



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

**DOTTORATO DI RICERCA IN ISTITUZIONI E POLITICHE
AMBIENTALI, FINANZIARIE, PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE**

XXVII CICLO

TESI DI DOTTORATO

**“LA LEGITTIMITA' DEL PROVVEDIMENTO IMPOSITIVO
TRA DIRITTI FONDAMENTALI E LOGICA DI RISULTATO:
RIFLESSIONI SULLA FONDATEZZA DELL'ACCERTAMENTO SINTETICO
NELL'AMBITO DEI RAPPORTI
CON L'ORDINAMENTO AMMINISTRATIVO”**

COORDINATORE

PROF. F. AMATUCCI

CANDIDATO

DOTT.SSA Y. Z. ALFANO

TUTOR

PROF.SSA L. STRIANESE

A.A. 2014/2015

Ad Anna, che sempre mi diceva che il lavoro nobilita l'uomo.
Ad Anna, che si pregiava dei miei successi, ma non mi amava per loro.
Ad Anna, che per tutta la vita mi ha parlato e nutrito.
Ad Anna, l'amore mai perduto, il consiglio mai smarrito.
Ad Anna, che ha vegliato ogni partenza, ed atteso ogni ritorno.
Ad Anna, che mi manca ogni giorno.

INDICE

1. Premesse.

CAPITOLO I: L'accertamento sintetico ed il redditometro.....8

2. L'accertamento del reddito: introduzione e criteri di classificazione.
3. La modalità sintetica di accertamento del reddito.
4. Note sintetiche sul redditometro (secondo la disciplina previgente) e sugli ulteriori strumenti dell'accertamento sintetico.
5. Il redditometro alla luce delle vigenti disposizioni normative.
 - 5.1. La difesa del contribuente e la prova contraria non limitata.
 - 5.2. La riduzione dei limiti quantitativi e temporali per l'adozione dell'accertamento sintetico.
 - 5.3. Profili operativi e procedurali del nuovo redditometro.
6. L'obbligatorietà del contraddittorio e dell'invito all'adesione.
 - 6.1. I profili problematici in tema di contraddittorio.
7. Le presunzioni nel diritto tributario e nel metodo redditometrico di accertamento.

CAPITOLO II: Profili problematici in tema di redditometro: dalla privacy alla CEDU, l'applicazione dei diritti fondamentali in ambito tributario.....42

8. L'accertamento sintetico secondo il Garante della Privacy e la giurisprudenza europea: profili di illegittimità.
 - 8.1 Il diritto alla *privacy* nell'ordinamento attuale.
 - 8.1.1. Le interferenze del c.d.p. con il diritto amministrativo e con le esigenze fiscali.
 - 8.2 Osservazioni sul redditometro nelle pronunce del Tribunale di Napoli.
 - 8.3 La disapplicazione del decreto ministeriale 24 dicembre 2012, n. 65648.
9. Oltre la *privacy*: la tutela dei diritti del contribuente come *leitmotiv* dei nuovi assetti operativi in tema di redditometro.
10. I diritti fondamentali dei contribuenti: una panoramica europea.
 - 10.1 La Carta dei diritti fondamentali e la CEDU nel trattato di Lisbona.
 - 10.2 L'applicazione dei diritti fondamentali in ambito tributario in Europa ed in Italia.

CAPITOLO III: Sui rapporti tra il procedimento tributario ed il procedimento amministrativo.....92

11. Il procedimento amministrativo: profili generali di carattere descrittivo ed operativo.
 - 11.1 Il procedimento amministrativo nell'originaria formulazione della L. n. 241/1990 ed a seguito degli interventi di riforma.
12. Il procedimento tributario: caratteristiche essenziali ed interessi sottesi.
 - 12.1 La tipologia e le fasi del procedimento tributario.
 - 12.2 La centralità del procedimento nella più ampia azione impositiva.
13. L'azione impositiva e quella amministrativa: un rapporto di *species* a *genus*?
14. Lo statuto dei diritti del contribuente: una roccaforte di garanzia nel procedimento tributario.
15. Sull'applicabilità della legge sul procedimento amministrativo al procedimento tributario. Conclusioni parziali.

CAPITOLO IV: I vizi del provvedimento amministrativo. Analisi delle ricadute delle invalidità con specifico riferimento all'atto impositivo.....124

16. Osservazioni generali sui vizi del provvedimento amministrativo ai sensi della L. n. 241 del 1990.
 - 16.1 Sulla disciplina dell'art. 21 *septies*.
 - 16.1.1 La nullità per mancanza di elementi essenziali.
 - 16.1.2 La nullità per difetto assoluto di attribuzione.
 - 16.1.3 La nullità per violazione e elusione di giudicato.
 - 16.1.4 Le nullità testuali.
 - 16.1.5 Profili di disciplina della nullità.
 - 16.2 Sulla disciplina dell'art. 21 *octies*.
 - 16.2.1. L'ambito di applicazione dell'art. 21 *octies*. I vizi relativi alla forma del provvedimento.
 - 16.2.1.1 Il difetto di motivazione quale vizio formale del provvedimento (cenni).
 - 16.2.1.2 Il vizio di incompetenza.
 - 16.2.1.3 I vizi relativi al procedimento.
17. Sui vizi del provvedimento tributario, ed in particolare sull'applicabilità dell'art. 21 *octies* alla materia tributaria.

17.1 Sull'obbligo di motivazione e l'art. 21 *octies*, e sulla prevalenza del principio del contraddittorio.

18. Atto impositivo e logica di risultato. *Quid iuris?*

CAPITOLO V: Il principio del contraddittorio nella difesa del contribuente e nella tutela dei diritti fondamentali.....154

19. Il principio del contraddittorio nell'ordinamento amministrativo: osservazioni generali.

19.1 Il contraddittorio nella CEDU: il diritto al processo equo ed alla cognizione piena.

20. Il contraddittorio nelle norme tributarie interne e nello Statuto dei diritti del contribuente.

20.1 Il contraddittorio delle pronunce della giurisprudenza.

21. Le applicazioni del principio del contraddittorio: l'invalidità dell'atto amministrativo e l'invalidità dell'atto di imposizione. Considerazioni ulteriori.

22. Le conseguenze in caso di violazione del contraddittorio interno: riferimenti specifici all'avviso di accertamento ed all'ipotesi di nullità.

23. Normativa fiscale e diritti fondamentali: l'esigenza non più rinviabile di un rapporto costante ed osmotico. **Spunti di riflessione e considerazioni conclusive.....187**

Bibliografia.....192

1. Premesse.

Il presente lavoro di tesi nasce da esigenze molteplici, di carattere scientifico, personale e professionale insieme.

In prima battuta, il tema dell'accertamento sintetico ha occupato, nei tempi recenti, campi sempre più ampi nell'ambito della ricerca tributaria, sospinto dalla prassi, dalla dottrina, dalla giurisprudenza interna ed europea insieme. Un tema che si è imposto all'attenzione dell'interprete, però, non in maniera statica. Anzi, verrebbe da dire che l'argomento si presenta non come "oggetto di studio" ma, piuttosto, come soggetto attivo di uno studio che si è reso, infatti, tanto poliedrico quanto interessante.

In secondo luogo, lo strumento del redditometro, a mezzo del quale l'accertamento sintetico prevalentemente si realizza, ha posto problematiche così ampie e discussioni così critiche, da non poter non sollevare la curiosità di un giovane studioso. Più in particolare, i primi profili critici – anche grazie alla giurisprudenza locale – sono stati mossi con riferimento al diritto alla riservatezza il quale, ad una più attenta analisi, si muta tuttavia in qualsivoglia diritto di rango costituzionale ed europeo. Verificare la tenuta dei diritti fondamentali del contribuente, rispetto all'esigenza del prelievo fiscale, è stata un'operazione intellettuale a dir poco stimolante.

In terza istanza, il recente approccio personale al diritto amministrativo, dal punto vista operativo e professionale, ha spianato la strada della ricerca ad un'indagine più approfondita in merito ai rapporti che effettivamente intercorrono tra l'ordinamento tributario e quello amministrativo. Più in particolare, nel corso del lavoro si è deciso di voler presentare, seppur in maniera sintetica, la disciplina del procedimento prima, e del provvedimento amministrativo poi; si auspica, infatti, che tali profili descrittivi consentiranno al lettore di compiere una comparazione autonoma ed autentica in merito alle problematiche oggetto di interesse, che necessitano di una propedeutica attività di confronto.

Alla luce di quanto finora illustrato, va da sé che il presente lavoro di tesi utilizza il redditometro e, più in generale, l'accertamento sintetico – che pure sono oggetto di considerazioni piuttosto approfondite - come uno spunto d'indagine, quasi come un pretesto per poter compiere, così, più ampie valutazioni. Sia con riferimento ai “non agevoli rapporti” tra procedimento amministrativo e procedimento tributario; sia con riferimento al regime dell'invalidità dell'atto amministrativo e dell'atto impositivo; sia con riferimento alle ricadute pratiche che la riforma del 2005, attuata con la legge n. 15 dell'11 febbraio, ha determinato in seno all'uno ed all'altro procedimento.

Prima, infatti, si è tentata la ricostruzione della disciplina dell'accertamento sintetico e del redditometro, facendo cenno alla normativa previgente ed illustrando quella attuale. Alcuni profili – come quelli relativi alla natura delle presunzioni operanti ed al conseguente regime probatorio – sono stati resi oggetto di considerazioni più ampie, anche, e soprattutto, per le loro ricadute operative in tema di difesa del contribuente.

Quanto, poi, alla questione dell'invalidità dell'atto impositivo – letta alla luce della disciplina del provvedimento amministrativo – si è voluto principalmente dare conto dell'effettiva portata della norma dell'art. 21 *octies* della legge n. 241 del 7 agosto 1990, nella sua vigente formulazione, col fine di verificare le interessenze, anche applicative, della disciplina delle invalidità con il sistema posto dai principi generali dell'ordinamento in tema di legalità, e di imparzialità.

Più in particolare, si è voluto dedicare uno spazio quasi autonomo, ma sempre tenendo fermi i “legami” con le restanti parti della ricerca, al principio del contraddittorio, e segnatamente del contraddittorio endo-procedimentale. Tale principio, infatti, ha trovato ingresso nel novero dei diritti fondamentali grazie alla giurisprudenza di respiro europeo e, da ultimo, si è imposto quale principio portante del sistema, e requisito necessario delle procedure, finanche nelle pronunce di legittimità della nostra giurisprudenza. Con ricadute, anche pratiche, di non poco rilievo.

Dunque, mentre l'Amministrazione Pubblica, e finanche Finanziaria, sta mutando la propria veste, per assumere i connotati di quella che oggi si definisce “*amministrazione di risultato*”, il contribuente deve prepararsi a raccogliere la sfida, ad assumere un ruolo nuovo: deve esser pronò, in buona sostanza, a partecipare attivamente (*collaborando e cooperando*) al procedimento impositivo e, in particolare, alla fase dell'accertamento, in modo da far sì che possa essere finalmente attuata la *giusta* riscossione di un tributo che sia realmente *giusto*, finanche nella percezione che di esso ha la collettività dei consociati - contribuenti.

Discutere di *compliance* tributaria, oggi più che mai, si impone non tanto come una scelta dettata da una certa sensibilità, o da un certo gusto giuridico, quanto – piuttosto – come un'imprescindibile necessità, quantomeno per chi voglia cogliere appieno l'autentica ed attuale fisionomia del diritto tributario.

CAPITOLO I

L'accertamento sintetico ed il redditometro.

SOMMARIO

2. L'accertamento del reddito: introduzione e criteri di classificazione. 3. La modalità sintetica di accertamento del reddito. 4. Note sintetiche sul redditometro (secondo la disciplina previgente) e sugli ulteriori strumenti dell'accertamento sintetico. 5. Il redditometro alla luce delle vigenti disposizioni normative. 5.1 La difesa del contribuente e la prova contraria non limitata. 5.2 La riduzione dei limiti quantitativi e temporali per l'adozione dell'accertamento sintetico. 5.3 Profili operativi e procedurali del nuovo redditometro. 6. L'obbligatorietà del contraddittorio e dell'invito all'adesione. 6.1 I profili problematici in tema di contraddittorio. 7. Le presunzioni nel diritto tributario e nel metodo redditometrico di accertamento.

2. L'accertamento del reddito: introduzione e criteri di classificazione.

Una consolidata tradizione dottrinale¹ ha elaborato, nel nostro ordinamento, la cd. *teoria dei diversi metodi di accertamento*. L'esigenza di differenziare le modalità dell'accertamento del reddito, soprattutto in base ai differenti soggetti che subivano l'accertamento medesimo, nasceva da circostanze tanto evidenti quanto inevitabili: occorre, infatti, adeguarsi al progresso economico che aveva posto, sulla scena del mercato nazionale ed internazionale, diverse tipologie di soggetti fiscalmente accertabili. Nuove e numerose società di capitali si affacciavano sui mercati, ed è chiaro che, per queste ultime, non potevano essere impiegate le generiche valutazioni utilizzabili per la redditività media².

Ora, tenendo presente che porre in essere l'attività di accertamento altro non sarebbe, almeno secondo una certa dottrina³, che un *giudizio sul fatto*⁴, è possibile

¹ Per ricostruire, storicamente, l'accertamento tributario si vedano: A. FANTOZZI, *I presupposti dell'accertamento sintetico ed induttivo*, in *Riv. Not.*, 1977, I, 892 ss; Id., *I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1984, 218; S. LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, 226 ss. Per nozioni e principi di diritto tributario, non solo con riferimento alla fase dell'accertamento, si consultino M. BEGHIN, *Diritto Tributario. Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova 2012; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013.

² A. FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, Torino, 2003, 428 ss.

³ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 153 ss.

⁴ L'Ufficio, sulla base dei dati raccolti, è chiamato a verificare un'ipotesi storica, ovvero se e quanta ricchezza sia stata prodotta dal contribuente. Ove il risultato raggiunto sia maggiore del dato dichiarato, dovrà essere emesso un provvedimento amministrativo (l'avviso di accertamento), che contiene l'indicazione della pretesa, suscettibile, in caso di omessa ottemperanza, di esecuzione coattiva. Invero, il giudizio è una operazione ricorrente in ogni attività giuridica

operare una classificazione dei “tipi” di accertamento. Ebbene, le relative distinzioni possono essere tracciate secondo criteri diversi, ovvero: a) il risultato avuto di mira; b) gli strumenti utilizzati; c) la dimensione accertata; d) il rilievo dato alla volontà del soggetto passivo.

Sul primo dei criteri appena illustrati, ovvero sul **risultato**, si fonda la distinzione tra accertamento analitico ed accertamento induttivo. Il metodo analitico, disciplinato nei commi da 1 a 3 dell’art. 38, d.p.r. n. 600 del 1973, mira a ricostruire l’imponibile con riferimento alle singole categorie reddituali (vale a dire redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi di impresa e redditi diversi). Il metodo sintetico, che sarà in prosieguo meglio esaminato, mira invece all’individuazione diretta del reddito complessivo.

Se, invece, si ha riguardo agli **strumenti** utilizzati per determinare la ricchezza sfuggita all’imposizione, si possono distinguere gli accertamenti presuntivi, che raggiungono la prova dell’esistenza di una capacità contributiva basandosi su illazioni gravi, precise e concordanti, da quelli non presuntivi⁵.

Sempre nell’ambito degli strumenti utilizzati, si muove la distinzione tra accertamento contabile ed accertamento extra-contabile. Già la riforma del 1973 aveva assunto a caposaldo, per l’accertamento dei redditi di imprese e di professionisti, la regola della rilevanza della contabilità.

Ciò aveva comportato la scelta di stabilire che, per le categorie di contribuenti appena menzionate, l’accertamento d’ufficio e la rettifica⁶ dovessero prendere le mosse dal dato contabile, e dalla confutazione analitica delle relative

pratica, che si realizza tramite due ulteriori e distinte operazioni: l’accertamento della fattispecie e l’individuazione della norma. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, op. ult. cit., p. 154.

⁵ Sul piano terminologico, vale la pena di precisare che accertamento presuntivo ed accertamento induttivo sono espressioni equivalenti: linguisticamente, infatti, induzione è sinonimo di presunzione.

⁶ La rettifica si traduce nell’individuazione di specifiche fonti di produzione del reddito e nella quantificazione del reddito attribuibile a ciascuna fonte, mentre la determinazione del reddito complessivo ne è la conseguenza matematica. Per esempio, l’Agenzia delle Entrate può rettificare la dichiarazione di un medico incrementando a) il reddito fondiario dichiarato, perché ha “scoperto” che egli è proprietario di un immobile ulteriore rispetto all’abitazione principale e/o b) il reddito di lavoro autonomo, perché i compensi dichiarati sono inferiori rispetto a quelli effettivamente percepiti nell’esercizio della professione. Il reddito complessivo accertato è pari alla somma tra i redditi già dichiarati dal contribuente e quelli ricostruiti dall’ufficio con riferimento alle categorie dei redditi fondiari e di lavoro autonomo.

risultanze. L'art. 39, comma 1, del già menzionato d.p.r. n. 600/1973 ha previsto, infatti, le forme dell'accertamento contabile, cioè fondate sulla contabilità e sulla correzione analitica di essa in caso di prove, dirette o presuntive, di omessa o infedele annotazione, nelle stesse, di voci rilevanti per la determinazione del reddito.

La distinzione appena riferita, come noto, si può combinare con quella fondata sull'uso, o meno, di presunzioni e, quindi, possono aversi accertamenti contabili induttivi⁷ ed accertamenti contabili non induttivi.

Ancora, si deve riferire che già nel 1973 il Legislatore aveva contemplato l'evenienza che non fosse possibile assumere la contabilità quale presupposto fondante l'accertamento. La contabilità, infatti, potrebbe essere irregolare, inattendibile, o addirittura essa potrebbe mancare del tutto. Per tale ragione, il comma 2 del già menzionato art. 39 consente di prescindere dalla contabilità e dalla confutazione di quest'ultima, quando dall'ispezione risulti che il contribuente: a) non abbia tenuto la contabilità; b) la abbia sottratta all'ispezione; c) abbia predisposto una contabilità che presenti irregolarità tali da determinarne l'inattendibilità. In tali ipotesi, si è dinanzi al cd. accertamento extra-contabile, in ragione del quale è possibile, per il Fisco, utilizzare i dati e le notizie comunque raccolti, con facoltà di prescindere, parzialmente o in tutto, dalle risultanze del bilancio o dalle scritture contabili in quanto esistenti. Optando per tale modalità di accertamento, ovviamente in presenza dei presupposti illustrati, il Fisco può finanche avvalersi di presunzioni, purchè fornite dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Ancora, avendo riguardo alla **dimensione** dell'accertamento, è possibile distinguere tra accertamento ordinario (anche noto come accertamento globale), accertamento integrativo e accertamento parziale⁸. Occorre precisare che in origine l'accertamento era concepito solo in quanto globale, cioè come

⁷ Concordano con questa definizione A. M. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2006, p. 132 ss; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, op. cit., p. 435; tuttavia, l'accertamento analitico induttivo è definito anche "misto".

⁸ S. DONATELLI, *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, 2013, il quale, dopo aver esaminato le teorie sull'avviso di accertamento integrativo e modificativo, conduce un'attenta indagine sulla rilevanza degli elementi di fatto costitutivi della fattispecie tributaria, riuscendo così a ricondurre a sistema il rapporto tra avviso di accertamento integrato ed integrativo, da una parte, e tra avviso di accertamento modificato e modificativo, dall'altra.

accertamento avente ad oggetto l'intera posizione fiscale del contribuente. Tale considerazione non deve stupire, anzi: invero, l'esclusività della modalità globale dell'accertamento rispondeva sia ad interessi del contribuente (il quale subiva sì le iniziative degli Uffici, ma in maniera concentrata) sia al buon andamento della Pubblica Amministrazione: la concentrazione, infatti, si rivelava sovente sinonimo di maggiore efficienza e di contenimento dei costi.

Con l'evoluzione del sistema tributario, invece, e con il mutamento graduale delle concrete modalità di svolgimento dell'indagine, si è finito con l'aver a disposizione, sempre più spesso, dati non completi; conseguentemente, gli Uffici hanno sovente posto in essere accertamenti cd. parziali. D'altra parte, è anche accaduto che ulteriori elementi potessero sopravvenire alla fine dell'indagine tributaria, all'esito, in verità, di un accertamento che si immaginava globale. In questa seconda ipotesi consiste l'accertamento cd. integrativo, così definito proprio perché effettuato in seguito all'emergere di materia imponibile inizialmente sfuggita al Fisco.

Infine, se si ha riguardo alla volontà del contribuente, è sufficiente una sola distinzione: o il contribuente, soggetto passivo dell'accertamento, resta tale e, pertanto, non pone in essere alcun atto volontario rispetto al completamento dell'attività accertativa; o, al contrario, egli sottoscrive l'accertamento per "aderire" al medesimo. Si parla, in tale ultimo caso, di **accertamento con adesione**⁹, di cui al d.lgs. 218/1997. In quanto concordato, esso non è suscettibile di impugnazione da parte del contribuente e, d'altra parte, può essere messo in discussione dall'amministrazione finanziaria solo a seguito di un accertamento integrativo, che tuttavia è possibile solo in casi limitati.

In altre parole, l'accertamento con adesione procura – in cambio della mancata possibilità di impugnazione – taluni vantaggi al contribuente, che, concretamente, si traducono in un risparmio fiscale ed nella "stabilità" dell'esito dell'accertamento medesimo.

⁹ L. MAGISTRO – R. FANELLI, *L'accertamento con adesione del contribuente*, 1999; M. BASILAVECCHIA, *L'azione accertatrice successiva alla definizione con adesione*, in *Il Corriere tributario*, 1997, 2272; R. FANELLI, *I casi di esclusione dell'accertamento con adesione*, in *Corr. trib.*, fasc. 29, inserto n. 7,17; T. LAMEDICA, *Per l'accertamento con adesione saranno gli uffici a muovere le carte*, in *Corr. trib.*, n. 20, 1997, 1451; T. LAMEDICA, *Accertamento con adesione: la parola passa ai protagonisti*, in *Corr. trib.*, n. 22, 1595.

3. La modalità sintetica di accertamento del reddito.

Il metodo analitico, innanzi brevemente descritto, è stato concepito come metodo generale di accertamento; al contrario, l'accertamento sintetico è stato disciplinato come integrativo - sostitutivo del primo, chiamato a operare in via sussidiaria. Con il metodo sintetico viene quantificato il reddito complessivo netto, prescindendo dalla individuazione delle effettive fonti del reddito¹⁰.

La valorizzazione del rapporto che intercorre tra spesa e reddito costituisce il fondamento conoscitivo di tale metodo, per questo motivo designato anche con l'espressione "accertamento basato sulla spesa". Il fatto che il contribuente abbia sostenuto spese o investimenti lascia presumere, con una valutazione a posteriori, la disponibilità di un reddito in misura tale da consentirne il finanziamento: la ragione dell'accertamento sintetico si basa, in parte, su quel comune sentire secondo il quale, infatti, una persona non consuma il proprio patrimonio per sostenere un certo tenore di vita, ma attinge ai redditi dell'anno. Allo stesso modo, in relazione agli investimenti, normalmente si utilizzano redditi accumulati in più anni, salvo il ricorso a forme diverse di finanziamento¹¹. Se il reddito dichiarato non è sufficiente a finanziare spese e investimenti, scatta la rettifica: in buona sostanza, il sostenimento di una spesa, ovvero l'effettuazione di un investimento, si ritiene sia possibile grazie alla disponibilità di un reddito sfuggito a tassazione nel periodo d'imposta oggetto di rettifica, ovvero in quelli precedenti. In caso di applicazione del metodo sintetico, si procede 1) all'individuazione del titolo di spesa (consumi, acquisti di beni mobili o immobili *et cetera*); 2) alla quantificazione della spesa; 3) all'imputazione della spesa a reddito.

¹⁰ S. MORONI, *Accertamento sintetico per l'Irpef*, in *Il Sole 24 ore*, Milano 1982; G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Roma, 1999; M. G. BRUZZONE, *Orientamenti dottrinali e giurisprudenziali in tema di accertamento sintetico*, Padova, 1993; Id., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993; G. PATRIZI, *Accertamento sintetico ex art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: una procedura tanto efficace quanto controversa*, in *Il fisco*, n. 1 del 5 gennaio 2004, pag. 1-45; A. NASTASIA, *Accertamento sintetico del reddito e questionari esplorativi: utile combinazione fra metodologia accertativa e strumento istruttorio*, in *Il fisco*, n. 3 del 22 gennaio 2007, pag. 1-40.

¹¹ Ad esempio, se nel 2011 il contribuente ha sottoscritto un abbonamento ad un circolo sportivo per 2.000 euro, è ragionevole ritenere che questo importo sia stato finanziato da redditi prodotti nello stesso periodo di imposta; se invece il contribuente ha acquistato un autoveicolo per un importo pari a 60.000 euro, è sensato ritenere che egli abbia attinto non soltanto a redditi nel periodo di imposta oggetto di rettifica, ma anche in quelli precedenti.

Il metodo sintetico è regolato dai commi 4 ss. dell'art. 38, d.p.r. n. 600 del 1973¹². In estrema sintesi, quanto ai presupposti, possiamo rilevare quanto segue:

i) la determinazione sintetica è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato e per almeno due annualità di imposta (nella disciplina previgente, la discrasia doveva essere di almeno un quarto, e per due annualità, mancando la specificazione “d'imposta”);

ii) l'accertamento sintetico può essere adottato anche come conseguenza (sanzionatoria) della mancata collaborazione del contribuente all'attività accertativa, ma sempre che sussistano fatti da quali emergano redditi complessivi superiori a quelli dichiarati¹³.

Dal reddito complessivo sono deducibili i soli oneri previsti dall'art. 10 Tuir; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge.

In realtà, il metodo sintetico si articola a sua volta in due tecniche di rettifica, corrispondenti a diverse tipologie di elementi rivelatori di un reddito complessivo superiore a quello risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Tra i due insiemi – innominato l'uno, tipizzato l'altro – corre questa differenza: nel primo caso, spetta all'ufficio individuare, di volta in volta, gli elementi dimostrativi del maggior reddito e valutarne la concreta portata; nel secondo caso, l'ufficio si avvale di ragionamenti preconfezionati, contenuti in decreti ministeriali.

La prima tecnica di rettifica può essere denominata “*metodo sintetico in senso stretto*”: l'Agenzia delle Entrate determina il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta. È compito dell'ufficio a) indagare sulla situazione del contribuente per individuare le spese e gli investimenti effettuati nel periodo

¹² La norma, come meglio si dirà in prosieguo, è stata oggetto di significative modifiche con il D.L. n. 78/2010, convertito il legge n. 122/2010. La modifica legislativa in commento fa da spartiacque tra la disciplina del “vecchio” redditometro, che è stato utilizzato per controllare i redditi di imposta conseguiti fino all'anno 2008 (anche dopo l'entrata in vigore della l. n. 122, purchè i redditi siano stati anteriormente prodotti), e la disciplina del “nuovo” redditometro, utilizzato dall'Agenzia per controllare tutti i redditi prodotti a partire dal 2009.

¹³ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto Tributario, Parte Generale*, Torino, 2005, p. 230.

d'imposta oggetto di verifica, nonché b) valutare in quale misura questo importo sia stato finanziato con reddito occultato.

La seconda tecnica di rettifica è nota come “*redditometro*”: in questo caso, la determinazione sintetica è fondata su indici di spesa e coefficienti di calcolo che sono espressamente individuati, a priori, in appositi decreti ministeriali. Il redditemetro è elaborato, invero, secondo tecniche statistiche analoghe a quelle che sono utilizzate per gli studi di settore¹⁴: si procede, infatti, all'analisi del comportamento dei contribuenti, tenendo conto delle caratteristiche del nucleo familiare cui appartengono e delle peculiarità del territorio in cui sono localizzati.

L'accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche consente, dunque, all'Ufficio di abbandonare l'accertamento analitico, dato dalla somma dei redditi effettivi, e di determinare l'imponibile sulla base delle spese effettuate dal contribuente.

A ben vedere, l'accertamento sintetico ha mutato, nel corso del tempo, la propria fisionomia, essendo stato oggetto di numerose modifiche nel corso degli anni¹⁵. Con la più recente novella (art. 22 del d.l. 31.5.2010, n. 78, convertito nella l. 30.7.2010, n. 122), il legislatore non si è limitato ad un intervento di corto respiro, ad una sorta di mero *restyling* normativo¹⁶, ma ha operato un intervento ad ampio raggio che riscrive in maniera pressoché integrale gli ultimi cinque commi dell'art. 38 del d.P.R. 29.9.1973, n. 600, il quale, come noto, disciplina le procedure di rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche.

La matrice dell'intervento è molto chiara: in linea di continuità con la strategia messa a punto negli ultimi anni (la quale strategia vede nell'accertamento sintetico un fattore chiave nell'attività non solo di prevenzione, ma anche di

¹⁴ Sugli studi di settore, F. GALLO, *Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di quello effettivo*, in *Rass. Trib.*, n. 5, 2000, pp. 1496 s; Id., *Ancora sulla questione del reddito normale – reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in *Giur. Imp.*, n. 1, 2004, pp. 482 s; M. BEGHIN, *La rettifica del reddito e il “dosaggio” dei dati ottenuti mediante predeterminazioni*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2009, 1220, spec. Nt. 5.; M. GIORGI, *L'accertamento basato sugli studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2001, 659 ss.

¹⁵ In argomento, si vedano, da ultimo e seppur con riferimento alla precedente disciplina, M. BEGHIN, *Profili sistematici e questioni aperte in tema di accertamento «sintetico» e «sintetico redditometrico»*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 717 ss. e G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nella giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 365 ss.

¹⁶ Si veda L. PERRONE, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo Irpef*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, 18 ss

contrasto all'evasione¹⁷), il legislatore mira, da un lato, ad ampliare molto l'ambito di applicazione dell'istituto e, dall'altro, a potenziarne l'efficacia al fine di individuare in maniera puntuale il reddito complessivo (in tutto o in parte) occultato, desumendolo dalle spese.

Rispetto al passato, non muta la circostanza che il redditometro si può atteggiare, a sua volta, secondo due differenti modalità: la prima, effettuata sulla base di una valutazione, direttamente svolta dall'Ufficio, in relazione «*alle spese di qualsiasi genere*» individuate dallo stesso Ufficio; il secondo, «*fondato sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva*» elaborati con apposito decreto ministeriale¹⁸. Ebbene, quando l'Ufficio determina il reddito complessivo sulla base delle spese di qualunque genere, come previsto dal comma 4 dell'art. 38, d.p.r. n. 600/1973, si rientra nella definizione di “*accertamento sintetico puro*”. Il redditometro vero e proprio, invece, si fonda sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva, individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati in base alla composizione del nucleo familiare ed all'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale (comma 5 dell'art. 38).

¹⁷ L'art. 83, co. 8 e 9, del d.l. 25.6.2008, n. 112, convertito con modificazioni nella l. 6.8.2008, n. 133, aveva avviato «*un piano straordinario di controlli finalizzati alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche*»; sul punto, si vedano la circ. 9.4.2009, n. 13/E dell'Agenzia delle entrate e L. TOSI, *Sub art. 38*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti, II, Padova, 2011, 239.

¹⁸ Sulle notevoli differenze tra l'uno e l'altro tipo, si vedano ampiamente le considerazioni di L. PERRONE, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo Irpef*, cit., 27-28, poi riprese da, M. BEGHIN, *Profili sistematici e questioni aperte in tema di accertamento «sintetico» e «sintetico redditometrico»*, cit., 717 ss.

4. Note sintetiche sul redditometro (secondo la disciplina previgente) e sugli ulteriori strumenti dell'accertamento sintetico.

Nella formulazione legislativa precedente alla già menzionata riforma¹⁹, applicabile ai redditi conseguiti fino all'anno di imposta 2008²⁰, l'art. 38 prevedeva la possibilità di ricorrere a tale forma induttiva di determinazione in presenza di “*elementi e circostanze di fatto certi*”, tali da comportare uno scostamento del reddito complessivo netto accertabile di almeno un quarto rispetto a quello dichiarato.

Tali “*elementi e circostanze di fatto certi*” si sostanziano in una serie di *fatti* –*indice*, in base ai quali l'Ufficio finanziario può determinare induttivamente il reddito globale del contribuente, tra i quali rientrano, innanzitutto, quelli tipici del

¹⁹ D.P.R. 600/1973 art. 38 comma 4 - 8: “*L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta. Qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione. Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi. Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4)*”. Il redditometro, a dire il vero, non è affatto uno strumento nuovo; a ben vedere, infatti, l'accertamento sintetico fu introdotto già nel 1932 (Regio Decreto n. 1261); la norma allora in vigore prevedeva che per determinare l'imponibile fiscale il Fisco poteva tenere conto di “*circostanze ed elementi di fatto, con speciale riguardo al tenore di vita dei contribuenti*”; lo strumento fu confermato nel 1958 per poi essere rivisto negli anni '70 con l'articolo 38 del DPR 600/1973. Di fatto, comunque, di redditometro non si è più parlato fino al 1992, anno nel quale la disciplina che lo riguardava fu nuovamente rivista e il Fisco iniziò a puntare la propria attenzione sugli acquisti (o sul possesso) di beni considerati di lusso o su determinate spese (per esempio, quelle per le collaboratrici domestiche).

²⁰ L'atto di accertamento sintetico, spiccato per l'anno 2008, è illegittimo in quanto la disciplina vigente *ratione temporis*, prevedeva che il reddito dichiarato non risultasse congruo rispetto agli elementi indici di capacità per due o più periodi di imposta e, nel caso concreto, l'anno 2007 non era più accertabile per l'intervenuta decadenza. Lo ha stabilito la C.T.P. di Reggio Emilia, sez. III, 9 luglio 2014, n. 325/03/14.

redditometro, che, come innanzi riferito, procede alla determinazione del reddito presunto complessivo partendo da alcuni cc.dd. “*indici di capacità contributiva*” individuati con decreto del Ministro dell’Economia e Finanze; applicando a tali indici i coefficienti di moltiplicazione si giunge alla trasformazione della spesa nel reddito determinato sinteticamente.

Corre tuttavia l’obbligo di precisare che, nella disciplina previgente, era contemplato il ricorso al redditometro solo “*quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta*”.

L’accertamento sintetico, sempre nella disciplina *ante* manovra, inoltre, non doveva fondarsi necessariamente sui fatti - indice tipici posti a base del redditometro, ma poteva fondarsi anche sulla “*spesa per incrementi patrimoniali*”.

L’Ufficio, infatti, poteva procedere alla determinazione induttiva del reddito complessivo netto basandosi su spese eccessive poste in essere dal contribuente rispetto al reddito dichiarato nell’anno in corso e negli anni precedenti; in tal caso, operava dunque la presunzione che tali spese fossero state poste in essere ricorrendo a redditi conseguiti non solo nell’anno in corso, ma anche nei quattro precedenti, per cui l’Ufficio poteva procedere ad una rettifica, in tal senso, del reddito dichiarato.

Invero, la disciplina dell’accertamento sintetico è stata oggetto di mutamenti significativi già in epoca precedente rispetto alla riforma in parola. Già con il d.l. n. 112, del 25 giugno 2008, convertito con modificazioni nella legge 6 agosto 2008 n. 133, e segnatamente con l’art. 83, commi da 8 ad 11, il legislatore ha inteso potenziare l’attività di controllo dell’amministrazione finanziaria, elaborando una sorta di piano straordinario degli accertamenti del reddito, da effettuare nel triennio 2009 – 2011 attraverso, ovviamente, lo strumento del redditometro.

Il d.l. in parola ha previsto, altresì, la collaborazione della Guardia di Finanza e dei Comuni, i cui poteri possono e devono integrarsi in funzione del comune scopo di accrescere le capacità effettive di verifica. In particolare, la Polizia Tributaria deve acquisire dai Comuni gli elementi, in possesso dell’ente,

che siano utili alla determinazione sintetica del reddito²¹; sui Comuni, peraltro, grava un vero e proprio obbligo di segnalazione.

Nel 2008, dunque, il legislatore ha “rilanciato” il redditometro, anche al fine di interpretare le istanze già espresse dall’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 49/E del 2007. Quest’ultima, infatti, indica agli uffici locali un complesso di istruzioni operative finalizzate alla determinazione sintetica del reddito ed al ripristino del redditometro.

Anche la Guardia di Finanza, con la circolare n. 1 del 22 dicembre 2008, aveva considerato che, ove l’accertamento sintetico rendesse possibile rilevare *“elementi che evidenzino, immediatamente, il conseguimento di maggiori redditi omessi”*, allora, conseguentemente a tale rilievo, *“l’Ufficio potrà privilegiare la rettifica analitica delle singole categorie reddituali”*. Tuttavia, qualora non siano stati disponibili elementi rilevanti ai fini della rettifica delle singole categorie di redditi, *“l’Ufficio, sulla base di una valutazione che tenga conto della proficuità ed economicità dell’azione accertatrice, potrà legittimamente avvalersi dell’accertamento sintetico”*.

In altre parole, sia nella circolare n. 49/E dell’Agenzia, sia nella circolare n. 1/2008 della Guardia di Finanza, la rettifica analitica delle singole voci reddituali resta, laddove possibile, la scelta prioritaria da operare²².

²¹ Questa corrente legislativa, invero, era stata inaugurata già alcuni anni addietro. Va letta in questa direzione, infatti, la disposizione dell’art. 1 del d.l. 30 settembre 2005 n. 203 che, per potenziare l’azione di contrasto all’evasione fiscale, ha riconosciuto ai comuni una quota delle maggiori somme accertate e riscosse dall’Agenzia delle entrate, a seguito della segnalazione di comportamenti evasivi e/o elusivi nel campo dell’irpef, dell’Ires, dell’Iva e del Registro. Alla norma istitutiva sono seguite una serie di disposizioni di attuazione necessarie per renderne possibile l’operatività. Fondamentali sono i provvedimenti del direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 dicembre 2007 e del 26 novembre 2008 che definiscono gli ambiti di collaborazione e le modalità di partecipazione dei comuni attraverso una piattaforma telematica denominata PuntoFisco. Attraverso PuntoFisco, i funzionari comunali abilitati dai responsabili dell’ente locale possono accedere per trasmettere le segnalazioni e per acquisire, in maniera «profilata» (cioè, le sole informazioni che il responsabile ha ritenuto opportuno lasciar loro interrogare), i dati resi disponibili dall’Agenzia delle entrate (dichiarazioni dei redditi, atti del registro e denunce di successione, contratti di locazione, bonifici per ristrutturazioni edilizie, ecc.). Definita la struttura essenziale del sistema partecipativo, dal 2009, l’interscambio comuni/agenzia è divenuto operativo. Peraltro, in parallelo alle accresciute esigenze di finanza pubblica, il legislatore ha esteso (nel 2010) il raggio d’azione della collaborazione inter-istituzionale anche all’accertamento contributivo oltre che a quello fiscale ed ha elevato (nel 2011) la quota di partecipazione incentivata: 33% per il biennio 2009-2010, 50% a regime, 100% per il triennio 2012-2014.

²² Per le successive circolari che hanno consolidato la prassi sul punto, si tengano quali riferimenti D. LIBURDI, *L’accertamento sintetico e il redditometro 2009: aggiornato con la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 13/E del 9 aprile 2009*, Verona, 2009, nonché C. NOCERA, *Circolare della Guardia di finanza prot. n. 0171772/09 del 21 maggio 2009 - Accertamenti sintetici e controlli della Guardia di finanza*, In *Il Fisco* n. 26 del 29 giugno 2009, pag. 2 - 43.

Se questi sono gli enunciati teorici, v'è anche da dire che, invero, già dal 2000 il legislatore ha iniziato ad introdurre, nel sistema in commento, una serie di modalità di rettifica cd. "a tavolino" dei redditi dichiarati, con lo scopo di ridurre – rispetto alle verifiche di tipo analitico – il differenziale tra benefici (spesso incerti) e costi (quasi sempre elevati) di una simile tipologia di accertamento.

Le verifiche di tipo analitico, infatti, estendendosi alle scritture contabili ed ai documenti giustificativi, e soprattutto comportando l'accesso diretto presso il luogo di svolgimento dell'attività, implicano la certezza di costi associati alle trasferte dei verificatori e, nel contempo, l'incertezza dei volumi di gettito definitivamente accertati. Proprio la consapevolezza degli inconvenienti che caratterizzano gli accertamenti analitici ispira il legislatore a ridimensionarne il ruolo nel contesto della complessiva attività di verifica, e lo spinge a concepire indici e coefficienti presuntivi, idonei a ricostruire la capacità contributiva attraverso procedimenti statistico – induttivi.

La concreta attuazione della tendenza evolutiva appena descritta passa attraverso i coefficienti presuntivi di compensi e ricavi²³, i parametri, i già menzionati studi di settore e, soprattutto, attraverso il redditometro.

I **coefficienti**, in particolare, riguardano le imprese in contabilità semplificata, nonché gli esercenti arti e professioni che, nel periodo di imposta precedente, abbiano conseguito un reddito non superiore a 360 milioni di lire (limite allora vigente), e che non abbiano optato per il regime di contabilità ordinaria. Essi sono stati abrogati con l'entrata in vigore della legge n. 549 del 28 dicembre 1995, a decorrere dagli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1995.

Dopo l'abrogazione dei coefficienti presuntivi di compensi e ricavi, il legislatore, con l'art. 62 *bis* del d.l. n. 331/1993, convertito con modificazioni nella legge n. 427 del 1993, ha introdotto, ispirandosi alla medesima logica, gli **studi di settore**, i quali, come noto, si basano sulla determinazione statistica del reddito delle imprese.

²³ I coefficienti presuntivi di compensi e ricavi sono stati introdotti nel nostro ordinamento dagli artt. 11 e 12 del d.l. n. 69 del 2 marzo 1989, convertito con modificazioni nella legge 27 aprile 1989 n. 154, successivamente modificato dall'art. 62 – *quater* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella Legge 29 ottobre 1993 n. 427.

Più in particolare, gli studi di settore rappresentano un sofisticato strumento statistico a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per determinare presuntivamente il reddito di una larga fascia di contribuenti di medie dimensioni per i quali l'applicazione dell'accertamento analitico, fondato sui rilievi contabili, non ha prodotto significativi risultati né in termini di gettito né di equità fiscale²⁴. L'utilizzazione del nuovo strumento determina il pressoché automatico accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria di maggiori ricavi a carico dei contribuenti che hanno evidenziato "gravi incongruenze" tra i ricavi dichiarati e quelli scaturenti dagli studi di settore, con la correlativa inversione dell'onere della prova sull'attendibilità dei rilievi operati, provocando un consistente *vulnus* del diritto di difesa del contribuente, sia in sede amministrativa sia in sede giurisdizionale.

Lo strumento degli studi di settore, in altre parole, ha autorizzato l'Amministrazione finanziaria a "fondare" gli accertamenti di cui all'art. 39, primo comma, lettera d) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62 *bis* del decreto legge citato. Gli studi di settore, da ultimo, sono stati effettivamente approvati con decreti del Ministro delle finanze emessi in data 30 marzo 1999 e 3 febbraio 2000²⁵, così come disposto dal già menzionato art. 62 *bis* del D.L. del 30 agosto 1993, n. 331.

Nell'attesa che si potesse dare applicazione agli studi di settore, l'art. 3, commi da 181 a 189, della Legge 28 gennaio 1995, n. 549, introduce i cd. **parametri**. Essi si basano sull'elaborazione statistica di dati relativi ad imprese appartenenti a diversi comparti della produzione, ed operano nell'ambito dell'art. 39 del d.p.r. n. 600 del 1973. Si risolvono, in buona sostanza, nell'applicazione di coefficienti di redditività ad alcuni dei costi dichiarati dal contribuente al fine di

²⁴ Su gli studi di settore si veda, tra gli altri, C. GARBARINO, *Aspetti probatori degli studi di settore*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1 226 ss. M. GIORGI, *L'accertamento basato su studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova*, in *Rass. Trib.*, 2001, 3, 659 ss., AA. VV. , *Atti del Convegno di Studi: Gli studi di settore: primi risultati e prospettive*, allegato a *Il Fisco*, 2001, 44; A. ROSSI, *Opinioni: studi di settore. Recenti intervenenti giurisdizionali*, in *Il Fisco*, 2002, 19, 2977.

²⁵ I decreti ministeriali sono stati pubblicati nei supplementi ordinari nn. 61 e 62 alla Gazzetta Ufficiale 31/3/1999 n. 75.

rideterminare l'ammontare dei ricavi. Tale strumento, invero, trova una sorte inaspettata: si applica ancora, infatti, alle (poche) categorie di contribuenti cui non si applicano gli studi di settore (art. 4, comma 1, d.p.r. 31 maggio 1999, n. 195).

In conclusione, tuttavia, si deve anche riferire che la giurisprudenza di legittimità ha con vigore limitato la possibilità di applicazione degli studi di settore e del corrispondente strumento transitorio, rappresentato dai parametri.

La difficoltà applicativa consiste, secondo questo orientamento condiviso dalle sezioni unite della Suprema Corte²⁶, nel sistema di presunzioni semplici che è alla base di tale tipologia di accertamento, dal quale consegue non solo la necessità che l'incongruenza sia "grave" – come espressamente richiesto dal dettato normativo – ma anche l'obbligatorietà del contraddittorio, il quale dovrà essere, dunque, attivato a pena di nullità dell'accertamento intrapreso a carico del contribuente.

5. Il redditometro alla luce delle vigenti disposizioni normative.

L'art. 22 del d.l. n. 78/2010 ha modificato radicalmente le regole previste dall'art. 38 del più volte menzionato d.p.r. n. 600/1973, in materia di accertamento sintetico e, più in particolare, di accertamento redditometrico²⁷.

Si cominci col dire che, in tale modalità accertativa, potrebbero rientrare ben 40 milioni di contribuenti, contro i circa 4 milioni di imprenditori e lavoratori autonomi che sono invece, almeno "potenzialmente", soggetti agli studi di settore²⁸.

²⁶ Cass, S.U., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638. Da ultimo, Cass., sez. trib., 6 luglio 2010, ordinanza n. 15905.

²⁷ M. ZANNI, *Le novità dell'accertamento sintetico*, in *Il Fisco* n. 31 del 2 agosto 2010; R. ACIERNO, *Accertamento sintetico e prova documentale*, Nota a Cass., n. 24597 del 3 dicembre 2010, in *Il Fisco* n. 1 del 3 gennaio 2011; A. ALBANO – P. STELLACCI, *Profili di attualità in materia di accertamento sintetico*, in *Il Fisco* n. 27 del 4 luglio 2011; F. CARRIROLO, *Accertamento sintetico: rilevanza e irrilevanza delle spese e delle manifestazioni di capacità contributiva*, in *Il Fisco* n. 2 del 10 gennaio 2011, pag. 1-195; A. COSCARELLI, *Accertamento sintetico e redditometro: presupposti, spese e indicatori di capacità economica ... aggiornato con gli indici di capacità contributiva del nuovo Redditometro presentato il 25 ottobre 2011*, Santarcangelo di Romagna, 2011; R. FANELLI, *Lotta all'evasione e accertamento sintetico*, Milano 2011; N. FORTE, *Guida al nuovo spesometro: accertamento sintetico e difesa del contribuente, spese non compatibili con i redditi dichiarati, operazioni oltre 3000 euro: obbligo di comunicazione, disciplina transitoria e sanzioni*, Milano, 2011; D. LIBURDI – C. NOCERA, *Forum "Italia Oggi" del 14 gennaio 2011 e Telefisco 2011 - Accertamenti sintetici: le prime interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco* n. 6 del 7 febbraio 2011.

²⁸ D. DEOTTO, *Relazione a Telefisco 2011*, il quale evidenzia, così, l'enorme platea di possibili destinatari dello strumento in parola. Id., *La spesa fa la spia sul reddito in famiglia*, *Guide*

Ebbene, la metodologia di accertamento in parola è fondata su un rigoroso rapporto tra l'ammontare delle spese effettuate dal contribuente, ed il reddito dichiarato. Ove, come riferito innanzi, lo scostamento superi il 20% (nella disciplina previgente, era previsto il 25%), l'Amministrazione Finanziaria è legittimata alla rettifica.

In buona sostanza, in base alle disposizioni attualmente vigenti, l'ufficio, sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo di imposta, ha facoltà di rideterminare sinteticamente il reddito ove le spese superino di un quarto il reddito dichiarato, per almeno due annualità d'imposta.

Più in particolare, tale forma di accertamento, nel valutare la cd. capacità di spesa del contribuente, ha come punto di partenza l'individuazione e la valutazione di circostanze e fatti economicamente valutabili, come, ad esempio, le spese per gli investimenti o anche per i consumi. La *ratio* è di evidenza quasi palmare: una determinata spesa rappresenta un fatto (noto) dal quale si presume l'esistenza di un fatto ulteriore ed ignoto, ovvero un reddito non dichiarato e, per conseguenza, non tassato.

Una dottrina, attenta al tema in esame, ha pure precisato, sebbene per molti si tratterà di un'affermazione superflua, che l'accertamento basato sul redditometro "*rappresenta una sorta di species del più ampio genere dell'accertamento sintetico*"²⁹. Ed invero, il cd. redditometro altro non è che uno strumento di accertamento sintetico, che consente di ricostruire i redditi dei contribuenti partendo dalle spese sostenute, guardando non come la ricchezza viene prodotta ma, piuttosto, come essa viene usata per mantenere un certo tenore di vita³⁰.

L'Agenzia delle Entrate, al fine di consentire ai contribuenti una sorta di auto – verifica della correttezza della propria posizione fiscale, o, meglio, della corrispondenza tra il reddito dichiarato e quello che l'Agenzia stessa potrebbe

pratiche speciali, n. 1/4, in *Il Sole 24 Ore*, 4 agosto 2010, p. 18.

²⁹ D. DEOTTO, *La spesa fa la spia sul reddito di famiglia*, op. ult. cit., p. 18.

³⁰ Così F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, op. cit., p. 253. Per le prime critiche all'eccessivo "automatismo" dei meccanismi redditometrici di accertamento del reddito, si vedano F. TESAURO, *L'accertamento sintetico del reddito e il redditometro*, in *Boll. Trib.*, 1986, p. 952; M. BASILAVECCHIA, *Dai coefficienti all'efficienza: ascesa e declino dell'accertamento per automatismi*, in *Rass. Trib.*, 1994, n. 280, oltre a L. PERRONE, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo Irpef*, op. cit., p. 18.

presumere, ha messo a disposizione dei contribuenti medesimi, sul sito ufficiale, un apposito *software*, chiamato Reddi-Test, per sperimentare, assieme alle associazioni di categoria, agli ordini professionali e alle organizzazioni sindacali, il funzionamento del redditometro e la sua capacità di fotografare le incongruenze tra le spese sostenute e il reddito dichiarato.

Per la stima del reddito, nell'attuale regime, sono state individuate più di 100 voci, indicative di capacità di spesa, divise in sette categorie: - abitazione³¹; - mezzi di trasporto³²; - assicurazioni³³ e contributi previdenziali³⁴; - istruzione³⁵; - attività sportive e ricreative, cura della persona³⁶; - altre spese significative³⁷; - investimenti immobiliari e mobiliari³⁸.

In altre parole, il redditometro può essere definito come strumento di accertamento, senz'altro sintetico, che risale al reddito mediante un'analisi delle manifestazioni indirette di capacità contributiva³⁹, le quali manifestazioni non sarebbero possibili senza che vi sia, a monte, una adeguata capacità di spesa, la quale, a sua volta, deve trovare giustificazione nel reddito imponibile dichiarato.

In estrema sintesi, si parte dal ragionamento che, usualmente, la spesa di un soggetto è alimentata dal suo reddito, in particolare per quel che concerne la spesa per i consumi. Normalmente, infatti, il tenore di vita si mantiene non con il patrimonio, bensì, ovviamente, con il reddito, una parte del quale è utilizzato per

³¹ Abitazione principale, altre abitazioni, mutui, ristrutturazioni, intermediazioni immobiliari, elettrodomestici, apparecchiature elettroniche, arredi, energia elettrica, telefonia fissa e mobile, gas.

³² Automobili, minicar, caravan, moto, natanti e imbarcazioni, aeromobili, mezzi di trasporto in leasing e noleggio.

³³ Responsabilità civile, incendio e furto, vita, danni, infortuni, malattia, altro.

³⁴ Contributi obbligatori, volontari, previdenza complementare.

³⁵ Asili nido, scuola dell'infanzia, scuola primaria, scuola secondaria, corsi di lingua straniera, soggiorni studio all'estero, corsi universitari, tutoraggio, corsi di preparazione agli esami scuole di specializzazione, master, canoni di locazione per studenti universitari.

³⁶ Attività sportive, circoli culturali, circoli ricreativi, cavalli, abbonamento *pay tv*, giochi online, abbonamenti eventi sportivi, viaggi organizzati, centri benessere, altri servizi per la cura della persona.

³⁷ Oggetti d'arte o antiquariato, gioielli e preziosi, veterinarie, donazioni in denaro a favore di O.N.L.U.S. e simili, assegni periodici corrisposti al coniuge, donazioni effettuate.

³⁸ Fabbricati, terreni, natanti e imbarcazioni, autoveicoli, motoveicoli, caravan, minicar, aeromobili, azioni, obbligazioni, conferimenti, quote di partecipazione, fondi d'investimento, derivati, certificati di deposito, pronti contro termine, buoni postali fruttiferi, conti di deposito veicolati, altri prodotti finanziari, valuta estera, oro, numismatica.

³⁹ LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, p. 368; G. INGRAO, *L'accertamento tributario*, in FERLAZZO – NATOLI, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 2007, p. 99; BIANCHI – LUPI, *Accertamento sintetico e dei c.d. privati*, in *Il diritto*, Enc. Giur. de Il Sole 24 Ore, Milano, 2007.

la spesa di periodo, ed un'altra parte del quale è invece riservato alla quota cd. di risparmio⁴⁰. Ebbene, secondo i ragionamenti posti alla base della norma in commento, l'accertamento tramite redditometro consente, partendo dalla spesa ed in presenza dei requisiti già detti, di ricostruire il reddito complessivo ed effettivo del soggetto contribuente.

Alcune posizioni dottrinali, tuttavia, hanno posto in dubbio la plausibilità di una simile ricostruzione⁴¹, partendo dalla premessa che dal tenore di vita non possa ragionevolmente risalirsi al reddito in una maniera pressoché consequenziale.

Tenendo ferma tale premessa, che la si condivida o meno, è possibile dedurre una serie di osservazioni critiche alla strumento che qui si cerca di indagare. Una prima ipotesi di conseguenza consisterebbe nella diversa lettura dell'art. 38: non una norma che introduce un'imposizione sul reddito prodotto, ma bensì un'imposizione sul reddito consumato o, finanche, sui consumi. Ebbene, su questa linea, taluno è giunto addirittura a ritenere che vi sia stato un eccesso di delega da parte del legislatore che introdusse il sistema⁴².

Ancora, si è sottolineato⁴³ che, in forza dell'accertamento redditometrico, contribuenti di uguale reddito subirebbero una diversa imposizione in base alle loro scelte di consumo che dipendono, come noto, anche da fattori fortemente soggettivi, come i gusti e le abitudini. Pertanto, si giungerebbe alla paradossale conclusione che non sarebbe possibile – dinanzi a due contribuenti di uguale reddito – recuperare l'imposta inevasa da quel contribuente che, tra i due, si sia astenuto dalla spesa.

Infine, si potrebbe sostenere che la determinazione sintetica, fondata sulla spesa, non consente un'esatta determinazione dell'ammontare preciso del reddito. Ciò è vero, ma non rappresenta un difetto peculiare dell'accertamento sintetico: si tratta, infatti, di una circostanza problematica che si ripresenta identica in molta parte degli accertamenti tributari, e specialmente in quelli presuntivi.

⁴⁰ Sono osservazioni facilmente intuibili, che, comunque, ritroviamo in A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, op. cit., p. 203.

⁴¹ Fra tutti, G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, p. 217 ss.

⁴² F. TESAURO, *Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, I, 1943.

⁴³ C. ALBANELLO, *L'accertamento con metodo sintetico nell'Irpef*, in *Dir. Prat. Trib.* 1975, I, 1125.

A dire il vero, la possibilità di accertamenti credibili, a partire dal tenore di vita, non può escludersi: l'accurato esame di comportamenti che lasciano presumere ricchezza⁴⁴, può senz'altro consentire di risalire al reddito nella disponibilità del contribuente, ferma restando la necessità di operare prudenti valutazioni, da svolgersi caso per caso, in relazione alle circostanze specifiche che caratterizzano la fattispecie in esame.

5.1 La difesa del contribuente e la prova contraria non limitata.

Per quanto concerne la difesa del contribuente, la disciplina (art. 38, comma 5, d.p.r. n. 600 del 1973) fa salva la "*prova contraria*" che il finanziamento delle spese sia avvenuto attraverso proventi non riferibili al periodo di imposta oggetto di rettifica, con redditi esenti da imposizione oppure mediante redditi già sottoposti a tassazione (nella forma della ritenuta alla fonte a titolo di imposta) "*o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile*". La disposizione sembra avere oggi una dizione più ampia rispetto al passato: in realtà, la giurisprudenza di legittimità (sentenza n. 33 del 1996), interpretando il testo previgente della norma come meramente esemplificativo, ha consentito al contribuente di dimostrare non solo che il maggior reddito determinato sulla base del redditometro era costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta (come era espressamente previsto nel vecchio art. 38, d.p.r. n. 600 del 1973), ma anche che il reddito presunto sulla base del redditometro non esisteva o esisteva in misura inferiore.

Dunque, l'espressa indicazione normativa di un'ulteriore, vasta tipologia di prova contraria, utilizzabile dal soggetto passivo, è una novità di un certo rilievo, che consiste nella possibilità di dimostrare (in buona sostanza, senza limiti) che il finanziamento della spesa è avvenuto non solo con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, ma anche con redditi «*diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta*» o, «*comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile*».

⁴⁴ Si precisa, non solo il tenore di vita ed i consumi in generale, ma anche gli investimenti in quanto essi, oltre che poter produrre reddito, nel momento in cui sono effettuati manifestano l'impiego di ricchezza.

È rilevante tale riconoscimento normativo, in quanto si deve tenere bene a mente che, con le norme procedurali, la legge attribuisce all'Ufficio il potere di valutare e determinare, tramite le spese, il reddito posseduto e prodotto (presupposto sostanziale del tributo).

Appare evidente, quindi, la necessità che sia attribuito al soggetto passivo la possibilità di dimostrare senza limite alcuno che il presupposto sostanziale, cioè il reddito posseduto-prodotto nell'anno, contrariamente a quanto desumibile dalle spese, nel caso concreto non si è manifestato (in tutto o in parte) ovvero si è manifestato in un diverso periodo d'imposta (e che, quindi, era tassabile quell'anno), ovvero, ancora, che non assume rilievo (in base alla normativa vigente) ai fini della formazione dell'imponibile. Se la norma procedimentale (metodo di accertamento) ostacolasse la possibilità di prova contraria, rischierebbe di divenire una norma sostanziale e di trasformare il presupposto dell'Irpef da reddito posseduto-prodotto in reddito speso o consumato⁴⁵. Resta, infine, da segnalare, a conferma dell'illimitatezza della prova contraria, che dal testo del novellato art. 38 è scomparso il pregresso riferimento alla necessità che l'ammontare dei redditi oggetto della prova contraria del contribuente risulti «*da idonea documentazione*».

5.2 La riduzione dei limiti quantitativi e temporali per l'adozione dell'accertamento sintetico.

La novità più rilevante⁴⁶ è nascosta tra le righe del nuovo testo normativo, laddove non si condiziona più l'accertamento sintetico all'individuazione, da parte dell'Ufficio, di «*elementi e circostanze di fatto certi*» (da cui presumere, ex art. 2727 c.c., il fatto ignorato, cioè il reddito complessivo), ma all'indicazione soltanto di «*spese di qualsiasi genere sostenute*» nel periodo d'imposta.

⁴⁵ Su questo profilo, sia consentito di nuovo rinviare a L. PERRONE, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo IRPEF*, cit., 25; in argomento, si vedano anche G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993, 91, nonché fare riferimento a A. FANTOZZI, *L'accertamento sintetico*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 459.

⁴⁶ L. PERRONE, *Nuovo accertamento sintetico ai fini dell'Irpef*, oggi reperibile su www.treccani.it.

Il grado di certezza di tali «spese» su cui sarà fondato l'accertamento⁴⁷ è molto attenuato e così, ad esempio, esse potranno esser desunte dall'Ufficio, anche in via indiretta, dalle numerose e nuove informazioni alla cui trasmissione sono oggi obbligati molti soggetti terzi⁴⁸.

Si può affermare oggi che, vista l'ampiezza dei poteri attribuiti all'Ufficio con l'accertamento sintetico, deve ritenersi superata l'ipotesi della necessità del preventivo confronto rispetto all'accertamento analitico del reddito imponibile⁴⁹. Tale opinione era basata sull'originaria formulazione del co. 4 dell'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973, che consentiva l'accertamento sintetico solo se il reddito risultante «*dalla determinazione analitica*» era inferiore a quella fondatamente attribuibile al contribuente in relazione alle spese certe; oggi, invece, esso può esser «sempre» effettuato.

Altre novità, tese ad ampliare l'ambito di applicazione dell'accertamento sintetico e di valutazione da parte dell'Ufficio, riguardano la riduzione dei limiti quantitativi e l'abolizione di quelli temporali in passato previsti per la sua utilizzazione.

In primo luogo, come riferito innanzi, è stato ridotto dal 25% al 20% lo scostamento, rispetto al reddito dichiarato, al di sopra del quale può scattare l'accertamento sintetico. La *ratio* di questa «soglia di indifferenza» è tesa ad evitare il ricorso indiscriminato a tale delicato strumento di controllo del reddito imponibile, limitando la rettifica agli scostamenti di una certa rilevanza.

In secondo luogo, un'analoga e, forse, ancor più intensa funzione di garanzia andava riconosciuta alla previsione, non riproposta nel testo riformato, recata dalla seconda parte del previgente co. 4 dell'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973 che, limitatamente agli accertamenti sintetici basati sul redditometro⁵⁰, richiedeva

⁴⁷ Sul punto, si veda L. TOSI, *Sub art. 38*, cit., 228, il quale non manca di precisare che «il legislatore ha previsto che l'accertamento sintetico sia effettuato “sulla base” delle citate spese, talché sembra che l'Amministrazione debba individuare un criterio di collegamento tra le spese sostenute ed il reddito attribuibile al contribuente».

⁴⁸ Il pensiero corre, ovviamente, all'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo non inferiore a 3 mila euro di cui all'art. 21, varie volte citato, del d.l. n. 78/2010 ed al cd. spesometro.

⁴⁹ Sosteneva tale ipotesi G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, cit., 138; ID., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nella giurisprudenza costituzionale*, cit., 369, nota 5.

⁵⁰ In passato, la Corte di Cassazione (Cass., sez. trib., 5.11.2008, n. 26541, in *Rass. trib.*, 2009, 220), equivocando sull'ambito di applicazione del requisito dello scostamento biennale, ha ritenuto che lo stesso trovasse applicazione anche nel caso dell'accertamento sintetico non redditometrico:

che lo scostamento tra il reddito accertabile e quello dichiarato si protraesse per due o più periodi d'imposta.

Un approccio del genere, per un verso, avrebbe reso più affidabile il metodo di accertamento di cui si discute (scostamenti ripetuti, e non occasionali, a fronte di una disponibilità costante di beni e servizi confermano inequivocabilmente abitudini e stili di vita dietro i quali potrebbero celarsi occultamenti di base imponibile) e, per un altro, avrebbe finanche sterilizzato gli effetti di oscillazioni reddituali di carattere occasionale e/o straordinario.

Alla luce delle novità normative e delle considerazioni sopraesposte, l'accertamento sintetico è divenuto molto più agile, ma applicabile ad una platea di contribuenti molto più vasta ed anche a scostamenti del reddito dichiarato, rispetto a quello desunto dalle spese, di minore consistenza (non inferiori, comunque, al 20%) e limitati nel tempo (anche solo un anno): l'accertamento sintetico, quindi, sembra poter divenire un metodo di rettifica "di massa" per il reddito complessivo delle persone fisiche. In maniera complementare, è stato ampliato, ma reso più difficile e delicato anche l'ambito della valutazione (tecnico-soggettiva) dell'Ufficio impositore. D'ora in poi, infatti, non solo per gli investimenti patrimoniali (che in genere sono i più rilevanti), ma per tutte le «spese di qualsiasi genere» l'Ufficio dovrà procedere sia alla trasformazione e alla quantificazione (induttiva) delle spese in reddito posseduto-prodotto (cioè nel presupposto-base imponibile dell'Irpef) sia alla puntuale collocazione temporale dello stesso. Da qui la necessità che venga usata la dovuta cautela in sede accertativa, al fine di evitare che l'Ufficio "presuma" *tout court* che ogni spesa (tra l'altro, rispetto alla previgente normativa, meno certa, meno durevole e meno consistente) sia indice di un reddito prodotto in un certo ed unico periodo d'imposta. L'indicata cautela dovrà a maggior ragione essere utilizzata dal Ministero in sede di elaborazione del decreto che individuerà «*il contenuto induttivo di elementi di capacità contributiva*» mediante analisi di campioni

sul punto e per una condivisibile critica, si veda la nota di M. BEGHIN, *La determinazione sintetica dell'imponibile Irpef e il problema degli «scostamenti» tra reddito accertabile e reddito dichiarato*, in *Rass. trib.*, 2009, 222 ss.

significativi di contribuenti, «*differenziati anche in relazione al nucleo familiare ed all'area territoriale*»⁵¹.

5.3 Profili operativi e procedurali del nuovo redditometro.

L'accertamento sintetico è scandito, in buona sostanza, da tre fasi fondamentali: a) si individua un indice di tenore di vita; b) si quantifica la spesa correlata; c) si imputa la spesa a reddito.

Quanto al primo passaggio, l'individuazione dell'indice del tenore di vita, esso deve essere "certo" per poter innescare il meccanismo presuntivo. Nella versione previgente, il comma 4 dell'art. 38 prescriveva, infatti, che si doveva trattare di elementi e circostanze di fatto certi. Nella nuova versione, come riferito, il riferimento è scomparso ma, secondo alcuni⁵², la circostanza sarebbe completamente irrilevante, in quanto una presunzione non potrebbe che fondarsi su fatti certi⁵³. Ovviamente, l'individuazione dell'indice di spesa è agevole quando avvenga tramite l'acquisto di beni registrati. Nella casistica tradizionale, sono stati ritenuti indiziari l'acquisto di beni immobili (rispetto al costo di acquisto⁵⁴), il possesso di immobili (rispetto alle spese per mantenerli⁵⁵), la disponibilità di rimesse su conti correnti o di valuta all'estero⁵⁶, l'acquisto di azioni⁵⁷ e la sottoscrizione di aumenti di capitale⁵⁸.

In merito alla quantificazione della spesa, essa deve essere determinata in modo certo, con un'operazione che è stata definita "sicura"⁵⁹. La sicurezza, ovviamente, raggiunge un elevato livello quando si tratti di costi rigidamente determinabili, ovvero quando esista la prova dei costi specifici sostenuti dal contribuente. Tuttavia, anche con uno standard minore è possibile raggiungere la

⁵¹ Si veda A. COMELLI, *L'individuazione dei dati e degli elementi etc.*, in *Atti preparatori al Convegno di Sanremo del 3-4 giugno 2011*, Padova, 2011, 335.

⁵² A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, op. cit., p. 207.

⁵³ Si tratta, infatti, del normale requisito del fatto, il quale può essere anche uno solo (Cass., sez. trib., 9 agosto 2002, n. 12060) e deve però essere noto. Esso è tale quando è provato, e non bisognoso di prova, perché ammesso o non contestato (cfr. Cass., sez. trib., 12 giugno 2002, n. 8738).

⁵⁴ Cass., sez. trib., 11 settembre 2009, n. 19647.

⁵⁵ Cass., sez. trib., 19 luglio 2002, n. 10603.

⁵⁶ Cass., sez. I, 2 giugno 1992, n. 6714.

⁵⁷ Cass., sez. I, 11 maggio 1991, n. 5599.

⁵⁸ Cass., sez. I, 10 giugno 1987, n. 5052.

⁵⁹ A. MARCHESELLI, *Strategie difensive del contribuente di fronte all'efficacia presuntiva dell'accertamento sintetico*, in *Corr. Trib.*, n. 5/2013, p. 357.

cd. soglia di sicurezza: si pensi, a titolo esemplificativo, all'elaborazione di prezzi di mercato in situazioni equiparabili.

