decisione quali, in particolare, quelli attinenti alla valutazione delle prove od alla ricostruzione dei fatti, in quanto può fare stato in relazione ad altre annualità soltanto a condizione che riguardi il medesimo rapporto giuridico e concerna aspetti destinati a durare nel tempo ed a restare insensibili alle variazioni che, negli anni, possono intervenire con riferimento, per esempio, alla qualità e quantità dell'attività svolta, alla sua finalità ed alla relativa qualificazione giuridica»¹²⁶.

In conclusione, sulla scorta delle pronunce disaminate, si deve riconoscere che, anche laddove il giudicato tributario

¹²⁶ Così, Cass. civ., sez. trib., 31 maggio 2011, n. 11996. Nello stesso senso, si leggano, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 7 aprile 2011, n. 8032; Cass. civ., sez. trib., 2 febbraio 2011, n. 2485; Cass. civ., sez. trib., 19 maggio 2010, n. 12249; Cass. civ., sez. trib., 9 dicembre 2009, n. 25702; Cass. civ., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25200; Cass. civ., sez. lav., 25 novembre 2009, n. 24784. Si confrontino, in proposito, S. BUTTUS, *Ulteriori ridimensionamenti giurisprudenziali all'estensione del giudicato tributario*, nota a Cass. civ., sez. trib., 20 gennaio 2010, n. 857; Cass. civ., sez. trib., 16 dicembre 2009, n. 26313; Cass. civ., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25142, cit., 505 ss.; nonché S. DALLA BONTÀ, *Ancora sull'ultrattività del giudicato tributario: verso un temperamento della sua portata applicativa?*, nota a ord. Cass. civ., sez. trib., 13 settembre 2010, n. 19493, in *GT*, 2011, 39 ss.

si ponga in contrasto con il diritto dell'Unione, all'esito del giudizio di bilanciamento tra il principio di stabilità dei rapporti giuridici ed il principio di effettività della normativa europea, non si può addivenire ad un travolgimento della sua portata preclusiva, dovendosi quindi confermare che la *res iudicata* costituisce il più compiuto strumento di stabilizzazione del rapporto tributario, che dispiega un effetto inibitorio di qualsivoglia rideterminazione della pretesa fiscale¹²⁷.

¹²⁷ In questa prospettiva, si veda D.U. GALETTA, *Riflessioni sulla più recente giurisprudenza comunitaria in materia di giudicato (ovvero sull'autonomia procedurale funzionalizzata)*, in *Dir. Un. Eur.*, 2009, 961 ss., ove l'Autrice rende una lettura della pronuncia CGE, sez. II, 3 settembre 2009, C-2/08, *Amministrazione dell'economia e delle finanze, Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub s.r.l.*, quale momento di sintesi all'esito del giudizio di bilanciamento fra il principio di stabilità dei rapporti giuridici, dal quale discende l'intangibilità del giudicato, ed il principio di effettività del diritto dell'Unione, il quale impone agli Stati membri di dare piena attuazione alla normativa europea.

CONCLUSIONI

La trattazione del tema della definitività dell'accertamento tributario ha preso le mosse dalla constatazione dell'indeterminatezza propria del rapporto d'imposta, la quale discende, sul versante fattuale, dall'asimmetria informativa ingenita nel paradigma attuativo della disciplina dei singoli tributi, sul versante normativo, dall'intrinseca vaghezza ed equivocità caratteristiche di ogni sistema giuridico.

Nondimeno, l'esigenza di certezza del diritto insita nell'*homo oeconomicus* trova risposta nel principio di stabilità dei rapporti giuridici, il quale costituisce un precetto trasversale alle disposizioni contenute negli artt. 2, 3, 24, 97 e 111 Cost. e rappresenta una premessa logica della stessa giuridicità, in quanto la composizione dei contrapposti interessi, cui il diritto è preordinato, non potrebbe considerarsi giusta ove l'ordinamento non le imprimesse, a seguito del decorso di un determinato tempo, ovvero del verificarsi di determinate fattispecie, il carattere dell'irretrattabilità.

Con specifico riferimento al diritto tributario, il principio di stabilità dei rapporti giuridici si declina in una congerie di previsioni che producono l'effetto di rendere incontestabile la determinazione dell'*an* e del *quantum debeatur* raggiunta in relazione a ciascun rapporto d'imposta, cristallizzando l'accertamento del tributo cui si perviene per il tramite della sequenza di atti, a composizione variabile, che consta della dichiarazione, dei provvedimenti d'imposizione, dei moduli consensuali di

definizione del tributo, nonché delle pronunce giurisdizionali.

Attesa la variabilità degli atti in grado di condurre all'individuazione del prelievo, si è reso necessario accogliere una definizione stipulativa della definitività quale forma di attuazione all'interno dell'ordinamento tributario del principio di stabilità dei rapporti giuridici, consistente nell'ipostatizzazione dell'insieme delle disposizioni che conducono la pretesa fiscale verso l'intangibilità, attraverso la preclusione di tutti i poteri di intervento in ordine alla determinazione del tributo concessi, tanto all'Amministrazione finanziaria, quanto al contribuente.

La definitività dell'accertamento tributario, di tal guisa, si mostra come una limitazione all'attuazione del principio che impone l'equo riparto dei carichi fiscali, rappresentando una soglia, oltrepassata la quale viene impedito, al Fisco ed al contribuente, di rimettere in discussione la quantificazione del tributo, benché emergano nuovi elementi in fatto, ovvero vengano sollevate nuove argomentazioni in diritto, in grado di condurre ad una rimodulazione del debito d'imposta maggiormente rispondente alla concreta attitudine alla contribuzione espressa dal presupposto realizzato dal soggetto passivo.

Ciò nonostante, si è rilevato che la definitività non produce, in ogni caso, un medesimo effetto riflesso di eguale portata ostativa, variando in ragione dei fatti preclusivi ed impeditivi che l'istituiscono.

Si sono, dunque, esaminate le fattispecie che inibiscono l'esercizio dei poteri spettanti all'Amministrazione finanziaria e dei diritti attribuiti al contribuente al fine di incidere sulla determinazione dell'*an* e del *quantum debeat*, così come si sono valutati gli effetti che per il

loro tramite si originano, rendendo il rapporto tributario insensibile rispetto alle rimodulazione *in peius* od *in melius* dell'obbligazione fiscale, conseguentemente legittimando l'acquisizione a titolo definitivo del tributo.

Nel corso della trattazione, si è verificato che l'interesse erariale, nella dinamica dell'insorgenza della definitività dell'accertamento, si dimostra prevalente rispetto alle esigenze di tutela del contribuente, acclarando come nel bilanciamento del principio dell'equo riparto dei carichi fiscali con il principio di stabilità dei rapporti giuridici, l'ordinamento dia viepiù preponderanza al primo a scapito del secondo.

A tal riguardo, invero, si è constatata la sussistenza di una vocazione ordinamentale tendente al progressivo assottigliamento delle preclusioni previste all'esercizio dei poteri di rimodulazione del tributo concessi all'Amministrazione finanziaria, che si manifesta, in primo luogo, nella disciplina dei termini di decadenza dall'esercizio del potere impositivo, i quali, per un verso, sono andati incontro ad una graduale estensione, in particolar modo in relazione all'imposizione reddituale ed all'Iva, per l'altro, ad avviso della giurisprudenza, dispiegano un'efficacia preclusiva assai contenuta, dal momento che gli atti accertativi adottati a seguito del loro spirare, laddove non tempestivamente impugnati, ciò nondimeno, si consolidano, generando effetti sostanziali che non possono più essere rimossi.

In secondo luogo, si è riscontrata l'elisione di ogni forma di preclusione derivante in capo al Fisco dalla previa adozione di un atto impositivo, appurando che nell'attuale assetto conferito dal legislatore alla normativa in esame, sebbene per l'emanazione di atti integrativi degli accertamenti ordinari debba ricorrere la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, per contro nessun effetto

preclusivo può derivare in capo agli Uffici dal previo esperimento del potere d'imposizione, ove esercitato mediante controlli di carattere cartolare o per il tramite di provvedimenti di accertamento parziale, i cui presupposti legittimanti sono peraltro andati soggetti ad un notevole ampliamento, con la conseguenza del definitivo superamento del principio di unicità e globalità dell'atto d'imposizione.

