



A PROPOSITO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE A COSPETTO DEL POTERE DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO. PROFILI COMPARATIVI CON L'ORDINAMENTO TEDESCO.

GIANLUCA M. ESPOSITO*

SOMMARIO: 1. Bilanciamento tra discrezionalità e vincolo nelle attività di competenza dell'Amministrazione fiscale. – 2. L'avvio del procedimento tributario: l'iniziativa procedimentale nella comparazione con l'ordinamento tedesco. – 3. Le conseguenze dell'avvio d'ufficio del procedimento tributario. – 4. Ipotesi di avvio su istanza di parte. Autotutela decisoria nel corso del procedimento di esecuzione. – 5. Le garanzie di partecipazione del contribuente tra principi generali e norme di settore. – 6. La tutela dei diritti del contribuente nell'ordinamento europeo.

1. I procedimenti amministrativi¹ tributari presentano la peculiarità di avere ad oggetto un rapporto giuridico obbligatorio, la cui fonte è il dovere costituzionale di concorrere alle spese pubbliche a norma dell'art. 53 Cost.²

* Ordinario di diritto amministrativo – Università di Salerno.

¹ Si deve principalmente a A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1959, la ricostruzione del procedimento amministrativo, fino ad allora ricondotto alla figura dell'atto complesso, come una sequenza di atti e operazioni dell'amministrazione, funzionalmente preordinati in vista di un risultato giuridico; per un inquadramento generale dell'istituto, a partire dagli studi classici: U. FORTI, *Atto e procedimento amministrativo*, in *Studi di diritto pubblico in onore di Oreste Ranalletti*, Padova, 1931; F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, 118; M. NIGRO, *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (Il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. proc. civ.*, 1980, p. 252 ss.; ID., *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989.

Limitando al minimo i richiami per l'epoca anteriore alla legge 241/1990, si rimanda per tutti a: R. VILLATA e G. SALA, *Procedimento amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XI, Torino, 1996, p. 574; M. CLARICH, *Termine del procedimento e potere amministrativo*, Torino, 1995; G. MIELE, *Alcune osservazioni sulla nozione di procedimento amministrativo*, in *Foro it.*, 1993, III.

Passando ai principali scritti successivi alla legge generale n. 241/1990, in ordine recente: M. CLARICH, G. FONDERICO (a cura di), *Procedimento amministrativo*, Padova, 2015; F.G. SCOCA- A.F. DI SCIASCIO, *Il procedimento amministrativo ed i recenti interventi normativi: opportunità o limiti per il sistema paese?*, Napoli, 2015; D.U. GALLETTA, *Il procedimento nella Scienza del diritto amministrativo in Italia: linee generali di sviluppo e critica di alcune recenti involuzioni*, in *Foroamm.*, 2011, p. 11; F. MERUSI, *Per il ventennale della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2010, p. 4; R. CHIEPPA, *Mario Nigro e la disciplina del procedimento amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2010, p. 3; A. SANDULLI, *Costruire lo Stato. La scienza del diritto amministrativo in Italia (1800-1945)*, Milano, 2009; G. SALA, *Procedimento e processo nella nuova legge 241*, in *Dir. proc. amm.*, 3/2006, p. 572 ss.; G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, in L. MAZZAROLLI, G. PERICU, A. ROMANO, F.A. ROVERSI MONACO e F.G. SCOCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, Bologna, 2005, p. 531 ss.; S. COGNETTI, *«Qualità» e «quantità» della partecipazione. Tutela procedimentale e legittimazione processuale*, Milano, 2000.

Tra i primi studiosi che hanno studiato il procedimento in prospettiva comunitaria: E. PICOZZA, *Il regime giuridico del procedimento amministrativo comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1994, p. 321 ss.; C. FRANCHINI, *I principi applicabili ai procedimenti amministrativi europei*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2003, II, p. 1047 ss.; S. CASSESE, *Il procedimento amministrativo europeo*, in AA.VV., *Il procedimento amministrativo nel diritto europeo*, a cura di F. BIGNAMI E S.



Trattasi di procedimenti che incidono su obbligazioni e quindi su diritti, ma anche su interessi legittimi connessi al rapporto obbligatorio. In sostanza, sono i procedimenti mediante i quali si attualizza il dovere di prestazione, ovvero si realizza l'imposizione autoritativa di obblighi patrimoniali. La correlativa funzione pubblica si esplica nella potestà di accertamento e controllo dei redditi e delle ricchezze prodotti da ogni cittadino.

La dottrina ha interpretato e ricostruito tale funzione quale attività amministrativa "vincolata" di ripartizione più che di imposizione³. Infatti, poiché l'imposizione è un effetto legale della previsione normativa, è certamente corretto ritenere che il procedimento tributario si collochi nella fase di attuazione e verifica dell'imposizione, che viene a formare così oggetto di un calcolo e, quindi, di un riparto⁴. Questa tesi, con le precisazioni e integrazioni che si vanno ad illustrare, è senz'altro condivisibile dal momento che la determinazione dei tributi deriva dalla legge, che distribuisce la prestazione tributaria sui cittadini in base all'attitudine di ciascuno a contribuire, in conformità all'art. 53 Cost.

Sebbene la questione, così riassunta, sembrerebbe risolta, tuttavia non lo è se si guarda all'impianto normativo e a talune sue implicazioni, riconducibili ai due seguenti aspetti e piani.

Il primo aspetto concerne la previsione dell'art. 119, comma 2, Cost., che riconosce agli enti minori una potestà tributaria di stabilire e applicare tributi propri "in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". Anche

CASSESE, Milano, 2004, p. 31 ss.; G. DELLA CANANEA e M. GNES (a cura di), *I procedimenti amministrativi dell'Unione europea. Un'indagine*, Torino, 2004.

Nell'ambito della letteratura straniera si segnalano le opere di: J.-B. AUBY e J. DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (a cura di), *Droit Administratif Européen*, Bruylant, Bruxelles, 2007, *passim*; P. GRAIG, *EU Administrative Law*, Oxford University Press, Oxford, 2006, p. 350 ss.; H.P. NEHL, *Principles of Administrative Procedure in EC Law*, Hart, London, 1999; T. DAINITTH (a cura di), *The implementation of EC Law in the United Kingdom*, Wiley, London, 1995.

Infine, sulle modifiche apportate nel tempo alla legge 7 agosto 1990, n. 241, oltre ai lavori citati: M. A. SANDULLI, *La riforma della legge sul procedimento amministrativo tra novità vere e apparenti in www.federalismi.it*; N. PAOLOANTONIO, A. POLICE e A. ZITO, *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata alle leggi n. 15/2005 e 80/2005*, Torino, 2009; G. CLEMENTE DI SAN LUCA, *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005.

² La sistemazione dei procedimenti di accertamento tributario, tuttora valida, è di M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1938, che li ha inquadrati all'interno dei poteri ablatori obbligatori, categoria di cui rappresentano la figura più risalente; in tema un'opera fondamentale è quella di R. LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alla pubblica amministrazione*, Padova, 1934. In particolare, secondo Giannini quello in esame costituisce un procedimento di verifica di un presupposto d'imposta, ed è perciò volto o a rettificare presupposti esibiti per minor valore di quello effettivo o a provvedere in ordine alle omissioni del contribuente; può essere autonomo, quando è avviato nell'ambito della funzione ispettiva, ovvero è una fase procedimentale del procedimento avviato su iniziativa del contribuente. Esso è finalizzato ad acquisire e valutare fatti materiali costituenti il fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria "ossia ha un profilo strutturale dominato da un'acquisizione di scienza". Secondo tale studioso, pur essendo denominato di accertamento, non è né un accertamento in senso proprio, né un acclaramento, tuttavia se esso manca l'obbligazione tributaria conserva il contenuto attribuito dal contribuente, e addirittura potrebbe non venire ad esistenza, nel caso di evasione.