In buona sostanza, dei tre momenti innanzi indicati, quello che appare maggiormente critico è senz'altro il terzo momento ricostruttivo, ovvero la ricostruzione del reddito. Si tratta, infatti, di risalire dalla spesa (il fatto "noto") alla quota di reddito imponibile ad essa dedicata. Il passaggio è, ovviamente, caratterizzato da un certo margine di opinabilità: la spesa, come pure si è osservato, inevitabilmente dipende da fattori "aleatori", quali i gusti, le propensioni, le circostanze e, più in generale, la personalità.

Pertanto, la terza parte della dimostrazione dovrà inevitabilmente fondarsi su valori medi, connotati di una certa astrattezza, più facilmente attaccabile dal contribuente.

Quanto alla vera e propria procedura con la quale l'Agenzia svolge l'attività accertativa, essa sembra riconducibile a cinque fondamentali fasi, oltre ovviamente all'(eventuale) contenzioso.

In primo luogo, l'Ufficio dovrà procedere alla selezione dei contribuenti da controllare con il metodo sintetico. Il requisito richiesto per poter essere suscettibili di subire un accertamento con lo strumento del redditometro è, come riferito in apertura d'indagine, uno scostamento minimo del 20% tra la spesa effettuata ed il reddito dichiarato. In questa fase non rilevano le spese medie Istat.

A questo punto, l'Amministrazione è tenuta a presentare un primo invito al contribuente al contraddittorio: una volta che il contribuente abbia reso le proprie osservazioni, l'Ufficio si potrebbe determinare per l'archiviazione, ovvero per la prosecuzione del controllo. In tale ultimo caso, l'Ufficio invita nuovamente al contraddittorio il contribuente, il quale ha la possibilità, in questa sede, finanche di optare per l'accertamento con adesione. In ogni caso, se aderisce all'invito il contribuente può beneficiare della riduzione ad un sesto delle sanzioni; se, al contrario, il contribuente intende sostenere la correttezza formale e sostanziale della propria posizione, può decidere di instaurare il contraddittorio.

All'esito di questa ulteriore fase di dialogo tra l'Amministrazione ed il contribuente, quest'ultimo ha a disposizione un'ultima opzione: può allora pagare

quanto richiesto (beneficiando della riduzione a un terzo delle sanzioni), ovvero di proseguire con contenzioso.

6. L'obbligatorietà del contraddittorio e dell'invito all'adesione.

L'ultima importante novità dell'attuale disciplina appare, dunque, strettamente correlata al radicale ampliamento dell'ambito dell'accertamento sintetico. Essa è costituita dall'obbligo per l'Ufficio che procede alla determinazione sintetica di invitare il contribuente, prima, a fornire dati e notizie rilevanti per l'accertamento e di avviare, poi, il tentativo di accertamento con adesione⁶⁰ (ex art. 5 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218).

La precedente normativa riconosceva al contribuente la facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'avviso di accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente fosse costituito in tutto o in parte da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta⁶¹. Sulla portata di questa disposizione si è a lungo discusso. Oggi, il co. 7 del novellato art. 38, prendendo presumibilmente le mosse dalla minore certezza dei dati di fatto noti (spese), in base ai quali l'Ufficio può risalire al fatto ignoto (reddito complessivo posseduto-prodotto), e dalla maggiore ampiezza dell'ambito di valutazione dell'Ufficio stesso, prevede l'obbligo del contraddittorio, ponendo così fine alle contrastanti opinioni in tema.

Il contraddittorio diventa, dunque, il momento centrale e indefettibile del procedimento di imposizione, momento in cui l'Ufficio e il contribuente si confrontano, valutando gli elementi essenziali per la corretta ricostruzione (sintetica) del reddito.

In buona sostanza, l'Ufficio, da una parte, chiederà informazioni e/o precisazioni sulle «*spese di qualsiasi genere*» da esso stesso direttamente reperite o sugli «*elementi indicativi di capacità contributiva*», elaborati nel decreto

⁶⁰ L'attivazione del tentativo di accertamento con adesione da parte dell'Ufficio, si badi bene, esclude la possibilità di accedere all'omologo istituto ad istanza del contribuente ex art. 6 della l. n. 218/1997 e, a seguito dell'accertamento, quindi, anche di beneficiare della sospensione dei novanta giorni per il ricorso

⁶¹ Sul rilievo del contraddittorio nell'ambito dell'accertamento sintetico, si vedano, da ultimo, D. CONTE, *Aspetti problematici del redditometro e di altri consimili metodi come strumenti di contrasto all'evasione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1138 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 166 ss.; Id., *Il «nuovo» accertamento sintetico tra principio del contraddittorio e garanzie del giusto processo*, in *Corr. trib.*, 2010, 3809 ss.

ministeriale, e il contribuente, dall'altra, potrà (senza limiti) avanzare tutte le argomentazioni e prove idonee ad inficiare l'esistenza del fatto indice e/o del nesso tra spesa e reddito posseduto ovvero prodotto nel periodo d'imposta⁶².

6.1 I profili problematici in tema di contraddittorio.

Ciò precisato in termini generali, occorre brevemente dire della sorte degli avvisi di accertamento notificati al culmine di un'istruttoria caratterizzata dal mancato invito al contraddittorio⁶³ e della possibilità di utilizzare, in fase contenziosa, eventuali dati e documenti non esibiti in occasione del contraddittorio stesso.

Quanto al primo profilo, non sembra si possa far a meno di richiamare il chiaro insegnamento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁶⁴ che, soffermandosi di recente sulla rilevanza del contraddittorio nell'ambito dell'accertamento basato sui parametri e sugli studi di settore, hanno ritenuto nullo l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito al contraddittorio. Sulla stessa linea, ancor più di recente e con riferimento ad un accertamento sintetico precedente alle ultime modifiche (che hanno previsto l'obbligo del contraddittorio), si è pronunciata la sezione tributaria della Cassazione con importante ed ampiamente motivata sentenza⁶⁵. Orbene, la necessità di non svuotare di significato il precetto legislativo recato dal co. 7 del novellato art. 38, da una parte, e la necessità di estendere all'accertamento sintetico basato sul redditometro tutte le garanzie riconosciute ai soggetti destinatari di accertamenti basati su dati ordinari ed elaborazioni statistiche (cd. accertamenti standardizzati)⁶⁶, dall'altra, portano a ritenere che il difetto, anche parziale, del

⁶² Ulteriori considerazioni sul punto, anche con riferimento al superamento delle preclusioni probatorie, sono svolte nel cap. V, parr. 20 ss.

⁶³ Sulla violazione del contraddittorio e sui suoi effetti conseguenti, si vedano diffusamente A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137 ss. e G. ZOPPINI, *Minima fiscalia sul diritto offeso al contraddittorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 589.

⁶⁴ Cfr., in particolare, Cass., S.U., 18.12.2009, n. 26635, ove, tra l'altro, si stigmatizza l'omessa indicazione, nella motivazione dell'atto, delle ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa sono stati disattesi.

⁶⁵ Si veda Cass., sez. trib., 17.6.2011, n. 13289, in *Il fisco*, 2011, 4512.

⁶⁶ Sul punto, si veda Cass., sez. trib., ord., 22.10.2010, n. 21661, in *Corr. trib.*, 2010, 3786 ed ivi la nota di Marcheselli, A., *Garanzie e doveri del nuovo redditometro*, a giudizio del quale «il fatto che la giurisprudenza a Sezione Unite abbia pronunciato sui parametri e, in *obiter dictum*,

contraddittorio debba essere considerato motivo di nullità dell'avviso di accertamento. Per quel che concerne, invece, la possibilità di utilizzare in giudizio argomenti e documenti non allegati in sede di contraddittorio, occorre prendere le mosse dal ruolo giocato dall'intervento del contribuente nel procedimento che qui ci occupa e, in quest'ottica, non vi sono ragioni per allontanarsi dal sentiero tracciato dalle Sezioni Unite che, seppur con riferimento agli accertamenti basati sugli studi di settore e sui parametri (ed ora anche la Cass., sez. trib., 17.6.2011, n. 13289 riferita al redditometro), hanno chiaramente rilevato che *«l'esito del contraddittorio endoprocedimentale non condiziona ... la impugnabilità dell'accertamento innanzi al giudice tributario, al quale il contribuente potrà proporre ogni eccezione (e prova) che ritenga utile alla sua difesa, senza essere vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo»*⁶⁷. Appare, in conclusione, che l'ampia fase del contraddittorio (compreso l'invito all'adesione), oggi obbligatoria (e a pena di nullità, nonostante la legge non lo dica espressamente) costituisca il necessario contrappeso all'ampiezza del potere di valutazione attribuito all'Ufficio nell'ambito della nuova disciplina dell'accertamento sintetico che si avvia a forme di rettifica di massa del reddito complessivo ai fini dell'Irpef. Per tutti i tipi di accertamento, quindi, ma per quello sintetico, in particolare, l'Ufficio dovrà utilizzare con molta attenzione e cautela l'ampissimo potere-dovere affidatogli dal legislatore.

L'attendibilità della rettifica è assicurata, dunque, dall'attuazione del cosiddetto "contraddittorio endoprocedimentale", una fase del procedimento amministrativo di accertamento durante la quale il contribuente è invitato a fornire spiegazioni sulla sua condotta. Bisogna registrare che l'evoluzione del sistema tributario è stata caratterizzata da un'apertura dei rapporti fra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti: in questo percorso, una tappa fondamentale è rappresentata da quattro sentenze del 2009 (nn. 26635, 26636, 26637 e 26638),

sugli studi di settore, non significa nulla: i principi di cui a quella giurisprudenza sono estensibili a tutti gli accertamenti standardizzati, tra i quali è compreso il redditometro»

⁶⁷ Così, testualmente, Cass., S.U., n. 26635/2009, ed ora Cass., sez. trib., n. 13289/2011, riferita al redditometro; nello stesso senso si orienta G. RAGUCCI, *Il «nuovo» accertamento sintetico tra principio del contraddittorio e garanzie del giusto processo*, cit., 3812, per il quale «quando assume il carattere di garanzia, il contraddittorio risponde a una facoltà del contribuente di anticipare difese la cui sede naturale è il giudizio; facoltà che se è veramente tale non può essere limitata o condizionata dalla prospettiva di incorrere in decadenze, se non esercitata. Ciò contrasterebbe con la "finalità" dell'istituto».

nelle quali le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affermato che il contraddittorio endoprocedimentale costituisce garanzia di plausibilità della rettifica. Ma vi è di più: secondo le Sezioni Unite, il contraddittorio endoprocedimentale, ancorché non espressamente previsto da una norma con portata generale, è necessario anche in materia tributaria in forza del principio generale dell'azione amministrativa del "giusto procedimento", in base al quale i soggetti privati, coinvolti in un procedimento amministrativo, devono poter esporre le proprie ragioni prima che vengano adottati provvedimenti limitativi nei loro confronti, sia a tutela del proprio interesse, sia a titolo di collaborazione nell'interesse pubblico. Le citate sentenze delle Sezioni Unite confermano il revirement nell'orientamento fino ad ora espresso dalla giurisprudenza di legittimità con riguardo al metodo sintetico nonostante la limpidezza dato normativo. La disciplina previgente riconosceva al contribuente la facoltà di difendersi dagli addebiti posti a suo carico "anche prima della notificazione dell'accertamento" (così recitava l'art. 38, comma 6, d.p.r. n. 600 del 1973 fino al 2010). Veniva da chiedersi in quale occasione il contribuente potesse intervenire se non in sede di contraddittorio endoprocedimentale: per rendere possibile l'esercizio di tale facoltà era allora necessario che il contribuente fosse informato dell'avvio del procedimento di accertamento nei suoi confronti da parte dell'ufficio.

Questa soluzione esegetica trova oggi conferma nella nuova disciplina del metodo sintetico (art. 38, comma 7, d.p.r. n. 600 del 1973, come emendato dall'art. 22, d.l. n. 78 del 2010), in base alla quale l'ufficio procedente "*ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione [...]*": la previsione dell'avvio del procedimento di accertamento con adesione successivamente al contraddittorio endoprocedimentale conferma che la procedura di rettifica concordata non può considerarsi sostitutiva del confronto con il contribuente, da attuarsi prima che le contestazioni a suo carico contribuente siano delimitate.

7. Le presunzioni nel diritto tributario e nel metodo redditometrico di accertamento.

Occorre considerare la natura delle presunzioni su cui fa leva l'accertamento basato sul redditometro. Chiarire se la presunzione *de qua* abbia natura semplice o relativa assume infatti, a parere di chi scrive, rivolti applicativi di rilievo sia per il contribuente sia per il consulente che ne tuteli le ragioni.

Le presunzioni, come noto, possono essere considerate ragionamenti presuntivi, che consentono di risalire ad un fatto ignoto partendo da un fatto noto.

In base alla loro natura, esse sono riconducibili quantomeno in due principali categorie: da una parte, le presunzioni **semplici** (cfr. art. 2729 c.c.), rispetto alle quali la scelta del fatto noto ed il collegamento con il fatto ignoto sono rimesse all'autore della presunzione; dall'altra parte, le presunzioni **legali** (cfr. 2728 c.c.), dinanzi alle quali l'ordinamento obbliga a dare per accertato il fatto ignoto, una volta che sia noto il fatto individuato dalla norma.

Le presunzioni legali, a loro volta, si dividono in: i) assolute⁶⁸ (non può fornirsi prova contraria, salvo che non sia espressamente previsto); ii) relative, le quali determinano, invece, l'inversione dell'onere probatorio.

In concreto, la differenza tra presunzioni semplici e presunzioni legali (relative) rileva proprio in termini di ripartizione dell'onere della prova: con specifico riguardo all'attività di accertamento, l'amministrazione finanziaria dovrà, nel primo caso, dimostrare che la presunzione soddisfi i requisiti della gravità, precisione e concordanza⁶⁹ e, quindi, la sussistenza di fatti costitutivi della

⁶⁸ Nell'ambito delle presunzioni legali assolute rientrano, ad esempio, alcune delle disposizioni dettate in materia di residenza fiscale. Ci si riferisce all'art. 2, comma 2, TUIR che per le persone fisiche sancisce che *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”* e all'art. 73, comma 3, TUIR che per le persone giuridiche prevede che *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello stato”*. Si tratta di ipotesi nelle quali il contribuente non può in alcun modo dimostrare il contrario, anche se si segnalano due recenti ordinanze della Corte di Cassazione ove correttamente la presunzione assoluta è stata superata attraverso una diversa valutazione, ad opera dei giudici tributari, dei fatti individuati dall'Ufficio come fatti costitutivi della presunzione legale (nella specie l'affidamento dei figli è stato ritenuto non idoneo ad individuare il domicilio in Italia non richiedendosi per l'esercizio della potestà genitoriale una presenza costante sul territorio italiano); cfr. Cass. Sez. Trib. Ord. n. 23249 e n. 23250 del 17 novembre 2010.

⁶⁹ Va rilevato che le tre qualità richieste dalla norma (gravità, precisione e concordanza), risultano probabilmente eccessivamente ridondanti, potendosi affermare che si è in presenza di presunzioni semplici quando vi sono un insieme di elementi presuntivi - ma anche,

pretesa impositiva; nel secondo caso, invece, le presunzioni assurgono a fatti costitutivi della pretesa tributaria senza ulteriori oneri per l'amministrazione finanziaria, la quale potrà fondare l'avviso di accertamento sulla base delle sole presunzioni con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. In altre parole, spetterà a quest'ultimo la dimostrazione della inefficacia della ricostruzione reddituale presuntiva, specialmente sulla base di fatti modificativi o estintivi della pretesa tributaria. I fatti posti a base dell'avviso di accertamento possono, quindi, essere valutati in maniera differente in sede processuale: nel caso di presunzioni semplici, il giudice può valutare gli elementi presuntivi secondo il suo libero apprezzamento ai sensi dell'art. 116 c.p.c., salvo che la legge disponga altrimenti, nei limiti di ammissibilità specificamente previsti dal citato art. 2729 c.c.⁷⁰; nelle ipotesi di presunzioni legali, invece, al giudice non è consentito di modificare il valore probatorio attribuito dalla legge ai fatti costituenti la presunzione, ma solo di valutare la prova contraria offerta dal contribuente in termini di idoneità a superare la prova legale. Quando si è in presenza di presunzioni semplici, per le quali l'onere probatorio incombe sull'amministrazione finanziaria, quest'ultima deve portare in giudizio elementi presuntivi con un elevato grado di probabilità circa il fatto presunto⁷¹.

In buona sostanza, si può affermare che se le presunzioni sono semplici, la scelta del fatto noto ed il collegamento con il fatto ignoto sono rimesse all'autore della presunzione: l'ufficio deve dimostrare la plausibilità del ragionamento su cui è basata la rettifica. Al contrario, se le presunzioni sono legali, l'ordinamento

eccezionalmente, uno soltanto - che portano a un elevato grado di probabilità del fatto (o effetto) presunto. Occorre ulteriormente rilevare che nella normativa tributaria esistono due deroghe (almeno con riferimento all'imposizione diretta) ai principi stabiliti dal codice civile. In presenza di violazioni particolarmente gravi (articolo 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, per gli accertamenti induttivi, e articolo 41, comma 2, dello stesso D.P.R., per l'ipotesi di omessa dichiarazione) viene consentito all'amministrazione di effettuare la rettifica anche sulla base di presunzioni semplici sprovviste dei caratteri di gravità, precisione e concordanza. In questo caso alcuni autori parlano di presunzioni "semplicissime". Va detto che si tratta però di eccezioni, le quali devono essere stabilite espressamente per legge, e, comunque, non intaccano minimamente il fatto che le presunzioni semplici richiedono, come regola, che il ragionamento presuntivo porti a un'elevata probabilità del fatto presunto.

⁷⁰ La medesima efficacia probatoria è stata attribuita alle dichiarazioni di terzi: la giurisprudenza ha affermato che nel processo tributario hanno il valore di elementi indiziari che possono concorrere a formare il convincimento del giudice alla stregua di presunzioni semplici ex art. 2729 c.c.: devono, pertanto, essere confortate da altri elementi di prova caratterizzati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza (cfr. Cass., 19 maggio 2010, n. 12447).

⁷¹ Cfr. tra le più recenti pronunce in tal senso: Corte di Cassazione, sent. nr. 3326, depositata l'11 febbraio 2011.

obbliga, noto il fatto individuato dalla norma, a dare per accertato il fatto ignoto: il compito dell'ufficio è semplificato, essendo sufficiente dimostrare la sussistenza del fatto noto (nel caso del redditometro, l'esistenza del titolo di spesa).

Nel diritto tributario in particolare, fin dagli anni '70 la Corte Costituzionale ha ammesso la possibilità di utilizzare le presunzioni nell'ordinamento tributario, *“al fine di evitare l'evasione e nell'interesse della giusta e regolare percezione dei tributi”*, considerando le presunzioni medesime legittime purché fondate sulla *“comune esperienza”*⁷²; al contempo, tuttavia, la Corte ha sempre sentito l'esigenza di specificare che le più volte menzionate presunzioni non possono che avere natura relativa, poiché l'ipotesi contraria risulterebbe a dir poco configgente con il necessario collegamento tra obbligazione e presupposto⁷³.

L'introduzione di meccanismi presuntivi trova ragione nell'esigenza di facilitare i compiti dell'Amministrazione finanziaria, soggetto pubblico, interessato a conoscere e “svelare” i presupposti impositivi; al contrario, il contribuente ha interesse ad occultare il presupposto d'imposta; per bilanciare tale contrapposizione di interessi, la legge concede al Fisco “facilitazioni” come quelle di cui innanzi, e segnatamente come quella prevista in tema di accertamento sintetico.

Tuttavia, sia consentito ritenere che gravare di onere eccessivo il soggetto cui compete di offrire la prova contraria sembra in aperto contrasto con l'esigenza costituzionale di una tassazione legata ad una capacità contributiva effettiva⁷⁴.

Questo comporta non solo la già chiarita conseguenza che, quantomeno nell'ambito della normativa probatoria, la presunzione legale non potrebbe che rivestire carattere relativo, ma determina finanche conseguenze ulteriori, che potranno essere verificate restringendo nuovamente l'ambito dell'analisi al tema dell'accertamento, e segnatamente dell'accertamento sintetico e del suo principale strumento d'attuazione.

Ebbene, nel tentativo di chiarire se il redditometro si fondi su una presunzione legale relativa, ovvero su una presunzione semplice, ad oggi la

⁷² Corte Cost., sent. n. 109/1967.

⁷³ Corte Cost., sent. n. 200/1976.

⁷⁴ M. BASILAVECCHIA, *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, n. 5 del 2012, p. 1107 ss.

giurisprudenza ancora si divide, non riuscendo a rendere pacifica la suddetta circostanza.

Sin dal 2001⁷⁵, gli Ermellini hanno ritenuto che l'onere della prova ricada *tout court* sul contribuente, e questo è stato sempre l'orientamento dominante, fondato sulla convinzione che il ragionamento presuntivo posto alla base del redditometro abbia natura legale.

Non sono mancate, tuttavia, pronunce in senso contrario⁷⁶, secondo le quali l'accertamento redditometrico si fonda su presunzioni semplici, come già affermato dalla giurisprudenza (si vedano le sentenze nn. 23635, 25636, 25637 e 25638 del 2009) in relazione agli studi di settore⁷⁷. Qualora l'Amministrazione non produca, in giudizio e quindi in contraddittorio, ulteriori elementi fattuali a sostegno dell'imponibile accertato, l'onere probatorio non è assolto e, pertanto, l'avviso di accertamento dovrà ritenersi illegittimo. Tale sentenza è stata accolta con favore da consulenti e contribuenti in genere, e sembrava fondare il proprio *iter* argomentativo su una precedente sentenza (la n. 36.635 del 2009), addirittura emessa dalla Suprema Corte a Sezioni Unite. Sembrava consolidarsi, pertanto, l'indirizzo che attribuisce al redditometro il valore di presunzione semplice.

Appena un anno dopo, tuttavia, la Cassazione torna sulla tesi tradizionale; con l'ordinanza n° 18.604 del 29 ottobre 2012, i giudici di legittimità hanno riaffermato la tesi della presunzione legale relativa, stabilendo con chiarezza che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la determinazione del reddito

⁷⁵ Corte di Cass., 19 aprile 2001, n. 5.794. L'applicazione del "redditometro" non impedisce al contribuente di dimostrare concretamente il possesso di un reddito inferiore, atteso che le presunzioni connesse a tale strumento di determinazione del reddito sono solo relative e non assolute. Pertanto, anche quando venga accertata la disponibilità di beni e servizi indicati nel DPR n. 600/1973, il contribuente può dimostrare non solo che il maggior reddito determinato dall'amministrazione finanziaria è costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ai sensi dell'art. 38, DPR 600/73, ma anche che la presunta ricchezza non esiste o esiste in misura inferiore.

⁷⁶ *Infra multis*, si consideri la sentenza n. 13.289 del 17 giugno 2011, oltre all'ordinanza n. 21661 del 2010.

⁷⁷E. DELLA VALLE, *Note minime in tema di accertamenti standardizzati*, in *Rass. Trib.*, n. 4 del 2014, p. 695 ss. In sostanza, l'autore considera come i parametri e gli studi di settore, da una parte, e l'accertamento sintetico basato su indici nominati (il redditometro), dall'altra, si ricollegano al concetto di "normalità economica" ed agli indici di tale normalità. Pertanto, sarebbe possibile utilizzare una comune chiave di lettura che, ferme restando le differenze applicative, consentirebbe di affrontare una serie di questioni, anche procedurali, in maniera congiunta. In merito alle presunzioni, ed alla natura di queste, l'autore parte dell'assunto che le presunzioni su cui fanno leva parametri e studi di settore hanno senz'altro natura "semplice" e formula la stessa conclusione con riferimento alle presunzioni su cui poggia l'accertamento sintetico di tipo redditometrico.

effettuata sulla base del redditometro dispensa l'Amministrazione da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti indici di maggiore capacità contributiva. A carico del contribuente, dunque, resterebbe l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro non esiste, o esiste in misura inferiore.

Come si riferiva in principio, tuttavia, l'atteggiamento della giurisprudenza sul punto è stato a dir poco oscillante: due mesi appena, ed ecco un ritorno alla tesi maggiormente garantista.

Con la sentenza n. 23.554/2012, è riaffermata infatti la natura di presunzione semplice degli elementi induttivi del redditometro. Nella sentenza in parola, la Cassazione sembra essere pienamente cosciente dell'invasività del menzionato strumento, per cui onera il Fisco di fornire la prova dei cd. *"fatti indice"*, fatti da cui dedurre una capacità di spesa maggiore di quella sostenibile in forza del reddito dichiarato.

In particolare, è stato sostenuto, da giurisprudenza piuttosto recente⁷⁸, che l'accertamento non può fondarsi sul mero scostamento da parametri prestabiliti, *"ma deve essere integrato con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto, e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente"*; piuttosto, è *"l'amministrazione a dover dimostrare l'applicabilità degli specifici parametri utilizzati all'attività in concreto svolta dal contribuente"*.

⁷⁸ Corte di Cass., 31 gennaio 2013, n. 2368. Nel caso di specie, la Corte di Cassazione ha espressamente richiamato la già menzionata pronuncia a S.U. - n. 26635/2009 – secondo la quale *"la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in se considerati, ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente"*. Sempre facendo riferimento alla pronuncia su indicata, la Corte ha nuovamente ribadito che *"all'ente impositore fa carico la dimostrazione nell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento mentre al contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce"*. Da ultimo, è interessante rilevare come in questa pronuncia il tema che qui ci impegna è posto in strettissima correlazione con il principio del contraddittorio: *"si tratta, dunque, di un sistema che trova il suo punto centrale nel contraddittorio endoprocedimentale, quale mezzo necessario al fine di consentire l'adeguamento degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, determinando il passaggio dalla fase statica (gli standard come frutto dell'elaborazione statistica) alla fase dinamica dell'accertamento (l'applicazione degli standard al singolo destinatario dell'attività accertativa)"*.

Nell'incertezza giurisprudenziale di legittimità, le Commissioni Tributarie hanno anch'esse assunto atteggiamenti altalenanti, con la conseguenza che, ad oggi, risulta ancora difficile garantire ai contribuenti un'adeguata linea difensiva; o meglio, sarebbe inopportuno approntare la difesa del contribuente esclusivamente sulla natura della presunzione e sulla conseguente modulazione dell'onere della prova.

Invero, con una sentenza piuttosto recente, la n. 74/02/13, accolta in modo positivo dai contribuenti e dai loro difensori, i Giudici della C.T.P. di Reggio Emilia si sono pronunciati in relazione ad una controversia relativa ad un accertamento da redditometro, disapplicando il D.M. 65.648 del 2012, sulla scorta di uno dei poteri istruttori loro espressamente attribuiti dal D.Lgs. 546/92.

In base all'ultimo comma dell'articolo 7, infatti, *“le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento od un atto generale rilevante al fine della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'impugnazione nella diversa sede competente”*.

L'atto amministrativo, quale atto generale ed indeterminato in riferimento ai soggetti destinatari, non è impugnabile avanti la commissione tributaria, ma in caso di impugnazione di un singolo atto impositivo che da questo trae giustificazione, la Commissione potrà riscontrarne l'illegittimità e precluderne l'applicazione e, di conseguenza, annullare l'atto impugnato.

Come esattamente osservato dalla Commissione, i valori ed i coefficienti previsti dal “redditometro”, in quanto contenuti in un atto di natura amministrativa, non potrebbero ritenersi vincolanti per il Giudice che, com'è noto, deve rispettare solo il precetto contenuto in un atto avente efficacia di legge.

Nonostante qualche facile entusiasmo iniziale rispetto a questa posizione sicuramente interessante, non può assolutamente affermarsi che la C.T.P. abbia posto nel nulla il meccanismo legislativo dell'accertamento induttivo; più semplicemente, deve sostenersi che, nel caso di specie, il giudice tributario ha deciso di non attribuire valore immediatamente probatorio alle voci previste dal redditometro.

In altri termini, i Giudici non negano che l'Agenzia possa basare i suoi accertamenti sulle spese o sugli incrementi patrimoniali, ma non ritengono

corretto attribuire automaticamente a questi elementi un corrispondente valore reddituale, gravando sull’Agenzia stessa l’onere di “quantificare”, nel caso specifico e concreto, il legame tra una determinata spesa e la corrispondente capacità contributiva, spostando la problematica sul tema dell’onere della prova.

Peraltro, in virtù del principio enunciato dalla legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, che ha abolito il contenzioso amministrativo, la decisione della commissione tributaria, che, come nel caso di specie, dichiara illegittimo un atto amministrativo generale, avrà efficacia di giudicato solo in relazione all’oggetto dedotto in giudizio: la presa di posizione dei Giudici, evidentemente, potrà essere richiamata nei procedimenti pendenti avanti altri commissioni di merito le quali, tuttavia, non saranno in alcun caso vincolate alla scelta motivazionale che ha ispirato la CTP emiliana.

Particolarmente significativa risulta la sentenza n. 103 emessa dalla Commissione Tributaria della Lombardia in data 25 ottobre 2013, la quale effettua una ricostruzione del redditometro equiparandolo allo strumento degli studi di settore⁷⁹, sia con riferimento alla natura della presunzione (ritenuta semplice, e non relativa), sia con riferimento alla motivazione dell’atto impositivo; nel caso di specie, l’avviso di accertamento è stato ritenuto invalido, poiché carente del requisito della motivazione, circa l’applicabilità dello standard al caso concreto.

In altre parole, la Commissione ha sostenuto che, *“data la natura di presunzione semplice del redditometro, gli elementi di accertamento da esso derivanti devono essere corredati da ulteriori dati, idonei a sostenerne le risultanze, così come stabilito in materia di parametri e studi di settore”*.

⁷⁹ Anche secondo una parte della dottrina, in entrambi i casi, alla base dell’azione accertativa viene posto un modello di normalità economica che, a sua volta, viene declinato in una predeterminazione normativa idonea a fornire, almeno in tesi, uno standard capace di orientare gli Uffici nella verifica della “congruità” dei dati dichiarati (ricavi/compensi ovvero reddito complessivo) dal contribuente. Nitidamente in questo senso M. BEGHIN, *Il redditometro e gli altri accertamenti “per standard” nelle maglie della presunzione semplice*, in *Corr. trib.*, 2013, 2036, secondo il quale *“le espressioni standard e normalità economica non sono affatto equivalenti e non sono, perciò stesso, perfettamente sovrapponibili. Con l’espressione standard intendiamo in effetti riferirci, più propriamente, a dati di normalità economica inglobati in una predeterminazione normativa. Stiamo dicendo che i dati numerici utilizzati per stabilire se un imprenditore abbia ben dichiarato i propri ricavi o per appurare se un contribuente abbia correttamente dichiarato il proprio reddito complessivo sono incapsulati in un atto dell’amministrazione finanziaria del quale la stessa Amministrazione si avvale per i propri controlli”*.

Auspicabile e certamente più incisivo, a proposito, sarebbe un intervento dei Giudici di legittimità che, così come già affermato per gli accertamenti da studi di settore, potrebbero finalmente confermare la natura indiziaria dei coefficienti reddituali con la conseguente necessità che anche gli accertamenti basati sul redditometro siano supportati non solo da elementi o valori standardizzati, ma da elementi effettivi, pena la loro trasformazione da “*mezzi di accertamento a mezzi di determinazione del reddito, con illegittima compressione dei diritti emergenti dagli articoli 3, 24 e 53 della Costituzione*”⁸⁰.

⁸⁰ Corte di Cass., 18 dicembre 2009, n. 26635.

CAPITOLO II

Profili problematici in tema di redditometro: dalla privacy alla CEDU, l'applicazione dei diritti fondamentali in ambito tributario.

SOMMARIO

8. L'accertamento sintetico secondo il Garante della Privacy e la giurisprudenza europea: profili di illegittimità. 8.1 Il diritto alla *privacy* nell'ordinamento attuale. 8.1.1. Le interferenze del c.d.p. con il diritto amministrativo e con le esigenze fiscali. 8.2 Osservazioni sul redditometro nelle pronunce del Tribunale di Napoli. 8.3 La disapplicazione del decreto ministeriale 24 dicembre 2012, n. 65648. 9. Oltre la *privacy*: la tutela dei diritti del contribuente come *leitmotiv* dei nuovi assetti operativi in tema di redditometro. 10. I diritti fondamentali dei contribuenti: una panoramica europea. 10.1 La Carta dei diritti fondamentali e la CEDU nel trattato di Lisbona. 10.2 L'applicazione dei diritti fondamentali in ambito tributario in Europa ed in Italia.

8. L'accertamento sintetico secondo il Garante della Privacy e la giurisprudenza europea: profili di illegittimità.

Con il provvedimento del 21 novembre 2013, recante il n. 515, l'Autorità Garante per la Protezione dei dati personali ha segnalato alcune tra le maggiori criticità in tema di accertamento sintetico e di redditometro, evidenziando, anche in maniera piuttosto puntuale, talune distorsioni che si riscontrano nell'applicazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973⁸¹.

⁸¹ Le osservazioni critiche sollevate dal Garante riguardano non soltanto le metodologie tipiche dell'accertamento sintetico e redditometrico, ma anche ulteriori aspetti quali la selezione dei contribuenti, nonché l'individuazione e la quantificazione degli elementi significativi di capacità contributiva. Oggetto di serie perplessità è stato finanche il ricorso, previsto dalla metodologia in parola, alle medie statistiche in un metodo che, per sua stessa natura e fisionomia, dovrebbe invece partire da "dati certi". M. BASILAVECCHIA, "Privacy" e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio, in *Corr. trib.*, n. 1/2014, p. 9. Per l'accertamento sintetico ed il redditometro nella attuale formulazione legislativa, può farsi riferimento a R. AIOLFI, *Il redditometro, la radiografia del Fisco*, in *P.M.I.*, 2002, 12, p. 56; E. M. BAGAROTTO, *L'accertamento sintetico dopo le modifiche apportate dal D.L. n.78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 10, p. 967; F. BATISTONI FERRARA, *I principi della riforma tributaria: accertamento sintetico e redditometro*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, p. 705; M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *G.T., Riv.giur. trib.*, n. 3/2010, p. 212; M. BEGHIN, *L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica quanto alle gravi incongruenza previste dall'art. 62-sexies, comma 3, del D.L. n. 331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione "statistico-probabilistica" degli studi di settore*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 7, p.449; ID., *Prime considerazioni sulle recenti modifiche alla disciplina degli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2007, 3, p.173; ID., *Metodi di accertamento, status sociale e determinazione sintetica del reddito complessivo Irpef: i "bamboccioni" nella morsa del redditometro*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 6, p. 301; F. CARRIROLO, *Accertamento sintetico: una sorta*

La problematica si pone, innanzitutto, all'attenzione degli interpreti, i quali hanno infatti percepito l'inerenza del provvedimento del Garante a ulteriori tematiche affini, in special modo alle indagini finanziarie⁸², soprattutto con riferimento all'enorme sforzo e costo ricostruttivo che, sovente, si chiede ai contribuenti, spesso costretti (soprattutto in qualità di persone fisiche) a porre in essere un'attività difensiva relativa a periodi di imposta lontani e per i quali, comunque, essi non avevano obblighi di rilevazione contabile⁸³.

In secondo luogo, il tema immediatamente attrae i contribuenti medesimi ed i loro consulenti, i quali ovviamente si interrogano sull'effettiva portata degli inviti mossi dal Garante e, soprattutto, hanno interesse a verificare la concreta possibilità di utilizzare, in sede di contenzioso, i profili di illegittimità rilevati.

di "studio di settore" per le persone fisiche?, in *Il fisco*, 2010, 46, p. 7464; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pp. 640 e ss; A. COMELLI, *Il redditometro è incostituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, p. 1483; D. CONTE., *Aspetti problematici del redditometro e di altri consimili metodi come strumento di contrasto all'evasione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 12, p. 1095; D. DEOTTO, *Luci e ombre del nuovo accertamento sintetico*, in *Corr. trib.*, 2010, 41, p. 3366; G. FALSITTA, *Lotta ad oltranza alla piaga dell'evasione fiscale ma senza moratoria delle garanzie costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2007, 2, p. 5, ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, pp. 55 e ss.e pp. 104 e ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2012; ID., *Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, p. 398; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, p. 131; E. LONGOBARDI, *Vent'anni dopo ovvero la lunga marcia degli studi di settore*, in *Il fisco*, 2001, all. n. 44, 13, p. 9; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 573; ID., *Evasione fiscale, istituzioni ed accordi*, in LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, p. 38; A. MARCHESELLI, *Costituzionalità del redditometro e difesa contro gli studi di settore*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, 11, p. 1018; ID., *Studi di settore e difesa del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 5, p. 897; G. MARONGIU, *Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, 5, I, p. 707; B. SANTACROCE, *L'occhio del Fisco sui grandi acquisti*, in *Il Sole 24 Ore* del 20 giugno 2011; ID., *"Nuovo" redditometro: impatto sulle abitudini dei contribuenti e possibili difese*, in *Corr. trib.*, 2011, 45, p. 3742.

⁸² Tra le opere monografiche sulle indagini finanziarie, si richiamano senza alcuna pretesa di completezza: L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, quinta ed., Milano, 2008 (la prima edizione risale al 1977); T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, Napoli, 2000; S. MICALI, *L'attività istruttoria tributaria*, Milano, 2001; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002; S. MULEO, *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in *Autorità e consenso*, cit., p. 99; S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano 2011; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; M. V. SERRANÒ, *Indagini finanziarie e accertamento bancario*, Torino, 2012; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013. Tra i primi ad evidenziare detto fenomeno, autorevolmente, cfr.: L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, p. 79 s., spec. p.105 s.; A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, 216 s..

⁸³ L. STRIANESE E Y. Z. ALFANO, *La fondatezza dell'accertamento sintetico tra diritti fondamentali del contribuente e logica di risultato: prime avvisaglie di un possibile bilanciamento*, in corso di pubblicazione (copyright 2014).

In altre parole, è da tempo e da più fronti che ci è posti un interrogativo rilevante, ovvero se la lesione del diritto alla *privacy*⁸⁴ possa essere considerato vizio del procedimento di accertamento e se, dunque, l'atto impositivo, conclusivo dell'accertamento medesimo, debba ritenersi invalido. Qualora si dovesse ritenere che la lesione della riservatezza costituisca vizio invalidante dell'atto che si emana all'esito dell'accertamento, ci si dovrà allora chiedere quale categoria di invalidità debba essere richiamata nella discussione che ci assorbe.

Una serie di riflessioni saranno allora necessarie e propedeutiche rispetto agli interrogativi appena prospettati: *in primis*, una riflessione in tema di rapporti tra procedimento tributario e legge generale sull'azione amministrativa⁸⁵, magari con specifici riferimenti allo Statuto dei diritti del contribuente⁸⁶; in secondo luogo, una riflessione, magari anche sintetica, in merito ai vizi che potrebbero

⁸⁴ Sul tema della *privacy* affrontato in ambito tributario, *infra multis*, ampiamente, P. BORIA, *La privacy dei contribuenti e la dichiarazione tributaria*, in *Consenso, equità ed imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente: scritti in onore del prof. Gianni Marongiu*, A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI (a cura di), Torino, 2012, p. 257; G. FRANSONI, «*Indagini finanziarie*», *diritto alla riservatezza e garanzie «procedimentali»*, in *Corr. trib.*, n. 44/ 2009, p. 3587.

⁸⁵ Il tema ha sempre suscitato l'attenzione della dottrina. Per un primo inquadramento, si faccia riferimento a L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, I, p. 79. Sulla successiva evoluzione, si guardi a A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., p. 241 ss.; G. FALSITTA, *Struttura della fattispecie dell'accertamento delle imposte riscosse mediante ruoli*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, p. 85; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., p. 28; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., p. 374; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 2007, I, p. 87; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 729 ss.

⁸⁶ Per un inquadramento sistematico sul tema dello Statuto, è opportuno senz'altro fare riferimento a *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2004; si vedano altresì G. FALCONE, *Il valore dello Statuto del contribuente*, in *Il fisco*, 2000, p. 11038 ss.; S. LOMBARDI, *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, n. 2 p. 165 ss.; L. MURCIANO, *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost.*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 921 ss. e spec. p. 950 ss.; G. FALCONE, *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria*, in *Il fisco*, 2003, p. 2221 ss.. Le posizioni assunte in epoca più recente sono enucleate in L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in *Consenso, equità ed imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente: scritti in onore del prof. Gianni Marongiu*, cit., pp. 215 ss, nonché L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in op. ult. cit., pp. 237 ss; ID., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, pp. 729 ss; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, pp. 241 ss.

affliggere il provvedimento emanato in materia tributaria⁸⁷ e delle ricadute sull'attività di imposizione.

La lesione del diritto alla riservatezza potrebbe, quindi, soccombere al cospetto di una attività di accertamento comunque fondata; in tal caso, **la violazione del diritto alla *privacy*, o di altro diritto di pari dignità, potrebbe addirittura essere relegata ad una sorta di vizio “depotenziato” ai sensi dell’art. 21 *octies* della già menzionata legge n. 241 del 1990, che sarà oggetto, in prosieguo, di una più approfondita analisi.**

A ben vedere, già autorevole dottrina⁸⁸ aveva colto la problematicità del rapporto tra riservatezza ed accertamento sintetico già prima delle osservazioni del Garante sul punto, notando come l'attività di indagine in materia tributaria sembrasse quasi presupporre un sacrificio delle esigenze di tutela della riservatezza.

Tuttavia, la legislazione tributaria, pur dopo aver favorito l'incremento dei poteri di indagine⁸⁹, mostra chiaramente di voler contemperare l'interesse pubblico degli enti sottoposti al controllo e quello generale e diffuso alla conservazione di una sfera di riservatezza.

Ovviamente, la presente indagine prenderà in considerazione, in via principale, il più volte menzionato diritto alla *privacy* ma, altrettanto ovviamente, dovrà poi considerare che qualsiasi altro (o quasi) principio generale, di rilevanza costituzionale, potrebbe essere leso dal redditometro, dall'accertamento sintetico, dall'accertamento del reddito in generale.

⁸⁷ *Infra multis*, per un primo inquadramento, seppur sintetico, si veda M. NUSSI, *L'atto impositivo: i vizi*, reperibile su www.giustiziatributaria.it.

⁸⁸ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La tutela della riservatezza nelle indagine tributarie*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 44, nonché *Riservatezza e indagini fiscali: dalla norma alla prassi*, in *Corr. trib.* 2010, p. 1, ove l'Autore osserva come l'esigenza di tutelare la «*privacy*» del contribuente nell'ambito delle indagini fiscali inizi ad essere riconosciuta anche dalla stessa Amministrazione finanziaria. La premessa metodologica che sorregge questa fase è che lo squilibrio, a danno della riservatezza, è del tutto fisiologico ed accettabile quando si riferisca ad un soggetto obbligato alla tenuta di scritture contabili e si colleghi al contenuto di queste ultime, mentre andrebbe in linea di massima evitato o attenuato a carico di soggetti la cui sfera privata resta accessibile dal Fisco solo entro limiti preordinati, e senza un obbligo preventivo di «messa a disposizione» di dati idonei all'accertamento.

⁸⁹ Si pensi all'art. 37, commi da 24 a 26, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, ha introdotto, nei citati artt. 43 e 57, un nuovo comma (e precisamente il comma 3), per disporre il raddoppio dei termini ordinari di accertamento “*in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell’art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*”.

L'autorità Garante per la protezione dei dati personali, analizzando la circolare 24/E⁹⁰ del 31 luglio 2013, comincia ad affrontare le problematiche poste dalle modalità operative relative all' accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche (art. 38, commi da IV a VII, D.P.R. 29.09.1973, n. 600 e D.M. Finanze 24.12.2012).

Le modalità di accertamento del reddito, come meglio si chiarirà in prosieguo, tendono innanzitutto alla ricostruzione di un quadro che tenga conto almeno di tre elementi: del contribuente, della famiglia e dell'area geografica di appartenenza tipizzati. Bisognerà poi considerare la disponibilità di determinati beni e servizi, rivalutati in base ad indici e coefficienti, e verrà così, induttivamente, determinato il reddito presunto del contribuente, da confrontare con il dichiarato; lo scostamento tra reddito dichiarato e capacità di spesa manifestata superiore alla percentuale del 20% determina l'avvio del procedimento di accertamento.

Chiarito che l'ambito temporale di applicazione del nuovo redditometro non comprende gli accertamenti per periodi di imposta antecedenti al 2009, l'Autorità rileva che i parametri di riferimento non sono più legati a dei meri dati statistici basati su pochi elementi, ma individua le posizioni a rischio evasione analizzando non solo l'individuo, ma anche il reddito familiare che, valutato nel suo insieme, potrebbe giustificare la maggiore capacità di spesa rispetto al reddito dichiarato dal soggetto sotto osservazione.

Con il già menzionato provvedimento del novembre 2013 il Garante, pur riconoscendo il successivo atteggiamento collaborativo adottato dall' Agenzia delle Entrate, osserva che il Decreto Ministeriale del 24.12.2012, per la natura dei dati trattati, incide notevolmente sulle materie disciplinate dal Codice e, pertanto, è innanzitutto affetto da un vizio di carattere procedurale: avrebbe dovuto, infatti, essere sottoposto al parere del Garante previsto dall'art. 154⁹¹, comma 4 del D. Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, Codice in materia di protezione dei dati personali.

⁹⁰ Il provvedimento ha ad oggetto l' "*accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche ai sensi dell'articolo 38, commi dal quarto al settimo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 dicembre 2012. Indicazioni operative*".

⁹¹ "*Il Presidente del Consiglio dei ministri e ciascun ministro consultano il Garante all'atto della predisposizione delle norme regolamentari e degli atti amministrativi suscettibili di incidere sulle materie disciplinate dal presente codice*".

Più in particolare, dall'esame del Decreto emergono, secondo il Garante, talune criticità, enucleabili quantomeno in due tipologie.

La prima è riferita alla qualità dei dati trattati (nel dettaglio, errata attribuzione del *lifestage* al contribuente, esattezza delle spese certe e delle spese per dati certi, punteggio e fitto figurativo) per attribuire al contribuente, in base a spese medie Istat, un valore di "consumo" e, quindi, di reddito. "*Il reddito del contribuente potrà essere ricostruito utilizzando unicamente spese certe e spese che valorizzano elementi certi (possesso di beni o utilizzo di servizi e relativo mantenimento) senza utilizzare spese presunte basate unicamente sulla media Istat. Queste medie non potranno essere utilizzate nemmeno per determinare spese frazionate e ricorrenti*". Il garante, nella relazione approvata, manifesta inoltre dubbi circa la "qualità e l'esattezza dei dati", in riferimento al rischio di disallineamento delle banche dati nel compito, in verità non sempre agevole, di ricostruire la tipologia del nucleo familiare.

Il secondo ordine di criticità è relativo alle lacune riscontrate riguardo all'esatta individuazione del titolare del trattamento ed alle procedura di profilazione, contenute nel modello di informativa specifico per il c.d. redditometro.

Se con il provvedimento n. 515 del 21 novembre 2013, il Garante ha comunicato di aver dato il "via libera" al cosiddetto redditometro, al contempo l'Autorità ha prescritto l'adozione delle seguenti misure ed accorgimenti per ridurre al minimo i rischi per la *privacy* delle persone⁹²:

1) *profilazione*: il reddito del contribuente potrà essere ricostruito utilizzando unicamente spese certe o spese che, almeno, valorizzino elementi certi (come il possesso di beni, l'utilizzo di servizi ed il relativo mantenimento) senza che, invece, si possano utilizzare spese presunte, basate unicamente sulla media Istat;

2) *spese medie Istat*: i dati delle spese medie Istat non possono, dunque, essere utilizzati per determinare l'ammontare di spese frazionate e ricorrenti (es. abbigliamento, alimentari, alberghi, etc.) rispetto alle quali il Fisco non ha a disposizione evidenze certe. Tali dati infatti, riferibili allo standard di consumo

⁹² Il testo integrale del provvedimento è altresì reperibile all'indirizzo <http://www.garanteprivacy.it/web/guest/home/docweb/-/docweb-display/docweb/2765110>.

medio familiare, non possono essere ricondotti correttamente ad alcun individuo, se non con notevoli margini di errore in eccesso o in difetto;

3) *fitto figurativo*: il cosiddetto "fitto figurativo" (attribuito al contribuente in assenza di abitazione in proprietà o locazione nel comune di residenza) non verrà utilizzato per selezionare i contribuenti da sottoporre ad accertamento, ma solo ove necessario a seguito del contraddittorio. Il "fitto figurativo" dovrà essere attribuito solo una volta verificata la corretta composizione del nucleo familiare, per evitare le incongruenze riscontrate dal Garante (che comportavano l'attribuzione automatica a 2 milioni di minori della spesa fittizia per l'affitto di una abitazione);

4) *esattezza dei dati*: l'Agenzia dovrà porre particolare attenzione alla qualità e all'esattezza dei dati, al fine di prevenire e correggere le evidenti anomalie riscontrate nella banca dati e, in particolare, i disallineamenti tra famiglia fiscale e anagrafica; la corretta composizione della famiglia, peraltro, rileva per la ricostruzione del reddito familiare e per l'attribuzione del fitto figurativo, di cui innanzi;

5) *informativa ai contribuenti*: il contribuente dovrà essere informato, attraverso l'apposita informativa allegata al modello di dichiarazione dei redditi e disponibile anche sul sito dell'Agenzia delle entrate, del fatto che i suoi dati personali saranno utilizzati anche ai fini del redditometro;

6) *contraddittorio*: nell'invito al contraddittorio dovrà essere specificata chiaramente al contribuente la natura obbligatoria o facoltativa degli ulteriori dati richiesti dall'Agenzia (es. estratto conto) e le conseguenze di un eventuale rifiuto anche parziale a rispondere.

Il ragionamento che sostiene le osservazioni del Garante si basa, essenzialmente, sulla considerazione che i dati presunti di spesa, non essendo ancorati ad alcun elemento certo e quantificabili esclusivamente sulla base delle spese Istat, non potranno costituire oggetto del contraddittorio. La richiesta di tali dati, infatti, sembra entrare in conflitto con i principi generali di riservatezza e di protezione, posti a presidio della particolare "sensibilità" dei dati medesimi, concernenti aspetti peculiari della vita privata degli individui.

A ben vedere, l'intervento del Garante si rivela comunque connotato da una certa incisività e, se applicato in maniera puntuale, avrebbe potuto finire quasi per paralizzare l'attività di accertamento operata dall'Agenzia delle Entrate; l'opera di contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale è senz'altro necessaria, deve poter senz'altro essere decisa ed approfondita, ma, al contempo, essa deve rispettare il limite posto dal diritto alla riservatezza del cittadino, costituzionalmente garantito. Alla capacità del legislatore, come sempre, spetterebbe trovare il giusto contemperamento tra le due esigenze. In attesa, come sovente accade nel nostro ordinamento, di un intervento risolutore, le problematiche concrete sono sottoposte alla giurisprudenza, innanzitutto di merito, la quale ha adottato, come verificheremo, anche scelte peculiare nel tentativo di effettuare il delicatissimo bilanciamento di interessi che qui ci impegna.

Lo stesso Garante, peraltro, enuncia espressamente la volontà “*di ridurre al minimo i rischi specifici per i diritti fondamentali e le libertà, nonché la dignità degli interessati*”, e solo in secondo luogo menziona il codice sul trattamento dei dati personali. Al centro del dibattito, dunque, altro non si pone che il più ampio e generale tema della proporzione tra gli strumenti accertativi ed i diritti dei contribuenti⁹³, argomento delicato e più che mai attuale, non solo con riferimento all'ordinamento interno, ma anche con riferimento alla visuale europea.

In tal senso, basti fare riferimento a due note pronunce della Corte Costituzionale del Belgio⁹⁴, rese proprio sui temi della proporzione degli obblighi di collaborazione e della lesione della sfera privata. In particolare, la Corte belga ha affermato che, nel tutelare la propria posizione, il contribuente potrà fare riferimento non solo alle norme interne, ma anche alla Convenzione europea per

⁹³ G. PETRILLO, *L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi ragionevoli*, in *Rivista trimestrale di Diritto Tributario, Tax Law Quarterly*, n.2/2013, pp. 373 ss.; A. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, n.3/2013, pp. 373; A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità ed imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente: scritti in onore del prof. Gianni Marongiu*, cit., p. 278; sia consentito, infine, rinviare a L. STRIANESE, *Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'IVA e principio di proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2 /2012, p. 35.

⁹⁴ Corte Costituzionale del Belgio, sentenze nn. 6 del 14 febbraio 2013 e 39 del 14 marzo 2013, entrambe reperibili su <http://www.const-court.be>. A ben vedere, dette sentenze affrontano il tema specifico dell'accesso ai dati bancari, formulando però anche argomentazioni di carattere generale e confermando l'opportunità, se non la necessità, che il sistema bancario e finanziario collabori all'accertamento dei tributi.

la salvaguardia dei diritti dell'Uomo⁹⁵. L'esame delle pronunce appena menzionate, alla luce dei principi dell'Unione, potrebbe ampliare ulteriormente l'ambito di indagine e, soprattutto, finirebbe con il determinare l'adozione di ulteriori criteri nel difficile bilanciamento tra accertamento e diritti⁹⁶.

Una conclusione, quantomeno, può già trarsi: anche le indagini fiscali debbono necessariamente rispettare i limiti ed i principi della Carta di Strasburgo⁹⁷.

8.1 Il diritto alla *privacy* nell'ordinamento attuale.

L'art. 1 del d.lgs. n. 196 del 30 giugno 2003, ovvero del Testo Unico in materia di trattamento dei dati personali, riproduce, in maniera quasi letterale, l'art. 8 della Carta di Nizza⁹⁸.

Invero, il Testo Unico in parola ha cercato non solo di raccogliere e compilare la legislazione in materia, ma anche di compiere una non semplice opera di armonizzazione.

⁹⁵ La Corte afferma, in maniera perentoria e pacifica al contempo, che anche il potere fiscale dello Stato possa essere vincolato al rispetto di limiti corrispondenti ai diritti fondamentali dell'Uomo, quali il nucleo essenziale della proprietà. CEDU, 14 maggio 2013, n. 66529/2011, "N.K.M. vs Ungheria", reperibili in Repertorio CEDU, su www.anptes.org.

⁹⁶ L'argomento del bilanciamento tra accertamento e diritti richiede di approfondire il tema del giusto processo, per il quale si può fare riferimento a E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della CEDU*, in *Rass. trib.*, n. 2/2013, p. 435 ss; A. MARCHESELLI, *Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove* (con postilla di C. GLENDI), in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, pp. 389 ss; A. MARCHESELLI – A. BODRITO, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna ed internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, pp. 736 ss; E. LA SCALA, *Principi del "giusto processo", tra diritto interno, comunitario e convenzionale* (Nota a Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, Grande Camera, 23 novembre 2006), in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, p. 54 s; M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU* (il caso JUSSILA), in *Rass. trib.*, 2007, p. 228 s., L. DEL FEDERICO, *Il giusto processo tributario tra art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e l'art. 111 Cost.*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2005, pp. 154 ss; P. BIAVATI, *L'efficacia diretta delle sentenze della Corte Europea*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2007, p. 651; F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2/2013, pp. 309 ss; nel medesimo numero, anche M. RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, p. 357; A. GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, n. 2 /2011, p. 271.

⁹⁷ S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria anche a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei diritti dell'uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, fasc. 7 - 8, pp. 181 ss.

⁹⁸ Esso prevede, infatti, che "chiunque ha diritto alla protezione dei dati personali che lo riguardano".

La tutela del diritto alla *privacy*⁹⁹, nato come diritto “*di essere lasciati in pace o di proteggere la propria sfera privata*”, ha mutato, nel tempo, la propria fisionomia, fino quasi a coincidere con il diritto all’autodeterminazione informativa; esso verte, essenzialmente, sul concetto di “*trattamento dei dati personali e sensibili*”. Fornire una definizione di trattamento, tuttavia, è tutt’altro che semplice, per i molteplici profili e le molteplici attività cui l’espressione in parola, come si dirà a breve, può fare riferimento.

Premessa la distinzione di base tra dati “*personali*”¹⁰⁰ e dati “*sensibili*”¹⁰¹, in ragione della tutela rafforzata che l’ordinamento accorda a questi ultimi, occorre dunque tenere presente che nella nozione di “*trattamento*” rientrano una serie di attività, sovente tra di loro collegate, come l’acquisizione, l’organizzazione, la comunicazione e la diffusione dei dati del cittadino. Si tratta di attività che, nel momento in cui vengono poste in essere, facilmente potrebbero dare luogo alla lesione dei diritti di riservatezza e dell’identità personale; conseguentemente, si rende necessaria la predisposizione di misure di sicurezza e di sistemi di controllo, anche preventivi.

Proprio al fine di rafforzare la tutela preventiva, il legislatore ha posto, in primo luogo, una sorta di regola di sbarramento al trattamento dei dati, dichiarando, quasi in apertura del codice, che esso è consentito solo in caso di

⁹⁹ Per una bibliografia tradizionale in tema di *privacy*, pur senza pretese di completezza, sia consentito rinviare AA.VV., *Privacy e banche dei dati. Aspetti giuridici e sociali*, Bologna 1981. M. BIN, *Privacy e trattamento dei dati personali: entriamo in Europa*, in “*Contratto e imprese: Europa*”, 1997, pp. 459 ss. V. FRANCESCHELLI (a cura di), *La tutela della privacy informatica*, Milano 1998. U. NATOLI, S. RODOTA’, W. APITZSCH, P. RUZZINO, L. VENTURA, L. SPAGNUOLO VIGORITA, F. BERTINOTTI, *I controlli elettronici tra limiti legali e contrattazione collettiva*, in “*Rivista giuridica del lavoro*” 1987, I, pp. 473 ss.; S. RODOTA’, *Protezione dei dati e circolazione delle informazioni*, in “*Rivista critica di diritto privato*”, 1984, pp.721 ss.; Id., *Privacy e costruzione della sfera privata. Ipotesi e prospettive*, in “*Politica del diritto*”, 1991, pp. 521 ss.; Id., *Tecnologie e diritti*, Bologna 1995; Id., *Persona, riservatezza, identità. Prime note sistematiche sulla protezione dei dati personali*, in “*Rivista critica di diritto privato*”, 1997, pp. 583 ss.; Id., *Relazione per l’anno 1997 del garante per la protezione dei dati personali*, in “*Diritto informazione e informatica*”, 1998, pp. 553 ss.; G. VETTOTTI, *Privacy: un primo bilancio*, in “*Rivista di diritto privato*”, 1998, pp. 673 ss. P. ZANELLI, *La l. n. 675 del '96: una strategia integrata di protezione per la privacy*, in “*Contratto e impresa*”, 1997, pp. 689 ss.

¹⁰⁰ Ai sensi dell’art. 4 del t.u., “*per dato personale si intende qualunque informazione relativa ad una persona fisica, identificata o identificabile, anche indirettamente, mediante riferimento a qualsiasi altra informazione, ivi compreso un numero di identificazione personale*”.

¹⁰¹ I dati che “*possono rivelare l’origine razziale ed etnica, le convinzioni religiose o di altra natura, le opinioni politiche, l’adesione a partiti, sindacati o associazioni, lo stato di salute e la vita sessuale delle persone*” costituiscono, invece, alla stregua della lett. b) dello stesso articolo 4 del t.u., i cosiddetti **dati sensibili**.

necessità (art. 3 c.d.p.). Dopo di ciò, il legislatore ha approntato una minuziosa disciplina del trattamento dei dati personali, delineando una sorta di procedimento di trattamento, che consiste in qualsiasi operazione effettuata su tali dati (così art. 4, lett. a) t.u.), inclusa la semplice conservazione in modo passivo degli stessi¹⁰².

Nello specifico, in applicazione dell'art. 11 t.u., il trattamento deve essere condotto per un arco di tempo delimitato, per scopi determinati, in modo lecito, secondo correttezza; deve avere ad oggetto dati esatti e aggiornati, pertinenti rispetto alle finalità per le quali vengono raccolti; infine, i dati devono essere sempre conservati in maniera tale che sia possibile l'identificazione dell'interessato.

Dunque, la volontà di prevedere il già menzionato “**procedimento di trattamento**” aveva ed ha lo scopo di innalzare i livelli di tutela. Con questo scopo precipuo sono stati introdotti, infatti, l'obbligo di inviare un'apposita informativa all'interessato, il necessario rilascio del consenso di quest'ultimo al trattamento e l'altrettanto necessaria (salvo alcuni casi in cui non è dovuta)¹⁰³ notificazione al Garante dell'esistenza del trattamento in atto, ovvero da iniziare.

Nell'ambito della cd. tutela preventiva, dunque, all'interessato è innanzitutto riconosciuto il cd. “diritto di esclusione”, che consiste nella possibilità di negare il proprio consenso al trattamento; ma v'è di più: in qualsiasi momento del procedimento, l'interessato ha diritto di conoscere se il trattamento è iniziato, di ricevere una comunicazione in forma intellegibile dei dati oggetto del trattamento stesso, di conoscerne l'origine, le finalità e le modalità, oltre alla logica del loro utilizzo (qualora siano utilizzati con mezzi informatici), l'identità del titolare del trattamento o del responsabile, ove nominato *ad hoc*, e nel diritto di conoscere i soggetti ai quali i dati personali possono essere comunicati o che possono venirne a conoscenza. All'interessato è, inoltre, riconosciuto il diritto di effettuare un controllo sulla qualità dei dati personali, che a sua volta si traduce nella possibilità di chiedere ed ottenere la cancellazione dei dati, la loro trasformazione in forma anonima, la rettificazione, l'aggiornamento, il blocco e l'integrazione dei dati

¹⁰² Ai sensi della normativa vigente, l'ambito di operatività del “trattamento” comprende finanche una soglia più bassa del diffuso concetto di elaborazione.

¹⁰³ I casi in cui non è prescritta la notifica al Garante si ricavano per esclusione dall'art. 37. È importante precisare che tra esse rientra l'attività di trattamento dei dati connessa allo svolgimento delle operazioni di verifica fiscale.

medesimi, oltre il diritto di opposizione al trattamento per motivi legittimi, anche qualora esso sia conforme alle finalità per le quali i dati erano stati raccolti.

In effetti, è l'art. 7 del c.d.p. che prevede i cd. diritti dell'interessato, i quali sono tutti direttamente azionabili innanzi all'autorità Garante dal soggetto stesso che titolare dell'interesse; quest'ultimo, ai sensi dell'art. 141 del codice, può sollevare: *i)* un reclamo circostanziato, nei modi previsti dall'art. 142, per rappresentare una violazione della disciplina rilevante in materia di trattamento dei dati personali; *ii)* una segnalazione, se non è possibile presentare un reclamo circostanziato ai sensi della lett. *a*, al fine di sollecitare un controllo da parte del garante sulla disciplina medesima; ovvero, da ultimo, il contribuente può presentare *iii)* ricorso, se intende far valere gli specifici diritti di cui all'art. 7 secondo le modalità e per conseguire gli effetti previsti nella sez. III del capo I del Titolo I.

Un affievolimento dei diritti dell'interessato a fronte di esigenze di natura pubblicistica ritenute di rango superiore, frutto di un bilanciamento degli interessi effettuato dallo stesso legislatore, è riscontrabile nel successivo art. 8 c.d.p., che appunto detta la disciplina relativa i diritti dell'interessato.

Si cominci con il considerare che l'interessato può esercitare i diritti a lui riconosciuti senza formalità alcuna, senza dover dimostrare l'esistenza di un interesse concreto né, tanto meno, di un pregiudizio subito; neppure si richiede la verifica dell'elemento soggettivo, non rilevando in alcun modo l'eventuale "colpevolezza" del titolare del trattamento¹⁰⁴, inoltrando le relative richieste al titolare o al responsabile che a loro volta devono evaderla in maniera tempestiva¹⁰⁵; adeguandosi alle indicazioni della legislazione sopranazionale, il

¹⁰⁴ Conf., C. LO SURDO, op. cit., 636; E. BARGELLI, Sub art. 13, cit., 402.

¹⁰⁵ Il titolare del trattamento non può limitarsi a fornire riscontri parziali ([Garante per la protezione dei dati personali, 15 maggio 2002, in Boll., 2002, n. 28, 43.](#)), ma è tenuto a fornire un riscontro completo, a seguito della richiesta di accesso, con obbligo di confermare l'esistenza dei dati, di comunicarli "senza ritardo ed in forma intellegibile", oltre che di estrapolarli dai documenti in cui sono contenuti ([Garante per la protezione dei dati personali, 12 giugno 2002, in Boll., 2002, n. 29, 47](#)) non è tuttavia necessario il "rilascio di copie di atti", a meno che non sia indispensabile rilasciare "copia non tanto di singoli dati, quanto di interi atti o documenti che riguardino anche terzi(o parte di essi)". Il rilascio di copia, tuttavia, si rende necessario, laddove i dati riguardino terzi, "nel solo caso in cui i dati relativi al richiedente ed ai terzi siano intrecciati al punto tale da essere incomprensibili o snaturati nel loro contenuto, se privati di alcuni elementi o scomposti rispetto alla loro originaria collocazione": così, Garante per la protezione dei dati personali, 28 agosto 1998, in Boll., 1998, n. 5, 19; conf., Garante per la protezione dei dati personali, 12 giugno 2002, cit.

legislatore interno ha espressamente individuato, al II co. dell'articolo 8, le fattispecie in cui la richiesta dell'interessato deve essere preceduta da una segnalazione al Garante, che provvederà secondo il disposto degli artt. 157, 158, 159, 160.

Quanto al trattamento dei dati ad opera di un soggetto pubblico, ad eccezione di quello effettuato da parte degli enti pubblici economici equiparati dal codice ai soggetti privati, disposizioni specifiche sono dettate nel capo II del Titolo III parte I; nello specifico all'art. 18 è stabilito che “*qualunque trattamento dei dati da parte dei soggetti pubblici è consentito soltanto per lo svolgimento delle funzioni istituzionali*” e che nel “*trattare i dati il soggetto pubblico osserva i presupposti ed i limiti stabiliti dal codice, anche in relazione alla diversa natura dei dati, nonché dalla legge e dai regolamenti*”. Nel trattamento dei dati personali le amministrazioni pubbliche sono chiamate a rispettare in particolare i principi di *necessità*, nel senso che il trattamento deve configurarsi come indispensabile per lo svolgimento delle funzioni istituzionali, e di *proporzionalità* e dunque i dati devono essere pertinenti e non eccedenti rispetto alle finalità perseguite. È importante precisare, però, che, salvo quanto previsto nella Parte II per gli esercenti le professioni sanitarie e gli organismi sanitari pubblici, i soggetti pubblici non devono richiedere il consenso dell'interessato.

Ai soli soggetti pubblici è consentito il trattamento dei dati sensibili¹⁰⁶; al riguardo l'art. 20 c.d.p. subordina il trattamento al perseguimento di un rilevante interesse pubblico e all'autorizzazione espressa con disposizione di legge, nella quale siano specificati i tipi di dati che possono essere trattati e di operazioni eseguibili e le finalità di rilevante interesse pubblico perseguite. Al secondo comma è poi specificato che “*nei casi in cui una disposizione di legge specifichi la finalità di rilevante interesse pubblico, ma non i tipi di dati sensibili e di*

¹⁰⁶ Invero, relativamente al trattamento dei dati diversi da quelli sensibili e giudiziari, l'art. 19 c.d.p. prevede che il soggetto pubblico può effettuare il trattamento anche in mancanza di una norma di legge o di un regolamento che lo preveda espressamente, ma sempre nell'ambito dello svolgimento delle proprie funzioni istituzionali. Lo stesso articolo disciplina, poi, le modalità di comunicazione dei dati da parte del soggetto pubblico distinguendo a seconda se la comunicazione sia o meno rivolta ad altri soggetti pubblici. La comunicazione a soggetti privati (o a soggetti pubblici economici) o la diffusione sono ammesse solamente se previste espressamente da una norma di legge o di regolamento, non essendo sufficiente (come invece avviene per le comunicazioni rivolte a soggetti pubblici) che il trattamento sia necessario per lo svolgimento delle funzioni istituzionali. AA. VV., *Dati sensibili e soggetti pubblici. Commento sistematico al d. lgs. n. 135/1999*, Milano, 2000.

operazioni eseguibili, il trattamento è consentito solo in riferimento ai tipi di dati e di operazioni identificati e resi pubblici a cura dei soggetti che ne effettuano il trattamento, in relazione alle specifiche finalità perseguite nei singoli casi e nel rispetto dei principi di cui all'articolo 22, con atto di natura regolamentare adottato in conformità al parere espresso dal Garante ai sensi dell'articolo 154, comma 1, lettera g), anche su schemi tipo”.