In terza battuta, si è compreso come la delineata tendenza ordinamentale si espliciti, altresì, in relazione alla disciplina dell'accertamento con adesione, il quale, a seguito dell'espansione dell'ambito applicativo del provvedimento di accertamento parziale, nonché con l'introduzione della facoltà per il contribuente di adesione ai processi verbali di constatazione, ha perso il suo carattere di originaria definitività, divenendo ritraffabile da parte del Fisco anche successivamente al momento perfezionativo.

Inoltre, con riferimento alla potestà di autotutela, si è constatato come la giurisprudenza abbia gradualmente esteso il raggio d'azione del potere attribuito all'Amministrazione finanziaria di rinnovare gli atti affetti da vizi invalidanti, esperibile sino alla decorrenza dei termini decadenziali per l'esercizio del potere impositivo, non risultando tale facoltà preclusa, né dalla inoppugnabilità del provvedimento impositivo, né dalla pendenza di un giudizio, né dalla formazione della *res iudicata*, laddove l'atto di autotutela sia sorretto da motivazioni differenti rispetto a quelle contemplate nel corpo della sentenza.

Infine, si è esaminata la disciplina della prescrizione del credito erariale, quale ulteriore strumento di stabilizzazione del rapporto tributario, giungendo tuttavia a comprendere come l'ampiezza dei termini a tal uopo

previsti, che possono peraltro andare soggetti a sospensione ed interruzione, non consenta a tale istituto di rappresentare una concreta forma di tutela del soggetto passivo, *a fortiori* a seguito dell'entrata in vigore della recente novella che ha conferito efficacia esecutiva agli avvisi di accertamento in materia di imposte sui redditi e di Iva.

Si è, quindi, proceduto a verificare se, in un sistema siffatto, nel perseguimento degli obiettivi di perequazione fiscale, si sia assistito simmetricamente ad un ampliamento delle facoltà concesse al contribuente al fine di contestare la pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria.

Si è reso necessario, pertanto, venire ad analizzare la disciplina delle preclusioni all'esercizio dei diritti concessi al soggetto passivo di incidere sull'individuazione dell'ammontare dei propri carichi fiscali, coll'intento di acclarare in quale misura l'ordinamento, nella dinamica dell'insorgenza della definitività, sia orientato altresì ad attuare la parità delle armi tra le parti del rapporto tributario.

A tal riguardo, si è constatato come, anche sul lato del contribuente, sussista una tendenza volta ad una graduale erosione delle preclusioni all'esercizio dei diritti di contestazione dell'obbligazione tributaria, la quale tuttavia non fa specularmente da contraltare alla significativa estensione della potestà attribuita agli Uffici di rideterminazione della pretesa.

Si è concentrata l'attenzione, dunque, sulla disciplina della decadenza del contribuente dal diritto di rettificare la propria dichiarazione, appurando che l'attuale assetto normativo, in considerazione degli orientamenti elaborati da dottrina e giurisprudenza, si caratterizza, anche in tale frangente, per la netta prevalenza delle ragioni dell'equo riparto dei carichi fiscali sulle esigenze di celere

consolidamento del rapporto tributario, potendo il dichiarato andare incontro a rettifiche, sia a vantaggio del Fisco, sia a favore del contribuente, negli ampi termini concessi all'Amministrazione per l'esercizio del potere impositivo, laddove non venga, per altra via, raggiunta la definitività dell'accertamento dell'obbligazione tributaria riferita al medesimo periodo d'imposta.

Una manifestazione meno incisiva dell'individuata vocazione ordinamentale si è riscontrata anche con riferimento alla disciplina dei termini di decadenza del contribuente dal diritto al rimborso, in relazione ai quali si è posto in luce che, da un lato, in materia di imposte sui redditi, il legislatore ha provveduto ad equipararli a quelli concessi agli Uffici per l'esercizio della potestà d'imposizione, dall'altro, l'espansione dell'ambito applicativo del ridotto termine biennale di cui all'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha comportato un affievolimento delle tutele approntate in favore del soggetto passivo, ancor più evidente ove si valuti che l'istanza restitutoria risulta comunque preclusa qualora sia diversamente stato raggiunto il consolidamento del rapporto.

Si è osservato, inoltre, come la tendenza all'estensione della facoltà di incedere sulla determinazione del tributo si sia concretata, in forma ancor meno accentuata, con riferimento alla disciplina della decadenza del soggetto passivo dall'esercizio del diritto d'azione, la quale, precludendo l'esperimento di ulteriori strumenti di contestazione della pretesa fiscale, rappresenta una delle forme più compiute di stabilizzazione del rapporto tributario, in attuazione del principio di intangibilità dei rapporti giuridici, che è andata incontro esclusivamente ad alcuni lievi temperamenti, connessi allo stato soggettivo del contribuente, ovvero alla sopravvenienza di elementi

non conosciuti al momento dello spirare del termine, od, ancora, alla particolare gravità dei vizi che inficiano l'atto d'imposizione.

In ultimo, si è verificato come alcune ulteriori attenuazioni della perentorietà dei termini stabiliti per la presentazione dell'istanza di rimborso, nonché per l'impugnazione degli atti impositivi, discendano altresì dal diritto dell'Unione europea, il quale, nel rispetto del principio di autonomia procedurale di ciascuno Stato membro, determina l'assoggettamento delle limitazioni temporali previste, a livello nazionale, per l'esercizio dei diritti riconosciuti al contribuente dall'ordinamento europeo ad un necessario vaglio di ragionevolezza, subordinandone la legittimità alla circostanza che le disposizioni procedurali interne rispettino i principi di equivalenza e di effettività.

Allo stesso modo, non si è trascurato di considerare l'evenienza, laddove venga in rilievo un diritto sancito dall'ordinamento dell'Unione, che il contribuente rimetta in discussione il contenuto dell'accertamento tributario mediante la proposizione di un'istanza di risarcimento nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, motivata in ragione, tanto dell'omesso recepimento da parte dello Stato della normativa sovranazionale, quanto della mancata od erronea applicazione, ad opera dell'Amministrazione finanziaria o del Giudice tributario, di una disposizione di matrice europea, sfociata in un diniego di rimborso, nell'emissione di un atto impositivo o nell'adozione di una sentenza.

Dall'esame complessivo del quadro tratteggiato, si è evinto che, a cagione della pressoché illimitata potestà concessa agli Uffici di rimodulare e reiterare la pretesa fiscale entro i termini di decadenza per l'adozione dei provvedimenti accertativi, l'ordinamento tributario, nel

dare attuazione al principio dell'equo riparto dei carichi pubblici, lungi dal perseguire l'obiettivo della giustizia perequativa, miri piuttosto a preservare l'interesse erariale, in tal modo inducendo l'interprete a guardare alle preclusioni all'esercizio dei diritti che consentono al contribuente di incidere sulla determinazione del prelievo come a mere minorazioni defensionali, non in grado di condurre alla cristallizzazione del rapporto tributario, la quale, in difetto della proposizione del ricorso giurisdizionale, insorge soltanto a seguito dello spirare dei termini di decadenza per l'adozione dei provvedimenti d'imposizione, unica effettiva soglia procedimentale della definitività.

Nondimeno, qualora il soggetto passivo dia corso alla contestazione della pretesa mediante il tempestivo esercizio del diritto d'azione dinanzi al Giudice tributario, il conseguimento della condizione della definitività dell'accertamento viene ulteriormente postergato sino alla formazione della *res iudicata*, che, costituendo l'esito del giudizio celebrato da un soggetto terzo ed imparziale, svoltosi nel contraddittorio dei contendenti, rappresenta la forma di stabilizzazione del rapporto tributario, in vista del cui raggiungimento l'ordinamento attua indubabilmente la più compiuta parità delle armi tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, la quale comunque lascia intatta la facoltà del Fisco di dar corso all'annullamento officioso, seppur fondato su motivi differenti rispetto a quelli posti a sostegno della pronuncia trascorsa in giudicato.

A questo proposito, si è proceduto ad analizzare l'estensione soggettiva della *res iudicata*, con particolare riferimento alle ipotesi di solidarietà ed ai tributi connessi per comunanza di presupposto, nonché la sua estensione oggettiva, recentemente andata incontro ad un graduale

ampliamento, ad opera della giurisprudenza, in adesione alla dottrina del giudicato esterno, a tutt'oggi ridimensionata grazie all'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

Sulla scorta delle considerazioni esposte, appare evidente come un siffatto sistema renda un'attuazione mutila del principio dell'equo riparto dei carichi fiscali, garantendo l'interesse dell'Erario, finanche a scapito del raggiungimento di una determinazione del tributo effettivamente rispondente alla capacità contributiva espressa dal presupposto realizzato dal soggetto passivo.