³ G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in (a cura di A. COMELLI – C. GLENDI) *La riscossione dei tributi*, Verona, 2010, 2.

⁴ Si rinvia allo studio fondamentale di G.A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fn.*, 1967, II, p. 261.



l'esercizio di questa potestà, che la si interpreti in senso estensivo oppure restrittivo, prende forma in un procedimento amministrativo che non è soltanto di stretta attuazione di un'ablazione legale, ma ha altresì una portata semi-impositiva.

In tale evenienza, infatti, l'esercizio della potestà attribuita dal citato art. 119 comporta taluni effetti impositivi, riconducibili certamente nell'alveo del paradigma costituzionale, ma in parte anche all'integrazione dell'ente impositore. Pertanto, nella specie, il procedimento tributario è sia di imposizione sia di riparto, a conferma che si è dinanzi ad una specie di notevole discrezionalità, nell'esercizio della quale gli enti minori concorrono a regolare la capacità contributiva dell'art. 53 Cost., secondo la legge statale o regionale.

Il secondo aspetto riguarda, in generale, la qualità del potere tributario di accertamento: occorre domandarsi se esso è sempre vincolato, oppure, talora, sia configurabile come potere discrezionale, implicante un'attività valutativa. In sostanza, non si tratta soltanto di studiare la quantità di potere tributario (e di tributi) che la legge rimette all'amministrazione, ma anche di verificare la qualità di questo potere.

La questione sul piano della normazione positiva è ben altro che chiara, dal momento che l'ordinamento giuridico contempla diverse ipotesi in cui questa evenienza sembra realizzarsi, prevedendosi una sequenza di strumenti, criteri e parametri non sempre strettamente tecnici, attraverso i quali il legislatore regola i processi decisionali.

Da una parte, perciò, non deve negarsi che la funzione impositiva è espressione di un riparto *ex lege*, sicché è la norma a stabilire l'onere tributario, in assenza di ogni discrezionalità: il tributo si accerta, non si valuta. Dall'altra, però, in sede di accertamento talora vengono in rilievo momenti di apprezzamento, ponderazione e scelta dell'amministrazione che non sono *sic et simpliciter* inquadrabili sotto la veste del potere vincolato.

Ad esempio, la legislazione di settore contempla una serie di strumenti che incentivano la definizione agevolata della pretesa tributaria, quali la procedura di reclamo-mediazione⁵ e la conciliazione giudiziale (che è stata estesa anche alla fase di appello), la cui applicazione richiede all'ufficio valutazioni specifiche, volta per volta. In caso di ricorso agli strumenti deflattivi del contenzioso, infatti, è inevitabile una ponderazione discrezionale dell'amministrazione, anche in base alle possibili ricadute per le casse erariali⁶.

Anche per i procedimenti tributari di autotutela, ammessi persino per gli atti non più impugnabili, vi sono zone di incertezza per non dire di ambiguità, soprattutto se l'attività di "decisione" dell'ufficio non si traduce in una manifestazione esterna e visibile, nel caso per esempio di diniego tacito a seguito di sgravio parziale⁷.

⁵ Si veda l'art. 17 bis del D.lgs. n. 546/92. Di particolare interesse, recentemente, Corte Cost., Sent., (ud. 06-03-2019) 18-04-2019, n. 97, a proposito della comparabilità della procedura di reclamo-mediazione tributaria con la mediazione civile. Per i profili comparativi M. LEMBO, *Mediazione fiscale all'estero: quali le possibili evoluzioni in Italia?*, in *Rassegna Tributaria*, 1/2018, p. 131.

⁶ Non sempre l'art. 53 Cost. ha ricevuto un'affermazione assoluta, essendo possibile una ponderazione tra valori costituzionalmente rilevanti, anche parzialmente in *diminutio* rispetto al principio di capacità contributiva. Tale assunto è stato confermato dalla Corte costituzionale nella sentenza 10/2015, ove si è dato atto della necessaria tutela sistematica e non frazionata della Costituzione, che conduce, inevitabilmente, ad un bilanciamento tra i principi stessi riconosciuti dalla Carta, che potrà così comportarne il parziale sacrificio.

⁷ In tema, G. GLENDI, *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6/2018, p. 2528.



In sede di procedimento di accertamento induttivo, è la stessa legge a riconoscere all'amministrazione la discrezionalità di ricostruire interamente la capacità contributiva del soggetto e, quindi, di rideterminare il reddito sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili esistenti, e di avvalersi anche di presunzioni private dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Anche il procedimento di "accertamento con adesione" non si può configurare quale mera transazione automatizzata: si tratta di un accordo frutto di una valutazione anch'essa in certa misura discrezionale⁸, che incontra il doppio limite del perseguimento dell'interesse pubblico (a sua volta spia di potere discrezionale) e del pregiudizio del diritto dei terzi⁹.

Spazi di scelta si rinvergono a maggior motivo nell'attività di indirizzo, allorché viene operata la selezione delle posizioni da sottoporre a verifica, che va effettuata sulla base di indicatori che permettano di stimare la maggiore o minore attitudine all'evasione di una data categoria di contribuenti. Tali indicatori sono scelti dall'amministrazione e non dal legislatore.

In tutti questi casi, pertanto, è innegabile una discrezionalità tributaria, che si atteggia variamente in relazione alla valutazione del presupposto impositivo, alla gestione della concreta interlocuzione con il contribuente, al margine di apprezzamento durante l'attività di verifica¹⁰.

E' del tutto evidente che l'ordinamento riconosce uno *spatium deliberandi* entro cui l'amministrazione può compiere una scelta, che non riguarda solo esercizi di mera discrezionalità tecnica¹¹, come quando procede a valutazioni quali-quantitative, ad accertamenti di fatto e così via¹².

⁸ Sul principio di vincolatezza dell'azione amministrativa in ordine ad *an* e *quantum debeat*, vedi R. LUPI, *I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 6/2005, p. 1775.

⁸ A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2011, p. 161.

⁹ F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, p. 433 ss.; la funzione di questo procedimento rimanda alla "possibilità che quelle obiezioni che (...) avrebbero dovuto trovare il loro sbocco nel ricorso alla Commissione tributaria possono costituire ormai oggetto di discussione e di superamento concordato prima che l'atto acquisti la propria definitività, con conseguente esclusione del ricorso e quindi senza dannoso passaggio del tempo", così M. STIPO, *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto tributario e il problema della natura giuridica*, in *Rass. Trib.*, 5/1998, p. 1231.

¹⁰ In argomento si vedano tra gli altri gli studi di: L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, *passim*; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 239 ss.; A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012; C. CUDIA, *Appunti sulla discrezionalità amministrativa nello Stato di diritto*, in *Colloquio sull'interesse legittimo* – Atti del Convegno in memoria di Umberto Potoschnig, Napoli, 2014, p. 131 ss.

