



Ferrara 16 ottobre 2020

LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE VENT'ANNI DOPO: 2000 – 2020

**Il contributo della giurisprudenza nazionale e comunitaria
dell'affermazione e applicazione dei principi**



Atti del convegno

a cura di

Associazione Magistrati Tributaristi, sezione provinciale di Ferrara,
Università di Ferrara, Dipartimento di Economia e Management

Hanno collaborato:

Associazione Magistrati Tributari

-Ordine dei Commercialisti ed Esperti Contabili di Ferrara

Fondazione Forense Ferrarese

Patrocini:

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria -

Ordine Avvocati di Ferrara – Fondazione Forense Ferrara – 4 crediti

Ordine dei dottori commercialisti e esperti contabili - Ferrara – 4 crediti-

Consiglio Notarile di Ferrara





Prof. Benedetto Badia

*In ricordo di un collega, un mentore,
ma soprattutto un amico.*

**Associazione Magistrati Tributarî Sez. Ferrara
Associazione Magistrati Tributarî**

PROGRAMMA

Lo Statuto dei diritti del contribuente vent'anni dopo: 2000-2020

il contributo della giurisprudenza nazionale e comunitaria nell'affermazione e applicazione dei principi

VENERDI' 16 OTTOBRE 2020 ore 14,30

ore 14,00-14,20 Saluti Istituzionali:

Prof. Francesco Crovato – Università di Ferrara
Avv. Maria De Cono - Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria
Avv. Mirella Guicciardi Presidente AMT – Sez. Regionale Emilia-Romagna
Dott. Francesco Salzano Presidente Commissione Tributaria Provinciale di Ferrara
Presidente Ordine degli Avvocati di Ferrara/Fondazione Forense
Presidente Ordine dei Commercialisti di Ferrara
Avv. Erminio Retus Presidente UNCAT Emilia Romagna

APERTURA LAVORI E INTRODUZIONE

ore 15,00

Avv. LORELLA FREGNANI

Giunta nazionale AMT – Giudice Tributario presso la CTP di Ferrara

I SESSIONE

Coordina: Avv. DANIELA GOBBI

Presidente Associazione Magistrati Tributari

Il principio del legittimo affidamento nel procedimento e nel processo tributario

Dott. Ennio Attilio SEPE – Presidente Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria

Le nuove frontiere della “giustizia predittiva” – tutela dei diritti fondamentali e parità delle armi

Dott. Raffaele TUCCILLO –Giunta Nazionale AMT –Giudice Tributario presso CTP Roma

Art. 10 comma 2-3 l. 212/2000 quando l'obiettivo incertezza sull'interpretazione della norma tributaria giustifica la disapplicazione delle sanzioni

Dott.ssa Maria Silvia GIORGI –Vicepresidente di Sezione CTR Emilia Romagna

Nuovi profili del contraddittorio endoprocedimentale

Avv. Francesco CAZZORLA –membro commissione di studio contenzioso tributario ODCEC Ferrara

ore 16,00

II SESSIONE

Coordina: Avv. MARIA DE CONO

Presidente Commissione Studi - Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Il Garante del contribuente

Dott. Mauro Mura – Garante del Contribuente per la Regione Sardegna

Diritti e Garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

Avv. Angelo OSNATO – Foro di Ferrara

Lo Statuto del contribuente ai tempi del “coronavirus”: deroghe espresse

Dott.ssa Susanna GIURIATTI – ODCEC Ferrara

Lo Statuto del contribuente alla luce del codice europeo: condivisione dei principi comunitari e nazionali – rassegna di giurisprudenza

Dott.ssa Piera SANTIN – Assegnista di ricerca Università di Bologna

La tutela del contribuente e l'attuazione dei principi dello statuto nelle pronunce delle commissioni tributarie - Rassegna di giurisprudenza

Avv. Eleonora ADDARI – Foro di Bologna

ore 18,15

CONCLUSIONI

PROF. FRANCESCO CROVATO

Dipartimento di Economia e Management Università di Ferrara

INDICE

INTRODUZIONE.....	7
Lorella FREGNANI AMT Sez. Prov. le Ferrara	7
Daniela GOBBI Presidente Nazionale AMT.....	7
LO STATUTO DEL CONTRIBUENTE A TRE LUSTRI DALLA SUA ENTRATA IN VIGORE	9
Dott. Ennio Attilio SEPE Presidente Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria	9
Giunta Nazionale AMT.....	9
LE NUOVE FRONTIERE DELLA GIUSTIZIA PREDITTIVA – TUTELA DEI DIRITTI FONDAMENTALI E PARITÀ DELLE ARMI	20
Raffaele TUCCILLO Giunta Nazionale AMT Giudice Tributario presso CTP Roma.....	20
ART. 10 COMMA 2-3 I. 212/2000 QUANDO L’OBIETTIVA INCERTEZZA SULL’INTERPRETAZIONE DELLA NORMA TRIBUTARIA GIUSTIFICA LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI	28
Maria Silvia GIORGI Vicepresidente di Sezione CTR Emilia Romagna	28
NUOVI PROFILI DEL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE.....	33
Avv. Francesco CAZZORLA Membro Commissione di Studio sul Contenzioso Tributario Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Ferrara Avvocato in Ferrara.....	33
IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE: 20 ANNI DOPO	39
Mauro MURA Garante del Contribuente per la Regione Sardegna	39
DIRITTI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICA FISCALE	43
Angelo OSNATO Avvocato in Ferrara	43
LO STATUTO DEL CONTRIBUENTE AI TEMPI DEL “CORONAVIRUS”. DEROGHE ESPRESSE..	54
Dottoressa Susanna GIURIATTI ODCEC Ferrara	54
LO STATUTO DEL CONTRIBUENTE ALLA LUCE DEL CODICE EUROPEO. CONDIVISIONE DEI PRINCIPI COMUNITARI E NAZIONALI RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA	60
Dott.ssa Piera SANTIN Assegnista di ricerca Università di Bologna	60
LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLE PRONUNCE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE. RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA.....	71
Eleonora ADDARI Foro di Bologna	71
CONCLUSIONI	84
Francesco CROVATO Professore ordinario di diritto tributario Dipartimento di Economia e Management dell’Università di Ferrara.....	84

INDICE

INTRODUZIONE

Lorella FREGNANI

AMT Sez. Prov. le Ferrara

Daniela GOBBI

Presidente Nazionale AMT

Quando, insieme ai colleghi della sezione provinciale di Ferrara dell'Associazione Magistrati Tributari in collaborazione con la sezione regionale Emilia Romagna ed il coordinamento nazionale AMT, abbiamo cominciato a pensare all'organizzazione di questo incontro formativo ed abbiamo individuato il tema, non abbiamo potuto fare a meno di collegarlo ovviamente alla ricorrenza dei vent'anni della nascita dello Statuto del Contribuente -Legge 212/2000-, ma anche al primo convegno organizzato da AMT Ferrara esattamente il 24 novembre 2006 sullo stesso tema. L'artefice principale di quel primo convegno fu il collega giudice tributario, ma prima di tutto l'amico, **Prof. Benedetto Badia** che ci ha lasciati alcuni anni fa.

Benedetto Badia è stato uno dei padri fondatori dell'Associazione Magistrati Tributari, avendo partecipato attivamente alla redazione dello Statuto dell'Associazione, ed anche il fondatore della sezione provinciale di Ferrara dell'Associazione stessa. Sotto la sua guida, all'inizio degli anni 2000, l'Associazione Magistrati Tributari ha saputo aggregare un gruppo di persone, colleghi giudici tributari, che praticamente non si conoscevano pur frequentando la stessa Commissione Tributaria, ha stimolato la formazione della coscienza sindacale e la consapevolezza del ruolo svolto dal giudice tributario nell'interesse del corretto rapporto cittadino contribuente e Stato. Da questa esperienza associativa sono scaturiti poi splendidi rapporti di amicizia, occasione di crescita per tutti noi.

E' sembrato un bel modo di ricordare Benedetto, come sicuramente a lui sarebbe piaciuto, con questo convegno che, per i temi trattati, si pone come ideale proseguimento di quello di quattordici anni fa.

Insieme ai relatori di oggi, alcuni dei quali hanno partecipato anche a quel primo convegno del 2006, si vuole fare il punto sull'evoluzione dei principi cardine dello Statuto del Contribuente anche alla luce della giurisprudenza nazionale e comunitaria, sulle criticità che ancora permangono, sulle violazioni dei principi dello Statuto da parte del legislatore nazionale e sui possibili ed auspicabili sviluppi necessari per la piena affermazione dello Statuto.

Affronteremo temi di assoluta novità ed interesse come le nuove frontiere della "giustizia predittiva" e l'utilizzo degli algoritmi, o formule matematiche, per prevedere il potenziale esito di un giudizio.

Sentiremo la voce di rappresentanti dei giudici tributari, delle categorie professionali, dell'accademia ed anche del Garante del Contribuente per capire il ruolo svolto da questa figura professionale, introdotta proprio dallo Statuto del Contribuente, nel rapporto fisco/contribuente al di fuori del processo.

Benedetto Badia, concludendo il suo intervento di presentazione del convegno del 24 novembre 2006, ricordando come lo Statuto del Contribuente fosse il frutto del lavoro di importanti esponenti del mondo accademico, che all'epoca sedevano sui banchi del Parlamento italiano, Prof. Furio Bosello e Prof. Gianni Marongiu, citava Luigi Einaudi come uno dei più grandi esempi dell'impegno della politica ad ascoltare e valorizzare le competenze del mondo civile e delle professioni nel processo di formazione delle leggi; Luigi Einaudi definiva, forse con qualche amarezza i suoi scritti sul Buon Governo "*le prediche inutili*". Benedetto concludeva così: "*noi oggi speriamo, con molta semplicità, di contribuire a far ascoltare ai partecipanti qualche "predica inutile"*".

INTRODUZIONE

Ed è con questo stesso augurio, e con la stessa semplicità ed umiltà, che presentiamo questa raccolta degli atti del convegno nel ricordo di un amico che tanto si è speso per l'affermazione dei principi ispiratori dell'Associazione Magistrati Tributarî.

LO STATUTO DEL CONTRIBUENTE A TRE LUSTRI DALLA SUA ENTRATA IN VIGORE

Dott. Ennio Attilio SEPE
Presidente Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria
Giunta Nazionale AMT

1. PREMESSA

Affrontare il tema della natura ed efficacia delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, a distanza di tre lustri dalla sua entrata in vigore (avvenuta il 1° agosto 2000) comporta non soltanto l'esame delle disposizioni in esso contenute sul piano della loro rilevanza in astratto nell'ambito dell'ordinamento tributario, ma anche la verifica degli effetti che tale corpo di norme ha prodotto nei comportamenti dei suoi destinatari: da unaparte, il legislatore, cui sono state impartite precise direttive nell'attività di produzione legislativa in materia tributaria, e, dall'altra, il contribuente e l'amministrazione finanziaria nello svolgimento dei reciproci rapporti.

Al riguardo si può senz'altro affermare che sono state smentite le previsioni di chi frettolosamente definì i precetti dello Statuto una sorta di manifesto di buone intenzioni, destinato a non tradursi in regole concrete di comportamento. Una simile affermazione ha trovato parziale riscontro soltanto per i vincoli posti all'attività legislativa, avendo il legislatore mostrato scarsa attenzione per l'osservanza dei principi dello Statuto (si richiama, ad esempio, le numerose disposizioni in deroga al principio di irretroattività o recanti proroga di termini di prescrizione e decadenza), tanto che possono essere indicate in alcune centinaia le violazioni dei principi dello Statuto nell'attività legislativa tributaria. Non può, invece, dirsi altrettanto per l'attuazione delle regole volte ad instaurare rapporti più garantisti e democratici fra contribuenti ed amministrazione finanziaria. Ed, in tale direzione un ruolo importante è stato svolto, in sede giudiziaria, dagli orientamenti interpretativi della S.C., con effetti trainanti rispetto alla giurisprudenza di merito (fenomeno opposto a quanto è per lo più accaduto in altri rami del diritto), tali da determinare, sia pure in via non esclusiva, un atteggiamento dell'amministrazione finanziaria di maggiore valutazione critica del proprio operato e di più meditata considerazione delle ragioni del contribuente.

2. NATURA INTERPRETATIVA DEI PRINCIPI DELLO STATUTO

L'art. 1 della L. 2000 n. 212, al comma 1, enuncia sotto la rubrica "*Principi generali*": "*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*".

Quale che sia l'incidenza che si voglia riconoscere ai quattro enunciati normativi previsti in tale comma nel sistema delle fonti – che attiene al complesso problema della efficacia di "norme sulla normazione" contenute in fonti equordinate rispetto a quelle che si intendono disciplinare – non può dubitarsi che alle "clausole rafforzative" di auto-qualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali e come principi generali dell'ordinamento tributario deve attribuirsi il significato di una superiorità assiologica, normativamente sancita, che si estrinseca in fase interpretativa, proprio per effetto di entrambi i richiami, come criterio di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete. Se il fatto di costituire attuazione di norme costituzionali sottolinea il "*maggior valore*" delle disposizioni statutarie, il riferimento, oltre che alla Costituzione, alla categoria dei principi giuridici generali ne evidenzia la funzione interpretativa (come emerge

dal riferimento a tali principi, richiamati dal comma 2 dell'art. 12 delle preleggi, recante la rubrica "*Interpretazione della legge*").