In ogni caso, è riconosciuta ai soggetti pubblici la possibilità di richiedere al Garante, in assenza di una disposizione di legge, di individuare le attività, tra quelle a loro demandate dalla legge, che perseguono finalità di rilevante interesse pubblico e per le quali è conseguentemente autorizzato, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, il trattamento dei dati sensibili. Ma in tal caso il trattamento è consentito solo se il soggetto pubblico provvede altresì a identificare e rendere pubblici i tipi di dati e di operazioni nei modi di cui al comma II.

8.1.1. Le interferenze del c.d.p. con il diritto amministrativo e con le esigenze fiscali.

Il riconosciuto diritto di accesso alla documentazione amministrativa, di cui alla L. n. 241/1990, artt. 22 ss.¹⁰⁷, ha sempre incontrato un limite attuativo nel diritto alla *privacy* e, più in particolare, nell'esigenza di protezione dei dati personali. L'interferenza, in verità, sembra essere stata almeno in parte risolta con le previsioni di cui agli artt. 59 e 60 del c.d.p..

Il nuovo codice della *privacy* appare, invero, ispirato da una logica di semplificazione, allorché dedica una apposita disposizione al trattamento dei dati comuni, sensibili e giudiziari, in riscontro ad una istanza di accesso ai sensi della L.n. 241/1990 e successive modificazioni, nonché delle altre disposizioni di legge in materia e dei relativi regolamenti di attuazione, sancendo la supremazia di tale disciplina, e risolvendo il conflitto attraverso il sostanziale rinvio alla fonte regolamentare¹⁰⁸.

¹⁰⁷ E' un principio consolidato nel tempo quello secondo il quale il diritto di accesso sia conformato dalla legge per offrire al titolare poteri autonomi di natura procedimentale, volti alla tutela di posizioni sostanziali, tanto di diritto soggettivo quanto di interesse legittimo (cfr. Tar Puglia - Lecce, sez. II, n. 1692/2012 - Cons. Stato, sez. III, n. 530/2012).

¹⁰⁸ Tale articolo individua la Legge n. 241/1990 come fonte regolatrice sostanziale e processuale dell'accesso ai documenti amministrativi anche giudiziari e sensibili, eccezion fatta per i documenti contenenti dati sullo stato di salute e la vita sessuale. I limiti all'accesso vanno quindi

In estrema sintesi, relativamente al diritto di accesso alla documentazione amministrativa, il legislatore all'art. 59 c.d.p. ha disposto che i presupposti, le modalità ed i limiti per l'esercizio del diritto di accesso a documenti amministrativi contenenti dati personali, in uno alla relativa tutela giurisdizionale, restano disciplinati dalla L. 7 agosto 1990 n. 241 e successive modificazioni, nonché dalle leggi e dai regolamenti in materia, anche per ciò che attiene i dati sensibili e giudiziari, specificando, altresì, che le attività finalizzate all'applicazione della disciplina in materia di accesso si considerano di rilevante interesse pubblico. Di conseguenza l'interessato, a fronte di un trattamento di dati che lo riguarda e che sia stato intrapreso da un soggetto pubblico, ancor prima della tutela civilistica o di quella amministrativa innanzi al Garante o di quella penalistica, ha la possibilità di esercitare poteri e facoltà nell'ambito del procedimento amministrativo che si apre (art. 7 t.u.).

Nel successivo art. 60 c.d.p., cui rinvia la riserva del comma 1 del citato art. 59 c.d.p., si precisa, tuttavia, che quando il trattamento concerne dati idonei a rivelare lo stato di salute o la vita sessuale, esso è consentito se *“la situazione giuridicamente rilevante che si intende tutelare con la richiesta di accesso ai documenti amministrativi è di rango almeno pari ai diritti dell'interessato, ovvero consiste in un diritto della personalità o in un altro diritto o libertà fondamentale e inviolabile”*.

Il Codice ha quindi confermato la disposizione di cui all'art. 16, comma 2, del D.Lgs.vo n. 135/1999 che considera di *“rilevante interesse pubblico”* i trattamenti di dati sensibili effettuati per fare valere il diritto di difesa da parte del richiedente, sia in sede amministrativa che giudiziaria, con una sola eccezione: quando il trattamento riguarda dati sensibili, ovvero idonei a rivelare lo stato di salute o la vita sessuale di terzi, esso è consentito solo se il diritto da difendere è collocato nello stesso “rango” dell'interesse da far valere. In ogni caso, l'accesso

ricercati all'interno delle disposizioni cui rimanda il Codice. La L. n. 241/90, all'art 24, comma 2, lett. d) esclude il diritto all'accesso quando violi la riservatezza di terzi a meno che l'accesso medesimo sia necessario per la difesa di un interesse giuridico del richiedente; in tal caso deve essere garantita la visione dei documenti richiesti. Il D.p.r. n. 352/1992, all'art. 8, specifica i criteri cui si devono attenere le P.A. per regolamentare l'esercizio del diritto di accesso, che deve essere negato quando contrasti con l'esigenza di tutelare la riservatezza di terzi, con riferimento particolare ad una serie di interessi quale quello sanitario per quanto attiene al proprio stato di salute. Ma se al richiedente necessita l'accesso ad atti relativi a procedimenti amministrativi per tutelare propri interessi giuridici, la loro visione deve essere garantita.

dovrà essere consentito nei limiti previsti dalle leggi e dalle disposizioni regolamentari in materia (art.16.c.1, lett. d) del D. Lgs. n. 135/1999): potrà quindi essere ammessa solo la visione, e non l'estrazione, di copia della documentazione clinica.

La norma, come si evince facilmente dalla lettura della stessa, lascia però aperte numerose questioni, in quanto si presta ad una delicata e, per certi aspetti, discrezionale attività di interpretazione: non si comprende, infatti, quali siano i criteri che dovrebbero orientare l'interprete nel compiere l'attività di comparare i diritti al fine di determinarne il "rango", secondo l'espressione utilizzata dalla norma in commento¹⁰⁹.

Ancora, come si sta prospettando sin dall'apertura d'indagine, l'attività di bilanciamento del diritto alla *privacy* con altri diritti costituzionalmente garantiti finisce ovviamente per ingombrare anche il campo del diritto tributario. Più in particolare, possiamo affermare che il diritto alla *privacy* sovente finisce con urtare esigenze di rango pubblicistico, come quelle di tipo fiscale.

Relativamente allo specifico settore tributario e doganale, la materia tributaria viene considerata espressamente dall'art. 66 del Codice della *privacy*

¹⁰⁹ Quanto alla giurisprudenza, in particolare quella amministrativa (Consiglio di Stato, sez. V, decisione 28.09.2007 n° 4999), il diritto all'informazione e quello alla *privacy* costituiscono due interessi di rango primario che, in quanto tali, devono ritenersi entrambi meritevoli di costante ed adeguata tutela da parte dell'ordinamento giuridico. Il primo si realizza attraverso l'esercizio del diritto di accesso alla documentazione amministrativa e si basa sull'esigenza di trasparenza ed imparzialità dell'azione amministrativa; il diritto alla riservatezza dei soggetti terzi, invece, inerisce alla sfera degli assetti privatistici e si traduce nella necessità di garantire la segretezza dei c.d. dati sensibili, quali risultano individuati e definiti dal legislatore nella normativa di riferimento, che specificamente contiene la disciplina della protezione dei dati personali (D.Lgs. n. 196/2003). Nel contrasto tra diritto di accesso agli atti amministrativi e diritto alla *privacy*, va privilegiato il diritto di accesso, considerando per converso recessivo l'interesse alla riservatezza dei terzi, quando l'accesso stesso sia esercitato per la difesa di un interesse giuridico, nei limiti in cui esso sia necessario alla difesa di quell'interesse (cfr. Cons. Stato, Sez. VI, 20 aprile 2006, n. 2223). Tale principio, tuttavia, "va applicato cum grano salis, attraverso la ricerca e l'identificazione di un punto di equilibrio che, nel bilanciamento dei contrapposti interessi, tenga conto della necessità di assicurare la tutela dell'interesse giuridicamente rilevante, di cui è titolare il soggetto che esercita il diritto di accesso, nonché di salvaguardare l'esigenza di stabilità delle situazioni giuridiche e di certezza delle posizioni dei controinteressati, che sono pertinenti ai rapporti amministrativi scaturenti dai principi di pubblicità e trasparenza dell'azione amministrativa (interesse alla riservatezza dei terzi; tutela del segreto)" (cfr. Cons. Stato, A.P., decisione 18 aprile 2006, n. 6). Sicchè, nel contrasto tra diritto di accesso agli atti amministrativi e diritto alla *privacy*, quest'ultimo diritto può essere salvaguardato mediante modalità, alternative alla limitazione o al diniego dell'accesso, che utilizzino, ad esempio, la schermatura dei nomi dei soggetti menzionati nei documenti, che si dichiarino fermamente intenzionati a mantenere l'anonimato, o che, invece, si avvalgano dell'assenso delle persone di volta in volta indicate nei documenti in questione.

(rubricato “Materia tributaria e doganale”) e dagli artt. 20 e 21 dello stesso decreto.

Tali norme stabiliscono che si considerano di “*rilevante interesse pubblico*” le attività dei soggetti pubblici dirette all’applicazione delle disposizioni in materia di tributi, nonché alla prevenzione e repressione delle violazioni degli obblighi tributari (art. 66¹¹⁰).

In relazione a tali attività, il Codice della *privacy* consente, dunque, all’Amministrazione finanziaria il trattamento dei dati sensibili, a condizione che tale trattamento sia autorizzato da espressa disposizione di legge nella quale devono essere specificati i tipi di dati che possono essere trattati e le operazioni eseguibili su detti dati (art. 20, comma 1).

Nel caso in cui la legge non specifichi la tipologia dei dati sensibili e le operazioni eseguibili, il trattamento è invece consentito, nel rispetto dei principi dettati dal Codice della *privacy*, anche sulla base di un atto regolamentare, che sia tuttavia adottato in conformità al parere preventivo del Garante emesso ai sensi dell’art. 154. I dati relativi alla materia tributaria devono essere ovviamente trattati nel rispetto delle modalità previste dal Codice della *privacy*, il quale si pone la finalità che “*il trattamento dei dati personali si svolga nel rispetto dei diritti e delle libertà fondamentali, nonché della dignità dell’interessato, con particolare riferimento alla riservatezza, all’identità personale e al diritto alla protezione dei dati personali*” (art. 1).

Le norme del Codice della *privacy*, sostanziali e procedurali, che garantiscono il corretto trattamento dei dati, devono essere ovviamente rispettate anche in materia tributaria, nonostante si tratti di materia di “*rilevante interesse pubblico*”.

¹¹⁰ L’art. 66 specifica che “*si considerano di rilevante interesse pubblico, ai sensi degli articoli 20 e 21, le attività dei soggetti pubblici dirette all’ applicazione, anche tramite i loro concessionari, delle disposizioni in materia di tributi, in relazione ai contribuenti, ai sostituti e ai responsabili di imposta, nonché in materia di deduzioni e detrazioni e per l’applicazione delle disposizioni la cui esecuzione è affidata alle dogane; si considerano, inoltre, di rilevante interesse pubblico, ai sensi degli articoli 20 e 21, le attività dirette, in materia di imposte, alla prevenzione e repressione delle violazioni degli obblighi e alla adozione dei provvedimenti previsti da leggi, regolamenti o dalla normativa comunitaria, nonché al controllo e alla esecuzione forzata dell’esatto adempimento di tali obblighi, alla effettuazione dei rimborsi, alla destinazione di quote d’imposta, e quelle dirette alla gestione ed alienazione di immobili statali, all’inventario e alla qualificazione degli immobili e alla conservazione dei registri immobiliari.*”

L'esigenza di effettuare ispezioni ed accertamenti fiscali (art. 14 Cost.), la quale risulta funzionale rispetto all'interesse, di rango costituzionale, dell'erario e della collettività alla riscossione delle imposte (implicito nell'art. 53 Cost.), già prima dell'adozione del nuovo redditometro ha fatto presagire alti rischi di violazione non già del diritto alla riservatezza, quanto piuttosto delle libertà individuali, qui, intese, essenzialmente, come potenzialità di autodeterminazione.

Invero, l'attuale *trend* politico – legislativo sembra volto ad una sempre maggiore erosione del diritto alla *privacy*, destinato a soccombere di fronte alle esigenze di natura fiscale, dimenticando che, in realtà, bilanciare è sinonimo di contemperare i contrastanti interessi in gioco e che, pertanto, deve consistere nella compressione temporanea (ovvero, fintanto che perduri l'esigenza contingente della sua temporanea limitazione) e non nella soppressione di un interesse costituzionale in favore di un altro¹¹¹; in tali operazioni di bilanciamento, inoltre, non si deve prescindere né dal principio di legalità, immanente nell'ordinamento democratico¹¹² e positivizzato nel nostro sistema costituzionale¹¹³, per cui i poteri pubblici sono soggetti alla legge, titolari esclusivamente dei poteri conferitegli in modo non equivoco da specifiche disposizioni che attribuiscono, regolano e limitano il relativo potere¹¹⁴, né dal principio di proporzionalità tra mezzi e fini perseguiti, che trova fondamento nell'art. 13 del Trattato dell'UE ed è oramai *ius receptum* nella giurisprudenza comunitaria ed interna, che vieta alla P.A. di sacrificare la sfera giuridica dei privati al di là di quanto strettamente necessario per il raggiungimento dell'interesse generale in concreto perseguito.

I diritti inviolabili dell'uomo (inteso come persona in quanto tale, come valore a sé stante), la cui affermazione è già rinvenibile nell'art. 2 Cost. e nell'art. 3 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e alla cui tutela è preordinato l'intero ordinamento giuridico, pertanto, non possono essere degradati ad interessi legittimi per effetto di valutazioni discrezionali affidate al potere amministrativo,

¹¹¹ Cfr. significativamente, Corte cost. 22 febbraio 2005, n. 200 in relazione ai rapporti tra tutela della salute e limiti oggettivi di finanza pubblica; nonché Corte Costituzionale 1975 n. 27 secondo cui “l'interesse costituzionalmente protetto relativo al concepito può venire in collisione con altri beni che godano per essi di tutela costituzionale e che di conseguenza la legge non può dare al primo una prevalenza totale e assoluta negando ai secondi adeguata protezione”.

¹¹² In materia specificamente tributaria, Cass. 2003 n. 2416; C.d.S., sez. V, 2004 n. 2293.

¹¹³ *Ex multis*, Corte cost. 2011 n. 115.

¹¹⁴ Cfr. Corte Cost. n. 150/1982, n. 307/2003, n. 32/2009, n. 115/2011.

al quale può essere affidato solo l'accertamento dei presupposti di fatto che legittimano la protezione umanitaria, nell'esercizio di una mera discrezionalità tecnica. A fronte di tali diritti, nessuna normativa può disporre la soppressione definitiva di un diritto a favore di un altro se non il bilanciamento degli stessi¹¹⁵.

Detto bilanciamento va senz'altro effettuato, tenuto conto dell'art. 13 Cost., alla luce dei successivi artt. 2, 18, 19, 21 e 24 nonché dell'art. 1 della Carta dei diritti Fondamentali dell'Unione Europea, la quale ribadisce il diritto alla *libertà*, senza peraltro far seguire la dicitura *personale* e che è, quindi, da interpretarsi nel senso più ampio possibile come diritto all'autodeterminazione¹¹⁶.

La stessa Corte di Giustizia si è mostrata propensa a garantire ai massimi livelli la riservatezza dei dati personali e ha sottolineato la necessità di un continuo temperamento degli interessi tra le parti contrapposte. Ed in questa proceduralizzazione orientata all'equilibrio, va rispettata la proporzionalità¹¹⁷ tra le opposte esigenze, anche alla luce della prioritaria necessità di tutela dei preminenti valori della persona umana, oltre che del rispetto della correttezza nel trattamento dei dati, che impone doveri di condotta impliciti, in aggiunta a quelli espressamente previsti dalle norme di legge. Non basta, quindi, il formalistico rispetto della legge scritta, ma è necessario promuovere e garantire la piena realizzazione delle istanze umane, sempre ricordando che il fine ultimo protetto, non solo dalla normativa sulla riservatezza ma dal nostro ordinamento nel suo complesso considerato, è quello di garantire il pieno rispetto della libertà e della dignità umana e quindi del valore persona.

A tal proposito, la Corte di Giustizia¹¹⁸ ha osservato che l'art. 6 della direttiva [1995/46/CE](#) impone agli Stati membri che i dati siano conservati per un arco di tempo non superiore a quello necessario al conseguimento delle finalità per le quali sono stati raccolti ed elaborati, in modo da evitare di protrarre per un

¹¹⁵ Cfr. anche Cass., SS. UU., ord. 16 settembre 2010, n. 19577.

¹¹⁶ Il fondamento personalistico dell'ordinamento trova altresì conferma negli artt. 7 e 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione europea che sanciscono il diritto di ogni persona al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni, nonché alla protezione dei dati di carattere personale.

¹¹⁷ *Ex multis*, Corte di Giustizia CE, Sez. II, 22 dicembre 2010 n. 279; Corte di giustizia UE, Grande Sezione, 27 novembre 2012, n. 566; Corte europea dir. Uomo, sez. Grand Chambre, 10 novembre 2005 n. 44774; Cass. Civ., sez. trib., 15 maggio 2006 n. 11133; Cons. di Stato, Sez. III, 16 marzo 2012, n. 1471; Tar Marche – Ancona, sez. I, 10 dicembre 2012 n. 788; Trib. Palermo, 18 giugno 2010; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 20 novembre 1995, n. 332.

¹¹⁸ Corte Giust., 7 maggio 2009, n. C-553/07, Rijkeboer, in Racc., 2009, I, 3889 ss.

tempo eccessivamente ed ingiustificatamente lungo l'archiviazione dei dati pregressi, anche al fine di favorire il c.d. *diritto all'oblio*.

E' dunque nei termini innanzi fissati che bisogna affacciarsi alle operazioni di bilanciamento, tenendo presente che un ruolo da protagonista è ricoperto dall'autorità Garante; occorre inoltre cercare, quanto alle esigenze di natura squisitamente fiscale, di porre fine all'exasperazione dei poteri di accertamento e di favorire, al contrario, il ripristino di un rapporto di fiducia e di collaborazione tra fisco e contribuente.

Le recenti esperienze legislative, infatti, ci mostrano come l'introduzione di sanzioni, restrizioni, divieti, obblighi e controlli sempre più stringenti, a volte anche scapito delle stesse libertà e diritti fondamentali della persona, abbiano finito per produrre risultati tutt'altro che soddisfacenti quando non contraddittori e comunque non risolutivi del singolo problema¹¹⁹.

8.2 Osservazioni sul redditometro nelle pronunce del Tribunale di Napoli.

La nuova disciplina sul cd. redditometro, aggiornata con il D.M. 24 dicembre 2012 n. 65.648, ha suscitato non poche perplessità in ordine alla sua compatibilità con la normativa in tema di *privacy* del contribuente.

Ribadiamo, in via preliminare, che il predetto D.M. che, dando attuazione al disposto dell'articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, come modificato dall'articolo 22, comma 1, del d.l. n. 78/2010, ha profondamente rivisitato il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva in base ai quali l'Agenzia delle Entrate può fondare la determinazione sintetica del reddito, attraverso lo strumento, già menzionato, del redditometro.

Ebbene, la questione presentata in apertura si è posta, all'attenzione del Tribunale di Napoli, con due procedimenti che hanno avuto esito in due sentenze del mese di settembre 2013, la n. 10.508 e la n. 10.764, con le quali la sezione

¹¹⁹ Il tema del rispetto dei diritti fondamentali, oltre a costituire una sorta di *file rouge* dello studio che qui ci impegna, sarà ulteriormente ripreso nel corso della presente indagine, sia al par. 9 che al cap. V con specifico riferimento al contraddittorio.

stralcio del predetto Tribunale ha, per così dire, “bocciato” il decreto ministeriale attuativo dell’art. 38, per le motivazioni che verremo a chiarire.

In buona sostanza, le pronunce suddette hanno ritenuto illegittimo non solo l’utilizzo dei dati, ma, ancor prima, la raccolta stessa degli indici di spesa rilevanti per la ricostruzione induttiva del reddito dei ricorrenti e, nel caso, la distruzione di tutti gli elementi informativi eventualmente già acquisiti a detto scopo.

In via preliminare, quella che si pone all’attenzione dell’interprete è, essenzialmente, una questione di giurisdizione. Le fattispecie poste all’attenzione dei giudici del Tribunale di Napoli, infatti, sono state ritenute rientranti nella **cognizione del giudice ordinario**, trattandosi, infatti, di istanze volte a ottenere l’accertamento giurisdizionale del diritto alla riservatezza di contribuenti avverso l’Agenzia delle Entrate. L’assunto di base è il seguente: il succitato decreto del 2012 porrebbe l’Agenzia nelle condizioni di venire a conoscenza di ogni aspetto della vita privata dei contribuenti, invadendo la sfera personale di questi ultimi.

Questo potere così invasivo dell’Agenzia delle Entrate sarebbe, secondo le pronunce in commento, in contrasto con quanto previsto dalla disposizione di cui al citato articolo 38, poiché i contribuenti, in tal modo, verrebbero definitivamente vulnerati nel diritto ad essere liberi nelle proprie determinazioni.

Nell’ambito dell’attività di accertamento condotta a mezzo del redditometro, infatti, è probabile che il cittadino subisca intrusioni anche su aspetti delicatissimi della *privacy*, quali quelli relativi alla spesa farmaceutica, al mantenimento e all’educazione impartita alla prole e, finanche, in relazione alla propria vita sessuale; il che equivarrebbe, di fatto, alla soppressione definitiva di ogni riservatezza e dignità riguardante, peraltro, non solo il singolo contribuente, ma tutti i componenti del nucleo familiare.

A sostegno di tale interpretazione vengono poi operati dei precisi riferimenti normativi (art. 152, d.lgs. 196/2003, cd. codice della *privacy*) e giurisprudenziali¹²⁰.

In dottrina, taluni¹²¹ hanno ritenuto condivisibile l’orientamento seguito dal giudice ordinario nell’affermare la propria giurisdizione in materia, sul

¹²⁰ In particolare, le pronunce in commento rinviano alle motivazioni di diritto già contenute in Cass. civ., S.U., n. 8487/2011.

¹²¹ A. MARCHESELLI, *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia?*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2013, p. 433 ss.

presupposto che l'attore non avesse azionato il diritto (o interesse) al corretto accertamento del tributo dovuto; in caso contrario, infatti, si sarebbe determinata una violazione dei suoi diritti fondamentali (la riservatezza e, in senso lato, la libertà) provocata dalla raccolta di una mole pervasiva e onnicomprensiva di dati, anche strettamente personali, da parte dell'autorità pubblica.

Il caso di specie rientrerebbe, dunque, nella sfera di giurisdizione del giudice ordinario¹²², anche perché ci si troverebbe dinanzi – per utilizzare un'espressione cara alla giurisprudenza di legittimità – a posizioni soggettive denominate *a nucleo rigido* le quali, a differenza di quelle *a nucleo variabile*, sarebbero assolutamente incompressibili¹²³.

Già sotto questo punto, le pronunce che qui ci impegnano prestano il fianco ad alcune osservazioni di contenuto critico.

In primo luogo, è possibile osservare che ogni giudice, in quanto tale, si occupa, almeno indirettamente, di *diritti fondamentali della personalità*; per tale ragione, tale materia non può considerarsi, *ex sé*, quale presupposto di attribuzione di competenza giurisdizionale¹²⁴. Più in particolare, nell'ambito delle giurisdizioni speciali, è certo che il giudice tributario senz'altro conosca e possa conoscere dei diritti fondamentali della persona, sotto i più svariati profili di diritto processuale e sostanziale, procedimentale e materiale. Basti considerare, al riguardo, che ai sensi dell'art. 2, commi 1-3, del d.lgs. n. 546/1992, al giudice tributario spettano “*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati ..*” nonché la risoluzione in via incidentale “*di ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione,*

¹²² La tesi del Tribunale di Napoli, stando a questa impostazione, risulterebbe in linea con la giurisprudenza internazionale più rilevante, la quale aveva già colto che, sovente, le indagini fiscali possono configgere con i diritti fondamentali del soggetto, per cui sorge l'esigenza di prevedere la garanzia di una tutela immediata, anche inibitoria, da parte di un organo giurisdizionale terzo e imparziale (cfr. Corte Edu, 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, *Affaire Ravon et Autres c. France*).

¹²³ Cass., sez. un., n. 17461/2006. Tale orientamento, tuttavia, è stato enunciato in ipotesi in cui venivano in considerazione meri comportamenti della pubblica amministrazione (e pertanto è stato ritenuto coerente con la sentenza della Corte costituzionale n. 191 del 2006, con la quale il giudice delle leggi ha escluso dalla giurisdizione esclusiva la cognizione del risarcimento del danno conseguente a meri comportamenti della pubblica amministrazione).

¹²⁴ In tal senso E. MANZON, *Sulla legittimità del “nuovo redditometro” un'invasione di campo del giudice ordinario*, in *Dialoghi tributari*, n. 1/2013.

fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio”.

Il successivo art. 7, comma 5, del citato decreto legislativo, inoltre, attribuisce al giudice tributario il potere di disapplicare il regolamento ovvero l'atto amministrativo illegittimo, qualora sia rilevante ai fini della decisione, fatta salva, l'impugnazione nella diversa sede competente.

Il perimetro della giurisdizione in materia tributaria appare, dunque, tanto ampio, da ricomprendere anche la tutela dei diritti fondamentali della persona, i quali, peraltro, sono coinvolti in maniera significativa ed in misura assai rilevante in materia tributaria¹²⁵.

È stato, in proposito, osservato che le Commissioni tributarie, nelle materie a esse devolute, esercitano la giurisdizione esclusiva, che non riguarda solo l'atto ma anche il rapporto sottostante e si estende, conseguentemente, a tutti i diritti a esso connessi e, quindi anche alle eventuali ragioni risarcitorie, ove trattasi di diritti patrimoniali consequenziali all'annullamento di un atto tributario¹²⁶.

¹²⁵ Sul punto E. MANZON, *op. ult. cit.*.

¹²⁶ La tesi è di D. CHINDEMI, *Risarcimento dei danni consequenziali a violazioni tributarie: perché non assegnarle al giudice tributario*, in *Resp. civ. prev.*, 1743. L'autore, tuttavia, precisa che ai fini dell'attribuzione della materia risarcitoria alle Commissioni Tributarie occorre il collegamento tra l'atto annullato e il risarcimento, dovendo il danno, sia patrimoniale che non patrimoniale, essere una diretta conseguenza del provvedimento impugnato, previo accertamento del nesso causale tra l'atto amministrativo e il danno lamentato, dovendosi escludere la giurisdizione delle Commissioni Tributarie, nel caso in cui il pregiudizio trovi il proprio fondamento in un rapporto solo occasionale col provvedimento tributario.

L'autore, inoltre, evidenzia come non sussiste alcun fondato timore della possibile costituzione di un nuovo giudice speciale, vietato dalla legge, in quanto la stessa legge attribuisce una competenza di carattere generale al giudice tributario, sia pure in via incidentale, e l'eventuale attribuzione allo stesso della possibilità di decidere le questioni risarcitorie, direttamente connesse con un atto di natura tributaria, non altererebbe la natura di tale giudice.

In giurisprudenza tale orientamento è seguito dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, secondo cui è ammesso l'accertamento e la liquidazione del danno nello stesso processo tributario in cui si esamina la pretesa dell'amministrazione finanziaria che ha dato causa alla richiesta risarcitoria, evitando in tal modo di frazionare in più giudizi pretese comunque azionabili in un unico contesto (in tali termini, Commissione Tributaria Regionale di Bari, sent. 18 dicembre 2009).

Va, tuttavia, osservato che la giurisprudenza di legittimità, nei rari casi in cui ha avuto modo di occuparsi della questione, con riferimento alla generale giurisdizione, ha affermato che “*va escluso che rientri nella giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, spettandone invece la cognizione al giudice ordinario, una controversia con la quale il privato, adempiuto il debito d'imposta relativo all'ICI non tempestivamente o integralmente versata, domandi il risarcimento dei danni subiti in sede di riscossione coattiva per aver dovuto corrispondere anche le somme pretese dal comune per l'assistenza legale allo stesso prestata da avvocati di cui l'ente pubblico si sia avvalso*” (cfr. Cass. SS. UU., sentenza 29 aprile 2008, n. 10826).

Anche il giudice tributario, dunque, è giudice del danno ingiusto, in base alla tradizionale lettura dell'art. 2043 cod. civ., direttamente correlato ad un provvedimento tributario illegittimo.

Se nelle pronunce del Tribunale di Napoli, a sostegno della giurisdizione del giudice ordinario, viene evocata l'applicazione delle disposizioni del cd. Codice della *privacy*, a chi scrive sembra di dover condividere la tesi secondo cui il rapporto intercorrente tra l'art. 152 del citato Codice, secondo cui "*tutte le controversie che riguardano, comunque, l'applicazione delle disposizioni del presente codice ... sono attribuite all'autorità giudiziaria ordinaria*", e quelle del d.lgs. 546/1992 non può che essere configurato se non in termini di relazione tra una *lex generalis* ed una *lex specialis*, che, in base al comune canone ermeneutico correlativo, pone la seconda in una posizione di prevalenza sulla prima¹²⁷. In altre parole, le norme del d.lgs. n. 546/1992 assumono un ruolo preminente rispetto alle disposizione, innanzi illustrate, del codice della *privacy*.

Ad ogni modo, restando ancora aperte le questioni innanzi poste, non appare improbabile che l'orientamento del Tribunale di Napoli, in merito alla giurisdizione del giudice ordinario in materia, possa non trovare adesione da parte di altra giurisprudenza.

Venendo a discutere, segnatamente, della violazione della riservatezza ed agli atti dell'amministrazione finanziaria, i giudici napoletani, in sostanza, sottolineano come, nelle fattispecie esaminate, ad essere messo in discussione non sia il corretto accertamento del tributo: anzi, nei casi proposti, non si era ancora giunti all'emanazione di un atto impositivo, e neppure era iniziato un vero e proprio controllo fiscale, fondato sul redditometro. I ricorrenti, tuttavia, lamentavano un'ipotetica violazione dei loro diritti fondamentali e del diritto alla riservatezza in particolare, causata da una potenziale raccolta indeterminata di dati

¹²⁷ Al riguardo E. MANZON, *op. cit.* In particolare, l'autore osserva che la controversia prospettata al giudice napoletano a ben vedere coinvolgerebbe, al più, soltanto in via incidentale l'applicazione delle norme sul trattamento dei dati personali, avendo quale oggetto principale un particolare modulo procedimentale di attuazione dell'IRPEF denominato accertamento sintetico, rispetto al quale l'utilizzazione del c.d. redditometro è una variante operativa.

E' quindi esclusivamente all'interno di questo procedimento amministrativo-tributario tipicizzato che assume rilevanza l'acquisizione di dati sensibili del contribuente e questa "endoprocedimentalità" ne implica la soggezione alle relative norme, generali e particolari, che disciplinano il procedimento stesso e, ciò che maggiormente interessa in questa sede, la tutela giurisdizionale.

afferenti la vita privata, ritenuta sproporzionata rispetto al fine da perseguire, nell'ambito dell'attività di contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale.

Sul punto, le sentenze in esame sembrano dare voce alle preoccupazioni espresse da una certa giurisprudenza internazionale¹²⁸, la quale ha ravvisato la necessità di garantire ai contribuenti una tutela immediata, anche di tipo inibitorio, da parte di un giudice terzo e imparziale nei confronti delle indagini fiscali, dal momento che queste possono incidere su diritti fondamentali dei soggetti ispezionati prima ancora e a prescindere dal fatto che le relative risultanze vengano tradotte in avvisi di accertamento.

Da un lato, è vero che gli atti istruttori irrituali sono effettivamente in grado di incidere situazione soggettive del contribuente anche di natura non patrimoniale, quale il diritto alla riservatezza; dall'altro, si deve anche considerare che, senza l'emanazione di un atto impositivo, non sembra possa esserci tutela vera e propria. Ad oggi, infatti, l'ordinamento tributario conosce soltanto una tutela '*differita*', ossia in sede di ricorso avverso l'eventuale avviso di accertamento, secondo la regola generale dell'invalidità '*derivata*', in base alla quale l'atto endo-procedimentale illegittimo riverbera i propri effetti deleteri sul provvedimento finale. Il ragionamento trova la propria quasi ovvia conclusione nel momento in cui si considera che tale tutela differita, peraltro, è di esclusiva pertinenza delle Commissioni tributarie sulla scorta del disposto onnicomprensivo degli articoli 2, commi 1 - 3, e 7 del D.lgs. 546/1992¹²⁹, in forza del quale spettano al giudice speciale tributario tutte le controversie aventi a oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominate, nonché la risoluzione in via incidentale di ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, ivi compreso il potere di disapplicare il regolamento o l'atto amministrativo illegittimo, qualora sia rilevante ai fini della decisione.

Neppure appare risolutivo, come invece ritengono i giudici, il riferimento all'art. 152 del Codice della privacy, il quale radica la competenza del giudice ordinario per tutte le controversie attinenti alla materia della protezione dei dati

¹²⁸ Si veda, in specie, la sentenza '*Ravon*' della Corte europea dei diritti dell'Uomo del 21 febbraio 2008.

¹²⁹ A sostenere tale impostazione vi è l'ulteriore circostanza che l'articolo 19 del citato D. lgs. n. 546/1992, come noto, non comprende gli atti istruttori tra quelli impugnabili.

personali, tenuto conto che ai fini della determinazione della giurisdizione occorre verificare quale sia l'oggetto principale del giudizio che, nel caso in esame, non può che essere costituito da atti che appartengono alla sfera fiscale e, dunque, ricadenti nella cognizione esclusiva dei giudici tributari.

8. 3. La disapplicazione del decreto ministeriale 24 dicembre 2012, n. 65648.

Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 65648 del 24 dicembre 2012, più volte finora menzionato, è stato oggetto di critiche assai incisive da parte delle pronunce, pur innanzi citate, emesse dal Tribunale di Napoli¹³⁰. I giudici di merito hanno considerato il D.M. in commento non solo illegittimo, ma, piuttosto, radicalmente nullo *ex art. 21 septies* della L. 241/1990 per carenza di potere e difetto assoluto di attribuzione. Essi hanno ritenuto, dunque, di disapplicare¹³¹ il D.M. con riferimento al caso di specie.

¹³⁰ Invero, già con l'ordinanza del 21 febbraio 2013 di accoglimento del ricorso proposto da un contribuente in via cautelare *ex* articolo 700 del c.p.c., il Tribunale di Napoli, sez. dist. di Pozzuoli, aveva mostrato segni di "insofferenza" verso lo strumento del redditometro, così come risultante in forza della nuova normativa.

¹³¹ Si tratta del potere dell'Autorità giudiziaria di considerare un atto sottoposto alla sua cognizione *tamquam non esset*, ossia di conoscerlo esclusivamente in via incidentale, al fine della risoluzione di una determinata controversia. La non applicazione dell'atto è, pertanto, limitata alla fattispecie oggetto del contendere in quanto lo stesso resta comunque idoneo ad esplicare i suoi effetti in qualunque altro ambito, finché non sarà oggetto del potere caducatorio rimesso alla giurisdizione esclusiva del Giudice amministrativo.

La fonte normativa del potere in esame si rinviene negli articoli 4 e 5 della legge sul contenzioso amministrativo n. 2265 del 1865 (cd. legge L.A.C.). In particolare, il potere del giudice ordinario di disapplicazione degli atti amministrativi illegittimi si ricava da una lettura *a contrario* dell'art. 5, il quale statuisce il dovere delle Autorità giudiziarie "*di applicare gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alla legge*"; da ciò si desume che il giudice ordinario non può mai sindacare la legittimità del provvedimento. La non ingerenza nella sfera riservata all'azione amministrativa emerge, invece, dalla previsione di cui all'articolo 4 della legge L.A.C. la quale esclude che l'intervento dell'Autorità giudiziaria ordinaria sull'atto amministrativo possa risolversi in una statuizione volta ad incidere definitivamente sugli effetti di quell'atto. Il riferimento testuale è solo al giudice ordinario in ragione del fatto che all'epoca dell'entrata in vigore della legge abolitrice non esisteva ancora il giudice amministrativo. La disapplicazione è, infatti, una tecnica di tutela dei diritti che ha portata generale, potendo essere esercitata da qualunque giudice si trovi ad apprestare tutela ai diritti soggettivi e, quindi, anche dal giudice amministrativo in sede di giurisdizione esclusiva. Relativamente alla disapplicazione nel processo tributario sovviene l'art. 7, comma 5, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale sancisce: "*Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente*".

La *ratio* del potere in esame risiede nell'esigenza di contemperare due opposti principi costituzionali: il principio di effettività della tutela giurisdizionale ed il principio di separazione dei

Preliminarmente, è necessario sgombrare il campo d'indagine da un probabile equivoco di partenza: il decreto ministeriale in esame, come noto, attribuisce all'Agenzia dell'Entrate il potere di conoscere tutti i dati personali del contribuente e della sua famiglia, al fine della determinazione sintetica del reddito; rispetto a tale potere, che più volte abbiamo definito invasivo, i giudici partenopei hanno posto in essere una sorta di accertamento incidentale, necessario in vista della decisione della controversia nel merito, volto a valutare la validità e l'efficacia del provvedimento in parola.

Pertanto, l'oggetto del predetto accertamento non è la validità o meno dell'articolo 38 commi 4 e 5 del d.P.R. n. 600/1973, che, in quanto norma di rango primario, potrebbe essere sottoposta, al più, al vaglio di costituzionalità del giudice delle leggi¹³²; bensì, viene all'attenzione dell'interprete il rispetto, da parte del suddetto decreto, delle condizioni e dei "paletti" fissati dall'articolo 38, oltre che della normativa, anch'essa primaria ed applicabile alla fattispecie concreta, ovvero il Codice in materia di protezione dei dati personali.

In buona sostanza, la norma più volte menzionata ed attributiva del potere al Ministero dell'Economia e Finanze (art. 38, commi 4 e 5 del d.P.R. n. 600/1973),

poteri. Consentendo, infatti, al giudice di decidere indipendentemente dall'atto amministrativo, considerato *tamquam non esset*, viene garantita l'effettività della tutela giurisdizionale, senza alcuna invasione nella sfera riservata alla P.A., poiché il provvedimento viene privato di efficacia solo limitatamente al caso sottoposto al vaglio giurisdizionale, non potendo essere annullato, revocato o modificato dal giudice ordinario. Per quanto concerne la natura giuridica del potere di disapplicazione occorre considerare che ad un primo orientamento, che risolve il potere in esame in una mera facoltà di carattere processuale riservata al giudice e consistente nel potere di decidere una controversia senza tener conto dell'atto amministrativo illegittimo, si è aggiunto un diverso filone di pensiero che attribuisce natura sostanziale all'istituto *de quo*, identificandolo in un tipo di invalidità dell'atto amministrativo che attiene non all'atto in sé ma piuttosto ai suoi effetti che sarebbero giuridicamente irrilevanti. Per una panoramica tradizionale in tema di disapplicazione, si vedano G. ABBAMONTE e R. LASCHENA, *Giustizia amministrativa*, Padova, 1997; A. ALBINI, *Sentenza dichiarative nei confronti della P.A.*, Milano, 1952 R. ALESSI, *Principi di diritto amministrativo*, Milano, 1974; E. CANNADA-BARTOLI, *L'inapplicabilità degli atti amministrativi*, Milano, 1950; A. FALCONE, *I poteri decisori del giudice ordinario nelle controversie amministrative*, in *Atti del convegno celebrativo del centenario delle leggi amministrative di unificazione. La tutela del cittadino: A) La giurisdizione amministrativa*, Vicenza, 1968; A. ROMANO, *La disapplicazione del provvedimento amministrativo da parte del giudice civile*, in *Dir. proc. amm.*, 1963. Più recenti i contributi di E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2008; Id., *Osservazioni sull'ammissibilità di azioni di mero accertamento da parte del giudice amministrativo*, in *Rass. Dir. pubbl.*, 1962; S. CASSARINO, *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Milano, 1990; S. CASSESE, *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, 2003; S. MENCHINI, *La tutela del giudice ordinario*, in *Trattato di diritto amministrativo* (a cura di Cassese), Milano, 2000.

¹³² M. VILLANI – F.G.R. SANNICANDRO, *Come difendere il contribuente dal redditometro dopo le nuove circolari*, Ravenna, 2013, pp. 313 ss.

prevede: i) in primo luogo, che il reddito complessivo del contribuente possa essere determinato sinteticamente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta; ii) che i campioni significativi da analizzare, al fine di valutare il contenuto induttivo degli elementi indicativi della capacità contributiva, riguardano specificamente i contribuenti; iii) che tali contribuenti vadano differenziati tra loro anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza; iv) che sia sempre concessa la prova liberatoria in capo al contribuente.

Il decreto ministeriale risulterebbe, invece, emanato al di fuori del perimetro designato dalla normativa primaria, addirittura al di fuori della legalità costituzionale e comunitaria, in quanto non farebbe alcuna differenziazione tra *cluster* di contribuenti, come imposto dall'articolo 38 del D.P.R. n. 600/1973, ma opererebbe, piuttosto, una autonoma distinzione in base a *campioni significativi* di famiglie distinti in ragione della composizione e dell'area geografica di appartenenza (Nord - Ovest, Nord - Est, Centro, Sud e isole), per un totale di 55 tipologie, ricollocando, all'interno di ciascuna delle tipologie, figure di contribuenti del tutto differenti tra loro (l'operaio, l'impiegato, il funzionario, il dirigente, etc.); l'art. 38 parla esplicitamente di "*contribuenti*" e non di famiglie, di contribuenti che vanno differenziati "anche" in funzione del nucleo familiare e dell'area geografica di appartenenza.

Questi due criteri, che dovrebbero avere un valore meramente aggiuntivo perché dovrebbero consentire di concretizzare il *cluster* di riferimento, già a monte individuato in base a caratteristiche proprie, di fatto vengono utilizzati dal decreto ministeriale come criteri principali ed esaustivi.

Il d.m. utilizzerebbe, poi, quale parametro per determinare le spese medie delle famiglie, quelle risultanti dall'indagine annuale sui consumi delle famiglie comprese nel Programma Statistico Nazionale, fondate su analisi macroeconomiche funzionali ad analisi sociologiche che nulla hanno a che vedere con la specificità della materia tributaria che deve, invece, indirizzare la sua indagine alla ricostruzione di profili individualizzati di contribuenti¹³³.

¹³³ Le spese ISTAT, tuttavia, sono state eliminate dal novero dei parametri per l'effettuazione dell'accertamento redditometrico, come si è avuto modo di verificare analizzando le indicazioni dell'Autorità garante della *privacy* e come sarà in prosieguo di nuovo ribadito (cfr. *supra* par. 7, nonché par. 8).

Quanto alle norme costituzionali che si assumono violate, vengono facilmente in evidenza, l'art. 2 e l'art. 13 della nostra Carta Costituzionale, oltre al principio di eguaglianza ex art. 3 Cost., anche in combinato disposto con la norma dell'art. 24 Cost., che, come noto, sancisce il diritto di difesa. Ancora, si assumono violati taluni dei diritti fondamentali sanciti dalla Carta dell'Unione europea, in particolare gli artt. 1, 7 ed 8.

Inoltre, il d.m. in parola, come anticipato innanzi, sembra lesivo finanche dell'originario spirito e del tenore dello stesso art. 38 del d.P.R. 600/73, in quanto renderebbe eccessivamente gravosa per il contribuente la prova di aver speso di meno rispetto a quanto risulterebbe dalle predette medie Istat (che, come riferito, sono state in seguito ritenute inammissibili sin dalle indicazioni provenienti dal Garante).

Infine, ulteriori ipotesi di violazione vengono rilevate rispetto ai principi fondamentali di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione ed ai relativi corollari di cui alla legge n. 241/1990, quale il principio di leale collaborazione procedimentale, nonché, rispetto al principio di proporzionalità ex articolo 5 T.F.U.E.¹³⁴.

In merito alla disapplicazione del decreto ministeriale del 24 dicembre 2012 n. 65648, alcuni autori¹³⁵ hanno tratto spunto dalla sentenza n. 9/2012, emessa dal Consiglio di Stato in Adunanza Plenaria il 4 maggio 2012. I giudici amministrativi, nel pronunciarsi in favore della natura interpretativa di un regolamento ministeriale attuativo dell'art. 7 del d.lgs. n. 387/2003, inerente gli incentivi sulla produzione di energia elettrica dalla fonte solare, hanno anche affrontato il problema della natura regolamentare degli atti normativi ministeriali e della cd. "*fuga dal regolamento*", ritenendo necessaria, per la loro emanazione, l'applicazione del procedimento disciplinato dall'art. 17 della legge n. 400 del 1988¹³⁶.

¹³⁴ Quanto ai rapporti tra redditometro e *privacy*, anche in relazione a diverse norme del d.lgs. n. 196/2003 (Codice in materia di protezione dei dati personali), sia consentito rinviare alla trattazione.

¹³⁵ F. M. GIULIANI e S. SCALINI, *Accertamento sintetico ed eccesso di delega regolamentare*, in *Dialoghi Tributari*, n. 2 del 2013.

¹³⁶ La sentenza in esame ha infatti introdotto un principio potenzialmente idoneo a risolvere il problema della c.d. "*fuga dal regolamento*", una prassi che consiste nell'adozione di atti governativi o ministeriali che, pur avendo contenuto normativo, non rispettano la forma regolamentare prescritta dall'articolo 17 della l. n. 400/1988, eludendo così il procedimento di

Ebbene, l'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato ha affermato che il potere normativo dei Ministri e, più in generale, del Governo non può essere esercitato mediante atti "atipici" di natura non regolamentare, specie laddove la norma attributiva del potere normativo nulla disponga in merito alla possibilità di utilizzare moduli alternativi rispetto a quello regolamentare tipizzato dall'articolo 17 della legge n. 400/1988. Di conseguenza, gli atti adottati in violazione del procedimento stabilito dalla legge devono essere giudicati illegittimi. In quest'ottica diviene allora determinante, ai fini di una valutazione di regolarità o meno dell'*iter* di adozione, la corretta comprensione della natura normativa o amministrativa dei regolamenti. A tale riguardo l'Adunanza Plenaria, richiamando l'orientamento dottrinale¹³⁷ che, al fine di distinguere tra atto normativo ed atto amministrativo generale, utilizza il requisito della indeterminabilità dei destinatari, ha chiarito che atto normativo è quello i cui destinatari sono indeterminabili sia a priori che a posteriori, in conseguenza della generalità ed astrattezza, mentre l'atto amministrativo generale ha destinatari indeterminabili *ex ante*, ma in ogni caso determinabili *ex post*, essendo destinato a regolare, coerentemente alla propria natura amministrativa, un caso particolare o una vicenda determinata, terminata la quale vengono meno anche i suoi effetti.

Premesso che nell'ordinamento tributario, in ragione del tecnicismo della materia, questa prassi della *fuga dal regolamento* è sempre più diffusa, essendo ormai frequente il ricorso a decreti emanati dal Ministero dell'Economia e delle

controllo stabilito dalla legge (sottoposizione al parere del Consiglio di Stato ed al visto della Corte dei Conti e, nel caso dei decreti ministeriali, anche alla previa comunicazione al Presidente del Consiglio dei Ministri). Gli atti in questione, inoltre, implicano un'ulteriore anomalia nel sistema delle fonti poiché, essendo atti normativi secondari, sono insindacabili dalla Corte Costituzionale la quale, a norma dell'articolo 134 Cost., giudica solo su leggi ed atti aventi forza di legge. Da ciò ne consegue che, nonostante il possibile aggiramento dell'articolo 117 comma 6 - che riconosce allo Stato la potestà regolamentare nelle sole materie di legislazione esclusiva, riservando il suddetto potere alle Regioni in ogni altra materia, oltre che agli Enti Locali in ordine allo svolgimento ed alla organizzazione delle proprie funzioni, la valutazione sulla legittimità degli atti in "*fuga dal regolamento*", anche sotto il profilo della violazione dell'articolo 117 Cost., è in ogni caso rimessa ai giudici amministrativi. Interessanti ed attuali spunti in E. GRIGLIO, *La delegificazione del "milleproroghe": una speciale fuga dal regolamento .. o meglio dal procedimento legislativo*, in *Gli atti normativi del Governo tra Corte costituzionale e giudici: atti del convegno annuale dell'Associazione "Gruppo di Pisa"*, Università di Milano - Bicocca, 10-11 giugno 2011 / a cura di Marta Cartabia, Elisabetta Lamarque, Palmina Tanzarella, Torino, 2011, p. 315-328.

¹³⁷ SANDULLI, *L'attività normativa della Pubblica Amministrazione*, Napoli, 1970, 36 ss; Id., *Sugli atti amministrativi generali a contenuto non normativo*, in *Scritti giuridici*, Napoli, 1990, 41 ss.

Finanze derogando alla procedura regolamentare *ex art. 17 L. 400/88*, è proprio sulla base della sentenza in commento che, relativamente al decreto ministeriale del 24 dicembre 2012, se ne prospetta la disapplicazione a causa del suo *iter* (illegittimo) di adozione, essendo stato emanato sulla base di una norma che non facoltizza l'atipicità procedurale, nulla disponendo in ordine alla possibilità di utilizzare moduli procedimentali alternativi rispetto a quello tipizzato dall'articolo 17 della l. n. 400/1988.

Infatti il decreto in esame risulta essere stato adottato con una procedura aliena rispetto a quella contemplata dalla legge n. 400/1988. Ciò lo si evince sia dalla stessa denominazione "*decreto ministeriale*", piuttosto che "*regolamento*", sia dalle premesse che precedono il testo normativo che non alludono ad alcun parere preventivo del Consiglio di Stato, né al visto della Corte dei Conti.

Peraltro, posto che gli atti amministrativi generali (come ad esempio i bandi di gara o di concorso) hanno destinatari indeterminabili a priori ma certamente determinabili a posteriori, sarebbe fuorviante ritenere che nel caso del redditometro i destinatari delle disposizioni del decreto, innumerevoli *ex ante*, diventino determinati al termine di ogni anno solare, corrispondendo ai destinatari degli accertamenti redditometrici notificati dall'Agenzia delle Entrate nell'anno di riferimento. Pertanto, visto che l'articolo 38 comma 5 del D.P.R. n. 600/1973 – norma primaria posta "*a monte*" del decreto in esame – fa riferimento ad un "*decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale*", senza alcuna specificazione della natura non regolamentare dell'emanando decreto, né tantomeno autorizza in modo inequivocabile un *iter* procedimentale anomalo di normazione secondaria rispetto a quello contemplato dalla legge n. 400/88 e considerata, inoltre, la funzione nomofilattica dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato, il decreto in parola non avrebbe spazio di legittimità nel sistema delle fonti ed andrebbe quindi disapplicato.

A rigor di cronaca, è opportuno segnalare che questo orientamento, elaborato sulla scia della sentenza dell'Adunanza Plenaria di cui sopra, è stato contraddetto da un autorevole Autore¹³⁸ il quale ha osservato che "*dal modo in cui*

¹³⁸ R. LUPI, *Accertamento sintetico ed eccesso di delega regolamentare*, in *Dialoghi Tributari*, n. 2 del 2013.

la norma primaria fa riferimento al decreto in esame, appare chiaro che il medesimo non ha natura regolamentare e che quindi la formula normativa utilizzata potrebbe costituire una legittimazione legislativa del carattere non regolamentare del decreto". La mancata indicazione della natura non regolamentare, sarebbe, infatti, sostituita dalla esplicita previsione di un "*decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze*". Escludendo in tal modo la natura regolamentare del decreto ministeriale n. 65.648 del 24 dicembre 2012, è giocoforza negarne l'assoggettabilità all'*iter* procedurale di cui all'art. 17 della legge n. 400/1988 e la conseguente illegittimità che ne deriverebbe alla luce della pronuncia dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato.

9. Oltre la *privacy*: la tutela dei diritti del contribuente come *leitmotiv* dei nuovi assetti operativi in tema di redditometro.

Fino a pochi anni or sono, condurre un'analisi con l'obiettivo di porre in relazione la fiscalità, da una parte, ed i diritti fondamentali, dall'altro, sarebbe apparso un approccio quantomeno elitario.

Se, da un lato, l'efficacia del sistema tributario garantisce allo Stato i mezzi per lo svolgimento dei servizi essenziali e l'adempimento dei doveri di solidarietà, che sono il presupposto per il concreto riconoscimento dei diritti fondamentali, dall'altro lato non va dimenticato che, a contraltare, gli Stati che non hanno saputo governare efficacemente il sistema finanziario e tributario, perdendone il controllo per effetto di scelte politiche rivelatasi errate (o coatte), corrono, in periodi di ristrettezze, il pericolo di non saper procedere equamente, ledendo i diritti fondamentali anche nelle manovre correttive (come emerge, in maniera assai evidente, nella sentenza della Cedu sulla manovra correttiva Ungherese¹³⁹).

Le due sentenze belghe, che sono state menzionate in apertura del presente capitolo, ritengono ingiustificati i timori dei contribuenti e delle associazioni ricorrenti (e, in parte, strumentali le relative difese), ma pongono una serie di questioni molto interessanti: esse, se ben comprese, possono servire a sdrammatizzare le tensioni che continuano ad agitare la fiscalità e la finanza

¹³⁹ Cedu, 14 maggio 2013, 66529/11, N.K.M. vs Ungheria.

pubblica, contenendo indicazioni a dir poco preziose per il Fisco, che, in Italia, come altrove, deve sempre bilanciare esigenze di giustizia, serietà, efficienza¹⁴⁰.

La chiave, ovviamente, è sempre quella della *proporzione*: imporre a chiunque versi un compenso ad altri di farsi guardiano della *compliance*¹⁴¹ fiscale altrui sarebbe ovviamente inaccettabile, ma, al contempo, si deve ritenere quantomeno doveroso che strutture professionali adeguatamente organizzate (come banche ed aziende di rilevanti dimensioni) prestino la loro collaborazione, adeguatamente riconosciuta.

Nel merito giuridico poi, come già riferito, le sentenze riguardano essenzialmente il segreto bancario e sono sollecitate in riferimento a una serie di questioni.

In particolare, le pronunce belghe mirano a verificare: a) se la riservatezza sui dati bancari rientri nel più ampio spettro della tutela della vita privata; b) se, ed eventualmente in quale misura, la riservatezza della vita privata debba cedere rispetto agli interessi finanziari dello Stato; c) se, ed in che misura, il contribuente possa opporre alle indagini il suo diritto al silenzio.

Preliminare a questi interrogativi si pone poi la questione se il contribuente possa trarre principi per la sua tutela, oltre che dalle norme, anche costituzionali, interne, dalla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e dalla giurisprudenza della relativa Corte.

A questo punto, pur anticipando una delle conclusioni della presente indagine (ovvero, che anche le indagini fiscali debbono rispettare i limiti e principi della Carta di Strasburgo), è possibile evidenziare una sorta di "asimmetria" rintracciabile nella giurisprudenza della CEDU. Essa, infatti, da un lato assume pacificamente che anche potere fiscale dello Stato possa essere

¹⁴⁰ Sia consentito ricordare che il tributo non è, o – *rectius* – non dovrebbe essere distruzione di ricchezza; piuttosto, esso si pone come uno strumento di benessere anche economico, da attuarsi secondo giustizia, sia nel momento del prelievo sia in quello della distribuzione, entrambi rigorosi, efficaci e proporzionati.

¹⁴¹ È la fedeltà fiscale del contribuente. Rappresenta, infatti, il livello di adesione spontanea agli obblighi e agli adempimenti di natura tributaria. Un obiettivo perseguito dall'amministrazione finanziaria attraverso un duplice livello d'azione: da un lato prevenzione e contrasto all'evasione, dall'altro i servizi e l'assistenza al contribuente. Negli ultimi anni molti degli strumenti introdotti nel contrasto all'evasione fiscale hanno puntato a elevare la propensione al versamento delle imposte. Primi fra tutti gli studi di settore, che di fatto (attraverso il software Gerico) chiedono ai contribuenti interessati (imprese e professionisti) di "adeguare" gli importi da dichiarare in Unico. Questa è la definizione elaborata da Il Sole 24ore, reperibile su <http://argomenti.ilsole24ore.com/parolechiave/compliance.html>.

vincolato al rispetto di limiti corrispondenti ai diritti fondamentali dell'Uomo, quali il nucleo essenziale della proprietà.

Tale orientamento ha avuto una conferma di rilevante importanza nella terza sentenza considerata (N.K.M. vs Ungheria, del 14 maggio 2013). Essa concerne il caso in cui uno Stato, per asserite ragioni di *moralizzazione* (che osterebbero a retribuzioni eccessive dei pubblici dipendenti), in uno a più tangibili ragioni di aggiustamento del bilancio, aveva introdotto l'aliquota marginale del 98% (e quella media del 52%) sui trattamenti erogati ai pubblici impiegati, al termine del rapporto di lavoro.

La Corte ha ribadito, in primo luogo, che gli Stati sono titolari di ampia autonomia nella politica fiscale e che le manovre correttive del *budget*, in uno alla sobrietà del sistema pubblico, possono essere obiettivi di pubblico interesse. D'altra parte, tuttavia, la Corte ha ritenuto comunque lesiva dei diritti fondamentali (in particolare, nel caso di specie, della legittima aspettativa al godimento della buonuscita) un prelievo tributario così elevato e, contemporaneamente, applicato sulle rendite già maturate. Si è osservato come, nel caso di specie, un prelievo di simile portata abbia leso, in modo sproporzionato, il diritto patrimoniale del cittadino – lavoratore – contribuente; abbia creato una situazione di difficoltà esistenziale e finanche rotto il patto di fiducia, oltre che tra Stato cittadino, tra funzionario e amministrazione¹⁴².

Le sentenze belghe, menzionate in apertura, vengono in rilievo anche per un profilo ulteriore: esse riconoscono espressamente che le indagini fiscali possono impattare sul valore della riservatezza, di cui è causa.

Tornando sulla pronuncia della Corte, essa, invero, ha finora negato che al processo tributario si applichi la clausola del giusto processo di cui all'art. 6 della Carta; questo perché, tradizionalmente, il rapporto tributario sempre è stato considerato espressione di "sovranità"¹⁴³.

¹⁴² Questa l'osservazione di A. MARCHESELLI, *Sistemi fiscali europei e diritti fondamentali: i casi Ungheria e Belgio*, reperibile su http://www.questionegiustizia.it/articolo/sistemi-fiscali-europei-e-diritti-fondamentali_i-casi-ungheria-e-belgio_05-06-2013.php.

¹⁴³ Il principio del tributo quale espressione di sovranità è, invero, di risalente elaborazione. *Infra multis*, G. ZINGALI, *Il concetto di tributo nella più recente elaborazione giurisprudenziale*, in *Arch. fin.* 1956, pag. 222 e seg.; BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 1967. Per osservazioni maggiormente attuali si può consultare L. PERRONE, *Sovranità impositiva tra*

Ebbene, è proprio scardinando questo atteggiamento tradizionale che deve essere effettuata una nuova meditazione dei rapporti tra il Fisco ed il suo potere, da una parte, ed il contribuente ed i suoi diritti, dall'altra. Sia pure in casi eccezionali, dunque, sembra ormai acclarato che il potere fiscale possa ledere i diritti fondamentali dell'uomo e che, quindi, il suo esercizio possa essere censurato. Non sembra (più) giustificato ritenere che i giudizi interni che devono assicurare tutela (anche) di quei diritti non siano vincolati al principio del giusto processo. In altre parole, il carattere illimitato e sovrano della potestà tributaria non sembra poter più giustificare la deroga all'art. 6 della Carta¹⁴⁴.

Invero, le sentenze belghe assumono rilievo anche per un ulteriore profilo, in quanto esse osservano, innanzitutto, che dall'estrazione e dall'analisi dei dati bancari sicuramente possono risultare informazioni, anche estremamente penetranti, sulla vita privata del contribuente. In altre parole, perforare il segreto bancario¹⁴⁵ significa entrare nella sfera privata del cittadino - contribuente. Ciò

autorità e federalismo, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 1185 ss..

¹⁴⁴ A. MARCHESELLI, *Sistemi fiscali europei e diritti fondamentali: i casi Ungheria e Belgio*, op. cit., nonché Id., *Efficienza ed equità dei sistemi fiscali europei, tra "manovre correttive" e diritti fondamentali (i casi Ungheria e Belgio e l'abuso del diritto)*, pubblicato su <http://www.europeanrights.eu>.

¹⁴⁵ Il segreto bancario, nella sua tradizionale definizione (in *Dizionario di Economia e Finanza*, 2012, reperibile su <http://www.treccani.it>) consiste nell'obbligo, cui sono tenuti gli istituti di credito, di non comunicare notizie relative all'attività di raccolta del risparmio e all'esercizio del credito del cliente, se non in presenza del consenso di quest'ultimo o di specifiche disposizioni di legge. L'istituto del segreto bancario ha, invero, radici storiche profonde e rispondeva non solo a finalità di tutela della riservatezza dei soggetti che entrano in contatto con il sistema bancario, ma anche a finalità pubblicistiche di incoraggiamento e tutela del risparmio. Nel nostro ordinamento non è presente una norma che positivamente sancisca un obbligo generale, pur non mancando disposizioni che ne presuppongono l'esistenza. Il fondamento giuridico è stato sempre rintracciato nel r.d. 375/1936 (legge bancaria) e nel testo rivisitato e sostituito dal d. legisl. 385/1993, in base al quale «*tutte le notizie, le informazioni e i dati in possesso della Banca d'Italia in ragione della sua attività di vigilanza sono coperti da segreto d'ufficio anche nei confronti delle pubbliche amministrazioni, a eccezione del ministro dell'Economia e delle Finanze, e Presidente del CICR. Il segreto non può essere opposto all'autorità giudiziaria quando le informazioni richieste siano necessarie per le indagini, o i procedimenti relativi a violazioni sanzionate penalmente*».

La disciplina normativa prevista in materia di trattamento dei dati personali, la cosiddetta e già menzionata 'legge sulla privacy del 2003', ha inciso in maniera determinante sulla questione, in particolare per ciò che concerne la circolazione di informazioni interbancarie e infragrupo, in precedenza non coperte dal segreto. La legge ammette la circolazione di queste informazioni a condizione che l'interessato o la persona presso la quale sono raccolti i dati personali siano previamente informati, oralmente o per iscritto, riguardo i soggetti o le categorie di soggetti ai quali i dati possono essere comunicati e l'ambito di diffusione degli stessi.

Modifiche in deroga al s. b. sono state introdotte dalla legge finanziaria del 2005 e con il d.l. 201/2011, che prevede (artt. 11 e 11 *bis*) controlli a tutto campo dei conti correnti e dei rapporti finanziari con banche, poste e ogni tipo di operatore finanziario, anche in assenza di specifiche indagini tributarie, sancendo per molti aspetti la fine del s. b. in Italia. Più in particolare, ai sensi di questa norma, dal 1° gennaio 2012 gli operatori finanziari sono tenuti a inviare periodicamente

tuttavia, è consentito se: a) è legale, ovvero se avvenga in base a disposizioni di legge che consentano di evitare l'arbitrio incontrollato; b) è proporzionato, ovvero avvenga in situazioni e con modalità che possano ritenersi *ragionevoli*.

Trasponendo la pronuncia della Corte E.D.U. e le pronunce belghe nell'ordinamento italiano, con particolare riferimento all'attuale stato dell'ordinamento tributario, è di evidenza palmare la circostanza che in Italia si agitando, in buona sostanza, questioni analoghe. Più in particolare, rispetto alla

all'anagrafe tributaria, lo strumento della amministrazione finanziaria che censisce tutti i contribuenti italiani, non solo dati anagrafici e codice fiscale relativi agli intestatari, ai delegati e al tipo di rapporto intrattenuto, ma anche tutti gli importi delle movimentazioni nei conti e tutte le operazioni fuori conto. Spesso il s. b. favorisce l'afflusso di denaro proveniente da attività illecite come il riciclaggio e l'evasione fiscale. Per questo motivo, e anche a seguito alla crisi finanziaria internazionale iniziata nel 2007, quasi tutte le nazioni (e in parte anche la Svizzera, Paese in cui la tutela del s. b. è ben radicata), hanno annunciato iniziative per eliminare o quanto meno depotenziare le norme interne in materia di segreto bancario.

Sia consentito ricordare che, a seguito delle modifiche apportate dall'Ocse nel 2005, è stato eliminato il segreto bancario nell'ambito dei rapporti tra Stati, che precedentemente legittimava il rifiuto di collaborare. Il nuovo par. 5 dell'art. 26 del Modello Ocse, invece, ha disposto l'obbligo dello Stato di fornire le informazioni detenute in una banca o in altro istituto finanziario; d'altra parte, sia altresì consentito rilevare il limite di detta norma, che non prevede l'ipotesi in cui vi siano norme interne, talvolta di rango costituzionale, di tutela del segreto bancario. Si sono posti, a questo punto, due principali problemi: in primis, evitare la perdita di gettito fiscale negli Stati residenti di soggetti che esportano i propri capitali; in secondo luogo, sono sorte le prime perplessità in termini di tutela del contribuente. Ebbene, per realizzare il primo obiettivo, alcuni Paesi hanno stipulato con la Svizzera le Convenzioni c.d. *Rubik* prevedendo che lo Stato ospite tassi le imposte alla fonte, e poi le versi in forma cumulativa ed anonima, allo Stato di residenza. In questo modo però non sembrano del tutto rispettati gli *standards* di trasparenza e i principi originari della cooperazione internazionale. Quanto al secondo aspetto, è doveroso riferire che il modello Ocse di scambio di informazioni non ha disposto specifiche misure di tutela dei diritti del contribuente, coinvolto nelle procedure di cooperazione internazionale. Solo in un numero limitato di Paesi, la cooperazione internazionale avviene previa notificazione al contribuente coinvolto nella procedura amministrativa - investigativa in campo internazionale. Manca invece nella maggior parte degli ordinamenti tributari, la regolamentazione in tema di tutela diretta dei diritti del contribuente interessato. Il tema dello scambio di informazioni è già trattato in C. SACCHETTO, *L'evoluzione della coppe razione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche «incrociate» internazionali*, in *Boll. trib.*, 1990. Per una bibliografia più recente, seppur non esaustiva, si faccia riferimento a ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. Trib.*, 2008. ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007. BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011; BUCCISANO A., *Cooperazione amministrativa in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012; DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *La cooperazione in materia di accertamento e riscossione*, in Atti del Convegno di Sanremo, 2011; DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2010; DELLA CARITA' A., *"Voluntary disclosure" troppe incertezze sul raddoppio dei termini*, in *Corr. Trib.*, n. 46/2014; DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in AA. VV., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, (a cura di C. Sacchetto), Torino, 2011; FERNANDEZ MARIN F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in AA. VV., *I principi europei del diritto tributario*, (a cura di A. Di Pietro- T. Tassani), Milano, 2013; MARINO G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3600; MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010; MELIS G., *Spunti sul « metodo di coordinamento fiscale aperto » quale possibile strumento per*

legittimità del c.d. **nuovo redditometro**, e proprio in rapporto al diritto alla vita privata, si pongono questioni del medesimo tenore. Per questo, le sentenze belghe sono qui proposte quali pronunce che contengono interessanti considerazioni in materia; soprattutto, i giudici belgi ritengono che, per ritenere legittimo il sistema, occorra necessariamente valorizzare le circostanze che di seguito meglio si esplicano. In prima battuta, si afferma che l'ingresso nella sfera privata deve essere necessariamente agganciato a presupposti individuabili stabiliti dalla legge: la sussistenza di indizi di frode fiscale, o, comunque, di un tenore di vita che faccia ragionevolmente sospettare evasione fiscale¹⁴⁶.

Il contribuente, salvo il motivato e individuato pericolo di insolvenza fraudolenta, deve essere preventivamente sentito con una richiesta motivata; dopo di che, egli ha diritto di rivolgersi immediatamente a un organo giurisdizionale che, preliminarmente, verifichi la fondatezza degli indizi che devono giustificare l'indagine. Quanto al rispetto della *privacy*, essa è almeno parzialmente garantita, poiché si ritiene – stando allo schema proposto, si ribadisce, dalla giurisprudenza belga - sugli atti acquisiti deve essere mantenuto il segreto. In presenza di tali circostanze, tuttavia, la deroga alla riservatezza sarà ritenuta legittima.

E' interessante osservare che, spostandosi nella prospettiva italiana, devono rilevarsi almeno due differenze rispetto allo schema appena illustrato.