¹¹ In tema si rinvia al fondamentale studio di D. DE PRETIS, *Valutazione amministrativa e discrezionalità tecnica*, Padova, 1995; v. pure l'interessante studio di S. BACCARINI, *Giudice amministrativo e discrezionalità tecnica*, in *Dir. Proc. Amm.*, Milano, 2001, n. 1, p. 80 ss.

¹² Cfr. la ricostruzione dei rapporti tra contribuente e potere tributario operata da S.S. SCOCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, cit., p. 3 ss., che, pur ricostruendo l'attività tributaria come attività rigidamente vincolata, fa confluire nell'oggetto del processo primariamente, se non esclusivamente, il sindacato sull'attività istruttoria compiuta dall'amministrazione in vista del provvedimento, e la correttezza del risultato raggiunto. Va in ogni caso tenuto presente che il giudice tributario esercita un controllo sia sulla legittimità dell'azione amministrativa, sia sulla fondatezza della pretesa tributaria e, dunque, sul merito dell'atto.



Tutto ciò non rimane un ragionamento teorico perché ha riflessi immediati anche sul piano della tutela soggettiva del contribuente, cui è dedicato questo breve saggio, e che varia in ragione della maggiore o minore ampiezza della situazione giuridica soggettiva sottostante e, pertanto, della qualità del potere esercitato, a seconda che esso sia vincolato o discrezionale. Nel primo caso, la relazione tra il contribuente e l'amministrazione va necessariamente inquadrata nella categoria del diritto soggettivo (per esempio il diritto a non pagare tributi in misura maggiore a quella di legge), ricostruito nei termini dello spazio di libertà non occupato dalla norma impositiva.

Al contrario, se il potere esercitato si presenta con tratti di discrezionalità, il contribuente vanterà un interesse legittimo¹³.

In ambito tributario, la funzione amministrativa non è mai rigidamente inquadrabile nell'una o nell'altra ipotesi, poiché, salvo casi di procedure automatizzate, come il procedimento amministrativo di controllo *ex art. 36 bis*, dpr n. 600/1973, l'ufficio esercita sempre una potestà latamente valutativa, almeno in fatto, che pertanto richiede di essere motivata e giustificata¹⁴. E' per questo che il contribuente, a suo cospetto, è titolare di una situazione giuridica complessa, che comprende diritti soggettivi e interessi legittimi, tal che la stessa vicenda in certa maniera si svaluta, poiché vi corrisponde una giurisdizione esclusiva e piena, e perciò unitaria, del giudice tributario, che assicura i bisogni di tutela di tutte le situazioni soggettive lese. La sola eccezione è costituita dalla riserva di giurisdizione ordinaria, per la fase di esecuzione del procedimento di prelievo.

2. Il potere di iniziativa è regolato dalla legge per ciascun procedimento, che può essere avviato d'ufficio, ed è la regola per l'accertamento fiscale, o su istanza di parte¹⁵. Nei casi in cui l'amministrazione è tenuta al perseguimento di uno specifico interesse pubblico, ad essa spetta il potere d'iniziativa anche per i procedimenti amministrativi strumentali. Invece, se in base alla legge l'istanza del privato è idonea a determinare l'avvio del procedimento, l'amministrazione è tenuta a provvedere ai sensi dell'art. 2 della l. 241/1990.

La dottrina ha ricostruito l'iniziativa amministrativa nella sua correlazione al dovere d'ufficio del funzionario. La doverosità, pertanto, inerisce sempre al procedimento d'ufficio, modulo che identifica oggettivamente i compiti affidati dal legislatore all'amministrazione: «l'attività è doverosa perché i poteri amministrativi sono strumentali ri-

¹³ A. ORSI BATTAGLINI, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, *passim*; S. LA ROSA, *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 747 ss.

¹⁴ Sul tale aspetto si veda Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 17-01-2019) 14-03-2019, n. 7245 secondo cui la cartella esattoriale, ove costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo; l'obbligo di motivazione varia a seconda del contenuto prescritto per ciascuno tipo di atto, sicché, nel caso in cui la cartella di pagamento sia stata emessa in seguito a liquidazione effettuata in base alle dichiarazioni rese dal contribuente, tale obbligo potrà essere assolto mediante il mero richiamo a tali dichiarazioni dal momento che il contribuente è già a conoscenza delle medesime. In senso contrario ordinanza n. 21804 del 20/09/2017, Cass. n. 15564/2016, Cass. n. 25329/14 e Cass. n. 11176/2014.

¹⁵ Sulla distinzione tra iniziativa d'ufficio e impulso di parte si rinvia ai contributi precedentemente citati di: G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., p. 1051 ss.; A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., p. 119 ss.; P. LAZZARA, *I procedimenti amministrativi ad istanza di parte. Dalla disciplina generale sul procedimento (l. 241/90) alla direttiva «servizi» (2006/123/CE)*, Napoli, 2008.



spetto al fine stabilito dalla legge»¹⁶. La doverosità, quindi, impone all'autorità di accertare l'esistenza dei presupposti e delle condizioni dell'azione: se essa ravvisa la manifesta irricevibilità, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza della domanda, è tenuta a concludere il procedimento con un provvedimento espresso redatto in forma semplificata. La motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo¹⁷.

Per i procedimenti d'ufficio, la legge attribuisce all'autorità procedente anche la funzione di adottare il provvedimento conclusivo¹⁸: il soggetto che avvia l'azione, perciò, è l'autorità decidente.

La conclusione del procedimento, anche per l'amministrazione tributaria, non implica sempre l'adozione del provvedimento: la decisione può avere forma consensuale anche in questo ambito¹⁹.

Se, di regola, la fine del procedimento tributario coincide con la decisione unilaterale, vi sono ipotesi, anche di recente previsione normativa, in cui le parti sottoscrivono un accordo.

Anche nell'ordinamento tedesco il procedimento si instaura con l'iniziativa, che può essere di parte o d'ufficio.

Diversamente dall'art. 2 della legge n. 241 che non riconduce effetti diversi alle due modalità di avvio del procedimento, il 22 VwVfG è formulato nel senso che il procedimento d'ufficio è la regola: spetta all'amministrazione la decisione dell'opportunità e delle modalità di avvio del procedimento. In ossequio all'*Offizialprinzip*²⁰, il primo comma del 22 VwVfG attribuisce all'autorità amministrativa il potere di decidere se e quando instaurare un procedimento amministrativo. L'avvio stesso è oggetto di una determinazione esclusiva dell'autorità amministrativa, mentre non è attribuito analogo potere ai privati cittadini.

Tutte le altre evenienze da cui dipende l'apertura del procedimento amministrativo appaiono mere eccezioni.

Nella realtà, il potere decisionale dell'amministrazione è addirittura limitato in questo contesto, in cui è la legge a svolgere un ruolo centrale. La previsione che affida l'avvio del procedimento all'amministrazione, però, non è fonte di un correlativo obbligo.

¹⁶ A. MELONCELLI, *L'iniziativa amministrativa*, Milano, 1976, p. 44.

¹⁷ Così art. 2, comma 1, della legge 7 agosto 1990, n. 241, s.m.i.