Mentre la particolare valenza dei principi dello Statuto risulta confermata dall'art. 16, comma 1, dello stesso, che ha delegato il Governo ad emanare le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi statutari¹, la funzione interpretativa di essi è stata chiaramente ribadita fin dall'inizio dalla giurisprudenza della S.C., che, in una delle prime sentenze applicative dello Statuto, ha affermato riguardo all'art. 6, ma con portata generale, che "*l'art. 6, inquadrato nella enunciazione di cui all'art. 1...assume un inequivocabile valore interpretativo. Si tratta, cioè, di un principio che deve aiutare l'interprete a ricavare dalle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali citati*" (Cass.2001/4760).

Risolvendosi la interpretazione conforme alla L. 2000 n. 212 in una interpretazione conforme alle norme costituzionali, essa costituisce una precisa opzione per l'interprete, nel senso che, qualora venga a trovarsi, nell'ambito di questioni rientranti nella sfera di operatività della L. 2000 n. , 212, in una situazione di dubbio sul significato e la portata di una disposizione tributaria, deve adottare la soluzione interpretativa più aderente ai principi statutari, in quanto "costituzionalmente orientata" ("interpretazione adeguatrice").

3. VINCOLI ALL'ATTIVITÀ LEGISLATIVA E VALORI COSTITUZIONALISOTTESI

La esigenza da cui muovono le prime norme dello Statuto è quella di garantire una disciplina tributaria scritta per principi, chiara, stabile nel tempo ed agevolmente conoscibile.

All'uopo l'art. 2 enuclea alcune regole, quali la menzione dell'oggetto nel titolo delle leggi tributarie e nella rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli, il divieto di inserimento di disposizioni tributarie in leggi aventi oggetto diverso, la indicazione del contenuto sintetico delle disposizioni cui la legge tributaria fa rinvio, la riproduzione del testo modificato nelle leggi tributarie modificative. Tutte regole dettate per contrastare la difficoltà di comprensione di norme che si richiamano mediante date e numeri a leggi precedenti, tanto più se non facilmente identificabili perché inserite in provvedimenti che non hanno natura tributaria.

Sul piano di una legislazione per principi sono particolarmente significativi i precetti contenuti negli artt. 1, 3 e 4, per i quali "*l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta solo in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*", "*le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*" ed ancora "*non si può disporre per decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi*".

Quante volte, invece, sono state emanate leggi interpretative per imporre, con efficacia retroattiva, soluzioni favorevoli all'amministrazione finanziaria, ancorché rigettate dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione. Esempio è stata la storia della interpretazione della natura del termine di cui al primo comma dell'art. 36 *bis* del D.P.R.1973 n. 600² data dal giudice di legittimità e del successivo "*carattere ordinatorio*" adesso riconosciuto dall'art. 28 della L. 28 dicembre 1997 n. 449.

Quanti tributi, anche non occasionali, sono stati istituiti per decreto-legge. Si ricordi l'istituzione per decreto-legge dell'ICIAP, imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni, concepita, a differenza della SOCOF e dell'ISI, non come imposta straordinaria.

Con riguardo alla irretroattività delle leggi tributarie si osserva che per essa non vi è una esplicita previsione costituzionale quale quella espressamente sancita dall'art. 25 della Costituzione per le leggi penali, tuttavia è consolidato valore di civiltà giuridica il principio "*nullum tributum sine lege praevia*" accanto all'altro "*nulla poena sine lege praevia*".

¹ In attuazione dell'art. 16 della legge 2000 n. 212 è stato emanato il d.lgs. 2001/32, recante alcune disposizioni correttive di legge tributarie vigenti.

² L'art. 36 *bis* del D.P.R. 1973 n. 600, al primo comma, così disponeva: "*Gli uffici delle imposte, avvalendosi di procedure automatizzate, sulla base di programmi stabiliti dal Ministero delle finanze, procedono entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione alla liquidazione delle imposte dovute...*".

L'assenza di uno specifico precetto, identico all'art. 25 Cost., non lascia le mani libere al legislatore in materia fiscale. Secondo quanto ritenuto dalla stessa Corte costituzionale *“anche al di fuori della materia penale, l'emanazione di una legge retroattiva, ed in particolare di una legge finanziaria retroattiva, può rivelarsi in contrasto con qualche specifico principio o precetto costituzionale”* (C. cost. 1957/118; 1958/81), quale, ad esempio, il rispetto della capacità contributiva, che deve essere effettiva, attuale, concreta (C. cost. 1965/50).

Se, dunque, una legge tributaria retroattiva non comporta necessariamente laviolazione della capacità contributiva, occorre pur sempre verificare se non si sia spezzato il rapporto che deve intercorrere tra imposizione e capacità contributiva (C. cost. 1964/45). Sicché il legislatore ordinario in tanto può emanare norme retroattive in quanto esse trovino un'adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti. Tra questi la giurisprudenza costituzionale annovera anche l'*“affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica che, quale essenziale elemento dello Stato di diritto, non può essere lesa da disposizioni retroattive, le quali trasmodino in un regolamento irrazionale di situazioni sostanziali fondate su leggi precedenti”* (C. cost. 1999/416).

Con riferimento alla dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 21 della legge n. 133 del 1999, nella parte in cui ha disposto retroattivamente, ai fini del decorso del termine breve, che le sentenze delle Commissioni tributarie provinciali dovevano essere notificate presso l'Ufficio dell'Avvocatura distrettuale competente, il giudice delle leggi ha rilevato che con la nuova disciplina *“(era) stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali”* (C. cost. 2000/525).

Riguardo al divieto di utilizzo del decreto-legge in materia tributaria per l'istituzione di nuovi tributi e l'estensione di tributi già esistenti ad altre categorie di soggetti, esso è stato dettato dalla preoccupazione che l'abuso di tale strumento normativo, espropriando la potestà normativa spettante alle Camere, oltre a recare un *vulnus* agli artt. 23 e 77 della Costituzione, possa comportare costi rilevantissimi per il contribuente in presenza di un tributo nuovo privo del conforto di adeguati lavori preparatori e della verifica di un dibattito parlamentare, che non può avvenire prima che il provvedimento sia già entrato in vigore ed abbia iniziato a spiegare i suoi effetti.

Circa la possibilità di controllo dei presupposti di necessità ed urgenza, legittimanti l'emanazione del decreto, la Corte costituzionale, dopo un'apertura con la quale aveva capovolto il tradizionale orientamento restrittivo che aveva negato la possibilità di tale controllo dopo la conversione in legge, stante l'efficacia *“sanante”* di quest'ultima, ed aveva riconosciuto che l'evidente mancanza di quei presupposti configurava tanto un vizio di legittimità costituzionale del decreto-legge quanto un vizio *in procedendo* della stessa legge di conversione (C. cost. 1995/29), è ritornata ad affermare l'efficacia sanante della legge di conversione (C. cost. 2000/410; 2001/376).

Rimane, tuttavia, il problema della possibile violazione dell'art. 23 della Costituzione, che prevede la riserva di legge per l'istituzione di una prestazione patrimoniale imposta, qual è sicuramente un tributo nuovo. Alla luce del disposto dell'art. 4 dello Statuto, da valere come criterio interpretativo anche per le norme costituzionali, sembra potersi ritenere una interpretazione di tale riserva nel senso che essa faccia riferimento ad una legge ordinaria, escludendo l'adozione di un decreto-legge.

Se lo strumento del decreto-legge non può essere utilizzato per l'istituzione di un tributo che rientri nella c.d. fiscalità ordinaria, ad esso può farsi ricorso in presenza di straordinarie ed urgenti necessità della finanza pubblica che richiedano un aumento delle aliquote esistenti od anche l'istituzione di tributi straordinari, legati appunto ad una particolare emergenza.

4. NORME DI GARANZIA: EFFICACIA TEMPORALE ED AMBITO APPLICATIVO

Ai precetti rivolti al legislatore per definire un quadro di regole chiare, stabili e conformi ai valori costituzionali segue una serie di norme volte ad introdurre unamoltiplicità di garanzie a tutela del contribuente nello svolgimento dei suoi rapporti con l'amministrazione finanziaria.

Sono previste garanzie informative su tre livelli: nei confronti della generalità dei contribuenti l'amministrazione è chiamata ad attivarsi per consentire la completa ed agevole conoscenza delle disposizioni legislative ed amministrative (art. 5); nei confronti dei singoli contribuenti è tenuta ad assicurare l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati ed, ancor prima, a comunicargli situazioni di irregolarità, a fini istruttori, prima dell'emissione di atti pregiudizievoli (art. 6, commi 1, 2 e 5); è tenuta, infine, a dare risposta entro centoventi giorni, con effetti per essa vincolanti, alle istanze di interpello circa l'applicazione di disposizioni tributarie, inoltrate da ciascun contribuente in presenza di obiettive condizioni di incertezza interpretativa (art. 11).

A miglior difesa del contribuente è ribadito l'obbligo di motivazione degli atti, precisandosi che se in essa si fa riferimento ad un altro atto, questo non deve essere semplicemente indicato e reso disponibile secondo la previsione dell'art. 3 della legge 1990 n. 241, ma allegato all'atto che lo richiama (art. 7).

Sono dettate disposizioni per garantire l'integrità patrimoniale del contribuente, prevedendosi la possibilità di estinzione dell'obbligazione tributaria anche per compensazione, subordinatamente però all'adozione di un decreto ministeriale attuativo (art. 8).

Anche l'istituto delle verifiche fiscali è stato rivisitato con l'introduzione di una serie di garanzie che vanno dalle informazioni iniziali, cui il contribuente ha diritto, alle modalità con le quali devono operare gli organi di controllo, a forme di contraddittorio previste sia durante lo svolgimento sia dopo la chiusura delle operazioni a seguito del rilascio del relativo verbale (art. 12).

Tuttavia, la norma che più di ogni altra segna un netto distacco rispetto al passato nei rapporti fra contribuente ed amministrazione finanziaria è quella che dispone che tali rapporti vanno improntati ai principi della collaborazione e buona fede (art. 10). Si trattano principi che debbono ispirare e informare, da un lato, l'attività della parte pubblica e, dall'altro, i comportamenti del cittadino perché, nel rispetto delle reciproche posizioni, possa pervenirsi alla definizione di una giusta pretesa fiscale. Essi rappresentano il polmone che deve animare l'atteggiamento di entrambe le parti, in attuazione di precisi valori costituzionali.

Proprio in tale clima di collaborazione e buona fede trova giustificazione la figura del Garante del contribuente (art. 13) intesa a favorire, al di fuori della tutela e del riesame amministrativo, una maggiore funzionalità e correttezza nello svolgimento dell'azione amministrativa. Essa è priva di veri e propri "poteri" (data la mancanza di qualsivoglia sanzione diretta nei confronti degli inadempienti), potendo soltanto rivolgere raccomandazioni agli uffici, richieste di informazioni e documenti o segnalazioni ai superiori gerarchici, a fini disciplinari, sicché l'efficacia del suo intervento è affidata soprattutto alla capacità di *moral suasion* che è in grado di esprimere in presenza di comportamenti scorretti, irregolari o anomali perché sia ristabilito e rafforzato "*il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria*".

In tale direzione il Garante del contribuente ha fornito un contributo importante in quelle regioni in cui ha esercitato con attenzione e tempestività le sue competenze.

Si è posto il problema se dette norme di garanzia, siccome esplicitazione di principi costituzionali e, quindi "*immanenti*" nell'ordinamento già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, debbano trovare applicazione anche per il tempo anteriore a tale vigenza.

Al riguardo si è richiamato il principio di irretroattività della legge, distinguendo le disposizioni statutarie che hanno già trovato attuazione nella legislazione precedente da quelle che presentano un carattere innovativo rispetto allo stato di tale legislazione.

Sono state considerate non innovative e, pertanto, suscettibili di immediata applicazione:

a) la disposizione di cui all'art. 6, comma 1, che sancisce il principio della "conoscenza degli atti" ("*L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del*

contribuente degli atti a lui destinati") (Cass. 2001/4760)³, trattandosi di un principio già presente ed operante nell'ordinamento;

b) la disposizione di cui all'art. 6, comma 4, (*"Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente"*), ritenuta espressione del principio di "collaborazione" tra amministrazione e contribuente (Cass. 2001/14141; 2001/14141); tanto più che in termini di acquisizione di ufficio sono stati espressamente richiamati dalla stessa norma i commi 2 e 3 dell'art. 18 della legge 1990 n. 241;

c) la disposizione di cui all'art. 10, comma 1, (*"I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"*), ritenendosi il principio già insito nella legislazione precedente (2002/17576);

d) la disposizione di cui all'art. 10, comma 2 (*"Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificatedall'amministrazione medesima , o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa"*), costituente esplicazione del principio enunciato nel commaprecedente (Cass. 2001/14782; 2002/2133);

e) alcune disposizioni dell'art. 7, che sancisce il principio della *"chiarezza e motivazione degli atti"*: il primo comma, nell'affermare l'obbligo della motivazione degliatti dell'amministrazione finanziaria, richiama espressamente *"quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n.241"*, mentre nuovo è l'obbligo di allegare l'atto cui si fa riferimento nella motivazione (nell'art. 3 della L. 1990 n. 241 si prevede soltanto l'obbligo di indicarlo e renderlo disponibile); il secondo comma, nel disporre che l'atto dell'amministrazione deve tassativamente indicare *"le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale...cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili"* ribadisce la prescrizione del secondo comma dell'art. 19 DLGS. 1992 n. 546 (secondo cui l'atto impugnabile deve contenere l'indicazione *"del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20"* (relativamente alla notifica).