La prima è che né l'indagine bancaria né la raccolta sui dati della spesa sono in Italia ricollegati a indizi di frode o evasione desunta *aliunde*, ma, piuttosto, essi possono essere fonti di innesco dei controlli.

l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea e Stati terzi, in *Dir. prat. Trib. Internaz.*, 2008; MONTI A., *Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di «reciprocità»*, in *Fisc. Intern.*, 2010; PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, Torino, 2006; SANTAMARIA V. M., *Fiscalità internazionale*, Milano 2009; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005; SELICATO P., *Le nuove norme sulla Voluntary disclosure: il rientro dei capitali italiani all'estero tra opportunità e incertezze*, in www.federalismi.it, 2014 ; SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012; SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. Trib. Internaz.*, 2011; UCKMAR V., *I trattati internazionali in materia tributaria*, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale*, (a cura di V. Uckmar), Padova, 2005; VALENTE P.- CARACCIOLI I.- S. MATTIA S., *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. «Lista Falciani»*, in *Il fisco*, n. 46/ 2013; VALENTE P., *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Fisco*, 2010; VALENTE P., *Scambio di informazioni e beneficiario effettivo nel Modello OCSE 2014*, in *Corr. Trib.*, n. 36/2014.

¹⁴⁶ Tali indizi, secondo le pronunce belghe, trovano una ampia, anche se non esclusiva, esemplificazione nei lavori preparatori della legge.

La seconda è che è fortemente discussa, nel nostro ordinamento processuale, la possibilità di agire - in via urgente ed inibitoria - per la tutela dei diritti del contribuente nella fase istruttoria del procedimento. In effetti, la giurisprudenza della CEDU lo ammette (cfr. caso *Ravon*), ma il riconoscimento di tale possibilità è stato finora isolato¹⁴⁷.

Nella situazione italiana che, finora, si è mostrata sensibilmente critica e piuttosto lacunosa, non viene peraltro sviluppato un ulteriore profilo: quello se il contribuente possa opporre alla indagine tributaria il suo *diritto di tacere*¹⁴⁸. Il punto, con riferimento alla fase dell'accertamento, si presenta connotato da un elevato livello di criticità poiché che i dati di cui si discute vengono, in effetti, richiesti alla banca (e non direttamente al contribuente), cui l'interessato li ha conferiti, invero, senza costrizione e per diverse attività, funzionali alle proprie esigenze lavorative e personali.

10. I diritti fondamentali dei contribuenti: una panoramica europea.

Partendo dalla vigente fisionomia normativa in tema di redditometro ed accertamento sintetico, si è avuto modo, in primo luogo, di descrivere tale fisionomia quantomeno nei suoi tratti essenziali; si è avuto modo, poi, di descriverne i tratti maggiormente critici e problematici.

In seno a tale approccio, si è assunto, quale punto di partenza, il rapporto tra il diritto alla *privacy*, da una parte, e l'accertamento redditometrico del reddito, dall'altra, al fine di verificare se – ed in quale misura – il redditometro sia strumento effettivamente lesivo della *privacy* del contribuente.

Al quesito è stata fornita risposta positiva. Del che, scrutando il rapporto tra redditometro e riservatezza, a margine si è svolta un'indagine di respiro più ampio, condotta tra i seguenti termini di riferimento: il diritto tributario ed i poteri

¹⁴⁷ Ha riconosciuto tale eventualità, in pratica, soltanto la nota e già menzionata ordinanza del Tribunale di Napoli, Sez. di Pozzuoli, in tema di redditometro.

¹⁴⁸ G. MARONGIU – A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, p. 91. Gli orientamenti maggiormente garantisti, ovviamente, continuano a proteggere il “diritto a tacere” del contribuente. Gli Autori suddetti, infatti, ritengono finanche illegittima la norma che obblighi all'autodenuncia, dietro la minaccia di sanzioni. Questo, ovviamente, d'accordo con la giurisprudenza internazionale (cfr. Corte di Giustizia, 10 novembre 1993, n. C-6'/92; C.E.D.U., 17 dicembre 1993, Funke c. Francia. Ciò per il fatto che i dati di cui si discute vengono, in effetti, richiesti alla banca (e non al contribuente), cui l'interessato li ha conferiti senza costrizione.

del Fisco, da una parte; i diritti fondamentali del contribuente, e gli interessi di questi ultimi, dall'altra.

Con l'espressione "*diritti fondamentali*", si è fatto ovviamente riferimento ai noti diritti, e principi, sanciti dalla nostra Carta Costituzionale; al contempo, si è fatto riferimento a quei diritti e principi di rilevanza europea, stabiliti e scanditi all'interno del sistema U.E., con le sue caratteristiche attuali¹⁴⁹.

Nella più specifica prospettiva del diritto tributario, occorre considerare che, allo stato attuale, i principi di tutela dei diritti fondamentali, sanciti nella CEDU e nella Carta, entrano a far parte per via legislativa del diritto «costituzionale» dell'Unione e, conseguentemente, essi determinano ricadute anche nei singoli settori dei singoli ordinamenti: in altre parole, i principi della CEDU si applicano nell'ambito del diritto tributario. Tali diritti fondamentali, di fonte europea, sono suscettibili di integrare, in buona sostanza, quelli affermati dallo Statuto del contribuente e dalle disposizioni costituzionali nazionali.

Occorre notare che il riconoscimento di questi diritti fondamentali (che, nel lessico dell'art. 6 TUE, derivano dalle «*tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri*») sostanziano due affermazioni: (i) il fatto che il rispetto di tali diritti

¹⁴⁹ E' appena il caso di ricordare, seppur brevemente, che l'entrata in vigore del trattato europeo di Lisbona, il 1° dicembre 2009, ha provocato nell'ordinamento dell'Unione europea l'eliminazione della distinzione tra le varie comunità economiche europee, la consacrazione dell'unicità dell'Unione europea, il consolidamento dei trattati europei in due testi (il TUE, trattato sull'Unione Europea e il TFUE, il trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea), l'attribuzione ai diritti fondamentali sanciti dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (la «CEDU») della valenza giuridica di principi generali del diritto dell'Unione e l'attribuzione alla «Carta dei diritti fondamentali della Unione Europea» (la «Carta») dello stesso valore giuridico delle norme dei trattati UE. Tra i tanti contributi, M. C. BARUFFI, *Alla ricerca della tutela dei diritti fondamentali nel sistema comunitario*, in *Dir. pubbl. com. europeo*, 1999; M. DE SALVIA, *La Convenzione europea dei diritti dell'Uomo*, Napoli, 1999; id., *Sistema europeo e sistemi nazionali di protezione dei diritti dell'Uomo: subordinazione o sussidiarietà*, in *Riv. intern. Dir. Uomo*, 1990; S. CASSESE, *La Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e i diritti amministrativi nazionali*, in *Dir. pubbl. com. europeo*, 2001; A. BULTRINI, *La pluralità dei meccanismi di tutela dei diritti dell'Uomo in Europa*, Torino, 2004; L. FAVOREU, *Corti costituzionali nazionali e Corte europea dei diritti dell'Uomo*, in *Riv. dir. cost.*, 2004. Quanto alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo, essa, come noto, fu adottata nel 1950. L'Atto Unico nel 1986 riconosce per la prima volta a livello europeo i diritti fondamentali, nel 1992 il Trattato di Maastricht garantisce espressamente il rispetto dei diritti garantiti dalla Cedu, in quanto principi generali dell'Unione. In tema di diritti fondamentali tutelati dalla Cedu, vedere AA.VV., *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, a cura di B. Bartole- B. Conforti - G. Raimondi, Padova, 2001; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 3/2001.

costituisce un limite alla discrezionalità del legislatore, ossia il primato dei diritti fondamentali sul potere degli Stati; e (ii) che lo Stato stesso ha ragione di esistere in quanto si ponga come strumento, al servizio ai cittadini, per assicurare tali diritti. Tali principi sono inoltre quanto mai pertinenti al diritto tributario, quale pilastro dell'ordinamento statale che regola le specifiche relazioni tra lo Stato (il soggetto attivo della *potestas impositionis*, che è l'essenza stessa della sovranità) e l'individuo (contribuente), al punto che gli storici del diritto tributario hanno da sempre colto un nesso strettissimo tra fiscalità e diritti fondamentali.

10.1 La Carta dei diritti fondamentali e la CEDU nel trattato di Lisbona

Già nel 1969 la Corte aveva dichiarato che i diritti fondamentali, tratti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte dei principi generali del diritto comunitario dei quali essa assicura il rispetto¹⁵⁰. Essi, pertanto, in ambito europeo, non sono «nati» con la Carta, ma rappresentano uno degli *acquis* del diritto dell'Unione. La Carta enuncia tre categorie di diritti (i diritti «corrispondenti» a quelli della CEDU, i diritti «esistenti» ed i diritti «emergenti»)

¹⁵⁰ Per i rapporti tra diritti in genere, Cedu e Costituzione, si vedano M. CARTABIA, *L'universalità dei diritti umani nell'età dei "nuovi diritti"*, in *Quad. cost.*, 2009, 537 ss.; S. CASSESE, *Il diritto globale. Giustizia e democrazia oltre lo Stato*, Torino, 2009; S. CASSESE, *I tribunali di Babele. I giudici alla ricerca di un nuovo ordine globale*, Donzelli, 2009; A. SPADARO, C. SALAZAR (a cura di), *Riflessioni sulle sentenze 348/349 del 2007 della Corte costituzionale*, Milano, 2009; G. REPETTO, *L'insindacabilità parlamentare (di nuovo) a Strasburgo, tra modelli da ripensare e un dialogo da prendere sul serio*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2009, p. 1300; J. MARSHALL, *Personal freedom through human rights law? Autonomy, Identity and Integrity under the European Convention on Human Rights*, Nijhoff, Leiden, 2009; E. SCISO, *Il rango interno della Convenzione europea dei diritti dell'uomo secondo la più recente giurisprudenza della Corte costituzionale*, Roma, 2008; R. BIN, G. BRUNELLI, A. PUGIOTTO, P. VERONESI, *All'incrocio tra Costituzione e CEDU*, Torino, 2007; CARTABIA M. (a cura di), *I diritti in azione*, Bologna, 2007; S. P. PANUNZIO (a cura di), *I costituzionalisti e la tutela dei diritti nelle Corti europee*, Padova, 2007; S. P. PANUNZIO (a cura di), *I diritti fondamentali e le Corti in Europa*, Napoli, 2005; AZIZ M., *The Impact of European Rights on National Legal Cultures*, Oxford, Hart, 2004; P. FALZEA, A. SPADARO e L. VENTURA, *La Corte costituzionale e le Corti d'Europa*, Torino, 2003; I. PERNICE, *Multilevel Constitutionalism in the European Union*, in *European Law Review*, 2002, p. 511; A. PACE, *La limitata incidenza della C.e.d.u. sulle libertà politiche e civili in Italia*, in *Diritto pubblico*, 2001, p. 1; PHILIPPI N., *Divergenzen im Grundrechtsschutz zwischen EuGH und EGMR*, in *Zeitschrift für europarechtliche Studien*, 2000, p. 97; SUDRE F., *L'influence de la CEDH sur l'ordre juridique interne*, in *Rev. Univ. Dr. Hom.*, 1990, p. 259

ripartendoli in sei titoli, corrispondenti ad altrettanti valori individuali ed universali: *dignità, libertà, uguaglianza, solidarietà, cittadinanza e giustizia*.

Il senso e la portata dei diritti «corrispondenti» a quelli della CEDU sono determinati non solo dal testo della predetta Convenzione, ma anche dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, nota anche come la Corte di Strasburgo, e della Corte di giustizia dell'Unione europea, nota anche come la Corte di Lussemburgo.

La Carta ha il valore giuridico dei trattati; a norma dell'art. 51, essa si applica agli organi ed istituzioni dell'Unione e, per quanto attiene agli «*Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze*». La Carta «*non introduce competenze nuove o compiti nuovi per la Comunità e per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti dai trattati*». Relativamente alla sua interpretazione, l'art. 52, § 3 della Carta prevede che laddove essa «*contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa*». Ora che il trattato di Lisbona ha sancito l'efficacia giuridica della Carta al pari di quella dei Trattati, essa è divenuta il fulcro delle decisioni della Corte di giustizia in tema di diritti fondamentali, al punto che già all'inizio del 2011 si contavano oltre trenta decisioni che facevano riferimento alla Carta.

Quanto alla rilevanza assunta dalla CEDU nell'ordinamento europeo, la Corte di giustizia ha affermato che il «diritto globale» (e in particolare quello costituito dagli accordi internazionali pattizi) ha il primato sul diritto dell'Unione a condizione «*che rispetti i principi "costituzionali" comunitari*», i quali discendono dai diritti fondamentali, tutelati in sede CEDU¹⁵¹.

¹⁵¹ Corte di giustizia, 3 settembre 2008, cause C-402/05 P e C-415/05 P, Kadi. Su tale sentenza, definita «storica» dalla dottrina, cfr. AA.VV., *Terrorismo internazionale e principi di diritto. Una sentenza della Corte di giustizia che fa storia*, in *Giur. dir. amm.*, 2008, 1088 ss., con contributi di SANDULLI, *Caso Kadi: tre percorsi a confronto*, ivi, 1088 ss.; CASSESE, *Ordine comunitario e ordine globale*, ivi, 1091 ss.; CHITI, *I diritti di difesa e di proprietà nell'ordinamento europeo*, ivi, 1093 ss.; SAVINO, *Libertà e sicurezza nella lotta al terrorismo: quale bilanciamento?*, ivi, 1096

Dal canto suo, la CEDU, che tradizionalmente aveva negato di potersi pronunciare su questioni di diritto derivato dell'Unione, dal 1999 ha chiaramente affermato la propria competenza in materia¹⁵². Per cui si può condividere l'opinione secondo cui, stante l'attuale assetto del diritto dell'Unione, "Lussemburgo influenzerà Strasburgo e viceversa", giacché la seconda Corte è sempre più propensa a prendere in considerazione il diritto dell'Unione nelle proprie decisioni, mediante l'interpretazione della Carta, mentre la prima Corte si vede offrire la prospettiva di ampliare l'ambito delle sue statuizioni in materia di nuovi diritti, quali ad esempio i diritti sociali¹⁵³.

In base al principio del primato del diritto dell'Unione, per il quale la norma europea è destinata a prevalere sulla norma dell'ordinamento interno, la Corte di giustizia ha stabilito l'obbligo del giudice nazionale di applicare le disposizioni del diritto dell'Unione e di garantirne la piena efficacia, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la rimozione in via legislativa o mediante il procedimento di illegittimità costituzionale¹⁵⁴.

La Corte costituzionale ha recepito, già da alcuni tempi, i principi suddetti¹⁵⁵. Le decisioni della Corte di giustizia, infatti, hanno efficacia vincolante per il giudice nazionale del rinvio e per ogni altro giudice, anche di altro Stato membro, cosa che consente di affermare che i principi sanciti dalla Corte abbiano la natura di vere e proprie norme giuridiche di creazione giurisprudenziale, con

ss.; VESPERINI, *Il principio del contraddittorio e le fasi comunitarie di procedimenti globali*, ivi, 1100 ss.; DELLA CANANEA, *Un nuovo nomos per l'ordine globale*, ivi, 1102 ss.

¹⁵² CEDU, 18 febbraio 1999, Matthews c. Regno Unito; Id., 30 giugno 2005, Bosphorus c. Irlanda.

¹⁵³ Cfr. FAVREAU, *La Charte de Droits Fondamentaux de Union Européenne. Pourquoi – Comment –*, in AA.VV., *La Charte des Droits Fondamentaux de l'Union européenne après le Traité de Lisbonne*, a cura di Favreau, Bruxelles, 2010, 3 ss. e spec. 37.

¹⁵⁴ Sul punto è nota la storica sentenza di Corte di giustizia, 15 luglio 1964, causa 6/64, Costa c. Enel, cui adde Corte di giustizia CE, 9 marzo 1978, causa 106/77, Simmenthal. Sul primato del diritto comunitario si evidenzia che la dichiarazione n. 17 allegata al Trattato di Lisbona espressamente prevede: «La conferenza ricorda che, per giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea, i trattati e il diritto adottato dall'Unione sulla base dei trattati prevalgono sul diritto degli Stati membri alle condizioni stabilite dalla summenzionata giurisprudenza». In argomento cfr. Ivaldi, voce *Costituzione e diritto dell'Unione europea*, in *Digesto, disc. pubbl.*, Agg.to 4, Torino, 2010, 59 ss., ove ult. rife.

¹⁵⁵ Corte cost., 8 giugno 1984, n. 170, in *Foro it.*, 1984, I, 2062 con nota di TIZZANO, *La Corte costituzionale e il diritto comunitario: vent'anni dopo*.

efficacia naturalmente retroattiva e suscettibili di rimettere in discussione il «giudicato» delle corti nazionali e di creare un vero «diritto» all'autotutela del cittadino di fronte alle Amministrazioni nazionali¹⁵⁶.

Se, dunque, prima del trattato di Lisbona, la Suprema Corte e la Corte costituzionale, muovendo da posizioni assai divergenti, avevano realizzato un percorso di convergenza verso la qualificazione della CEDU come sistema di norme costituzionalmente interposte, l'entrata in vigore del suddetto trattato ha riaperto non pochi problemi. Dovendosi coordinare il disposto del § 1 e del § 3 dell'art. 6 TUE – che, rispettivamente, attribuiscono alla Carta lo stesso valore giuridico dei trattati e la dignità di principi generali del diritto dell'Unione ai diritti fondamentali, risultanti dalla CEDU e dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri – si possono individuare sia un approccio “conservatore” sia un approccio “evolutivo”. In base al primo, potrebbe ipotizzarsi un rapporto di complementarità, nel senso che, ai sensi del § 1, la Carta costituisce una codificazione dell'Unione in materia di diritti fondamentali suscettibile di essere progressivamente integrata, ai sensi del § 3, dai principi di diritto, ad efficacia vincolante nell'Unione, sanciti dall'evoluzione della giurisprudenza delle Corti europee.

In base al secondo, considerato che i §§ 1 e 2 dell'art. 6 TUE dispongono a chiare lettere che né l'adozione della Carta, né l'adesione dell'Unione alla CEDU sono suscettibili di ampliare le competenze dell'Unione, ma che tale limitazione

¹⁵⁶ Quale premessa dell'intera ricerca occorre segnalare che l'art. 46 C.e.d.u. impone alle parti contraenti di “*impegnarsi a conformarsi alle sentenze definitive della Corte nelle controversie in cui sono parti*”. L'art. 41 C.e.d.u. prevede che se “*la Corte dichiara che vi è stata una violazione della Convenzione o dei suoi protocolli e se il diritto interno dell'Alta parte contraente non permette che in modo incompleto di riparare le conseguenze di tale violazione, la Corte accorda, quando è il caso, un'equa soddisfazione alla parte lesa*”. Fondamentale ai fini dell'argomento della nostra ricerca, è il passaggio realizzato soltanto nel 1973, quando l'Italia si assoggettò alla giurisdizione della Corte di Strasburgo, accettando la clausola in ordine alla giurisdizione obbligatoria della Corte europea dei diritti dell'uomo, oltre che quella relativa al diritto di ricorso individuale a tale Corte. Per lungo tempo, l'accertamento da parte della Corte di Strasburgo di una violazione del giusto processo come prefigurato dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo ha trovato quale unica soddisfazione la condanna ad un'equa riparazione di colui che aveva subito tale ingiustizia senza però che venisse in qualche modo imposta alcuna “riparazione” sul piano strettamente processuale ed ordinamentale. Rilievi interessanti in merito alla CEDU, ed all'effettività delle tutele predisposte da essa, sia consentito rinviare a <https://diritti-cedu.unipg.it/>, ovvero ad un'attenta indagine condotta e pubblicata dall'Università degli Studi di Perugia, Dipartimento di Diritto Pubblico.

non è riportata nel § 3 dell'art. 6 TUE¹⁵⁷ si tratterebbe di affermare la dignità *tour court* di diritto dell'Unione dei diritti fondamentali, con la conseguenza che essi diverrebbero di immediata applicazione negli ordinamenti interni degli Stati membri, con disapplicazione delle eventuali norme domestiche con essi confliggenti, in qualsiasi questione, di rilevanza meramente interna o dell'Unione, in cui essi vengano in rilievo.

Da parte sua la Suprema Corte, recentemente, pur non negando la qualifica di «norme interposte» alle disposizioni della CEDU, ha nondimeno affermato che *«va ribadito l'orientamento (...) circa l'immediata rilevanza nel nostro ordinamento delle norme della suddetta Convenzione e circa l'obbligo per il giudice dello Stato di applicare direttamente la norma pattizia anche quando essa non sia conforme al diritto interno (...))»*¹⁵⁸.

Tali affermazioni, da un lato, potrebbero essere interpretate in senso riduttivo, nel senso che il giudice nazionale deve compiere il massimo sforzo ermeneutico per dare applicazione alle norme CEDU come interpretate dalla relativa Corte, ancorché la norma interna non sia ad essa conforme, riducendo al minimo le ipotesi in cui egli debba, preliminarmente, ricorrere alla questione di legittimità costituzionale per violazione delle norme interposte. Dall'altro lato, invece, si può ritenere che la Suprema Corte abbia sostanzialmente aderito alla tesi «evolutiva» e, pertanto, ad evitare un manifesto conflitto con la giurisprudenza della Consulta, abbia cercato di «minimizzare» la sua «dottrina delle norme interposte», negando un generalizzato obbligo di sollevare la questione di legittimità costituzionale in caso di conflitto tra norma interna e CEDU.

Per giungere a una compiuta sintesi delle tesi appena accennate, occorre affrontare il problema preliminare della definizione dell'ambito di applicazione della Carta, ex art. 51 della stessa, basata sull'espressione *«attuazione del diritto dell'Unione»*. L'opinione più accreditata è che le sue disposizioni rilevino non

¹⁵⁷ A questo non si potrebbe dare altro significato che quello di attribuire la dignità di principi generali del diritto dell'Unione ai principi fondamentali desumibili dalle norme della CEDU e dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri, come affermati dalle Corti europee, e ciò con valenza non solo per le questioni cui si applica diritto dell'Unione, ma anche per le questioni «meramente interne» agli Stati membri

¹⁵⁸ Cass., sez. III civ., 30 settembre 2011, n. 19985, la quale ha altresì affermato l'efficacia di «giudicato formale» alla sentenza della CEDU.

soltanto in relazione al diritto dell'Unione di immediata applicazione (ad es. regolamenti), ovvero quando l'atto interno costituisce l'applicazione di una fonte sovraordinata europea (ad es. una legge che recepisce una direttiva), ma ogniqualvolta sussista «*un collegamento tra disciplina sopranazionale e disciplina interna, determinandosi una «inevitabile sovrapposizione»* tra le stesse in quanto la seconda cade nel cono d'ombra della prima¹⁵⁹.

Del resto, appare difficile affermare ad un soggetto il riconoscimento di tali diritti fondamentali allorché la questione rientri in una materia della UE e negare, allo stesso soggetto, i medesimi diritti fondamentali, nel caso in cui la (medesima) questione abbia carattere puramente interno. Inoltre, se è vero che la Carta ha realizzato il passaggio da una Comunità europea *market oriented*, ovvero basata su diritti economici, ad una *Unione right based*, fondata sulla tutela dei diritti fondamentali, appare difficile ammettere tale «dimezzamento» dei diritti fondamentali in questioni puramente interne.

Un obbligo per gli Stati membri di rispettare i diritti fondamentali, senza limitazioni di sorta, e il fatto che tale obbligo abbia la sua fonte nel diritto dell'Unione, non pare pertanto circostanza discutibile.

In virtù di quanto innanzi, si potrebbe ritenere che la difficoltà di coordinamento tra le disposizioni citate e il contenuto dell'art. 6 TUE sia essenzialmente dovuta al timore, da parte degli Stati membri, di perdere la sovranità. In buona sostanza, è possibile innanzitutto condividere l'assunto secondo il quale l'obbligo di rispettare i diritti fondamentali da parte degli Stati membri, senza distinzione di materie, non è in discussione e trova la sua fonte nel diritto dell'Unione.

¹⁵⁹ Cfr. POLLICINO - SCIARABBA, *Tratti «costituzionali» e «sovrnazionali» delle corti europee: spunti ricostruttivi*, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti. L'Europa dopo Lisbona*, Atti del I Workshop in Diritto dell'Unione europea e internazionale, Venezia, Palazzo Ducale, 26-27 marzo 2010, Roma, 2010, 125 e ss. e spec. 167 ove, anche argomentando dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, si interpreta l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione come «ogni attività che presenti elementi di collegamento, e non necessariamente in termini stretti di applicazione o esecuzione (...) con il diritto comunitario» per cui «data la connessione tra le situazioni giuridiche soggettive rilevanti per l'ordinamento comunitario (ad es.: libera circolazione nel territorio dell'Unione) e quelli appartenenti alla competenza degli Stati membri (ad es.: uso della lingua nel processo) il carattere espansivo del diritto comunitario e la sua prevalenza sul diritto nazionale finiscono con l'influenzare, comprimendola o dilatandola, la situazione soggettiva disciplinata dal diritto nazionale»; cfr. altresì BRONZINI, *La Carta di Nizza dopo Lisbona: quale ordine «costituzionale» per la protezione multilivello dei diritti fondamentali?*, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti*, cit., 59 ove ult. riff.

In secondo luogo, allorché si verta in materie di competenza del diritto dell'Unione, si applicano le regole di tale diritto, con tutte le conseguenze in punto di integrazione normativa, disapplicazione della norma interna confliggente, interpretazione da parte della Corte di giustizia, potere-dovere di intervento da parte della Commissione. Qualora, al contrario, non si verta in materie di competenza del diritto dell'Unione, l'obbligo di tutelare i diritti fondamentali dei cittadini europei grava sui giudici nazionali. Si tenga conto, peraltro, che sugli stessi giudici grava l'obbligo di evitare che il diverso livello di tutela dei diritti fondamentali (a seconda del contesto o meno «europeo» della fattispecie) dia luogo ad inaccettabili disparità di trattamento, che sarebbero in violazione sia dello stesso diritto dell'Unione, sia delle tradizioni costituzionali degli Stati membri. Infine, qualora una siffatta disparità o violazione dovesse verificarsi, allorché la questione non possa risolversi in via interpretativa e non si ritenga sussistente la competenza della Corte di giustizia, al giudice nazionale non resterà che sollevare la questione di legittimità costituzionale¹⁶⁰.

10.2 L'applicazione dei diritti fondamentali in ambito tributario in Europa ed in Italia.

La CEDU è nota ai più, tipicamente, per le sue implicazioni in tema di diritto penale e processuale penale¹⁶¹, nonché per il principio, da essa enunciato, sulla «*ragionevole durata del processo*».

A causa del fatto che la materia fiscale è estranea all'applicazione della CEDU, solo recentemente gli studiosi di diritto tributario hanno manifestato un

¹⁶⁰ A seguito di queste tre ipotesi: non applicazione della norma interna in contrasto con la Carta, interpretazione conforme della norma interna o questione di legittimità costituzionale, «il giudice comune è messo oggi nella possibilità di scegliere » *case by case* quale «costituzione» applicare» (CARDONE, voce *Diritti fondamentali (tutela multilivello dei)*, in *Enc. dir.*, Annali, IV, Milano, 2011, pag. 358).

¹⁶¹ Il riferimento essenziale è al caso “Dorigo” ed alle conseguenti pronunce della Corte di cassazione e dei giudici costituzionali, nonché alle sentenze costituzionali n. 348 e 349 del 2007. Invero, se nel primo caso, è stato elaborato il principio secondo cui non debba avere esecuzione la sentenza conclusiva di un procedimento penale che la Corte di Strasburgo ha giudicato “non equo”, nel secondo, le norme convenzionali sono state assurte a parametri aventi rilevanza nel vaglio di costituzionalità della legge interna.

interesse per la materia¹⁶². Ebbene, alla luce di questa nuova sensibilità, si è ritenuto che rientrino nell'ambito di applicazione della CEDU le controversie tributarie aventi ad oggetto rimborsi d'imposta, l'imposizione delle indennità di espropriazione, le agevolazioni tributarie, i diritti di prelazione del fisco, l'ingiustificato diniego del diritto alla detrazione dell'iva passiva, il diritto dei contribuenti alla critica pubblica dell'operato dei verificatori fiscali, il risarcimento dei danni per l'illegittima adozione di misure cautelari a fini fiscali e, da ultimo, la materia delle sanzioni.

L'elenco, tuttavia, non sembra assumere carattere esaustivo. Più recentemente, infatti, la Corte EDU si è anche pronunciata sul principio di riserva di legge in materia tributaria, in un caso in cui l'imposizione era stata effettuata sulla base di una interpretazione amministrativa che appariva in contraddizione, a danno del contribuente, con le norme di legge.

Nell'opinione della Corte, la mancanza della richiesta chiarezza e precisione nella legislazione nazionale, che offre divergenti interpretazioni su una questione fiscale importante, fa venir meno il requisito di «qualità di legge» a norma della CEDU e non fornisce adeguata protezione dei diritti di proprietà del ricorrente contro le interferenze arbitrarie della pubblica amministrazione, con conseguente violazione dell'art. 1 del 1° Protocollo alla CEDU.

In definitiva, la CEDU, così come interpretata dalla Corte di Strasburgo, nonostante gli inevitabili limiti alla sua generale applicazione alla materia fiscale, offre parecchi elementi di tutela dei contribuenti, soprattutto allorché quel «*giusto equilibrio*» tra potestà impositiva (intesa in senso sia legislativo sia procedimentale) e diritti fondamentali si rompe a vantaggio della prima con l'inevitabile violazione dei secondi: volendo riassumere in un principio generale il ragionamento della Corte, si potrebbe dire che **la ragion fiscale, seppure idonea a comprimere entro certi limiti i diritti fondamentali, non può essere addotta come giustificazione per calpestarli.**

La Carta dei diritti fondamentali si applica alle materie che formano oggetto del diritto dell'Unione e, quindi, alle questioni di diritto tributario che, in qualche

¹⁶² In argomento si veda ad es. S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 241 ss.; Id., *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, ivi, 2013, I, 493 ss., ove rife.

modo, abbiano un «punto di contatto» con il predetto diritto. Tuttavia la definizione del perimetro di applicazione della Carta rispetto al diritto tributario è compito gravoso.

Ebbene, proseguendo l'analisi in questa prospettiva, il “*diritto tributario europeo*” può essere idealmente immaginato come uno spazio definito da cerchi concentrici¹⁶³.

Il primo «cerchio», che potremmo definire il «nocciolo duro» del diritto tributario europeo, è costituito dalla normativa nazionale emanata in attuazione del diritto europeo o che trova la sua fonte nel medesimo.

Il secondo «cerchio» del diritto tributario europeo è costituito da quelle situazioni, relative a tributi non armonizzati, in cui ci si trovi in presenza di fattispecie transfrontaliere, di talché entrino in giuoco le libertà fondamentali previste dal diritto dell'Unione.

Il terzo «cerchio» attiene alla norme procedurali e processuali afferenti le materie che rientrano, sotto il profilo sostanziale, nell'ambito di applicazione dei primi due cerchi, che non siano già disciplinate dal diritto europeo. A tale riguardo la Corte di giustizia ha precisato che, «*secondo una giurisprudenza costante, una modalità procedurale prevista da un ordinamento giuridico interno non deve rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività)*»¹⁶⁴.

Il quarto ed ultimo «cerchio» del diritto europeo attiene a materie che, di per sé, sarebbero puramente interne ma che, per loro natura, ancorché attuate all'interno dello Stato membro senza alcuna discriminazione in base alla

¹⁶³ F. DIOMEDA – F. MARCHESE, *DIRITTI FONDAMENTALI DEI CONTRIBUENTI TRA RIFORMA FISCALE E STATUTO EUROPEO*, Lavoro della Commissione di studio “*Fiscale Comunitario e Internazionale*” dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova, approvata il 9 ottobre 2014.

¹⁶⁴ Corte di giustizia, 1° luglio 2010, causa C-35/09, Min. Economia e Finanze e Agenzia Entrate c. Speranza, § 41; con tale pronuncia è stata dichiarata la contrarietà al diritto dell'Unione dell'art. 38 del t.u. registro (che dispone l'irrelevanza della nullità o dell'annullabilità dell'atto ai fini dell'esigibilità dell'imposta, consentendone il rimborso soltanto a seguito di sentenza civile che le dichiara, passata in giudicato), in quanto essa restringe, dinnanzi ai giudici tributari, i mezzi di prova finalizzati a dimostrare l'insussistenza del presupposto dell'imposta sui conferimenti. In senso conforme Corte di giustizia, 15 aprile 2010, causa C-542/08, Barth, § 17; Id., 17 novembre 1998, causa C-228/96, Aprile, § 18; Id., 15 settembre 1998, causa C-231/96, Edis, §§ 19 e 34; Id., 15 settembre 1998, causa C-260/96, Spac, § 18.

cittadinanza o alla residenza, possano ostacolare o scoraggiare l'esercizio, da parte dei cittadini dell'Unione, delle libertà fondamentali garantite dal trattato.

Questo è, indubbiamente, il caso di normative fiscali nazionali che rendessero, in modo indifferenziato nei confronti della generalità dei contribuenti, una violazione dei diritti fondamentali garantiti dal diritto dell'Unione e, in specie, di quelli che appunto risultano codificati dalla Carta. Il rispetto dei diritti fondamentali di fonte europea costituisce dunque un obbligo generalizzato nei confronti dei contribuenti.

In questo «spazio» ideale, dunque, si può sostenere che la Carta trovi applicazione o in via diretta (e quindi con l'efficacia delle norme dei trattati UE ed i conseguenti effetti disapplicativi delle norme interne contrastanti con essa); ovvero in via indiretta, in quanto costituisce parametro per interpretare in via «costituzionalmente orientata» le disposizioni nazionali e – ove tale percorso ermeneutico non fosse possibile – per valutare la legittimità costituzionale delle disposizioni nazionali con essa contrastanti.

Ad ogni modo, è certo il rapporto tra la Carta in commento ed il diritto tributario, ed è certo che questo rapporto determini ricadute, anche significative, negli ordinamenti interni.

A questo punto, seppur in maniera sintetica, non resta che considerare le ricadute dei diritti europei nell'ordinamento interno. Sia consentito, per dimostrare l'assunto che trattasi di ricadute di carattere pratico e significativo, più che di mero rilievo teorico, fare riferimento ad una recente pronuncia di legittimità, intervenuta proprio in tema di riscossione coattiva delle imposte.

Ebbene, con la pronuncia in esame, la giurisprudenza ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria, prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 (nella formulazione vigente "*ratione temporis*"), debba necessariamente comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine - che può ben essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2 bis, del medesimo d.P.R., come introdotto dal d.l. 13 maggio 2011 n. 70, conv. con modif. dalla l. 12 luglio 2011, n. 106), in trenta giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi

ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria.

Nel caso di specie, i giudici della Suprema Corte hanno espressamente riconosciuto che la sanzione della nullità veniva comminata “*per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea*”; fermo restando, tuttavia, che, attesa la natura reale dell'ipoteca l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità¹⁶⁵.

In altre parole, i giudici di legittimità hanno ribadito il principio per il quale il contraddittorio preventivo vada sempre applicato a tutti i procedimenti amministrativi, prima della notificazione di qualunque atto lesivo. In particolare, se il contraddittorio non viene effettuato, l'avviso di accertamento (e, conseguentemente, l'iscrizione d'ipoteca) è nullo. La sanzione di nullità, dunque, può e deve essere comminata poiché l'avviso di accertamento è espressione di un potere sovrano che va esercitato in maniera partecipata, sempre consentendo al contribuente, anche e soprattutto attraverso un'adequata istruttoria, di esercitare il suo diritto di difesa.

Ancora più in particolare, nella pronuncia in esame sono svolte due considerazioni di grande pregio: in primo luogo, si precisa come sia il contraddittorio ad essere conforme ai principi fondamentali, e non viceversa; in secondo luogo, si compie un ulteriore “salto in avanti”, nella misura in cui le Sezioni Unite “slegano” il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio dalle previsioni dello Statuto del Contribuente¹⁶⁶.

Il legame tra principi, comunitari ed interni, da una parte, e la regola dell'obbligatorietà del contraddittorio (preventivo), dunque, si stringe. Fino ad assumere un ruolo cardine, un'importanza primaria ed attualissima in seno ad un ragionamento, come quello che qui ci impegna, in materia di procedimento,

¹⁶⁵ Cass. Civ., sez. un., 18 settembre 2014, n. 19667.

¹⁶⁶ Entrambi gli aspetti sono posti in grande risalto da A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corriere Trib.*, 39/2014, p. 3019. Lo stesso autore aveva già precedentemente sostenuto la tesi secondo la quale il contraddittorio debba essere ritenuto principio conforme ai più generali principi dell'ordinamento, che non trova la propria fonte nell'art. 12 della L. n. 212/2000. Per le considerazioni precedenti all'emanazione della sentenza in commento, si veda Id., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 33/2014, p. 2536.

accertamento e di diritti del contribuente. Esso, per i motivi innanzi esposti, merita dunque una trattazione separata, ove si cercherà di dare conto, con una certa ampiezza, del ruolo del contraddittorio nel procedimento tributario, in uno al superamento di talune preclusioni probatorie, anche e soprattutto – ancora una volta – grazie ad istanze di chiara matrice europea¹⁶⁷.

¹⁶⁷ Sia consentito rinviare al capitolo V del presente lavoro.

CAPITOLO III

Sui rapporti tra il procedimento tributario ed il procedimento amministrativo.

SOMMARIO

11. Il procedimento amministrativo: profili generali di carattere descrittivo ed operativo. 11.1 Il procedimento amministrativo nell'originaria formulazione della L. n. 241/1990 ed a seguito degli interventi di riforma. 12. Il procedimento tributario: caratteristiche essenziali ed interessi sottesi. 12.1 La tipologia e le fasi del procedimento tributario. 12.2 La centralità del procedimento nella più ampia azione impositiva. 13. L'azione impositiva e quella amministrativa: un rapporto di *species a genus*? 14. Lo statuto dei diritti del contribuente: una roccaforte di garanzia nel procedimento tributario. 15. Sull'applicabilità della legge sul procedimento amministrativo al procedimento tributario. Conclusioni parziali.

11. Il procedimento amministrativo: profili generali di carattere descrittivo ed operativo.

Quanto rilevato nel corso del capitolo precedente porta a strutturare un percorso argomentativo, seppur breve, su alcuni quesiti logicamente collegati tra loro. In primo luogo, si vorrà verificare se la lesione della riservatezza, ovvero di altri diritti di pari dignità, infici il provvedimento tributario, ovvero l'atto conclusivo del procedimento accertativo; ancora, in che misura detto atto sia inficiato, ovvero quale tipologia di invalidità affligga il provvedimento in parola e, infine, quali concrete ricadute detto vizio (la lesione del diritto) determini sull'attività impositiva.

Orbene, la risposta a tali interrogativi richiede necessariamente la disamina, seppur senza pretese di completezza, dei (difficili) rapporti che da sempre

intercorrono tra la disciplina del procedimento tributario ed il procedimento amministrativo¹⁶⁸.

Ancora prima, tuttavia, si ritiene opportuno descrivere, quantomeno nei loro tratti salienti, sia il procedimento amministrativo sia il procedimento tributario, separatamente ed unitariamente considerati, al fine di rendere organica l'esposizione della materia e, soprattutto, al fine di agevolare la comparazione tra i procedimenti suddetti, che sarà svolta, quindi, in un momento successivo dell'indagine¹⁶⁹.

In prima battuta, si procede quindi ad una breve disamina del **procedimento amministrativo**¹⁷⁰, disciplinato, nei suoi tratti essenziali, dalla legge n. 241 dell'8 agosto 1990 e successive modifiche ed integrazioni.

¹⁶⁸ Tali questioni sono divenute di centrale importanza, nello studio sul tema, sin dalle prime applicazioni della nozione di procedimento in ambito tributario. A.F. BASCIU, *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol XVI, Roma, 1989, *ad vocem*; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, cit.; A. AMATUCCI, *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, p. 703; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento*, op. cit., p. 84; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Studi in onore di G. A. Micheli*, Napoli, 2010, p. 81.

¹⁶⁹ A partire dal paragrafo 13 del presente capitolo.

¹⁷⁰ AA.VV., *Procedura, Procedimento Processo* (Atti del Convegno Urbino, 2007) Milano, 2010; A. BARTOLINI – S. FANTINI – G. FERRARI, *Codice dell'azione amministrativa e delle responsabilità*, Roma, 2010; R. CARANTA, *Interest Representation in Administrative Proceedings*, Napoli, 2008; F. CARINGELLA – M. PROTTO (a cura di), *Il nuovo procedimento amministrativo*, Roma, 2009; S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità*, Torino, 2010; G.D. COMPORTEI, *Tempus regit actionem. Contributo allo studio del diritto intertemporale dei procedimenti amministrativi*, Torino, 2001; G. DELLA CANANEA, *I procedimenti amministrativi e l'Unione Europea*, in Greco, G., a cura di, *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Napoli, 2008; G. DELLA CANANEA (a cura di), *I principi dell'azione amministrativa nello spazio giuridico globale*, Napoli, 2007; G. FALCON (a cura di), *Il procedimento amministrativo nei diritti europei e nel diritto comunitario*, Padova, 2008; F. FIGORILLI, *Il contraddittorio nel procedimento amministrativo*, Napoli, 1996; R. GAROFOLI (a cura di), *La nuova disciplina del procedimento e del processo amministrativo*, Roma, 2009; P. LAZZARA, *I procedimenti amministrativi ad istanza di parte*, Napoli, 2008; E. M. MARENGHI, *Procedimenti e processuale procedimento*, Padova, 2009; A. MASSERA, a cura di, *Le tutele procedurali. Profili di diritto comparato*, Napoli, 2008; B. G. MATTARELLA, *I procedimenti*, in Torchia, L., a cura di, *Il sistema amministrativo italiano*, Bologna, 2009, 247; F. MERLONI – G. ARENA – G. GORSO – G. GARDINI – C. MARZUOLI (a cura di), *La trasparenza amministrativa*, Milano, 2008; F. MERUSI (a cura di), *Lezioni sul procedimento amministrativo*, Pisa, 2009; G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, in L. Mazzarolli – G. Pericu – A. Romano – F.A. Roversi Monaco – F. G. Scoca, (a cura di) *Diritto amministrativo*, Bologna, 2005, 635 ss.; M. OCCHIENA, *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2002; M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2011; M.T. SEMPREVIVA – C. SILVESTRO, *Il nuovo procedimento amministrativo*, Napoli, 2010; S. TARULLO, *Il principio di collaborazione procedimentale*, Torino, 2008; A. ZITO, *Le pretese partecipative del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1996.

In buona sostanza, secondo una definizione attuale ma ispirata alla tradizione¹⁷¹, il procedimento amministrativo si sostanzia nell'insieme di una pluralità di atti, susseguenti e diversi tra loro, tutti preordinati all'adozione del provvedimento finale. Invero, tutti i primi e più importanti interventi dottrinali collegati al procedimento, ne ribadiscono il necessario collegamento con l'atto amministrativo¹⁷².

Altra dottrina ha preferito, piuttosto, mettere in risalto l'aspetto funzionale del procedimento, quale modalità di esercizio del potere pubblico e forma della funzione amministrativa¹⁷³.

Ad ogni buon conto, secondo la dottrina preferibile¹⁷⁴, i caratteri essenziali del procedimento amministrativo risultano i seguenti:

- a) l'eterogeneità degli atti che lo compongono, i quali hanno differenti nature giuridiche e funzioni, e vengono posti in essere da soggetti differenti, agenti sia quali privati sia quali organi della P.A.;
- b) la relativa autonomia dei singoli atti che producono effetti propri e sono finanche impugnabili *ex se*;

¹⁷¹ Una trattazione organica del procedimento amministrativo è contenuta anche in F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, collana *Manuali Operativi*, Tomo II, Roma, 2012, cui si rinvia per una trattazione sintetica ma maggiormente compiuta dell'argomento.

¹⁷² La concezione formale di A. M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940 – ristampa 1964, riconduce infatti il procedimento nell'ambito di una fattispecie giuridica il cui effetto caratterizzante è costituito dal provvedimento.

¹⁷³ A parere di chi scrive, il provvedimento resta un momento fondamentale nel procedimento amministrativo, tanto che anche nella concezione funzionale di F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. Trim. dir. pubbl.*, 1950, p. 1 ss, il procedimento è sì ritenuto forma di esercizio della funzione, ma l'atto resta il centro focale del procedimento (e del processo) amministrativo.

¹⁷⁴ F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., p. 1215.

c) il coordinamento di tali atti, tutti preordinati ad un unico fine, ovvero la fattispecie finale, rispetto alla quale essi sono comunque da considerare atti di carattere ausiliario.

Più in particolare, il procedimento amministrativo si articola in quattro fasi principali:

- **la fase di iniziativa**, ovvero il momento propulsivo del procedimento¹⁷⁵;
- **la fase istruttoria**, la fase nella quale si acquisiscono e si valutano i singoli elementi utili allo sviluppo del procedimento ed alla decisione¹⁷⁶;
- **la fase decisoria**, ovvero la fase deliberativa del procedimento¹⁷⁷;
- **la fase integrativa dell'efficacia**, che consiste nella concreta adozione del provvedimento, nel caso quest'ultimo non sia recettizio. Nel caso di

¹⁷⁵ Quanto alla prima fase, essa può avere impulso sia per iniziativa privata (*per istanze, denunce o ricorsi*), ovvero su iniziativa d'ufficio, ove l'attività propulsiva promana dallo stesso organo competente per l'emissione del provvedimento centrale o conclusivo (*cd. iniziativa d'ufficio autonoma*) ovvero l'atto propulsivo proviene da un organo diverso da quello competente a emettere il provvedimento finale (*cd. iniziativa d'ufficio eteronoma*).

L'atto propulsivo del procedimento può assumere la veste di richieste, ovvero di atti amministrativi con cui l'autorità amministrativa competente si rivolge ad un'altra autorità per sollecitare l'emanazione di un atto che, altrimenti, non potrebbe essere emanato. Se le richieste possono essere considerate manifestazioni di volontà, le proposte, invece, consistono in manifestazioni di giudizio circa il contenuto dell'atto.

Dall'istanza, dalla richiesta o dalla proposta nasce, in buona sostanza, un obbligo di provvedere in capo alla P.A., la cui violazione è sanzionata con il meccanismo del silenzio – inadempimento o rifiuto. Da altre tipologie di atti propulsivi (come le proposte non vincolanti, le segnalazioni e i voti) scaturisce, invece, solo un obbligo per la P.A. di vagliare l'opportunità di dare corso, o meno, al procedimento. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., 1216.

¹⁷⁶ Nella fase cd. istruttoria, si acquisiscono invece e si valutano i dati, i fatti e gli interessi rilevanti ai fini dell'emanazione dell'atto. In via generale, l'istruttoria compete al medesimo organo munito del potere di emanare il provvedimento finale. Al privato è, dal suo canto, conferito un potere collaborativo, indicando i mezzi di prova o rispondendo a quesiti e questioni, o integrando con apposita documentazione. Più in particolare, l'istruttoria è gestita dal responsabile del procedimento, che valuta, in virtù del più generale principio inquisitorio, quali sono le indagini necessarie nel caso di specie e, acquisiti gli elementi utili, li valuta liberamente. F. CARINGELLA, *op. ult. cit.*, 1216.

¹⁷⁷ Terminata l'istruttoria, con l'acquisizione e la qualificazione dei fatti e degli interessi, l'amministrazione procedente deve calare gli elementi concreti in suo possesso nella fattispecie astratta della funzione esercitata, onde pervenire ad una soluzione – in fatto e in diritto – che sfocerà nell'atto amministrativo. Tale operazione avviene, appunto, nella fase decisoria, che, pur presentandosi diversamente nei procedimenti vincolati ed in quelli discrezionali, presenta connotati di fondo comuni. Occorre preliminarmente esaminarne funzione e contenuti, quindi la natura giuridica, distinguendo tra aspetti formali e sostanziali e relativi vizi, che riflettono la portata del *decision making process* (cfr. già H. A. SIMON, *The decision-making process*, in E. MANSFIELD (a cura di), in *Managerial economics and operations research*, New York, 1958). Ovviamente, la fase decisoria può manifestarsi in un atto semplice (atto cd. monostrutturato, adottato da una singola amministrazione) ovvero in più manifestazioni di volontà tra loro collegate ed espresse da varie amministrazioni (decisioni cd. pluristrutturate).

provvedimenti recettizi, quest'ultimi acquistano invece efficacia nel momento in cui vengono comunicati ai soggetti destinatari¹⁷⁸.

E' possibile, poi, che le ordinarie fasi procedimentali vengano sostituite da diversi modelli di procedimento o di adozione delle decisioni (quali gli accordi di programma, o la conferenza di servizi). In tali casi, diventa onere delle Amministrazioni procedenti individuare tempi e modi per consentire, in ogni caso, la partecipazione dei privati, la cui sfera giuridica sia interessata dagli effetti dell'azione amministrativa¹⁷⁹.

11.1 Il procedimento amministrativo nell'originaria formulazione della L. n. 241/1990 ed a seguito degli interventi di riforma.

Fino all'entrata in vigore della L. 8 agosto 1990, n. 241, nel nostro ordinamento mancava una disciplina generale del procedimento amministrativo; sicchè, la dottrina e la giurisprudenza hanno assunto una funzione supplente nell'elaborazione della nozione e dei principi regolatori del procedimento, con l'obiettivo di introdurre dei limiti all'esercizio dei pubblici poteri nell'esplicazione dell'azione amministrativa¹⁸⁰, e di individuare degli strumenti idonei a tutelare i soggetti interessati all'esito procedimentale.

Con la legge n. 241/1990, come modificata dalle Leggi nn. 15 e 80 del 2005, e n. 69 del 2009, nonché dal D.L. n. 5 del 2012, il legislatore ha introdotto una normativa di principio che si limita a definire i criteri essenziali ai quali deve attenersi la P.A. nell'esplicazione della propria azione. La normativa in commento lascia sì un certo margine discrezionalità alla P.A., ma tende altresì a conformare l'azione pubblica ad alcuni canoni rispondenti ai più generali precetti costituzionali, con l'obiettivo di limitare il più volte denunciato, in passato,

¹⁷⁸ A ben vedere, si può affermare che le prime tre fasi sono quelle "essenziali", caratterizzanti ogni procedimento amministrativo e, a dire il vero, anche il procedimento tributario (cfr. successivo par. 12).

¹⁷⁹ T.A.R. Perugia, sez. I, 15/05/2014, n. 268.

¹⁸⁰ Il tema è affrontato già in AZZARITI, *Dalla discrezionalità al potere. La prima scienza del diritto amministrativo in Italia e le quantificazioni teoriche del potere discrezionale*, Padova, 1989. L'argomento, ovviamente, è sempre di grande attuale ed è trattato dalla dottrina moderna. Infra multis, ATTANASIO, *Il tramonto del dogma dell'insindacabilità della discrezionalità tecnica della P.A.*, in *Merito*, n. 6, 2004, pp. 109 ss.

arbitrio dell'Amministrazione. Nel procedimento, in altre parole, si bilanciano gli interessi pubblici e quelli privati, così che i governati diventino titolari di pretese azionabili nei confronti dello Stato – Amministrazione.

Nell'originaria formulazione dell'art. 1 della L. n. 241/1990, la normativa sul procedimento si ispirava, essenzialmente, a due principi generali: il principio di trasparenza¹⁸¹ ed il principio di efficienza¹⁸².

Alla realizzazione dei principi appena menzionati, sono diretti tutti i criteri enunciati nel capo I, più in particolare negli artt. 1 – 3, della legge in parola: i criteri di economicità (articolazione del buon andamento), efficacia (attuazione del principio di buona amministrazione) e pubblicità dell'azione amministrativa, ulteriore corollario della trasparenza.

Come anticipato, la legge n. 15 dell'11 febbraio 2005 e la legge n. 80 del 14 maggio 2005, hanno apportato modifiche ed integrazioni alla l. n. 241 del 1990, ampliando, dunque, il catalogo dei principi deputati a presidiare l'attività dell'amministrazione e rafforzando il legame con il disposto dell'art. 97 della Costituzione.

In particolare, il nuovo comma 1 *bis* della L. n. 241/1990 sancisce il principio generale secondo cui le P.A., nell'adozione di provvedimenti di natura non autoritativa, possono agire secondo le norme del diritto privato, con i criteri e le condizioni stabilite dalla legge purché quest'ultima non disponga diversamente.

Ancora più interessante è il rinvio, da parte del nuovo testo dell'art. 1, al rispetto dei principi comunitari, quali la legalità dell'azione amministrativa,

¹⁸¹ Per un'essenziale bibliografia in tema di trasparenza amministrativa, nell'amplissimo panorama dottrinale: AA.VV., *L'amministrazione pubblica tra riservatezza e trasparenza*, Atti del XXXV Convegno di studi di scienza dell'amministrazione, 21-23 settembre 1989, Milano, 1991; G. ARENA, voce *Trasparenza amministrativa*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. 6, Milano, 2006, 594-5955; P. TANDA, voce *Trasparenza (principio di)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 2008, 884-945; F. MERLONI (a cura di), *La trasparenza amministrativa*, Milano, 2008. Si segnala, inoltre, il recente d. lgs. n. 33 del 14 marzo 2013, con cui sono state introdotte norme volte a rafforzare il principio di trasparenza.

¹⁸² cfr. A. MARTINI – U. TRIVELLATO, *Soldi ben spesi? La valutazione al di là dei controlli interni*, Venezia 2011, 211 ss.; I. SIGISMONDI, *Il principio di buon andamento tra politica e amministrazione*, Napoli, 2011, 249 ss., 252 ss. (anche per ulteriori riferimenti). Le qualità di un servizio, inoltre, possono essere varie (F. TRIMARCHI BANFI, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Tratt. Chiti - Greco*, I, Milano, 2007; A. SERIO, *Il principio di buon andamento nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2008, spec. 293 ss.; L.R. PERFETTI, *Diritto ad una buona amministrazione, determinazione dell'interesse pubblico ed equità*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2010) e, sovente, fra loro in collisione (C. PINELLI, *Il «buon andamento» e l'«imparzialità» dell'amministrazione*, in AA.VV., *La Pubblica Amministrazione, Commentario Cost. Branca*, Bologna, 1994, 121 ss.)

l'obbligo di motivazione, diritto di accesso, imparzialità, trasparenza e, soprattutto, garanzia dell'affidamento e principio di proporzionalità.

Ancora, prima della riforma del titolo V¹⁸³, non vi era dubbio che la legge sul procedimento si applicasse anche agli enti locali, pur con i dovuti temperamenti. Tuttavia, la L. n. 3 del 2001, come è noto, ha determinato un nuovo assetto costituzionale, ampliando sia la potestà legislativa delle Regioni sia la potestà regolamentare degli enti locali. Sul punto, basti riferire di quella dottrina¹⁸⁴, preferibile, secondo cui la l. n. 241 del 1990 continua a rivestire un'importanza primaria ed un ruolo centrale nel sistema di regolamentazione della procedura amministrativa, anche con riferimento agli enti sub – statali, nonostante la mancata inclusione della disciplina dell'azione amministrativa nelle competenze esclusive dello Stato.

Peraltro, la legge di novella n. 69 del 2009, ha provveduto a colmare l'eventuale lacuna, prevedendo espressamente, nella riscrittura dell'art. 29 della L. n. 241/1990, che “*tutte le amministrazioni pubbliche*” sono soggetti tenuti all'osservanza della legge sul procedimento.

¹⁸³ Sulla riforma del titolo V attuata con legge n. 3 del 2001, si vedano, senza pretese di completezza: R. BIN, *La funzione amministrativa nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, n. 2/3, Bologna, 2002; P. CARETTI – M. CARLI – E. ROSSI (a cura di), *Statuto della Regione Toscana. Commentario*, Torino, 2005; P. CARETTI - U. DE SIERVO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 2002; P. CARETTI, *Fonti statali e fonti locali dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, n. 5, Bologna, 2002; P. CARETTI, *La disciplina dei diritti fondamentali è materia riservata alla Costituzione*, in *Le Regioni*, n. 3, Bologna, 2005; M. CARLI, *I nuovi statuti delle regioni ordinarie: pochi e dimenticati*, Firenze, 2006, disponibile sul sito <http://www.federalismi.it>. M. CARLI, *La «gabbia» dei principi fondamentali*, in *Le Regioni*, n. 3, Bologna, 2001; P. CAVALIERI, *Diritto regionale*, Padova, 2003; Id., *Diritto regionale*, Verona, 2003. Id., *Il potere sostitutivo sui comuni e sulle province*, in *Le Regioni*, n. 5, Bologna, 2003; S. CIVITARESE - MATTEUCCI, *L'autonomia istituzionale e normativa degli Enti locali dopo la revisione del Titolo V, parte II, della Costituzione. Il caso dei controlli*, in *Le Regioni*, n. 2-3, Bologna, 2002; T. GROPPI – M. OLIVETTI (a cura di), *La Repubblica delle autonomie. Regioni ed enti locali nel nuovo titolo V*, Torino, 2001; G. SORICELLI, *Dal decentramento al federalismo a Costituzione invariata: il conferimento di funzioni e compiti nel quadro del riordino dei rapporti tra Stato, Regioni ed enti locali alla luce del nuovo diritto*, in *Le Regioni*, n. 6, Bologna, 2005.

¹⁸⁴ F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., p. 1222.

12. Il procedimento tributario: caratteristiche essenziali ed interessi sottesi.

Già relativamente al procedimento amministrativo, si è detto della più generale nozione di procedimento: una successione coordinata di atti, ciascuno dei quali di norma ne presuppone alcuni ed è, al contempo, presupposto di altri.

Ebbene, con specifico riferimento all'azione dell'Amministrazione Finanziaria, verificiamo che essa si articola in atti ed attività (per lo più) di natura pubblicistica, diretti al perseguimento di un fine pubblico (ovvero, nel caso del procedimento tributario, all'attuazione del prelievo). Invero, tutti i procedimenti amministrativi, e finanche il procedimento tributario, hanno una struttura tripartita, potendo in essa distinguere una fase dell'iniziativa¹⁸⁵, una fase istruttoria¹⁸⁶ e, da ultimo, una fase decisionale¹⁸⁷.

Nello stato di diritto, il procedimento è dunque il naturale alveo per l'adozione di qualsiasi decisione amministrativa e, dunque, per l'esercizio di qualsiasi funzione pubblica¹⁸⁸. Tuttavia, in materia tributaria, si è perfino ritenuto che “*parlare del procedimento tributario*” sia “*oltre un certo limite, un discorso astratto*”¹⁸⁹, sia per non la non omogeneità del procedimento medesimo, che varia in base al tipo di tributo, sia per le diverse modalità di sviluppo dello stesso, anche quando concerne un identico tributo.

Senza dubbio, tuttavia, un modello generale di procedimento si è sempre avuto, anche se questo si è atteggiato, nel tempo, in maniera differente: in un primo momento, il contribuente svolgeva un ruolo essenzialmente passivo, essendo l'attività riservata quasi esclusivamente all'amministrazione

¹⁸⁵ La quale, di norma, spetta agli uffici dell'A.F., fatta eccezione per il procedimento di rimborso che inizia, al contrario, su iniziativa del contribuente.

¹⁸⁶ E' la fase tesa ad accertare qual è l'assetto, in fatto ed in diritto, sul quale si deve provvedere. L'istruttoria ha contenuti molto variabili, dipendendo non solo dalla tipologia del tributo ma, soprattutto, dal comportamento del contribuente. Nel caso in cui quest'ultimo, ad esempio, presenti la dichiarazione, l'attività degli uffici può limitarsi al mero controllo formale della stessa, ovvero spingersi all'esercizio di poteri ulteriori (richiesta di documenti, ispezioni e verifiche, *et cetera*).

¹⁸⁷ La decisione, in genere, consiste nell'avviso (o atto) di accertamento (o di liquidazione) del tributo.

¹⁸⁸ A. SANDULLI, *Procedimento amministrativo*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, V, Milano, 2006, p. 4510.

¹⁸⁹ G. MARONGIU – A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 72.

finanziaria¹⁹⁰. Nel nostro ordinamento attuale, in particolare a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni costituzionali, poiché il dovere tributario è inteso quale specificazione del più ampio dovere di solidarietà sociale, è stato poi molto più semplice introdurre l'idea dell'obbligatorietà della collaborazione nel procedimento, a monte del pagamento stesso. Per questo, nel sistema odierno, è il contribuente che si "auto-denuncia" (fermi, ovviamente, i casi di omessa dichiarazione), presentando una dichiarazione all'amministrazione. Quest'ultima, poi, procede al controllo e, se riscontra irregolarità, provvede ad emettere l'avviso di accertamento. Ebbene, nei risalenti dibattiti dogmatici¹⁹¹ che hanno lungamente

¹⁹⁰ E' chiaro che, nella fase più antica del diritto tributario, non esistevano le dichiarazioni dei contribuenti.

¹⁹¹ Il confronto dogmatico ha condotto a studi fondativi, ove si sono evidenziati criticità e punti di forza delle diverse visioni, ma anche percorsi di coniugazione:

cfr., A. F. BASCIU, *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, op.cit. Solo per accennare ad alcuni aspetti del dibattito (peraltro ritenuto in parte sopito in ragione delle profonde evoluzioni dell'ordinamento tributario: A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 400), alla tesi costitutiva si è addebitata una complessità ricostruttiva incompatibile con le finalità di ordine dell'attività interpretativa, per la moltiplicazione delle "entità" necessarie per descrivere la realtà del rapporto tributario, stante la necessità di diversificare la genesi dell'obbligazione a seconda delle concrete vicende di essa (F. BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. priv.*, sez. comm., X, Torino, 1994, 298, il quale, richiamando la giurisprudenza, osserva che questa si sarebbe attestata sulla tesi che egli reputa più lineare: anche di recente vi sono pronunce che negano la riconducibilità dell'obbligazione agli atti applicativi, in particolare alla dichiarazione, come ad es. Cass., S.U., 25.10.2002, n. 15063 e Cass., 15.5.2013, n. 11670). Si è, altresì, osservato come il momento ontologico di un obbligo vada tenuto distinto dalla fase esecutiva che ne presuppone il compiuto formarsi, ciò pur senza negare la rilevanza della fase dinamica dell'attuazione del rapporto (segno di un approccio definito "neo-dichiarativista"), culminante nel soddisfacimento di una pretesa creditoria però già sorta (P. RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, 16-18).

Per converso, alla tesi dichiarativista si è obiettato: che se l'obbligazione tributaria fosse già sorta *ex lege*, essa dovrebbe poter essere adempiuta in qualsiasi momento, mentre l'adempimento è condizionato da schemi procedurali sovente caratterizzati dalla presenza di atti dell'amministrazione; che se l'obbligazione avesse fonte legale, il contribuente dovrebbe poter attivare la tutela giurisdizionale in chiave di accertamento dei diritti soggettivi correlati al modo d'essere del rapporto, mentre invece detta tutela richiede l'"interposizione" di atti provvedimenti; che le regole sui termini decadenziali dell'azione impugnatoria non sarebbero compatibili con la fonte legale, per il consolidamento degli effetti derivanti dall'atto non impugnato (cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 38). Si è aggiunto che il rilievo processuale dei vizi formali non si mostrerebbe coerente con la natura non costitutiva dei provvedimenti impositivi (per l'analisi di questa critica, cfr. G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, 153, ove si trovano considerazioni volte al superamento dell'obiezione).

Alle critiche mosse alla teoria costitutiva si è replicato: che il legame diretto con il presupposto del tributo pecca di astrazione, poiché la nascita dell'obbligazione dagli atti applicativi emergerebbe dalla circostanza che la dichiarazione, di regola, esaurisce la "fattispecie dell'accertamento", non essendo seguita da fasi di controllo necessarie (se non nei limiti del riscontro estrinseco di cui all'art. 36 *bis* d.P.R. n. 600/1973); che, se il soggetto passivo lascia decorrere i termini decadenziali senza attivare i rimedi accordatigli (rimborso, integrativa), l'obbligazione scaturente dalla dichiarazione si consolida anche in difetto del presupposto; che se

caratterizzato la materia, sia le teorie dichiarative (che ricollegano la nascita dell'obbligazione tributaria al verificarsi del presupposto dell'imposta), sia quelle costitutive (che la ricollegano ad un successivo atto di imposizione dell'Autorità Finanziaria), hanno inquadrato nello schema procedimentale lo svolgersi, rispettivamente, del rapporto di imposta o dell'esercizio del potere di imposizione; tale schema è stato ritenuto idoneo a ricomprendere attività ed atti, anche di carattere strumentale, tanto dell'A.F. quanto del contribuente o di terzi, necessari o meno, previsti dalle norme che disciplinano i diversi tributi¹⁹².

Invero, del dualismo tra teorie dichiarative e costitutive si è proposto un superamento nell'ambito di una **visione procedimentale dell'esercizio della potestà di imposizione**. Si è affermato¹⁹³, infatti, che, alla luce della fungibilità dei moduli di attuazione del tributo, il problema della fonte dell'obbligazione cede il passo rispetto alla configurazione di una pluralità di situazioni giuridiche soggettive, attive e passive, le quali – nonostante la loro diversità – sono tutte tese,

nel giudizio sul rimborso siano accolte le ragioni del contribuente, l'obbligazione viene meno perché la sentenza annulla gli effetti della dichiarazione, anche qualora gli errori dedotti nell'istanza di restituzione non vi fossero stati; che la sussistenza di istituti come la dichiarazione integrativa per la correzione degli errori dimostrerebbe che quella originaria produce effetti propri, necessariamente da rimuovere con un nuovo atto. In caso di accertamento, poi, a prescindere dalla circostanza che il rapporto tra atti impositivi e dichiarazione vada inteso come annullamento/sostituzione della seconda da parte dei primi, ovvero come pluralità di obbligazioni complementari, è apparso chiaro il concorso del provvedimento a creare in tutto od in parte l'obbligazione (così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, IV ed., 2003, 384, ma anche VIII ed., Padova, 2012, 365).

Alle critiche mosse alla teoria dichiarativista si è replicato: che l'obbligazione tributaria ha matrice pubblicistica, ragion per cui ben può comprendersi come l'attuazione della stessa debba avvenire in termini, forme e modi previsti dalla legge; che il condizionamento della tutela alla presenza di atti impugnabili non comprova l'inesistenza previa dell'obbligazione rispetto al provvedimento, ma solo il difetto di una condizione dell'azione, cui è riconducibile l'interesse ad agire, condizione integrantesi nell'altrui vanto di una pretesa che si assume infondata, ciò che legittima all'azione di accertamento negativo; che neppure l'esecutività ed esecutorietà degli atti provvedimenti non impugnati sarebbe decisiva nel confermare la loro idoneità a costituire l'obbligazione, giacché non può configurarsi un limite assoluto per il Legislatore, se non quello della ragionevolezza, ad adattare la disciplina della decadenza anche a situazioni caratterizzate dalla presenza non già di interessi legittimi ma di diritti soggettivi, ciò in particolare quando si intenda circoscrivere l'assetto di determinati rapporti ad un tempo più breve, il che accade anche per il rimborso (cfr. P. RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, cit., 12, 13).

I cenni al dibattito dottrinale inducono a prendere atto che le contrapposizioni dipendono in larga parte non tanto da diverse interpretazioni di specifici dati di diritto positivo ma da visioni complessive del fenomeno tributario, che portano con sé divergenze anche in punto di situazioni giuridiche sottese (così G. FRANSONI, *op.cit.*, 107).

¹⁹² L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 38 ss.).

¹⁹³ cfr. L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 43 ss., part. nota 16, il quale in questi termini illustra il pensiero di G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, 620

in uno schema appunto procedimentale, all'attuazione della potestà di imposizione ed al prelievo tributario.

In altre parole, i singoli atti hanno sì effetti peculiari, anche in forza delle proprie reciproche implicazioni, ma di essi è possibile svolgere un esame analitico e, al contempo, unitario, proprio in vista dello scopo unitario del prelievo. Tale impianto appare oggi a taluni conforme all'evoluzione normativa che ha reso sempre più evidente la crescente complessità «*delle sequenze e dei meccanismi impositivi*»¹⁹⁴. Quest'ultima, diretta all'applicazione del giusto tributo ed alla determinazione del presupposto, risulta in questo modo estranea all'obbligazione tributaria, che si colloca piuttosto nella fase della riscossione, derivando da fatti ed atti collocati dalla legge anche in posizione anticipata ovvero successiva al verificarsi della situazione indice. D'altra parte, l'accertamento si estende, proprio per ciò, al controllo dei diversi comportamenti imposti dalla legge al contribuente e finalizzati alla corretta applicazione del tributo¹⁹⁵.

Il riferimento al procedimento è quindi diffuso, ma le accezioni e le opzioni dogmatiche sono molto differenziate.

Certo è che l'evoluzione della legislazione tributaria, maturata sulla base della riforma dei primi anni settanta, ha comportato l'abbandono del tentativo di ricostruire l'attività dell'A.F. secondo un unico modello procedimentale e di subordinare, in ogni caso, allo svolgimento del procedimento impositivo la nascita dell'obbligazione tributaria¹⁹⁶.