¹⁸ La dottrina distingueva due ipotesi dei «*procedimenti ad iniziativa della stessa autorità che ha competenza al provvedimento*»: quella in cui l'atto di iniziativa è (e resta) interno, e quella in cui l'iniziativa è formalizzata all'esterno. Nel caso in cui «*il procedimento d'ufficio è ad atto di iniziativa formalizzato, non presenta, di regola, differenze rispetto al procedimento su domanda o richiesta*», in tal senso si veda M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1993, cit., 835.

¹⁹ Sullo storico alternarsi tra provvedimento e contratto, sperimentato a partire dalle origini stesse nell'attività dell'amministrazione pubblica, per tutti V. CERULLI IRELLI, *Principii del diritto amministrativo*, I, Torino, 2005, 31 ss.

²⁰ Nell'ordinamento tedesco, in particolare nel settore del diritto processuale penale e del diritto procedimentale amministrativo, una importante funzione è svolta dall'*Offizialprinzip* o *Grundsatz der Amtswegigkeit*. In forza di tale principio, a valenza strettamente procedimentale, l'inizio, la prosecuzione e la conclusione dell'azione non possono risultare da un'attività delle parti private, ma esclusivamente da un'attività dell'autorità preposta.



L'*Opportunitätsprinzip*²¹ consente all'amministrazione competente di valutare e decidere discrezionalmente se dare o meno avvio al procedimento.

L'autorità è responsabile anche della determinazione dell'oggetto, delle finalità del procedimento e della sua conclusione²². Tutto forma oggetto di una discrezionalità molto ampia che, teoricamente, potrebbe anche dar luogo a fenomeni di intensificazione dell'autorità amministrativa in mancanza di forme di partecipazione e controllo che, come invece si vedrà, nella legge tedesca connotano quasi strutturalmente la formazione delle decisioni.

Al contrario la legge n. 241/1990, nella stessa previsione in cui si occupa del procedimento d'ufficio, ne limita l'avvio alle sole ipotesi tipiche.

Le ipotesi di procedimento d'ufficio sono finalizzate alla soddisfazione dell'interesse pubblico, che, in materia fiscale, è prevalentemente l'interesse al corretto accertamento e prelievo dei tributi.

Può sia accadere che l'ufficio avvii una verifica autonomamente, sia che vi sia un intervento di soggetti terzi (guardia di finanza, enti previdenziali ecc.), sia che vi sia un procedimento penale nel corso del quale si rende necessaria una verifica tributaria²³. Tutte queste evenienze, in ogni caso, sono riconducibili al medesimo paradigma di procedimento, come tale sottoposto alla disciplina settoriale rinvenibile nello Statuto dei diritti del contribuente.

In presenza dei presupposti di legge, l'amministrazione è obbligata ad avviare d'ufficio il procedimento, nonché a concluderlo con l'adozione di un provvedimento espresso in forza della previsione dell'art. 2 della legge n. 241/1990.

L'ufficio anzitutto compie una valutazione sommaria dei fatti e delle circostanze rilevanti in suo possesso, allo scopo di accertare l'effettiva necessità di dare vita al procedimento. Nei procedimenti tributari di controllo formale e automatico questa valutazione è documentale, e si fonda sugli elementi e sui dati forniti dal contribuente nella dichiarazione dei redditi²⁴.

Anche nella disciplina italiana, come in quella tedesca, esiste una questione del termine di avvio, che nei procedimenti ad oggetto fiscale è rilevante sotto vari profili: della decadenza del potere e della prescrizione del diritto cui si tornerà più oltre, della rettifica della dichiarazione, del procedimento di ravvedimento ecc.

Il tempo è una variabile fondamentale del procedimento tributario: il termine per procedere all'accertamento ha natura decadenziale e non prescrizioneale. Solo ove sia formalizzato l'atto che la legge qualifica come esplicitamente deputato all'accertamento, si ritiene correttamente esercitato il potere provvedimentoale.

Nei procedimenti d'ufficio l'atto di iniziativa non promana da un soggetto diverso dall'autorità procedente e, di conseguenza, non vi è un accadimento – che nei procedimenti

²¹ In base a questo principio l'azione della pubblica amministrazione deve essere guidata da un prevalente criterio di opportunità.

²² F. KOPP U. RAMSAUER, *VwVfG Kommentar*, 12. Auflage, München, 2011, in part. § 22.

²³ Sul doppio binario cfr. Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 29-11-2018, n. 30966.

²⁴ Va specificato però che in tema di rimborso di imposta, lo svolgimento senza rilievi del controllo automatizzato ex art. 36 bis del d.p.r. n. 600/1973 non equivale a riconoscimento implicito del credito esposto in dichiarazione, potendo questo essere contestato anche dopo la scadenza dei termini per l'accertamento; in altre parole detto controllo non incide sul decorso del termine di prescrizione del credito, così Cass. civ. Sez. V Ord., 13-03-2019, n. 7132 (rv. 653078-01).



ad iniziativa corrisponde alla ricezione dell'istanza – che consente di individuare immediatamente l'inizio del procedimento.

Perciò, l'individuazione del *dies a quo* per il calcolo del termine di conclusione del procedimento è certa solo nelle ipotesi in cui vi sia un atto o una segnalazione provenienti da uffici aventi specifici compiti preordinati al provvedimento (una richiesta formale di un ente vigilante ecc.).

L'unicità di soggetto che avvia e conclude il procedimento genera incertezza in ordine al momento iniziale dell'azione. Questo aspetto non rivestiva particolare importanza prima della legge n. 241/90, che finalmente ha introdotto l'obbligo di conclusione dei procedimenti amministrativi. Il vigente art. 2, comma 2, della citata legge stabilisce che «*nei casi in cui disposizioni di legge ovvero i provvedimenti di cui ai commi 3, 4 e 5 non prevedono un termine diverso, i procedimenti amministrativi di competenza delle amministrazioni statali e degli enti pubblici nazionali devono concludersi entro il termine di trenta giorni*».

La disposizione impone necessariamente di individuare un *dies a quo* da cui far decorrere il termine di conclusione: essa reca solo un generico riferimento all'«inizio», per stabilire la decorrenza dei termini di conclusione dei procedimenti d'ufficio. Neppure i regolamenti vigenti, ovvero «*i provvedimenti di cui ai commi 3, 4 e 5*» dell'art. 2, offrono indicazioni ulteriori o più precise. Dall'esame della disciplina non si rinviene una previsione univoca: il termine iniziale del procedimento d'ufficio non è individuato in maniera identica e omogenea; esso decorre «genericamente» dal momento in cui l'autorità fiscale ha formale e documentata notizia del fatto da cui origina l'obbligo di provvedere, o da quello in cui essa stessa accerta la necessità di dare avvio al procedimento. Tuttavia, poiché tali dati, di norma, sono acquisiti attraverso la dichiarazione dei redditi, è a partire dalla sua presentazione che l'autorità avvia teoricamente controlli in ordine alla sua regolarità.