Pertanto, attesa la riscontrata asimmetria tra i poteri attribuiti all'Amministrazione finanziaria ed i diritti riconosciuti al contribuente al fine di incidere sulla corretta quantificazione del prelievo, si deve concludere che l'ordinamento fiscale necessita di una profonda rivisitazione volta a ripristinare un maggiore equilibrio tra le parti del rapporto tributario, mediante il conferimento al soggetto passivo di più incisivi diritti di contestazione della pretesa.

A tal fine, innanzi tutto, pare opportuna una rimeditazione, in seno a tutti i formanti del diritto, in ordine alle conseguenze del mancato rispetto da parte degli Uffici dei termini di decadenza per l'esercizio della potestà d'imposizione, da inquadrarsi, forse più correttamente, come causa di inesistenza, o di nullità, per carenza di potere, del provvedimento tardivo e non foriero di mera annullabilità, nonché conseguentemente da intendersi quale vizio rilevabile *ex officio*, in pendenza del giudizio d'impugnazione, superando l'angusta interpretazione resa in relazione all'art. 2969 c.c.

Inoltre, un significativo rafforzamento degli strumenti a tutela del contribuente potrebbe discendere da una riconfigurazione evolutiva dell'istituto della rimessione in

termini, recentemente novellato ad opera della L. 18 giugno 2009, n. 69, pur tuttavia applicabile soltanto con riferimento alle decadenze in cui il soggetto passivo sia incorso in fase processuale e non esteso anche a quelle determinatesi durante l'*iter* procedimentale.

In ultimo, un'efficace forma di garanzia del contribuente, a fronte del riscontrato squilibrio, può derivare, altresì, dalla valorizzazione dell'istituto dell'autotutela *in bonam partem*, il quale, non incontrando limitazioni temporali predeterminate *ex lege*, è in grado di condurre all'accoglimento delle ragioni del soggetto passivo, anche a seguito della decadenza di quest'ultimo dall'esercizio di ogni diritto di contestazione del prelievo, in tal modo riportando il debito d'imposta alla misura congrua rispetto all'attitudine alla contribuzione manifestata dal fatto imponibile realizzato.

Venendo a concludere, nondimeno, occorre rilevare che, al pari di ogni fenomeno culturale, anche il diritto tributario va compreso all'interno dell'orizzonte di senso proprio della società e del tempo in cui opera, considerazione che obbliga a terminare la presente trattazione con l'amara constatazione del fatto che una qualunque revisione ordinamentale, volta al riallineamento delle facoltà concesse rispettivamente all'Amministrazione finanziaria ed al contribuente al fine di incidere sulla determinazione del prelievo erariale, non possa che fallire, laddove non presupponga un radicato convincimento, sotteso all'agire amministrativo del Fisco, della necessità di rendere una piena attuazione dei principi di capacità contributiva, imparzialità e buon andamento, nonché, del pari, un altrettanto diffuso intendimento, da parte della platea dei contribuenti, di adempiere alle proprie obbligazioni tributarie con sentimento di lealtà fiscale verso i propri consociati, il quale costituisce indefettibile

presupposto della realizzazione di una concreta perequazione tributaria.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, Giuffrè, 2007, XV-391.
- AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, Cedam, 1993, VIII-158.
- AA.VV., *La certezza del diritto. Un valore da ritrovare*, Milano, Giuffrè, 1993, XIV-177.
- AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, Utet, 2011, XXI-826.
- AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, Cedam, 1999, IX-1135.
- AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, Utet, 1998, XXXI-947.
- AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, Giuffrè, 1971, 259.
- AA.VV., *Tax Law Design and Drafting*, a cura di V. Thuronyi, The Hague, Kluwer Law International, 2000, LVIII-1199.
- AA.VV., *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte generale*, II, diretto da M.P. Chiti e G. Greco, Milano, Giuffrè, 2007, 539-1113.
- ACCORDINO P., *Diniego di autotutela: il contribuente ha diritto ad essere risarcito ma non ad ottenere giustizia innanzi alle Commissioni tributarie*, in *Boll. Trib.*, 2010, 633-641.
- ALBERTINI F.V., *In tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, secondo il nuovo orientamento della Corte di cassazione*, in *Giur. It.*, 2007, 1545-1548.

- ALLORIO E., *La certezza del diritto dell'economia*, in *Dir. Econ.*, 1956, 1198-1213.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, Utet, 1969, XIX-743.
- ALLORIO E. - MAGNANI C., voce *Processo tributario*, in *Nov. Dig. It.*, XIII, Torino, Utet, 1966, 1191-1213.
- AMATUCCI F., *L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Corr. Giur.*, 2009, 553-558.
- AMATUCCI F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2005, VI-260.
- AMATUCCI F., *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2010, 326-341.
- AMATUCCI F., *I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso di imposta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, 291-316.
- ANDOLINA I. - VIGNERA G., *I fondamenti costituzionali della giustizia civile. Il modello costituzionale del processo civile italiano*, Torino, Giappichelli, 1997, XI-275.
- ANDRIOLI V., voce *Preclusione. Diritto processuale civile*, in *Nov. Dig. It.*, XIII, Torino, Utet, 1966, 567-570.
- ANGELETTI A., *Danni patrimoniali consequenziali. Azione risarcitoria e giurisdizione tributaria*, in *Resp. Civ. Prev.*, 2008, 1229-1237.
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996, XI-445.
- ARDITO F., *La revocabilità dell'accertamento con adesione del contribuente*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1839-1841.
- ARTUSO E., *Il requisito della "novità" degli elementi posti a base dell'accertamento integrativo a fronte di attività istruttoria svolta da organi diversi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, 670-682.
- ATTARDI A., voce *Preclusione*, in *Enc. Dir.*, XXXIV, Milano, Giuffrè, 1985, 893-911.

- AVOLIO D. - PARONI PINI G., *Sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi in favore del contribuente*, in *GT*, 2004, 1145-1148.
- AZZONI V., *La decadenza nel processo tributario (sinossi di giurisprudenza)*, in *Boll. Trib.*, 2010, 1516-1523.
- BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, Cedam, 1994, VIII-242.
- BAGGIO R., *Nuovi sviluppi in tema di emendabilità della dichiarazione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, II, 654-660.
- BAGGIO R., *La posizione delle Sezioni Unite sull'emendabilità della dichiarazione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, 91-100.
- BAGGIO R., *Sulla ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, II, 726-739.
- BAGGIO R. - BARBONE L. - LUPI R. - STEVANATO D., *Ritrattazione della dichiarazione tributaria: ipotesi ricostruttive*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, 835-863.
- BAIRATI L., *L'efficacia delle sentenze della Corte di giustizia e l'applicazione delle discipline nazionali relative ai termini di prescrizione per l'esercizio dei diritti fondati sul diritto UE*, in *Giur. It.*, 2011, 546-550.
- BALDASSARRE A., *Impugnabile il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione sul rimborso richiesto ad Ufficio incompetente. La "rivisitazione" della Corte di Cassazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, II, 118-125.
- BALDASSARRE A., *Il rapporto tra dichiarazione integrativa in melius e l'istanza di rimborso*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, II, 487-499.
- BARBIERI E.M., *Norme comunitarie self-executing e decorrenza dei termini di prescrizione e di decadenza*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1995, 73-85.

- BASILAVECCHIA M., *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè, 1988, VIII-336.
- BASILAVECCHIA M., *L'accertamento parziale non può essere fondato su elementi presuntivi*, in *GT*, 2000, 931-935.
- BASILAVECCHIA M., *Un avviso chiamato parziale*, in *GT*, 2006, 795-796.
- BASILAVECCHIA M., *La definitività di un rapporto tributario non può ancorarsi al pagamento dell'imposta*, in *GT*, 2005, 999-1001.
- BASILAVECCHIA M., *La definizione dei processi verbali*, in *Corr. Trib.*, 2008, 2891-2896.
- BASILAVECCHIA M., *Il diniego di rimborso e la sua riconoscibilità*, in *GT*, 2005, 142-143.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2009, XIII-332.
- BASILAVECCHIA M., *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in *GT*, 2010, 18-21.
- BASILAVECCHIA M., *Impugnazione da parte del socio accomandante dell'accertamento del reddito societario*, in *GT*, 2008, 109-112.
- BASILAVECCHIA M., *Limiti all'attività accertatrice successiva al giudicato che riconosce un rimborso*, in *Giur. Trib.*, 2007, 141-144.
- BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, I, 356-367.
- BASILAVECCHIA M., *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, 655-659.
- BASILAVECCHIA M., *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, in *GT*, 2004, 43-44.