Sono state, invece, considerate innovative e, come tali, insuscettibili di applicazione retroattiva, in forza del principio *tempus regit actum*, quali norme di naturaprocedimentale:

a) la disposizione di cui all'art. 6, comma 2, che statuisce a carico dell'amministrazione il dovere di previa informazione del contribuente nelle ipotesi di mancato riconoscimento di un credito o di irrogazione di una sanzione (Cass. 2001/124629);

³ Cass. 2001/4760 che, facendo applicazione del principio di *"conoscenza degli atti"*, sancito dall'art. 6 della L. 2000 n. 212, ha interpretato l'art. 44 del D.P.R. 1973 n. 602 (recante la rubrica *"Interessi per ritardato rimborso di imposte pagate"*) nel senso che gli interessi sui crediti di imposta decorrono fino alla data di emissione dell'ordinativo di pagamento, in assenza di espressa previsione normativa.

Si è invocato lo stesso principio per affermare che il termine di decadenza - prima quinquennalee poi quadriennale, a partire dall'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione - dell'azione esecutiva dell'amministrazione, disciplinato dall'art. 17 D.P.R. 1973 n. 602 (nella versione precedente, che faceva riferimento all'art. 43 D.P.R. 1973 n. 600) andava computato tenendo conto delladata di notificazione della cartella. Ma, correttamente la S.C. ha negato l'applicabilità di detto principioa tale ipotesi in base al rilievo che il primo comma dell'art 17 ricollega la maturazione della decadenza alla formazione e consegna dei ruoli all'intendenza di finanza (*"Le imposte liquidate in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti...devono essere iscritte in ruoli formati e consegnati all'intendenza di finanza, a pena di decadenza, entro il termine di decadenza di cui al primo comma dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre, n. 600"*). D'altronde una norma generale, quale quella dettata dall'art. 6 dello Statuto non può derogare una norma speciale.

b) la disposizione di cui all'art. 6, comma 5, che sancisce il principio del previo interpello del contribuente nell'ipotesi di liquidazione con iscrizione a ruolo del tributo, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, ed inoltre nel caso in cui, a seguito di liquidazione, emerge la spettanza di un minor rimborso;

d) la disposizione di cui all'art. 7, comma 1, secondo cui se nella motivazione di un atto dell'amministrazione finanziaria si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama (Cass. 2003/4989);

e) la disposizione di cui all'art. 11, che consente di presentare all'amministrazione finanziaria un'istanza di interpello allorché sia obiettivamente incerta l'interpretazione di una norma tributaria;

d) la gran parte delle disposizioni contenute nell'art. 12 in tema di diritti e garanzie spettanti al contribuente sottoposto a verifiche fiscali, quali quelle sulle modalità e durata della verifica, sulla preventiva informazione che l'organo procedente deve dare al contribuente quando viene iniziata la verifica, sulla facoltà del contribuente di comunicare, entro il termine di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica osservazioni e richieste, da valutarsi da parte dell'ufficio impositore.

Con tali disposizioni innovative lo Statuto ha istituito nuove garanzie in favore del contribuente o ha rafforzato garanzie già precedentemente previste dall'ordinamento tributario.

Si è dibattuto fra gli studiosi se i principi dello Statuto, in materia tributaria, riguardano soltanto i rapporti giuridici sostanziali o sono applicabili anche a quelli processuali.

Di tale disputa vi è un'eco in Cass. 2004/13672 che, con particolare riferimento al principio del legittimo affidamento del contribuente, ha affermato che esso *"ha per oggetto soltanto il rapporto giuridico tributario sostanziale, che lega l'amministrazione finanziaria e il contribuente, non anche quello processuale, intercorrente tra il contribuente e il giudice della controversia"*. Di conseguenza tale pronuncia ha escluso l'ammissibilità del ricorso per cassazione, proposto dal contribuente nei confronti dell'ufficio periferico.

Ma si è trattato di una pronuncia isolata, in quanto la S.C., in una serie di altre sentenze, ha richiamato l'applicazione dei principi dello Statuto in sede processuale.

Con riferimento al principio di collaborazione e buona fede:

- Cass. 2001/1821 ha ritenuto che, qualora il privato si sia comportato in modo apparentemente antieconomico e non abbia fornito una giustificazione razionale delle proprie scelte, le eventuali reticenze assumono valore indiziante, oltre che nella fase dell'accertamento, in sede processuale, incidendo sulla ripartizione dell'onere della prova;

- Cass. 2001/12284 e 2001/14141 hanno ritenuto che la disposizione di cui all'art. 6, comma 4, dello Statuto (acquisizione d'ufficio di documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altra amministrazione pubblica indicata dal contribuente) non opera soltanto nel procedimento impositivo, ma anche nel processo, con conseguente incidenza nel regime dell'onere della prova;

- Cass. 2004/23349 ha statuito che, ai fini del decorso del termine di sessanta giorni per l'appello della sentenza della commissione tributaria, è valida la notificazione della pronuncia stessa ad un ufficio della sede periferica dell'Agenzia delle entrate diverso da quello competente;

- Cass. 2004/14212 ha statuito che la presentazione di un'istanza di rimborso ad un organo incompetente, funzionalmente o territorialmente, a provvedere, pur ostando alla formazione di un provvedimento di diniego, anche nella forma del silenzio-rifiuto, è atto idoneo ad impedire la decadenza del contribuente dall'esercizio del diritto al rimborso (anche anteriormente alla data di entrata in vigore dello Statuto).

Peraltro la S.C., ha riconosciuto anche, con un *revirement* interpretativo, in S.U. 2006/3118, la legittimazione processuale degli uffici locali delle Agenzie.

5. I PRINCIPI DI COLLABORAZIONE E BUONA FEDE

Non può certo affermarsi che, almeno fino all'inizio degli anni '90, il clima dei rapporti fra fisco e contribuente sia stato caratterizzato da un atteggiamento di collaborazione e di fiducia reciproca, ma piuttosto da un forte antagonismo.

Ancora la L. 1990 n. 241 sul procedimento amministrativo escludeva l'applicazione di numerosi principi generali del diritto amministrativo al procedimento tributario, fra cui quello di partecipazione al procedimento degli interessati (art. 13, comma 2).

Dinanzi alla pretesa dell'amministrazione il contribuente non aveva altra alternativa che quella di fare acquiescenza o di rivolgersi all'organo giurisdizionale per ottenere tutela delle sue legittime ragioni. Ben di rado l'amministrazione era disposta a riconoscere il proprio torto, anche quando era conclamata la illegittimità del suo operare da consolidati orientamenti giurisprudenziali, sicura, peraltro, di non incorrere, in caso di soccombenza in sede giudiziaria, in alcuna sanzione sul piano della condanna alle spese processuali, non prevista nel precedente rito processuale.

I motivi di siffatta contrapposizione vanno prevalentemente ricercati nell'assenza di qualsiasi forma di contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario⁴, nell'avincolatezza pressoché totale dell'azione amministrativa, nel carattere autoritativo con il quale è fatta valere dall'amministrazione la propria pretesa tributaria.

Tale quadro conflittuale si è iniziato ad evolvere a partire dagli anni '90 sulla spinta di interventi legislativi e di pronunce della S.C. che hanno favorito un rapporto di maggiore democrazia e collaborazione tra le parti, anche per una più attenta considerazione dei principi costituzionali, innanzi tutto dell'art. 97 Cost.

Significativa è stata l'affermazione espressa, per il procedimento tributario, dell'operatività del principio dell'autotutela richiamata dall'art. 68 del D.P.R. 1992 n. 287, disciplinata successivamente dall'art. 2 *quater* del D.L. 1994 n. 564, convertito in L. 1994 n. 656 e dal D.M. 1997 n. 37 che ne ha regolamentato le forme di esercizio.

V'è da chiedersi se era proprio necessaria una tale enunciazione legislativa per un principio che, essendo generalmente ammesso nel diritto amministrativo, era da ritenere vigente anche in materia tributaria. Ma la verità è che del potere di autotutela l'amministrazione finanziaria aveva fatto ben rara applicazione, per cui è stato di notevole effetto sollecitatorio il richiamo ad esso là dove ne ricorra il caso. In sede di autotutela, l'amministrazione riconosce il proprio errore, procedendo all'annullamento o alla revoca dell'atto, impositivo o di riscossione, illegittimo o infondato.

Altro istituto a favore di un atteggiamento più collaborativo tra fisco e contribuente è costituito dall'accertamento con adesione, che ha trovato la sua disciplina definitiva nel DLGS. 1997

⁴ Il principio è costantemente ribadito nella giurisprudenza di legittimità: Cass. 2001/4273: "*L'attività accertativa della guardia di finanza e degli uffici finanziari, avendo natura di attività amministrativa, pur dovendo svolgersi nel rispetto di ben determinate cautele previste per evitare arbitri e violazioni dei diritti fondamentali del contribuente, non è retta dal principio del contraddittorio...*"; Cass. 2002/12394: "*L'accertamento tributario, per sua natura e funzione, non costituisce una decisione su contrastanti interpretazioni di fatti e di norme giuridiche, da adottarsi nel rispetto del contraddittorio...ma si esaurisce in un provvedimento autoritativo con il quale l'amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale...*"; Cass. 2003/6232 e 2005/26293, in tema di IVA, riprendono, con riferimento all'attività di accertamento, la prima massima; Cass. 2004/15079, in tema di TOSAP, esclude che l'art. 51 Dlgs. 1993 n. 507, nel regolare il procedimento di emissione dell'avviso di accertamento, richieda alcuna forma di contraddittorio con il contribuente; Cass. 2006/27079, in tema di imposte dirette, conferma ulteriormente che l'accertamento dei redditi (nella specie, con metodo sintetico ai sensi dell'art. 38, c. 4°, DPR 1973 n. 600) "*non postula, in difetto di ogni previsione al riguardo della norma, che gli elementi e le circostanze di fatto in base ai quali il reddito viene determinato dall'ufficio siano in qualsiasi modo...contestati al contribuente...*".

n. 218. A differenza dell'autotutela, nell'applicazione di tale istituto, non vi è il riconoscimento di un errore da parte dell'amministrazione finanziaria.

Tuttavia il fattore determinante nella svolta nei rapporti tributari è rappresentato dalla introduzione dello Statuto del contribuente con L. 2000 n. 212, che ha rappresentato una vera e propria rivoluzione copernicana nel modo di intendere e di attuare tali rapporti tra le parti, e non solo sul piano amministrativo.

Nello Statuto, all'art. 10, comma 1, è contenuta l'enunciazione formale che "*I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e buona fede*", che, quindi, non è fondato più soltanto su un'esigenza deontologica, ma su di una esplicita disposizione normativa.

Nella stessa direzione di una più attiva collaborazione fra le parti lo Statuto prevede, altresì, una serie di situazioni, sul piano generale, nelle quali si instaurano forme di contraddittorio tra esse sia prima sia nel corso del procedimento amministrativo.

Si è già fatto cenno a quelle norme dello Statuto che hanno introdotto forme di contraddittorio: l'art. 11 attribuisce al contribuente la possibilità di inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria un interpello per conoscere la corretta interpretazione di una disposizione, cui la destinataria è tenuta a dare una risposta per essa vincolante, nel senso che "*qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta...è nullo*" (comma 2); l'art. 6 pone, invece, a carico dell'amministrazione il dovere di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione (comma 2), nonché di invitare il contribuente a fornire chiarimenti o a produrre documenti prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione o emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto (comma 5); l'art. 12, al comma 7, nel rispetto del principio della cooperazione tra amministrazione e contribuente, faculta il contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, a presentare entro sessanta giorni osservazioni e richieste da valutarsi da parte degli uffici impositori, termine il cui mancato rispetto determina la nullità del successivo atto di accertamento (salvo i casi di particolare e motivata urgenza).

Importanti per lo sviluppo di un clima di fiducia e collaborazione fra le parti sono state anche quelle pronunce della S.C. (il c.d. diritto vivente) che hanno rimosso preclusioni formali (quali quelle sulla ritrattabilità della dichiarazione: S.U. 2002/17394;2003/120) ed, in genere, hanno dato attuazione ai principi dello Statuto, estendendone, in qualche caso, anche la portata (Cass. 2002/17576, in sede di interpretazione dell'art. 10, ha escluso, oltre l'applicabilità di sanzioni ed interessi moratori, l'esigibilità del tributo).