In materia tributaria, il legislatore ha previsto termini massimi entro cui può essere avviato il procedimento di accertamento: dunque la disciplina settoriale del procedimento tributario è connotata da un maggior grado di certezza rispetto a quella generale. Come anticipato, essa prevede termini di decadenza dell'ufficio dal potere di verifica²⁵, entro i quali il procedimento va perciò necessariamente avviato. Infatti, una volta scaduto, l'eventuale avvio tardivo comporta l'illegittimità del provvedimento adottato, oltre a costituire fonte di responsabilità amministrativa, contabile e disciplinare, anche ai sensi dell'art. 2, comma 9, in base a cui «*la mancata o tardiva emanazione del provvedimento nei termini costituisce elemento di valutazione della performance individuale, nonché di responsabilità disciplinare e amministrativo-contabile del dirigente e del funzionario inadempiente*»²⁶.

²⁵ I poteri di verifica non implicano acquiescenza rispetto ai crediti vantati dal contribuente attraverso una richiesta di rimborso: è d'altra parte consolidato il principio di diritto per cui il credito di imposta esposto dal contribuente nella propria dichiarazione non si consolida con lo spirare del termine previsto per il controllo automatizzato delle dichiarazioni dei redditi, o perché l'amministrazione abbia ommesso di procedere ad accertamento e rettifica nel termine stabilito dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43; così come il diritto al rimborso del contribuente non è sottoposto al termine di decadenza contenuto nel D.P.R. 27 settembre n. 1973, n. 602, art. 38, ma esclusivamente all'ordinario termine di prescrizione decennale, ferma restando la facoltà dell'ufficio di opporre eccezioni alla domanda di rimborso (Cass. n. 9524 del 22/04/2009 Rv. 607965 - 01; Cass. n. 8055 del 3/4/2013). Recentemente anche Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 31-10-2018) 06-02-2019, n. 3404.

²⁶ Comma così sostituito dall'art. 1, comma 1, legge n. 35/2012.



3. Il dovere «d'ufficio» di avviare un procedimento amministrativo impone di agire secondo le previsioni settoriali o, in mancanza, in base alla normativa generale. Essa ha una portata precettiva per tutte quelle ipotesi in cui le esigenze partecipative, di trasparenza²⁷, di buona amministrazione e di proporzionalità²⁸ non trovino riscontro nella disciplina particolare, come accade nel diritto tributario.

È controversa l'applicazione della legge generale, viceversa, ai casi in cui l'amministrazione procede anche senza esservi doverosamente tenuta.

Non vi è una norma espressa che impone all'amministrazione di osservare, ogni volta che agisce, le disposizioni contenute nella l. 241/1990. La sola indicazione espressa è quella contenuta nell'art. 2, secondo cui se il procedimento deve essere avviato d'ufficio, l'amministrazione è obbligata a concluderlo in forma espressa.

Il problema riguarda tutte le ipotesi in cui manchi un obbligo di iniziativa, tra cui tutti gli eventuali procedimenti tributari non assistiti da tale presupposto.

La questione è indirettamente connessa ad altra affrontata dalla dottrina, in epoca subito precedente la legge n. 241/90, in merito all'ammissibilità di procedimenti atipici²⁹.

In passato, si riteneva configurabile un obbligo di procedimento solo nei casi espressamente previsti e disciplinati dal legislatore.

Senonché, non si è mai indagata a fondo la possibilità per l'amministrazione di instaurare un procedimento, anche in carenza di una specifica previsione, ad esempio attraverso la spontanea formalizzazione dei momenti strumentali all'emanazione di un atto.

Per questo motivo, la dottrina ha elaborato la tesi dell'ammissibilità non solo dei procedimenti tipici, disciplinati dalla legge, ma anche di quelli atipici.

Nemmeno la successiva adozione della disciplina generale ha risolto questa problematica, non essendo stata operata una classificazione dei procedimenti, di tal che alla tendenziale puntualità della normativa non corrisponde un oggetto definito. In particolare, il legislatore non ha chiarito se, fuori dai casi espressamente previsti, sia possibile attivare un procedimento amministrativo. È pur vero che nel Capo VI, relativo alle «Disposizioni finali», l'art. 29 disciplina l'ambito di applicazione, ma tale previsione non risolve la questione

²⁷ Sul principio di trasparenza, benché anteriore alla legge n. 241/1990, fondamentale lo studio di R. MARRAMA, *La pubblica amministrazione tra trasparenza e riservatezza nell'organizzazione e nel procedimento amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, p. 416 ss.; si vedano pure G. ABBAMONTE, *La funzione amministrativa tra riservatezza e trasparenza. Introduzione al tema*, in AA.VV., *L'amministrazione pubblica tra riservatezza e trasparenza*, Atti del XXXV Convegno di Studi di Scienza dell'Amministrazione – Varenna 1989, Milano, 1991, p. 13 ss.; F. TRIMARCHI BANFI, *In tema di trasparenza amministrativa e di diritto alla riservatezza*, in AA.VV., *Studi in onore di E. Casetta*, I, Napoli, 2001, p. 343 ss.; M. P. CHITI – G. PALMA (a cura di), *I principi generali dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, con scritti di M. R. SPASIANO, *Trasparenza e qualità dell'azione amministrativa*, D. U. GALETTA, *Trasparenza e governance amministrativa nel diritto europeo*, F. PINTO, *Trasparenza e responsabilità politica*, F. MERLONI – G. ARENA – G. CORSO – G. GARDINI – C. MARZUOLI (a cura di), *La trasparenza amministrativa*, Milano, 2008.

²⁸ S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011; in tema anche S. VILLAMENA, *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa*, Milano, 2008.

²⁹ Così S. PERONGINI, *Le gare preliminari alla trattativa privata*, Napoli, 1990, p. 83 ss., che usa la locuzione di «procedimento atipico» per riferirsi a tutti i casi nei quali un procedimento sia avviato dall'autorità spontaneamente, senza che sia previsto e disciplinato dal legislatore, anche per l'immediata assonanza semantica di tale espressione con la problematica del contratto atipico nel diritto civile, con la quale presenta evidenti analogie.



dell'applicabilità di quelle norme. Infatti non chiarisce se l'obbligo di conclusione del procedimento operi anche oltre i casi in cui esso consegue obbligatoriamente ad un'istanza.

In riferimento ai procedimenti tributari, la scelta contenuta nell'art. 13, di sottrarli all'applicazione delle norme sulla partecipazione, consente in certa misura di configurare una relativa atipicità. A ciò si aggiunga che, per sua natura, il potere di accertamento non è obiettivamente riconducibile ad un paradigma chiuso.

Il procedimento tributario, nella maggior parte dei casi volto ad un controllo, persegue una funzione cautelare ampiamente elastica, sicché la questione della tipicità in materia si svaluta e perde valore. Infatti, è la stessa potestà di accertamento che, in una certa misura, possiede un carattere atipico e neutro, come tale suscettibile di essere procedimentalizzata e, cioè, avviata in ogni momento e senza possibilità di inquadramento in un modello tipico, essendo la relativa base normativa fortemente dinamica.

Tuttavia, ogni volta che l'amministrazione compie atti istruttori, preordinati all'adozione di un provvedimento, essa è per ciò stesso tenuta – anche in assenza di una espressa previsione normativa che lo impone – ad operare nel rispetto delle regole generali, garantendola partecipazione del contribuente.

Il dovere di concludere il procedimento, perciò, non ricorre solo nei casi espressamente previsti dalla legge, ovvero quando l'amministrazione è tenuta ad avviare d'ufficio un procedimento ed a terminarlo con un provvedimento espresso. Esso sussiste in tutti i casi di avvio di un procedimento, anche se l'amministrazione, pur senza essere tenuta, avvia un'azione, dando corso alle successive fasi. Ne consegue che, specie nei casi di procedimenti avviati discrezionalmente dalla pubblica amministrazione, quest'ultima deve concluderli con l'adozione di un provvedimento espresso.