Conseguentemente, le teorie costitutive hanno attraversato una fase critica, segnata dalla sempre maggiore articolazione delle diverse modalità di attuazione dei tributi. L'autorità finanziaria, infatti, ha iniziato a controllare gli adempimenti del contribuente in maniera sempre più pregnante, mentre le molteplici situazioni soggettive del contribuente (e dell'A.F.) si articolano in modalità sempre più variegata e difficilmente riconducibili allo schema del procedimento, sempre più

¹⁹⁴ L. PERRONE, *op. loc. ult. cit.*, il quale a sostegno richiama alcune pronunce giurisprudenziali ed, in particolare, Cass., 25.11.1980, n. 6262), spostando il baricentro dal rapporto d'imposta alla funzione pubblicistica tributaria (Fantozzi, A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 247).

¹⁹⁵ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2013, 402.

¹⁹⁶ G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi di imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, I, 620 ss.).

incentrate sul sistema dell'autoliquidazione in base a dichiarazione¹⁹⁷. In tale prospettiva il procedimento è stato spesso depotenziato e ridotto a valenza descrittiva di un'attività dell'A.F. meramente eventuale; la nozione di procedimento tributario è risultata talmente sfumata da risultare inutile, o comunque a-tecnica, ovvero estranea alle categorie del diritto amministrativo¹⁹⁸.

A partire dagli anni novanta, come già si riferiva innanzi, la contrapposizione tra teorie dichiarativiste e teorie costitutiviste si è dunque andata attenuando, poiché è mutato il centro d'interesse; più in particolare, il problema centrale della materia tributaria, nell'epoca attuale, non è più quello della fonte dell'obbligazione tributaria, e della natura dichiarativa o costitutiva degli atti impositivi, quanto piuttosto quello dell'equilibrio tra autoritatività dell'azione impositiva e pariteticità del rapporto obbligatorio¹⁹⁹.

D'altra parte, il ricorso alla nozione di procedimento ha permesso di evidenziare, accanto alle situazioni soggettive del contribuente e dell'A.F. direttamente collegate all'attuazione del prelievo, numerose altre situazioni di carattere strumentale, che si attuano in procedimenti collegati, consentendo altresì di dare a tali situazioni il giusto risalto ed una organica collocazione²⁰⁰.

In base all'emanazione della legge generale sul procedimento amministrativo, l'attenzione per i profili procedurali dell'attuazione del tributo ha trovato nuovi spunti²⁰¹, ma parte considerevole della dottrina e della giurisprudenza hanno continuato a valutare il procedimento tributario²⁰² basandosi su asserite peculiarità delle procedure tributarie, tali da distaccarle dal modello del procedimento amministrativo.

12.1 La tipologia e le fasi del procedimento tributario.

¹⁹⁷ A. F. BASCIU, *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, op.cit, p. 7.

¹⁹⁸ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 2002, 123 ss.; La Rosa, S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 763.

¹⁹⁹ L. DEL FEDERICO, *Il procedimento tributario*, reperibile su <http://www.treccani.it>.

²⁰⁰ L. SALVINI., *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, cit., V, 4532-4533.

²⁰¹ P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, 2001, 269 ss

²⁰² L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, op. cit., 52 ss.; Id., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, ibidem, 2011, I, 563; A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova 2012, 58 ss

Le procedure tributarie, secondo quanto riferito già sinteticamente *supra*, non sarebbero riconducibili ad un modello tipico ed unitario. Inoltre, per l'attuazione del prelievo, potrebbero essere sufficienti già solo gli atti del contribuente (dichiarazione e versamento), mentre l'atto finale di un procedimento potrebbe finanche mancare se l'Ufficio non ne ritenesse sussistenti i presupposti.

Queste considerazioni, tuttavia, sono sembrate ad una certa dottrina addirittura “*inconferenti*”²⁰³, in quanto condizionate da approcci particolaristici, che non tengono conto di analoghe situazioni configurabili anche nell’ambito della normale azione amministrativa.

Pur senza voler anticipare le conclusioni della presente indagine, sia consentito, già in questa sede, osservare che: i) anche i procedimenti amministrativi non sono riconducibili ad un modello tipico e non hanno schema unitario²⁰⁴; ii) non è esatto affermare che, per l'attuazione del prelievo, possono essere sufficienti solo gli atti del contribuente, basti pensare all’attività amministrativa necessaria per l’elaborazione e l’approvazione dei modelli di dichiarazione, di versamento, ecc., ed all’attività amministrativa relativa alla ricezione e gestione di tali adempimenti del contribuente; iii) anche nell’azione amministrativa l'atto finale può mancare, ove la P.A. ritenga insussistenti i presupposti per adottare il provvedimento, e ciò segnatamente in tutti i procedimenti ad attivazione officiosa; ma ciò che più conta è che, seppure manca un atto finale esterno, normalmente viene adottato un atto finale interno; iv) infine, che gli schemi di attuazione del prelievo siano variabili in base ai diversi tributi, assume rilevanza scarsa ove si consideri che, nel diritto amministrativo, le modalità di attuazione della norma mutano notevolmente a seconda dei settori, della natura degli interessi in gioco, della tipologia di procedimento.

In genere, l’analisi sui controlli e sull’accertamento viene concentrata nella materia delle imposte sui redditi e dell’IVA, trattandosi dei più importanti tributi e dei più critici segmenti del rapporto *Fisco – Contribuente*. Tuttavia, limitarsi a tali segmenti potrebbe indurre a trascurare tutte le altre procedure attuative in tema di sanzioni, agevolazioni, riscossione e rimborsi. Allo stesso modo, si corre il rischio di soffermarsi quasi esclusivamente sui tributi erariali gestiti dall’Agenzia delle

²⁰³ L. DEL FEDERICO, *Il procedimento tributario*, op. cit..

²⁰⁴ A. SANDULLI, *Il Procedimento amministrativo*, cit., pp. 4511-4512.

Entrate, trascurando conseguentemente tutti gli altri tributi, e, soprattutto, l'attività delle altre Agenzie fiscali e degli altri enti impositori.

Ampliando l'ambito di studio ad una più ampia porzione dell'ordinamento tributario, la stessa dottrina del diritto amministrativo ha finito con il porre in maggiore rilievo la rilevanza dell'accertamento tributario, qualificando e collocando i procedimenti tributari nell'ambito dei procedimenti ablatori obbligatori, con le quali si richiede al destinatario del provvedimento l'adempimento di un'obbligazione, «*instaurando, tra autorità e cittadino, un rapporto di pretesa-obbligo*»²⁰⁵.

A questo punto, seguendo anche l'*iter* argomentativo di una dottrina²⁰⁶ che ha affrontato, di recente, l'argomento in maniera costante e puntuale, bisogna porre una distinzione ulteriore: da una parte, poniamo i **procedimenti ampliativi** dei diritti dei contribuenti, in capo ai quali si configurano *interessi pretensivi*; dall'altro, quei **procedimenti** che, al contrario, sono **limitativi** dei diritti dei contribuenti, in capo ai quali si configurano *interessi oppositivi*²⁰⁷.

²⁰⁵ A. SANDULLI, *Procedimento amministrativo*, cit., 4520.

²⁰⁶ L. DEL FEDERICO, *Il procedimento tributario*, op. cit.

²⁰⁷ L'interesse legittimo è una situazione giuridica soggettiva che è stata, per la prima volta, individuata, anche se non espressamente "nominata", dalla l. n. 5992/1889 istitutiva della IV Sezione del Consiglio di Stato. Tuttavia, nè la norma dianzi citata, nè quelle contenute all'interno della Costituzione che battezzano la posizione soggettiva in termini di interesse legittimo (cfr. gli artt. 24, 103 e 113) forniscono una definizione di interesse legittimo presupponendone, quindi, la nozione e fondando, sulla distinzione tra tale posizione soggettiva e quella di diritto soggettivo, il criterio di riparto della giurisdizione tra il G.O. e il G.A.. In effetti il dibattito sulla natura dell'interesse legittimo e sulla differenza tra l'interesse legittimo e il diritto soggettivo è stato particolarmente corposo. Si è passati da una serie di tesi incentrate sull'interesse alla legittimità dell'azione amministrativa, con la sottovalutazione più o meno marcata dell'interesse sostanziale del privato, alla concezione dell'interesse legittimo in termini di interesse ad un bene della vita il cui conseguimento discende dall'esercizio legittimo del potere amministrativo. Tra le tesi aderenti al primo filone, possono individuarsi: - la teoria dell'interesse occasionalmente protetto, protetto solo, cioè, nella misura in cui la sua lesione si accompagna ad una lesione del pubblico interesse (tesi, peraltro, criticata in quanto non sempre l'interesse pubblico è garantito dalla legittimità dell'azione amministrativa essendovi casi in cui la conservazione di un provvedimento illegittimo può garantire un'utilità pubblica maggiore della sua rimozione); - la teoria dell'interesse legittimo come posizione legittimante al ricorso giudiziale (tesi criticata in quanto confonde il piano processuale da quello sostanziale, viene, peraltro, sottolineato come il titolare dell'interesse legittimo debba pur sempre, ai fini dell'esperimento dell'azione giudiziale, dimostrare il proprio interesse a ricorrere); - la teoria dell'interesse legittimo come interesse alla legittimità dell'azione amministrativa. Tale tesi omette la considerazione dell'interesse individuale connesso all'esercizio legittimo dell'azione amministrativa che, invece, secondo la moderna dottrina costituisce il dato saliente dell'interesse legittimo.

Prevale, oggi, in dottrina la tesi per la quale l'interesse legittimo è l'interesse soggettivo sostanziale ad una determinata utilità della vita connesso all'esercizio legittimo dell'azione amministrativa, che, nel suo esplicarsi, deve tenere conto dell'interesse pubblico primario e degli interessi privati coinvolti dall'esercizio del potere. L'utilità sostanziale che costituisce l'oggetto

Ferma restando la distinzione di cui innanzi, che verrà nuovamente in rilievo nel corso della trattazione, continuiamo col rammentare che, per comprendere appieno la fenomenologia dell'azione impositiva, occorre non limitarsi all'analisi dei fondamentali e classici temi dell'accertamento del tributo²⁰⁸, cercando, piuttosto, di focalizzare i mutevoli assetti tra meccanismi di mera attuazione della legge ed attività in cui rilevano scelte, apprezzamenti complessi, ponderazioni tra interessi.

dell'interesse legittimo, dunque, non si realizza se non attraverso l'interesse strumentale a che la PA agisca legittimamente. La tutela dell'interesse alla legittimità dell'atto amministrativo comporta contestualmente la realizzazione dell'interesse legittimo sostanziale ed individuale che la legittimità dell'azione amministrativa (intesa come legittimo ed equo temperamento dell'interesse pubblico primario con gli interessi privati cc.dd. secondari) garantisce. La natura anche sostanziale dell'interesse legittimo è confermata dall'art. 21 *octies* della L. n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo introdotto di recente dalla L. n. 15/2005 a mente del quale l'annullamento dell'atto per vizi del procedimento e per carenza della motivazione non è ammesso qualora, per la natura vincolata dell'atto, debba escludersi che il suo contenuto potesse essere diverso. Secondo la dottrina e la giurisprudenza recenti, l'art. 21 *octies* deve essere letto in un'ottica generale come diretto ad estendere la cognizione del G.A., in materia di attività provvedimentale della PA, alla spettanza sostanziale della pretesa, non limitandosi ad un giudizio sulla legittimità formale del provvedimento. L'interesse legittimo può essere, infine, pretensivo e, cioè, diretto al conseguimento di uno specifico provvedimento amministrativo e della relativa e connessa utilità sostanziale o, al contrario, si può trattare di un interesse legittimo oppositivo, volto, cioè, ad impedire provvedimenti amministrativi lesivi delle proprie situazioni soggettive e ciò sia in via preventiva sia, in via successiva, con ricorsi amministrativi o giudiziali volti alla rimozione del provvedimento amministrativo illegittimamente adottato. La differenza tra interessi pretensivi ed oppositivi non più essenziale ai fini del risarcimento del danno riconosciuto, in via astratta, successivamente alla storica sentenza n. 500 del 1999 delle SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione, per entrambe le tipologie di interesse, mantiene una particolare rilevanza in tema di quantificazione del danno in quanto, in relazione agli interessi oppositivi, esso può agevolmente calcolarsi sulla base dell'originaria posizione sostanziale incisa dal provvedimento mentre, con riferimento agli interessi pretensivi, è necessario un complicato giudizio prognostico sulla spettanza del bene. L'interesse legittimo può anche configurarsi come interesse partecipativo, inteso ad esprimere il proprio contributo già all'interno del procedimento volto all'adozione del provvedimento amministrativo e come interesse procedimentale affinché il procedimento amministrativo si concluda nella tempistica prestabilita. Con riferimento all'interesse partecipativo, parte della dottrina afferma trattarsi di un vero e proprio diritto soggettivo e, tuttavia, nell'affermarne la strumentalità ai fini della tutela della posizione soggettiva eventualmente incisa dal provvedimento finale, si tratta di tesi che non conduce a modifiche in tema di riparto di giurisdizione. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit.. Una valida distinzione delle singole tipologie di interessi legittimi è fatta anche da I. FRANCO, *Manuale del nuovo diritto amministrativo*, vol. II, Trento, 2008, p. 183 ss., nonché E. CASETTA, *L'interesse legittimo: una situazione giuridica a "progressivo rafforzamento"*, in *Il diritto dell'economia*, 2008, fasc. 1, pp. 7-16. Si tenga conto, altresì, della circostanza che la Corte europea ha individuato anche nel nazionale interesse legittimo una posizione giuridica soggettiva riconducibile all'ampia nozione di diritto il cui carattere civile è necessario per godere delle garanzie previste dall'art. 6 C.E.D.U. Anche le posizioni del diritto interno che discendenti dal diritto pubblico rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 6 per l'aspetto civile, se l'esito del procedimento è determinante per i diritti e le obbligazioni di carattere privato del ricorrente. E' determinante per la Corte che deve pronunciarsi sulla natura civile o meno dei diritti e delle obbligazioni valutare se nel procedimento interno siano o meno in gioco interessi patrimoniali del singolo. In altre parole, accogliere all'interno della nozione di civil rights/droits civil posizioni giuridiche non aventi i caratteri propri del diritto in senso stretto significa dare accesso alla tutela

La dottrina, nel privilegiare nettamente lo schema del procedimento di controllo sostanziale delle dichiarazioni nelle imposte sui redditi e nell'IVA, è giunta ad elaborare un modello di procedimento di accertamento in senso stretto, nell'ambito del quale ha individuato le tipiche fasi procedurali dell'iniziativa, dell'istruttoria, della decisione e dell'emissione dell'atto finale²⁰⁹.

L'iniziativa è imperniata, già da tempo, su criteri selettivi stabiliti da atti amministrativi di carattere generale, diretti ad individuare categorie di contribuenti la cui posizione fiscale manifesta elementi di anomalia o per i quali risulta comunque opportuno effettuare controlli. Tuttavia, tali criteri non sono vincolanti; l'Agenzia può procedere al controllo anche nei confronti di contribuenti "fuori lista"²¹⁰.

La legge, come noto, attribuisce anche alla Guardia di Finanza il potere di effettuare controlli e, quindi, il potere di iniziativa procedimentale. È indiscutibile che il procedimento di accertamento deve essere qualificato come procedimento officioso²¹¹, risultando del tutto superata la risalente tesi che attribuiva (in ben altro quadro normativo) alla dichiarazione la funzione di impulso procedimentale²¹².

L'A.F. non è tenuta a comunicare al contribuente l'avvio del procedimento, giacché secondo l'art. 13, l. n. 241/1990 le disposizioni relative alla partecipazione al procedimento amministrativo (capo II, artt. 7-12) non si applicano ai procedimenti tributari (che normalmente, in ragione di peculiari esigenze investigative, presentano forti connotazioni inquisitorie).

Può dirsi che l'istruttoria sia la fase più articolata e complessa del procedimento di accertamento, non solo per la molteplicità e l'invasività dei poteri istruttori, ma anche per la varietà delle situazioni soggettive dell'A.F. e dei privati di cui all'art. 6 C.E.D.U. a situazioni giuridiche soggettive che non corrispondono a diritti soggettivi, ma ad una vasta gamma di situazioni giuridiche purché caratterizzate dal carattere della patrimonialità.

²⁰⁸ Su cui ancora oggi indugia gran parte della dottrina, v., ad es., A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, cit., 112 ss

²⁰⁹ L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, cit., 4534.

²¹⁰ Si ritiene che tali criteri non siano vincolanti e limitativi: F. FAVARA, *La programmazione dei controlli fiscali in Italia: aspetti giuridici*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, 222; TAR Lazio, 20.12.1991, n. 2176, in *Comm. trib. centr.*, 1992, IV, 455; contra A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, 228.

²¹¹ V. per tutti C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 97 ss..

²¹² A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, 167.

coinvolti, talvolta terzi non direttamente interessati all'attuazione del prelievo, tanto da configurare dei sub-procedimenti²¹³.

Più in particolare, nella fase istruttoria, come brevemente riferito *supra*, vengono individuate e raccolte le prove su cui basare l'eventuale atto di accertamento (che, ovviamente, ha natura di provvedimento), mediante l'esercizio di poteri istruttori specificamente disciplinati ed attribuiti dalla legge (cfr. artt. 32 ss., d.P.R. n. 600/1973; artt. 51 ss., d.P.R. n. 633/1972), che si dedica con particolare attenzione anche alle modalità operative, prevedendo tempi, modi di esercizio dell'attività conoscitiva, l'obbligo di redigere appositi processi verbali giornalieri e processi verbali di constatazione; tali poteri, come pure precisato innanzi, possono essere esercitati non solo dall'Agenzia delle Entrate, ma anche dalla Guardia di Finanza.

L'atto emesso nel corso della verifica fiscale non è, almeno secondo la giurisprudenza nazionale prevalente, impugnabile immediatamente ed autonomamente, nemmeno nell'ipotesi in cui sia rivolto ad un soggetto terzo, che quindi rimarrà estraneo all'eventuale giudizio sull'atto di accertamento.

Anche una ipotetica immediata lesività dell'atto istruttorio non consente deroghe al principio della tutela differita alla fase dell'eventuale emanazione dell'atto di accertamento²¹⁴; tuttavia emergono significative aperture in ambito europeo²¹⁵.

L'intensa autoritatività dei controlli, degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche, da corpo ad un vero e proprio potere di polizia tributaria, per cui i diritti e le garanzie dei contribuenti sottoposti a verifiche fiscali hanno trovato espressa salvaguardia nello Statuto dei diritti del contribuente, laddove l'art. 12 delimita l'esercizio delle verifiche e l'art. 15 prevede un apposito codice di comportamento per i verificatori.

Ai fini dell'emanazione dell'atto finale il vaglio delle prove acquisite durante la fase istruttoria può essere effettuato solo dall'Ufficio delle Entrate competente ad emanare l'atto di accertamento, anche se l'istruttoria è stata condotta dalla Guardia di Finanza.

²¹³ L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, cit., 4534

²¹⁴ Cons. St., sez. IV, 5.12.2008, n. 6045, in *Corr. trib.*, 2009, 536; Cass., S.U., 16.3.2009, n. 6315, *ibidem*, 2009, 1918.

²¹⁵ C. eur. dir. uomo, 21.2.2008, *Ravon c. Francia*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 181.

Al termine dell'attività di controllo i verificatori procedono alla redazione di un processo verbale di constatazione, nel quale debbono descrivere i risultati dell'attività svolta, esprimono le proprie valutazioni in merito, propongono l'eventuale recupero delle imposte, l'irrogazione delle sanzioni, ecc. Nell'emanazione dell'atto di accertamento l'Ufficio delle Entrate deve effettuare una propria autonoma e specifica valutazione dei risultati dell'attività di controllo, ma spesso si limita a recepire acriticamente i rilievi del processo verbale. Laddove l'Ufficio ritenga di non poter condividere i rilievi dovrà essere emanato un vero e proprio atto di archiviazione, sia pure a rilevanza essenzialmente interna; ciò non soltanto per ragioni di imparzialità e di buon andamento dell'azione impositiva, ma anche per prudenziali esigenze interne agli uffici, attinenti alla esplicitazione delle scelte operative.

In base alle premesse di carattere sistematico già ampiamente illustrate, l'atto di accertamento ha natura provvedimentoale.

Lo Statuto grava l'Agenzia delle Entrate, a pena di nullità, dell'obbligo di invitare il contribuente a fornire chiarimenti o documenti prima di procedere all'iscrizione a ruolo (art. 6, co. 5); viene poi riconosciuto il diritto del contribuente di presentare deduzioni dopo la notifica del processo verbale di constatazione, gravandosi l'Agenzia di specifici obblighi di vaglio istruttorio prima di emanare l'accertamento (art. 12, co. 7.). La dottrina ne ha desunto la generalizzata, sia pure implicita, implementazione del principio del contraddittorio²¹⁶.

Per quanto riguarda la giurisprudenza, a fronte dei risalenti orientamenti svalutativi del contraddittorio, sembrano ormai risolutive le sentenze 1.12-18.12.2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638, con le quali le Sezioni Unite, in tema di accertamenti standardizzati, hanno, infine, riconosciuto che «*il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa...*»); ma persistono pronunce di segno

²¹⁶ G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 140-143.

opposto²¹⁷. Il quadro dell'evoluzione giurisprudenziale si completa con alcuni decisi arresti garantistici della Corte di Giustizia²¹⁸.

Venendo alle forme partecipative, l'autorevole dottrina che più attentamente ha studiato il tema²¹⁹ ne identifica due distinte tipologie: a) la partecipazione collaborativa, mediante la quale l'A.F. può acquisire nei confronti del contribuente, partecipe, ma sottoposto a poteri autoritativi, elementi probatori utili ai fini del controllo²²⁰; b) la partecipazione difensiva, mediante la quale l'A.F. consente al contribuente di apportare motivi, eccezioni e prove, a tutela dei propri interessi, affinché vengano valutati prima di emettere il provvedimento impositivo (si pensi all'accertamento antielusivo *ex art. 37 bis*, d.P.R. n. 600/1973, all'iscrizione a ruolo a seguito di liquidazione della dichiarazione *ex art. 6* ed alle deduzioni a fronte del P.V.C. *ex art. 12*, l. n. 212/2000; alle deduzioni nel procedimento sanzionatorio *ex art. 16*, d. lgs. 18.12.1997, n. 472²²¹).

Tale classificazione bipartita, tuttavia, risulta scarsamente utile sul piano applicativo; in entrambe le forme partecipative, infatti, si sovrappongono ed ibridano acquisizioni conoscitive proficue per l'A.F. ed iniziative del contribuente a tutela dei propri interessi.

Sul piano sistematico tali schematizzazioni, incentrate sul procedimento di accertamento in senso stretto, offrono un quadro utile, ma parziale.

Alla luce di quanto finora descritto, è possibile quantomeno considerare che, nei procedimenti tributari, la partecipazione del privato (contribuente, terzo, ecc.) assume peculiari forme, notevolmente delimitate, circoscritte e depotenziate rispetto alla disciplina base della legge generale. Avendo cercato le cause di tali, più o meno significative, limitazioni, può ritenersi che esse trovino giustificazione nella natura marcatamente autoritativa dei controlli; il quadro normativo e regolamentare che disciplina questi ultimi dà corpo, infatti, ad un vero e proprio potere, in primis inquisitorio, di polizia tributaria.

²¹⁷ v., ad es., Cass., sez. trib., 28.2.2013, n. 15319

²¹⁸ C. giust., 18.12.2008, C-349/07, *Sopropé c. Fazenda Pública*, in *Rass. trib.*, 2009, 580.

²¹⁹ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit.; Id., *La «nuova» partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. trib.*, 2000, 1, 13 ss.; Id., *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, cit., 4540.

²²⁰ S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002; G. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005.

²²¹ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit.

Ferma l'importanza centrale e, per certi profili, ancora “problematica” del contraddittorio, è necessario – avendo chiarito almeno la generale fisionomia del procedimento tributario – continuare a descriverne tratti ulteriori, innanzitutto chiarendo finalmente se esso sia, o meno, parte della più ampia categoria del procedimento amministrativo.

12.2 La centralità del procedimento nella più ampia azione impositiva.

Nel diritto amministrativo, così come nel diritto tributario, il procedimento rappresenta, dunque, il naturale ambito di emersione degli interessi, pubblici e privati, investiti dalla decisione dell'autorità.

Affermare che la nozione di procedimento, in materia tributaria, possa avere soltanto funzione descrittiva, finirebbe senz'altro con lo svilire il vincolo al doveroso *«rispetto, da parte dell'amministrazione, delle regole procedurali che l'ordinamento fiscale prevede in funzione di garanzia delle situazioni soggettive del privato (contribuente o soggetto terzo) coinvolto nell'esercizio dell'attività amministrativa»*²²².

Enucleati i tratti essenziali del dibattito nella dottrina tributaria e della contrapposizione tra gli altalenanti orientamenti giurisprudenziali, è ormai necessario tener conto del mutato quadro normativo e teorico a seguito della novella alla l. n. 241/1990, del generalizzato depotenziamento dei vizi procedurali e formali, dell'affermarsi della nuova logica dell'amministrazione di risultato in luogo del tradizionale approccio legalistico-formale.

Per quanto riguarda la materia tributaria va certamente riconosciuto il ruolo fondamentale dell'interesse fiscale, desumibile dall'art. 53 Cost., inteso quale interesse alla percezione immediata e, comunque, “perequata” dei tributi, mediante l'esatto funzionamento del sistema tributario. L'interesse fiscale, in uno va però temperato, in maniera coerente, all'imprescindibile principio di capacità contributiva²²³.

²²² L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, cit., 4534.

²²³ L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999; Id., *Commentario alla Costituzione Branca*, subart. 53, Bologna-Roma, 1994; E. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, I e II, Napoli, 2011; L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1975; P. BORIA, *Capacità contributiva*, in *Commentario alla Costituzione Bifulco-Celotto-Olivetti*, sub art. 53, Torino, 2006; R. CORDEIRO -

Il principio di uguaglianza, il diritto di difesa, le regole del buon andamento e dell'imparzialità dell'azione amministrativa, impongono una interpretazione equilibrata e coerente della salvaguardia dell'interesse fiscale e del principio di capacità contributiva. È specificamente il dovere di imparzialità ad imporre all'A.F. di tollerare nei confronti del contribuente quegli stessi vizi procedurali e formali, che ad essa sono tollerati dall'art. 21 *octies* della l. n. 241/1990.

Per tale via, può e deve essere valorizzato in via interpretativa il superamento del rigido formalismo che condiziona gli adempimenti dei contribuenti, gli obblighi dichiarativi e strumentali, la troppo spesso sterile (e talora incomprensibile) modulistica messa "a disposizione" dei contribuenti medesimi (per i supporti normativi v., ad es., gli artt. 6 e 10 dello Statuto).

Su tali basi, va fondato il rifiuto di interpretazioni formalistiche ed il doveroso rispetto dei comportamenti sostanzialmente corretti dei contribuenti.

Queste e simili considerazioni non devono, tuttavia, comportare una consequenziale e "necessaria" svalutazione del procedimento: tanto nel diritto amministrativo, quanto nel diritto tributario, è innegabile, al contrario, che dal procedimento emergano valori qualificanti, ovvero quelli dell'economicità, dell'efficacia, della pubblicità, della trasparenza.

GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 470; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, II, Torino, 1987; Id., *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984 e 1993; De Mita, E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991; Id., *Capacità contributiva*, in *Dig. com.*, II, Torino, 1987, 454; G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 97; Id., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; Id., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, S., Milano, 2008; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; Id., *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007; F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012; Id., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011; A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, 1131 ss.; Id., *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2011, 609; R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988; Id., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; Id., *Profili generali*, in Moschetti, F., a cura di, *La capacità contributiva*, Padova, 1993; Id., *Il principio di capacità contributiva espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007.

Il procedimento resta il naturale ambito di emersione degli interessi, pubblici e privati, investiti dalla decisione dell'autorità, che va assunta nel rispetto di tali principi. Da una parte, si tende ad attenuare la tutela garantistica del procedimento, ma se ne esalta, d'altra parte, la funzione amministrativa e gestoria.

Nonostante i suindicati profili di depotenziamento dell'invalidità, le norme procedurali continuano ad avere una notevole rilevanza: sul piano della validità per tutti i provvedimenti discrezionali o che comunque non siano integralmente vincolati, ed entro i limiti posti dall'art. 21 *octies* anche per i provvedimenti del tutto vincolati; sul piano della responsabilità disciplinare; sul piano della responsabilità per danno erariale; sul piano della responsabilità risarcitoria in favore dei cittadini danneggiati; sul piano penale.

Per quanto riguarda la fiscalità, dunque, tutto il sistema dell'azione impositiva, dell'attuazione delle norme tributarie e dei controlli resta incentrato sul procedimento; la dichiarazione e l'autoliquidazione rivestono un ruolo fondamentale, ma di certo lungi dall'essere autosufficiente, come dimostrano la marcata connotazione autoritativa dei rapporti tributari e l'innegabile rilevanza dei controlli e della repressione degli illeciti.

Del resto, oggi si assiste ad una prevalente evoluzione del concetto di attività vincolata, proprio in ragione del depotenziamento dei vizi formali, ritenuto inapplicabile agli atti «*solo parzialmente vincolati*»²²⁴.

Nel diritto tributario risulta ancora dominante l'orientamento tradizionale secondo cui la discrezionalità amministrativa si concretizza attraverso una ponderazione, da parte dell'A.F., fra l'interesse primario e gli interessi secondari, e tale ponderazione risulta del tutto estranea rispetto alla quantificazione del tributo²²⁵.

Tuttavia, a prescindere dalla rivisitazione del tradizionale concetto di discrezionalità, e dalla sovraesposizione del procedimento di accertamento del

²²⁴ D. SORCAE, *Il principio di legalità e i vizi formali dell'atto amministrativo*, in *Dir. pubbl.*, 2007, 395, in sintonia con R. VILLATA - M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006, 63.

²²⁵ v. per tutti L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, 22 ss., il quale riprende la teoria classica elaborata da M.S. GIANNINI; *contra* R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, 113 ss., che tende a delineare un concetto molto più ampio di discrezionalità come bilanciamento funzionale tra interessi, criteri interpretativi, parametri tecnici e valori giuridici; per una sintesi del più recente dibattito v. ancora, L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, cit.

tributo, rispetto a tutti gli altri procedimenti tributari, si vanno diffondendo sempre più norme che attribuiscono all'A.F. pregnanti poteri di "scelta", basti pensare, a titolo esemplificativo e non esaustivo, alla vasta tipologia degli interpelli disapplicativi ed autorizzatori; all'individuazione del contribuente, dei periodi di imposta, dei comportamenti e degli adempimenti da sottoporre a verifica, alle modalità ed ai contenuti della verifica; all'utilizzo delle metodologie di accertamento, dei poteri istruttori e dei mezzi di prova; all'annullamento in sede di autotutela, all'accertamento con adesione, alla conciliazione ed al reclamo/mediazione; alle rateizzazioni, alle misure cautelari, alla transazione fiscale ed ai variegati accordi in tema di riscossione.

Parlare di mera discrezionalità tecnica (in conformità della risalente tradizione) sembra ormai privo di senso a fronte dell'art. 21 *octies* cit., che porta a contrapporre gli atti assolutamente vincolati, in cui l'attuazione della legge risponde a meri automatismi, a tutti gli altri, in cui rilevano scelte, apprezzamenti complessi, ponderazioni tra interessi anche diametralmente opposti.

Soltanto nella logica del procedimento e del provvedimento, a ben vedere, è configurabile un **controllo** sull'esercizio dell'azione impositiva: controllo orientato non solo garantisticamente **a tutela dell'interesse del contribuente** (mediante la partecipazione al procedimento e, se del caso, mediante il sindacato giurisdizionale – del tutto eventuale), ma anche e soprattutto controllo (interno, diretto e costante) **a tutela dell'interesse pubblico**, sia in termini di buon andamento ed imparzialità, sia in termini di efficacia e verifica della corretta attuazione della capacità contributiva e dei risultati amministrativi. Risulta quindi indubbia e persistente la centralità del procedimento nell'azione impositiva.

13. L'azione impositiva e quella amministrativa: un rapporto di *species a genus*?

Negli ultimi anni, la materia tributaria ha vissuto profonde e significative evoluzioni. Basti innanzitutto considerare, in maniera immediatamente intuitiva, che nel 2000 è stato emanato lo Statuto dei Diritti del Contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), una legge che espressamente si dichiarava come posta in attuazione degli art. 23 e 53, nonché degli artt. 3 e 97 Cost..

Questa prima considerazione sembra già introdurre una prospettiva di studio ed analisi che rafforza, con chiarezza, la connotazione amministrativistica dell'azione impositiva. Bisogna considerare che, al contempo, la legge n. 241/1990, come innanzi più volte rappresentato, è stata significativamente modificata dalla novella 11.2.2005, n. 15, e trasformata, così, in una *legge generale sull'azione amministrativa*.

Tornando nel campo d'indagine più strettamente tributario, si valuti altresì che il ruolo del contribuente ha assunto una visibilità maggiore e, soprattutto, ha acquisito un maggiore "dinamismo" nel rapporto con il Fisco. In altre parole, la recente valorizzazione dei profili consensualistici nel rapporto Fisco - contribuenti, è risultata pressoché contestuale alla analoga vicenda dei rapporti fra pubblica amministrazione e cittadini, ed è stata riassorbita nella logica dell'azione amministrativa, piuttosto che subire derive paracivilistiche.

Infine, in una più ampia prospettiva, occorre ricordare che i principi del diritto comunitario hanno influenzato indistintamente e costantemente l'azione amministrativa e l'azione impositiva, rafforzandone l'osmosi²²⁶.

Su tali basi, una parte della dottrina²²⁷, che qui si condivide, ritiene ormai "*ineludibile ricondurre l'azione impositiva all'azione amministrativa, e poi concepire unitariamente l'agire funzionalizzato della pubblica amministrazione*", sia che esso si realizzi mediante provvedimenti autoritativi, discrezionali o vincolati che siano, sia che tale agire si concreti mediante atti consensuali, pur con tutte la peculiarità della funzione impositiva.

L'autorità finanziaria, dal suo canto, deve attenersi sempre al principio di legalità ed orientare la propria azione secondo i canoni di imparzialità e buon andamento, così da garantire, in ogni caso, la finalizzazione dei propri atti alla cura dell'interesse fiscale *ex art. 53 Cost.* («*sul piano normativo generale si deve tener presente che il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è forma della funzione*»), cui è riconducibile anche l'accertamento tributario²²⁸).

A questo punto, tuttavia, è necessario dare conto dell'orientamento di segno contrario. E' ancora molto diffuso, infatti, l'orientamento che, partendo dalla

²²⁶ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano 2010, 220 ss.

²²⁷ L. DEL FEDERICO, *Il procedimento tributario*, op. cit..

²²⁸ Cass., sez. trib., 23.1.2006, n. 1236, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 731.

innegabile assenza di discrezionalità nel procedimento tributario di accertamento per quanto concerne la determinazione del tributo, sovraesponde la natura vincolata della funzione impositiva, anche a scapito di quei significativi margini di discrezionalità rinvenibili in alcuni peculiari segmenti dell'azione impositiva (si pensi alla scelta del contribuente da sottoporre a controllo e poi alle modalità dell'istruttoria, allo scambio di informazioni fra autorità fiscali, all'accertamento con adesione, alla mediazione-reclamo, alle rateizzazioni, alle misure cautelari ed ai variegati accordi in tema di riscossione, all'annullamento in sede di autotutela). L'assenza di discrezionalità giustificerebbe una netta differenziazione tra procedure tributarie e procedimento amministrativo, rendendo inapplicabili alla materia tributaria la l. n. 241/1990²²⁹.

Ad ogni buon conto, comunque, la tesi che riconduce il procedimento tributario al procedimento amministrativo, e che riconosce la natura provvedimento dell'accertamento tributario, del provvedimento sanzionatorio, del ruolo e degli altri atti impositivi è assolutamente prevalente²³⁰.

Sul piano sistematico, assume particolare interesse il rafforzamento dei principi generali di cui all'art. 1, co. 1 della L. n. 241/1990 nella sua vigente formulazione. Tale norma, certamente applicabile alla materia tributaria, attribuisce fondamentale rilievo ai principi di economicità, efficacia, pubblicità e trasparenza, nonché ai principi dell'ordinamento comunitario.

Il passante legislativo, che consente l'ingresso nel nostro ordinamento di tutti i principi dell'ordinamento comunitario, ha assunto, come è chiaro, un ruolo a dir poco significativo. Così, è stato fornito un ingresso diretto ed immediato a principi come quello di proporzionalità, nonché di quel principio del contraddittorio, ampiamente recepito, sin dal 1990, nel Capo III della legge, ma oggi rilevante per l'intera azione amministrativa anche a prescindere dagli artt. 7-12 di cui al cit. Capo III²³¹.

²²⁹ L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, cit., 569 ss.).

²³⁰ v. per tutti A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 358 ss., il quale evidenzia come sia ormai «sterile insistere sull'improprietà della nozione di "procedimento d'imposizione", affermando l'assenza di un necessario provvedimento finale», argomentando sotto diversi profili sull'opportunità di utilizzare le nozioni di procedimento e di provvedimento.

²³¹ Già con l'entrata in vigore della legge 7 agosto 1990, n. 241 e s.m.i., recante nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi, sembra che il principio del contraddittorio sia applicabile alla generalità dei procedimenti

In buona sostanza, per la materia tributaria, ferma l'inapplicabilità delle specifiche disposizioni del Capo III sulla "*partecipazione al procedimento amministrativo*", dovrà comunque essere osservato anche il principio del contraddittorio, sia pure senza i formalismi e le minuziose disposizioni legislative degli artt. 7-12.

Ai nostri fini presenta poi grande interesse la codificazione dei vizi dell'atto amministrativo e il depotenziamento dei vizi procedimentali e formali. Infatti, pur mostrando preferenza, come più volte finora ribadito, per la tesi che ritiene che tra il procedimento tributario e quello amministrativo intercorra un rapporto di *species a genus*, sono ancora necessari numerosi rilievi in ordine ai rapporti tra i due procedimenti.

14. Lo statuto dei diritti del contribuente: una roccaforte di garanzia nel procedimento tributario.

In primo luogo, pur avendo asserito che, per certi aspetti, possono dirsi superate le tesi che ritengono così "specialistico" il procedimento tributario da non consentirne l'equiparazione, almeno parziale, con quello amministrativo, d'altra parte si deve con franchezza affermare che il procedimento nella materia tributaria ha, senz'altro, talune peculiarità.

In prima battuta, un ruolo centrale nello studio della materia è assunto dal recente fenomeno del depotenziamento dei vizi formali, cui è conseguita la valorizzazione dell'amministrazione di risultato. Ebbene, la de-quotazione dell'invalidità dell'atto ha assunto un tale spazio nell'attuale fisionomia della materia, che dovrà essere oggetto di una trattazione separata²³². Tuttavia, si cominci qui con il considerare che il passaggio dall'amministrazione, intesa come mera esecutrice della legge, all'**amministrazione cd. di risultato**, è un passaggio che convince solo laddove l'amministrato esprime un interesse pretensivo; al contrario, esso allarma laddove l'amministrato esprime un interesse oppositivo.

amministrativi, eccetto i casi, residuali, previsti dalla legge. Si tratta, evidentemente, di un notevole progresso rispetto al passato assetto normativo, in cui, al contrario, il principio del contraddittorio era ritenuto operante nei soli casi previsti dalla legge, nonostante la diversa interpretazione che si sarebbe potuta dare dell'art. 3 della legge abolitrice del contenzioso amministrativo. Si vedano comunque le considerazioni critiche di M. OCCHIENA, *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, op. cit., pp. 90-95.

²³² Cfr. cap. IV.

Nella materia tributaria, come innanzi fatto cenno, mancano ovviamente i soggetti cd. *contro interessati*, ed i contribuenti esprimono, altrettanto ovviamente, interessi oppositivi (salvo che in tema di rimborso, di esenzioni ed agevolazioni).

Tuttavia, proprio laddove sono più forti e caratterizzanti le connotazioni autoritative, la portata limitativa dei provvedimenti, gli effetti di decurtazione patrimoniale e la natura oppositiva degli interessi, assume un fondamentale ruolo di riequilibrio lo Statuto dei diritti del contribuente, quale secondo pilastro dell'azione impositiva e baluardo garantistico.

In merito è stato convincentemente evidenziato che «*ad alcuni dei principi generali dell'azione amministrativa, codificati nella L. n. 241/1990, potrebbero... opporre resistenza i principi statutari, se difformi, alla stregua di un singolare rapporto di specialità tra normative entrambe di carattere generale, delle quali una ha però una valenza (con i relativi limiti, ma anche con la connessa capacità di resistenza) di regolazione settoriale*»²³³.

Il Legislatore ha ritenuto di dover individuare una griglia di norme e principi posti specificamente a garanzia del contribuente, il quale evidentemente per la peculiare connotazione marcatamente autoritativa ed ablatoria della potestà impositiva, meritava un apposito “statuto” rafforzativo ed ampliativo del normale quadro garantisco assicurato all'amministrato dalla l. n. 241/1990.

Le norme ed i principi posti dallo Statuto si configurano quindi come parte qualificante delle garanzie fondamentali del contribuente; si configura una superiorità assiologica dei principi statutari, cui fa capo la loro funzione di orientamento ermeneutico vincolante per l'interprete²³⁴.

Tali garanzie non possono essere del tutto svuotate per via indiretta, mediante il depotenziamento della violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti *ex art. 21 octies*, co. 2, della novellata l. n. 241/1990. Risulterebbe

²³³ così M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, I, 357-358; per analoghe considerazioni v.: G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 202; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 222; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, I, 88-89; degna di particolare attenzione risulta la diffusa tesi, elaborata ed argomentata da L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, cit., 569 ss., secondo cui ormai lo Statuto avrebbe superato alla radice ogni esigenza e plausibile margine per l'ipotetica applicabilità in materia tributaria della l. n. 241/1990.

²³⁴ Su tale approccio v. per tutti G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 54 ss.

arbitrario ed irragionevole stravolgere le fondamentali garanzie specificamente poste dallo Statuto in ragione di una norma che attiene al generale regime delle garanzie dell'amministrato.

Invero, l'applicabilità della regola generale del depotenziamento della violazione di norme sul procedimento, o sulla forma, non può essere in assoluto esclusa in materia tributaria, giacché **l'azione impositiva appartiene al *genus* dell'azione amministrativa**, ma la sua operatività può e deve essere esclusa a fronte della violazione delle specifiche norme statutarie, che, in quanto norme fondamentali di garanzia, non possono essere considerate, in maniera quantomeno riduttiva, mere norme sul procedimento o sulla forma degli atti, svilite nella logica delle irregolarità non invalidanti. Resta fermo che il depotenziamento delle violazioni ex art. 21 *octies*, potrà operare, con tutti i suoi normali limiti, ed alle condizioni previste, a fronte delle semplici norme procedurali o formali disseminate nella legislazione tributaria, laddove non risultino rafforzate dal baluardo statutario.

15. Sull'applicabilità della legge sul procedimento amministrativo al procedimento tributario. Conclusioni parziali.

E' possibile, a questo punto, muovere un passo ulteriore nel tentativo summenzionato di verificare quale tipologia di invalidità eventualmente affligga il provvedimento conclusivo dell'accertamento tributario, e, soprattutto, quali concrete ricadute la lesione di un diritto fondamentale possa determinare sull'attività impositiva.

A tale fine, l'analisi ha preso le mosse dallo studio dei rapporti che intercorrono tra la disciplina del procedimento tributario ed il procedimento amministrativo²³⁵. Ebbene, in questa sede intendiamo tirare le fila dell'analisi di quest'ultimo aspetto, specificando il ruolo che lo Statuto dei diritti del contribuente assume nella disamina del rapporto.

In estrema sintesi, si può dire che, partire dagli anni '70, le teorie del rapporto tra Fisco e contribuente hanno mutato la propria fisionomia,

²³⁵ Cfr. nota 1, cui si rinvia per i riferimenti dottrinali sul punto.

discostandosi da quelle concezioni basate unicamente sull'obbligazione tributaria²³⁶, avvicinandosi piuttosto alle ricostruzioni di tipo procedimentale: il procedimento, infatti, immediatamente apparve strumento idoneo ad organizzare le attività volte a determinare le imposte ed a verificare i comportamenti del contribuente.

Senonchè, parte della dottrina²³⁷, come abbiamo già riferito, non mancò di notare, sin da subito, talune sostanziali differenze tra il procedimento tributario e quello amministrativo, per cui non risultò scontato un recepimento automatico – nella materia tributaria – della disciplina amministrativa.

La questione si pose, in maniera pregnante, con l'entrata in vigore della già menzionata L. n. 241/1990: quest'ultima, infatti, conteneva e contiene specifiche esclusioni relative alla materia tributaria, pur essendo rivolta, in linea generale ed astratta, a tutte le attività della pubblica amministrazione. In estrema sintesi, gli orientamenti dottrinali sono riconducibili a tre principali filoni interpretativi. Secondo Alcini²³⁸, proprio le predette esclusioni devono consentire l'ammissione di una generale applicabilità della legge n. 241/1990: nei limiti in cui tali preclusioni non operino, i principi della legge generale sull'azione amministrativa si applicano anche all'ordinamento fiscale.

Una seconda posizione²³⁹ ha invece sostenuto l'estraneità del procedimento tributario rispetto alla L. n. 241/1990, per cui non sarebbero rintracciabili, nell'ordinamento amministrativo, principi generali riferibili al procedimento tributario.

²³⁶ Su tali profili, si faccia riferimento a L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, cit., p. 79. Sulla successiva evoluzione, si guardi invece a A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., p. 241 ss.

²³⁷ G. FALSITTA, *Struttura della fattispecie dell'accertamento delle imposte riscosse mediante ruoli*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, p. 85.

²³⁸ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., p. 28; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., p. 374; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., 87; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 729 ss. Quanto alla giurisprudenza, ha aderito a tale prima corrente di pensiero già Cass., 23 gennaio 2006, n. 1236, confermata dalla più recente Cass., 3 novembre 2010, n. 22320.

²³⁹ S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. Imp.* 2004, p. 763; A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre con un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, p. 731.

Una terza ed ultima opinione²⁴⁰, muovendo dalla convinzione dell'autonomia del procedimento tributario rispetto a quello amministrativo, finisce poi per assumere una posizione intermedia²⁴¹: la riferibilità della L. n. 241/1990 alla materia tributaria, e la conseguente applicabilità dei principi previsti in tale legge, andrebbe valutata volta per volta.

Tracciato tale quadro preliminare, vi sono senz'altro talune argomentazioni meritevoli di una attenta riflessione, anche e soprattutto per via della risonanza che esse producono sullo studio oggetto del presente contributo.

Nell'ambito delle posizioni che propendono per l'estraneità del procedimento tributario rispetto a quello amministrativo, pur temperata da osservazioni da sviluppare di caso in caso, si segnala quella di un Autore²⁴² che, riflettendo sulla "*natura vincolata della funzione impositiva*", considera quello tributario un procedimento che "*non pondera interessi, ma attua le norme di legge*", per cui risulterebbe evidente lo scostamento rispetto alla *ratio* originaria della legge cardine sul procedimento amministrativo.

Tale ultima opinione fonda le proprie ragioni anche e soprattutto sullo Statuto dei diritti del contribuente, ritenendo, in sostanza, che i principi sull'attività amministrativa tributaria siano oggi contenuti essenzialmente nella L. n. 212/2000 piuttosto che nella L. n. 241/1990. In particolare, si intende qui fare riferimento alla circostanza che lo Statuto enuncia, agli artt. 5 e 6, principi di portata generale già noti alla legge sull'azione amministrativa, per cui la cristallizzazione di quei principi non avrebbe avuto alcun senso se tale ultima legge fosse stata automaticamente applicabile al procedimento tributario.

Ancora, il successivo art. 7, che introduce il principio di motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, richiama parte dell'art. 3 della L. n. 241/1990: se fosse vero l'automatismo di cui innanzi, anche tale richiamo sarebbe stato superfluo, con ciò tacendo di altri ulteriori e differenti aspetti che risultano dalla comparazione delle norme in rassegna²⁴³.

²⁴⁰ Cfr. la posizione esposta in L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento*, cit., p. 92.

²⁴¹ L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, cit., pp. 215 ss.

²⁴² L. PERRONE, ult. cit., p. 217.

²⁴³ Cfr. L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, cit., pp. 223 e 224. L'Autore non manca di esaminare finanche le principali differenze tra Statuto e legge sull'azione amministrativa per quel che concerne la partecipazione al procedimento, concludendo però che con l'ammissione dei principi di collaborazione e cooperazione all'interno dello Statuto si

Contra, è stato precisato²⁴⁴ che il diritto amministrativo ben conosce “*procedimenti e provvedimenti caratterizzati dall’esercizio di poteri vincolati*”, senza peraltro differenziarne i regimi giuridici; tale branca dell’ordinamento, inoltre, utilizza categorie complesse (come le decisioni²⁴⁵, nonché gli atti di controllo) in grado di “riassorbire” la gran parte degli atti impositivi.

Tanto premesso, non solo appare utile ricordare che la tesi che riconduce il procedimento tributario a quello amministrativo è assolutamente prevalente²⁴⁶, ma può essere anche opportuno ribadire che, se questo è vero, allora sia l’accertamento tributario, sia il provvedimento sanzionatorio, sia il ruolo, sia gli altri atti impositivi, hanno natura provvedimentoale.

La legge n. 241/1990 altro non ha determinato che il rafforzamento, in un certo senso, di tali conclusioni, da una parte mediante la “procedimentalizzazione” dell’azione impositiva (il contribuente, a titolo esemplificativo, potrà impugnare il provvedimento anche per vizi degli atti istruttori), e, d’altra parte, con la sempre più ampia partecipazione del contribuente alla procedura tributaria. Tali affermazioni emergono, a dire delle su riferite teorie, dalla mera lettura del dato normativo. Invero, non può tacersi una certa tendenza, da parte delle norme contenute negli articoli della più volte menzionata legge n. 241/1990, di “inglobare” in sé tanta parte della procedura tributaria e degli atti conseguenti e conclusivi, salve, potremmo dire, le esclusioni apertamente enunciate dal legislatore medesimo.

è affermata l’immanenza, nel sistema, del principio del contraddittorio, con esplicite ricadute anche nel sistema tributario.

²⁴⁴ L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull’azione amministrativa*, cit., p. 237; ID., *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, pp. 729 ss; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, pp. 241 ss.

²⁴⁵ Per la dottrina che annovera l’accertamento tributario nella categoria delle decisioni amministrative, si veda S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria*, cit., p. 84. Per la tesi che lo riporta nell’alveo dei controlli amministrativi, si può invece, *infra multis*, fare riferimento a L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell’accertamento tributario*, cit., p. 112.

²⁴⁶ Seppur con varie sfumature, *infra multis*: G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova 1972, ma anche R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001 e M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013; per fare riferimento alla più tradizionale dottrina amministrativista, si vedano M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1970, p. 1264; A. M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, vol. II, Napoli, 1982, p. 801; B. CAVALLO, *Provvedimenti e atti amministrativi*, in G. SANTANIELLO (a cura di), *Trattato di Diritto amministrativo*, Padova, 1993, p. 20. A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, pp. 137 ss; I. MANZONI e G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008, pp 371 ss.

Un esempio, a tal fine, potrà essere emblematico: l'art. 21 *octies*²⁴⁷ della legge sull'azione amministrativa (L. n. 241/1990 come novellata dalla L. n. 15/2005) sgombra il campo da equivoci sull'applicabilità del regime amministrativo agli atti di natura vincolata. Salvo che per il depotenziamento della violazione di norme sulla forma o sul procedimento, il regime degli atti discrezionali e di quelli vincolati è, difatti, sostanzialmente unitario, ovvero entrambi sono riconducibili all'ambito applicativo della legge recante norme generali sull'azione amministrativa.

Tale affermazione, per quanto forse perentoria, consente senz'altro di proseguire la presente analisi, approfondendo l'impatto, in ambito tributario, della sistematica delle diverse invalidità dei provvedimenti amministrativi, con specifico riferimento proprio alla norma di cui all'art. 21 *octies* della legge n. 241/1990 nella sua formulazione attuale, come già indicato in apertura d'indagine.

²⁴⁷ La questione è stata più volte sollevata in dottrina: L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, cit., pp. 223 e 224; L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, cit., p. 237; A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, pp. 514 ss., nonché ampia bibliografia ivi segnalata.

CAPITOLO IV

I vizi del provvedimento amministrativo.

Analisi delle ricadute delle invalidità con specifico riferimento all'atto impositivo.

SOMMARIO

16. Osservazioni generali sui vizi del provvedimento amministrativo ai sensi della L. n. 241 del 1990. 16.1 Sulla disciplina dell'art. 21 *septies*. 16.1.1 La nullità per mancanza di elementi essenziali. 16.1.2 La nullità per difetto assoluto di attribuzione. 16.1.3 La nullità per violazione e elusione di giudicato. 16.1.4 Le nullità testuali. 16.1.5 Profili di disciplina della nullità. 16.2 Sulla disciplina dell'art. 21 *octies*. 16.2.1. L'ambito di applicazione dell'art. 21 *octies*. I vizi relativi alla forma del provvedimento. 16.2.1.1 Il difetto di motivazione quale vizio formale del provvedimento (cenni). 16.2.1.2 Il vizio di incompetenza. 16.2.1.2 I vizi relativi al procedimento. 17. Sui vizi del provvedimento tributario, ed in particolare sull'applicabilità dell'art. 21 *octies* alla materia tributaria. 17.1 Sull'obbligo di motivazione e l'art. 21 *octies*, e sulla prevalenza del principio del contraddittorio. 18. Atto impositivo e logica di risultato. *Quid iuris?*

16. Osservazioni generali sui vizi del provvedimento amministrativo ai sensi della L. n. 241 del 1990.

La patologia degli atti amministrativi ha costituito, nel tempo, una delle tematiche di maggiore interesse del diritto amministrativo; nonostante questo, fino alla legge n. 15/2005, è mancata una codificazione che rendesse note le varie tipologie di invalidità del provvedimento²⁴⁸.

²⁴⁸ Per la ricostruzione delle categorie dell'annullabilità, della nullità e dell'inesistenza nell'ambito del diritto amministrativo, si vedano: A. BARTOLINI, *La nullità del provvedimento nel rapporto amministrativo*, Torino, 2002; E. CANNADA BARTOLI, *L'inapplicabilità degli atti amministrativi*, Milano, 1950; R. CARANTA, *L'inesistenza dell'atto amministrativo*, Milano, 1990; A. CARBONE, *La nullità e l'azione di accertamento nel processo amministrativo*, in *Dir. amm.*, 2009, 795 ss.; F. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, III ed., Roma, 1951; E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2008; V. CERULLI IRELLI - L. DE LUCIA, a cura di, *L'invalidità amministrativa*, Torino, 2009; A. CIOFFI, *Giudicato sul silenzio e "nullità" del provvedimento successivo*, intervento al Convegno *L'azione di nullità ed il giudice amministrativo*, Siena 22-23 giugno 2007; D. CORLETTI, *La patologia del potere (e i rimedi)*, in M. SPASIANO, e altri, a cura di, *La pubblica amministrazione e il suo diritto*, Bologna, 2012, 361; Corso, G., *Validità (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, 94; G. CREPALDI, *La nullità del provvedimento per violazione od elusione del giudicato: profili sostanziali e processuali*, in *Foro amm. - Cons. St.*, 2011, 3720; M. D'ORSOGNA, *La nullità del provvedimento amministrativo*, in V. Cerulli Irelli (a cura di), *La disciplina generale dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, 368 ss.; Id., *Il problema della nullità nel diritto amministrativo*,

Nel momento in cui un atto si distanzia dal diritto, può essere definito un “atto illegittimo”, sanzionato con l’inefficacia definitiva. La sanzione può essere automatica (come nelle ipotesi di nullità), ovvero necessitare di un’apposita pronuncia giudiziale (come avviene per l’annullabilità). In particolare, mentre l’atto nullo non produce effetto alcuno, l’atto annullabile produce i suoi effetti fino all’integrale (ed eventuale) accoglimento dell’azione di annullamento.

A questo punto, è già interessante rilevare come l’invalidità del diritto amministrativo assuma connotati almeno in parte differenti rispetto al diritto comune.

Si tenga presente, infatti, che i provvedimenti amministrativi esplicano il potere amministrativo e, di conseguenza, realizzano interessi pubblici predeterminati. Le fattispecie di esercizio dei poteri amministrativi sono

Milano, 2004; S. DE FELICE, *Della nullità del provvedimento amministrativo*, in www.giustizia-amministrativa.it; A. DE VALLES, *La validità degli atti amministrativi*, Roma, 1917; E. GAETANI, *La nullità del provvedimento amministrativo per violazione o elusione del cosiddetto giudicato cautelare*, in *Foro amm. - TAR*, 2008, 11, 3195; C.E. GALLO, *La nullità del provvedimento amministrativo*, nota a Cons. St., sez. V, 19.9.2008, n. 4522, in *Urb. app.*, 2009, 190; Id., *Ottemperanza (giudizio di) (diritto processuale amministrativo)*, in *Enc. dir., Annali*, vol. II, t. II, Milano, 2008, 818; M.S. GIANNINI *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, 157; M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1993; F. LUCIANI, *Contributo allo studio del provvedimento amministrativo nullo*, Torino, 2010; M.L. MADDALENA, *Comportamenti amministrativi e nullità provvedimentoale: prospettive di tutela tra g.o. e g.a.*, in *Dir. amm.*, 2007, 3, 543; A. MASI, *Nullità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 859; B.G. MATTARELLA, *Il provvedimento*, in S. CASSESE, a cura di, *Trattato di diritto amministrativo*, II, pt. gen., t. 1, Milano, 2003, 797; L. MAZZAROLLI, *Sulla disciplina della nullità dei provvedimenti amministrativi (art. 21 septies della l. n. 241 del 1990, introdotto con la legge n. 15 del 2005)*, in *Dir. proc. amm.*, 2006, 543; N. PAOLANTONIO, *Nullità dell’atto amministrativo*, *Enc. dir., Annali*, I, Milano, 2008, 855 ss.; A. PIRAS, *Invalidità (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XXI, Milano, 1972, 599; D. PONTE, *La nullità del provvedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2007; E. PRESUTTI, *I limiti del sindacato di legittimità*, Milano, 1911; L. PUCCINI, *Studi sulla nullità relativa*, Milano, 1967; R. VILLATA, *L’atto amministrativo*, in Mazzarolli, L. e altri, a cura di, *Diritto amministrativo*, II ed., Bologna, 2005, 818; M. RAMAJOLI, *Legittimazione ad agire e rilevabilità d’ufficio della nullità*, in *Dir. proc. amm.*, 2007, 999; M. RAMAJOLI – R. VILLATA, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006; O. RANELLETTI - A. AMORTH, *Atti amministrativi*, in *N.ss. D.I.*, vol. I, t. 2, 1486; A. ROMANO, *L’azione di nullità e il giudice amministrativo*, in www.giust-amm.it; Id., *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975; Id., *Riflessioni dal Convegno: autoritarietà, consenso e ordinamento generale*, in *Annuario 2011. L’atto autoritativo. Convergenze e divergenze tra ordinamenti*, Associazione italiana dei Professori di Diritto amministrativo, *Atti del Convegno di studi di Bari*, Napoli, 2012, 363; Id., *L’atto esecutivo nel diritto privato*, Milano, 1958; D. RUBINO, *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milano, 1939; R. SANTI, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1930, 216; B. SASSANI, *Riflessioni sull’azione di nullità*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, 269; F. SATTA, *Atto Amministrativo*, in *Enc. giur.*, IV, Roma, 1988, *ad vocem*; Id., *Brevi note sul giudicato amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2007, 302; R. TOMMASINI, *Nullità, (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 889; P. M. VIPIANA, *Invalidità, annullamento d’ufficio e revoca degli atti amministrativi*, Padova, 2007, 15; ZINGALES, *Nullità per violazione del giudicato*, in *Giorn. dir. amm.*, 2011, 509.

procedimentalizzate: in altre parole, un atto è invalido quando non è conforme al modello legale. L'atto di diritto privato, a sua volta, è invalido se non osserva norme imperative, se reso in violazione di legge, ovvero se presenta vizi in uno o più elementi. L'area dell'invalidità del diritto amministrativo, dunque, sembra maggiormente estesa rispetto all'area dell'invalidità del diritto privato²⁴⁹.

Basti considerare, sul punto, che l'atto amministrativo è invalido non solo se, o quando, viola una norma imperativa, ma anche nel caso in cui la manifestazione di esercizio del potere contrasti con i criteri di opportunità e di convenienza, assunti a regola della discrezionalità amministrativa²⁵⁰.

Non essendo questa la sede per approfondire la fisionomia delle distinte figure dell'illiceità e dell'illegittimità, si passi direttamente a considerare che solo con la legge n. 15/2005 l'istituto della nullità è stato finalmente positivizzato (art. 21 *septies*, l. n. 241/1990); con la medesima legge sono stati introdotti, inoltre, i vizi cd. non invalidanti (art. 21 *octies*).

In estrema sintesi, la legge di riforma (forse non più recente, ma comunque particolarmente attuale) riflette la polarizzazione esistente, delle scelte normative, intorno al binomio “*garanzia dei privati*” – “*efficacia dell'azione amministrativa*”. Con la disciplina dei vizi che non determinano annullabilità, il legislatore sembra voler soddisfare nuove istanze, anche di respiro comunitario, tese, come verificheremo, ad assicurare l'efficienza dell'azione amministrativa.

14.1 Sulla disciplina dell'art. 21 *septies*.

Quanto alle categorie dell'invalidità, è utile precisare, sin d'ora, che il nuovo capo IV *bis* della L. n. 241/1990 non contiene alcun accenno alla categoria dell'inesistenza. Tuttavia, questo non ne esclude la sussistenza teorica. Certo, essendo l'inesistenza paragonabile ad un *quid facti* giuridicamente irrilevante, resta difficile fornirne una definizione. Senza dubbio, l'inesistenza è il risultato negativo di una tentata operazione di qualificazione giuridica. Ciò che più conta,

²⁴⁹ Anche perché il potere amministrativo è sottoposto anche alle cd. norme di buona amministrazione, ovvero ad una serie di principi che attengono, in concreto, all'assunzione delle scelte affidate alla discrezionalità della P.A.. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., p. 1364.

²⁵⁰ In tal caso, il vizio che inficia l'atto è un vizio di merito, e l'atto si definisce inopportuno. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., p. 1365.

tuttavia, è tenere a mente che la categoria dell'inesistenza, poiché "esiste" in diritto, va comunque tenuta distinta dalla categoria della nullità, e che essa determina ricadute pratiche differenti, seppur in un margine ristretto di operatività²⁵¹.

Ebbene, sino all'entrata in vigore della L. n. 15/2005, l'istituto della nullità non aveva trovato riconoscimento né codificazione nel nostro ordinamento amministrativo²⁵².

Con l'art. 21 *septies*, peraltro, si dà attuazione ad una corrente teorica²⁵³ secondo la quale le regole civilistiche in materia di invalidità non vanno certo applicate pedissequamente, ma – ispirandosi a quella categoria privata di invalidità – si giunge ad affermare che la nullità, in diritto amministrativo, ha una propria autonomia, quantomeno con riferimento alle nullità testuali e ad alcune nullità strutturali.

Con la formulazione dell'articolo che qui ci impegna, il legislatore ha dunque stabilito che sono causa di nullità del provvedimento amministrativo: i) la mancanza degli elementi essenziali; ii) il difetto assoluto di attribuzione; iii) la violazione o elusione del giudicato; iv) le altre cause di nullità previste dalla legge (categoria cd. residuale, delle nullità testuali).

Ai fini della presente indagine, più che analizzare le singole ipotesi strutturali, quel che maggiormente interessa è considerare che – con la norma dell'art. 21 *septies* – la nullità è stata positivizzata quale autonoma figura di invalidità degli atti amministrativi, avente la medesima dignità e lo stesso rango dell'istituto civilistico corrispondente.

Inoltre, dalla lettura della norma si evince che la nullità assurge a figura patologica di carattere generale.

²⁵¹ F. CARINGELLA, *op. ult. cit.*, p. 1370.

²⁵² Di certo, nel percorso verso il riconoscimento dell'autonomia della categoria della nullità amministrativa è stata centrale la pronuncia dell'Adunanza Plenaria 19 marzo 1984, n. 6, che dichiarò nullo per carenza di potere il provvedimento elusivo del giudicato.

²⁵³ Si tratta, a dire il vero, di una corrente intermedia tra la teoria negoziale e la teoria autonomistica, che si erano contrapposte, in passato, sull'argomento. In particolare, secondo la prima (detta anche pandettistica) la nullità amministrativa dovrebbe fondarsi sull'applicazione delle regole previste per il negozio di diritto comune, sia nell'individuazione delle cause di nullità, che nell'applicazione della disciplina conseguente. Al contrario, la tesi autonomistica sostiene l'autonomia del diritto amministrativo rispetto al diritto privato, e giunge finanche a negare la "nullità" del provvedimento amministrativo, poiché il diritto amministrativo riconosce soltanto la categoria dell'annullabilità (e, per le ipotesi più gravi, dell'inesistenza). Cfr. Cons. Stato, sez. III, 2 settembre 2013, n. 4364.

Questa affermazione, tuttavia, rende doverose alcune precisazioni. In particolare, l'invalidità dell'atto potrà essere qualificata come ipotesi di nullità solo se rientra in una delle casistiche espressamente contemplate dall'art. 21 *septies*. Se non è possibile sussumere la fattispecie concreta sotto quella astratta di cui alla norma in commento, allora ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale andrà considerata alla stregua di una illegittimità annullabile (purchè sia realmente invalidante, cfr. comma 2 dell'art. 21 *octies*).

In conclusione, ancor prima di procedere alla disamina della norma di cui all'art. 21 *octies*, si può dire che dal combinato disposto degli artt. 21 *septies* ed *octies* della L. n. 241/1990 si può ricavare che non vi è spazio alcuno per la nullità cd. virtuale (art. 1418 c.c.), in quanto la mera violazione di legge, senza distinzione della disposizione trasgredita, costituisce causa di annullabilità²⁵⁴.

In altre parole, in questa sede sia sufficiente affermare che il diritto amministrativo conosce solo le nullità testuali e quelle strutturali, non anche la nullità virtuale. L'invalidità del provvedimento amministrativo, quindi, è sempre modulata sulla regola (generale) dell'annullabilità²⁵⁵.

Come si avrà modo di illustrare a breve, la formulazione dell'art. 21 *septies* comma 1 è tale che la concreta individuazione delle ipotesi di nullità del provvedimento è sostanzialmente rimessa all'attività esegetica dell'interprete.

14.1.1 La nullità per mancanza degli elementi essenziali.

Ai sensi dell'art. 21 *septies*, “è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali”. La previsione normativa appena riferita costituisce un'ipotesi di nullità strutturale, parallela a quella dell'art. 1418 c.c., il quale, come noto, commina la nullità dei contratti (e degli atti unilaterali a contenuto patrimoniale tra vivi, ex art. 1324 c.c.) mancanti di uno dei requisiti essenziali di cui all'art. 1325 c.c.. Il punto dolente, nella valutazione comparatistica delle norme in parola, sta nella circostanza che nell'ordinamento amministrativo manca una norma che sia equiparabile a quella dell'art. 1325 c.c.,

²⁵⁴ Cfr. Cons. Stato, sez. V, 15 marzo 2010, n. 1498, in *Foro amm. C.d.S.*, 2010, 7-8, 1549, e Cons. Stato, sez. IV, 23 agosto 2010, n. 5902, in *Foro amm. C.d.S.* 2010, 7-8, 1458.

²⁵⁵ Così si esprime F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Barletta, 2014, pag. 1379, d'accordo con la giurisprudenza prevalente secondo la quale le cause di nullità del provvedimento costituiscono un *numerus clausus* (cfr. Cons. Stato, 7 agosto 2013, n. 4167).

ovvero che indichi gli elementi essenziali del provvedimento amministrativo. In altre parole, manca l'esatta conoscenza del termine di paragone: essendo indeterminato il concetto giuridico di "elementi essenziali", solo il potere giudiziario – pur sulla scorta della cospicua e pregressa attività dottrinale e giurisprudenziale – potrà conferire pregnanza ermeneutica all'espressione suddetta²⁵⁶.