Si è osservato che l'art. 10 richiama i termini di "*collaborazione*" e "*buona fede*" quasi si trattasse di un'endiadi. Tuttavia, se si voglia attribuire una connotazione specifica a ciascuno di essi da un punto di vista concettuale, occorre innanzi tutto precisare cosa debba intendersi per "*collaborazione*" in un rapporto tributario tra amministrazione finanziaria e contribuente, tenuti a comportamenti doverosi in osservanza di precise norme costituzionali: l'art. 97 impone all'amministrazione finanziaria, come a qualsiasi amministrazione pubblica, di improntare la propria azione ai principi di "*buon andamento*", "*efficienza*" ed "*imparzialità*", mentre l'art. 53, comma 1, fa obbligo a tutti i contribuenti di "*contribuire alle spese pubbliche in ragione delle loro capacità contributive*". Sicché può affermarsi che amministrazione e contribuente, in tanto "*collaborano*" in quanto ciascuno fa la sua parte nell'adempimento dei doveri che costituiscono la condizione indispensabile per un corretto rapporto tributario.

Il termine "*buona fede*", per lo più coincidente con il termine "*collaborazione*", deve ritenersi che esprima l'esigenza che l'amministrazione pubblica tenga comportamenti coerenti, vale a dire non contraddittori o discontinui (mutevoli nel tempo) e che il contribuente osservi un generale dovere di correttezza, diretto ad evitare comportamenti, da parte sua, capziosi, dilatori, connotati da abuso di diritto o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria (Cass. 2002/17576).

6. LA TUTELA DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO QUALE LIMITE ALL'ATTIVITA' AMMINISTRATIVA

Alla luce dei principi di collaborazione e buona fede trova attuazione il principio della tutela del legittimo affidamento.

Se è dovere dell'amministrazione finanziaria improntare la propria attività a legittimità (principio di legalità dell'azione amministrativa) e coerenza, le volte in cui essa appaia tale, pur se effettivamente non conforme ai suddetti canoni, il contribuente, in capo al quale si sia costituita una situazione giuridica soggettiva di vantaggio, può invocare la tutela sempre che non abbia a dubitare della legittimità e coerenza di detta attività e non abbia tenuto alcun comportamento scorretto nel senso sopra indicato.

Sulla base di tale argomentazione, tratta appunto dall'art. 10 della L. 2000 n. 212, la giurisprudenza della S.C. ha ritenuto che tale disposizione abbia voluto esplicitamente offrire al contribuente, in virtù del legittimo affidamento, tutela della situazione determinatasi in capo allo stesso ove sia *“caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono”* (Cass. 2002/17576).

È stato così ribadito anche per la materia tributaria il principio della tutela del legittimo affidamento, generalmente applicato in campo amministrativo. D'altronde si tratta di un principio immanente in tutto l'ordinamento, che, per la sua valenza costituzionale, è richiamato anche dal Giudice delle leggi come parametro di valutazione nei giudizi di legittimità costituzionale di leggi non in linea con detta esigenza di tutela (v., ad es., Corte cost. 2000/525).

Data la sua natura di principio, deve ritenersi che l'art. 10 detti una *regula iuris* che trovi applicazione in un serie indeterminata di casi, per cui le ipotesi riportate nel secondo comma sono da considerare meramente esemplificative e non esaustive dell'ambito di operatività della disposizione.

La forma di tutela espressamente prevista consiste nella esclusione della irrogazione di sanzioni e della corresponsione di interessi moratori. Tant'è che Cass. 2002/2133, in un caso nel quale il contribuente si era conformato ad una interpretazione erronea fornita dall'amministrazione in una circolare (successivamente modificata) aveva negato soltanto l'applicazione delle relative sanzioni.

In altre sentenze, invece, la S.C. ha riconosciuto alla tutela del legittimo affidamento una portata, quanto agli effetti, molto più ampia, facendone conseguire non solo l'inapplicabilità di sanzioni ed interessi moratori ma anche l'inesigibilità *tout court* della prestazione tributaria. Così Cass. 2002/17576, in un caso in cui il contribuente, dopo l'emanazione di un atto impositivo in materia di IVA e la definizione del procedimento avvalendosi di una disposizione di condono, su indicazione dell'ufficio contenuta nello stesso atto, si vedeva destinatario, a distanza di qualche anno, di un nuovo provvedimento impositivo fondato sugli identici presupposti di fatto e di diritto. Ed anche Cass. 2006/21513, in un caso in cui un comune, in tema di TARSU, dopo avere accolto una richiesta di riduzione della tassa ed avere corrispondentemente limitato la propria pretesa per alcune annualità, era ritornato sulla propria decisione.

Tale estensione degli effetti anche all'inesigibilità del tributo non ha mancato di suscitare qualche perplessità in quanto non è sembrata coerente non solo con il principio di legalità dell'azione amministrativa, ma anche con quello della capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost.

Si è già rilevato che il giudice delle leggi ha evidenziato il valore costituzionale dell'affidamento laddove, nel dichiarare illegittimo l'art. 21 della legge 1999 n. 133 che ha riconosciuto efficacia retroattiva all'interpretazione dell'art. 38, c. 2, del D.lgs. 1992/546, ha richiamato espressamente l'art. 3 Cost. *“anche se non sotto il profilo dell'asserita disparità di trattamento bensì sotto quello del contrasto con l'esigenza di tutelare l'affidamento del cittadino”*

(C. cost, 2000/525), così ponendo, in virtù di tale principio, un preciso limite all'esercizio dell'attività legislativa.

Un analogo limite è da tempo presente nella giurisprudenza comunitaria ove si trova affermato il principio di tutela dell'affidamento legittimo a favore di chiunque si trovi in una situazione dalla quale risulti che l'amministrazione comunitaria gli ha dato aspettative fondate (C. Giust. 19.5.1983, in causa 289/81), senza contare la tutela dell'affidamento espressamente accordata, in materia doganale, dal Reg. CE 1979/1697 (art. 5, c. 2) e ribadita dal Reg. CE 1992/2913 (art. 220), istitutivo del codice doganale europeo, con l'integrazione apportata dal Reg. CE 2000/2700⁵.

Sicché il diritto alla revoca di un atto illegittimo può essere limitato dalla necessità di rispettare il legittimo affidamento del destinatario dell'atto, che abbia fatto conto sulla legittimità dello stesso, allorquando nessun interesse di ordine pubblico prevale sull'interesse del destinatario a conservare una situazione da lui considerata stabile e nulla attesti che il destinatario abbia provocato l'atto mediante indicazioni false o incomplete.

In diritto amministrativo è orientamento giurisprudenziale consolidato, rispondente a principi di giustizia e buona amministrazione, che il potere di autotutela sia esercitato nella ponderazione dell'interesse privato, che viene esercitato, con quello pubblico – ulteriore rispetto a quello generico al mero ripristino della legalità – avuto riguardo all'affidamento riposto nella legittimità dell'azione amministrativa (Cons. St., Sez. IV 1996/399; 1992/704) e, tra l'altro, che costituisce fattore di consolidamento della situazione giuridica di vantaggio acquisita dal privato lo stesso trascorrere del tempo (Cons. St., Sez. V, 1996/1253; 1998/161)⁶.

In particolare, nel caso di somme indebitamente pagate, il provvedimento di recupero, costituente un tipico provvedimento di annullamento d'ufficio destinato ad eliminare l'atto in base al quale l'indebito pagamento è stato effettuato, può essere legittimamente adottato solo se il pubblico interesse perseguito non collida con situazione giuridica contraria, quale quella conseguente alla percezione in buona fede della somma non dovuta, tutelabile in base al principio dell'affidamento.

Tale limite generale, derivante dal principio della tutela del legittimo affidamento, all'esercizio della potestà di autotutela vale anche per gli atti dell'amministrazione finanziaria, i quali abbiano determinato, in capo al contribuente, una situazione giuridica favorevole a quest'ultimo, che su di essa abbia fatto, appunto, legittimo affidamento.

Cass. 2002/17576 statuisce espressamente che: *“Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, volto alla rimozione di provvedimenti ritenuti illegittimi o infondati, incontra il limite del principio generale – avente fondamento costituzionale – di tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente, di cui è espressione l'art. 10 della legge n. 212 del 2000”*

Pertanto anche l'amministrazione finanziaria è soggetta all'osservanza di tale specifica garanzia, operante per l'amministrazione pubblica in genere, con la conseguenza che la violazione di essa determina la illegittimità del provvedimento di autotutela eventualmente emesso.

⁵ L'art. 5, c. 2°, del Regolamento CE 1979/1697 (in vigore dal 1° luglio 1980) stabilisce che le autorità competenti hanno facoltà di non procedere al recupero *a posteriori* dell'importo dei dazi qualora tali dazi non siano stati riscossi a causa di un errore delle autorità competenti che non poteva essere ragionevolmente scoperto dal debitore, purché costui abbia, dal canto suo, agito in buona fede ed osservato tutte le disposizioni previste, per la sua dichiarazione in dogana, dalla regolamentazione vigente. L'art. 220, c. 2°, del Regolamento CE 1992/2913 (in vigore dal 1° gennaio 1994) contiene una disposizione equivalente. Il Regolamento 2000/2700 (in vigore dal 19 dicembre 2000) ha, infine, integrato tale ultima disposizione, precisando che quando la posizione preferenziale di una merce è stabilita in base ad un sistema di cooperazione amministrativa che coinvolge l'autorità di un paese terzo, il rilascio da parte di quest'ultima di un certificato – ove si riveli inesatto – costituisce un errore che non poteva essere scoperto.

⁶ Cons. St., Sez. VI, 2005/610 ha statuito che: *“Nel caso in cui il procedimento di autotutela venga avviato a brevissima distanza temporale dal provvedimento cui si riferisce, e prima che lo stesso abbia concreta esecuzione, sicché non si forma alcun legittimo affidamento del destinatario, l'interesse pubblico concreto e attuale deve ritenersi in re ipsa nell'esigenza di rimuovere un evidente vizio di legittimità del provvedimento”*.

Si estende, così, al contribuente anche sotto tale profilo quella tutela prevista per tutti gli altri amministrati.

LE NUOVE FRONTIERE DELLA GIUSTIZIA PREDITTIVA – TUTELA DEI DIRITTI FONDAMENTALI E PARITÀ DELLE ARMI

Raffaele TUCCILLO

Giunta Nazionale AMT

Giudice Tributario presso CTP Roma

1. Il tema della giustizia predittiva è ormai da alcuni anni al centro del dibattito giuridico, sotto vari livelli, normativo, dottrinale e giurisprudenziale. Ricordo la trilogia dei seminari Leibniz per la logica del diritto svoltisi presso l'Accademia nazionale dei Lincei in Roma tra il 2018 e il 2019 conclusisi con il seminario del 5 luglio 2019 sulla Decisione Robotica.

Seminari di studio ove, con la partecipazione di studiosi di diritto e di discipline scientifiche, si sono analizzati i rapporti tra diritto e matematica evidenziandone le connessioni e i limiti.

Ma cosa si intende per giustizia predittiva?

Si intende comunemente la possibilità per un operatore di prevedere l'esito delle controversie.

In alcuni casi, tale possibilità è collegata all'uso di algoritmi o formule matematiche; in altri casi, essa si fonda su indagini di tipo statistico, il cui risultato rappresenta il probabile esito del giudizio, sulla base della soluzione adottata dalla giurisprudenza in casi simili già risolti.

Il diritto può essere costruito come una scienza, che trova la sua principale ragione giustificativa nella misura in cui è garanzia di certezza: il diritto nasce per attribuire certezza alle relazioni umane, tramite una complessa attribuzione di diritti e doveri.

2. La predittività fondata su formule algebriche o matematiche ha radici lontane e presenta alcune specifiche problematiche.

Sul tema è intervenuto il Consiglio d'Europa (COE), che, attraverso la sua Commissione europea per l'efficienza della Giustizia (CEPEJ), nella seduta plenaria n. 31 del 3-4/12/2018, ha adottato la *“Carta etica europea sull'uso dell'intelligenza artificiale nei sistemi giudiziari e loro sviluppo”*, ponendo dei paletti sulla possibile estensione dei sistemi predittivi nell'ambito delle diverse comunità nazionali.

Il Consiglio d'Europa ha, tra l'altro, richiamato la necessità che lo sviluppo dell'intelligenza artificiale in funzione predittiva rispetti i diritti fondamentali stabiliti dalla Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo (CEDU) e dalla Convenzione sulla tutela dei dati personali, in particolare i diritti all'accesso alla giustizia, alla parità delle armi, al contraddittorio ed al processo equo, in armonia con i principi dello Stato di diritto, segnatamente quelli della autonomia, indipendenza ed imparzialità dei giudici.

La giustizia predittiva fondata su formule matematiche non consente alle parti di articolare il contraddittorio oralmente e non consente al giudice di orientare la propria decisione in senso innovativo rispetto alla giurisprudenza esistente.

3. Nel secondo significato, il ricorso al risultato di indagini statistiche per la formulazione di giudizi è un metodo ampiamente utilizzato nel nostro ordinamento.