4. Anche l'amministrazione tributaria può essere sollecitata dal privato, che ad esempio richiede il ritiro o la modifica di un provvedimento lesivo adottato nei suoi confronti. Può perciò accadere che, su istanza dell'interessato, sia l'ufficio ad azionare la potestà di autotutela, non solo dopo aver concluso un procedimento con un provvedimento di accertamento, ma anche dopo avere avviato l'esecuzione con iscrizione a ruolo e riscossione coattiva del relativo debito.

Questa speciale forma di autotutela è prevista dall'art. 1, commi da 537 a 544, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, che contempla la possibilità per il contribuente di ottenere la sospensione immediata della procedura di esecuzione coattiva del credito³⁰.

Trattasi di un procedimento ad istanza di parte, attraverso cui il contribuente dichiara che il titolo posto alla base della cartella è illegittimo, e l'agente della riscossione è obbligato a sospendere, con effetto immediato, la riscossione delle somme iscritte a ruolo³¹.

L'istanza di autotutela deve essere presentata in un termine breve posto a pena di decadenza (sessanta giorni), che decorre dalla notifica del primo atto di riscossione utile, o di un atto della procedura cautelare o esecutiva, e deve essere accompagnata dal deposito di

³⁰ Cfr. C. CORRADO OLIVA, *L'anomala coesistenza di riscossione frazionata e sospensione*, in (a cura di C. GLENDI V. UCKMAR), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 626.

³¹ In argomento si veda A. CARINCI, *Introduzione del silenzio assenso all'istanza di autotutela e modifiche al sollecito per i crediti minori*, in *Corr. Trib.*, 3/2013 p. 234.



una dichiarazione da parte del debitore nella quale sia documentato che gli atti emessi dall'autorità prima della formazione del ruolo, ovvero della successiva cartella di pagamento o dell'avviso per i quali si procede, sono interessati da:

- a) prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo;
- b) provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;
- c) sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;
- d) sospensione giudiziale, oppure da una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte;
- e) pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore³².

In un procedimento di questo tipo, avviato su istanza del privato, il soggetto competente, in applicazione dei principi generali, può richiedere, se necessaria per la valutazione dell'istanza, la documentazione integrativa. In mancanza, i concessionari per la riscossione in primo luogo *“sono tenuti a sospendere immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate”*; inoltre, entro dieci giorni dall'istanza, debbono trasmettere all'ente creditore la dichiarazione e la documentazione allegata, onde ottenere una valutazione delle ragioni del debitore e, in caso affermativo, la sollecita trasmissione della sospensione o dello sgravio direttamente sui propri sistemi informativi. A sua volta, l'ente creditore deve comunicare al debitore la conclusione del procedimento, che può essere di segno positivo, se è adottato il provvedimento di sgravio, oppure avere contenuto negativo, se è confermato il provvedimento di primo grado, vale a dire il debito iscritto a ruolo³³.

Fino a questo momento è sospeso il termine di duecento giorni entro cui effettuare il primo incanto, pena la perdita di efficacia dell'eventuale pignoramento diretto³⁴.

Nell'inerzia dell'ente creditore, una volta decorsi duecentoventi giorni dalla presentazione della dichiarazione, gli atti dell'esecuzione sono *ipso iure* annullati di diritto e il debitore, in base alla legge, è considerato automaticamente scaricato dei relativi ruoli. Trattasi, pertanto, di un'ipotesi tipica di silenzio accoglimento.

L'annullamento non opera in presenza di motivi diversi da quelli indicati, e neppure nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa o di sentenza non definitiva di annullamento del credito.

Dal punto di vista teorico, siamo in presenza di un procedimento incidentale di autotutela decisoria, avviato durante un procedimento principale di autotutela esecutiva, avente ad oggetto il riesame della decisione nel corso della sua esecuzione coattiva.

Sotto il profilo strutturale, i due procedimenti sono distinti tra loro: il procedimento di autotutela decisoria ha una sua autonomia dal procedimento principale, rispetto al quale

³² Il comma 538 della legge n. 228/2012 è stato così modificato dall'art. 1, comma 1, lett. a), nn. 1 e 2, del D.lgs. 24 settembre 2015 n. 159, e si applica alle dichiarazioni presentate successivamente al 22 ottobre 2015, data di sua entrata in vigore.

³³ Si veda l'art. 1, comma 539, della l. 228/2012, secondo capoverso, in base a cui la comunicazione può essere effettuata in una delle tre seguenti forme: a) apposito canale telematico; b) a mezzo posta elettronica certificata; c) a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno.

³⁴ Si veda l'art. 53, comma 1, del D.p.r. n. 602/1973.



rappresenta un mero fatto giuridico, che, tuttavia, può impedire che il provvedimento principale rimanga efficace, interferendo sugli atti del relativo procedimento, che viene sospeso³⁵. Tale condizionamento è tuttavia indiretto e ha una rilevanza oggettiva, dal momento che il procedimento incidentale di autotutela non attiene agli interessi curati con il procedimento principale (la riscossione), quanto ad interessi concernenti l'atto che ne forma oggetto, di cui è portatore il contribuente³⁶.

5. Come si è osservato in precedenza, anche l'amministrazione fiscale, in certi casi, che debbono ritenersi tipici, valuta discrezionalmente se e quando avviare il procedimento. In proposito, la disciplina di settore pone problemi minori di quelli riscontrabili nella legge generale n. 241/1990, dal momento che il legislatore ha dettagliatamente previsto le ipotesi in cui l'ufficio avvia il procedimento, nonché presupposti e termini della funzione di controllo fiscale.

Problemi maggiori si riscontrano sul piano delle garanzie.

Infatti, in tale ambito l'attività amministrativa è retta da regole che, in certa misura, derogano ai principi generali.

Come ben noto, per la sua complessità la materia dei procedimenti tributari è regolata attraverso norme di settore, nelle quali sono confluite buona parte delle garanzie e prerogative riconosciute al cittadino quando viene a contatto con l'amministrazione, nei limiti che si vedranno.

In particolare, l'art. 13, comma 2, della legge n. 241, "Ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione", ha statuito che le norme generali in tema di partecipazione "...non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano". Siffatta previsione, pur recando il testuale riconoscimento dei procedimenti tributari come *genus* dei procedimenti amministrativi, prevede che ad essi si applicano, in luogo della disciplina generale, le "particolari norme che li regolano", che sono quelle contenute nello Statuto dei diritti del contribuente³⁷.

In teoria, lo Statuto ha un'impronta molto prossima al principio del giusto procedimento.

Ad esempio, l'art. 6 dello Statuto, "Conoscenza degli atti e semplificazione", impone all'amministrazione di assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza di tutti gli atti ad esso destinati³⁸, affinché possa prenderne visione e difendersi nel pieno contraddittorio con

³⁵ In ordine alla problematica dei procedimenti per atti strumentali, subprocedimenti, procedimenti incidentali, M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 213 ss.