Un prima corrente giurisprudenziale ha ritenuto, partendo dal principio generale che le lacune del diritto amministrativo debbano essere colmate con le regole del diritto comune, che siano ravvisabili le seguenti ipotesi di nullità:

- per indeterminatezza, impossibilità ed illiceità del contenuto;
- per mancanza della causa o illiceità della medesima;
- per inesistenza dell'oggetto;
- per mancanza della volontà, o per vizio relativo alla sua formazione;
- per difetto di un requisito di forma richiesto *ad substantiam*;
- per mancanza di sottoscrizione;
- per patologie relative al soggetto, come la mancanza di volontà della P.A. (o il vizio relativo alla sua formazione).

La tesi appena riferita porge il fianco ad una critica immediata: non tutte le ipotesi suddette possono, infatti, rientrare nel novero delle nullità strutturali, poiché la mancanza o illiceità della causa (che, come noto, nel diritto civile provoca la nullità del negozio) è, nel diritto amministrativo, figura classica di eccesso di potere, vizio che ne determina la mera annullabilità. Da questa sola considerazione, sembra già possibile ricavare l'impossibilità di effettuare un trapianto automatico della teoria civilista degli elementi essenziali al provvedimento amministrativo²⁵⁷.

²⁵⁶ A chi scrive sembra comunque interessante riferire la posizione di T.A.R. Lazio, Roma, sez. III, 5 gennaio 2011, n. 41, che ritiene applicabile la nozione civilistica di elementi essenziali al provvedimento amministrativo.

²⁵⁷ Questo deriverebbe, secondo la dottrina, dalla prevalenza dell'aspetto funzionale che caratterizza il provvedimento. In altre parole, l'aspetto strutturale è destinato a rimanere in secondo piano rispetto alle esigenze (anche pubblicistiche) poste alla base del provvedimento amministrativo. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., p. 1381.

Può dirsi, in buona sostanza, che gli elementi veramente indefettibili del provvedimento, nella previsione dell'art. 21-*septies*, siano la forma²⁵⁸ ed il contenuto²⁵⁹. Riguardo alla prima, ovviamente, non ogni carenza formale conduce alla conseguenza della nullità, la quale si verifica in mancanza della forma cd. essenziale, per tale intendendosi l'insieme di quelle caratteristiche esteriori, necessarie e sufficienti a identificare un atto come proveniente dalla P.A., nonché a renderne il dispositivo intellegibile.

Quanto al contenuto, sarà necessario compiere un'analisi volta per volta delle fattispecie che si presentino all'attenzione del giudice e dell'interprete in genere: in caso di carenze differenti, infatti, si ci trova al cospetto di forme differenti di nullità, illegittimità annullabili, ovvero di mere irregolarità²⁶⁰.

Per quel che rileva ai fini della presente trattazione, basti osservare che la categoria della “nullità per mancanza di elementi essenziali” deve essere interpretata in maniera restrittiva: in altre parole, deve parlarsi di nullità quando il difetto (*rectius*: la mancanza) dell'elemento comporti, a sua volta, il totale difetto strutturale dell'atto.

14.1.2. La nullità per difetto assoluto di attribuzione.

Ai sensi dell'art. 21 *septies*, è nullo il provvedimento amministrativo viziato dal difetto assoluto di attribuzione. Anche sulla portata di tale affermazione, tuttavia, non è possibile rintracciare univocità di posizioni.

Secondo una prima tesi, avallata dalla giurisprudenza, nell'espressione “difetto assoluto” il Legislatore avrebbe voluto comprendere non solo le ipotesi di incompetenza assoluta, ma anche le fattispecie in cui l'organo che ha emanato il provvedimento fosse carente, in astratto, del potere di emanarlo.

Conseguentemente, le ipotesi carenza di potere in concreto finirebbero con il rientrare nella categoria dell'annullabilità²⁶¹.

²⁵⁸ Cons. Stato, sez. IV, 11 maggio 2007, n. 2273, in *Foro amm. C.d.S.* 2007, 5, 1442.

²⁵⁹ Tar Puglia, Lecce, sez. I, 7 febbraio 2008, n. 372, in *Foro amm. Tar* 2008, 2, 593.

²⁶⁰ Cons. Stato, sez. III, 21 maggio 2010, n. 2506 in *Foro amm. C.d.S.* 2010, 5, 1110; Cons. Stato, sez. IV, 7 aprile 2010, n. 1986; Tar Campania, Napoli, sez. VII, 7 luglio 2010, n. 16606; Tar Campania, Napoli, sez. VIII, 22 giugno 2010, n. 15532.

²⁶¹ *Infra multis*, Cons. Stato, sez. V, 30 agosto 2013, n. 4323. La tesi, in ultima istanza, sembrerebbe trovare conforto anche nel tenore del successivo art. 21 *octies* il quale, nel chiarire le cause di annullabilità, fa riferimento alle ipotesi: a) di eccesso di potere; b) di incompetenza; c) di violazione di legge, così chiarendo che tutte le violazioni delle regole relative all'esercizio del

Altra tesi, prevalentemente dottrinale²⁶², sostiene invece che il difetto assoluto di attribuzione consista nella violazione delle norme che distribuiscono il potere e che disciplinano la competenza. In particolare, sembra che il legislatore, evocando il difetto assoluto di attribuzione, non voglia far riferimento al caso in cui nessuna Amministrazione abbia potere, ma considera esclusivamente la violazione, da parte della P.A., delle norme che disciplinano la competenza e, quindi, l'attribuzione. Conseguentemente, la carenza di potere, benché in astratto, sarebbe fuori dall'ipotesi in commento e, più in generale, sarebbe fuori dalle patologie dell'atto amministrativo e porrebbe, piuttosto un problema di esistenza *versus* inesistenza dell'atto medesimo.

14.1.3 La nullità per violazione e elusione di giudicato.

La terza ipotesi di nullità del provvedimento amministrativo si rinviene nel provvedimento in contrasto con le statuizioni contenute in una pronuncia giurisdizionale, passata in giudicato. Tale ipotesi, *ex art.* 133 comma 1 lett. a, n. 5, del c.p.a., è attribuita alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo. Per quel che occorre in questa sede, sia sufficiente considerare che, secondo la tesi prevalente, siamo dinanzi ad una ipotesi di carenza di potere, dal momento che la preesistente titolarità del potere è erosa dal giudicato di annullamento, il quale impone all'Amministrazione – che nuovamente adotta il provvedimento – di non reiterare il vizio rilevato dal giudice²⁶³.

14.1.4 Le nullità testuali.

Nell'espressione “*altri casi espressamente previsti dalla legge*”, l'ultima parte del primo comma dell'art. 21 *septies* fa chiaramente riferimento, sulla falsariga dell'art. 1418 c.c. e con un rinvio che potrebbe definirsi “*onnicomprensivo*”, alla categoria delle nullità testuali.

potere costituiscono mera causa di annullabilità, purché non determinino un difetto assoluto di attribuzione.

²⁶² G. MONTEDORO, *L'azione di nullità nel provvedimento amministrativo*, in *Le tecniche di tutela nel processo amministrativo*, a cura di F. CARINGELLA, R. GAROFOLI, G. MONTEDORO, Milano, 2006.

²⁶³ Cons. Stato, sez. IV, 17 maggio 2010, n. 3129, in *Red. Amm. C.d.S.* 2010, 05.

In questa sede, più che tentare di ricostruire la pluralità di ipotesi che rientrerebbero nella categoria appena menzionata²⁶⁴, è rilevante considerare, in maniera esclusiva, una di queste ipotesi.

Segnatamente, **l'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212** (ovvero dello Statuto del Contribuente) prevede una **comminatoria espressa di nullità**. La norma in commento attribuisce ai contribuenti il diritto di sottoporre all'Amministrazione finanziaria specifiche e circostanziate istanze di appello, aventi ad oggetto l'applicazione delle norme del diritto tributario a casi concreti e personali, qualora ricorra obiettiva incertezza in merito all'applicazione della norma medesima. L'Amministrazione, dal suo canto, è obbligata a rispondere per iscritto entro 120 giorni, decorsi i quali il silenzio assume valore di assenso. La risposta, in ogni caso, deve essere motivata. Ebbene, qualsiasi atto emesso in difformità dalla risposta all'interpello è afflitto da nullità, a prescindere dal contenuto (impositivo o sanzionatorio) del medesimo.

Ad ogni modo, è possibile rilevare come un'ipotesi contemplata dallo Statuto del Contribuente, norma speciale e specialistica, sia sottoposta a meccanismi tipici del diritto amministrativo. Non solo poiché la norma dell'art. 11 si fa rientrare nel novero delle nullità testuali cui rinvia l'art. 21 *septies*, ma anche perché tale norma contempla espressamente l'obbligo di motivazione e, soprattutto, il silenzio-assenso dell'Amministrazione.

14.1.5 Profili di disciplina della nullità.

L'art. 21 *septies* contempla le ipotesi suddette di nullità, senza tuttavia prevedere alcunché in merito alle conseguenze effettuali. In altre parole, sembra che, mancando una norma assimilabile all'art. 1419 c.c., il Legislatore della L. n. 241/1990 abbia voluto fare un (implicito) riferimento proprio alla disciplina di diritto comune, salva la compatibilità (strutturale e funzionale) dei due fenomeni giuridici che qui ci impegnano (la nullità *ex art. 21 septies*, da un lato; le conseguenze *ex art. 1419 c.c.*²⁶⁵, dall'altro).

²⁶⁴ Nel caso, si faccia riferimento a F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., p. 1386 ss.

²⁶⁵ L'art. 1419 c.c., come noto, tende a garantire la conservazione del contratto, stabilendo che "La nullità parziale di un contratto o la nullità di singole clausole importa la nullità dell'intero contratto, se risulta che i contraenti non lo avrebbero concluso senza quella parte del suo

In linea di principio, può ben accadere che la nullità infici solo una parte del provvedimento, ma, quantomeno nell'ordinamento amministrativo, questo accade in maniera non frequente, poiché, come considerato *supra*, la nullità costituisce sanzione di vizi radicali, difficilmente compatibili con la parziale sopravvivenza del provvedimento. E' anche vero, d'altra parte, che il *favor conservationis*, tipico dell'ordinamento civilistico, ha ancor più ragione d'essere nell'ambito del procedimento amministrativo, ove la salvaguardia della stabilità degli effetti del provvedimento assume, senza dubbio, un valore specifico²⁶⁶.

contenuto che è colpita dalla nullità. La nullità di singole clausole non importa la nullità del contratto, quando le clausole nulle sono sostituite di diritto da norme imperative”.

²⁶⁶ Il principio di conservazione degli atti giuridici, come riferito, trova applicazione sia nel diritto civile che nel diritto amministrativo e consente di evitare – per quanto possibile – che un atto concluso venga caducato e posto nel nulla. Il principio *Utile per inutile non vitiatur* è, in buona sostanza, trasfuso nelle norme degli artt. 1419, 1420 e 1446 c.c.. L'art. 1419 c.c. è stato innanzi testualmente riportato (cfr. nota precedente). E' evidente, ad ogni modo, che l'estensione all'intero contratto degli effetti della nullità deve essere rigorosamente provata dalla parte interessata, la quale è tenuta a dimostrare che la clausola colpita da invalidità non ha un'esistenza autonoma, ma è in correlazione con il resto, nel senso che le parti non avrebbero concluso il contratto senza quella parte del suo contenuto colpita da nullità. L'estensione all'intero contratto della nullità delle singole clausole ha, comunque, carattere eccezionale, perché deroga al principio generale della conservazione del contratto e può essere dichiarata dall'A.G. solo in presenza di un'eccezione di una parte che vi abbia interesse, perché senza quella clausola non avrebbe stipulato il contratto. Nella medesima tendenza, riveste particolare rilievo la norma dell'art.1367c.c., secondo cui “*nel dubbio i negozi giuridici debbono interpretarsi nel senso in cui possono avere qualche effetto, anziché in quello secondo cui non ne avrebbero alcuno*”. E ciò al precipuo fine di evitare che il negozio resti privo di effetti a causa dell'ambiguità di talune clausole in esso contenute (Cass. civ., Sez. II, 23.12.2004, n.23936).

L'applicabilità del criterio di cui all'art. 1367 c.c. presuppone poi che la clausola da interpretare sia tale da dar luogo a dubbi e pertanto non può essere invocata in relazione a clausole di significato chiaro e comunque quando l'Autorità Giudiziaria abbia potuto ricostruire in modo completo la volontà delle parti attraverso le espressioni letterali da loro adoperate (Cass. civ., Sez.II, 13.5.1998, n.4811; Sez. III, 2.8.2000, n.10106 Sez. Lav., 16.8.2004, n.15949).

Al riguardo l'art. 1362 c.c. ribadisce il carattere fondamentale che il senso letterale delle parole assume nella ricerca della comune intenzione delle parti, nel senso che solo nel caso in cui le espressioni letterali non siano chiare, precise ed univoche è consentito ricorrere alle altre regole ermeneutiche integrative.

In particolare, il principio di conservazione di cui all'art. 1367 c.c. è da ritenersi operativo anche in sede di interpretazione dell'atto amministrativo: in tale ambito l'Amministrazione si avvale del principio di conservazione per dirimere dubbi non risolti dall'interpretazione letterale, onde evitare un risultato che renderebbe inutile l'adozione di un nuovo provvedimento da parte dell'Amministrazione medesima. L'interpretazione dell'atto amministrativo è soggetta all'osservanza delle regole per l'ermeneutica dettate per i contratti, tenendosi conto e dell'esigenza di certezza e di buon andamento dell'amministrazione e della funzione tipica degli atti amministrativi, che costituiscono estrinsecazione di un potere-dovere rivolto al perseguimento di determinati interessi pubblici e non libera manifestazione di autonomia negoziale.

In sede di interpretazione dell'atto amministrativo – come nell'interpretazione dei contratti – deve aversi riguardo al suo contenuto sostanziale e non alla qualificazione ad esso attribuita dall'amministrazione che lo ha posto in essere, dovendosi i possibili dubbi sulla portata dell'atto amministrativo essere risolti nel senso della conformità alla normativa applicata anziché nel senso della difformità (C.d.S., Sez. V, 15.10.2003, n.6316 Ad. Plen. C.d.S. 23.1.2003, n.3).

Altro aspetto importante è rappresentato dall'eventuale applicabilità della disciplina della nullità cd. derivata. Con specifico riguardo agli atti amministrativi, bisogna dire che la relazione interna tra il provvedimento finale e l'atto endoprocedimentale deve essere distinta dalla relazione esterna, che interessa due o più provvedimenti, dei quali l'uno sia presupposto dell'altro. Ebbene, nonostante la doverosità della distinzione, sembra che in nessuno dei due casi si possa correttamente parlare di nullità derivata: non nella relazione interna, perché la nullità endoprocedimentale si risolve in vizio procedurale che è causa di annullabilità; non nella relazione esterna, poiché l'atto emanato sulla base di un (altro) provvedimento, affetto da nullità, è (anch'esso) nullo *in re ipsa*, nonché perché sia portatore di un vizio derivato²⁶⁷.

14.2. Sulla disciplina dell'art. 21 *octies*.

In presenza di anomalie inidonee ad alterare lo scopo cui è preordinata in astratto la norma, la giurisprudenza amministrativa ha riconosciuto la categoria delle violazioni formali cd. "minime" ed ha tracciato, nel panorama delle invalidità, una nuova e confinante area, definita di "mera irregolarità". In quest'ultima rientrano, in buona sostanza, tutte quelle imperfezioni di forma o di procedura che non si pongano in contrasto con elementi normativi essenziali²⁶⁸.

Ebbene, l'art. 21 *octies* afferma, al primo comma, che è annullabile il provvedimento amministrativo affetto dai vizi della violazione di legge, dell'eccesso di potere e dell'incompetenza.

Il successivo comma 2, introdotto nella L. n. 241/1990 dall'art. 14, comma 1, della L. n. 15/2005, ha proceduto al normale recepimento della precedente

²⁶⁷ F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo. Profili sostanziali e processuali*, I, Torino, 2011, p. 2102.

²⁶⁸ E' il caso dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento. Anche la violazione dell'art. 3, comma 4, della L. n. 241/1990 è stata ritenuta irrilevante ai fini dell'invalidità. In particolare, per i profili concernenti la rimessione in termini per errore scusabile, v., *ex plurimis*, Cons. Stato, sez. VI, 9 maggio 2011, n. 2730.

elaborazione giurisprudenziale (e dottrinale²⁶⁹) sulle imperfezioni dell'atto, dando ad essa, finalmente, uno statuto legislativo²⁷⁰.

La norma in commento, come noto, si articola in due proposizioni: la prima, indica le violazioni che non danno luogo ad annullabilità: quelle relative alle norme sul procedimento o alla forma degli atti, laddove si tratti di provvedimenti a carattere vincolato, il cui contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Nella seconda proposizione, è prevista, invece, una specifica disciplina per l'ipotesi di mancata comunicazione dell'avvio del procedimento. Poiché tale ipotesi non rientra nel campo della presente indagine, è sufficiente riferirne il contenuto: ove la Pubblica Amministrazione dimostri, in giudizio, che “*il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*”, la predetta violazione non costituisce causa di annullabilità.

La norma è di portata eccezionale, soprattutto se considerata al momento della sua non più recente entrata in vigore: essa contiene un principio che, almeno in astratto, è idoneo a mutare radicalmente il volto del diritto amministrativo italiano. La regola della non annullabilità, attuando il più generale principio della conservazione degli atti giuridici, è finalmente in grado di ridurre i costi elevati dell'invalidità. E' stata abbattuta, con la norma in commento, l'idea della natura intrinsecamente imperativa di tutte le disposizioni destinate a regolare l'attività della P.A., la cui violazione immediatamente poneva in essere un'ipotesi di annullabilità, anche quando lo scarto tra il modello legale astratto e quello concreto, affetto da anomalia, fosse realmente minimo.

L'esclusione della tutela caducatoria, in presenza delle condizioni suddette, pone, essenzialmente, due ordini di problemi.

²⁶⁹ In tema di vizi formali del provvedimento, è possibile consultare F. LUCIANI, *Il vizio formale nella teoria dell'invalidità amministrativa*, Torino, 2003; D.U. GALLETTA, *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, Milano, 2003; V. PARISIO (a cura di), *Vizi formali, procedimento e processo amministrativo*, Milano, 2004. Cfr. altresì R. VILLATA, *L'atto amministrativo*, in *Diritto Amministrativo*, I, *Parte generale* (a cura di L. MAZZAROLLI, G. PERICU, A. ROMANO, F.A. ROVERSI MONACO, F.G. COCA), Bologna, 2005, 838.

²⁷⁰ Cons. Stato, sez. V, 9 ottobre 2007, n. 5271. La nuova norma, peraltro, si inserisce in una ormai consolidata tendenza degli ordinamenti comunitari ad espungere i vizi meramente formali dalle cause di annullamento dell'atto (cfr. la Legge tedesca sul procedimento amministrativo, ovvero la *Verwaltungsverfahrensgesetz* del 25 maggio 1976).

In primo luogo, ci si è chiesti se la restrizione delle ipotesi di annullabilità riduca, o meno, le garanzie e le tutele suscettibili di censura. In secondo luogo, occorre delimitare l'ambito di applicazione della norma in commento, individuando il contenuto della categoria di vizi cui essa si riferisce.

Quanto al secondo aspetto, esso, meritando un approfondimento maggiore, sarà trattato nel paragrafo seguente. Quanto al primo aspetto, verificando la compatibilità della norma con il versante costituzionale e con il diritto europeo, sembra di poter concordare con chi ritiene²⁷¹ che la riduzione della tutela non vi sia.

Soppesando le garanzie ottenute con i rimedi negati, il privato non risulta defraudato di mezzi di tutela adeguati; anzi, lo spostamento del punto nevralgico del giudizio sul rapporto, sancito dalla norma, determinerebbe addirittura un miglioramento della tutela dell'amministrato, proprio perché si riesce ad evitare l'annullamento inutile.

Il sindacato sulla spettanza del bene della vita, che sembra possibile solo in chiave negativa, non può essere infatti escluso, seppur entro i limiti della domanda di parte, anche nel caso in cui la pretesa del privato sia palesemente fondata. Non è ammissibile, in un processo come quello italiano, in cui le parti sono uguali, che i poteri del giudice vengano ampliati o ridotti *secundum eventum litis*. In altre parole, nel caso di vizi formali o procedimentali, l'oggetto del giudizio non è più rappresentato dall'atto impugnato, ma bensì il rapporto sottostante: ove il giudice riterrà che il contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato, egli non annullerà il provvedimento; ove riterrà, al contrario, che il provvedimento avrebbe dovuto avere un contenuto diverso e favorevole, allora dovrà emettere una pronuncia di annullamento, con contenuto di accertamento del bene della vita.

La norma, in definitiva, sancisce la scissione tra le regole del comportamento e le regole dell'atto, tra illiceità ed invalidità di quest'ultimo. Tale scissione è senz'altro aderente alla ricostruzione comunitaria delle cd. "forme formali", ed è in linea con i principi del diritto privato: il codice civile, infatti, in ossequio al principio di conservazione degli atti²⁷², prevede ipotesi numerose in

²⁷¹ F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., 147 ss.

²⁷² Cfr. *supra*, note 18 e 19.

cui la violazione di norme comportamentali quali, ad esempio, il principio di buona fede, non determina l'annullabilità del contratto, ma dà la possibilità al danneggiato di ottenere una tutela risarcitoria.

Anche nel diritto amministrativo, con la norma in esame, la sanzione dell'annullamento è limitata all'ambito delle violazioni realmente incidenti sul contenuto della statuizione terminale. Per il resto, si lascia ferma l'illiceità comportamentale denunciata dal vizio formale o procedimentale; illiceità suscettibile di adeguata stigmatizzazione sul crinale risarcitorio.

14.2.1. L'ambito di applicazione dell'art. 21 *octies*. I vizi relativi alla forma del provvedimento.

Lasciando a parte i vizi legati alla sottoscrizione, tipico vizio della forma del provvedimento, che non ne determina l'invalidità, ma la mera irregolarità, è quello consistente nella mancata indicazione in atto del termine per ricorrere e delle autorità a cui ricorrere (art. 3, comma 4, della L. n. 241/1990).

Al riguardo, si deve rimarcare che l'omissione rileva ai fini dell'eventuale rimessione in termini, per errore scusabile, del ricorrente per la eventuale proposizione del gravame.

La giurisprudenza ha tuttavia precisato che la rimessione in termini non è automatica, ma può essere concessa solo quando ne sussistano i presupposti, cioè quando sussiste una situazione normativa obiettivamente inconoscibile o confusa, uno stato di obiettiva incertezza, in genere per le difficoltà nell'interpretazione della norma, ovvero per la particolare complessità della fattispecie concreta, per contrasti giurisprudenziali esistenti o per il comportamento dell'Amministrazione, idoneo a generare equivoci e convincimenti non esatti²⁷³.

La mancanza della data nell'atto amministrativo, o del numero di protocollo, sono dunque anch'essi ipotesi di non annullabilità. Allo stesso modo, non rende nullo l'atto l'omessa indicazione del responsabile del procedimento, considerato comunque che, per espressa previsione normativa (art. 5 comma 2. L.

²⁷³ In tal senso, da ultimo, Cons. Stato, sez. IV, 6 luglio 2004, n. 5020.

n. 241/1990), si considera tale il funzionario preposto alla competente unità organizzativa precedente e, quindi, un soggetto agevolmente identificabile.

Del pari, risulta pacifica la qualificazione, in termini di irregolarità, di errori nel preambolo, nell'intestazione o nel dispositivo del provvedimento, purché si tratti di errori facilmente individuabili²⁷⁴.

Nello stesso senso, l'omessa menzione nell'autentica di dichiarazione sostitutiva di atto notorio dell'ammonimento a chi sottoscrive la dichiarazione o esibisce gli atti, sulla responsabilità penali cui può andare incontro, dà luogo a mera irregolarità, non inficiante l'esistenza e la validità dell'atto amministrativo²⁷⁵.

Più in generale, può dirsi che non esiste un dato normativo tale da individuare, con regola generalizzata, gli elementi della struttura formale dell'atto amministrativo²⁷⁶: conseguentemente, già prima della riforma si era ritenuto che i vizi cd. formali non comportassero alcuna conseguenza sulla validità del medesimo²⁷⁷. Tale conclusione, tuttavia, doveva essere rivisitata alla luce della nuova previsione di cui al già menzionato art. 21 *septies* che, tra le cause di nullità dell'atto, include il difetto dei suoi elementi essenziali, come analizzato in precedenza.

14.2.1.1 Il difetto di motivazione quale vizio formale del provvedimento (cenni).

La più significativa violazione formale è senz'altro rappresentata dal difetto della motivazione. In linea generale, secondo l'impostazione tradizionale, tale

²⁷⁴ Cfr. P.M. VIPIANA PERPETUA, *Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità e di irregolarità*, Padova, 2003, 393.

²⁷⁵ Cfr. T.A.R. Puglia, Bari, sez. I, 4 giugno 1994, n. 934.

²⁷⁶ Si devono fare salve le previsioni normative specifiche, che individuano requisiti di forma di determinati atti, stabilendo altresì la sanzione. Così in materia elettorale e nei procedimenti sanzionatori. Analogo discorso, pur con gli adattamenti dettati dalla natura della fonte, deve farsi per le gare ed i concorsi, per i requisiti formali fissati dalla *lex specialis* della procedura.

²⁷⁷ Elementi strutturali dell'atto, individuati dalla manualistica tradizionale, sono: l'intestazione, il preambolo, la motivazione, il dispositivo, la sottoscrizione e la data. E' pacifico, in sostanza, che la mancanza di tali elementi, sforniti di base normativa, determini la mera irregolarità dell'atto. Cfr. F.G. SCOCA, *I vizi formali nel sistema delle invalidità dei provvedimenti amministrativi*, in V. PARISIO (a cura di), *op. cit.*, 63 ss.

difetto costituirebbe un'ipotesi sintomatica di eccesso di potere e, pertanto, determinerebbe l'annullabilità del provvedimento che ne sia affetto.

Invero, in tempi più recenti, facendo leva sugli schemi concettuali della retorica dell'eccesso di potere, si è giunti a conclusioni diametralmente opposte in merito al vizio di motivazione, riconducendolo nell'ambito dei vizi meramente formali²⁷⁸.

In vero, il discorso che conduce alla dequotazione della motivazione è il precipitato di una concezione sostanzialistica della motivazione stessa, concezione che pone l'accento sull'effettiva sussistenza di motivi idonei a giustificare la determinazione amministrativa, e non sull'enunciato linguistico che esterna i motivi suddetti²⁷⁹.

La legge n. 241 del 1990, pur qualificando la motivazione come requisito formale del provvedimento – la cui carenza radicale indica, dunque, violazione di legge – non ha escluso che al deficit motivazionale si attribuisca pur sempre un valore sostanziale, mediante le categorie proprie dell'eccesso di potere, in modo da evitare lo svuotamento delle tutele garantite al privato.

Vale, però, anche il contrario.

Secondo la visione sostanzialistica, il vizio che incide sulla motivazione, intesa come espressione verbale, contenuta nell'atto, è irrilevante se l'atto è giustificato. Vale a dire che soltanto la carenza dei motivi (e non anche la carenza formale dell'esternazione) determina, in quanto sintomatica dell'eccesso di potere, ad un vizio di carattere sostanziale che legittima, causandola, la caducazione dell'atto amministrativo.

In altri termini, in questa prospettiva, si instaura una equivalenza tra motivazione, da una parte, ed obiettiva giustificabilità del provvedimento, dall'altra²⁸⁰. L'equazione, tuttavia, non da tutti è condivisa.

²⁷⁸ Cfr., in dottrina, A. GUANTARIO, *Dequotazione della motivazione e provvedimento amministrativo*, in Nuova Ras, 2002. In senso critico, si veda F.G. SCOCA, op. cit., 70 ss.

²⁷⁹ Cfr. M.S. GIANNINI, Voce *Motivazione dell'Atto amministrativo*, in Enc. Dir., XXVII, 268.

²⁸⁰ Cfr. G. MONTEDORO, *Potere amministrativo, sindacato del giudice e difetto di motivazione*, in F. CARINGELLA, D. DE CAROLIS, G. DE MARZO (a cura di), *Le nuove regole dell'azione amministrativa dopo le leggi n. 15 del 2005 e n. 80 del 2005*, spec. Capitolo V, 2005; cfr., altresì, V. CERULLI IRELLI, *Considerazioni in tema di sanatoria dei vizi formali*, in V. PARISIO (a cura di), op. cit., 122 ss.

Le tesi che svalutano la motivazione come enunciato linguistico, infatti, rischiano di svalutare le plurali attitudini che la motivazione ha assunto, ed assume, nel nostro ordinamento²⁸¹: oltre alla funzione di consentire il controllo da parte del giudice, la motivazione assume anche funzione di interpretazione del contenuto dell'atto, di garanzia per il privato, nonché di trasparenza nei confronti della comunità degli amministrati. Invero, l'approccio sostanzialistico ha conquistato spazi sempre maggiori anche in giurisprudenza, così da evitare l'annullamento quando l'atto, ad ogni buon conto, sia sorretto e giustificato da motivi idonei preesistenti che, sebbene non adeguatamente esplicitati nell'atto, emergano comunque dagli atti dell'istruttoria.

Quanto alla possibilità di integrare la motivazione nel corso del giudizio, alla stregua dell'art. 21 *octies* riformato sembra doversi ammettere la possibilità di una motivazione postuma, segnatamente in sede processuale, sempre nel caso in cui si versi in materia di attività vincolata²⁸².

E' interessante, al riguardo, conoscere altresì l'orientamento intermedio espresso dalla giurisprudenza, secondo la quale l'obbligo di motivazione rappresenta il presidio essenziale del diritto di difesa. Pertanto, non può ritenersi che l'Amministrazione incorra nel vizio di difetto di motivazione, quando le ragioni del provvedimento siano chiaramente intuibili sulla base della parte dispositiva del provvedimento impugnato. Infatti, una motivazione incompleta può essere integrata e ricostruita attraverso gli atti del procedimento amministrativo²⁸³.

14.2.1.2 Il vizio di incompetenza.

Nell'ambito dei vizi formali, rientra la violazione delle norme attributive della competenza degli organi²⁸⁴.

²⁸¹ Lo rileva G. MONTEDORO, op. cit..

²⁸² Cfr. Consiglio di Stato, sez. V, 9 ottobre 2007, n. 5271; nonché CGA, sez. Giurisdizionale, 26 luglio 2006, n. 402.

²⁸³ Cfr. TAR Veneto, Venezia, sez. II, 4 giugno 2010, n. 2392; TAR Campania, Salerno sez. I, 8 luglio 2004, n. 1722.

²⁸⁴ P. M. VIPIANA PERPETUA, *Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità e irregolarità*, Padova, 2003, 134 ss.

Secondo l'approccio sostanzialistico, il vizio di competenza non è idoneo a determinare l'annullamento, quando il provvedimento abbia natura vincolata, e la determinazione amministrativa sia sostanzialmente corretta. Il provvedimento adottato dall'organo incompetente è, in altre parole, legittimo quando l'autorità effettivamente competente non avrebbe potuto – per la natura vincolata dell'attività – raggiungere un esito diverso.

Si potrebbe obiettare che, così ragionando, si porrebbero in essere ripetute violazioni delle norme attributive della competenza. Il nuovo art. 21 *octies*, tuttavia, consente di dare credito alla tesi sostanzialistica.

Fermo restando che la violazione delle norme sulla competenza è senz'altro una *species* della violazione di legge, ci si chiede allora se essa rientri, o meno, nell'ambito di applicazione del secondo comma dell'art. 21 *octies*. Secondo una certa dottrina²⁸⁵, al quesito può fornirsi risposta positiva, per cui la sanzione dell'annullamento risulterebbe eccessiva ed inutile; tuttavia, sul punto non vi è univocità di posizioni, poiché si rintracciano pronunce giurisprudenziali di segno contrario²⁸⁶.

14.2.1.2 I vizi relativi al procedimento.

L'ultima categoria, quella dei vizi che ricadono sul procedimento, appare maggiormente problematica rispetto alle precedenti, innanzi brevemente delineate.

Numerose sono le norme che disciplinano l'*iter* di formazione del procedimento, ed è noto che la violazione di tali norme è causa di annullabilità del provvedimento finale: dovrebbe quindi concludersi che ogni vizio procedimentale, a prescindere dalla sua gravità in concreto, determini l'annullabilità del provvedimento conclusivo. Ad ogni modo, dall'esame di alcune pronunce risulta la tendenza a negare efficacia viziante alle violazioni procedimentali, qualora non abbiano effettivamente inciso sul raggiungimento dello scopo cui la norma violata era preordinata, oppure qualora non abbiano compromesso la determinazione finale. In tali casi, la violazione di norme relative

²⁸⁵ F. CARINGELLA, *L'invalidità del provvedimento positivo*, op. cit., p. 442 ss.

²⁸⁶ TAR Campania, Napoli, sez. IV, 12 aprile 2005, n. 3780.

al procedimento, pur dando luogo ad un'astratta violazione di legge, non è ritenuta sufficiente a determinare l'annullamento²⁸⁷.

In via interpretativa, facendo leva sempre sul generale principio di conservazione, della strumentalità delle forme e del raggiungimento dello scopo, si introduce una distinzione tra vizi "sostanziali" – assistiti dalla sanzione caducatoria - e vizi "formali" non invalidanti che, nel nostro ordinamento, non è codificata²⁸⁸.

Occorre tenere ben distinta l'ipotesi in cui il vizio procedimentale non merita la sanzione dell'annullamento, perché lo scopo cui la norma era preordinata è stato comunque raggiunto, dall'ipotesi contraria in cui la violazione della norma sul procedimento appare influente rispetto al contenuto del provvedimento finale. Giova precisare, dunque, che mentre l'applicazione del principio del raggiungimento dello scopo appare del tutto condivisibile, qualche perplessità desta invece l'idea che l'annullamento non possa e non debba essere pronunciato quando il vizio è influente, ossia quando risulta che, pur senza la violazione, la determinazione dell'Amministrazione non avrebbe potuto, comunque, essere diversa.

Quanto al primo ordine di ipotesi, la violazione formale viene apprezzata con riferimento allo scopo della disposizione violata: non si dà luogo all'annullamento, se lo scopo è raggiunto nonostante la violazione²⁸⁹. Quanto al secondo ordine, la violazione viene valutata *ex post*, alla stregua di un giudizio prognostico sul possibile esito del procedimento.

²⁸⁷ Il rilievo delle forme ha perso progressivamente la sua originaria funzione garantista, in misura proporzionale all'estensione del sindacato giurisdizionale sulle scelte sostanziali amministrative. Ruolo di primo piano, in questo processo, è ricoperto dall'evoluzione del vizio di eccesso di potere, che, da ipotesi aggravata di incompetenza, ha assunto la fisionomia di vizio attinente alla funzione ed allo scopo dell'atto. Detto altrimenti, in mancanza di strumenti atti a sindacare la sostanza dell'azione amministrativa, la tutela nei confronti dell'Amministrazione non poteva che insistere sugli aspetti formali. Per contro, l'elaborazione delle figure sintomatiche dell'eccesso di potere ha dato vita ad ipotesi di illegittimità, afferenti al contenuto ed allo scopo del provvedimento, ossia agli aspetti sostanziali dello stesso, con conseguente "dequotazione" dei profili formali. Cfr. F. G. SCOCA, op. cit., 56 ss.

²⁸⁸ Distinzione che, invece, è presente in molti paesi europei. In particolare, la legislazione tedesca e quella francese hanno rappresentato un punto di partenza e di confronto per il legislatore sulla riforma.

²⁸⁹ In genere, si ritiene che tale apprezzamento debba essere condotto *ex ante* ed in linea astratta (cfr. F. G. SCOCA, op. cit., 72). Secondo altri, invece, il raggiungimento dello scopo andrebbe addirittura valutato *ex post*, con riguardo al singolo caso concreto. In tal senso, D.U. GALETTA, *Giudice amministrativo e vizi formali*, in V. PARISIO (a cura di), *Vizi formali, procedimento e processo amministrativo*, Milano, 2004, pp. 85 ss.

15. Sui vizi del provvedimento tributario ed in particolare sull'applicabilità dell'art. 21 *octies* alla materia tributaria.

Dopo aver tentato la disamina delle disposizioni relative all'invalidità del provvedimento amministrativo²⁹⁰, con specifico riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 21 *septies* e 21 *octies* della L. n. 241/1990, sia sufficiente riassumere tutto quanto considerato alla maniera che segue.

In primo luogo, come detto, la prima norma codifica la categoria invalidante della nullità del provvedimento amministrativo, definendo i casi di nullità del provvedimento medesimo, pur omettendo il profilo effettuale del trattamento, la cui individuazione è piuttosto lasciata ad interpreti ed operatori giuridici²⁹¹.

La seconda delle norme menzionate, invece, contiene la disciplina generale dell'annullabilità del provvedimento. Segnatamente, il comma 1° della norma anzidetta dispone che sia annullabile il provvedimento amministrativo viziato da violazione di legge, eccesso di potere o da incompetenza. Diversamente, il comma 2° della medesima norma introduce un elemento di novità, ovvero il depotenziamento²⁹² dell'efficacia invalidante dei vizi formali e procedurali degli atti amministrativi; in forza di quanto innanzi, non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il contenuto dispositivo del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

In buona sostanza, la tutela caducatoria è esclusa, nonostante sia occorsa una violazione delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti, quando: a) si

²⁹⁰ S. ZAGA, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, in *Il Diritto Tributario* (coord.to da A. e V. UCKMAR), serie I, vol. CXVIII, ed ampia bibliografia ivi riportata.

²⁹¹ Alla norma in parola, tra l'altro, si affianca la più recente norma processuale, ovvero l'art. 31 co. 4 c.p.a. (d. lgs. n. 104/2010).

²⁹² L'idea della degradazione della causa di annullabilità a causa di mera irregolarità è, invero, frutto semplicemente di una semplificazione verbale, secondo alcuni nemmeno corretta: infatti, mentre la nozione di irregolarità presuppone che manchi la previsione astratta di invalidità, la regola del raggiungimento dello scopo presuppone, al contrario, che l'atto sia invalido in astratto, ma che tale invalidità venga reputata, in concreto, irrilevante, proprio in ragione del fatto che lo scopo dell'atto sia stato raggiunto nonostante il vizio riscontrato. D.U. GALETTA, *Giudice amministrativo e vizi formali*, in V. PARISIO (a cura di), op. cit., ma cfr. anche L. OLIVIERI, *L'irregolarità del provvedimento amministrativo nell'art. 21 octies, comma 2, della legge 241/1990, novellata*, reperibile su www.lexitalia.it, n. 5/2005.

tratti di provvedimenti vincolati; b) quando la determinazione amministrativa sia sostanzialmente corretta²⁹³.

Ci si chiede, dunque, se la codificazione dei vizi e l'elencazione delle ipotesi di nullità sia destinata ad alterare il tipico sistema binario inesistenza – annullabilità. Dopo aver cercato di chiarire l'ambito di applicazione della norma in commento, è possibile procedere alla disamina di un quesito ulteriore. L'analisi preliminare delle problematiche di carattere amministrativo, infatti, voleva porsi come analisi di carattere preliminare, propedeutica rispetto alla problematica seguente: quale sia l'impatto concreto, **in relazione agli atti impositivi**, dell'art. 21 *octies*, che depotenzia i vizi formali e procedurali degli atti amministrativi di contenuto vincolato.

E' di immediata percezione che la risposta a tali quesiti sia assorbita da un preliminare e molto più ampio dibattito inerente ai rapporti tra procedimento amministrativo e procedimento tributario, che abbiamo visto risolversi – almeno secondo i più²⁹⁴ – a favore della tesi che sostiene l'applicabilità, nel rispetto del principio di specialità della legge generale sull'azione amministrativa, anche ai procedimenti tributari, ivi inclusa la nuova disciplina dell'invalidità dei provvedimenti di cui agli artt. 21 *septies* ed *octies*. Ebbene, se assumiamo l'applicabilità della L. n. 241/1990 ai procedimenti tributari, possiamo allora ritenere – poiché, peraltro, mancano espresse previsioni al riguardo – che i più volte menzionati artt. 21 *septies* ed *octies* siano applicabili ai procedimenti tributari²⁹⁵, salvo, ad ogni buon conto, il principio di specialità.

²⁹³ Entrambi gli aspetti creano, ovviamente, difficoltà interpretative. Una pronuncia che in parte chiarisce la portata applicativa dell'art. 21 *octies* è la n. 5085, emessa dalla VI sezione del Consiglio di Stato il 2 ottobre 2007, cui si rinvia. In ogni caso, in più occasioni la giurisprudenza è stata chiara nell'affermare che il comma 2 della norma in commento, primo periodo, non è applicabile all'attività amministrativa discrezionale. Cfr. TAR Sardegna, sez. II, 25 marzo 2005, n. 483.

²⁹⁴ Tra coloro che sostengono la tesi dell'applicabilità della L. n. 241/1990 ai procedimenti tributari, riferendosi altresì alle norme di cui agli artt. 21 *septies* e 21 *octies* della medesima, basti fare riferimento a G. MARONGIU e A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2010, pp. 93 ss.; F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, pp. 1445 ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, p. 226; F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2001, pp. 1088 ss.; G. F. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, op. cit., p. 58; C. CALIFANO, *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, n. 5/2010, pp. 1212 ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., pp. 269 ss.

²⁹⁵ G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nei procedimenti tributari*, op. cit., p. 223.

La questione in merito all'applicabilità della disciplina di cui all'art. 21 *septies* sembra, a ben vedere, che possa risolversi in poche battute. In linea di massima, infatti, nulla è cambiato rispetto alla disciplina previgente: i casi di nullità anche prima del 2005 costituivano ipotesi di imperfezione degli atti impositivi, che il diritto tributario considerava sostanzialmente inefficaci. In altre parole, essenzialmente la norma *de qua* ha (solo) determinato l'utilizzo e la diffusione di una nuova denominazione in ambito tributario: le imperfezioni dell'atto, prima causa di "inesistenza", oggi sono considerate e denominate ipotesi di nullità²⁹⁶.

Giunta l'analisi a tale stadio, occorre poi verificare se la disposizione di cui all'art. 21-*octies* 2° co., primo periodo, che introduce la regola della "non annullabilità" del provvedimento "*adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*"²⁹⁷, sia applicabile – o meno – agli atti impositivi.

Utile, prima di procedere a tale verifica, può essere un breve riepilogo della "fisionomia" che la figura della nullità assume nell'ordinamento tributario.

In effetti, anche dopo la codificazione di tale figura, nel diritto tributario la regola prevalente rimane quella dell'annullabilità: l'atto, sebbene invalido, è tuttavia produttivo di effetti... e tale resta, come noto, fino all'annullamento ad opera del giudice tributario, ovvero da parte della P.A. in autotutela. Se tale punto è pacifico, rimane invece problematica la determinazione delle invalidità cd. innominate: ancora ci si chiede, infatti, quali violazioni diano luogo ad

²⁹⁶ F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., p. 1446; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 362; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012, p. 359; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, n.3/2007, pp. 465 ss.; ID., *I vizi dell'atto impositivo tra contenuto e procedimento: rassegna ragionata di giurisprudenza e dottrina*, in *Innovazione e Diritto*, 5/2012, da p. 197 a p. 218.

²⁹⁷ Per i commenti in ambito amministrativo, si vedano, *infra multis*, F. SCJARRETTA, *L'art. 21 octies, 2° co., primo periodo, L. n. 241/1990, aspetti sostanziali e processuali*, in *L'invalidità amministrativa*, a cura di V. CERULLI IRELLI, L. DE LUCIA, Torino, 2009, pp. 95 ss; D. U. GALETTA, *Notazioni critiche sul nuovo art. 21 octies della legge n. 241/1990*, in www.giustamm.it; V. CERULLI – IRELLI, *Note critiche in materia di vizi formali degli atti amministrativi*, in *Dir. pubb.*, 2004, pp. 192 ss.

annullabilità e quali, invece, costituiscano mere ipotesi di irregolarità, in particolar modo con riferimento ai vizi formali e procedurali dell'atto.

Ad oggi, il giudizio sulla gravità del vizio e, dunque, sulle conseguenze che esso produce, è ancora rimesso all'attività ed alla discrezionalità dell'interprete, e segnatamente del giudice, nonostante la codificazione dell'art. 21 *octies*.

15.1 Sull'obbligo di motivazione e l'art. 21 *octies*, e sulla prevalenza del principio del contraddittorio.

Riguardo alla motivazione dell'atto tributario, pur volendo considerare la medesima un requisito formale, non può certo escludersi che essa abbia una rilevanza contenutistica: la motivazione, infatti, giustifica al contribuente, ed eventualmente dinanzi al Giudice tributario, la pretesa impositiva fatta valere con l'atto²⁹⁸.

Attesi dunque i prevalenti orientamenti dottrinari che assumono l'applicabilità ai procedimenti tributari della L. n. 241/1990, un aspetto rilevante della problematica in parola investe il rapporto tra lo stesso art. 21 *octies* e l'obbligo di motivazione²⁹⁹ del provvedimento tributario. Si è riferito *supra* del concetto di vincolatezza che, ancorché con una differente fisionomia, investe sia l'atto amministrativo sia il provvedimento tributario³⁰⁰. Dalle argomentazioni di cui innanzi, si è infatti già dedotto che un atto è vincolato quando è emesso in presenza di un determinato presupposto stabilito per legge, di per sé idoneo ad

²⁹⁸ In questi termini, F. NICOLINI, *Studi di settore e motivazione dell'atto di accertamento*, in *Studi di settore e tutela del contribuente*, P. BORIA (a cura di), Milano, 2010, p. 142 nota n. 19.

²⁹⁹ Sulla motivazione dell'atto amministrativo, sempre utile la consultazione della dottrina classica sul tema, ovvero M. S. GIANNINI, *Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. Dir.* XXVII, 1977, 257-269. R. LUPI, *Motivazione e prova: "dall'astratto al concreto"*, in *Riv. dir. trib.* 1992, II, pp. 423 ss.; V. MAZZARELLI, *Motivazione: II) Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. Giur.* XX, 1990, pp. 1-8; D. STEVANATO, *Motivazione dell'accertamento di valore*, in *Rass. trib.*, 1990, II, pp. 57 ss; R. TENERINI, *La motivazione dei provvedimenti amministrativi con l'art. 3 della legge 7.8.1990, n.241*, in *Comuni d'Italia*, 1992, pp. 1343 ss.

³⁰⁰ Senza pretese di completezza espositiva, con riferimento al primo, può essere opportuno ricordare che l'art. 1, co. 1, L. proc. amm., afferma che l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge: detta attività, pertanto, non è libera, ma predeterminata nei modi di azione, nella tipologia degli atti e negli effetti che essi sono capaci di produrre. I principi dell'attività amministrativa trovano esplicita affermazione nell'art. 97 Cost. e nell'art. 41 della Carta Diritti U.E. e sono intesi ad assicurare una buona amministrazione, ovvero a garantire il rispetto delle posizioni soggettive giuridicamente protette.

escludere qualsiasi attività di tipo valutativo da parte dell'amministrazione precedente.

L'attività impositiva è senz'altro attività vincolata, ma, al contempo, è innegabile che gli atti di determinazione del tributo comportino inevitabilmente una serie di attività di apprezzamento e di valutazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria: dall'attività istruttoria volta a reperire gli elementi probatori che consentono di pervenire all'accertamento del fatto, al procedimento logico-giuridico al fine di giungere, in via diretta od induttiva, alle determinazioni di rettifica delle somme assoggettate a tassazione. Con la logica conseguenza che l'atto impositivo privo di motivazione, o la cui motivazione sia insufficiente, conduce *ex se* ad escludere che possa palesarsi la circostanza che l'atto *de quo* potesse avere un contenuto diverso da quello in concreto adottato.

La motivazione, invero, costituisce in un certo senso l'esplicazione dei presupposti di fatto e di diritto che hanno reso necessaria l'adozione del provvedimento medesimo. In assenza della motivazione, dunque, non sarebbe possibile comprendere in forza (o in mancanza) di quali presupposti l'atto sia stato emanato. A conferma, tutto quanto considerato, delle conclusioni già rassegnate innanzi: l'atto impositivo è sì vincolato, ma in misura differente rispetto all'atto amministrativo. Tale differente misura della vincolatività è ulteriore riprova della impossibilità di applicare la regola del depotenziamento all'atto tributario³⁰¹.

Non può essere disatteso, ad ogni buon conto, il rinvio ai principi comunitari contenuto nell'art. 1 della L. 241/1990, come novellato dall'art. 1 della L. 15/2005, nel quale è specificato che l'azione amministrativa è retta anche dai principi comunitari, nonché il recepimento della Carta Diritti U.E. nel Trattato di

³⁰¹ Del resto, sia le singole leggi di imposta sia lo Statuto del Contribuente sanciscono l'obbligo di motivazione fissandone, altresì, il contenuto minimo. L'art. 42 del D.P.R. 600/1973, con riferimento alle imposte sul reddito, oltre a prevedere, a pena di nullità, l'esplicitazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato l'atto impositivo, stabilisce che lo stesso debba essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli, le quali, come è noto, ineriscono ai poteri istruttori. Anche con riguardo all'IVA, l'art. 56 del D.P.R. 633/1972, comma 2, prevede la specifica indicazione, anche in questo caso, a pena di nullità, degli errori, delle omissioni e delle false od inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica ed i relativi elementi probatori, altresì precisando che per le omissioni ed inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione.

Lisbona il quale, all'art. 41, prevede peraltro l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.

Volendo, inoltre, prestare attenzione agli accertamenti induttivi e sintetici³⁰², la norma espressamente richiede la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a quei metodi. Nell'accertamento sintetico forse più che altrove, la motivazione costituisce un "fattore di riequilibrio" (e bilanciamento) a favore del contribuente rispetto al potere – riconosciuto alla Amministrazione finanziaria – di incidere nella sfera giuridica (ed economica) del primo, con atti che sono coercitivi e, spesso, esecutivi. Per tale ragione l'Ufficio accertatore ha l'obbligo di giustificare la propria pretesa, indicando le ragioni di fatto e di diritto che stanno alla base dell'atto impositivo notificato al soggetto passivo; quest'ultimo, proprio attraverso la motivazione, deve essere posto in grado di conoscere e comprendere le ragioni della pretesa erariale; e, in secondo luogo, di valutarne la legittimità e fondatezza; per, infine, esercitare, se del caso, il proprio diritto di difesa (art. 24 Cost.).

Nel caso dell'accertamento sintetico, che, in presenza dei relativi requisiti, può essere utilizzato dall'Agenzia delle Entrate - in base ad una scelta che è pur sempre discrezionale - l'obbligo di motivazione dovrebbe concretizzarsi nella indicazione: i) delle ragioni per cui l'Amministrazione ha utilizzato lo strumento "sintetico", invece di procedere con altre metodologie accertative; ii) delle ragioni per cui ha scelto di sottoporre ad accertamento un certo contribuente piuttosto che un altro che si trova nelle medesime condizioni; iii) delle modalità e dei criteri in base ai quali si è pervenuti a una certa determinazione del reddito attribuibile al contribuente³⁰³.

³⁰² Per un inquadramento sistematico dell'accertamento sintetico e del redditometro, si faccia riferimento, *infra multis*, alla bibliografia innanzi riportata (cfr. nota 1).

³⁰³ Non si condivide, pertanto, quell'orientamento della giurisprudenza di legittimità che ritiene che "*In presenza di dati certi ed incontestati, non è consentito pretendere una motivazione specifica dei criteri in concreto adottati per pervenire alle poste di reddito fissate in via sintetica nel cosiddetto redditometro, in quanto, proprio per fondarsi su parametri fissati in via generale, si sottraggono all'obbligo di motivazione, secondo il principio stabilito dall'art. 3, secondo comma, L. 241/1990*" (cfr. Cass., sez. trib., 5 settembre 2012, n. 14896). Una simile pronuncia, a distanza di due anni, quasi risuona con toni anacronistici, dirigendosi nella direzione opposta alle sempre più pregnanti richieste di garanzie per il contribuente, specificamente in seno all'esigenza di bilanciamento tra attività accertativa e tutela dei diritti.

In sede di contraddittorio³⁰⁴, poi, l'obbligo di motivazione dovrebbe imporre all'Ufficio di spiegare le ragioni per cui le "giustificazioni" del contribuente non vengono ritenute sufficienti a indurre l'Ufficio ad archiviare la posizione.

Lo Statuto dei diritti del contribuente considera, infatti, il contraddittorio anticipato (di cui all'art. 12, co. 7)³⁰⁵ quale espressione del generale principio di collaborazione tra Amministrazione e contribuente (di cui all'art. 10, co. 2); e, in questo caso, la stessa giurisprudenza di legittimità conferma che il contraddittorio endoprocedimentale "*deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese*"³⁰⁶; qualora, poi, il contribuente ottemperi all'invito dell'Amministrazione finanziaria, trasmettendo all'Ufficio le proprie osservazioni e deduzioni, la motivazione dell'eventuale avviso di accertamento dovrà non solo indicare i presupposti dell'avviso medesimo, ma anche contenere una replica adeguata, tale da superare le deduzioni della parte. "*In mancanza, l'atto impositivo dovrà essere considerato nullo per difetto di motivazione*"³⁰⁷.

In altre parole, può dirsi che le esigenze sottese alla normativa tributaria, anche in forza del già considerato principio di specialità, sono complesse e molteplici, tali da non poter essere ignorate né tanto meno sacrificate in forza o in ragione della pur richiesta efficienza dell'Amministrazione.

La stessa esigenza di efficienza sottesa all'emanazione dell'art. 21 *octies* di cui innanzi, non applicabile, in sostanza, agli atti impositivi. Anzi, il conflitto tra

³⁰⁴ In argomento *ex multis*, G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, op. cit., ed ampia bibliografia ivi segnalata; A. MARCHESELLI, *Le garanzie del procedimento nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 2/2011, p. 1; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 2/2012, pp. 321 ss.

³⁰⁵ A tal proposito, si veda G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4 /2012, pp. 613 ss. Sulla più generale esigenza di una tutela diretta ed immediata delle libertà individuali coinvolte nelle indagini tributarie, G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2012, p. 1143.

³⁰⁶ Cfr. Corte di Cassazione a Sezioni Unite, 18 dicembre 2009, Sentt. nn. 26635, 26636, 26637, 26638 che, sancendo l'esistenza di un legame inscindibile tra contraddittorio e motivazione in materia di studi di settore e parametri, esprimono un principio riconosciuto di carattere generale e, dunque, applicabile anche nel caso dell'accertamento sintetico.

³⁰⁷ Cfr. Relazione della Corte Suprema di Cassazione, 9 luglio 2009, n. 94. In proposito si veda anche la C.A.E. 5/2008, in materia di studi di settore, secondo la quale "la motivazione dovrà, ovviamente, spiegare le ragioni che hanno indotto [l'Ufficio] a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni addotte" dal contribuente in sede di contraddittorio.

le regole procedurali e l'esigenza di salvaguardare l'accertamento sembra richiedere scelte maggiormente precise da parte dell'Amministrazione, in funzione dei singoli vizi ipotizzabili. Il contraddittorio, in tal senso, dovrà certamente imporsi quale valore prevalente, in grado di invalidare quella procedura di accertamento che non lo abbia consentito³⁰⁸.

16. Atto impositivo e logica di risultato. *Quid iuris?*

In breve, può dirsi che l'art. 21 *octies* si inserisca nel più generale concetto dell' "amministrazione di risultato"³⁰⁹, secondo il quale la correttezza sostanziale, in ambito amministrativo, deve prevalere rispetto ai profili formali e procedurali. Qualora si accerti che l'annullamento dell'atto (viziato formalmente) darebbe luogo ad un atto nuovo, non recante quegli stessi vizi formali, ma di identico contenuto, allora detto annullamento non può avere luogo. Tanto vale, tuttavia, solo con riferimento agli atti amministrativi a contenuto vincolato, ovvero per quei provvedimenti la cui adozione sia doverosa (oltre che vincolata) per l'amministrazione. Alla base di detti atti, devono sussistere, difatti, presupposti di fatto incontestati dalle parti; il quadro normativo deve risultare chiaro e pacifico; il loro annullamento, infine, non potrebbe né dovrebbe privare l'Amministrazione del potere – dovere di adottare un nuovo provvedimento di identico contenuto³¹⁰.

Orbene, quanto in linea generale tratteggiato, consente di ritornare alla questione che qui ci occupa, ovvero chiedersi quale portata l'art. 21 *octies* possa

³⁰⁸ Così come, sempre a titolo esemplificativo, l'affidamento nell'interpello prevale sull'accertamento, ancorché fondato e giusto. In tal senso, M. BASILAVECCHIA, *Privacy e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio*, cit., p. 10. La problematica è meritevole di interesse anche con specifico riferimento alle indagini finanziarie. Con riguardo al rapporto tra l'esercizio dei poteri istruttori ed i diritti fondamentali dei soggetti passivi, sia consentito rinviare a L. STRIANESE, *L'applicazione del principio del contraddittorio nella fase istruttoria del procedimento tributario tra democraticità dell'azione amministrativa e limiti derivanti dall'attività di controllo nella logica di risultato*, in *Inn. e dir.*, n.2/2012, pp. 162 ss., ove si è già segnalata l'esigenza di contemperare le attività dell'Amministrazione con altri valori costituzionalmente orientati.

³⁰⁹ Sulla dibattuta questione dell'estendibilità dell' "amministrazione di risultato" nel territorio del diritto tributario, si vedano le critiche osservazioni di M. INGROSSO, *Il ruolo del giurista nella elaborazione di una legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11/2012, p. 1013.

³¹⁰ In questo senso F. LUCIANI, *L'invalidità e le altre anomalie dell'atto amministrativo: inquadramento teorico*, in *L'invalidità amministrativa* (V. CERULLI – IRELLI e L. DE LUCIA, a cura di), Torino, 2009, p. 6.

assumere con riferimento alla materia tributaria. *Prima facie*, dalla lettura del dato testuale si potrebbe evincere una piena operatività della regola del depotenziamento nell'ambito dei provvedimenti amministrativi. L'articolo in rassegna, difatti, restringe il proprio ambito di applicazione, come precisato innanzi, ai provvedimenti vincolati: ebbene, gli atti impositivi rientrano proprio nella più generale categoria dei provvedimenti amministrativi vincolati.

Tuttavia, da una analisi più avvertita e concreta, facilmente emerge che la portata del depotenziamento, in ambito tributario, determina il rischio di effetti eccessivamente dirompenti.

La dottrina tributaria in tal senso preferibile, invero, si è espressa a favore della **non operatività dell'art. 21 *octies* con riferimento agli atti impositivi**. Alcuni³¹¹, hanno qualificato la norma in commento quale norma processuale, volta a disciplinare i poteri del giudice amministrativo, per cui essa non risulterebbe applicabile al processo tributario. Altri, con tecnica argomentativa maggiormente serrata, risultano assai più convincenti nel sostenere la “non applicabilità” (resta inteso, del 21 *octies* agli atti impositivi) quantomeno per un duplice ordine di ragioni.

La prima motivazione di ciò deve essere rintracciata nel già richiamato principio di specialità. Abbiamo riferito delle peculiarità dello Statuto dei diritti del contribuente, di come esso contenga principi e regole di significativo rilievo per l'ordinamento tributario. Ebbene, l'applicazione del depotenziamento in tale ordinamento finirebbe con azzerare (o, quantomeno, con il ridurre drasticamente) le garanzie di copertura statutaria³¹². Il che, non sarebbe né ammissibile, né tantomeno ipotizzabile, poiché nel nostro ordinamento lo Statuto “*costituisce un solido baluardo, che... orienta in chiave garantista l'interpretazione di tutte le leggi tributarie*”³¹³. Dunque, se dall'area degli interessi pretensivi ci spostiamo

³¹¹ S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit. pp. 470 ss. Tale posizione, suscita qualche perplessità in quanto nell'ordinamento amministrativo non si è certi che la non annullabilità del provvedimento abbia una valenza sostanziale, ovvero che essa sia disposizione processuale volta a sancire la sanabilità *ex post* dell'illegittimità, nel corso del giudizio.

³¹² M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 358, il quale concorda con la tesi di A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 335.

³¹³ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 251.

verso quella degli interessi oppositivi (e, particolarmente, di quelli dei contribuenti), “*la logica dell’amministrazione di risultato, che è alla base del depotenziamento dei vizi formali e procedurali degli atti amministrativi... crea non pochi disagi*”³¹⁴. I provvedimenti tributari, infatti, oltre a presentare carattere limitativo, sono caratterizzati dalla prevalenza dell’interesse fiscale e dall’autoritatività della potestà di imposizione.

Lo Statuto dei diritti del contribuente sancisce con fermezza irremovibile la correttezza e la trasparenza dell’azione amministrativa, oltre a tutelare – nelle forme e nei modi ben noti – il contribuente in quanto tale. Alla luce di quanto innanzi, risulta inevitabile escludere che tali tutele e garanzie possano essere sacrificate sull’altare dell’“*amministrazione di risultato*”: l’annullabilità di cui al 21 *octies*, in altre parole, neutralizza sì i requisiti formali e procedurali del provvedimento amministrativo, ma non anche quelli dell’atto impositivo.

Il secondo ordine di motivi in forza dei quali è stata sostenuta la tesi della non applicabilità concerne la diversità di significato tra la vincolatezza di cui alla norma in oggetto, e la differente “*vincolatezza*” di cui agli atti impositivi. Quest’ultima, infatti, vuole esplicitare la circostanza che tali atti sono scevri da valutazioni di meritevolezza ed opportunità, che invece, come noto, vengono in rilievo in altri settori dell’ordinamento amministrativo³¹⁵. Il meccanismo logico,

³¹⁴ L. DEL FEDERICO, ult. cit., p. 249.

³¹⁵ Una fondamentale distinzione dell’azione amministrativa è quella che separa l’attività discrezionale da quella vincolata; quest’ultima trova tutti gli elementi da acquisire e valutare, ai fini di una decisione amministrativa, già prefigurati rigidamente dalla legge, di modo che l’autorità amministrativa è chiamata a svolgere solo una semplice verifica tra quanto ipotizzato dalla legge e quanto presente nella realtà, sicché il *modus procedendi* è quasi meccanico ed ha un esito certo; molto spesso gli atti vincolati implicano l’applicazione di conoscenze tecniche e in questi casi la norma attributiva del potere fa discendere automaticamente da un accertamento tecnico una predeterminata conseguenza giuridica. Dunque quando la pubblica Amministrazione adotta un provvedimento vincolato, essa non ha alcun margine di apprezzamento discrezionale; al contrario, la pubblica Amministrazione ha l’obbligo di intervenire con un atto dovuto nell’ “*an*” e vincolato nel suo contenuto, senza che su di esso possa essere effettuata alcuna comparazione tra interessi pubblici e interessi privati; dalla natura vincolata del provvedimento deriva che l’obbligo di motivazione viene adempiuto mediante la semplice enunciazione dei presupposti dell’azione amministrativa posta in essere. Diversamente, quando la legge lascia all’autorità amministrativa un certo margine di apprezzamento in ordine a taluni aspetti della decisione da assumere (*an, quid, quomodo, quando*), si parla di discrezionalità amministrativa; in pratica, in tali casi, la legge non riesce a regolare ogni particolare ipotesi, ma si limita a prefigurare gli aspetti essenziali della fattispecie e dell’esercizio della potestà pubblica, rimettendo poi all’autorità amministrativa le ulteriori valutazioni correlate ai profili o agli interessi particolari del caso. Riconosce, peraltro, le difficoltà di distinguere l’atto vincolato da quello discrezionale, G. FIDONE, *L’azione per*

rigoroso, che caratterizza l'atto amministrativo vincolato, non è altresì caratteristica dei provvedimenti tributari, riguardo ai quali “*non è affatto palese che il loro contenuto non poteva essere diverso*”³¹⁶. Il che conferma l'esclusione dell'applicabilità della regola del depotenziamento rispetto alla materia in esame³¹⁷.

Infine, volendo rendere ancora più saldo lo schema proposto con una ulteriore motivazione³¹⁸, si può anche considerare come la regola della cd. “*uguaglianza di risultato*” – necessaria ai fini del non annullamento – sarebbe configurabile solo alla presenza di due requisiti: i) la determinatezza fattuale della vicenda e la chiarezza giuridica della stessa: in altre parole, gli effetti dell'atto devono potersi ritenere inevitabili; ii) dall'eliminazione dell'atto non potrebbe derivare alcuna utilità per l'amministrato, per quel che concerne l'oggetto del contendere. E' di evidenza quasi palmare che dette condizioni non ricorrono mai (o quasi) nell'atto tributario, sia per la complessità che caratterizza la fase dell'accertamento, sia per l'operatività dei termini di decadenza, che finiscono con l'incidere sulla seconda delle condizioni innanzi riferite. Seppur in termini sintetici, pare si possa riconoscere l'attendibilità dell'orientamento che sostiene come la regola del depotenziamento non possa applicarsi ad un atto, quello impositivo, portatore di interessi oppositivi e mai veramente vincolato, poiché sempre residua, riguardo ad esso, un margine discrezionale in capo all'operato dell'Amministrazione finanziaria.

l'efficienza nel processo amministrativo: dal giudizio sull'atto a quello sull'attività, Torino, 2012, p. 90.

³¹⁶ R. LUPI, *E se il difetto di motivazione desse luogo a normali annullabilità?*, in *Dialoghi dir. Trib.*, 2007, p. 840.

³¹⁷ Tale regola potrebbe (forse) applicarsi esclusivamente ad una ristretta parte degli atti impositivi, ovvero a quegli atti seriali, dal contenuto “automatico” (rispetto ai quali, cioè, l'Amministrazione finanziaria non ha dovuto compiere alcuna valutazione). Sul punto, Cass., sez. trib., ord. n. 21446 del 17 ottobre 2011, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 88 ss., e Cass., sez. trib., 21 marzo 2012, n. 4516, reperibile in: *Banca dati - Fisconline*.

³¹⁸ Ricostruita e proposta da F. FARRI, *Sull'applicabilità dell'art. 21 – octies della legge n. 241/1990 agli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, p. 90 ss.

CAPITOLO V

Il principio del contraddittorio nella difesa del contribuente e nella tutela dei diritti fondamentali.

SOMMARIO

19. Il principio del contraddittorio nell'ordinamento amministrativo: osservazioni generali. 19.1 Il contraddittorio nella CEDU: il diritto al processo equo ed alla cognizione piena. 20. Il contraddittorio nelle norme tributarie interne e nello Statuto dei diritti del contribuente. 20.1 Il contraddittorio delle pronunce della giurisprudenza. 21. Le applicazioni del principio del contraddittorio: l'invalidità dell'atto amministrativo e l'invalidità dell'atto di imposizione. Considerazioni ulteriori. 22. Le conseguenze in caso di violazione del contraddittorio interno: riferimenti specifici all'avviso di accertamento ed all'ipotesi di nullità.

23. Normativa fiscale e diritti fondamentali: l'esigenza non più rinviabile di un rapporto costante ed osmotico. Spunti di riflessione e considerazioni conclusive.

19. Il principio del contraddittorio nell'ordinamento amministrativo: osservazioni generali.

Il 7 gennaio 2000, è entrata in vigore la Legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, intitolata "*inserimento dei principi del giusto processo nell'art. 111 della Costituzione*". I primi due commi fissano una serie di principi relativi al processo in genere, quindi anche al processo amministrativo, prevedendo che "*la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge*" e che "*ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità davanti al giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata*"³¹⁹.

Infine, nel contesto europeo, occorre fare riferimento alla già più volte menzionata Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), siglata a Roma, come noto, il 4 novembre 1950.

³¹⁹ Nel contesto internazionale, il principio era stato enunciato, invero, già negli anni '40, con la Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo proclamata dalle Nazioni Unite nel 1948, e poi con il successivo Patto sui diritti civili e politici, approvato dall'Assemblea generale delle Nazioni Unite il 16 dicembre 1966.

Il ritardo che ha interessato la formulazione espressa del principio del contraddittorio nel nostro ordinamento si giustifica, probabilmente, con la circostanza che la dottrina civilprocessualistica riponeva nei “*principi di ragione naturale*”³²⁰. Il principio del contraddittorio, ricollegato alla natura delle cose, espressione di un principio giuridico generale, non coincideva, di per sé, con il processo, pur essendone una manifestazione imprescindibile: “*esso era infatti, prima di tutto, una condizione extraprocessuale del processo medesimo*”³²¹. Questa risultava, dunque, l’impostazione classica.

Basti considerare che un Autore, negli anni ’30, cercando di elaborare una nozione di contraddittorio, ed al contempo di fornirne una spiegazione, scriveva che esso è “*un mezzo del processo, non un fine*”; conseguentemente, “*il difetto di contraddittorio può pregiudicare (...) lo scopo del processo; il contraddittorio è uno strumento utile del processo, quando vi sono ragioni per contraddire; se [invece] non ve ne sono, è un ingombro*”³²²; ancora, il medesimo Autore precisava che “*la mancanza effettiva di contraddittorio non sta punto in contrasto logico col fine del processo, perché l’attuazione della legge, attraverso una decisione giusta, può ottenersi anche senza la cooperazione delle parti*”³²³.