- BATISTONI FERRARA F., voce *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, Giuffrè, 1998, 22-32.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3288-3291.
- BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 679-704.
- BELLAGAMBA G., *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino, Utet, 1993, XII-301.
- BELLÈ B., *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, II, 288-296.
- BELVEDERE A. - JORI M. - LANTELLA L., *Definizioni giuridiche e ideologie*, Milano, Giuffrè, 1979, 535.
- BERLIRI A., *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una certa fattispecie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1979, I, 3-47.
- BETTI E., *Teoria generale dell'interpretazione*, II, Milano, Giuffrè, 1990, 636-1113.
- BIAVATI P., *Nuovi orientamenti della Cassazione e rimessione in termini*, in *Rass. Trib.*, 2011, 186-197.
- BIFULCO F., *La responsabilità dello Stato per atti legislativi*, Padova, Cedam, 1999, 273.
- BOBBIO N., *La certezza del diritto è un mito?*, in *Riv. Int. Fil. Dir.*, 1951, 146-152.
- BODRITO A., *Termine ampio per il rimborso di versamenti indebiti a seguito di errori di dichiarazione*, in *Corr. Trib.*, 2009, 423-429.
- BOLETTO G., *Sui limiti di operatività dell'art. 1306, comma 2, del codice civile, in ambito tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, 743-751.

- BRUZZONE M., *Profili di incostituzionalità della proroga dei termini per gli accertamenti*, in *Corr. Trib.*, 2003, 685-689.
- BUCCISANO A., *Il raddoppio del termine ordinario per l'esercizio del potere impositivo in caso di denuncia di reato penal-tributario viola la parità delle armi tra fisco e contribuente?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 423-452.
- BUTTUS S., *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, in *Rass. Trib.*, 2010, 105-137.
- BUTTUS S., *Ulteriori ridimensionamenti giurisprudenziali all'estensione del giudicato tributario*, in *GT*, 2010, 505-510.
- BUTTUS S. - NUSSI M., *Il ridimensionamento del giudicato esterno nei limiti della "specificità tributaria"*, in *Corr. Trib.*, 2008, 2111-2118.
- CAFORIO C., *Attività istruttoria tributaria e limiti dell'accertamento parziale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, 104-129.
- CAIRO P.P., *Note relative al silenzio dell'amministrazione finanziaria e alle forme di tutela del contribuente*, in *Giur. Trib.*, 2009, 270-283.
- CALAMANDREI P., *La certezza del diritto e la responsabilità della dottrina*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1942, I, 341-357.
- CALAMANDREI P., *Opere giuridiche*, III, Napoli, Morano, 1968, XXIV-683.
- CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1966, I, 3-40.
- CAPOLUPO S., *Decadenza "d'ufficio" per l'avviso di accertamento sostituito da un "nuovo" avviso*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3261-3268.
- CARANTA R., *Variazioni sull'inesistenza dell'atto amministrativo adottato in situazioni di carenza di potere*, in *Giust. Civ.*, 1999, 217-221.

- CARDILLO M., *La proroga dei termini di prescrizione e di decadenza per il mancato o irregolare funzionamento degli uffici finanziari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, II, 897-909.
- CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento esecutivo ex d.l. 78/2010*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, 159-181.
- CARINGELLA F., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2008, XLVIII-1518.
- CARNELUTTI F., *La certezza del diritto*, in *Discorsi intorno al diritto*, II, Padova, Cedam, 1953, 17-29.
- CARNELUTTI F., *La certezza del diritto*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1943, I, 81-91.
- CARNELUTTI F., *Nuove riflessioni intorno alla certezza del diritto*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1950, I, 115-123.
- CARNELUTTI F., *La prova civile*, Roma, Edizioni dell'ateneo, 1915, 256.
- CARNELUTTI F., *Teoria generale del diritto*, Roma, Foro italiano, 1951, XX-431.
- CARTABIA M., *Le sentenze "gemelle": diritti fondamentali, fonti, giudici*, in *Giur. Cost.*, 2007, 3564-3574.
- CASSETTA E., *Compendio di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2008, XV-543.
- CASSESE G., *Condizioni di ammissibilità dell'accertamento parziale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, 788-808.
- CASO F., *Limiti incostituzionali alla dichiarazione giudiziale di paternità e decorrenza del termine di prescrizione per l'accettazione dell'eredità*, in *Foro It.*, 1990, I, 2182-2185.
- CENTORE P., *Tempi e modalità del rimborso IVA al vaglio della Corte di giustizia UE*, in *Corr. Trib.*, 2010, 3479-3483.
- CERIONI F., *Definizione dei processi verbali e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Boll. Trib.*, 2009, 98-101.

- CERIONI F., *Il sindacato sull'esercizio del potere di autotutela non può avere effetti sull'atto impositivo divenuto definitivo*, in *GT*, 2009, 503-512.
- CERIONI F., *Per il rimborso delle accise termine decadenziale di due anni*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3131-3136.
- CERULLI IRELLI V., *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2008, XXXVII-601.
- CERULLI IRELLI V., *Trasformazioni del sistema di tutela giurisdizionale nelle controversie di diritto pubblico per effetto della giurisprudenza europea*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2008, 433-475.
- CHINDEMI D., *Prescrizione e decadenza in caso di proroga dei termini*, in *Resp. Civ. Prev.*, 2008, 234-248.
- CIPOLLINA S., *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. It.*, 2010, 1724-1731.
- CLERICO G., *Asimmetria informativa, incertezza e scelta pubblica*, Milano Giuffrè, 2002, X-174.
- COLUSSA S., *Il rapporto tra cosa giudicata e diritto comunitario: una nuova svolta della Corte di giustizia dell'Unione europea?*, in *Dir. e Giur.*, 2010, 461-483.
- CONSOLO C., *Dal filtro in Cassazione ad un temperato "stare decisis": la prima ordinanza sull'art. 360 bis*, in *Corr. Giur.*, 2010, 1405-1409.
- CONSOLO C., *... e pur si muove! Il giusto riparto fra coobbligati solidali torna (per altra via) al centro del sistema*, in *Corr. Giur.*, 2007, 787-790.
- CONSOLO C., *Il percorso della Corte di Giustizia, la sentenza Olimpclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all'efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario (davvero ridimensionato in funzione antielusiva Iva del divieto comunitario di abusi della libertà negoziale?)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, 1143-1187.
- CONSOLO C. - D'ASCOLA P., voce *Giudicato tributario*, in *Enc. Dir.*, Agg. V, Milano, Giuffrè, 2001, 467-482.

- CONTINELLA D., *La nullità del provvedimento amministrativo ai sensi dell'art. 21-septies della L. 241/90*, in *Quad. Amm.*, 2010, 3-8.
- COPPA D., *Redditi prodotti in forma associata: motivazione "per relationem" ed effetti del giudicato*, in *Corr. Trib.*, 2007, 2601-2604.
- CORDA A.T. - MONTINARI A., *Istituti deflativi del contenzioso più convenienti anche per gli effetti sull'accertamento esecutivo*, in *Corr. Trib.*, 2011, 894-898.
- CORDEIRO GUERRA R., *La riduzione degli sconti premiali sulle sanzioni tra ragioni di cassa e aspirazioni di riforma*, in *Corr. Trib.*, 2011, 31-37.
- CORSALE M., voce *Certezza del diritto (profili teorici)*, in *Enc. Giur.*, Roma, Treccani, 1988, 1-7.
- DALLA BONTÀ S., *Ancora sull'ultrattività del giudicato tributario: verso un temperamento della sua portata applicativa?*, in *GT*, 2011, 39-45.
- DAMIANI M., *Valutazioni di convenienza sull'adesione ai verbali*, in *Corr. Trib.*, 2008, 3301-3307.
- D'ANGELO G., *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale: sulla stabilità dei rapporti tributari nella prospettiva europea*, Roma, Aracne, 2010, 244.
- D'ANGELO G., *Giudicato tributario (esterno) e diritto comunitario: un equilibrio difficile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, IV, 285-302.
- D'ANGELO G., *Il perfezionamento dell'accertamento con adesione al vaglio della giurisprudenza*, in *Rass. Trib.*, 2010, 215-224.
- D'AYALA VALVA F., *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 145-177.
- DEL FEDERICO L., *Gli atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario*, in *Giur. Trib.*, 2010, 7-16.