Un esempio è quello dell'utilizzo delle tabelle del Tribunale di Milano, per la determinazione del danno non patrimoniale. Si tratta di tabelle fondate sul calcolo della media dei risarcimenti già effettuati in un certo arco di tempo, in una determinata area geografica, con opportuni correttivi e, per effetto della rilevanza riconosciuta ad esse dalla giurisprudenza di legittimità, nello svolgimento della sua funzione nomofilattica, hanno trovato ampia applicazione nella determinazione dell'ammontare del risarcimento del danno nella giurisprudenza italiana, salva

in ogni caso la possibilità di discostarsi da esse con espressa motivazione. Le ragioni che hanno spinto all'individuazione di un sistema unico sono rappresentate dall'esigenza di evitare distinzioni nel calcolo dei risarcimenti, evitare le divaricazioni eccessive tra vari uffici e, quindi, nella prevedibilità e calcolabilità dell'ammontare del risarcimento. Le esigenze di "certezza" e di "prevedibilità" delle decisioni sono state ritenute tanto meritevoli da giustificare, in definitiva, il sacrificio del principio del libero convincimento del giudice.

La questione della giustizia predittiva non è meramente teorica. Si pensi, esemplificativamente, al tema della responsabilità dell'avvocato, dove è dirimente individuare cosa sarebbe accaduto, in termini di decisione giudiziale, laddove l'avvocato avesse posto in essere l'azione processuale in concreto non espletata: in questo caso, è la giustizia predittiva che può venire in soccorso. In seguito a un processo, che si concludeva nel 1931¹ con il rigetto della domanda risarcitoria per mancanza di prova del danno e del nesso di causalità, promosso dal cliente contro il proprio difensore per omessa proposizione dell'appello, ne derivò un dibattito dottrinale: un autore² assunse una posizione critica chiedendo di risolvere il problema mediante un procedimento basato sul calcolo statistico delle probabilità, cioè verificando quali sono in astratto le probabilità che un appellante ha, secondo la statistica giudiziaria di quella Corte di Appello, di vedere accolto il suo appello; un'altra ricostruzione dottrinale³ assunse una posizione opposta concludendo per la "deficienza di prova: se il danno non è provato, il risarcimento deve essere negato".

Ma applicazioni della giustizia predittiva si incontrano in diversi settori.

Pensiamo al BIM *business innovation modeling*, si tratta di strumenti ingegneristici utilizzati in ingegneria che possono incidere anche sulle modifiche da apportare alle opere e sul relativo prezzo (riferimenti al BIM ci sono nel codice dei contratti pubblici e anche nel d.l. semplificazioni all'art. 6 dedicato al collegio consultivo tecnico). Si tratta di un istituto studiato anche come strumento di *dispute avoidance* in quanto finalizzato a evitare la sospensione dell'opera, facendo riferimento alla prevedibile e preferibile soluzione, anche in chiave giudiziaria, della disputa tecnica.

Ma possiamo ancora indicare a titolo esemplificativo: l'utilizzo di algoritmi nell'attività provvedimentale della p.a. (numerosi sono ormai i procedimenti nei quali si utilizzano metodi matematici e informatici per svolgere anche l'attività provvedimentale; pensiamo alla selezione dei titoli inseribili nelle procedure meccanica, si tratta di provvedimenti di esclusione dalla partecipazione ad un concorso dei soggetti che non riescono in questo modo a inserire la loro domanda all'interno della piattaforma – pensiamo alla scelta della mobilità dei soggetti da trasferire in dati sedi sulla base di un processo matematico); l'attività di due diligence negli acquisti societari dove appare fondamentale comprendere gli effetti delle eventuali controversie societarie sul bilancio della stessa società.

4. Il tema della giustizia predittiva viene oggi sviluppato, in misura prevalente, seguendo un'impostazione statistica-giurisprudenziale: si verificano i precedenti giurisprudenziali ed in base a questi si prevedono le decisioni future.

In questa direzione militano alcuni progetti dei Tribunali italiani, oltre a realtà che vanno consolidandosi in altri Paesi (Francia, *in primis*); tra i più noti progetti non italiani, vi è Predictive: la Predictice – società specializzata in *legal tech* – ha messo a disposizione uno strumento di carattere informatico che avvalendosi di algoritmi di calcolo permette di prevedere la probabilità di

¹ Cass. civ., sez. III, 10 febbraio 1931, n. 495, in *Foro it.*, 1931, I, p. 628 ss., con nota di PARRELLA, *Colpa del procuratore e stima preventiva della lite e in Riv. dir. proc. civ.*, 1931, 2, II, p. 260, con nota di CALAMANDREI, *Limiti di responsabilità del legale negligente*, secondo cui all'omessa interposizione dell'appello "può far carico il rimborso delle spese invano all'uopo anticipategli, ma non il danno incerto ed eventuale desunto da una stima preventiva dell'esito della lite".

² CALAMANDREI, *op. ult. cit.*

³ CARNELUTTI, *Rimedi contro la negligenza del difensore*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 2, II, p. 57.

orientamento decisionale del giudice. La base dati sulla quale l'algoritmo viene applicato è costituita dalle decisioni delle Corti di appello e dalle decisioni della Cassazione.

La tesi della previsione su base statistica-giurisprudenziale presenta diverse criticità: ha una portata limitata ai soli casi in cui ci siano numerosi precedenti, così da escludersi i casi più complessi relativi alle novità normative, non ancora oggetto di stratificati orientamenti giurisprudenziali; non è in linea con il nostro sistema che è di *civil law* e non *common law*, con la conseguenza che qualsiasi giudice può legittimamente discostarsi da un precedente; vi è il rischio di standardizzazione della decisione e di reiterazione degli errori.

In linea teorica, anche se più complesso da realizzare, sarebbe preferibile un modello deduttivo (previsione su base algoritmico-normativa tramite combinazione di dati).

Ciò che davvero rileva ai fini di un'interpretazione, non è il numero di precedenti giurisprudenziali ma il corretto utilizzo del procedimento interpretativo individuato dal legislatore e, quindi, dell'art. 12 preleggi.

L'algoritmo è una sequenza predeterminata di operazioni per giungere ad un risultato e l'art. 12, descrivendo i vari strumenti e criteri da utilizzare per pervenire ad un determinato risultato ermeneutico, descrive esso stesso un algoritmo.

5. La perdita della certezza del diritto e le difficoltà che si riscontrano in relazione alle interpretazioni giudiziarie sono anche causate dalla crisi della fattispecie variamente sottolineata in dottrina (su tutti Irti) e ad ruolo assunto, nel nostro ordinamento, dalle clausole generali, i principi e i valori.

Il tema è ovviamente strettamente legato alla calcolabilità del diritto e, quindi, presenta uno specifico significato in relazione al rapporto tra diritto ed economia⁴, nonché all'istituto dell'*overruling* e all'esigenza di tutela dell'affidamento dei consociati.

⁴ Patroni Griffi, *Valore del precedente e nomofilachia*, Roma 31 ottobre 2017, sottolinea che l'esigenza di certezza del diritto si declina nella sua calcolabilità e nella prevedibilità delle decisioni dei giudici: "calcolabilità del diritto e prevedibilità delle decisioni dei giudici. In ciò si declina l'esigenza di certezza del diritto"). Patroni Griffi, nell'evidenziare il formarsi del c.d. diritto giurisprudenziale, osserva che nel diritto amministrativo la situazione è ancora più complicata: "a) perché storicamente il giudice amministrativo ha contribuito a "creare" il diritto amministrativo, a regolare i rapporti tra cittadino e potere pubblico, a dettare regole di comportamento ai poteri pubblici attraverso l'effetto conformativo della sentenza, a creare situazioni soggettive tutelabili. Certo, oggi la fase creativa, pretoria, è recessiva a seguito della positivizzazione in legge dei principi giurisprudenziali; ma è altresì vero che "per paradossale che possa sembrare" oggi il ricorso ai principi e alla sistemazione degli istituti in categorie "è reso necessario non dall'assenza di indicazioni normative, ma dall'eccesso e dalla contraddittorietà di queste". E' indubbio che il giudice amministrativo, ancor più di quello civile, utilizza modelli normativi aperti e ricorre a clausole generali molto più di frequente del giudice civile, anche se –come si è detto– anche nel diritto civile, e segnatamente nel settore dei contratti e dell'illecito, il ricorso a modelli normativi aperti induce sempre più anche quel giudice ad adottare analoghe tecniche di tutela;

b) la poca prevedibilità della decisione del giudice amministrativo risente anche dalla imprevedibilità del potere pubblico, conseguenza del regredire della legalità sostanziale e del definirsi in progress dell'interesse pubblico in concreto perseguito;

c) lo stesso ordinamento europeo risente sempre più dell'influsso creativo del giudice; un po' per la scarsa rilevanza, che oggi rasenta la crisi, delle istituzioni europee rappresentative (e questa è la patologia), ma molto perché il noto meccanismo triangolare che guida l'azione della Corte di giustizia, che trasforma le tradizioni costituzionali comuni in principi di diritto europeo, rende le sentenze della Corte –come si diceva– vere e proprie fonti del diritto, ben al di là del valore loro attribuito come precedente (quand'anche vincolante); meccanismo – si badi – che "pesca" prevalentemente negli orientamenti delle Corti nazionali e si riversa negli ordinamenti nazionali dopo la loro "selezione" ad opera della Corte di giustizia.

Tutto questo magmatico diritto giurisprudenziale, che mette in serio pericolo valori quali la certezza del diritto e la prevedibilità delle decisioni, come tradizionalmente intesi, e, in ultima analisi, il principio di pari trattamento di fronte alla legge, costituisce la ragione più forte che è alla base dell'esigenza di individuare meccanismi volti ad attenuare questo pericolo, pur prendendo atto della ineludibilità, nei suoi aspetti fisiologici, di una quota-parte di formazione giurisprudenziale del nostro ordinamento".

Una volta accettata la possibilità per il giudice di formulare un giudizio facendo ricorso al risultato di indagini statistiche, ci si può chiedere se l'uso delle nuove tecnologie possa incidere – e in che modo - su tale processo.

L'amministrazione della giustizia ha tratto grandi vantaggi dall'uso dell'informatica e delle nuove tecnologie per migliorare la propria efficienza e le proprie performances al servizio dei cittadini. Ne sono esempi negli ultimi anni l'introduzione dei sistemi di comunicazione e notifiche telematiche, l'avvio dei processi civile, amministrativo e tributario telematici.

L'industria 4.0, dal canto suo, ha sviluppato alcuni sistemi di automazione industriale, diretti ad integrare alcune nuove tecnologie produttive, per migliorare le condizioni di lavoro, aumentare la produttività e la qualità produttiva degli impianti; in due settori, in particolare, si sono concentrate le ricerche del mondo dell'industria: l'analisi dei big data e l'internet delle cose. Il primo settore riguarda la possibilità di effettuare ricerche su quantità di dati di enormi proporzioni, grazie alle aumentate capacità degli strumenti di elaborazione e di calcolo; il secondo fa riferimento all'attività di interconnessione tra più sistemi in uso ad una azienda; i sistemi vengono messi nelle condizioni di interagire, di rendere automatiche alcune operazioni di routine, di velocizzare alcuni processi aziendali, senza l'intervento dell'uomo o con un intervento meramente marginale.

Se riflettiamo sulla circostanza che oggi disponiamo di archivi giudiziari digitalizzati sempre più grandi e di banche dati giurisprudenziali di notevoli proporzioni e di computer sempre più potenti, in grado di elaborare ricerche sempre più complesse in poco tempo e con sempre maggiore precisione e che è possibile far interagire tra loro, ci rendiamo conto del grande aiuto che può derivare dall'uso delle nuove tecnologie alla attività di ricerca finalizzata alla individuazione della “soluzione prevedibile” di una controversia.

In altri termini, l'analisi di una casistica sempre più estesa di casi concreti, attraverso il collegamento delle diverse banche dati esistenti e l'utilizzo di elaboratori sempre più potenti e performanti, può garantire un patrimonio di conoscenze che nessun giurista singolarmente, è in grado di possedere. In altri termini, si può affermare che lo sviluppo delle nuove tecnologie, applicato alla grande quantità di dati oggi disponibili, consente la massima espansione e valorizzazione del concetto di giustizia prevedibile.

Il corretto funzionamento di tale attività tecnologicamente evoluta, tuttavia, è legata a due condizioni fondamentali; la prima è che i dati su cui lavorare siano inseriti correttamente, in quanto l'errata impostazione dei dati di partenza non può che riflettersi sulla bontà del risultato. La seconda è che basilare, alla fine, è la valutazione soggettiva dell'interprete, legata alla sua sensibilità, al suo bagaglio di conoscenze, alla sua inclinazione; in definitiva, al rispetto del principio del suo libero convincimento.

6. In che modo lo sviluppo delle nuove opportunità offerte dal progresso tecnologico può incidere sulla stessa possibilità di produrre decisioni da parte della macchina (giustizia predittiva).

La fase della decisione della causa, consistente nella lettura degli atti, nella loro comprensione, nell'approfondimento giurisprudenziale e dottrinale, nella meditazione necessaria ad assumere la determinazione finale, nella stesura del provvedimento, sono tutte attività umane che ben difficilmente possono essere affidate alla macchina.