In estrema sintesi, può dirsi che il contraddittorio aveva assunto un ruolo residuale, collocato ai margini del fenomeno processuale; era considerato, in altre parole, un mero “accidente”, un elemento possibile in un *iter* procedimentale, ma nient’affatto necessario³²⁴.

Nella fase più recente della riflessione scientifica si è avvertito, tuttavia, una rivalutazione del **principio del contraddittorio**, il quale inizia finalmente a porsi

³²⁰ Cfr., le considerazioni di N. TROCKER, *Il nuovo articolo 111 della costituzione e il “giusto processo” in materia civile: profili generali*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 2001, p.381 e ss.

³²¹ Vedi a questo proposito F. BENVENUTI, voce *Contraddittorio* (diritto amministrativo), in *Enciclopedia del diritto*, vol. IX, p. 743. Già Seneca infatti: “*qui statuit aliquid, parte inaudita altera, aequum licet statuerit haud aequus fuerit*”.

³²² Si veda CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, II, Padova 1933 n. 99, pp. 168-171.

³²³ Vedi la posizione di BETTI, *Diritto Processuale Civile*, II ed., Roma 1936, p. 89, Vedi anche sul punto CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, cit., p.169.

³²⁴ Vedi anche le posizioni di N. PICARDI, *Il principio del contraddittorio*, in *Rivista di diritto processuale*, 1998 p.673 e ss.

quale nucleo centrale del processo e, soprattutto, ad assumere un ruolo dinamico ed operativo³²⁵.

Con la ben nota e senz'altro suggestiva esortazione “*torniamo al giudizio*”³²⁶, è stata espressa la concezione dirimpente secondo la quale **il contraddittorio è compartecipazione delle parti e del giudice nel giudizio**, per la ricerca di una probabile verità³²⁷. La pretesa da una parte, la difesa dall'altra, in una dinamica senz'altro di antitesi ma con le precisazioni di cui in prosieguo: se astrattamente considerate, pretesa e difesa si pongono, ovviamente, su un piano di potenziale conflittualità; ebbene, nel momento in cui esse si pongono e si contraddicono, in posizione di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale, realizzano quelle condizioni di uguaglianza che rendono un processo *giusto*. Ora, proprio l'aggettivo “giusto”, nel momento in cui viene associato al processo, rappresenta un momento di sostanziale contatto tra due tradizioni giuridiche tanto lontane dogmaticamente quanto vicine nei risultati: l'esperienza di “*common law*” e quella di “*civil law*”. Non è un caso, infatti, che l'Italia si impegna a ravvivare il dialogo con la realtà soprannazionale, per dare effettività all'interazione tra ordinamento giuridico italiano e sistema convenzionale (europeo ed internazionale)³²⁸.

Troppo spesso, in passato, la nostra Corte costituzionale si è isolata trattando i documenti internazionali come una mera conferma del dato normativo interno³²⁹. Le nozioni di *due process of law*, *procès équitable*, *fair trial*, ci riportano infatti a dichiarazioni di respiro internazionale, in primo luogo all'art. 10 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo, il quale, infatti, proclama: “*ogni persona ha diritto, in condizioni di piena uguaglianza, ad essere ascoltata pubblicamente e con giustizia da un tribunale indipendente ed imparziale*”.

Ancora, l'art. 14 del Patto internazionale sui diritti civili e politici prevede che “*tutti sono uguali dinanzi ai tribunali e alle corti di giustizia. Ogni persona*

³²⁵ Cfr., a questo proposito voce *Contraddittorio*, in *Digesto Discipline privatistiche*, vol. IV.

³²⁶ F. CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, cit., p. 165.

³²⁷ N. TROCKER, *Il nuovo articolo 111 della costituzione e il “giusto processo” in materia civile: profili generali*, cit., p. 385 e PICARDI, *Il principio del contraddittorio*, in *Rivista di diritto processuale*, cit., pp. 678 - 681.

³²⁸ N. TROCKER, *Il nuovo articolo 111 della costituzione e il “giusto processo” in materia civile: profili generali*, cit., p.391.

³²⁹ V. Corte cost., 24 febbraio 1992, n. 62, in *Giur. Cost.*, 1992, p. 337.

ha diritto di farsi ascoltare, in corretto e pubblico giudizio, da un giudice competente, indipendente ed imparziale, costituito per legge”. Infine, l’art. 6 comma 1 della Cedu dispone che “ogni persona ha diritto ad un’equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un tribunale indipendente ed imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri”³³⁰, con riferimento sia alla giustizia civile sia alla giustizia penale.

Conseguenza degli enunciati appena riferiti, è che la legge processuale debba garantire ad ogni interessato l’effettiva possibilità di essere presente nel processo, nonchè la ragionevole opportunità di essere ascoltato dal giudice³³¹. Il che rappresenta una pietra miliare, invero, soprattutto negli ordinamenti di *common law*, il cui autentico vanto³³² è rappresentato dall’aver inserito tutte le garanzie di legalità processuale in un quadro di correttezza e lealtà procedurale, che il giudice deve imporre alle parti e osservare egli stesso: il “*dovuto processo legale*” non ha un contenuto rigidamente prefissato, ma mostra delle aperture per verificare nei singoli casi concreti se siano rispettate le regole di equità, giustizia, imparzialità (*fairness*)³³³.

Il nostro ordinamento ha iniziato, così, a confrontarsi con i valori che ispirano il sistema appena descritto, guardando in particolare alle garanzie individuali di tutela e strutturali di giustizia, che già esistevano nella nostra Costituzione prima della riforma, ed alle quali si aggiungono i nuovi principi del

³³⁰ Per approfondimenti, S. MULEO, *L’applicazione dell’art. 6 Cedu anche all’istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo nel caso Ravon c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, cit. p. 205 ss., l’Autore sottolinea il passaggio dalla sentenza *Ferrazzini* alla *Ravon*, in cui «non risultano né dissenting opinions né concurring opinions diversamente motivate, figurando anzi in proposito l’unanimità del collegio», e rileva inoltre la non piena applicazione dell’art. 6 al settore tributario «limitandosi la sentenza in commento a considerare l’applicabilità delle garanzie di cui al detto art. 6 nell’ambito dell’istruttoria tributaria relativa alla ricerca degli elementi di prova nel domicilio dei soggetti interessati o nei locali da essi occupati». Id., *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. Trib.*, 10/2009, p. 742. Inoltre, A. MARCHESELLI, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell’uomo*, in *Riv. giur. trib.*, 9/2008, p. 746.

³³¹ Questo modo di concepire lo svolgimento del processo ha assunto un particolare risalto nell’ordinamento nordamericano dove, attraverso un’elaborazione dottrinale secolare, sono stati codificati principi fondamentali sintetizzabili con l’espressione “*due process clause*”: *notice and hearing, adequate notice, opportunity to be heard*. Cfr., le ampie considerazioni critiche di COUTURE, *La garanzia costituzionale del “dovuto processo legale”*, in *Riv. Dir. Proc.* 1954, pp. 88-89.

³³² Cfr., RE, *Due process of law*, in *Enciclopedia giuridica Treccani* (voce).

³³³ L. P. COMOGLIO, *Il “giusto processo” civile nella dimensione comparatistica*, in *Riv. dir. proc.* 2002, p. 718 - 721.

“processo equo”: il “giusto processo” del nuovo art. 111 riveste, infatti, una portata “relazionale”³³⁴ nel sistema. Quindi, se è vero che non esiste processo senza contraddittorio, così il contraddittorio stesso non è vero contraddittorio se non è corretto e leale³³⁵: il giudice e le parti devono relazionarsi, infatti, a valori etici e deontologici³³⁶.

In questo contesto, la garanzia della “riserva di legge” non può essere intesa né in modo troppo elastico, né troppo rigido: nel primo caso, infatti, considerare “giusto” un processo solo perché regolato dalla legge significherebbe svalutare il dettato costituzionale e accogliere una concezione formalistica e superficiale; nel secondo caso, invece, esigere una disciplina legislativa puntuale ed esaustiva potrebbe far “regredire” il ruolo del giudice e pregiudicare la realizzazione di un’effettiva uguaglianza delle parti nei singoli casi concreti.

Per questo motivo la dottrina³³⁷ e la giurisprudenza³³⁸ interpretano la clausola nel senso che è sicuramente “giusto” quel processo che rispetta le condizioni minime inderogabili dell’art. 112 Cost. (**contraddittorio** in condizioni di parità, giudice terzo ed imparziale, ragionevole durata del processo), fermo restando che non è necessariamente incostituzionale quel processo che “*trovi invece nella legge una disciplina scarna e sintetica, all’insegna della celerità, della deformalizzazione e della semplificazione del rito, affidando ai poteri discrezionali di direzione processuale ed ai poteri d’iniziativa d’ufficio, di cui sia munito il giudice, la elastica determinazione delle forme, dei tempi e dei termini*

³³⁴ L. P. COMOGLIO, op. cit., p. 751.

³³⁵ N. TROCKER, *Processo civile e costituzione in Studi di diritto comparato*, a cura di M. CAPPELLETTI, 1974, p. 390.

³³⁶ Sul rapporto tra l’art.88 c.p.c. ed il “dovere di verità” posto all’art 14 del Codice deontologico forense, L. P. COMOGLIO, *Regole deontologiche e doveri di verità nel processo*, in *Nuova giur. Civ.* 1998, II, pp. 128 e ss.

³³⁷ Il panorama dottrinale sul punto è molto ampio, per tutti confronta L. P. COMOGLIO, *Il “giusto processo” civile nella dimensione comparatistica*, in *Rivista di diritto processuale*, 2002, n. 3 p.741 ss., M. BOVE, *Art. 111 Cost. e “giusto processo civile”*, in *Rivista di diritto processuale*, 2002, n. 2, p.495 ss., M. CECCHETTI, *Giusto processo (diritto costituzionale)*, in *Enciclopedia del diritto*, p.612 ss.

³³⁸ Cfr., Corte cost. 31 maggio 1996, n. 175 in cui si legge che “*l’effettività del diritto di difesa non comporta che il suo esercizio debba essere disciplinato in modo identico in ogni tipo di procedimento o in ogni fase processuale, essendo legittima espressione della discrezionalità legislativa la modulabilità delle forme e dei contenuti del diritto in parola in relazione alle caratteristiche delle varie fasi e dei singoli procedimenti*”.

*in cui gli atti del processo vanno compiuti, a seconda delle variabili caratteristiche delle situazioni processuali configurate*³³⁹”.

Di conseguenza, pur rimanendo valido il diritto inviolabile di difesa in ogni stato e grado del procedimento posto all’art. 24 comma 2 Cost., non si può dedurre automaticamente l’incostituzionalità dei procedimenti a contraddittorio differito³⁴⁰, ma nell’ottica costituzionale si tratta di verificare quanto il differimento “pesi” sulla possibilità di difendersi o incida negativamente sulla sfera personale e patrimoniale dell’interessato. Per cui, se in linea di principio è possibile posticipare il contraddittorio da una fase sommaria ad altra fase di cognizione nell’ambito dello stesso grado di giudizio, è assolutamente incostituzionale chiudere quel grado di giudizio *inaudita altera parte et sine causae* cognizione, differendo al grado di impugnazione l’esercizio del diritto di difesa. In questa prospettiva, anche la clausola della ragionevole durata del processo, seppure rappresenti un forte monito per una migliore amministrazione della giustizia, perde molto della sua carica innovativa del sistema³⁴¹ e ritorna, per così dire, nell’alveo della tradizione: se è doveroso e ragionevole evitare che le parti abusino del diritto, quasi ad impedire l’immediata realizzazione dell’interesse giuridico, altrettanto doveroso e ragionevole è temperare queste esigenze con la garanzia del contraddittorio tra le parti in condizioni di parità per evitare una giustizia impari e sommaria.

19.1 Il contraddittorio nella CEDU: il diritto al processo equo ed alla cognizione piena.

Occorre, a questo punto, soffermarsi in maniera maggiormente puntuale sull’operato della **Corte Europea dei Diritti dell’Uomo**, la quale, infatti, è stata istituita per assicurare il rispetto degli impegni derivanti alle parti contraenti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali e dai suoi protocolli.

³³⁹ Così si esprime L. P. COMOGLIO, op. cit., p.746.

³⁴⁰ Vedi tra le tante, Corte cost.,13 aprile 1995, n.119, 8 maggio 1996, n.148 e 1 ottobre 1997, n.306, rispettivamente in Giurisprudenza costituzionale, 1995, p. 947; 1996, p. 1437 e 1997, p. 2875. Cfr. sul punto L. P. COMOGLIO, in *Commentario della costituzione*, a cura di G. BRANCA, pp. 67-76.

³⁴¹ Cfr., sul punto le considerazioni di M. CECCHETTI, *Giusto processo (diritto costituzionale)*, in *Enciclopedia del diritto*, cit., p. 610.

Tra tutti i diritti riconosciuti dalla Convenzione, quello che direttamente riguarda il principio del contraddittorio è il diritto ad un processo equo, codificato all'art. 6 comma 1: *“Ogni persona ha diritto ad un’equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta”*.

Il comma 3 del medesimo articolo, pur riguardando specificamente il processo penale, enuncia in maniera maggiormente esplicita il principio del contraddittorio e le sue ricadute, enucleandolo, essenzialmente, nel diritto di essere informato nel più breve tempo possibile, in una lingua comprensibile e in modo dettagliato; nel diritto di disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie per preparare la difesa; nel diritto di difendersi personalmente o a mezzo di rappresentante tecnico e, se non si è abbienti, diritto al gratuito patrocinio; nel diritto, infine, di farsi assistere da un interprete in giudizio.

Ora, il fatto che queste garanzie processuali non siano esplicitamente contenute anche nel primo comma, che riguarda il processo in genere, non significa che non siano importanti nel processo civile o amministrativo³⁴²: specialmente in cause in cui siano parti un privato e un ente pubblico è fondamentale realizzare un contraddittorio effettivamente paritario. Nella sentenza resa nel caso Morel³⁴³, la Corte ricorda che il diritto ad un procedimento contraddittorio *“implica, in linea di principio, la facoltà per le parti di un processo, penale o civile, di avere cognizione di ogni documento o osservazione presentata al giudice, anche da parte di un magistrato indipendente, in vista di influenzare la sua sentenza e di dibatterla”*³⁴⁴. Inoltre, *“il principio della parità delle armi – elemento della più ampia nozione di equo processo – esige che a ciascuna parte sia data l’opportunità di svolgere le proprie ragioni e difese in*

³⁴² L’art. 6 è dunque applicabile ai processi civili latu sensu, anche se si tratta dell’impugnazione di un atto amministrativo: sentenze Zimmermann e Steiner c. Svizzera del 13 luglio 1983, Zanatta c. Francia del 28-3-2000, Malhous c. Repubblica Ceca del 12 luglio 2001, in materia di espropriazioni. Il giudice, poi, deve poter valutare l’atto amministrativo: sentenza Sidiropoulis c. Grecia, in *Rivista internazionale dei diritti dell’uomo*, 1998, 880.

³⁴³ Sentenza 6 giugno 2000, Morel c. Francia, in *Rivista internazionale dei diritti dell’uomo*, 2000-3, p.944 ss.

³⁴⁴ Sentenza Lobo Machado c. Portogallo del 20 febbraio 1996, Recueil 1996-I, p. 206-207, par.31

*condizioni che non la pongano in una situazione di sostanziale svantaggio rispetto alla controparte*³⁴⁵.

A proposito del diritto di prova, nella sentenza resa nel caso *Dombo Beheer c. Paesi Bassi*³⁴⁶, la Corte ha stabilito che, salvo il potere discrezionale del giudice, non può essere dichiarata inammissibile l'unica prova disponibile per sostenere le ragioni difensive dell'una o dell'altra parte, eventualmente anche in deroga alla normativa interna sulle prove³⁴⁷. In questa linea, anche la segnalazione di lacune istruttorie deve avvenire in contraddittorio con entrambe le parti.

L'art. 6 è dunque applicabile ai processi civili *latu sensu*, anche se si tratta dell'impugnazione di un atto amministrativo³⁴⁸. Il giudice, poi, deve poter valutare l'atto amministrativo³⁴⁹. In determinati casi, peraltro, è lo stesso giudice europeo che non si ritiene vincolato alla valutazione dei fatti operata dalle autorità nazionali.

Sempre in occasione del caso *Morel*, la Corte ha avuto modo di rilevare l'importanza di un'altra garanzia processuale ai fini dell'effettività del contraddittorio: il diritto ad un tribunale imparziale. La Corte ricorda che l'imparzialità, ai sensi dell'art. 61 deve essere valutata secondo un duplice approccio: il primo consiste nel tentare di accertare la convinzione personale di un determinato giudice in una determinata occasione; il secondo conduce a verificare che egli offra garanzie sufficienti per escludere al riguardo ogni legittimo dubbio³⁵⁰. Di conseguenza, la mera circostanza, per un giudice, di aver già adottato delle decisioni prima del processo non può, di per sé, suscitare dubbi, mentre, al contrario, si deve parlare di imparzialità se il giudice può partecipare a

³⁴⁵ Sentenza *Niderost- Huber c. Svizzera* del 18 febbraio 1997, Recueil 1997-I, p. 107, par. 23

³⁴⁶ Sentenza del 27-10-1993, in *Giurisprudenza italiana*, 1996, I, 1, 153.

³⁴⁷ Vedi sul punto le considerazioni di G. TARZIA, *L'art. 111 Cost. e le garanzie europee del giusto processo civile*, in *Rivista di diritto processuale*, 2001-1, p. 10.

³⁴⁸ Sentenze *Zimmermann e Steiner c. Svizzera* del 13 luglio 1983, *Zanatta c. Francia* del 28-3-2000, *Malhous c. Repubblica Ceca* del 12 luglio 2001, in materia di espropriazioni

³⁴⁹ Sentenza *Sidiropoulis c. Grecia*, in *Rivista internazionale dei diritti dell'uomo*, 1998, 880. 33 Sentenza 6 giugno 2000, *Morel c. Francia*, in *Rivista internazionale dei diritti dell'uomo*, 2000-3, p. 944 ss. 34 Sentenza del 27-10-1993, in *Giurisprudenza italiana*, 1996, I, 1, 153. 35. Vedi sul punto le considerazioni di G. TARZIA, *L'art.111 Cost. e le garanzie europee del giusto processo civile*, in *Rivista di diritto processuale*, 2001-1, p. 10. 11 parti.

³⁵⁰ Vedi per esempio, la sentenza *Gautrin e altri c. Francia* del 20 maggio 1998, Recueil, 1998-III, p. 1030-1031, par. 58.

due fasi di giudizio sulla stessa controversia³⁵¹. Ancora su questo tema, la Corte ha scelto di tutelare l'imparzialità del giudice agendo su due fronti: da un lato, valutando la legittimità delle critiche rivolte ai giudici medesimo; dall'altro sindacando l'opportunità delle dichiarazioni rese dai giudicanti al pubblico³⁵².

Sotto il primo profilo, si ricordano le sentenze *Barfod c. Danimarca*³⁵³, *Prager e Oberschlick c. Austria*³⁵⁴ e *De Haes e Gijssels c. Belgio*³⁵⁵, dalle quali emerge il timore che critiche infondate possano minare la fiducia del pubblico nell'amministrazione della giustizia ed indurre i soggetti interessati a ricercare, piuttosto, un contraddittorio "a mezzo stampa".

Sotto il secondo profilo, invece, i giudici dovrebbero astenersi da comportamenti equivoci (da cui si possa trarre anche solo l'impressione di un'apparente parzialità) o comunque dal ricercare una sorta di "legittimazione popolare", per la stessa ragione per cui è previsto che si acceda alle cariche per concorso e non mediante elezioni. Sempre in tema di rispetto del principio del contraddittorio è interessante considerare la sentenza resa nel caso *Pellegrini c. Italia*³⁵⁶, vista l'ampiezza con cui la Corte affronta il problema dei diritti della difesa³⁵⁷.

Nel caso concreto, si tratta della violazione alla Convenzione commessa dall'Italia nell'esecuzione di una sentenza del giudice canonico che dichiarava la nullità di un matrimonio concordatario, ma, in linea generale, la Corte intende statuire un principio di più ampia portata, secondo il quale, "*ai fini del riconoscimento in Italia di una sentenza resa in uno Stato non contraente della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, il giudice italiano deve verificare che in quel processo sia stato assicurato il rispetto del principio del contraddittorio*",

³⁵¹ Sentenza 28 agosto 1997, *De Hoan c. Paesi Bassi*, in *Rivista internazionale dei diritti dell'uomo*, 1998, 167.

³⁵² Vedi per ampi riferimenti, E. GIARDINI, *Le critiche al potere giudiziario e la libertà d'espressione del giudice secondo la giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Rivista internazionale dei diritti dell'uomo*, 2002-3, p. 490 ss.

³⁵³ Sentenza del 22 febbraio 1989, Serie A n. 149.

³⁵⁴ Sentenza del 26 aprile 1995, Serie A n. 313.

³⁵⁵ Sentenza del 24 febbraio 1997, Recueil, 1997-I

³⁵⁶ Sentenza del 20 luglio 2001, sul ricorso n. 30882/96, in *Rivista di diritto internazionale privato e processuale*, 2002-1, p. 254 ss.

³⁵⁷ Già in passato, ma più discretamente, la Corte aveva espresso il medesimo punto di vista. Si ricordano le sentenze rese nei casi *Lobo Machado c. Portogallo*, del 20-2-1996; *Vermeulen c. Belgio*, della stessa data; *Mantovanelli c. Francia*, del 18-3-1997; *Ruiz-Mateos c. Svezia*, del 23-6-1993; *Niderost-Huber c. Svizzera*, del 18-2-1997.

che costituisce uno degli elementi del processo equo così come sancito dall'art. 6 par. 1 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. In particolare, *“la Corte afferma che la possibilità per le parti di un processo di conoscere e discutere i documenti e le osservazioni presentate dalla controparte ai giudici, costituisce un aspetto fondamentale del diritto al contraddittorio, senza il quale non vi è equo processo”*³⁵⁸.

Ma la Corte va ancora oltre, precisando che la nozione di “equo processo” di cui all'art. 6 Cedu, va ricostruita in base a quei parametri che risultano dalla sua stessa giurisprudenza, non rilevando il fatto che le norme sostanziali o procedurali straniere siano compatibili con gli *standards* italiani, anzi, a maggior ragione, anche questi ultimi devono essere adeguati. In quest'ottica, la Cedu è veramente

strumento per “massimizzare” il sistema di protezione dei diritti, soprattutto in quei casi in cui i principi (es. l'uguaglianza delle parti) abbiano un contenuto elastico ed indeterminato³⁵⁹: elastico per il variare delle nozioni nello spazio e nel tempo; indeterminato perché non si possono individuare a priori i casi di violazioni. Né, tra l'altro, la Corte europea può sindacare in astratto la conformità della legislazione nazionale a quella europea, dovendo invece decidere nei singoli casi concreti: il che non significa necessariamente concretezza della violazione. Infatti, mentre i ricorsi individuali presuppongono una lesione effettiva dei diritti processuali garantiti dalla Convenzione, i ricorsi statali, secondo parte della dottrina³⁶⁰, ne prescindono. Per cui uno Stato, può ben ricorrere contro un altro Stato membro della Convenzione, anche se solo in astratto una norma giuridica non è conforme alla Convenzione. Conclude il quadro di tutela l'art. 13 Cedu, che dispone: *“Ogni persona i cui diritti e le cui libertà riconosciuti nella presente Convenzione siano stati violati, ha diritto ad un ricorso effettivo davanti ad una istanza nazionale, anche quando la violazione sia stata commessa da persone agenti nell'esercizio delle loro funzioni ufficiali”*.

³⁵⁸ Cfr. per ampi riferimenti, P. PIRRONE, *Il caso pellegrini dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo: efficacia in Italia di sentenze ecclesiastiche ed equo processo*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2001- 4, p. 2063 ss.

³⁵⁹ Cfr., E. VITTA, *Processo civile e diritti dell'uomo*, in *Rivista di diritto e procedura civile*, 1977, pp. 572 - 573.

³⁶⁰ Cfr., al riguardo E. VITTA, *Processo civile e diritti dell'uomo*, op. cit., pp. 582 - 584.

Da queste disposizioni si evincono importanti conclusioni. Innanzi tutto le persone vittime di una violazione dell'art.6 devono poter contare sulla possibilità di un ricorso interno effettivo; esaurite le vie di ricorso interne, tali soggetti possono comunque rivolgersi alla Corte europea. In secondo luogo, la Corte può reprimere la violazione da qualsiasi fonte sia stata causata: più spesso si tratterà di norme giuridiche interne incompatibili con la Convenzione; in altri casi si tratterà addirittura della mancanza di norme interne di adeguamento del sistema nazionale a quello europeo. Ma, cosa più importante, gli individui sono tutelati contro le disfunzioni amministrative lato sensu, quindi anche contro le violazioni procedurali commesse dai giudici nell'amministrazione della giustizia.

20. Il contraddittorio nelle norme tributarie interne.

Il contraddittorio, che rappresenta un diritto fondamentale tutelato dall'ordinamento europeo e dalla Costituzione, viene attuato da diverse norme tributarie ed in particolare dal comma 7 e dall'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto del Contribuente. Anche l'art. 6, comma 5, dello Statuto, obbligando l'Amministrazione a richiedere chiarimenti prima dell'iscrizione a ruolo, finisce con il dare attuazione al principio generale del contraddittorio nell'ordinamento tributario, previsto dagli artt. 23 e 97 della Costituzione, non derogabile né modificabile in modo implicito³⁶¹.

Invero, prima di approfondire le previsioni contenute nello Statuto, è possibile rintracciare altri riferimenti normativi; da un lato, per quanto riguarda il procedimento amministrativo, la già menzionata l. n. 241/1990; dall'altro, per quanto concerne il processo tributario, le disposizioni di cui al d.lgs. n. 546/1992, nelle quali è già possibile notare un significativo superamento delle rigidità precedentemente imposte all'Amministrazione.

Ad ogni modo, a partire dagli anni '90, il legislatore interno ha emanato numerose norme, in materia tributaria, rientranti nella più generale idea di partecipazione. Basti pensare agli accertamenti basati sugli studi di settore (L. n.

³⁶¹ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel procedimento di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2011, pag. 761.

662/1996)³⁶², al concordato preventivo (d.lgs. 269/2003), alle comunicazioni e richieste di chiarimenti in materia di liquidazione e di controllo formale della dichiarazione, regolate dagli artt. 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R. n. 600/1973³⁶³. L'elenco, chiaramente, ha carattere unicamente esemplificativo. Si potrebbe, ancora, fare riferimento all'accertamento con adesione (d.l. n. 538/1994 e d.lgs. n. 218/1997)³⁶⁴, alla conciliazione (d.lgs. n. 546/1992 e d.lgs. 218/1997)³⁶⁵, all'autotutela (D.M. 11 febbraio 1992 n. 87)³⁶⁶.

Continuando nell'indagine e spostandosi nell'ambito degli accertamenti bancari, occorre fare riferimento all'art. 32, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, il quale, infatti, statuisce che «*gli uffici possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona, per fornire dati e notizie rilevanti anche relativamente alle operazioni*» bancarie; nel successivo e secondo periodo, è previsto che «*i dati ed elementi attinenti ai rapporti (...) sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti (...) se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine*».

Ne consegue che, se l'Ufficio intende avvalersi dei movimenti bancari, esso deve convocare il contribuente: «*in ambedue i casi, infatti, i dati ignoti, seppure quantificabili in base alle risultanze bancarie o alle medie statistiche di categoria, debbono trovare riscontri nella specifica reale situazione del soggetto accertato, e gli atti accertativi emessi in tanto sono legittimi in quanto siano*

³⁶² Oltre alla bibliografia già citata alla nota n. 14, si rinvia, per talune osservazioni critiche sugli studi di settore, a A. FANTOZZI, *Valutazione giuridica degli studi di settore*, in *I nuovi studi di settore, Atti del Convegno di Roma dell'11 febbraio 2000*, allegati a *Il Fisco*, 2000, n. 25, p. 19 ss., nonché G. GAFFURI, *Brevi considerazioni sugli studi di settore*, in *Boll. Trib.*, 2001, p. 19.

³⁶³ L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente*, op. cit., p. 588. In giurisprudenza, *infra multis*, Cass., sez. V trib. 9 dicembre 2002, n. 17507, in *Rass. della Giurispr. It. della Corte di Cassazione*, Milano, 2003, p. 173.

³⁶⁴ M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001; in particolare, sul tema qui trattato, si veda E. DE MITA, *Profili storici e costituzionali del concordato tributario, in Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pp. 293 ss..

³⁶⁵ *Infra multis*, G. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 13 ss.

³⁶⁶ Istituto originariamente previsto dal D.P.R. n. 636/1991, e segnatamente dall'art. 21 oggi abrogato. Ad oggi, l'autotutela di cui alle norme menzionate nel corpo del paragrafo, si concretizza nelle forme dell'annullamento e della revoca dell'atto anche definitivo. Tra gli altri, D. STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999.

fondati anche sulla possibilità offerta al contribuente di offrire all'Ufficio dati ed elementi di valutazione".

Agli istituti finora descritti o anche soltanto menzionati, è possibile affiancare l'interpello (già la l. n. 413/1991 lo contemplava, in materia di elusione), oggi previsto, in via generalizzata, dallo Statuto dei Diritti del Contribuente (art. 11)³⁶⁷.

Si ritiene che la disamina condotta, per quanto sintetica, consenta di comprendere le dimensioni, sempre maggiori, che il fenomeno partecipativo ha assunto nell'ordinamento tributario interno ed attuale, e di cogliere, altresì, le implicazioni che esso assume nell'economia dei rapporti tra Fisco e contribuente³⁶⁸.

Una disciplina della partecipazione del contribuente, coerente con il sistema costituzionale ed europeo, è senz'altro contenuta nella L. n. 212/2000, come è possibile osservare sin dall'enunciazione di principio di cui all'art. 1, nonché da ulteriori disposizioni di dettaglio che saranno in prosieguo riferite.

L'art. 1 appena menzionato contiene la dichiarazione, da parte del legislatore dello Statuto, di voler dare attuazione ai principi di eguaglianza, legalità, capacità contributiva ed imparzialità amministrativa, attraverso regole derogabili solo espressamente e mai da leggi speciali³⁶⁹.

Quanto alla circostanza che lo Statuto non faccia rinvio al diritto di difesa, tale asserita mancanza trova giustificazione nella natura amministrativa delle attività funzionali all'accertamento, in ragione della quale la giurisprudenza ha tradizionalmente affermato che l'inosservanza da parte dell'organo ispettivo delle prescrizioni del codice di procedura penale, in ordine all'acquisizione di notizie

³⁶⁷ Sia consentito ricordare che, nel corso della presente analisi, la norma di cui all'art. 11 dello Statuto è stata da noi inserita, d'accordo con una certa dottrina (F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., p. 1368), nell'ambito delle cd. nullità testuali: qualsiasi atto emesso in difformità dalla risposta che l'Amministrazione medesima fornisce all'interpello è, infatti, afflitto da nullità, a prescindere dal contenuto (impositivo o sanzionatorio) del medesimo.

³⁶⁸ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, op. cit., p. 56.

³⁶⁹ Sulla natura delle norme di cui alla l. n. 212/2000, la dottrina prevalente ha ritenuto che si tratti di cd. norme sulla formazione, aventi rango pari a quello della legge costituzionale. V. SERGES, *Norme sulla formazione e limiti all'interpretazione autentica (Brevi riflessioni a margine del recente Statuto dei Diritti del Contribuente)*, in G. MODUGNO (a cura di), *Trasformazioni della funzione legislativa*, Milano, 2000, p. 263 ss. Occorre però riferire che la giurisprudenza si è espressa in senso contrario: con ordinanza del 25 febbraio 2008, n. 48, la Corte Costituzionale ha affermato, pronunciandosi in materia di ICI, che la l. 212 del 2000 non ha valore superiore a quello della legge ordinaria (per cui potrebbe essere abrogata anche implicitamente).

relative alla consumazione di reati, non incide sul potere degli uffici finanziari e del giudice tributario di avvalersi, ai fini fiscali, del materiale conoscitivo così raccolto, purchè siano rispettate le disposizioni contenute nei decreti che regolano l'accertamento delle imposte dirette, e dell'imposta sul valore aggiunto. Questo, a dire della giurisprudenza, non integrerebbe un'ipotesi di violazione del diritto di difesa ex art. 24 Cost³⁷⁰.

Per cui, quanto allo Statuto, sembra addirittura che il legislatore interno abbia sentito l'esigenza di fondare l'istituto su fondamenti costituzionali per certi aspetti ancora più solidi, quali potrebbero risultare i principi di legalità e di imparzialità amministrativa.

Da questo punto di vista, l'art. 1 della l. n. 212/2000 rappresenta un sicuro baluardo contro l'ingresso di un argomento apertamente svalutativo dell'istituto partecipativo, almeno nei termini innanzi rappresentati.

Alcune regole dello Statuto, peraltro, hanno parzialmente ripreso, completato e specificato le norme dettate dalla l. n. 241/1990, in relazione alle esigenze proprie dell'attività di imposizione. L'esempio più evidente è dato dalla disciplina di cui all'art. 7 dello Statuto, il quale – in materia di chiarezza e motivazione degli atti – espressamente richiama l'art. 3 della l. n. 241/1990, che quasi letteralmente riproduce. Al contrario, lo Statuto non ha accolto le previsioni di un diritto generale di partecipazione al procedimento, di cui agli artt. 7 e 10 lett. b) della l. n. 241/1990. Il parziale scostamento dalle direttive affermatesi nel diritto amministrativo è, tuttavia, un "male necessario"³⁷¹, poiché il riconoscimento di un diritto generale di partecipazione del contribuente alla fase del procedimento tributario non si sarebbe armonizzato con i caratteri dell'attività affidata all'amministrazione finanziaria, postulando un'unitarietà della funzione impositiva nei fatti inesistente.

La mancata previsione di un diritto generale di partecipazione all'interno dello Statuto, non lascia aperta, a ben vedere, una lacuna vera e propria. Il legislatore, infatti, ha comunque collocato, nello Statuto, un principio indicato variamente indicato come di "collaborazione" ovvero di "cooperazione" tra

³⁷⁰ Cass., sez. trib., 16 aprile 2007, n. 8990, in www.finanze.it.

³⁷¹ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, op. cit., p. 60.

Amministrazione, da una parte, e contribuente, dall'altro. Alla luce di tale dato di partenza, occorrerà svolgere quantomeno due ordini di considerazioni.

In primo luogo, occorre fare riferimento all'art. 10 dello Statuto, il quale dispone “*i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*”. Basti considerare, per quel che qui ci impegna, che i casi in cui la regola della collaborazione può trovare applicazione sono veramente indeterminati. Ebbene, può dirsi tuttavia che non vi rientrano fattispecie appartenenti ai procedimenti in cui si esprimono poteri di attuazione autoritativa della legge di imposta. Infatti, l'accertamento, come riferito *supra*, è l'esito di una sequenza di atti tra loro funzionalmente collegati, attraverso i quali l'Amministrazione – una volta comparati gli interessi in gioco – assume il provvedimento adeguato allo scopo perseguito.

Attraverso il procedimento, trovano attuazione, in buona sostanza, il principio di imparzialità, che prevale finanche sul buon andamento, ed il principio di tutela dell'affidamento di cui, infatti, la regola della collaborazione è espressione autentica.

Quest'ultima regola, peraltro, come specificazione e attuazione dei principi di buon andamento ed efficienza amministrativa, presiede ai rapporti che si instaurano tra amministrazione e contribuente al di fuori delle occasioni rigidamente formalizzate, soprattutto se è previsto un contraddittorio con il contribuente.

Ancora, l'analisi non può concludersi senza che si svolga una considerazione ulteriore, parzialmente collegata alla prima. Ebbene, per individuare il fondamento della disciplina che regola la partecipazione del contribuente ai procedimenti volti all'attuazione (imparziale) della legge d'imposta, è sufficiente soffermare ancora la propria attenzione sullo Statuto.

Accanto al principio della collaborazione, infatti, la legge in commento pone anche – come enunciato *supra* – un principio di “*cooperazione*”. Più in particolare, la regola dell'art. 12 dispone, invero, che “*nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*”, questo può comunicare, entro 60 giorni dalla consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni

ispettive nei suoi riguardi, “osservazioni e richieste”, che gli uffici sono tenuti a valutare, salvo che nei casi di motivata urgenza, prima di assumere provvedimenti. Grazie alla regola appena riferita, le osservazioni e le richieste del contribuente entrano a far parte del novero degli elementi che l’Amministrazione ha il dovere di esaminare per definire il presupposto non dichiarato. Ancora, la regola dell’art. 12 opera come “raccordo” tra due sequenze coordinate di atti: l’istruttoria, da una parte, e l’accertamento, dall’altra. Essa pone, infatti, l’amministrazione ed il contribuente nelle condizioni di perseguire – seppur portando interesse divergenti – il medesimo fine: il prelievo conforme alla legge. Come tutte le enunciazioni dello Statuto, la regola in commento aspira ad assurgere al medesimo rango dei principi costituzionali di eguaglianza, legalità, imparzialità e capacità contributiva, di cui costituisce attuazione.

La variazione terminologica riscontrabile tra l’art. 10 e l’art. 12 – collaborazione e cooperazione – sembra indicare una eterogeneità di fondo, indotta e giustificata dal fatto che i momenti dell’attività amministrativa non sono riconducibili a perfetta unità. La legge, peraltro, allude indifferentemente – da un punto di vista dei termini legali – ad una “contestazione preventiva” e ad una “richiesta di chiarimenti” (cfr. art. 37 *bis* d.p.r. n. 600/1973), indicando, con tali espressioni, gli atti con i quali l’Amministrazione invita il contribuente al contraddittorio; dall’altro lato, il contribuente è invitato a presentare “osservazioni”, “chiarimenti” e “richieste”.

La contestazione in particolare, per esercitare la funzione che le è propria, ovvero quella di attivare il contraddittorio, deve contenere un’esauriente descrizione degli elementi di fatto e delle ragioni di diritto ritenute rilevanti. Tale adempimento forma senz’altro oggetto di un dovere di “cooperazione” che, nei suoi elementi costitutivi, non è molto diverso da quello cui, in via generale, si riferisce il più volte menzionato art. 12.

In conclusione, dalle indicazioni sin qui considerate, sembra che si possa condurre il tentativo di portare ad unità le fattispecie che regolano la partecipazione del contribuente all’attuazione delle leggi di imposta³⁷².

³⁷² N. BOBBIO, voce *Principi generali del diritto*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. XIII, Torino, 1966, p. 887 ss.; S. BARTOLE, voce *Principi generali del diritto*, in *Enc. Dir.*, vol. XXXV, Milano, 1986, p. 494 ss.; L. ANTONINI, *Intorno alle “metanorme” dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, pp. 625 ss.

Certamente, restano le discipline particolari, che prevedono i singoli istituti, che si collocano in diverse fasi e momenti della funzione impositiva e che, se considerati da un punto di vista peculiare, si rivelano conformi all'idea, qui illustrata, della partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari, a garanzia dell'attuazione imparziale della legge di imposta³⁷³. Tuttavia, non essendo questa la sede per svolgere una disamina analitica dei singoli istituti, basti considerare che, se da una parte sono pressanti le esigenze pratiche dell'efficienza e del buon andamento, dall'altro si è cercato – e si dovrà cercare – di dare attuazione sempre maggiore alla potenzialità dell'istituto partecipativo di costituire una garanzia piena contro le violazioni di legge.

20.1 La rilevanza del contraddittorio nelle decisioni della giurisprudenza.

Quanto all'interpretazione giurisprudenziale, occorre riferire che, in merito alla questione del contraddittorio e, in particolare, del contraddittorio endoprocedimentale, essa non ha tenuto un comportamento univoco.

Da un lato, infatti, una parte della giurisprudenza italiana ha attribuito un'importanza limitata al contraddittorio, per cui la sua omessa instaurazione non dovrebbe causare la nullità dell'atto per esempio negli accertamenti scaturenti dalle indagini finanziarie e in quelli scaturenti dal redditometro *ante* d.l. n. 78/2010³⁷⁴.

Un'altra parte della giurisprudenza, invece, influenzata dalla nota sentenza della C.G.C.E. del 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *cd. Sopropè*, ha considerato il **contraddittorio come un diritto fondamentale** sulla base delle norme direttamente applicabili della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, così come interpretata dalla Corte di Giustizia. Più in particolare, la Suprema Corte ha affermato che l'attività istruttoria amministrativa deve essere

³⁷³ Si considerino la disciplina della liquidazione e del controllo formale, del disconoscimento dei vantaggi tributari consentiti attraverso operazioni elusive, dell'accertamento con adesione, del contraddittorio che si attua al termine della verifica fiscale. Per una specifica disamina di questi istituti, che vengono fatti confluire nell'ambito del concetto innanzi descritto di "cooperazione", si veda G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, op. cit., p. 71 – 105. Nell'ambito del concetto di "collaborazione", il medesimo Autore fa rientrare l'interpello, speciale ed ordinario, anche con riferimento ad i suoi rapporti con l'accertamento ed a talune figure ritenute affini. Id., op. ult. cit., pp. 116 ss.

³⁷⁴ Si veda la già citata Cass., 27 marzo 2010, n. 7485.

«completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario, di vincere la mera praesumptio hominis costituita dagli studi di settore»³⁷⁵.

In buona sostanza, è possibile osservare che il diritto al contraddittorio viene leso già se la verifica fiscale non si chiude con il processo verbale di constatazione, il quale svolge la peculiare funzione di rendere edotto il contribuente della conclusione dell'attività istruttoria. Il P.V.C. è, quindi, elemento indefettibile per la validità della stessa indagine tributaria e del conseguente avviso di accertamento. Esso, dovendo garantire il contraddittorio, deve riportare le osservazioni effettuate dal contribuente, i rilievi dell'Amministrazione e le motivazioni per cui sono state rigettate le osservazioni del contribuente. Conseguentemente sono censurabili, sotto il profilo della motivazione del successivo atto di accertamento, sia l'omessa valutazione delle osservazioni del contribuente, sia il loro rigetto con affermazioni generiche di puro stile.

Ci si è chiesti, inoltre, se la Corte di Giustizia possa pronunciarsi sul contraddittorio e sul diritto di difesa di competenza del legislatore nazionale, ovvero se il suo intervento debba essere ritenuto ammissibile solo con riguardo a questioni comunitarie che potrebbero determinare restrizioni dei diritti suddetti. Ebbene, si ritiene³⁷⁶ che la tutela sul punto non possa essere parziale e che, piuttosto, l'effettività della tutela medesima comporti l'assenza, in qualsiasi situazione, di preclusioni probatorie, come quelle di carattere temporale, che generano decadenze per decorrenza dei termini previsti.

Più recentemente, anche i giudici di merito³⁷⁷ hanno considerato il contraddittorio, espressamente previsto dalla Statuto per gli accessi dall'art. 12, comma 7, come attuazione di un più generale principio di partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento tributario.

Più in particolare, la giurisprudenza è giunta ad affermare che, nell'ambito degli accertamenti sintetici, il contraddittorio è imposto, prima e

³⁷⁵ Cass., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229.

³⁷⁶ F. AMATUCCI, *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2/2014, p. 275 ss.

³⁷⁷ Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 4 del 2012.

indipendentemente dal d.l. n. 78/2010, dal principio del “giusto procedimento” che era stato sancito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenza 26635/2009, in materia di parametri e studi di settore) per gli accertamenti standardizzati³⁷⁸. Occorre segnalare, al riguardo, la recente ordinanza n. 9712 della Corte di cassazione, depositata 6 maggio 2014, in cui i giudici di legittimità hanno preliminarmente richiamato i principi della Corte costituzionale (sentenza 105/2003), in base ai quali, in tema di accertamento standardizzato mediante l'applicazione di parametri o studi di settore, la gravità, precisione e concordanza della presunzione semplice nasce *solo in esito al contraddittorio*, che va attivato obbligatoriamente prima dell'emissione dell'atto, pena la nullità dello stesso.

In contrasto con l'orientamento U.E. della imprescindibilità del contraddittorio occorre segnalare che la Cassazione, con l'ordinanza di rinvio 24739 del 5 novembre 2013, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 37-*bis*, comma 4 del d.p.r. n. 600/1973, che sanziona con la nullità l'avviso di accertamento antielusivo non preceduto da richiesta di chiarimenti al contribuente. Secondo la Cassazione, infatti, la sanzione di nullità dell'accertamento *ex art. 37 bis* non sarebbe conforme al dettato costituzionale e, in particolare, al divieto, ricavabile dall'articolo 53 della Costituzione, di conseguire indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto. Si legge nell'ordinanza di rinvio che la nullità in caso di omesso preventivo contraddittorio è distonica rispetto al «diritto vivente» e sarebbe irragionevole, in quanto non prevista nell'ipotesi di abuso del diritto.

Tale conclusione, invero, si presenta in contrasto con la legge e l'orientamento europeo e sembra motivata, principalmente, dalle ben note esigenze di cassa che spingono a interpretare le norme fiscali prevalentemente dal punto di vista “finanziario” ledendo anche diritti fondamentali riconosciuti ai contribuenti dall'ordinamento europeo e da quello nazionale³⁷⁹.

³⁷⁸ La sentenza 87/02/13 della C.T. Prov. di Lecco: “*La Suprema Corte ha precisato che il risultato degli accertamenti basati sugli "standard" (dei quali fa parte l'accertamento sintetico ex art. 38 DPR 600/73) deve necessariamente essere adeguato alla realtà del contraddittorio obbligatorio. Pertanto, il contraddittorio che la legge ha previsto per gli accertamenti a partire dall'anno di imposta 2009, deve necessariamente essere attivato anche per gli anni precedenti a differenza di quanto affermato dall'Agenzia in risposta alla memoria del contribuente del 16.11.2011.*”

³⁷⁹ Si vedano le critiche della AIDC di Milano ne Il Sole 24 Ore del 17 gennaio 2014.

21. Le applicazioni del principio del contraddittorio: l'invalidità dell'atto amministrativo e l'invalidità dell'atto di imposizione. Considerazioni ulteriori.

Sulla disciplina generale dell'invalidità dell'atto amministrativo si è detto. Tuttavia, si presenta adesso l'opportunità di svolgere talune considerazioni ulteriori, verificando come il principio del contraddittorio³⁸⁰ costituisca, invero, autentico strumento di tutela del contribuente. La violazione del principio in parola, in uno ai principi di proporzionalità, di legittima aspettativa e di precauzione³⁸¹, nell'ambito della più generale riaffermazione del principio di legalità, finisce per ampliare le cause di invalidità dell'atto.

Come si è già riferito, la violazione delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti non è causa di invalidità se, per la natura vincolata dell'atto, è evidente che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Come pure riferito, attraverso questa norma ed attraverso la successiva regola di cui al secondo periodo del comma 2 dell'art. 21 *octies*, finalmente si teorizza un'amministrazione che non è più solo esecuzione della volontà della legge, ma è volta soprattutto a conseguire risultati. Una disciplina dell'invalidità calibrata unicamente sull'illegalità del provvedimento si è rivelata, in buona sostanza, inadeguata³⁸².

Quanto all'altra regola in materia di annullabilità (art. 21 *octies*, comma 2, primo periodo), essa ha un ambito di applicabilità differente. In buona sostanza, perché la regola ivi esposta sia applicabile, è necessario che il contenuto del provvedimento (annullabile) non avrebbe potuto essere differente da quello in concreto adottato³⁸³.

³⁸⁰ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, ed. provv. 2003, p. 256 ss., il quale, da questo punto di vista, sottolinea il collegamento con la disciplina espressa dalla L. n. 212/2000.

³⁸¹ V. CERULLI IRELLI, *Verso un più compiuto assetto della disciplina generale del provvedimento amministrativo*, pubblicato in "ASTRID Rassegna" n. 4 del 2005, p. 3.

³⁸² A. ROMANO TASSONE, *Osservazioni su invalidità ed irregolarità degli atti amministrativi*, in *Annuario*, 2002, p. 103.

³⁸³ B. G. MATTARELLA, *La nuova legge sul procedimento amministrativo. Il provvedimento amministrativo*, in *Giorn. Dir. Amm.*, 2005, p. 480.

Ovviamente, è necessario che il provvedimento sia vincolato, ovvero che il vincolo legale sia tale da rendere evidente che la decisione finale non avrebbe potuto essere diversa da quella adottata, anche quando l'adempimento procedurale sia stato compiuto, e la forma dell'atto sia stata rispettata³⁸⁴.

L'attenuazione del vizio di forma che non abbia inciso sul contenuto dell'atto, che pure abbiamo indicato quale "depotenziamento", scaturisce sì dalla nuova disciplina dell'invalidità ma, come riferito nel capitolo dedicato a tale indagine, non costituisce una novità assoluta, poiché risponde ad indicazioni giurisprudenziali risalenti, anche con riferimento alla categoria della nullità³⁸⁵.

A questo punto, è dunque possibile effettuare una comparazione tra la disciplina del contraddittorio, specie interno ai procedimenti tributari, e le regole dell'invalidità dell'atto amministrativo.

Ebbene, prima della riforma del 2005, si riteneva che la relativa sistematica fosse essenzialmente basata sulle due categorie dell'inesistenza e della nullità. Più in particolare, per gli atti impositivi come la dichiarazione, i vizi andrebbero ad incidere sulla cd. funzione di comunicazione e sarebbero, pertanto, causa di inesistenza; i vizi che incidono, invece, sulla cd. funzione di cognizione sarebbero, invece, causa di nullità dell'atto³⁸⁶.

Una simile ricostruzione, tuttavia, non tiene conto delle effettive evoluzioni della disciplina in materia né, tantomeno, delle esigenze attuali cui tale disciplina si propone di rispondere. Infatti, non bisogna dimenticare che la l. n. 15/2005 ha inteso, innanzitutto, accogliere i principi di derivazione comunitaria e segnare, conseguentemente, il passaggio da un'Amministrazione "esecutiva" ad un'Amministrazione cd. "di risultato". Fermo restando, ovviamente, che tale passaggio resta allarmante quando l'interesse di cui il contribuente è portatore rientra nel novero degli interessi oppositivi.

Ebbene, tornando al quesito di partenza, finiamo con il ribadire le conclusioni già in parte esposte: se si concentra l'attenzione sui vizi dell'azione

³⁸⁴ D. GALETTA, *Notazioni critiche sul nuovo art. 21 octies*, op. cit., pp. 118 – 125.

³⁸⁵ *Infra multis*, Cons. Stato, sez. VI, 14 luglio 1999, n. 948.

³⁸⁶ E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità del diritto tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, p. 379 ss.

amministrativa diretta all'imposizione dei tributi, è facile farsi convincere dall'idea, suggestiva, di ritenere applicabili sia la norma dell'art. 21 *septies* sia la norma dell'art. 21 *octies*³⁸⁷.

Tuttavia, se per l'art. 21 *septies* non si scorgono difficoltà particolarmente significative, non può dirsi lo stesso in merito all'art. 21 *octies*, in primis perché – dando applicazione a quest'ultimo – non v'è chi non vi abbia scorto il pericolo di aggirare talune garanzie a favore del contribuente, quale l'obbligo di motivazione.

A ben vedere, non è possibile fornire risposta al problema se prima non si chiariscono i rapporti che intercorrono tra la l. n. 15/2005 e le norme dettate dallo Statuto dei diritti del contribuente, anche per precisare se le norme della l. n. 212, in tema di inefficacia ed invalidità degli atti impositivi, vadano interpretate alla luce della legge generale sul provvedimento amministrativo. A tale riguardo, si ribadisce la posizione privilegiata che lo Statuto assume nella gerarchia delle fonti: nonostante voci discordi, si ritiene che le disposizioni che lo compongono siano attuazione diretta di norme costituzionali, non derogabili se non in maniera espressa, e solo attraverso disposizioni generali e di principio. Un diritto del contribuente, qualificabile come “fondamentale” e garantito dallo Statuto, non potrebbe dunque soccombere rispetto ad una disposizione relativa all'invalidità del provvedimento, benché impositivo.

Dunque, se la norma di cui all'art. 21 *septies* risulta immediatamente e direttamente applicabile all'atto impositivo, maggiore prudenza occorre usare con riferimento alla norma dell'art. 21 *octies*, comma 2. Tale ultima norma, infatti, si può ritenere applicabile unicamente nel caso, e nella misura, in cui non vanifichi alcuna delle garanzie dotate di copertura statutaria³⁸⁸, il che rileva sia con riferimento alla garanzia posta dal contraddittorio, sia con riferimento alla motivazione degli atti impositivi³⁸⁹.

³⁸⁷ F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, op. cit., p. 1445 ss; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, op. cit., p. 223 ss, quest'ultimo con la precisazione di cui in prosieguo.

³⁸⁸ M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi*, op. cit., p. 358.

³⁸⁹

22. Le conseguenze in caso di violazione del contraddittorio interno: riferimenti specifici all'avviso di accertamento ed all'ipotesi di nullità.

La legge non specifica espressamente quali siano le conseguenze sul provvedimento impositivo nel caso in cui manchi l'invito al contraddittorio: certamente l'omissione inficia la correttezza dell'atto amministrativo, ma resta da appurare la portata invalidante di tale difetto. Occorre chiedersi, peraltro, se lo stesso limite all'operatività dell'art. 21 *octies*, comma 2, operi anche per gli atti con i quali il contribuente è invitato a partecipare al procedimento tributario.

Quanto al primo quesito, occorre quantomeno differenziare due posizioni maggiormente significative. Secondo una prima tesi, più rigorosa, l'atto emesso dovrebbe essere considerato nullo *ab origine*, improduttivo di qualunque effetto, mentre secondo un'opinione meno radicale lo stesso sarebbe da considerarsi viziato nella parte motivazionale - e, pertanto meramente annullabile - mancando nel provvedimento emesso dall'ufficio qualunque riferimento circostanziato all'esito del contraddittorio - per l'evidente ragione che non vi è stato - e di conseguenza mancando la compiuta descrizione del processo logico e giuridico che ha condotto l'ufficio a determinare la base imponibile nella misura indicata nell'atto notificato al contribuente.

I motivi a sostegno della nullità assoluta dell'atto sono molteplici; il tenore letterale del già menzionato art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 a mente del quale "*l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza*" ha indotto parte della dottrina a parlare di atto emanato in carenza di potere, e come tale radicalmente nullo³⁹⁰; i richiami ai principi generali dello Statuto ed ai principi di legalità ed imparzialità amministrativa non hanno potuto, poi, che indurre a ritenere nullo l'atto emesso in assenza di contraddittorio³⁹¹.

In senso contrario si sono inizialmente espressi i Supremi Giudici³⁹², affermando che l'emissione dell'avviso di accertamento prima del decorso del

³⁹⁰ S. TUNDO, *Dialogo fisco contribuente tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento*, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010. Attribuisce rilevanza al tenore letterale della norma anche G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, 2010.

³⁹¹ COLLI VIGNARELLI, *Violazione dell'art.12 dello statuto del contribuente e illegittimità dell'accertamento alla luce del principio di collaborazione e buona fede*, in *Bollettino Tributario*, 2010.

³⁹² Cassazione, ord. N. 19875 del 18.7.2008 in *Rassegna Tributaria* 2009.

termine dei 60 giorni “*non ne determina ipso iure la nullità... in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso*”³⁹³, mentre, a nostro avviso correttamente, alla luce dei principi generali affermati in ambito comunitario, si è espressa la Commissione Tributaria Provinciale di Milano³⁹⁴, per cui “*una volta affermata l’applicabilità dell’art.12 dello statuto del contribuente anche alle ipotesi di controversie doganali non può che discenderne la nullità dell’atto impositivo, non preceduto da idoneo contraddittorio*”.

Di recente, la stessa Corte ha però mutato il suo orientamento, affermando la nullità dell’atto impositivo non preceduto da idoneo contraddittorio, a prescindere da ogni valutazione in merito alle difese che il contribuente avrebbe potuto svolgere³⁹⁵.

Diverse, ovviamente, le conseguenze dell’adesione alla tesi della nullità od a quella dell’annullabilità: secondo la prima, l’atto carente di un elemento contenutistico essenziale non avrebbe nessun effetto, nemmeno potrebbe costituire la base di partenza per la conclusione di un’intesa successiva tra le parti (accertamento con adesione).

Viceversa, aderendo alla tesi dell’annullabilità, l’atto sarebbe efficace fino all’eventuale momento di una pronuncia giudiziaria in tal senso, e, sulla base di esso, se non impugnato, potrebbe essere concluso un valido accordo tra fisco e contribuente³⁹⁶.

Il contribuente dovrebbe presentare tempestivo ricorso avverso il provvedimento non preceduto dall’invito al contraddittorio, denunciando l’inadempimento dell’Ufficio ma spetterebbe al giudice valutare “la gravità” del vizio in funzione di un solo eventuale annullamento.

Così, ad esempio, l’atto potrebbe essere considerato non annullabile nell’ipotesi in cui il contribuente fondi il suo ricorso esclusivamente sul mancato rispetto del contraddittorio, senza dimostrare, nel merito, i danni che questo gli avrebbe comportato, così come nel caso in cui il contribuente non dimostri il

³⁹³ Critico, a proposito, A. MARCHESELLI, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2009.

³⁹⁴ C.T.P. Milano, Sez. 31, sentenza n. 196/31/11 del 18 febbraio 2011, dep. 7 luglio 2011.

³⁹⁵ Cass., sez. trib., 11 giugno 2010, n.14105, in *L’Iva 2011*, con commento di ARMELLA.

³⁹⁶ A. GAFFURI, *Studi di settore e normalità economica*, in *Bollettino Tributario* 2008.

tenore delle osservazioni che avrebbe presentato in sede istruttoria e come queste avrebbero potuto modificare il sorgere dell'atto.

In tale ottica si colloca la recente decisione della Cassazione n. 8481 del 2010³⁹⁷, con la quale i giudici di legittimità hanno esteso la propria indagine verificando il concreto “danno alla difesa” patito in conseguenza del mancato contraddittorio. In buona sostanza, in caso di omesso contraddittorio, l'invalidità dell'atto sussisterebbe non di per se stessa, ma solo se il contribuente dimostri che “*nel contraddittorio avrebbe avuto qualcosa di decisivo da dire*”³⁹⁸.

Di avviso contrario autorevole dottrina, per la quale l'emissione di un atto di accertamento senza il rispetto della procedura e dei termini di cui all'art. 12, 7° comma, determina la nullità del medesimo, da farsi valere con l'impugnazione dinanzi le commissioni tributarie, le quali devono provvedere senza nemmeno entrare nel merito della controversia³⁹⁹.

Ebbene, autorevole dottrina⁴⁰⁰ ha evidenziato che entrambe le posizioni sembrano porgere il fianco a critiche significative. La prima posizione, che potremmo definire “formale”, ritiene dunque nullo il provvedimento per la sola omissione del contraddittorio. Ebbene, applicando tale teoria in maniera pedissequa si finirebbero con il ritenere nulli anche i provvedimenti per i quali, già a monte, il contraddittorio si sarebbe rivelato palesemente inutile. La seconda opinione dottrinale, invece, può essere ritenuta “sostanziale”: il provvedimento, emesso nel mancato rispetto del contraddittorio, sarebbe caduco solo se errato nel merito. Va da sé che una simile teoria può condurre a risultati abnormi e, non ultima, alla concreta eliminazione dello stesso principio del contraddittorio.

Ebbene, la Corte di Giustizia⁴⁰¹ sembra aver assunto una posizione intermedia che, se correttamente intesa, potrebbe essere definita equilibrata e preferibile rispetto alle posizioni “estreme” di cui innanzi. La Corte, infatti, dopo aver ribadito che il contraddittorio è, senza dubbio, principio generale

³⁹⁷ Cass., sez. trib., 9 aprile 2010, n. 8481, in *Corriere Tributario*, 2010, con nota di A. MARCHESELLI, *L'indefettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari*.

³⁹⁸ A. MARCHESELLI, op. ult. cit..

³⁹⁹ MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, op. cit..

⁴⁰⁰ A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 33/2014, p. 2536.

⁴⁰¹ Corte di Giustizia, cause riunite C-129/13 e C-130/13, in *Corr. Trib.*, 33/2014, con commento di . MARCHESELLI, op. ult. cit..

dell'ordinamento, specifica poi che non ci si può limitare ad eccepire, formalisticamente, che il contraddittorio è mancato. Piuttosto, bisogna allegare che il contraddittorio avrebbe avuto una qualche utilità. Questo, si badi bene, non significa che le osservazioni del contribuente avrebbero dovuto essere risolutive, né tantomeno vincenti, ma semplicemente che l'esercizio del diritto (al contraddittorio) non deve rivelarsi abusivo, né capzioso, né temerario.

Quanto al secondo e più specifico quesito posto in apertura, ovvero se il limite innanzi riscontrato all'operatività dell'art. 21 *octies*, comma 2, operi anche per gli atti con i quali il contribuente è invitato a partecipare al procedimento tributario, occorre innanzitutto – per tentare di rispondere al quesito - assumere taluni dati normativi quali punti di riferimento e termini di paragone. In particolare, si pensi al mancato invio egli avvisi prescritti agli artt. 36 *bis* e 36 *ter* D.P.R. n. 600/1973, o della richiesta di chiarimenti che precede l'esercizio dei poteri di contrasto in materia di elusione fiscale di cui al comma 4 dell'art. 37 *bis* del decreto appena menzionato⁴⁰².

Ci si chiede, lo ribadiamo, se il comma 2 dell'art. 21 *octies* sia applicabile, posto il vizio contemplato, alle fattispecie previste dalle norme suddette. Ebbene, anche in questo caso, si ritiene di dover concludere per la tesi negativa, per ragioni che sono riconducibili quantomeno a due principali giustificazioni.

In primo luogo, quanto alle norme del d.p.r. 600/1973, è lo Statuto dei diritti del contribuente a prevedere di invalidità particolarmente severo per le ipotesi di cui agli artt. 36 *bis*, 36 *ter* e 37 *bis*: più in particolare, l'art. 6, comma 5, della l. n. 212/2000 prescrive che l'omissione dell'avviso e della richiesta di chiarimenti, che devono precedere l'iscrizione a ruolo delle maggiori somme risultanti dalla dichiarazione, sia causa della nullità del ruolo e della cartella. Ancora, può dirsi, in estrema sintesi, che le nullità comminate dall'art. 6 comma 5 conservano, a ben vedere, ogni elemento della disciplina dell'annullabilità dell'atto invalido, ad eccezione della cd. prova di resistenza introdotta dalla l. n. 15/2005⁴⁰³.

⁴⁰² Si pensi, altresì, alla norma di cui all'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 218/1997, che contempla l'omissione dell'invito all'adesione del contribuente che non abbia già presentato istanza in tal senso; ovvero, agli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 472/1997, che prevedono la mancata contestazione preventiva dell'illecito al sospetto trasgressore che non sia stato precedentemente ammesso al contraddittorio, in ossequio ad altra disciplina.

⁴⁰³ E' doveroso tuttavia riferire che si rintraccia anche dottrina autorevole in senso contrario: M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi*, op. cit., p. 366, il quale ipotizza che si tratti di

Sia consentito concludere, peraltro, considerando che la disciplina della “partecipazione” del contribuente accoglie i principi costituzionali di legalità ed imparzialità, o quantomeno si collega a questi ultimi. Conseguentemente, si può ritenere che esista, in capo al contribuente, un potere di intervento nel procedimento di imposizione, che gli consente di prender parte alla decisione amministrativa. Il mancato esercizio di questo potere determina una grave deviazione dello schema legale predisposto e la conseguente illegittimità dell’atto conclusivo del procedimento.

Si ribadisce, alla luce di ciò, la nullità dell’atto finale, senza dover sostenere la prova di resistenza *ex art. 21 octies*, comma 2.

22.1. L’omessa motivazione sulle ragioni addotte dal contribuente. Il contraddittorio quale principio di generale applicazione.

Fondamentale corollario del diritto al contraddittorio preventivo rispetto all’emissione dell’atto impositivo è il dovere, in capo all’Amministrazione procedente, di motivare l’atto impositivo emanato, anche alla luce delle osservazioni presentate dal contribuente. Ove questi riceva l’invito al contraddittorio e sia, altresì, intenzionato ad esercitare il suo diritto di parteciparvi, avrà un interesse pratico ed applicativo in relazione allo svolgimento di un contraddittorio preciso e puntuale. A tale diritto corrisponde, in maniera speculare, l’obbligo per l’ufficio di tener conto - nel successivo atto impositivo, eventualmente emesso - delle risultanze di tale contraddittorio, e, soprattutto, dei motivi che hanno spinto l’ufficio a non considerare le obiezioni o le prove offerte dal contribuente. Tanto più articolate si presentano le osservazioni del contribuente, tanto più articolata dovrà essere la motivazione dell’atto che tale osservazioni intende disattendere, con la conseguenza di una possibile impugnazione dello stesso per vizio di motivazione (per omessa considerazione, nella parte motiva, degli elementi offerti dal contribuente) ancor prima, ed indipendentemente, dalla verifica della fondatezza nel merito della pretesa⁴⁰⁴.

un’ipotesi nominata di cui all’art. 21 septies e, quindi, di un’ipotesi di nullità.

⁴⁰⁴ BULLO e DOMINICI, *Il mancato contraddittorio comporta la violazione dei principi costituzionali e comunitari*, in *Finanza e fisco*, 2011.

Le osservazioni di cui sopra sono sicuramente applicabili nei casi in cui il contraddittorio risulta normativamente obbligo specifico per l'amministrazione: si veda, in proposito, la disposizione di cui al più volte menzionato art 37 *bis*, comma 5, per cui *“fermo restando quanto disposto dall' articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente”*.

Anche in assenza di specifica previsione, comunque, l'obbligo di motivazione è imposto sulla scorta dei principi di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Se le osservazioni e le richieste del contribuente non sono prese in considerazione e valutate specificatamente dall'ufficio prima dell'emissione dell'atto impositivo, e se tale atto non offre analitico riferimento alle osservazioni in oggetto, si verte evidentemente in un difetto di motivazione dell'atto che, ove fatto valere in giudizio, non potrebbe che indurre il giudice a sancirne l'illegittimità⁴⁰⁵.

Torna a conferma, ancora una volta, la puntuale previsione dei Giudici europei, che hanno affermato che è necessario che *“l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona coinvolta”* e che *“spetta al giudice nazionale verificare se sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse”*⁴⁰⁶, previsione condivisa e fatta propria dalla sentenza della C.T.P. di Milano⁴⁰⁷ che ha considerato non solo *“il diritto del contribuente di essere sentito prima dell'adozione del provvedimento”* ma, soprattutto, *“il correlato dovere dell'Amministrazione di acquisire e valutare i dati che il contribuente ha offerto”*. Tale ultima precisazione si inserisce, a ben vedere, nel novero di tutte quelle affermazioni, più o meno recenti, che inducono il cittadino – contribuente a confidare nella realizzazione, finalmente, di un giusto prelievo che abbia ad oggetto null'altro che un giusto tributo. Il tutto, nell'ambito di un rapporto che possa assumere, da ultimo, autentici profili di parità, ove il contribuente possa “pesare” quanto l'Amministrazione sui piatti della bilancia di questa giustizia tributaria.

⁴⁰⁵ STEVENATO, *Buona fede e collaborazione nei rapporti tra fisco e contribuente*, in *Lo statuto dei diritti del contribuente*, op.cit..

⁴⁰⁶ Sentenza *Sopropè*, cit., punti 50 e 51.

⁴⁰⁷ Sentenza n. 196/31/11 del 18 febbraio 2011, cit..

23. Normativa fiscale e diritti fondamentali: l'esigenza non più rinviabile di un rapporto costante ed osmotico. Spunti di riflessione e considerazioni conclusive.

Ci si è chiesti, in apertura d'indagine, se la lesione del diritto alla *privacy* possa essere considerata vizio del procedimento di accertamento e del conseguente atto conclusivo, e quale eventuale forma di invalidità affligga l'atto emesso nonostante una tale lesione.

La disamina sui rapporti tra il procedimento amministrativo ed il procedimento tributario si è dunque risolta con specifici riferimenti allo Statuto dei diritti del contribuente, in forza del principio di specialità. L'analisi, poi, non si è ristretta intorno al bene giuridico della riservatezza, ma si è dovuta ampliare fino al punto da coinvolgere altri e diversi principi fondamentali, non ultimo il principio del contraddittorio, quale espressione del più generale diritto di difesa ex art. 24 Cost.. Orbene, alla luce di quanto considerato innanzi, sembra potersi escludere che la lesione del diritto alla riservatezza (ovvero di altri diritti fondamentali) possa soccombere al cospetto di una attività di accertamento comunque fondata, finendo con il considerare tale lesione una sorta di vizio depotenziato ai sensi dell'art. 21 *octies* della già menzionata legge n. 241 del 1990, non applicabile all'atto impositivo.