- 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, I, 729-760.
- DEL FEDERICO L., voce *Sanzioni amministrative (dir. trib.)*, in *Diz. Dir. Pubbl.*, diretto da S. Cassese, Milano, Giuffrè, 2006, 5431-5435.
- DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, Giuffrè, 2010, XIX-370.
- DEL GROSSO F., *La Cassazione ritorna sul giudicato esterno*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1417-1424.
- DEL GROSSO F., *Definitività di atti atipici non impugnati: un discutibile orientamento della Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2010, 493-500.
- DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2001, XIV-184.
- DE MITA E., *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè, 1979, V-327.
- DE MITA E., *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, Giuffrè, 1993, 127.
- DE MITA E., *Profili storici e costituzionali del concordato tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, 63-75.
- DEOTTO D., *Accertamento parziale quale regola ordinaria comprensiva anche del "sintetico"?*, in *Corr. Trib.*, 2011, 9-12.
- DEOTTO D., *Alla ricerca di ambito applicativo e termine certo per la rettifica a favore del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2011, 372-375.
- DEOTTO D., *Le dichiarazioni integrative possono essere assimilate a quelle tardive?*, in *Corr. Trib.*, 2010, 3824-3827.
- DEOTTO D., *La nuova adesione ai verbali di constatazione*, in *Corr. Trib.*, 2008, 2240-2243.

- DEOTTO D., *La nuova definizione degli inviti al contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2009, 109-112.
- DEOTTO D. - MAGRINI F., *La rettifica della dichiarazione*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2861-2867
- DE SECONDAT C.L., *De l'esprit des lois*, Ginevra, 1748, trad. it. *Lo spirito delle leggi*, a cura di S. Cotta, Torino, Utet, 1973, 618-576.
- DI COLA C., *Ancora dubbi sulla compatibilità dell'IVA nazionale nelle vicende del rimborso da indebito*, in *Boll. Trib.*, 2011, 313-315.
- DOGLIANI M., voce *Interpretazione*, in *Diz. Dir. Pubbl.*, diretto da S. Cassese, Milano, Giuffrè, 2006, 3179-3189.
- DONATELLI S., *Limiti amministrativi alla reiterazione del potere impositivo a fronte della esistenza di un giudicato tributario*, in *GT*, 2008, 128-135.
- DONATELLI S., *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1736 - 1751.
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008, XXV-550.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2008, XXX-579.
- FALZEA A., voce *Accertamento*, in *Enc. Dir.*, I, Milano, Giuffrè, 1958, 205-219.
- FANTOZZI A., voce *Accertamento tributario*, in *Enc. Giur.*, Roma, Treccani, 1988, 1-28.
- FANTOZZI A., *Nuove forme di tutela delle situazioni giuridiche soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 3-42.
- FARRI F., *Tardività dell'istanza amministrativa di rimborso e rilevanza d'ufficio in giudizio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, 337-384.

- FELIZIANI C., *Nullità del provvedimento amministrativo ex art. 21 septies, L. n. 241 del 1990 e successive modifiche*, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2008, 2740-2754.
- FERLAZZO NATOLI L., *Postilla. Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, 1112-1114.
- FERLAZZO NATOLI L. - MONTESANO P., *In tema di rimborso d'imposta e ritrattabilità della dichiarazione*, in *Boll. Trib.*, 2003, 965-969.
- FERRANTI G., *La correzione della dichiarazione «a favore» del contribuente attende la pronuncia delle SS.UU.*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2677-2681.
- FERRANTI G., *Presentazione ed effetti della dichiarazione integrativa*, in *Corr. Trib.*, 2003, 261-265.
- FERRI G.A.F. - GALEANO G.A., *Annullamento in autotutela e risarcimento del danno*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1263-1268.
- FICARI V., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, 1715-1725.
- FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, Giuffrè, 1999, XI-367.
- FICARI V., *Autotutela positiva e riesame positivo nella reiterazione dell'attività di accertamento*, in *Boll. Trib.*, 2011, 549-550.
- FICARI V., *La decadenza dell'Amministrazione tra disapplicazione del decreto ministeriale che accerta il mancato funzionamento dell'Ufficio e Statuto del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, II, 552-559.
- FICARI V., *Il giudicato sul reddito vincola l'accertamento del maggiore reddito del socio della società trasparente*, in *Boll. Trib.*, 2008, 1097-1098.
- FICARI V., *La novità e la sopravvenuta conoscenza degli elementi nell'esercizio del potere di autotutela positiva*, in *GT*, 2005, 692-695.

- FICARI V., *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. Trib.*, 1997, 343-353.
- FOTI S., *Dichiarazione integrativa a favore del contribuente entro quattro anni*, in *Boll. Trib.*, 2009, 1786-1787.
- FRANK J., *Law and Modern Mind*, Gloucester, Mass., Peter Smith, 1970, XXXV-404.
- FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, Giuffrè, 2001, XIII-429.
- FREGNI M.C., *Norme civilistiche e obbligazione tributaria: sulla decorrenza della prescrizione dell'imposta di registro in caso di occultamento di prezzo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1990, II, 47-58.
- FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, Giappichelli, 1998, XII-482.
- FREGNI M.C., voce *Rimborso dei tributi*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, XII, Torino, Utet, 1996, 498-511.
- FUCILE S., *La "piena conoscenza" dell'atto impositivo anche a prescindere dalla notifica fa decorrere il termine di impugnazione? Considerazioni critiche su un recente orientamento della Corte di cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 735-760.
- GABELLI M., *Evoluzione degli istituti adesivi e valorizzazione del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2469-2473.
- GADAMER H.G., *Wahrheit und Methode*, Tübingen, Mohr, 1965, trad. it. a cura di G. Vattimo, *Verità e metodo*, Milano, Bompiani, 1983, XLVIII-581.
- GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1969, VIII-269.
- GALEOTTI FLORI M.A., *Il principio della autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, I, 657-670.

- GALETTA D.U., *Riflessioni sulla più recente giurisprudenza comunitaria in materia di giudicato (ovvero sull'autonomia procedurale funzionalizzata)*, in *Dir. Un. Eur.*, 2009, 961-984.
- GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 425-435.
- GAMBARO A., *Common law e civil law: evoluzione e metodi di confronto*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2009, 7-38.
- GAMBOGI G. - SARTI A., *La conciliazione giudiziale. Il concordato ed altri istituti di definizione delle controversie fiscali*, Milano, Giuffrè, 2003, XII-240.
- GATTINARA G., *Il ruolo comunitario delle amministrazioni nazionali alla luce della sentenza Kühne & Heitz*, in *Dir. Com. Sc. Int.*, 2004, 489-500.
- GIANFORMAGGIO L., voce *Certezza del diritto*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Civ.*, II, Torino, Utet, 1988, 274-278.
- GIANNINI A.D., *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici delle obbligazioni tributarie*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1953, II, 291-302.
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Utet, 1956, XII-347.
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1965, 563.
- GIANNINI M.S., voce *Certezza pubblica*, in *Enc. Dir.*, VI, Milano, Giuffrè, 1960, 769-792.
- GIANNINI M.S., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, Jandi Sapi, 1964, 91.
- GIANONCELLI S., *Diniego di autotutela e impugnazione "per vizi propri"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, II, 1249-1258.
- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, VIII-477.
- GIOVANARDI A., *L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di*

- eguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, in *Rass. Trib.*, 2010, 342-372.
- GLENDI C., voce *Giudicato. Diritto tributario*, in *Enc. Giur.*, Roma, Treccani, 2003, 1-10.
- GLENDI C., *Giuste aperture al “ne bis in idem” in Cassazione ma discutibili estensioni del “giudicato tributario” extra moenia*, in *GT*, 2006, 557-558.
- GLENDI C., *Limiti del giudicato e Corte di giustizia europea*, in *Corr. Trib.*, 2010, 325-333.
- GLENDI C., *L’oggetto del processo tributario*, Padova, Cedam, 1984, XI-870.
- GLENDI C., voce *Prescrizione e decadenza (diritto tributario)*, in *Nov. Dig. It.*, App. V, Torino, Utet, 1984, 1160-1164.
- GLENDI C., *Le Sezioni Unite si pronunciano sulla sanatoria dei vizi di notifica degli atti impugnati nel processo*, in *Corr. Trib.*, 2004, 3711-3718.
- GORMLEY L.W., *EU Taxation Law*, Richmond, Richmond Law & Tax, 2005, LXXI-346.
- GRAZIANO F., *Il presupposto temporale dell’accertamento sostitutivo emesso in autotutela*, in *Corr. Trib.*, 2002, 3462-3464.
- GRECO G., *Fonti comunitarie e atti amministrativi italiani*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1991, 33-47.
- GRECO G., *Illegittimità comunitaria e pari dignità degli ordinamenti*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2008, 505-517.
- GRECO G., *Inoppugnabilità e disapplicazione dell’atto amministrativo nel quadro comunitario e nazionale (nota a difesa della c.d. pregiudizialità amministrativa)*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2006, 513-531.
- GREGGI M., *Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario dall’adesione al processo verbale alla conciliazione giudiziale*, in *Studium iuris*, 2009, 1060-1069.