³⁶ In questo senso resterebbe ferma anche l'ammissibilità dell'impugnazione di un eventuale diniego di autotutela, così Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 15-03-2018) 11-04-2018, n. 8947, secondo cui "ne consegue che non possa ritenersi che tale potere di annullamento dell'atto in autotutela costituisca un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti, poiché nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio di autotutela può esercitarsi, invero, un sindacato solo sulla legittimità di rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria".

³⁷ Interessante prospettiva è quella della partecipazione al procedimento espropriativo, che molti profili di assonanza presenta con quello in esame, sul tema si rinvia allo studio di V. CIERVO, E. CONTE, *La difesa del cittadino nell'espropriazione per P.U.*, cit., p. 5 ss.

³⁸ Con alcuni limiti cfr. Cass. civ. Sez. V Ord., 31-10-2018, n. 27890 (rv. 651096-02).



gli uffici finanziari³⁹. Inoltre, questi ultimi hanno l'obbligo di informare l'interessato di ogni fatto o circostanza da cui possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione, in modo da garantirgli la possibilità di intervenire nel procedimento per presentare osservazioni, integrazioni e correzioni necessarie alla tutela dei propri diritti.

L'amministrazione ha, altresì, un obbligo di semplificazione delle attività e degli adempimenti a carico del contribuente, affinché questi possa procedere all'esercizio delle sue facoltà nel modo più agevole ed economico possibile.

Conformemente alla legge n. 241/1990 (art. 1, comma 2), lo Statuto prevede un divieto di aggravamento del procedimento (art. 6, comma 4), che inibisce agli uffici di richiedere documenti e informazioni già in possesso dell'amministrazione, anche se diversa da quella procedente: *“tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa”*.

Così come, se vi sono incertezze sugli elementi della dichiarazione redatta dal contribuente, l'amministrazione non può procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti dalle dichiarazioni, ma ha l'obbligo di invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, *“a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta”*. Trattasi persino di una garanzia rinforzata, dal momento che la sua violazione è sanzionata con la previsione della “nullità” dei provvedimenti emessi in contrasto con le citate norme.

Una disciplina specifica riguarda la *“tutela dell'affidamento e della buona fede”*.

In base all'art. 10 dello Statuto, i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Non è infatti consentita l'irrogazione di sanzioni o interessi moratori – e l'eventuale violazione del divieto riverbera in un vizio del relativo provvedimento – se l'interessato si è conformato alle indicazioni contenute negli atti dell'amministrazione, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o se il suo comportamento è conseguente a ritardi, omissioni od errori dell'ufficio⁴⁰. Lo stesso divieto opera nel caso in cui la violazione dipende da *“obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria”* o, ancora, quando la sanzione viene irrogata unicamente per violazioni di ordine formale senza che vi corrisponda una variazione, sfavorevole per l'amministrazione, in ordine al debito di imposta. Il legislatore ha anche escluso che le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario, possano essere causa di nullità del contratto (comma 3).

Un'ulteriore garanzia del contribuente è prevista dall'art. 12 dello Statuto, rubricato *“Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”*, che fa espresso divieto di ispezioni, verifiche, accessi presso la sede del contribuente che non siano sorrette *“da esigenze effettive di*

³⁹ Vedi art. 6 della legge n. 212/2000.

⁴⁰ Recentemente in tema S. CAPOLUPO, *Il principio del legittimo affidamento nell'ordinamento comunitario e nazionale, il fisco*, 20/2019, p. 1958. Sul punto, benché più datati, anche F. BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione)*, in *Boll. trib.*, n. 12/1986, p. 947 ss.; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1995, p. 189 ss.; D. REGAZZONI, *Il principio della buona fede nel diritto tributario, in il fisco*, n. 42/1994, p. 10015 ss.; V. ACHILLI, *La tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 5/2009, p. 1482 ss.



indagine e controllo sul luogo". Anche quando sono giustificate, peraltro, tali attività si devono svolgere, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente motivati, “*durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente*”. Questi ha il diritto di essere tempestivamente informato delle ragioni che giustificano tali iniziative e del relativo oggetto, nonché di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, e di essere edotto circa i suoi diritti ed i suoi obblighi in occasione delle verifiche; egli ha il diritto di chiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili sia effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

In questo fascio di garanzie, funzionali alla difesa in contraddittorio, lo Statuto include il diritto del contribuente di presentare osservazioni e rilievi, di cui l'amministrazione deve dare atto nel processo verbale delle operazioni di verifica⁴¹. L'amministrazione, ed eventualmente gli ufficiali di polizia giudiziaria o i militari che procedono alla verifica o ispezione, non possono in ogni caso prolungare le attività oltre i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni esclusivamente nei casi di “*particolare complessità*”. È dovere d'ufficio del dirigente responsabile del procedimento dimostrare, attraverso una specifica e adeguata motivazione, che si versi in tale ipotesi⁴².

Nel corso del procedimento, l'amministrazione deve cooperare con il contribuente.

Deve perciò consentirgli, a seguito del rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, di trasmettere entro sessanta giorni osservazioni e richieste, che gli uffici hanno l'obbligo di valutare prima di adottare il provvedimento finale. Deve ritenersi applicabile nei procedimenti tributari il principio generale secondo cui l'amministrazione ha l'obbligo di valutare le osservazioni presentate “*ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento*” (art. 10, lett. b). Prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza, l'amministrazione non può adottare l'avviso di accertamento. Peraltro, il contribuente che ritiene che le modalità di accertamento non sono conformi alla legge, ha il diritto di rivolgersi anche al Garante del contribuente.

6. Le garanzie partecipative e di difesa passate in rassegna, sebbene oggetto della puntuale disciplina normativa esaminata, hanno dato luogo ad interpretazioni diverse della giurisprudenza, talora in senso riduttivo della tutela del contribuente. E' ampiamente nota,

⁴¹ In generale, sul diritto di partecipazione del contribuente al procedimento tributario si rimanda a S.S. SCOCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4/2013., p. 4 ss.

⁴² In base all'art. 12, comma 5, dello Statuto “*gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni*”.



ad esempio, la differenza affermata dalla Cassazione tra i tributi non armonizzati⁴³ e i tributi armonizzati⁴⁴.

Le Sezioni Unite, infatti, non riconoscono in modo generalizzato e uniforme il diritto al contraddittorio endo-procedimentale⁴⁵.

Questo, ad esempio, è escluso anche nei c.d. “accertamenti a tavolino”⁴⁶, mentre è ammesso per accessi, ispezioni e verifiche fiscali svolti nei locali dove si esercita l’attività aziendale o professionale del contribuente⁴⁷.

In sostanza, è prevalsa un’interpretazione restrittiva⁴⁸ delle garanzie previste dallo Statuto, limitate soltanto a casi espressamente contemplati, senza tuttavia tener conto che la

⁴³ Da ultimo Cass., Sez. Unite civ., 9 dicembre 2015, n. 24823, e Cass. civ. Sez. V Ord., 03-04-2019, n. 9261. Le corti di merito stanno generalmente seguendo questa impostazione (ad es. Comm. trib. prov. Puglia Lecce Sez. IV Sent., 18-03-2019) con qualche eccezione. Sul punto G. GLENDI, *I giudici di merito (e non solo) si “ribellano” alle “ultime” parole delle Sezioni Unite sul contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2016, 1569; id., *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario in Diritto e Pratica Tributaria*, 6/2018, p. 2528.