Tuttavia, tutto il settore di decisioni che investono il corretto utilizzo delle procedure telematiche (ad esempio, tempi e modalità di trasmissione e deposito degli atti, irregolarità formali prescritte dalle specifiche tecniche; nuove ipotesi di irregolarità-nullità-sanabilità), da un lato, si presta ad un auspicabile tentativo di forte predeterminazione delle decisioni, sulla base della giurisprudenza ormai formatasi sul punto; dall'altro, richiede che tale predeterminazione venga stabilita in modo uniforme su tutto il territorio nazionale, in ossequio dei principi di uguaglianza e di salvaguardia del diritto di difesa e per l'attuazione di un giusto processo ([artt. 3, 24 e 111 Cost.](#)).

In questo senso, per quanto riguarda il processo amministrativo telematico, il Sistema informativo della Giustizia Amministrativa (S.I.G.A.) esplica anche funzionalità automatizzate per

il controllo della regolarità, anche fiscale, degli atti e dei documenti depositati da ciascuna parte, subordinando all'esito positivo di tale controllo con riferimento alla firma digitale le operazioni di acquisizione e registrazione.

Con il [D.P.C.M. 16 febbraio 2016 n. 40](#), sono state così introdotte le norme tecnico-operative che consentono al sistema informatico procedure automatiche di controllo della regolarità formale degli atti e dei documenti prodotti nell'ambito del processo amministrativo telematico, subordinando all'esito positivo di tale controllo “*le operazioni di acquisizione e registrazione*” di tali atti e documenti. Il tutto, senza l'intervento del giudice.

E non mancano, in altri Paesi, esperienze che già affidano al computer il compito di risolvere cause caratterizzate da aspetti ripetitivi, cause semplici e di modesta entità, dove sia sufficiente la mera allegazione del fatto e la produzione documentale e l'opposizione dell'intimato sia rara.

7. La prevedibilità delle decisioni costituisce un valore ormai riconosciuto nel nostro ordinamento, in quanto espressione e presupposto del principio di uguaglianza tra i cittadini e di giustizia del processo.

Il rispetto di tale valore rende la motivazione del provvedimento più aderente al dettato normativo dell'[art. 118 disp. att. c.p.c.](#), come modificato con [l. n. 69/2009](#), in base al quale “La motivazione della sentenza di cui all'articolo 132, secondo comma, numero 4), del codice consiste nella succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, anche con riferimento a precedenti conformi” e disposizione di tenore analogo si rinviene anche nel codice del processo amministrativo.

La concreta percezione del valore della stabilità delle decisioni, della prevedibilità delle stesse, quale fattore che contribuisce alla corretta impostazione dei valori della civile convivenza, ha indotto alcuni uffici giudiziari a promuovere iniziative in tal senso, nell'ambito delle “buone prassi”.

Tra le norme di legge che incentivano il lavoro di fissazione dei precedenti conformi, incoraggiano l'attività di raccolta e divulgazione degli stessi, ai fini di garantire la stabilità delle decisioni e la prevedibilità delle stesse, merita di essere ricordato anche l'[art. 40 d.lgs. n. 545/1992](#), che prevede l'istituzione, presso ciascuna commissione tributaria regionale, di un ufficio del massimario “*che provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni della stessa e delle commissioni tributarie provinciali aventi sede nella sua circoscrizione*”. Le massime così raccolte, oltre ad alimentare la banca dati nazionale, vanno a costituire il massimario regionale, strumento molto importante, perché consente di conoscere le decisioni delle commissioni nell'ambito regionale e di ipotizzare – in linea di massima - l'esito delle controversie in tale contesto territoriale.

8. I vantaggi della giustizia predittiva, intesa in entrambi i sensi sono numerosi.

Effetti positivi si rinvergono, come già evidenziato, nella certezza e nella calcolabilità del diritto che costituiscono diretta espressione della tutela dell'affidamento dei consociati.

L'overruling, pur con i suoi limiti teorici, ha ricevuto applicazione nella giurisprudenza. Come noto, si tratta del mutamento della precedente interpretazione della norma processuale da parte dell'organo nomofilattico che porti a ritenere esistente, in danno di una parte del giudizio, una decadenza o una preclusione prima escluse, di modo che l'atto compiuto dalla parte, o il comportamento da questa tenuto secondo l'orientamento precedente, risultino irrivalenti per effetto ed in conseguenza diretta del mutamento dei canoni interpretativi. In una sentenza (la n. 13620 del 2012), la Corte di cassazione, pur convenendo sull'inesistenza della regola dello *stare decisis* nel nostro ordinamento, parla di una direttiva immanente per cui non ci si possa discostare da un orientamento della Corte senza forti e apprezzabili ragioni giustificatrici. Sul c.d. *prospective overruling* si possono segnalare alcune pronunce giurisprudenziali: Cons. Stato, Ad. plen., 22

dicembre 2017, n. 13⁵, secondo cui, tra l'altro "L'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato può modulare la portata temporale delle proprie pronunce, in particolare limitandone gli effetti al futuro, al verificarsi delle seguenti condizioni: a) un'obiettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni da interpretare; b) l'esistenza di un orientamento prevalente contrario all'interpretazione adottata; c) la necessità di tutelare uno o più principi costituzionali o, comunque, di evitare gravi ripercussioni socio-economiche"; Cons. Stato, sez. VI, 10 maggio 2011, n. 2755⁶, in cui, rilevata l'illegittimità del piano faunistico venatorio regionale, piuttosto che annullarlo (così eliminandole – pur insufficienti – misure protettive per la fauna), il giudice amministrativo ne ha accertato la illegittimità statuendo al contempo l'obbligo di procedere entro dieci mesi all'approvazione di un nuovo piano faunistico, in conformità alla motivazione di accoglimento del ricorso. In questo caso la pronuncia si è dichiaratamente ispirata al principio di effettività della tutela onde evitare che l'annullamento potesse paradossalmente pregiudicare la posizione della associazione ambientalista ricorrente, anche se vittoriosa, rammentando che «la funzione primaria ed essenziale del giudizio è quella di attribuire alla parte che risulti vittoriosa l'utilità che le compete in base all'ordinamento sostanziale»; la sentenza della sesta sezione ha suscitato un ampio dibattito dottrinale, nel quale sono emerse in genere posizioni critiche⁷; la possibilità di modulare nel tempo gli effetti della sentenza di annullamento è stata esclusa da Cons. Stato, Ad. plen., 13 aprile 2015, n. 4⁸. Tale pronuncia, chiamata a decidere una fattispecie in cui si è negato che il g.a. possa convertire, d'ufficio, la domanda di annullamento in tutela risarcitoria, ha ritenuto espressamente (ai §§ 6 -8), di non poter recepire i principi elaborati dalla sentenza della VI sezione n. 2755 del 2011; dopo aver rammentato che la giurisdizione amministrativa di legittimità è una giurisdizione di tipo soggettivo, sia pure con aperture parziali alla giurisdizione di tipo oggettivo, ha anche precisato che non è "consentito al giudice, in presenza dell'acclarata, obiettiva esistenza dell'interesse all'annullamento richiesto, derogare, sulla base di invocate ragioni di opportunità, giustizia, equità, proporzionalità, al principio della domanda"⁹. In ogni caso, a partire da Cass. civ., sez. un., 11 luglio 2011 n. 15144¹⁰ si è affermato che, per configurare il c.d. prospective overruling (istituto creato nel diritto nordamericano degli anni trenta proprio per mitigare gli effetti della

⁵ In *Foro it.*, 2018, III, 145, con nota di CONDORELLI, in *Foro amm.*, 2017, 2377, in *Urbanistica e appalti*, 2018, 373, con nota di FOLLIERI, in *Riv. giur. urbanistica*, 2018, 123, con nota di ROSSA, in *Rass. avv. stato*, 2018, 1, 134, con note di VITULLO, MUCCIO, e in *Riv. giur. edilizia*, 2018, I, 130.

⁶ In *Urb. e app.*, 2011, 927, con nota di TRAVI; *Riv. neldiritto*, 2011, 1228, con nota di RONCA; *Guida al dir.*, 2011, fasc. 26, 103 (m), con nota di LORIA; *Giornale dir. amm.*, 2011, 1310 (m), con nota di MACCHIA; *Giur. it.*, 2012, 438 (m), con nota di FOLLIERI; *Riv. giur. ambiente*, 2011, 818 (m), con nota di DE FEO, TANGARI; *Dir. proc. amm.*, 2012, 260, con nota di GALLO, GIUSTI; *Dir. e giur. agr. e ambiente*, 2012, 566, con nota di AMOROSO, ANNUNZIATA.

⁷ Cfr. MACCHIA, *L'efficacia temporale delle sentenze del giudice amministrativo: prove di imitazione*, in *Giornale dir. amm.*, 2011, 1310; FOLLIERI, *L'ingegneria processuale del Consiglio di Stato*, in *Giur. it.*, 2012, 438; GALLO, *I poteri del giudice amministrativo in ordine agli effetti delle proprie sentenze di annullamento*, e GIUSTI, *La «nuova» sentenza di annullamento nella recente giurisprudenza del Consiglio di Stato*, in *Dir. proc. amm.*, 2012, 260; TRAVI, *Accoglimento dell'impugnazione di un provvedimento e «non annullamento» dell'atto illegittimo*, in *Urb. e app.*, 2011, 927; BERTONAZZI, *Sentenza che accoglie l'azione di annullamento amputata dell'effetto eliminatorio?*, in *Dir. proc. amm.*, 2012, 1128; CARBONE, *Azione di annullamento, ricorso incidentale e perplessità applicative della modulazione degli effetti caducatori*, in *Dir. proc. amm.*, 2013, 428; DIPACE, *L'annullamento tra tradizione e innovazione; la problematica flessibilità dei poteri del giudice amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2012, 1273).

⁸ In *Foro it.*, 2015, III, 265, con nota di TRAVI nonché in *Urb. e app.*, 2015, 917, con nota di MANGANARO, MAZZA LABOCETTA; *Giur. it.*, 2015, 1693 (m), con nota di COMPORI; *Guida al dir.*, 2015, fasc. 20, 92, con nota di MASARACCHIA; *Foro amm.*, 2015, 2206 (m), con nota di SILVESTRI; *Corriere giur.*, 2015, 1596, con nota di SCOCA; *Dir. proc. amm.*, 2016, 173, con nota di TURRONI.

⁹ Nello stesso senso, sia prima che dopo, v. Ad. plen. 25 febbraio 2014, n. 9, in *Foro it.*, 2014, III, 429, con nota di SIGISMONDI; Ad. plen., 27 aprile 2015, n. 5, id., 2015, III, 265, con nota di TRAVI.

¹⁰ In *Foro it.*, 2011, I, 3343, con nota di CAPONI, *Retroattività del mutamento di giurisprudenza: limiti, nonché in Corr. giur.* 2011, 1392, con commenti di CONSOLO, CAVALLA e DE CRISTOFARO, *Le S.U. aprono (ma non troppo) all'errore scusabile: funzione dichiarativa della giurisprudenza, tutela dell'affidamento, tipi di overruling*.

naturale retroattività dei revirement delle corti supreme) e quindi per attribuire carattere innovativo, con decorrenza ex nunc, all'intervento nomofilattico, occorra la concomitante presenza dei seguenti tre presupposti: l'esegesi deve incidere su una regola del processo; l'esegesi deve essere imprevedibile ovvero seguire ad altra consolidata nel tempo tale da considerarsi diritto vivente e quindi da indurre un ragionevole affidamento; l'innovazione comporti un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa. Sulla valenza inderogabilmente retroattiva della esegesi di norme di carattere sostanziale anche in presenza di un overruling, si veda Cass. civ., sez. V, 18 novembre 2015, n. 23585: "La regola secondo cui, alla luce del principio costituzionale del giusto processo, le preclusioni e le decadenze derivanti da un imprevedibile revirement giurisprudenziale non operano nei confronti della parte che abbia confidato incolpevolmente sul precedente consolidato orientamento attiene unicamente al profilo degli effetti del mutamento di una consolidata interpretazione del giudice della nomofilachia in ordine a norme processuali. Il sopravvenuto consolidamento di un nuovo indirizzo giurisprudenziale su norme di carattere sostanziale che in astratto consentirebbero la riforma di una precedente decisione non può quindi giustificare la rimessione in termini invocata dalla parte onde superare il giudicato formale formatosi per la mancata tempestiva impugnazione di una sentenza".

Gli sviluppi suaccennati hanno portato all'idea di una "governamentalità" algoritmica nel campo della giustizia, basata sul postulato dell'uniformità delle decisioni rese in situazioni *a priori* comparabili. Si è pensato, così, di offrire strumenti di supporto alla decisione utilizzabili nella sfera giurisdizionale: ne è una riprova la comparsa dei sistemi cd. di «*legaltech*», che offrono ai professionisti nuovi servizi (ricerca di un'informazione giuridica adeguata, valutazione e prevedibilità delle decisioni, etc.).