- GRIMALDI C., *Correzione ampia per le dichiarazioni anche in sede di contenzioso*, in *Corr. Trib.*, 2011, 1266-1272.
- GUASTINI R., *La certezza del diritto come principio di diritto positivo?*, in *Le regioni*, 14, 1986, 1090-1102.
- GUASTINI R., *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, Giuffrè, 2004, XVI-368.
- HABERMAS J., *Fatti e norme. Contributi a una teoria discorsiva del diritto e della democrazia*, Milano, Guerini, 1996, XV-579 .
- HOLMES O.W., *The Path of the Law*, in *Harvard Law Review*, 1897, 457-478, trad. it. *La via del diritto*, in *Il diritto come profezia. Il realismo americano: antologia di scritti*, a cura di S. Castignone, C. Faralli e M. Ripoli, Torino, Giappichelli, 2002, 57-76.
- KELSEN H., *Reine Rechtslehre*, Wien, Verlag Franz Deuticke, 1960, trad. it. *La dottrina pura del diritto*, Torino, Einaudi, 1966, CV-418.
- INGRAO G., *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 861-897.
- INGRAO G., *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, 1075-1112.
- INGRAO G., *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1954-1981.
- INGRAO G. - FERLAZZO NATOLI L., *Giudicato esterno e acquisizione irrituale di prove*, in *GT*, 2007, 31-35.
- LAMBERTI C., *Spetta all'Amministrazione provare la tempestiva consegna del ruolo*, in *Corr. Trib.*, 2003, 2661-2665.
- LAMEDICA T., *Proroghe dei termini di prescrizione e decadenza*, in *Corr. Trib.*, 2008, 3750.

- LA ROCCA S., *I termini di accertamento in presenza di fattispecie a rilevanza penale - spunti critici a valle della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 54/E del 23 dicembre 2009*, in *Boll. Trib.*, 2010, 586-592.
- LA ROSA S., *Gli accertamenti parziali tra la telenovela e la rivoluzione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 627-649.
- LA ROSA S., voce *Accertamento tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, I, Torino, Utet, 1987, 1-18.
- LA ROSA S., *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, 909-912.
- LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, Giuffrè, 1968, 350.
- LIBONE E., *Corte costituzionale e tutela della res iudicata tra illusione e realtà*, in *Giur. Cost.*, 2000, 4387-4398.
- LIZZA E. - ROMANO G., *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed il diritto tributario: risarcimento per ritardo nel rimborso dei crediti d'imposta*, in *Dir. dell'uomo*, 2005, 9-21.
- LOGOZZO M., *La distinzione tra avviso di accertamento «sostitutivo» e integrativo o modificativo*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2991-2994.
- LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, Giuffrè, 2002, IX-272.
- LOGOZZO M., *Le SS.UU. della Cassazione riconoscono la ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2003, 55-57.
- LOGOZZO M., *Unicità del termine per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente*, in *GT*, 2008, 875-878.
- LOMBARDI O., *Certezza del diritto e primato del diritto comunitario in presenza di giudicato esterno in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, IV, 303-320.

- LOMBARDI R., *Procedimento amministrativo e vizi degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Foro Amm. Tar.*, 2009, 1290-1303.
- LONGO M., voce *Certezza del diritto*, in *Nov. Dig. It.*, III, Torino, Utet, 1959, 125 - 128.
- LOPEZ DE OÑATE F., *La certezza del diritto*, ristampa a cura di G. Astuti, Milano, Giuffrè, 1968, 199.
- LO SCHIAVO G., *La Corte di Giustizia ridimensiona progressivamente il principio nazionale di cosa giudicata*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2010, 287-315.
- LUPI R., *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva cosa può fare il contribuente?*, in *Rass. Trib.*, 1994, 750-756.
- LUPI R., *Definitività degli atti impositivi: il rigore scompare quando il contribuente è in buona compagnia*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, II, 915-918.
- LUPI R., *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione*, in *Boll. Trib.*, 1992, 1799-1802.
- LUPI R., *Sospensione dei termini per impugnare: in quale misura l'Amministrazione finanziaria può gestire i propri poteri?*, in *Rass. Trib.*, 1999, 845-852.
- LUPI R. - MARCHESELLI A., *Irrilevanza del giudicato favorevole alla società di persone rispetto alla definitività dell'accertamento in capo al socio: una nota stonata rispetto alla giurisprudenza in tema di solidarietà?*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2003, 379-386.
- LUPI R. - SORGATO L., *Accertamento parziale e rettifiche "statistiche" secondo gli studi di settore: un difficile coordinamento*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, 331-341.
- LUPOI M., *Comunicazione e flussi giuridici*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2009, 83-89.
- LUZZATI C., *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, Milano, Giuffrè, 1999, XIX-693.

- MACCORMICK N., *Legal Reasoning and Legal Theory*, New York, Oxford University Press, 1978, XI-298.
- MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Utet, 1970, XII-385.
- MAGISTRO L., *L'accertamento parziale*, in *Corr. Trib.*, 2001, 3483-3487.
- MAGNANI C., *L'emendabilità della dichiarazione tributaria viziata da errore a danno del contribuente*, in *GT*, 2003, 48-49.
- MAGNANI C., *Sui limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1962, II, 432-439.
- MAGNANI C., *Sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, in *GT*, 2006, 763-765.
- MAISTO G., *The European Court of Justice and Domestic Law of Tax Procedure: A Critical Analysis*, in L. e P. Hinnekens, *A vision of taxes within and outside European Borders*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, 635-644.
- MANZON E., *I limiti oggettivi del giudicato tributario nell'ottica del "giusto processo": lo swing-over della Cassazione*, in *Corr. Giur.*, 2006, 1701-1709.
- MANZON E., *Riflessioni sui limiti oggettivi del giudicato nei più recenti orientamenti della Cassazione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 453-481.
- MANZON E. - MODOLO A., *La tutela giurisdizionale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'Amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, II, 243-284.
- MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965, 221.
- MANZONI I. - TREMONTI G., *Note sull'art. 22-ter L. 22 dicembre 1980 n. 891: interpretazione autentica di una*

- norma tributaria e funzione della traslazione nell'economia dei tributi sui consumi e sui trasferimenti*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1983, II, 141-148.
- MARCHESELLI A., *Adesione ai verbali, rischi e vantaggi penali per il contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2008, 3520-3524.
- MARCHESELLI A., *Decadenza dei poteri di riscossione e onere della prova*, in *Corr. Trib.*, 2003, 3068-3071.
- MARCHESELLI A., *Il Fisco che non ritiri in autotutela gli atti illegittimi risarcisce i danni davanti al giudice tributario?*, in *GT*, 2011, 394-399.
- MARCHESELLI A., *Limiti all'estensione del giudicato favorevole e potere di autotutela*, in *Corr. Trib.*, 2004, 478-481.
- MARCHESELLI A., *La "sopravvenuta conoscenza" di nuovi elementi legittima l'accertamento integrativo*, in *Corr. Trib.*, 2005, 474-478.
- MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, Giappichelli, 2000, X-308.
- MARELLO E., voce *Concordato tributario*, in *Diz. Dir. Pubbl.*, II, diretto da S. Cassese, Milano, Giuffrè, 2006, 1132-1140.
- MARELLO E., *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, in *Giur. It.*, 2010, 1731-1736.
- MARELLO E., *L'invalidità dell'accertamento con adesione*, in *Giur. Trib.*, 2008, 438-445.
- MARELLO E., *Il "perfezionamento" dell'accertamento con adesione e le conseguenze del mancato versamento*, in *Giur. It.*, 2010, 1214-1216.
- MARELLO E., *Il raddoppio dei termini per l'accertamento al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2011, 1296-1311.