⁴⁴ In particolare, la giurisprudenza ha enucleato una distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati, ritenendo, tuttavia, che non è possibile oltrepassare questa scissione in via interpretativa, essendo questione di competenza del legislatore. Le Sezioni Unite della Cassazione, Sentenza n. 24823/2015, hanno precisato che “differentemente dal diritto dell’Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all’Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l’invalidità dell’atto. Ne consegue che, in tema di tributi “non armonizzati”, l’obbligo dell’Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l’invalidità dell’atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi “armonizzati”, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione, la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l’invalidità dell’atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto”. Con questa decisione le S.U. hanno invertito l’indirizzo a base della sentenza n. 19667/2014, che aveva affermato il generale diritto al contraddittorio “precontenzioso” scaturente dai dettami dell’ordinamento nazionale, nonché da quello comunitario. Trattasi di una interpretazione alquanto discutibile, dal momento che affievolisce le garanzie, seppure in nome dell’interesse fiscale, in tutti i casi di tributi non armonizzati, non sottoposti alla tutela diretta dell’ordinamento comunitario, con l’evidente effetto, tuttavia, di determinare una vera e propria discriminazione, in violazione del principio uguaglianza e parità di trattamento del diritto europeo, tra tributi interni e tributi armonizzati.

⁴⁵ D. MENDOLA, *Contenzioso e giurisdizione tributaria. Strategie difensive*, Salerno, 2016, p. 26.

⁴⁶ Tale esclusione non implica che il diritto al contraddittorio possa essere obliterato nel caso di accertamenti standardizzati basati su parametri e medie. Sul punto anche Cass. civ. Sez. V, 30-04-2019, n. 1143, e Cass. civ., Sez. V, Ord., 17-04-2019, n. 10711.

⁴⁷ Cfr. Cass. civ., Sez. V, sentenza 5 febbraio 2014, n. 2594, e sentenza, 4 aprile 2014, n. 7960; già prima SS.UU., sentenza 18 dicembre 2009, n. 26635.

⁴⁸ Non tutta la dottrina era concorde con la limitazione del diritto al contraddittorio ai casi strettamente previsti dalla legge, cfr. A. RENDA, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell’ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, p. 937, F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 3024. Di stampo più ricognitivo L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 563; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 49.



legge generale n. 241/1990 ha esteso dette garanzie a tutti i procedimenti, senza restrizione a casi particolari.

Né pare sufficiente a giustificare un indirizzo limitativo il rinvio alle “*particolari norme che li regolano*” contenuto nell’art. 13 della legge n. 241, a proposito di (atti normativi, generali, di programmazione e) procedimenti tributari, dal momento che esso è unicamente imposto dall’esigenza di disciplinare tali materie in modo specifico in ragione della loro peculiare complessità, e non può essere certo inteso in funzione limitativa della tutela del cittadino.

Peraltro, una restrizione del perimetro delle garanzie si pone in contrasto con l’art. 6 della CEDU, che riconosce la tutela dei diritti fondamentali all’interno dello spazio europeo⁴⁹, sancendo il “*diritto al giusto procedimento*” davanti alle pubbliche amministrazioni senza distinzioni di sorta⁵⁰: “*ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti*”.

Trattasi di una previsione generale, che si applica a tutte le amministrazioni e a qualsiasi provvedimento idoneo a modificare la realtà giuridica in danno del destinatario⁵¹. Pertanto ogni soggetto accusato, ha diritto di: a) essere informato, nel più breve tempo possibile (...) in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell’accusa formulata a suo carico; b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa.

Nel corso del procedimento l’amministrazione procedente è tenuta ad osservare le garanzie procedurali previste dal diritto comunitario, tra le quali “*figura in particolare il principio di buona amministrazione, al quale si ricollega l’obbligo dell’istituzione competente di esaminare con cura e imparzialità tutti gli elementi pertinenti della fattispecie*”⁵². Infatti, la violazione del diritto di accesso nel corso del procedimento comporta l’annullamento della decisione, nel caso in cui la conoscenza del documento avrebbe potuto condurre ad un diverso risultato del procedimento stesso⁵³.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia riconosce ad ogni persona il diritto ad un giusto procedimento e, pertanto, il diritto alla difesa, ovvero il diritto di poter essere sentiti prima dell’adozione di una decisione idonea ad incidere in modo negativo sui rispettivi interessi.

⁴⁹ Cfr. AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro, T. Tassani, Padova, 2014, p. 118, il Trattato di Lisbona ha attribuito alla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea (Carta di Nizza) lo stesso valore dei trattati, e ha riconosciuto alla Convenzione europea dei diritti dell’uomo (Cedu) il valore giuridico di principi generali.

⁵⁰ AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, cit., p. 143 ss.; l’art. 6, in ogni caso, ha trovato parziale applicazione nella previsione, per i tributi armonizzati, dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale.

⁵¹ Cfr. A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario*, Padova, 2012, p. 157.

⁵² Si vedano le sentenze del Tribunale di primo grado (prima sezione) 24 gennaio 1992, causa T-44/90, La Cinq/Commissione, Racc. pag. II 1, punto 86, e ABB Asea Brown Boveri/Commissione, Causa T-31/99 al punto 75 *supra*, punto 99.

⁵³ In tal senso, sentenza Aalborg Portland e a./Commissione, cit. al punto 145 *supra*, punti 101 e 131); sentenza del Tribunale di primo grado (Quinta sez.) del 18 giugno 2008, Hoechst GmbH contro Commissione delle Comunità europee.



Trattasi di principio fondamentale, direttamente applicabile nel nostro ordinamento dinanzi a qualsiasi amministrazione⁵⁴.

Un'ulteriore base del diritto al contraddittorio⁵⁵ e al giusto procedimento in campo fiscale è costituita dall'art. 41, par. 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Tale disposizione riconosce un generale diritto ad una buona amministrazione, che include quello di essere ascoltati prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo. Anche i successivi artt. 47 e 48 garantiscono il rispetto dei diritti di difesa in qualsiasi procedimento giurisdizionale⁵⁶.

Nel loro complesso, si tratta di norme fondamentali da cui sorgono obblighi in capo alle amministrazioni degli Stati ogni volta che è avviato un procedimento, anche se la normativa di settore non prevede espressamente garanzie del cittadino⁵⁷. Pertanto, le eventuali disposizioni interne dirette a limitare le garanzie del contribuente, vanno comunque disapplicate stante la prevalenza della disciplina comunitaria⁵⁸.

⁵⁴ Sul diritto ad essere sentiti prima che qualsiasi atto lesivo venga emanato, si veda sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropè; più recentemente la sentenza 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV.

⁵⁵ Recentemente sul tema Cass. civ. Sez. V, 10-05-2019, n. 12451.

⁵⁶ Una buona soluzione sarebbe stata quella di recepire i criteri ermeneutici suggeriti dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 132 del 2015, in tema A. PERRONE, *Dalla corte costituzionale una possibile soluzione alla tormentata questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2017, p. 921.

⁵⁷ Cfr. in particolare Cass. SS. UU. 19667/2014.

⁵⁸ Sebbene differente è il regime della nullità in relazione agli atti tributari. Cfr. Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 08-06-2017) 27-06-2017, n. 16048.