Vi sono però dei rischi legati all'utilizzo degli algoritmi o della giustizia basata su indagini statistiche. Fondamentale e centrale, in questo caso, è il ruolo della motivazione e, ad esso collegato ad esso, la possibilità di conoscere i dati e di accedere ad essi (quindi eventualmente anche al codice sorgente). In realtà il codice sorgente e i dati immessi contribuiscono a formare la motivazione del provvedimento.

In parallelo è fondamentale che sia poi possibile ricorrere ad un giudice, il quale possa esaminare la questione, verificare il corretto funzionamento dell'algoritmo e, in ogni caso, adottare una soluzione differente. Per il giudice, la libertà può essere descritta così: dopo un attento esame degli atti e delle tesi difensive delle parti, spetta a lui condurre ed esporre liberamente la sua analisi, pervenendo a una decisione assunta nel rispetto di un *corpus* di regole e valori che stanno a fondamento del suo ufficio.

Contestualmente appare fondamentale che qualunque sistema garantisca e riconosca l'importanza crescente dei diritti fondamentali e lo stesso art. 1 dello statuto dei diritti del contribuente a prevede che "Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali."

9. La giustizia predittiva e la decisione robotica in alcune circostanze possono essere un valore, non possiamo fermare l'evoluzione digitale e l'innovazione. La calcolabilità del diritto è un dato idoneo addirittura a incidere sul PIL di un paese e sulle scelte degli investimenti ma ancora più forte l'esigenza di tutela dei diritti fondamentali e l'intervento del controllo umano.

Forse uno spazio maggiore per forme di giustizia predittiva, decisione robotica e utilizzo di algoritmo potrebbero trovarsi, pur sempre sotto il controllo umano, nella fase precedente l'introduzione del giudizio, quindi nella mediazione. Lo sviluppo di algoritmi, l'utilizzo degli stessi, l'analisi del precedente, potrebbero essere uno stimolo per sviluppare sistemi di riforma della giustizia tributaria. Pensare ad esempio ad una mediazione obbligatoria come immaginata dall'AMT in sede al tavolo della riforma della giustizia tributaria ancora in corso, per alcune cause sulle quali utilizzare algoritmi o strumenti innovativi di giustizia predittiva, può costituire un mezzo per porre la giustizia tributaria all'avanguardia del sistema giudiziario e per testare la funzionalità

di tali meccanismi in una fase anteriore all'introduzione del giudizio, purché: siano rispettati gli obblighi in materia di riservatezza e protezione dei dati personali; l'attività sia svolta da una persona fisica con la dovuta diligenza, indipendenza e imparzialità, nel quadro di una procedura efficiente ed equa; permanga un controllo umano. D'altro canto, come ha scritto Jean Carbonnier "Il diritto è troppo umano per aspirare all'assoluto della linea retta".

ART. 10 COMMA 2-3 L. 212/2000

QUANDO L'OBIETTIVA INCERTEZZA SULL'INTERPRETAZIONE DELLA NORMA TRIBUTARIA GIUSTIFICA LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI

Maria Silvia GIORGI

Vicepresidente di Sezione CTR Emilia Romagna

Qualcuno ha osservato che se si dovesse tenere conto delle violazioni che il legislatore ha compiuto e continua a compiere dei principi posti negli articoli 3, 23, 53 e 97 della nostra Carta Costituzionale e, conseguentemente, delle disposizioni di interpretazione e di attuazione di quei principi contenute nello “*Statuto dei diritti del contribuente*”¹, ne sortirebbe un quadro avvilente². Se invece – e giustamente a mio avviso –, si consideri la incessante capacità di reazione a tali strappi e disattenzioni da parte non soltanto della dottrina ma, soprattutto, delle magistrature di merito e di legittimità, anche in sede comunitaria, allora si può concludere che il processo di radicamento dei principi dell'ordinamento tributario in traduzione di quelle ispirazioni costituzionali va affermandosi, sia pure con i tempi propri delle decadi, come quella che stiamo celebrando.

Il mio compito è di intrattenervi (sperabilmente senza troppo annoiarvi; ne è comunque garanzia il poco tempo a disposizione per temi che per la loro vastità da soli potrebbero assorbire larga parte del convegno) su due delle prescrizioni di non irrogazione di sanzioni contenute nell'art. 10 dello Statuto che porta il titolo programmatico della *Tutela dell'affidamento*³ e della *buona fede*⁴. **Errori del contribuente**

Titolo che introduce ad un rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente nuovo; ispirato ad imparzialità e trasparenza⁵ che, nelle intenzioni del legislatore, volevano fare della *tax*

¹ A ragione definite “*clausole rafforzative*” di autoqualificazione attuativa delle richiamate norme costituzionali. (Così Cass., sez. trib., 10.12.2002, n. 17576, e anche Cass., sez. trib., 30.3.2001, n. 4760).

² Lo Statuto del contribuente, nonostante l'*incipit* all'art.1 del richiamo alla Costituzione, si presenta come una legge ordinaria e, pertanto, derogabile ogni qualvolta si decida di farlo: non prestando attenzione al suo fondamentale canone ermeneutico di “*interpretazione adeguatrice*” a Costituzione (come riconosciuto dalla Cassazione nella sentenza n. 17576/2002). Il Parlamento lo ha fatto in non pochi casi con alterazioni e proroghe di termini per scopi di gettito. Lo sottolineava E. De Mita, *Lo Stato tradisce se stesso*, in *Il sole 24 Ore*, 8 agosto 2005.

³ Il principio del legittimo affidamento, così come non trova riconoscimento esplicito nei Trattati dell'Unione Europea, non lo trova neppure nella Costituzione italiana. Resta che l'affidamento nella sicurezza giuridica costituisce invero un valore fondamentale dello Stato di diritto, e come tale è stato riconosciuto e protetto nel nostro ordinamento dai pronunciamenti della Corte costituzionale. Si vedano le sentenze 17 dicembre 1985, n. 349, 14 luglio 1988, n. 822, 4 aprile 1990, n. 155, 10 febbraio 1993, n. 39. Ed ora ancor più considerato avendo il legislatore prescritto che l'attività amministrativa sia retta (anche) dai principi dell'ordinamento comunitario (art. 1, primo comma, della legge 7 agosto 1990 n. 241 quale modificato dall'art. 1 della legge 11 febbraio 2005 n. 15). Infatti, il principio di legittimo affidamento è stato elaborato dalla giurisprudenza comunitaria in un'ottica di accentuata tutela dell'interesse privato nei confronti delle azioni normativa e amministrativa delle istituzioni europee (Corte di giustizia delle Comunità europee, 15 luglio 2004, causa C459/02; 14 febbraio 1990, causa C350/88; 3 maggio 1978, causa 112/77).

⁴ Presupposto che in capo al contribuente è “*rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo.*” Cassazione, Sez. Tributaria del 4 aprile 2012, n. 5402.

⁵ Lo Statuto dei diritti del contribuente esplicitamente richiama non solo gli artt. 3, 23 e 53 Cost., ma anche l'art. 97 per il quale «*i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*». In proposito, il Supremo Collegio insegna che «*l'Amministrazione finanziaria è una Pubblica Amministrazione. Tale veste, come le attribuisce speciali diritti funzionali che assicurino nella maniera più ampia e spedita il perseguimento delle sue finalità nell'interesse collettivo, così per la stessa ragione la obbliga all'osservanza di particolari doveri prima fra tutti quello*

compliance l'occasione di un confronto "amichevole"⁶, diventando -per un mio sommesso avviso pronunciato sottovoce- anche premessa comportamentale per indurre ad un analogo condursi nel contribuente. Una speranza che, in tale specularità, si possa ridurre, se non del tutto eliminare, qualsiasi strumentale o contorto alibi per l'elusione e l'evasione da parte di quest'ultimo.

D'altro canto, ancor prima dello Statuto dei diritti del contribuente, ma anche del decreto legislativo sul processo tributario n. 546 del 1992 e dei decreti legislativi di riforma delle sanzioni tributarie nn. 471 e 472 del 1997 (ai quali dovremo nel corso di questa esposizione fare riferimento, per esigenza di coordinamento con le specifiche disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente oggetto del mio dire), la Corte di Cassazione aveva affermato che l'A.F., in quanto soggetto pubblico, era tenuta all'osservanza dei doveri discendenti dal principio costituzionale dell'imparzialità sancito dall'art. 97 della Carta Costituzionale⁷.

Oggi quel vincolo comportamentale dell'Agenzia delle Entrate trova espressa affermazione al 1° comma dell'art. 10 dello Statuto laddove si postula che i "**rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.**".

Da quest'affermazione di principio discendono le successive disposizioni di esimenti sanzionatorie.

➤ La prima esimente - quella *sub* n. 2 dell'art. 10⁸ - garantisce la tutela dell'affidamento del contribuente allorquando questi si sia in buona fede conformato "*a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria*"⁹. In tale caso il suo comportamento non sarà sanzionabile. Se questo è il paradigma generale, il tenore della norma espone a qualche incoerente interpretazione ed applicazione delle tre ipotesi presenti nella stessa: la principale già ricordata e le altre due precedute dalle congiunzioni di "*ancorchè*" - nella seconda - e di "*qualora*" -nella terza -. Infatti, se ci fermassimo alla prima parte del comma, diverrebbe difficile respingere la conclusione che al contribuente che avesse assolto ad uno specifico schema impositivo dettato dall'A.F. non potrebbe ragionevolmente essere richiesto il versamento non soltanto della sanzione e del frutto sull'imposta (interesse), ma anche di

dell'imparzialità espressamente sancito dall'art. 97". E soggiunge che «*se è vero che l'imparzialità può essere vista sotto un profilo oggettivo come norma di comportamento dell'amministrazione e come tutela della stessa amministrazione, collegandosi così al principio di legalità e a quello di uguaglianza, non può nemmeno escludersi che essa debba essere vista sotto il profilo soggettivo che, in definitiva, significa non tanto che l'amministrazione debba proporsi il perseguimento di interessi obiettivi, quando il dovere di adozione di criteri di equità, di buona fede, di parità di trattamento, ciò che qualifica la sua azione come quella di un soggetto teso alla soddisfazione di fini pubblici*». «*Si può, quindi, muovere dalle premesse e concludere, con specifico riferimento al principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, che «il principio stesso, mutuato da quelli civilistici (ndr. contemplato nel codice civile agli articoli 1375 e 1175) della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico – e, quindi, anche in quelli tributari – e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa e tributaria in particolare*». Cass., sez. trib., 9.11.2011, n. 23309. La Corte di cassazione ha, inoltre, annotato che «*A differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato art. 10 è espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della legge n. 212 del 2000, essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile: sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore (Cass. n. 7080/2002); sia ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'amministrazione finanziaria dello Stato*» Così Cass., 10.12.2002. n. 17576.

⁶ Fortuna, Statuto del contribuente, enti locali e prevenzione dell'illecito tributario, in Fisco, 2001, 9783.

⁷ Infatti, già con la sentenza n. 2575 del 29 marzo 1990, la Cassazione ebbe ad affermare tale principio, ribadito in pronuncianti successivi tra i quali quelli riportati nella nota 5).

⁸ Testo riprodotto nella diapositiva n.1.

⁹ Di carattere generale, come le circolari, oppure di risposte a interpellanti o a risoluzioni su fattispecie identiche.

qualsiasi imposta. Si verificherebbe una situazione assolutamente analoga a quella che si produce nell'ipotesi in cui il contribuente abbia fatto ricorso all'istituto dell'interpello, disciplinato nell'articolo 11 dello Statuto. Com'è noto, nel caso in cui il contribuente che abbia aderito alla risposta data dall'A.F. sulla specifica situazione prospettata nel suo quesito, nulla di aggiuntivo può essere richiesto, per qualsivoglia titolo. Il vincolo che l'art. 11 pone in capo all'A.F. conduce per logica conseguenza che *"Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difforni dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli."*, secondo il dettato del 3° comma del citato articolo¹⁰.

Ma come già anticipato, il 2° comma continua precisando che la non debenza delle sanzioni e degli interessi opera anche quando le indicazioni alle quali si sarebbe conformato il contribuente risultino successivamente modificate dalla stessa Amministrazione.

Il comma conclude fissando un'esimente anche nell'ipotesi dell'errore del contribuente in punto di mancato rispetto dei termini per gli adempimenti commessigli. Anche in questo caso sanzioni ed interessi non saranno dovuti ove il non rispetto dei termini da parte del contribuente discenda da *"ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa"*. Su questa ipotesi soltanto una annotazione: la sottolineatura che deve trattarsi di *'diretta conseguenza'*. Un nesso causale non illogico, ma non sempre di sicura individuazione, cosicché si lascia ampio spazio a non riconoscere il carattere diretto dell'un fatto - il ritardo del contribuente - dai comportamenti dilatori, omissivi od erronei dell'A.F..

➤ La seconda esimente - quella *sub* n. 3 dell'art. 10 - concerne il precetto della non irrogabilità delle sanzioni allorché le contestate violazioni dipendono da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma o si traducono in mere violazioni formali, senza alcun debito d'imposta e quindi in assenza di danno erariale sotto il profilo del gettito¹¹.