- MARI G., *La forza di giudicato delle decisioni dei giudici nazionali di ultima istanza nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2004, 1007-1059.
- MARINELLO A., *Rimborso della tassa sulle società e principio di effettività nella giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, III, 369-383.
- MARINI G., *Fisco obbligato al risarcimento del danno economico causato dall'autotutela tardiva*, in *Corr. Trib.*, 2011, 1834-1837.
- MARINO T., *Appunti a margine di un recente orientamento della Suprema Corte sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, in *Boll. Trib.*, 2002, 539-542.
- MARINO T., *Inopponibilità del giudicato "esterno" in ipotesi di pratiche abusive in materia di Iva*, in *Boll. Trib.*, 2009, 1404-1406.
- MARIOTTI L., *Gli elementi da indicare nell'accertamento integrativo a tutela del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2003, 645-647.
- MARONGIU G., *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3631-3633.
- MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, Giappichelli, 1991, 222.
- MARONGIU G., *La retroattività della legge tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2002, 469-478.
- MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, X-358.
- MENTI F., *L'emendabilità della dichiarazione dei redditi e la rettifica in diminuzione del reddito d'impresa dichiarato*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 2003, 12-32.
- MERCURIO V., *La ripetizione dei tributi riscossi in violazione del diritto comunitario tra "diritto vivente" e principio di effettività*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, III, 85-96.

- MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, Giuffrè, 2009, XVI-304.
- MICELI R., *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza "Olimpiclub"*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1846-1873.
- MICHELI G.A., *Note minime sulla retroattività della legge tributaria*, in *Giur. Cost.*, 1963, 1702-1712.
- MICHELI G.A., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1967, I, 264-282.
- MICHELI G.A. - TREMONTI G., voce *Obbligazioni. Diritto tributario*, in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, Giuffrè, 1979, 409-456.
- MISCALI M., *Riconoscibilità dell'indebito da parte della amministrazione finanziaria e dovere di rimborso*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, 758-763.
- MODESTI E., *Tra avvisi di accertamento integrativi o modificativi ed esercizio del potere di autotutela*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, II, 43-60.
- MOSCATELLI M.T., *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. Trib.*, 2010, 159-170.
- MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007, XVII-393.
- MOSCHETTI F., voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, Roma, Treccani, 1988, 1-19.
- MOSCHETTI F., *Emendabilità della dichiarazione tributaria tra esigenze di stabilità del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1149-1176.
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, XI-402.

- MUCCARI P., *La Cassazione non pone limiti al potere di integrazione dell'avviso di accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2007, 2942-2947.
- MUCCARI P., *Individuazione del termine iniziale dell'istanza di rimborso*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1234-1238.
- MUCCARI P., *Lo Statuto del contribuente "tutela" dalla proroga dei termini di accertamento nella definizione agevolata delle imposte indirette*, in *GT*, 2009, 369-372.
- MULEO S., *Atti impositivi modificativi di precedenti e derive in tema di accertamento integrativo in carenza di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 567-582.
- MULEO S., *Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che legittimano l'accertamento integrativo*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1611-1615.
- MUSCARÀ S., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 71-102.
- MUSCARÀ S., *Le Sezioni Unite scrivono un ulteriore capitolo in tema di impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Boll. Trib.*, 2009, 837-839.
- NAPOLI C., *Le sentenze della Corte costituzionale nn. 348 e 349 del 2007: la nuova collocazione della Cedu e le conseguenti prospettive di dialogo tra le Corti*, in *Quad. Cost.*, 2008, 137-140.
- NAPOLITANO F., *Gli accertamenti parziali ovvero l'incertezza del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2007, 304-307.
- NORI G., *L'art. 117, comma 1, Cost. e le norme Cedu secondo la Corte costituzionale*, in *Rass. Avv. Stato*, 2007, III, 25-32.
- V. NUCERA, *La tenuta del giudicato nazionale al banco di prova del contrasto con l'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, IV, 161-179.
- NUSSI M., *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso*

- un processo tributario sulle questioni?*), in *GT*, 2008, 771-779.
- NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, Giappichelli, 2008, XII-375.
- PACE A., *La tutela costituzionale del diritto di agire nei rapporti pendenti*, in *Quad. Cost.*, 1989, 51-60.
- PACE F., *L'esaurimento del rapporto tributario a seguito di adempimento derivante da riscossione a mezzo ruolo. L'irrilevanza del termine quinquennale previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 ai fini dell'esaurimento del rapporto tributario. L'inammissibilità dell'azione di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 c.c.*, in *Giur. It.*, 1994, I, 221-228.
- PAOLILLO B., *La rettifica della dichiarazione: il Fisco ci ripensa!*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, II, 835-844.
- PEIROLO M., *Condizioni di detraibilità dell'Iva ai fini della richiesta di rimborso*, in *Boll. Trib.*, 2010, 314-315.
- PEIROLO M., *La Corte di giustizia sul limite temporale del rimborso Iva*, in *Corr. Trib.*, 2010, 951-955.
- PERRONE L., *Certeza del diritto e leggi di interpretazione autentica in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1050-1063.
- PERRUCCI U., *Raddoppiati i termini di decadenza per l'accertamento solo a favore del Fisco*, in *Boll. Trib.*, 2006, 1444-1445.
- PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, Giappichelli, 2011, X-356.
- PIANTAVIGNA P., *Divieto di abuso del diritto: un nuovo principio generale nell'ordinamento comunitario?*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2009, II, 122-137.
- PIANTAVIGNA P., *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2007, I, 44-90.

- PICCIOLO S., *La Corte di Cassazione finalmente conferma che l'istanza di rimborso presentata ad un Ufficio incompetente è idonea a formare il silenzio rifiuto*, in *Boll. Trib.*, 2009, 1221-1222.
- PIERRO M.C., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. Trib.*, 2009, 965-996.
- PISTOLESI F., *Gli accertamenti parziali in materia di imposte dirette: prime considerazioni alla luce delle recenti riforme*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, 857-883.
- PISTOLESI F., *(In)validità di atto impositivo emesso annullando e sostituendo quello precedente*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1181-1187.
- PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificativi?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 387-389.
- PROCOPIO M., *L'impugnabilità del diniego di autotutela sulle sentenze passate in giudicato: l'attuale incertezza giurisprudenziale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, I, 973-987.
- PUGLIATTI S., voce *Conoscenza*, in *Enc. Dir.*, IX, Milano, Giuffrè, 1961, 56-58.
- PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, Padova, Cedam, 1937, XIX-413.
- PULVIRENTI M.G., *Intangibilità del giudicato, primato del diritto comunitario e teoria dei controlimiti costituzionali*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2009, 341-379.
- RAGUCCI G., *La giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di elusione e violazione di giudicato*, in *Giur. Trib.*, 2007, 201-208.
- RAGUCCI G., *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giur. It.*, 2008, 2353-2357.
- RANDAZZO F., *L'accertamento con adesione dei redditi prodotti in forma associata*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, 1161-1187.

- RANDAZZO F., *Impossibilità di estendere il giudicato più favorevole al debitore solidale*, in *Corr. Trib.*, 2002, 791-792.
- RANDAZZO F., *Ricorso tributario e rimessione in termini, dopo la riforma dell'art. 153 c.p.c.*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, 213-226.
- RANDAZZO F., *Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2690-2694.
- RANDAZZO F., *Le Sezioni Unite sulla prescrizione delle sanzioni*, in *Corr. Trib.*, 2010, 515-520.
- REGGIO D'ACI E., *L'ordinaria incertezza del diritto*, in *Foro amm.*, 1993, 1711-1727.
- RENDA A., *Accertamento integrativo e successione degli atti istruttori*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1108-1122.
- RESTIVO G., *In tema di ritrattabilità della dichiarazione dei redditi*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1661-1663.
- RINALDI R., *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitorio di cui all'art. 5-bis del d.lgs. n. 218/1997*, in *Rass. Trib.*, 2009, 620-646.
- RIZZA G., *L'incertezza del diritto in Italia: spunti per un intervento correttivo*, in *Iustitia*, 2000, 261-267.
- ROBINSON R., *Definition*, Oxford, Oxford University Press, 1954, VIII-207.
- RORDORF R., *Stare decisis: osservazioni sul valore del precedente giudiziario nell'ordinamento italiano*, in *Foro It.*, 2006, I, 279-285.
- ROSS A., *On Law and Justice*, London, Steven & Sons Ltd, 1958, trad. it. *Diritto e giustizia*, a cura di G. Gavazzi, Torino, Einaudi, 1990, XX-365.
- ROSSI P., *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 473-504.

- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2008, XII-390.
- RUBINO SAMMARTANO M., *Civil law e common law: differenze anche profonde*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2009, 121-131.
- RUSSO P., *La Corte di Giustizia CE si pronuncia: compatibile con il diritto comunitario la decadenza triennale per le domande di rimborso relative al versamento della tassa sulla società*, in *Rass. Trib.*, 1998, 1073-1074.
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, Giuffrè, 1969, IX-520.
- RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. Trib.*, 2008, 595-624.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, XIV-468.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, XII-339.
- RUSSO P., *Riflessioni in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. Trib.*, 1997, 552-562.
- RUSSO P., voce *Silenzo della Pubblica Amministrazione. Diritto tributario*, in *Enc. Giur.*, Roma, Treccani, 1992, 1-4.
- SACRESTANO A., *Il ricorrente incolpevole ha la rimessione in termini*, in *Il Sole 24 Ore* dell'1 agosto 2011.
- SALVINI L., *La legge di stabilità per il 2011. La lotta all'evasione fiscale*, in *Giorn. Dir. Amm.*, 2011, 383-385.
- SCALINCI C., *Il credito esposto in dichiarazione si consolida con lo spirare dei termini per la rettifica del dichiarato*, in *Giur. merito*, 2010, 2606-2610.
- SCALINCI C., *Il giudicato favorevole alla società non può essere esteso al socio se nei suoi confronti l'accertamento*

- è divenuto definitivo per mancata impugnazione*, in *Giur. merito*, 2010, 2335-2340.
- SCALINCI C., *Il giudizio del socio sospeso in un "limbo" in attesa del giudicato sul reddito della società: un'ordinanza che elude l'obbligo di rimessione in CTP e dà regolamento "di competenza"*, in *Giur. merito*, 2009, 1130-1146.
- SCALINCI C., *La notifica dell'atto tributario recettizio: un "Giano bifronte" tra sanatoria e decadenza*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, II, 13-39.
- SCALINCI C., *Primi contrasti sulla possibilità di impugnare l'atto di definizione del processo verbale di constatazione*, in *Giur. Merito*, 2010, 1727-1730.
- SCANU G., *Accertamento unitario dei redditi prodotti in forma associata: il litisconsorzio è davvero necessario?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 757-779.
- SCANU G., *Sanzioni per infedele dichiarazione, definitività dell'accertamento unitario e litisconsorzio necessario*, in *GT*, 2010, 617-622.
- SCARPA K., *L'autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, 441-482.
- SCARPELLI U., *Contributo alla semantica del linguaggio normativo*, a cura di A. Pintore, Milano, Giuffrè, 1985, VIII-240.
- SCIARRA T., *La dichiarazione integrativa "pro contribuente" e l'istanza di rimborso*, in *Corr. Trib.*, 2007, 1084-1089.
- SCODITTI E., *Ancora sull'illecito dello Stato per mancata attuazione della direttiva comunitaria*, in *Foro It.*, 2003, I, 2015-2019.
- SCODITTI E., *«Francovich» presa sul serio: la responsabilità dello Stato per violazione del diritto comunitario derivante da provvedimento giurisdizionale*, in *Foro It.*, 2004, IV, 4-7.

- SERIO M., *Il valore del precedente tra tradizione continentale e common law: due sistemi ancora distanti*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2008, 109-132.
- SMITH A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, cura di K. Sutherland, *Wealth of Nations*, New York, Oxford University Press, 1993, 618.
- STESURI A., *Rettifica del reddito imponibile, accertamento induttivo e costi di gestione*, in *GT*, 2002, 85-87.
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, Cedam, 1996, XII-324.
- STEVANATO D., voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Agg. III, Milano, Giuffrè, 1999, 295-313.
- STEVANATO D., *Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche*, in *Rass. Trib.*, 2000, 649-670.
- STEVANATO D., *Mancato perfezionamento della procedura di adesione e impugnabilità dell'originario avviso di accertamento*, in *GT*, 2009, 886-891.
- STIPO M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rass. Trib.*, 1998, 1231-1275.
- STIPO M., *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico*, in *Rass. Trib.*, 2000, 1740-1787.
- STOURM R., *Systèmes généraux d'impôts*, Paris, Librairie Guillaumin, 1893, XV-415.
- SUCCIO R., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria: alcune considerazioni*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, I, 1512-1547.

- SUCCIO R., *Le sezioni unite della Cassazione si pronunciano a favore della emendabilità della dichiarazione da parte del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, II, 1115-1130.
- TABET G., *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, 763-773.
- TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè, 1980, XX-419.
- TARZIA G., *Leggi interpretative e garanzia della giurisdizione*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1993, 943-953.
- TASSANI T., *L'annullamento d'ufficio dell'Amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. Trib.*, 2000, 1189-1211.
- TAVORMINA V., *Dedotto, deducibile e Costituzione*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1992, 311-319.
- TERRA B.J.M. - WATTEL P.J., *European tax law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, XXIX-862.
- TESAURO F., *Abuso del diritto e vincolo da giudicato*, in *Giur. It.*, 2008, 1029-1032.
- TESAURO F., *Elusione fiscale. Introduzione*, in *Giur. It.*, 2010, 1721-1724.
- TESAURO F., *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. Trib.*, 2006, 1173-1177.
- TESAURO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1445-1448.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, Utet, 2011, XIV-400.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2009, XIII-305.
- TESAURO F., *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. Trib.*, 2008, 869-878.
- TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giur. Trib.*, 2008, 17-24.

- TESAURO F., *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. Trib.*, 2010, 962-973.
- TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, Utet, 1975, XVI-305.
- TESORO G., *Il principio della inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1937, II, 55-63.
- TODINI C., *Ritrattabilità della dichiarazione tributaria: questione risolta in senso favorevole al contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2003, 780-794.
- TOMA G.D., *L'indebita compensazione ad un triennio dall'entrata in vigore (art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, III, 27-44.
- TOMASSINI A., *Meno "appeal" per gli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *Corr. Trib.*, 2011, 682-686.
- TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1977, 543.
- TREMONTI G., *Imposizione realizzata in carenza di presupposto (o su presupposto esente) e disapplicazione da parte del giudice ordinario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1975, II, 83-131.
- TROMBELLA L., *Il giudicato tributario e le imposte periodiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, I, 1101-1130.
- TURCHI A., *Brevi note in tema di rimessione in termini nel processo tributario*, in *Giur. It.*, 2006, 1322-1324.
- TURCHI A., *In tema di impugnabilità degli atti di rimborso parziale*, in *Giur. It.*, 2005, 1546-1547.
- UBERTAZZI G.M., *Gli effetti ratione temporis delle sentenze pregiudiziali in materia di validità degli atti comunitari*, in *Dir. Com. Scambi Internaz.*, 1985, 75-82.
- VANISTENDAEL F., *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *AAVV.*, *Per una*

- Costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova, Cedam, 2008, 91-122.
- VANONI E., *Opere giuridiche*, I, Milano, Giuffrè, 1961, IX-468.
- VANONI E., *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1938, I, 361-398.
- VARANO V., *Civil law e common law: tentativi di riflessione su comparazione e cultura giuridica*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2009, 39-60.
- VERRI P., *Meditazioni sull'economia politica*, Torino, Tipografia economica, 1852, 289.
- VERSIGLIONI M., *Accertamento con adesione, logica e responsabilità della scelta*, in *Giur. Trib.*, 2008, 446-465.
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2001, XVIII-580.
- WAGNER A., *La scienza delle finanze*, II, trad. it. a cura di M. Ferraris e G. Bistolfi, Torino, Utet, 1891, 1252.
- WATTEL P.J., *Köbler, CILFIT and Welthgrove: we can't go on meeting like this*, in *Common Market Law Review*, 2004, 177-190.
- WATTEL P.J., *Use It or Lose It. Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?*, in L. e P. HINNEKENS, *A vision of taxes within and outside the European borders*, Aalphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, 931-953.
- ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite*, Torino, Einaudi, 1992, VII-217.
- ZAGREBELSKY G., *Intorno alla legge*, Torino, Einaudi, 2009, X-409.
- ZINGALI G., voce *Prescrizione, perenzione, decadenza (Diritto tributario)*, in *Nov. Dig. It.*, XIII, Torino, Utet, 1966, 677-679.
- ZOPPINI G., *Il raddoppio dei termini per l'accertamento, ovvero nuove ipotesi "borgesiane" di decadenza*

dell'azione della finanza, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, 669-686.