Allo stato attuale, è necessario effettuare una ponderazione attenta tra i principi costituzionali a garanzia del cittadino - contribuente, da una parte, e la necessità del potere impositivo, dall'altra; ponderazione, come si diceva, attenta e, senz'altro, anche complessa, poiché i rapporti tra potere e diritto restano non univoci e, soprattutto, si caratterizzano per essere dinamici, in divenire costante⁴⁰⁸.

Le riflessioni sin qui rese consentono, quantomeno, di affermare che non è detto che tali diritti debbano necessariamente comprimersi a fronte dell'attività di accertamento⁴⁰⁹. Basti considerare che, nel parere menzionato in apertura, il Garante, relativamente all'invasione del redditometro nella sfera privata, muove

⁴⁰⁸ Sul rapporto tra autorità fiscale e contribuenti, si vedano in particolare, S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, cit.; M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit.; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit.

osservazioni critiche indirizzabili a tutte quelle metodologie in cui la prova contraria non si limita a circostanze specifiche e ben individuate, ma finisce con il coinvolgere ogni aspetto della vita della persona. A conferma di quanto si sostiene, basta considerare che, nella parte finale del provvedimento, l’Autorità – avanzando una serie di richieste modificative del redditometro – pone non solo il problema della riservatezza, ma presenta una più ampia questione, legata al rispetto dei valori e dei diritti fondamentali della persona tutelati da norme fondamentali dell’ordinamento, non sacrificabili (almeno, non senza misura né criterio) dalle procedure accertative.

La giurisprudenza, d’altronde, già da alcuni anni riconosce la necessità di orientare la lettura delle norme tributarie (anche procedurali e procedimentali) all’esigenza di tutela del contribuente, alla luce non solo dei valori già segnalati innanzi (quale il principio del contraddittorio), ma, piuttosto, dell’intero sistema dei principi generali di portata costituzionale⁴¹⁰.

L’Agenzia, dal canto suo, necessariamente ha dovuto procedere ad un sensibile allineamento alle indicazioni del Garante, come si evince, con tutta evidenza, già dalla circolare n. 6/E dell’undici marzo 2014, con la quale l’Agenzia ha voluto rendere nota la propria volontà di adeguarsi ai rilievi formulati dal Garante medesimo.

La circolare in parola, a ben vedere, interviene sulle istruzioni operative, necessarie ai fini della corretta applicazione del redditometro, ma non tocca la struttura di quest’ultimo. Infatti, una parte della dottrina⁴¹¹ ha osservato come, all’esito di una lettura attenta del provvedimento dell’Agenzia, sia possibile notare come la Circolare abbia sì eliminato i più evidenti profili di attrito, ma non abbia

⁴⁰⁹ L. STRIANESE – Y.Z. ALFANO, *La fondatezza dell’accertamento sintetico tra diritti fondamentali del contribuente e logica di risultato: prime avvisaglie di un possibile bilanciamento*, op. cit..

⁴¹⁰ “Trova infatti applicazione il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione secondo cui “ l’art. 12, 7° comma, della legge 27 luglio 2000 n. 212 deve essere interpretato nel senso che l’inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l’emanazione dell’avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l’illegittimità dell’atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce piena espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente”. Cass., sez. IV., n. 5373 del 2014, conforme a Cass., sez. trib., n. 2594 del 5 febbraio 2014, reperibile su www.dirittoitaliano.com.

⁴¹¹ M. BASILAVECCHIA, *L’Agenzia delle Entrate recepisce le indicazioni del Garante della privacy, ma sul redditometro permangono dubbi*, in *Corr. Trib.*, n. 14/2014, p. 1051.

potuto, però, “revocare” le scelte compiute in sede di adozione dello strumento⁴¹². Per questo, la questione della coesistenza della metodologia sintetica con i diritti di riservatezza non sembrava esaurita... anzi, è ragionevole pensare che i profili di criticità evidenziati dal Garante continueranno ad emergere in sede di contraddittorio e nelle successive fasi del processo tributario.

D'altra parte, la circolare 6/E deve essere letta, al fine di coglierne l'effettiva portata, con la successiva circolare 25/E del 6 agosto 2014, con la quale l'Agenzia ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze rivelano, in un certo senso, quanto “si aspettano” dall'attività di accertamento. Ebbene, anziché leggere il proclama di un Giovanni Senza Terra, nel provvedimento appena menzionato si scoprono, con riferimento alla pretesa dell'erario ed alle modalità di questa, termini quali “*correttezza e proporzionalità*”, e si raccomanda agli uffici di tenere in debita considerazione le risultanze del contraddittorio. In altre parole, sembra che l'obiettivo prioritario dell'Agenzia e del Governo sia quello “*di ritornare a ragionevolezza e serenità nel rapporto con il contribuente*”⁴¹³. Ancora, la circolare in commento valorizza gli istituti partecipativi nell'ambito di una più ampia visione dei doveri degli Uffici preposti ai controlli. Tale valorizzazione, dunque, da un lato ha posto il contraddittorio al centro dei rapporti in esame, dall'altro ha richiesto agli Uffici un certo impegno nel ripristino di un'equa tassazione, soprattutto attraverso la disponibilità ad intervenire in autotutela sugli atti che appaiono illegittimi ed infondati.

Parallelamente alla lettura delle circolari anzidette, l'interprete dovrebbe anche condurre una serrata indagine della giurisprudenza interna ed internazionale. Da questa, si possono trarre elementi tali da indicare in modo netto che il contraddittorio sia, tendenzialmente, uno snodo indefettibile del procedimento tributario, nella duplice veste di strumento istruttorio e di strumento di difesa⁴¹⁴. Peraltro, già le Sezioni Unite avevano chiarito che “*il contraddittorio*

⁴¹² Invero, il medesimo Autore aveva notato la lamentela del Garante della Privacy in merito alla mancanza di una consultazione preventiva all'adozione del redditometro. M. BASILAVECCHIA, *Privacy e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio*, in *Corr. Trib.*, n. 1/2014, p. 9.

⁴¹³ M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione dei controlli: verso un accertamento “sostenibile”?*, in *Corr. Trib.*, 36/2014, p. 2761.

⁴¹⁴ Cass., 28 marzo 2014, n. 7315.

*deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa*⁴¹⁵.

Volendo poi determinare la fonte del principio in parola, si ritiene che essa non sia costituita dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, ma che, piuttosto, tale norma ne preveda e ne disciplini un caso particolare. L'art. 12, infatti, si applicherebbe soltanto agli accessi ed alle verifiche sul campo. Si tratterebbe, dunque, di una norma speciale; conseguentemente, potrebbe dirsi speciale anche la possibile deroga, prevista laddove sussistano ragioni di urgenza. Ebbene, è lecito chiedersi, a questo punto, quale sia l'urgenza che possa sacrificare il contraddittorio.

Col fine di rispondere al succitato interrogativo, si deve necessariamente procedere, ancora una volta, ad un'attenta ponderazione degli interessi in gioco, attribuendo il dovuto peso, in tale attività valutativa, al principio di proporzionalità.

Se si deve sacrificare un interesse fondamentale, occorre, infatti, che l'interesse contrapposto e da salvaguardare sia, quantomeno, altrettanto "pesante". Per questo, si è ritenuto, da più parti, che la prossimità della scadenza del termine per compiere l'accertamento non sia motivo sufficiente a giustificare l'accertamento anticipato⁴¹⁶.

In buona sostanza, la pronuncia che qui ci ha impegnati apre le porte ad un'affermazione di respiro veramente ampio: l'esigenza, pur legittima, di riscuotere il tributo non basta a sacrificare i diritti fondamentali del cittadino - contribuente. Se così fosse, infatti, tutte le garanzie procedurali e difensive potrebbero sempre, e tranquillamente, essere superate dall'esigenza mera della riscossione.

Ebbene, se questo fosse possibile, allora realmente occorrerebbe trovare riparo, se si consente a chi scrive di proseguire il paragone innanzi intrapreso, in

⁴¹⁵ Cass., S.U., 18 settembre 2009, n. 26635. Invero, le Sezioni Unite hanno affermato il principio del contraddittorio in una controversia relativa agli studi di settore, ma non hanno affatto precisato che detto principio debba valere solo per controversie affini a quella decisa: anzi, si ritiene che il principio del contraddittorio abbia carattere generale e fondamentale.

⁴¹⁶ Pertanto, l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina, di per sé, l'illegittimità dell'atto di accertamento "*ante tempus*", salvo che ricorrono specifiche ragioni di urgenza, riferibili al contribuente o al rapporto tributario, ma, di certo, non alle esigenze organizzative dell'Amministrazione finanziaria.

una qualunque foresta che almeno si ispiri ai valori di quella di Sherwood. Non essendo ragionevole, invece, giungere alla conclusione che la riscossione, in quanto tale, possa far “saltare” le garanzie procedurali e non previste dalla legge, dobbiamo piuttosto considerare la necessità di operare valutazioni specifiche e circostanziate, nella serena certezza che, quantomeno, i *deficit* organizzativi della Pubblica Amministrazione non possono giustificare la lesione dei diritti fondamentali dei diritti degli amministrati.

Piuttosto, l’idea che deve accompagnare legislatore prima, ed interprete poi, dovrebbe somigliare alla seguente: il contribuente può e, anzi, deve essere coinvolto nell’attività di accertamento in particolare, ed assumere un ruolo di maggiore peso nell’ambito del rapporto tributario in generale⁴¹⁷. Solo questo “ridimensionamento”, in senso correttivo, delle parti del rapporto può finalmente determinare la risoluzione di numerose divergenze e conflittualità tra le parti medesime.

Alla luce di queste e altre, simili considerazioni, sono, infine, assolutamente condivisibili le riflessioni di Chi⁴¹⁸ ha considerato come la normativa fiscale non debba e non possa vivere isolata, ma, piuttosto, debba e possa vivere in un rapporto osmotico con principi e disposizioni di rango equivalente e superiore, alla luce di una più generale esigenza di armonizzazione.

⁴¹⁷ Sull’esigenza di una leale collaborazione, di una reciproca collaborazione tra Fisco e contribuente e, quindi, in tema di “*compliance tributaria*”, si veda L. STRIANESE, *La tax compliance nell’attività conoscitiva dell’amministrazione finanziaria*, Roma, 2014.

⁴¹⁸ M. BASILAVECCHIA, “*Privacy*” e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio, in *Corr. trib.*, cit., p. 10. Sono altresì interessanti, con particolare riferimento al contraddittorio, le considerazioni di L. NICOTINA, *Il contraddittorio tributario in funzione deflattiva: una “premissa/promessa” che non può essere tradita*, in *Rass. Trim. Dir. Trib.*, 2/2014, p. 415 ss.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina:

- A.I.D.C. di Milano, *Osservazioni*, ne *Il Sole 24 Ore* del 17 gennaio 2014;
- AA. VV., *Atti del Convegno di Studi “Gli studi di settore: primi risultati e prospettive”*, allegato a *Il Fisco*, 2001, 44;
- AA. VV., *Dati sensibili e soggetti pubblici. Commento sistematico al d. lgs. n. 135/1999*, Milano, 2000;
- AA.VV., *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali*, a cura di B. Bartole - B. Conforti - G. Raimondi, Padova, 2001;
- AA.VV., *L’amministrazione pubblica tra riservatezza e trasparenza*, Atti del XXXV Convegno di studi di scienza dell’amministrazione, 21-23 settembre 1989, Milano, 1991;
- AA.VV., *L’integrazione attraverso i diritti. L’Europa dopo Lisbona*, Atti del I Workshop in Diritto dell’Unione europea e internazionale, Venezia, Palazzo Ducale, 26-27 marzo 2010, Roma, 2010.
- AA.VV., *Terrorismo internazionale e principi di diritto. Una sentenza della Corte di giustizia che fa storia*, in *Giur. dir. amm.*, 2008, con contributi di SANDULLI, *Caso Kadi: tre percorsi a confronto*, ivi, 1088 ss.; CASSESE, *Ordine comunitario e ordine globale*, ivi, 1091 ss.; CHITI, *I diritti di difesa e di proprietà nell’ordinamento europeo*, ivi, 1093 ss.; SAVINO, *Libertà e sicurezza nella lotta al terrorismo: quale bilanciamento?*, ivi, 1096 ss.; VESPERINI, *Il principio del contraddittorio e le fasi comunitarie di procedimenti globali*, ivi, 1100 ss.; DELLA CANANEA, *Un nuovo nomos per l’ordine globale*, ivi;

- AA.VV., *Privacy e banche dei dati. Aspetti giuridici e sociali*, Bologna, 1981;
- AA.VV., *Procedura, Procedimento Processo* (Atti del Convegno di Urbino, 2007), Milano, 2010;
- ABBAMONTE G. – LASCHENA R., *Giustizia amministrativa*, Padova, 1997;
- ACIERNO R., *Accertamento sintetico e prova documentale*, Nota a Cass., n. 24597 del 3 dicembre 2010, in *Il Fisco* n. 1 del 3 gennaio 2011;
- ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. Trib.*, 2008;
- AIOLFI R., *Il redditometro, la radiografia del Fisco*, in *P.M.I.*, 2002, 12;
- ALBANELLO C., *L'accertamento con metodo sintetico nell'Irpef*, in *Dir. Prat. Trib.* 1975, I, 1125;
- ALBANO A. – STELLACCI P., *Profili di attualità in materia di accertamento sintetico*, in *Il Fisco* n. 27 del 4 luglio 2011;
- ALBINI A., *Sentenza dichiarative nei confronti della P.A.*, Milano, 1952;
- ALESSI R., *Principi di diritto amministrativo*, Milano, 1974;
- AMATUCCI A., *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I;
- AMATUCCI F., *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2/2014;
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013;
- ANTONINI L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiegando Vanoni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I;

- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996;
- ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007;
- ARENA G., voce *Trasparenza amministrativa*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. 6, Milano, 2006;
- ATTANASIO A., *Il tramonto del dogma dell'insindacabilità della discrezionalità tecnica della P.A.*, in *Merito*, n. 6, 2004;
- AZZARITI G., *Dalla discrezionalità al potere. La prima scienza del diritto amministrativo in Italia e le quantificazioni teoriche del potere discrezionale*, Padova, 1989;
- BAGAROTTO E. M., *L'accertamento sintetico dopo le modifiche apportate dal D.L. n.78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2010;
- BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011;
- BARTOLE S., voce *Principi generali del diritto*, in *Enc. Dir.*, vol. XXXV, Milano, 1986;
- BARTOLINI A. – FANTINI S. – FERRARI G., *Codice dell'azione amministrativa e delle responsabilità*, Roma, 2010;
- BARTOLINI A., *La nullità del provvedimento nel rapporto amministrativo*, Torino, 2002;
- BASCIU A.F., *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol XVI, Roma, 1989, *ad vocem*;
- BASILAVECCHIA M., *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *G.T., Riv.giur. trib.*, n. 3/2010;
- BASILAVECCHIA M., *“Privacy” e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio*, in *Corr. trib.*, n. 1/2014, 9;

- BASILAVECCHIA M., *Dai coefficienti all'efficienza: ascesa e declino dell'accertamento per automatismi*, in *Rass. Trib.*, 1994, n. 280;
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013;
- BASILAVECCHIA M., *L'Agenzia delle Entrate recepisce le indicazioni del Garante della privacy, ma sul redditometro permangono dubbi*, in *Corr. Trib.*, n. 14/2014;
- BASILAVECCHIA M., *L'azione accertatrice successiva alla definizione con adesione*, in *Corr. Trib.*, 1997, 2272;
- BASILAVECCHIA M., *L'evoluzione dei controlli: verso un accertamento "sostenibile"?*, in *Corr. Trib.*, 36/2014;
- BASILAVECCHIA M., *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Corr. trib.*, 2009;
- BASILAVECCHIA M., *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, n. 5 del 2012;
- BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, I;
- BATISTONI FERRARA F., *I principi della riforma tributaria: accertamento sintetico e redditometro*, in *Dir. prat. trib.*, 1994;
- BATISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999;
- BATISTONI FERRARA F., *Commentario alla Costituzione Bianca, sub art. 53*, Bologna -Roma, 1994;
- BATISTONI FERRARA F., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. priv.*, sez. comm., X, Torino, 1994;
- BEGHIN M., *Diritto Tributario. Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011;

- BEGHIN M., *Il redditometro e gli altri accertamenti “per standard” nelle maglie della presunzione semplice*, in *Corr. trib.*, 2013;
- BEGHIN M., *L’illegittimità dell’avviso di accertamento carente di specifica quanto alle gravi incongruenza previste dall’art. 62-sexies, comma 3, del D.L. n. 331/1993: un’adeguata reazione alla connotazione “statistico-probabilistica” degli studi di settore*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 7;
- BEGHIN M., *La rettifica del reddito e il “dosaggio” dei dati ottenuti mediante predeterminazioni*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2009, 1220;
- BEGHIN M., *Metodi di accertamento, status sociale e determinazione sintetica del reddito complessivo Irpef: i “bamboccioni” nella morsa del redditometro*, in *Riv. dir. trib.*, 2011;
- BEGHIN M., *La determinazione sintetica dell’imponibile Irpef e il problema degli «scostamenti» tra reddito accertabile e reddito dichiarato*, in *Rass. trib.*, 2009;
- BEGHIN M., *Profili sistematici e questioni aperte in tema di accertamento «sintetico» e «sintetico redditometrico»*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I;
- BEGHIN M., *Prime considerazioni sulle recenti modifiche alla disciplina degli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2007, 3, 173;
- BENVENUTI F., *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. Trim. dir. pubbl.*, 1950;
- BENVENUTI F., voce *Contraddittorio* (diritto amministrativo), in *Enciclopedia del diritto*, vol. IX, 1949;
- BERGONZINI E., *I limiti costituzionali quantitativi dell’imposizione fiscale*, I e II, Napoli, 2011;
- BERLIRI L.V., *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 1967;
- BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, Milano, 1975;
- BETTI E., *Diritto Processuale Civile*, II ed., Roma, 1936;

- BIANCHI – LUPI, *Accertamento sintetico e dei c.d. privati*, in *Il diritto, Enc. Giur. de Il Sole 24 Ore*, Milano, 2007;
- BIAVATI P., *L'efficacia diretta delle sentenze della Corte Europea*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2007;
- BIN M., *Privacy e trattamento dei dati personali: entriamo in Europa*, in "Contratto e imprese: Europa", 1997;
- BIN R., BRUNELLI G., PUGIOTTO A., VERONESI P., *All'incrocio tra Costituzione e CEDU*, Torino, 2007;
- BIN R., *La funzione amministrativa nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, n. 2/3, Bologna, 2002;
- BOBBIO N., voce *Principi generali del diritto*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. XIII, Torino, 1966;
- BORIA P., *La privacy dei contribuenti e la dichiarazione tributaria*, in *Consenso, equità ed imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente: scritti in onore del prof. Gianni Marongiu*, A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI (a cura di), Torino, 2012
- BORIA P., *Capacità contributiva*, in *Commentario alla Costituzione Bifulco-Celotto-Olivetti*, sub art. 53, Torino, 2006;
- BOVE M., *Art. 111 Cost. e "giusto processo civile"*, in *Rivista di diritto processuale*, 2002, n. 2;
- BRONZINI G., *La Carta di Nizza dopo Lisbona: quale ordine «costituzionale» per la protezione multilivello dei diritti fondamentali?*, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti. L'Europa dopo Lisbona*, Atti del I Workshop in Diritto dell'Unione europea e internazionale, Venezia, Palazzo Ducale, 26-27 marzo 2010, Roma, 2010;
- BRUZZONE M.G., *Orientamenti dottrinali e giurisprudenziali in tema di accertamento sintetico*, Padova, 1993;
- BRUZZONE M. G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993;

- BUCCISANO A., *Cooperazione amministrativa in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012;
- BULLO A. e DOMINICI F., *Il mancato contraddittorio comporta la violazione dei principi costituzionali e comunitari*, in *Finanza e fisco*, 2011;
- BULTRINI A., *La pluralità dei meccanismi di tutela dei diritti dell'Uomo in Europa*, Torino, 2004;
- BUTTUS S., *I vizi dell'atto impositivo tra contenuto e procedimento: rassegna ragionata di giurisprudenza e dottrina*, in *Innovazione e Diritto*, 5/2012;
- BUTTUS S., *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2007;
- CALIFANO C., *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, n. 5/2010, pp. 1212 ss;
- CANNADA BARTOLI E., *L'inapplicabilità degli atti amministrativi*, Milano, 1950;
- CARANTA R., *Interest Representation in Administrative Proceedings*, Napoli, 2008;
- CARANTA R., *L'inesistenza dell'atto amministrativo*, Milano, 1990;
- CARBONE A., *La nullità e l'azione di accertamento nel processo amministrativo*, in *Dir. amm.*, 2009, 795 ss.;
- CARDONE, voce *Diritti fondamentali (tutela multilivello dei)*, in *Enc. dir.*, Annali, IV, Milano, 2011;
- CARETTI P. – CARLI M. – ROSSI E. (a cura di), *Statuto della Regione Toscana. Commentario*, Torino, 2005;
- CARETTI P. - DE SIERVO U., *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 2002;

- CARETTI P., *Fonti statali e fonti locali dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, n. 5, Bologna, 2002;
- CARETTI P., *La disciplina dei diritti fondamentali è materia riservata alla Costituzione*, in *Le Regioni*, n. 3, Bologna, 2005;
- CARINGELLA F. – PASTORE M., *L'invalidità del provvedimento*, in *Manuale di Diritto Amministrativo*, V, Roma, 2014;
- CARINGELLA F. – PROTTO M. (a cura di), *Il nuovo procedimento amministrativo*, Roma, 2009;
- CARINGELLA F., *Corso di diritto amministrativo. Profili sostanziali e processuali*, I, Torino, 2011;
- CARINGELLA F., *Manuale di diritto amministrativo*, collana *Manuali Operativi*, Tomo II, Roma, 2012;
- CARINGELLA F., *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2014;
- CARLI M., *I nuovi statuti delle regioni ordinarie: pochi e dimenticati*, Firenze, 2006, disponibile sul sito <http://www.federalismi.it>;
- CARLI M., *La «gabbia» dei principi fondamentali*, in *Le Regioni*, n. 3, Bologna, 2001;
- CARNELUTTI F., *Lezioni di diritto processuale civile*, II, n. 99, Padova, 1933;
- CARNELUTTI F., *Teoria generale del diritto*, III ed., Roma, 1951;
- CARRIROLO F., *Accertamento sintetico: rilevanza e irrilevanza delle spese e delle manifestazioni di capacità contributiva*, in *Il Fisco* n. 2 del 10 gennaio 2011;
- CARRIROLO F., *Accertamento sintetico: una sorta di “studio di settore” per le persone fisiche?*, in *Il fisco*, 2010, 46;
- CARTABIA M. (a cura di), *I diritti in azione*, Bologna, 2007;
- CARTABIA M., *L'universalità dei diritti umani nell'età dei “nuovi diritti”*, in *Quad. cost.*, 2009;

- CASETTA E., *Osservazioni sull'ammissibilità di azioni di mero accertamento da parte del giudice amministrativo*, in *Rass. Dir. pubbl.*, 1962;
- CASETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2008;
- CASSARINO S., *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Milano, 1990;
- CASSESE S., *La Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e i diritti amministrativi nazionali*, in *Dir. pubbl. com. europeo*, 2001;
- CASSESE S., *Il diritto globale. Giustizia e democrazia oltre lo Stato*, Torino, 2009;
- CASSESE, S. *I tribunali di Babele. I giudici alla ricerca di un nuovo ordine globale*, Donzelli, 2009;
- CASSESE, *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, 2003;
- CAVALIERI P., *Diritto regionale*, Padova, 2003; Id., *Diritto regionale*, Verona, 2003;
- CAVALIERI P., *Il potere sostitutivo sui comuni e sulle province*, in *Le Regioni*, n. 5, Bologna, 2003;
- CAVALLO B., *Provvedimenti e atti amministrativi*, in G. SANTANIELLO (a cura di), *Trattato di Diritto amministrativo*, Padova, 1993;
- CECCHETTI M., *Giusto processo (diritto costituzionale)*, in *Enciclopedia del diritto*, aggiornamento, vol. V, Milano, 2001;
- CERULLI – IRELLI V., *Note critiche in materia di vizi formali degli atti amministrativi*, in *Dir. pubbl.*, 2004
- CERULLI IRELLI V. - DE LUCIA L., a cura di, *L'invalidità amministrativa*, Torino, 2009;

- CERULLI IRELLI V., *Verso un più compiuto assetto della disciplina generale del provvedimento amministrativo*, pubblicato in “ASTRID Rassegna” n. 4 del 2005, p. 3;
- CGA, sez. Giurisdizionale, 26 luglio 2006, n. 402;
- CHINDEMI D., *Risarcimento dei danni consequenziali a violazioni tributarie: perché non assegnarle al giudice tributario*, in *Resp. civ. prev.*, 1743;
- CIOFFI A., *Giudicato sul silenzio e “nullità” del provvedimento successivo*, intervento al Convegno *L'azione di nullità ed il giudice amministrativo*, Siena 22-23 giugno 2007;
- CIPOLLA G., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005;
- CIVITARESE S. - MATTEUCCI, *L'autonomia istituzionale e normativa degli Enti locali dopo la revisione del Titolo V, parte II, della Costituzione. Il caso dei controlli*, in *Le Regioni*, n. 2-3, Bologna, 2002;
- COGNETTI S., *Principio di proporzionalità*, Torino, 2010;
- COLLI VIGNARELLI A., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012;
- COLLI VIGNARELLI A., *Violazione dell'art. 12 dello statuto del contribuente e illegittimità dell'accertamento alla luce del principio di collaborazione e buona fede*, in *Bollettino Tributario*, 2010;
- COMELLI A., *Il redditometro è incostituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2004;
- COMELLI A., *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre con un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, p. 731;

- COMELLI A., *L'individuazione dei dati e degli elementi etc.*, in *Atti preparatori al Convegno di Sanremo del 3-4 giugno 2011*, Padova, 2011, 335;
- COMELLI A., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012;
- COMOGLIO L. P., *Il "giusto processo" civile nella dimensione comparatistica*, in *Riv. dir. proc.* 2002;
- COMOGLIO L. P., in *Commentario della costituzione*, a cura di a cura di Branca, Zanichelli - *Foro It.*, Bologna - Roma;
- COMOGLIO L. P., *Regole deontologiche e doveri di verità nel processo*, in *Nuova giur. Civ.* 1998, II, pp. 128 e ss;
- COMPORTI G.D., *Tempus regit actionem. Contributo allo studio del diritto intertemporale dei procedimenti amministrativi*, Torino, 2001;
- CONTE D., *Aspetti problematici del redditometro e di altri consimili metodi come strumento di contrasto all'evasione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 12;
- CORDEIRO R. - GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, I;
- CORLETTO D., *La patologia del potere (e i rimedi)*, in M. SPASIANO, e altri, a cura di, *La pubblica amministrazione e il suo diritto*, Bologna, 2012;
- CORSO G., *Validità (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993;
- COSCARELLI A., *Accertamento sintetico e redditometro: presupposti, spese e indicatori di capacità economica ... aggiornato con gli indici di capacità contributiva del nuovo Redditometro presentato il 25 ottobre 2011*, Santarcangelo di Romagna, 2011.
- COUTURE, *La garanzia costituzionale del "dovuto processo legale"*, in *Riv. Dir. Proc.* 1954;

- CREPALDI G., *La nullità del provvedimento per violazione od elusione del giudicato: profili sostanziali e processuali*, in *Foro amm. - Cons. St.*, 2011;
- D'ORSOGNA M., *Il problema della nullità nel diritto amministrativo*, Milano, 2004;
- D'ORSOGNA M., *La nullità del provvedimento amministrativo*, in V. Cerulli Irelli (a cura di), *La disciplina generale dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006.;
- DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *La cooperazione in materia di accertamento e riscossione*, in *Atti del Convegno di Sanremo*, 2011;
- DE FELICE S., *Della nullità del provvedimento amministrativo*, in www.giustizia-amministrativa.it;
- DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Dig. com.*, II, Torino, 1987;
- DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984 e 1993;
- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991;
- DE MITA E., *Profili storici e costituzionali del concordato tributario*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006;
- DE VALLES A., *La validità degli atti amministrativi*, Roma, 1917;
- DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *op. ult. cit.*, pp. 237 ss;
- DEL FEDERICO L., *Il giusto processo tributario tra art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e l'art. 111 Cost.*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2005;
- DEL FEDERICO L., *Il procedimento tributario*, reperibile su <http://www.treccani.it>;
- 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;

- DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2010;
- DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010;
- DELLA CANANEA G. (a cura di), *I principi dell'azione amministrativa nello spazio giuridico globale*, Napoli, 2007;
- DELLA CANANEA G., *I procedimenti amministrativi e l'Unione Europea*, in Greco, G., a cura di, *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Napoli, 2008;
- DELLA CARITA' A., *"Voluntary disclosure" troppe incertezze sul raddoppio dei termini*, in *Corr. Trib.*, n. 46/2014;
- DELLA VALLE E., *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della CEDU*, in *Rass. trib.*, n. 2/2013;
- DELLA VALLE E., *Note minime in tema di accertamenti standardizzati*, in *Rass. Trib.*, n. 4 del 2014;
- DEOTTO D., *La spesa fa la spia sul reddito in famiglia*, *Guide pratiche speciali*, n. 1/4, in *Il Sole 24 Ore*, 4 agosto 2010, 18.
- DEOTTO D., *Luci e ombre del nuovo accertamento sintetico*, in *Corr. trib.*, 2010, 4.1
- DEOTTO D., *Relazione a Telefisco*, 2011;
- DIOMEDA F. – MARCHESE F., *DIRITTI FONDAMENTALI DEI CONTRIBUENTI TRA RIFORMA FISCALE E STATUTO EUROPEO*, *Lavoro della Commissione di studio "Fiscale Comunitario e Internazionale" dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova*, approvata il 9 ottobre 2014;
- DONATELLI S., *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, 2013;

- DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in AA. VV., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, (a cura di C. Sacchetto), Torino, 2011;
- FALCON G. (a cura di), *Il procedimento amministrativo nei diritti europei e nel diritto comunitario*, Padova, 2008;
- FALCONE G., *I poteri decisori del giudice ordinario nelle controversie amministrative*, in *Atti del convegno celebrativo del centenario delle leggi amministrative di unificazione. La tutela del cittadino: A) La giurisdizione amministrativa*, Vicenza, 1968;
- FALCONE G., *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria*, in *Il fisco*, 2003;
- FALCONE, G. *Il valore dello Statuto del contribuente*, in *Il fisco*, 2000;
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008;
- FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972;
- FALSITTA G., *Lotta ad oltranza alla piaga dell'evasione fiscale ma senza moratoria delle garanzie costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2007, 2;
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012;
- FALSITTA G., *Struttura della fattispecie dell'accertamento delle imposte riscosse mediante ruoli*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971;
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008;
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, IV ed., 2003, VIII ed., 2012;
- FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, S., Milano, 2008;

- FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai “lavori preparatori”, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I;
- FALZEA P., A. SPADARO e L. VENTURA, *La Corte costituzionale e le Corti d'Europa*, Torino, 2003;
- FANELLI R., *I casi di esclusione dell'accertamento con adesione*, in *Corr. trib.*, fasc. 29, inserto n. 7, 17;
- FANELLI R., *Lotta all'evasione e accertamento sintetico*, Milano, 2011;
- FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, Torino, 2013;
- FANTOZZI A., *Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006;
- FANTOZZI A., *I presupposti dell'accertamento sintetico ed induttivo*, in *Riv. Not.*, 1977, I.
- FANTOZZI A., *I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1984, 218;
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2012;
- FANTOZZI A., *Valutazione giuridica degli studi di settore*, in *I nuovi studi di settore, Atti del Convegno di Roma dell'11 febbraio 2000*, allegati a *Il Fisco*, 2000, n. 25;
- FANTOZZI A., *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011;
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2003;
- FANTOZZI A., *L'accertamento sintetico*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 459;
- FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968;
- FARRI F., *Sull'applicabilità dell'art. 21 – octies della legge n. 241/1990 agli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II;

- FAVARA F., *La programmazione dei controlli fiscali in Italia: aspetti giuridici*, in *Dir. prat. trib.*, 1982;
- FAVREAU, *La Charte de Droits Fondamentaux de Union Européenne. Pourquoi – Comment –*, in AA.VV., *La Charte des Droits Fondamentaux de l'Union européenne après le Traité de Lisbonne*, a cura di Favreau, Bruxelles, 2010;
- FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007;
- FERNANDEZ MARIN F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in AA. VV., *I principi europei del diritto tributario*, (a cura di A. Di Pietro - T. Tassani), Milano, 2013;
- FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999;
- FIDONE G., *L'azione per l'efficienza nel processo amministrativo: dal giudizio sull'atto a quello sull'attività*, Torino, 2012;
- FIGORILLI F., *Il contraddittorio nel procedimento amministrativo*, Napoli, 1996;
- FORTE N., *Guida al nuovo spesometro: accertamento sintetico e difesa del contribuente, spese non compatibili con i redditi dichiarati, operazioni oltre 3000 euro: obbligo di comunicazione, disciplina transitoria e sanzioni*, Milano, 2011;
- FRANCESCHELLI V. (a cura di), *La tutela della privacy informatica*, Milano, 1998;
- FRANSONI G., «*Indagini finanziarie*», *diritto alla riservatezza e garanzie «procedimentali*», in *Corr. trib.*, n. 44/2009;
- GAETANI E., *La nullità del provvedimento amministrativo per violazione o elusione del cosiddetto giudicato cautelare*, in *Foro amm. - TAR*, 2008;

- GAFFURI A., *Studi di settore e normalità economica*, in *Bollettino Tributario* 2008;
- GAFFURI F., *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007;
- GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969;
- GAFFURI G. F., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2006;
- GAFFURI G., *Brevi considerazioni sugli studi di settore*, in *Boll. Trib.*, 2001;
- GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1994;
- GALETTA D. U., *Notazioni critiche sul nuovo art. 21 octies della legge n. 241/1990*, in www.giustamm.it;
- GALETTA D.U., *Giudice amministrativo e vizi formali*, in V. PARISIO (a cura di), *Vizi formali, procedimento e processo amministrativo*, Milano, 2004;
- GALLETTA D.U., *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, Milano, 2003;
- GALLO C.E., *La nullità del provvedimento amministrativo*, nota a Cons. St., sez. V, 19.9.2008, n. 4522, in *Urb. app.*, 2009,190; Id., *Ottemperanza (giudizio di) (diritto processuale amministrativo)*, in *Enc. dir., Annali*, vol. II, t. II, Milano, 2008;
- GALLO F., *Ancora sulla questione del reddito normale – reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in *Giur. Imp.*, n. 1, 2004;
- GALLO F., *Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di quello effettivo*, in *Rass. Trib.*, n. 5, 2000;
- GALLO F., *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012;
- GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011;
- GALLO F., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2001;

- GARBARINO C., *Aspetti probatori degli studi di settore*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1, 226 ss;
- GAROFOLI R. (a cura di), *La nuova disciplina del procedimento e del processo amministrativo*, Roma, 2009;
- GIANNINI M. S., *Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. Dir.* XXVII, 1977, 257-269;
- GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1993;
- GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1970;
- GIANNINI M.S., *Voce Motivazione dell'Atto amministrativo*, in *Enc. Dir.*, XXVII;
- GIANNINI M.S., *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959;
- GIARDINI E., *Le critiche al potere giudiziario e la libertà d'espressione del giudice secondo la giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Rivista internazionale dei diritti dell'uomo*, 2002-3;
- GIORGI M., *L'accertamento basato su studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova*, in *Rass. Trib.*, 2001, 3, 659 ss.;
- GIOVANNINI A., *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, n. 2 /2011;
- GIOVANNINI A., *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, 1131 ss.;
- GIOVANNINI A., *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2011;
- GIULIANI F. M. e SCALINI S., *Accertamento sintetico ed eccesso di delega regolamentare*, in *Dialoghi Tributari*, n. 2 del 2013;
- GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984;

- GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso JUSSILA)*, in *Rass. trib.*, 2007.
- GRIGLIO E., *La delegificazione del "milleproroghe": una speciale fuga dal regolamento .. o meglio dal procedimento legislativo*, in *Gli atti normativi del Governo tra Corte costituzionale e giudici: atti del convegno annuale dell'Associazione "Gruppo di Pisa"*, Università di Milano - Bicocca, 10-11 giugno 2011 / a cura di Marta Cartabia, Elisabetta Lamarque, Palmina Tanzarella, Torino, 2011.
- GROPPI T. – OLIVETTI M. (a cura di), *La Repubblica delle autonomie. Regioni ed enti locali nel nuovo titolo V*, Torino, 2001;
- GUANTARIO A., *Dequotazione della motivazione e provvedimento amministrativo*, in *Nuova Ras*, 2002;
- INGRAO G., *L'accertamento tributario*, in FERLAZZO – NATOLI, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 2007;
- INGROSSO M., *Il ruolo del giurista nella elaborazione di una legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11/2012;
- L. FAVOREU, *Corti costituzionali nazionali e Corte europea dei diritti dell'Uomo*, in *Riv. dir. cost.*, 2004;
- L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 3/2001;
- L. SALVINI, *La «nuova» partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. trib.*, 2000, I;
- L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, Giuffrè Editore, vol. V, 2006;
- LA ROSA S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. Imp.* 2004;

- LA ROSA S., *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978;
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004;
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006;
- LA SCALA E., *Principi del “giusto processo”, tra diritto interno, comunitario e convenzionale* (Nota a Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, Grande Camera, 23 novembre 2006), in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV;
- LAMEDICA T., *Accertamento con adesione: la parola passa ai protagonisti*, in *Corr. trib.*, n. 22, 1995;
- LAMEDICA T., *Per l’accertamento con adesione saranno gli uffici a muovere le carte*, in *Corr. trib.*, n. 20, 1997, 1451;
- LAZZARA P., *I procedimenti amministrativi ad istanza di parte*, Napoli, 2008;
- LIBURDI D. – NOCERA C., Forum “Italia Oggi” del 14 gennaio 2011 e Telefisco 2011 - *Accertamenti sintetici: le prime interpretazioni dell’Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco* n. 6 del 7 febbraio 2011;
- LIBURDI D., *L’accertamento sintetico e il redditometro 2009: aggiornato con la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 13/E del 9 aprile 2009*, Verona, 2009;
- LOMBARDI S., *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, n. 2;
- LONGOBARDI E., *Vent’anni dopo ovvero la lunga marcia degli studi di settore*, in *Il fisco*, 2001, all. n. 44;
- LUCIANI F., *Il vizio formale nella teoria dell’invalidità amministrativa*, Torino, 2003;
- LUCIANI F., *L’invalidità e le altre anomalie dell’atto amministrativo: inquadramento teorico*, in *L’invalidità amministrativa* (V. CERULLI – IRELLI e L. DE LUCIA, a cura di), Torino, 2009;

- LUCIANI F., *Contributo allo studio del provvedimento amministrativo nullo*, Torino, 2010;
- LUPI R., *Accertamento sintetico ed eccesso di delega regolamentare*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 2 del 2013;
- LUPI R., *E se il difetto di motivazione desse luogo a normali annullabilità?*, in *Dialoghi dir. Trib.*, 2007;
- LUPI R., *Evasione fiscale, istituzioni ed accordi*, in LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007;
- LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001;
- LUPI R., *Motivazione e prova: "dall'astratto al concreto"*, in *Riv. dir. trib.* 1992, II;
- LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988;
- LUPI R., *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005;
- M. C. BARUFFI, *Alla ricerca della tutela dei diritti fondamentali nel sistema comunitario*, in *Dir. pubbl. com. europeo*, 1999;
- M. DE SALVIA, *La Convenzione europea dei diritti dell'Uomo*, Napoli, 1999; id., *Sistema europeo e sistemi nazionali di protezione dei diritti dell'Uomo: subordinazione o sussidiarietà*, in *Riv. intern. Dir. Uomo*, 1990;
- MADDALENA M. L., *Comportamenti amministrativi e nullità provvedimento: prospettive di tutela tra g.o. e g.a.*, in *Dir. amm.*, 2007, 3;
- MAGISTRO L. – FANELLI R., *L'accertamento con adesione del contribuente*, 1999;
- MAGLIONE T., *Il procedimento investigativo tributario*, Napoli, 2000;

- MANZONI E., *Sulla legittimità del “nuovo redditometro” un’invasione di campo del giudice ordinario*, in *Dialoghi tributari*, n. 1/2013;
- MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario*, Torino, 2008;
- MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965;
- MARCHESE S., *Attività istruttorie dell’Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, ivi, 2013, I;
- MARCHESE S., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I;
- MARCHESELLI A. –BODRITO A., *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna ed internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I;
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010;
- MARCHESELLI A., *Costituzionalità del redditometro e difesa contro gli studi di settore*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, 11;
- MARCHESELLI A., *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corriere Trib.*, 39/2014;
- MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 33/2014;
- MARCHESELLI A., *Le garanzie del procedimento nell’istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 2/2011;
- MARCHESELLI A., *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2009;
- MARCHESELLI A., *Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove* (con postilla di C. GLENDI), in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007;

- MARCHESELLI A., *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia?*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2013;
- MARCHESELLI A., *Studi di settore e difesa del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 5;
- MARCHESELLI, A. *Strategie difensive del contribuente di fronte all'efficacia presuntiva dell'accertamento sintetico*, in *Corr. Trib.*, n. 5/2013;
- MARCHESELLI, A. *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 33/2014;
- MARELLO E., *Per una teoria unitaria dell'invalidità del diritto tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003;
- MARENGHI E. M., *Procedimenti e processuale procedimento*, Padova, 2009;
- MARINO G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3600;
- MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010;
- MARONGIU G. - MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2010, 2011, 2013;
- MARONGIU G. , *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004;
- MARONGIU G., *Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, 5, I;
- MARONGIU G., *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4 /2012;
- MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, 2010;
- MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991;

- MARSHALL J., *Personal freedom through human rights law? Autonomy, Identity and Integrity under the European Convention on Human Rights*, Nijhoff, Leiden, 2009;
- MARTINI A. – U. TRIVELLATO, *Soldi ben spesi? La valutazione al di là dei controlli interni*, Venezia 2011, 211 ss.;
- MASI A., *Nullità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 859;
- MASSERA A., a cura di, *Le tutele procedimentali. Profili di diritto comparato*, Napoli, 2008;
- MATTARELLA B. G., *La nuova legge sul procedimento amministrativo. Il provvedimento amministrativo*, in *Giorn. Dir. Amm.*, 2005, p. 480;
- MATTARELLA B. G., *I procedimenti*, in Torchia, L., a cura di, *Il sistema amministrativo italiano*, Bologna, 2009;
- MATTARELLA B.G., *Il provvedimento*, in S. CASSESE, a cura di, *Trattato di diritto amministrativo*, II, pt. gen., t. 1, Milano, 2003;
- MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011;
- MAZZARELLI V., *Motivazione: II) Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. Giur.* XX, 1990;
- MAZZAROLLI L., *Sulla disciplina della nullità dei provvedimenti amministrativi (art. 21 septies della l. n. 241 del 1990, introdotto con la legge n. 15 del 2005)*, in *Dir. proc. amm.*, 2006;
- MELIS G., *Spunti sul « metodo di coordinamento fiscale aperto » quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea e Stati terzi*, in *Dir. prat. Trib. Internaz.*, 2008;
- MENCHINI S., *La tutela del giudice ordinario*, in *Trattato di diritto amministrativo* (a cura di Cassese), Milano, 2000;

- MERLONI F. – ARENA G. – GORSO G. – GARDINI G. – MARZUOLI C. (a cura di), *La trasparenza amministrativa*, Milano, 2008;
- MERLONI F. (a cura di), *La trasparenza amministrativa*, Milano, 2008;
- MERUSI F. (a cura di), *Lezioni sul procedimento amministrativo*, Pisa, 2009;
- MICALI S., *L'attività istruttoria tributaria*, Milano, 2001;
- MICHELI G.A., *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1974;
- MONTEDORO G., *L'azione di nullità nel provvedimento amministrativo*, in *Le tecniche di tutela nel processo amministrativo*, a cura di F. CARINGELLA, R. GAROFOLI, G. MONTEDORO, Milano, 2006;
- MONTI A., *Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di «reciprocità»*, in *Fisc. Intern.*, 2010;
- MORBIDELLI G., *Il procedimento amministrativo*, in L. Mazzaroli – G. Pericu – A. Romano – F.A. Roversi Monaco – F. G. Scoca, (a cura di), *Diritto amministrativo*, Bologna, 2005;
- MORONI S., *Accertamento sintetico per l'Irpef*, in *Il Sole 24 ore*, Milano, 1982;
- MOSCATELLI M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007;
- MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988;
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973;

- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007;
- MOSCHETTI F., *Profili generali*, in Moschetti, F., a cura di, *La capacità contributiva*, Padova, 1993;
- MULEO S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria anche a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei diritti dell'uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, fasc. 7 – 8;
- MULEO S., *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008;
- MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000;
- MURCIANO L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost.*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I;
- NASTASIA A., *Accertamento sintetico del reddito e questionari esplorativi: utile combinazione fra metodologia accertativa e strumento istruttorio*, in *Il fisco*, n. 3 del 22 gennaio 2007;
- NATOLI U., RODOTA' S., APITZSCH W., RUZZINO P., VENTURA L., SPAGNUOLO VIGORITA L., BERTINOTTI F., *I controlli elettronici tra limiti legali e contrattazione collettiva*, in *Rivista giuridica del lavoro*, 1987, I;
- NICOLINI F., *Studi di settore e motivazione dell'atto di accertamento*, in *Studi di settore e tutela del contribuente*, P. BORIA (a cura di), Milano, 2010;

- NICOTINA L., *Il contraddittorio tributario in funzione deflattiva: una “premissa/promessa” che non può essere tradita*, in *Rass. Trim. Dir. Trib.*, 2/2014;
- NOCERA C., *Circolare della Guardia di finanza prot. n. 0171772/09 del 21 maggio 2009 - Accertamenti sintetici e controlli della Guardia di finanza*, In *Il Fisco* n. 26 del 29 giugno 2009 .
- OCCHIENA M., *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2002;
- OLIVIERI L., *L'irregolarità del provvedimento amministrativo nell'art. 21 octies, comma 2, della legge 241/1990, novellata*, reperibile su www.lexitalia.it, n. 5/2005;
- PACE A., *La limitata incidenza della C.e.d.u. sulle libertà politiche e civili in Italia*, in *Diritto pubblico*, 2001;
- PANUNZIO S. P. (a cura di), *I diritti fondamentali e le Corti in Europa*, Napoli, 2005; AZIZ M., *The Impact of European Rights on National Legal Cultures*, Oxford, Hart, 2004;
- PANUNZIO S. P. (a cura di), *I costituzionalisti e la tutela dei diritti nelle Corti europee*, Padova, 2007;
- PAOLANTONIO N., *Nullità dell'atto amministrativo*, *Enc. dir., Annali*, I, Milano, 2008;
- PARISIO V. (a cura di), *Vizi formali, procedimento e processo amministrativo*, Milano, 2004;
- PATRIZI G., *Accertamento sintetico ex art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: una procedura tanto efficace quanto controversa*, in *Il fisco*, n. 1 del 5 gennaio 2004;
- PERFETTI L.R., *Diritto ad una buona amministrazione, determinazione dell'interesse pubblico ed equità*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2010;

- PERNICE I., *Multilevel Constitutionalism in the European Union*, in *European Law Review*, 2002;
- PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, I;
- PERRONE L., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo Irpef*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I;
- PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Studi in onore di G. A. Micheli*, Napoli, 2010, p. 81;
- PERRONE L., *Sovranità impositiva tra autorità e federalismo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I;
- PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969;
- PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, *ibidem*, 2011, I;
- PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009;
- PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, Torino, 2006;
- PETRILLO G., *L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi ragionevoli*, in *Rivista trimestrale di Diritto Tributario, Tax Law Quarterly*, n. 2/2013;
- PHILIPPI N., *Divergenzen im Grundrechtsschutz zwischen EuGH und EGMR*, in *Zeitschrift für europarechtliche Studien*, 2000;
- PIANTAVIGNA P., *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, I;
- PICARDI N., *Il principio del contraddittorio*, in *Rivista di diritto processuale*, 1998;

- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013;
- PINELLI C., *Il «buon andamento» e l'«imparzialità» dell'amministrazione*, in AA.VV., *La Pubblica Amministrazione*, Commentario Cost. Branca, Bologna, 1994;
- PIRAS A., *Invalità (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XXI, Milano, 1972;
- PIRRONE P., *Il caso pellegrini dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo: efficacia in Italia di sentenze ecclesiastiche ed equo processo*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2001- 4;
- POLANO G., *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 13 ss.;
- POLLICINO - SCIARABBA, *Tratti «costituzionali» e «sovrnazionali» delle corti europee: spunti ricostruttivi*, in AA. VV., *L'integrazione attraverso i diritti. L'Europa dopo Lisbona*, a cura di E. Faletti – V. Piccone, Roma, 2010;
- PONTE D., *La nullità del provvedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2007;
- PRESUTTI E., *I limiti del sindacato di legittimità*, Milano, 1911;
- PUCCINI L., *Studi sulla nullità relativa*, Milano, 1967;
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009;
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nel procedimento di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2011;
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009;
- RAGUCCI G., *Il «nuovo» accertamento sintetico tra principio del contraddittorio e garanzie del giusto processo*, in *Corr. trib.*, 2010;

- RAMAJOLI M. – VILLATA R., *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006;
- RAMAJOLI M., *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2/2013
- RAMAJOLI M., *Legittimazione ad agire e rilevabilità d'ufficio della nullità*, in *Dir. proc. amm.*, 2007;
- RANELLETTI O. - AMORTH A., *Atti amministrativi*, in *N.ss. D.I.*, vol. I, t. 2, 1486;
- RE, *Due process of law*, in *Enciclopedia giuridica Treccani* (voce);
- REPETTO G., *L'insindacabilità parlamentare (di nuovo) a Strasburgo, tra modelli da ripensare e un dialogo da prendere sul serio*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2009;
- RODOTA' S., *Protezione dei dati e circolazione delle informazioni*, in "Rivista critica di diritto privato", 1984;
- RODOTA' S., *Persona, riservatezza, identità. Prime note sistematiche sulla protezione dei dati personali*, in "Rivista critica di diritto privato", 1997;
- RODOTA' S., *Privacy e costruzione della sfera privata. Ipotesi e prospettive*, in "Politica del diritto", 1991;
- RODOTA' S., *Relazione per l'anno 1997 del garante per la protezione dei dati personali*, in "Diritto informazione e informatica", 1998;
- RODOTA', S. *Tecnologie e diritti*, Bologna 1995;
- ROMANO A., *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975;
- ROMANO A., *L'azione di nullità e il giudice amministrativo*, in www.giust-amm.it;
- ROMANO A., *Riflessioni dal Convegno: autoritarrietà, consenso e ordinamento generale*, in *Annuario 2011. L'atto autoritativo*.

Convergenze e divergenze tra ordinamenti, Associazione italiana dei Professori di Diritto amministrativo, Atti del Convegno di studi di Bari, Napoli, 2012, 363; Id., L'atto esecutivo nel diritto privato, Milano, 1958;

- ROMANO TASSONE A., *Osservazioni su invalidità ed irregolarità degli atti amministrativi*, in *Annuario*, 2002, p. 103.
- ROMANO, *La disapplicazione del provvedimento amministrativo da parte del giudice civile*, in *Dir. proc. amm.*, 1963;
- ROSSI A., *Opinioni: studi di settore. Recenti interventi giurisdizionali*, in *Il Fisco*, 2002, 19, 2977;
- RUBINO D., *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milano, 1939;
- RUSSO P., *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994;
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano 2002, 123 ss.;
- SACCHETTO C., *L'evoluzione della coppe razione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche «incrociate» internazionali*, in *Boll. trib.*, 1990;
- SALVATI A., *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 3/2013;
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990;
- SALVINI L., *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, cit., V, 4532 – 4533;
- SANDULLI A. M. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2011;
- SANDULLI A. M., *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940 – ristampa 1964,

- SANDULLI A. M., *L'attività normativa della Pubblica Amministrazione*, Napoli, 1970;
- SANDULLI A. M., *Manuale di diritto amministrativo*, vol. II, Napoli, 1982;
- SANDULLI A. M., *Sugli atti amministrativi generali a contenuto non normativo*, in *Scritti giuridici*, Napoli, 1990;
- SANDULLI A., *Procedimento amministrativo*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, V, Milano, 2006, p. 4510;
- SANDULLI A., *Caso Kadi: tre percorsi a confronto*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2008, n. 10;
- SANTACROCE B., "Nuovo" redditometro: impatto sulle abitudini dei contribuenti e possibili difese, in *Corr. trib.*, 2011, 45;
- SANTACROCE B., *L'occhio del Fisco sui grandi acquisti*, in *Il Sole 24 Ore* del 20 giugno 2011;
- SANTAMARIA B., *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008;
- SANTAMARIA V. M., *Fiscalità internazionale*, Milano 2009;
- SANTI R., *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1930, 216;
- SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005;
- SASSANI B., *Riflessioni sull'azione di nullità*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, 269;
- SATTA F., *Atto Amministrativo*, in *Enc. giur.*, IV, Roma, 1988, *ad vocem*;
- SATTA F., *Brevi note sul giudicato amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2007, 302;
- SCHIAVOLIN R., *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994;

- SCIARRETTA F., *L'art. 21 octies, 2° co., primo periodo, L. n. 241/1990, aspetti sostanziali e processuali*, in *L'invalidità amministrativa*, a cura di V. CERULLI IRELLI, L. DE LUCIA, Torino, 2009;
- SCISO E., *Il rango interno della Convenzione europea dei diritti dell'uomo secondo la più recente giurisprudenza della Corte costituzionale*, Roma, 2008;
- SCOCA F.G., *I vizi formali nel sistema delle invalidità dei provvedimenti amministrativi*, in V. PARISIO (a cura di), *Vizi formali, procedimento e processo amministrativo*, Milano, 2004, 63 ss;
- SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 2/2012, pp. 321 ss;
- SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001;
- SELICATO P., *Le nuove norme sulla Voluntary disclosure: il rientro dei capitali italiani all'estero tra opportunità e incertezze*, in www.federalismi.it, 2014;
- SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012;
- SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, 2001;
- SEMPREVIVA M. T. – SILVESTRO C., *Il nuovo procedimento amministrativo*, Napoli, 2010;
- SERGES V., *Norme sulla formazione e limiti all'interpretazione autentica (Brevi riflessioni a margine del recente Statuto dei Diritti del Contribuente)*, in G. MODUGNO (a cura di), *Trasformazioni della funzione legislativa*, Milano, 2000
- SERIO A., *Il principio di buon andamento nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2008, spec. 293 ss.;

- SERRANÒ M. V., *Indagini finanziarie e accertamento bancario*, Torino, 2012;
- SIGISMONDI I., *Il principio di buon andamento tra politica e amministrazione*, Napoli, 2011;
- SIMON H. A., *The decision-making process*, in E. MANSFIELD (a cura di), in *Managerial economics and operations research*, New York, 1958;
- SORCAE D., *Il principio di legalità e i vizi formali dell'atto amministrativo*, in *Dir. pubbl.*, 2007;
- SORICELLI G., *Dal decentramento al federalismo a Costituzione invariata: il conferimento di funzioni e compiti nel quadro del riordino dei rapporti tra Stato, Regioni ed enti locali alla luce del nuovo diritto*, in *Le Regioni*, n. 6, Bologna, 2005;
- SPADARO A., SALAZAR C. (a cura di), *Riflessioni sulle sentenze 348/349 del 2007 della Corte costituzionale*, Milano, 2009;
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996;
- STEVANATO D., *Motivazione dell'accertamento di valore*, in *Rass. trib.*, 1990, II, pp. 57 ss;
- STEVENATO, *Buona fede e collaborazione nei rapporti tra fisco e contribuente*, in *Lo statuto dei diritti del contribuente*, g. Marongiu (a cura di), 2010;
- STRIANESE L. – ALFANO Y.Z., *La fondatezza dell'accertamento sintetico tra diritti fondamentali del contribuente e logica di risultato: prime avvisaglie di un possibile bilanciamento*, in corso di pubblicazione (copyright 2014);
- STRIANESE L., *Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'IVA e principio di proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2 /2012

- STRIANESE L., *L'applicazione del principio del contraddittorio nella fase istruttoria del procedimento tributario tra democraticità dell'azione amministrativa e limiti derivanti dall'attività di controllo nella logica di risultato*, in *Inn. e dir.*, n. 2/2012;
- STRIANESE L., *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Roma, 2014;
- STUFANO S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2011;
- SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. Trib. Internaz.*, 2011;
- SUDRE F., *L'influence de la CEDH sur l'ordre juridique interne*, in *Rev. Univ. Dr. Hom.*, 1990;
- TANDA P., voce *Trasparenza (principio di)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 2008;
- TARULLO S., *Il principio di collaborazione procedimentale*, Torino, 2008;
- TARZIA G., *L'art. 111 Cost. e le garanzie europee del giusto processo civile*, in *Rivista di diritto processuale*, 2001-1;
- TENERINI R., *La motivazione dei provvedimenti amministrativi con l'art. 3 della legge 7.8.1990, n.241*, in *Comuni d'Italia*, 1992;
- TESAURO F., *Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, I, 1943;
- TESAURO F., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2/2013;
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto Tributario, Parte Generale*, Torino, 2005;
- TESAURO F., *L'accertamento sintetico del reddito e il redditometro*, in *Boll. Trib.*, 1986;

- TESAURO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005;
- TESAURO F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991;
- TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Roma, 1993, ried. 1999;
- TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nella giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006;
- TOMMASINI R., *Nullità, (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978;
- TOSI L., *Sub art. 38*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti, II, Padova, 2011, 239;
- TRIMARCHI BANFI F., *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Tratt. Chiti - Greco*, I, Milano, 2007;
- TROCKER N., *Il nuovo articolo III della costituzione e il "giusto processo" in materia civile: profili generali*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 2001;
- TROCKER N., *Processo civile e costituzione in Studi di diritto comparato*, a cura di M. CAPPELLETTI, 1974;
- TUNDO S., *Dialogo fisco contribuente tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento*, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010;
- UCKMAR V., *I trattati internazionali in materia tributaria*, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale*, (a cura di V. Uckmar), Padova, 2005;
- VALENTE P.- CARACCIOLI I.- S. MATTIA S., *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. «Lista Falciani»*, in *Il fisco*, n. 46/2013;

- VALENTE P., *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Fisco*, 2010;
- VALENTE P., *Scambio di informazioni e beneficiario effettivo nel Modello OCSE 2014*, in *Corr. Trib.*, n. 36/2014;
- VANZ G., *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2012;
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001;
- VETTOTTI G., *Privacy: un primo bilancio*, in "Rivista di diritto privato", 1998;
- VILLANI M. –SANNICANDRO F.G.R., *Come difendere il contribuente dal redditometro dopo le nuove circolari*, Ravenna, 2013;
- VILLATA R. - RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006;
- VILLATA R., *L'atto amministrativo*, in *Diritto Amministrativo*, I, *Parte generale* (a cura di L. MAZZAROLLI, G. PERICU, A. ROMANO, F.A. ROVERSI MONACO, F.G. SCOCA), Bologna, 2005;
- VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002
- VIPIANA PERPETUA M., *Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità e irregolarità*, Padova, 2003;
- VIPIANA PERPETUA M., *Invalidità, annullamento d'ufficio e revoca degli atti amministrativi*, Padova, 2007;
- VITTA E., *Processo civile e diritti dell'uomo*, in *Rivista di diritto e procedura civile*, 1977;
- ZAGA' S., *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, in *Il Diritto Tributario* (coord.to da A. e V. UCKMAR), serie I, vol. CXVIII;

- ZANELLI P., *La l. n. 675 del '96: una strategia integrata di protezione per la privacy*, in "Contratto e impresa", 1997;
- ZANNI M., *Le novità dell'accertamento sintetico*, in *Il Fisco* n. 31 del 2 agosto 2010;
- ZINGALES, *Nullità per violazione del giudicato*, in *Giorn. dir. amm.*, 2011;
- ZINGALI G., *Il concetto di tributo nella più recente elaborazione giurisprudenziale*, in *Arch. fin.* 1956, pag. 222 e seg.;
- ZITO A., *Le pretese partecipative del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1996;
- ZOPPINI G., *Minima fiscalia sul diritto offeso al contraddittorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 589.

Giurisprudenza⁴¹⁹:

- TAR Lazio, 20.12.1991, n. 2176, in *Comm. trib. centr.*, 1992, IV, 455;
- TAR Puglia, Bari, sez. I, 4 giugno 1994, n. 934;
- TAR Campania, Salerno sez. I, 8 luglio 2004, n. 1722;
- TAR Campania, Napoli, sez. IV, 12 aprile 2005, n. 3780;
- TAR Sardegna, sez. II, 25 marzo 2005, n. 483;
- TAR Puglia, Lecce, sez. I, 7 febbraio 2008, n. 372, in *Foro amm. Tar* 2008, 2, 593.
- TAR Campania, Napoli, sez. VII, 7 luglio 2010, n. 16606;
- TAR Veneto, Venezia, sez. II, 4 giugno 2010, n. 2392.
- TAR Campania, Napoli, sez. VIII, 22 giugno 2010, n. 15532;

⁴¹⁹ Le sentenze delle quali non è stata indicata la fonte bibliografica, sono state reperite tramite la piattaforma www.iusexplorer.it. Le sentenze della Corte Costituzionale sono consultabili all'indirizzo www.cortecostituzionale.it.

- TAR Lazio, Roma, sez. III, 5 gennaio 2011, n. 41;
- TAR Perugia, sez. I, 15 maggio 2014, n. 268;
-
- Cons. Stato, sez. VI, 14 luglio 1999, n. 948;
- Cons. Stato, sez. V, 15 ottobre 2003, n.6316
- Cons. Stato, sez. IV, 6 luglio 2004, n. 5020;
- Cons. Stato, sez. IV, 11 maggio 2007, n. 2273, in *Foro amm. C.d.S.* 2007, 5, 1442;
- Cons. Stato, sez. V, 9 ottobre 2007, n. 5271;
- Cons. Stato, sez. IV, 5 dicembre 2008, n. 6045, in *Corr. trib.*, 2009, 536;
- Cons. Stato, sez. V, 15 marzo 2010, n. 1498, in *Foro amm. C.d.S.*, 2010, 7-8, 1549;
- Cons. Stato, sez. IV, 7 aprile 2010, n. 1986;
- Cons. Stato, sez. III, 21 maggio 2010, n. 2506 in *Foro amm. C.d.S.* 2010, 5, 1110;
- Cons. Stato, sez. IV, 17 maggio 2010, n. 3129, in *Red. Amm. C.d.S.* 2010, 05;
- Cons. Stato, sez. IV, 23 agosto 2010, n. 5902, in *Foro amm. C.d.S.* 2010, 7-8, 1458;
- Cons. Stato, sez. VI, 9 maggio 2011, n. 2730;
- Cons. Stato, sez. IV, 7 agosto 2013, n. 4167;
- Cons. Stato, sez. III, 2 settembre 2013, n. 4364;
- Cons. Stato, sez. V, 30 agosto 2013, n. 4323;
-
- Cass. civ., sez. II, 13.5.1998, n.4811;
- Cass., sez. III, 2.8.2000, n. 10106;
- Cass., S.U., 25.10.2002, n. 15063;
- Cass., sez. V trib. 9 dicembre 2002, n. 17507, in *Rass. della Giurispr. It. della Corte di Cassazione*, Milano, 2003, p. 173.
- Cass, sez. lav., 16.8.2004, n. 15949;
- Cass. civ., sez. II, 23.12.2004, n. 23936;
- Cass., sez. trib., 23.1.2006, n. 1236, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 731;
- Cass., sez. trib., 28.07.2006, n. 17229;
- Cass., sez. trib., 16.04.2007, n. 8990, in *www.finanze.it*;
- Cassazione, ord. N. 19875 del 18.7.2008 in *Rassegna Tributaria* 2009;

- Cass., S.U., 16.3.2009, n. 6315, *ibidem*, 2009, 1918;
- Cass., S.U., 18.12.2009, sentt. nn. 26635, 26636, 26637, 26638;
- Cass., 3.11.2010, n. 22320;
- Cass., 27.03.2010, n. 7485;
- Cass., sez. trib., 9.04.2010, n. 8481, in *Corriere Tributario*, 2010;
- Cass., sez. trib., 11.06.2010, n.14105, in *L'Iva 2011*;
- Cass., sez. trib., ord. n. 21446 del 17 ottobre 2011, in *Riv. dir. trib.*, 2012;
- Cass., sez. trib., 21.03.2012, n. 4516, reperibile in *Banca dati – Fisconline*;
- Cass., sez. trib., 5.09.2012, n. 14896;
- Cass., sez. trib., 29.10.2012, ord. n. 18604;
- Cass., sez. Trib., 20.12.2012., n. 23554;
- Cass., sez. trib., 28.2.2013, n. 15319;
- Cass. civ, 15.5.2013, n. 11670;
- Cass., 28.03.2014, n. 7315;
- Cass., sez. IV., n. 5373 del 2014;
- Cass., sez. trib., 5.02.2014, n. 2594 del, reperibile su *www.dirittoitaliano.com*;
- Cass. Civ., sez. un.,18 settembre 2014, n. 19667.
-
- Corte Cost., 24 febbraio 1992, n. 62, in *Giur. Cost.*, 1992, p. 337;
- Corte Cost.,13 aprile 1995, n.119, 8 maggio 1996, n. 148;
- Corte Cost. 31 maggio 1996, n. 175;
- Corte Cost., 1 ottobre 1997, n. 306, *Giur. Cost.*, 1995, p. 947;
- Corte Cost., ord. del 25 febbraio 2008, n. 48;
-
- C.T.P. Milano, Sez. 31, sentenza n. 196/31/11;
- C.T.R. Lombardia, sent. 4 del 2012;
- C.T.P. Milano, 25 ottobre 2013, sent. n. 103;
- C.T.P. Lecco, sentenza 87/02/13;
- C.T.P. Reggio Emilia, sez. III, 9 luglio 2014, n. 325/03/14.
-
-

- C. eur. Dir. Uomo, *De Hoan c. Paesi Bassi*, 28 agosto 1997, in *Rivista internazionale dei diritti dell'uomo*, 1998, 167.
- C. eur. Dir. Uomo, *Pelligrini c. Italia*, del 20 luglio 2001, sul ricorso n. 30882/96, in *Rivista di diritto internazionale privato e processuale*, 2002-1, p. 254 ss.
- C. eur. Dir. Uomo, *Niderost - Huber c. Svizzera* del 18 febbraio 1997, Recueil 1997-I, p. 107, par. 23;
- C. eur. Dir. Uomo, *Gautrin e altri c. Francia* del 20 maggio 1998, Recueil, 1998-III, p. 1030-1031, par. 58;
- C. eur. Dir. Uomo, *Morel c. Francia*, sentenza del 6 giugno 2000, in *Rivista internazionale dei diritti dell'uomo*, 2000-3;
- C. eur. Dir. Uomo, *Lobo Machado c. Portogallo*, del 20 febbraio 1996, Recueil 1996-I;
- C. eur. Dir. Uomo, *Vermeulen c. Belgio*, del 20 febbraio 1996, Recueil 1996-I;
- C. eur. Dir. Uomo, *Mantovanelli c. Francia*, del 18-3-1997;
- C. eur. Dir. Uomo, *Ruiz - Mateos c. Svezia*, del 23-6-1993;
- C. eur. Dir. Uomo, *Niderost - Huber c. Svizzera*, del 18 febbraio 1997;
- C. eur. Dir. Uomo, *Zimmermann e Steiner c. Svizzera* del 13 luglio 1983, serie A no. 66, § 36;
- C. eur. Dir. Uomo, *Zanatta c. Francia* del 28 marzo 2000, ricorso n. 38042/1997;
- C. eur. Dir. Uomo, *Sidiropoulis c. Grecia*, in *Rivista internazionale dei diritti dell'uomo*, del 10 luglio 1998, *Reports of Judgments and Decisions*, 1998-IV, 880;
- C. eur. Dir. Uomo, *Malhous c. Repubblica Ceca* del 12 luglio 2001;
- C. eur. Dir. Uomo, *Ravon c. Francia*, 21.2.2008, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 181;
- Corte di Giustizia, 18.12.2008, C-349/07, *Sopropé c. Fazenda Pública*, in *Rass. trib.*, 2009; 580;
- Corte di Giustizia, cause riunite C-129/13 e C-130/13, in *Corr. Trib.*, 33/2014.