È noto che tale disposizione aveva precedenti sia nelle disposizioni sul processo tributario ex D.Lgs. n. 546/1992, sia nella riforma delle sanzioni tributarie non penali¹² entrata in vigore il 1° aprile 1998, con i decreti legislativi nn. 471 e 472 del 18 dicembre 1997¹³.

¹⁰ Tale soluzione che riconosce in modo pieno il diritto del contribuente in buona fede (in senso oggettivo) a fare valere il principio del legittimo affidamento non soltanto per le sanzioni e gli interessi ma anche per l'imposta non ha avuto diffuso accoglimento. Al di là del credito dottrinario e di alcune sentenze di giudici di merito, mette conto ricordare la sentenza della Corte di Cassazione n. 17576 del 12 febbraio 2002, rimasta, per quanto ne so, una isolata quanto approfondita disamina della questione. Dispone, infatti, a conferma del giudizio di merito appellato, per la *"..non soltanto l'inapplicabilità di sanzioni e-o interessi moratori, bensì l'inesigibilità tout court della prestazione tributaria"*.

Nella dominante giurisprudenza, soprattutto quella di legittimità, l'esercizio dell'autotutela tributaria da parte dell'A.F. e l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria hanno fatto da guida a conclusioni di opposto segno rispetto a quella indicata.

¹¹ È opportuno ricordare che la giurisprudenza di merito aveva da tempo anticipato e riconosciuto la tutela dell'affidamento in diritto tributario prima della sua normativizzazione. Così ad esempio la Commissione tributaria di primo grado di Milano in una sentenza del 29 maggio 1985, che fece discendere la sua determinazione dall'art. 1175 c.c. in tema di buona fede oggettiva e di affidamento negli altrui comportamenti che dovevano presiedere a tutti i rapporti intersoggettivi, tra i quali anche quelli con il Fisco. Ma anche la Commissione tributaria di I° grado di Torino che, con la sentenza n. 299 del 1991, stigmatizzò l'inaccettabile comportamento dell'A.F. che aveva disatteso le prescrizioni di una propria circolare.

¹² Solo di passata, si ricorda che l'esimente dipendente da obiettive condizioni di incertezza sull'ambito di applicazione delle norme tributarie e sulla loro portata è presente anche nella normativa di carattere penale e, precisamente, nell'art. 15 D.Lgs. n.74/2000.

¹³ In attuazione della delega legislativa (il carrozzone delle "Misure di razionalizzazione della finanza pubblica" formato da tre articoli per complessivi 217 commi e due tabelle) contenuta nella legge n. 662/1996. Testo riprodotto nella diapositiva n.2.

Infatti, all'art. 8 del D.Lgs. n.546/1992, titolato "Errore sulla norma tributaria" si attribuisce al giudice amministrativo il potere di dichiarare "...non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce."

Dello stesso tenore la prima parte del disposto al secondo comma dell'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997¹⁴.

Circa la sussistenza delle obiettive condizioni di incertezza (da distinguersi dall'ignoranza inevitabile/incolpevole della legge, come precisato al 4° comma del citato art. 8 D.lgs n. 546/1992) posso utilmente sintetizzare facendo riferimento ad un arresto dello scorso anno della Cassazione (n. 16005 del 14/04/2019) nel quale si indicano gli "indici" per ravvisare l'incertezza normativa oggettiva:

- 1) *la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative;*
- 2) *la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;*
- 3) *la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;*
- 4) *la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà;*
- 5) *l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari;*
- 6) *la mancanza di precedenti giurisprudenziali;*
- 7) *l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale;*
- 8) *il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;*
- 9) *il contrasto tra opinioni dottrinali;*
- 10) *l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (Sez. 5, Ordinanza n. 15452 del 13/06/2018).*

Proprio su quella al punto 7 del riportato elenco di indici, si è riconosciuta incertezza oggettiva di una disposizione anche da una conflittualità smisurata generata dalle soluzioni interpretative offerte dai giudici. Così, ad esempio, le prese di posizioni in tema di individuazione del contenuto del concetto di "autonoma organizzazione" nell'esercizio di una attività agli effetti dell'IRAP.

L'inapplicabilità delle sanzioni, secondo il dettato del 3° comma dell'art. 10 dello Statuto, si allarga (aggiuntivamente in forza dell'espressione "o quando") nell'ultima parte del periodo alle mere violazioni formali non comportanti alcun debito di imposta. Nella forma tale esimente appare del tutto nuova, sebbene per la sostanza ispirata ai principi generali presenti nel citato D.Lgs. n.472/97 sulle sanzioni. Già nell'art 6, 2° comma di questo decreto era previsto una non punibilità allorquando la violazione fosse stata determinata "da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento."

Mette conto ricordare, poi, che proprio in applicazione della delega al Governo, contenuta nell'art. 16 dello Statuto del contribuente, ad emanare uno o più decreti legislativi recanti disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti al fine di renderle coerenti con i principi contenuti nel medesimo Statuto, l'art. 7 del D.Lgs. n. 32/2001 ha aggiunto, nell'art. 6 del D.Lgs., il comma "5-bis: "Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo." Si trae che l'esclusione delle sanzioni per qualsivoglia violazione formale risulterebbe infatti eccessiva nell'ordinamento tributario. Di qui la puntualizzazione

¹⁴ L'esimente è estesa nel seguito del comma ai casi di "indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento." Testo riprodotto nella diapositiva n.3

limitativa nel ricordato 5-bis che conduce a distinguere le “*violazioni meramente formali*” non sanzionabili, dalle restanti violazioni formali che restano sanzionabili. L’Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.77 del 3 agosto 2001, ha fornito chiarimenti sulla novella normativa del 5-bis: sono meramente formali le violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e sul versamento del tributo, non pregiudicano l’attività di controllo della stessa amministrazione. Restano, pertanto, violazioni formali sanzionabili il mancato rispetto dei termini normativi degli atti soggetti, per definizione, a controllo e quelle che possono recare pregiudizio all’esercizio di un controllo già iniziato.

Nel 2005 il terzo comma dell’art. 10 dello Statuto è stato implementato dall’art. 1, comma 1°, del D.L. n.106 per fare constare l’espressa esclusione della condizione di obiettiva incertezza della norma tributaria allorché penda un giudizio in ordine alla legittimità della stessa. È una puntualizzazione che a me pare ragionevole riflettendo sulla non collimazione tra i due aggettivi: incertezza e illegittimità della norma.

Il comma in esame chiude circoscrivendo gli effetti delle violazioni tributarie al mero ambito dei rapporti con l’A.F., non divenendo le stesse, al pari di qualsiasi dubbio interpretativo sui patti negoziali che non travolga l’essenza del contratto, causa di nullità del contratto medesimo, privilegiandosi anche in *subiecta materia* il principio della sua conservazione, a mente dell’art.1367 cod. civ..

Concludo riprendendo la domanda tante volte posta: se l’inapplicabilità delle sanzioni possa essere decisa d’ufficio. Il supremo giudice lo ha reiteratamente escluso, affermando che “*In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l’inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione delle norme, cui la violazione si riferisce, sussiste quando la disciplina normativa da applicare si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l’equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione; l’onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi, se esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito decida d’ufficio l’applicabilità dell’esimente, e, di conseguenza, che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d’ufficio sul punto*” (v. ex multis Cass. n. 440 del 2015; Cass. n. 4031 del 2012).

NUOVI PROFILI DEL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE¹

Avv. Francesco CAZZORLA

Membro Commissione di Studio sul Contenzioso Tributario

Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Ferrara

Avvocato in Ferrara

Preliminarmente desidero ringraziare gli organizzatori di questo convegno, in particolare l'AMT, Sezione di Ferrara, e il Dipartimento di Economia dell'Università di Ferrara, con la Cattedra di Diritto Tributario, che lo hanno ideato e realizzato. L'idea di partecipare ad un incontro di studio per celebrare i 20 anni della fonte legislativa basilare regolante la materia tributaria non ha potuto che trovarmi favorevole. Inoltre, particolarmente interessante mi è parsa l'ottica per cui si era deciso di svolgere questo convegno: un esame dinamico e, potremmo dire, in chiave "evoluzionistica" dei vari istituti regolati dallo Statuto, che parta dai punti posti in un precedente incontro, organizzato ormai 14 anni or sono, sempre a Ferrara dall'AMT e intitolato "*Collaborazione e buona fede tra contribuente e Agenzia delle Entrate nel processo tributario*"².

L'argomento che mi è stato affidato, riguardante il contraddittorio endoprocedimentale, non aveva avuto, in quell'occasione, una collocazione specificamente delineata, in quanto il dibattito che sarebbe scaturito sull'argomento era ancora in fase iniziale, ma di fatto era stato trattato da quasi tutti gli interventi³.

Ciò che emerse in quell'incontro fu un'importante esigenza alla realizzazione di un dialogo più consono e ispirato ai principi di matrice statutaria di collaborazione e buona fede, dialogo che avrebbe trovato attuazione solo passando dalla fondamentale fase del contraddittorio endoprocedimentale.

L'indagine che cercherò di esperire oggi sarà valutare se quell'esigenza di piena attuazione, emersa in quel contesto, possa dirsi oggi realizzata. Ritengo opportuno iniziare la trattazione prendendo come punto di partenza il 2013, anno in cui sono intervenuti i rilevanti contributi giurisprudenziali che hanno dato il via all'importante evoluzione dell'istituto.

In questo periodo, a livello nazionale, la situazione del contraddittorio procedimentale vedeva una serie di ipotesi singole, normativamente previste, senza connotazione di organicità. In particolare, si può ricordare:

- il contraddittorio previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto;
- il contraddittorio previsto, in caso di accertamento sintetico,

dall'art. 38, comma 7, DPR 600/73;

¹ Il presente scritto ripercorre l'intervento svolto in occasione del convegno organizzato dall'AMT Sezione di Ferrara e dal Dipartimento di Economia dell'Università di Ferrara dal titolo "*Lo Statuto del contribuente vent'anni dopo: 2000-2020 il contributo della giurisprudenza nazionale e comunitaria nell'affermazione e applicazione dei principi*" tenutosi a Ferrara in data 16 ottobre 2020.

² Convegno svoltosi presso l'aula magna della facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara in data 24 novembre 2006.

³ Si ricorda, ad esempio, l'intervento del compianto magistrato tributario ferrarese prof. Benedetto Badia, il quale già da allora faceva constare come il confronto tra Fisco e contribuente potesse realizzarsi anche in un'ottica non conflittuale "*svolgendosi sempre e comunque fra chi voleva togliere il più possibile e chi voleva dare il meno possibile. Affermando il principio della collaborazione e buona fede, il legislatore prescrive che ciascuna parte del rapporto tributario metta l'altra in condizione di svolgere al meglio il suo ruolo, attraverso un confronto privo di ostacoli e sotterfugi*". Parimenti puntuali furono le riflessioni del dott. Giantomaso Giordani, il quale sottolineò come non si potesse ancora vedere realizzato il patto costituzionale tra Fisco e contribuente, a causa di accertamenti carenti di motivazione e di prova ma "*la cui illegittimità è negata perché riconosciuti efficaci quali "provocatio ad opponendum"*".

- il contraddittorio previsto per gli accertamenti basati sui c.d. “studi di settore”, riconosciuto dalle sentenze delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 26635, 26636, 26637 e 26638/2009;
- il contraddittorio previsto, prima della notifica dell’iscrizione aruolo, nelle procedure di controllo formale e documentale delle dichiarazioni, ex art. 36 *bis* e 36 *ter* del DPR 600/73;
- il contraddittorio previsto dall’allora vigente art. 37 – *bis* in materia di operazioni elusive, norma oggi sostituita dall’art. 10 – *bis* dello Statuto;
- il contraddittorio previsto dall’allora vigente comma 11 dell’art. 110 del TUIR, riguardante la deducibilità dei costi sostenuti con soggetti residenti in paesi c.d. “black list”, norma poi abrogata dalla L. 208/2015 a decorrere dal 1/1/2016;
- il contraddittorio previsto dal secondo comma dell’art. 6 dello Statuto, che impone all’Amministrazione finanziaria un dovere di informativa nel caso ci sia il pericolo del disconoscimento di un credito d’imposta o l’irrogazione di una sanzione.

Come è facile notare, ci troviamo di fronte a una serie numerosa di istituti specifici, alcuni di matrice legislativa altri giurisprudenziale, connotati da procedure ed effetti differenti⁴.

In questa situazione di “disordine” normativo, si apre un importante dibattito, che si interroga sull’esistenza di un principio generale che imponga il contraddittorio endoprocedimentale e, quindi, sulle conseguenze della sua mancata attuazione. Tale dibattito entra anche nelle aule giudiziarie delle commissioni tributarie.

Sulla questione intervengono una serie di sentenze emesse dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che paiono risolverla definitivamente⁵. Tali pronunce sanciscono con chiarezza che il principio del contraddittorio endoprocedimentale è un principio generale dell’ordinamento, la cui obbligatorietà è desumibile dalle norme dello Statuto (in particolare dagli articoli 5, 6, 7, 10 e 12) e dai principi costituzionali del diritto di difesa (art. 24 Cost) e di buon andamento della

p.a. (97 Cost); da ciò deriva che la mancata attuazione dello stesso determina l’invalidità del provvedimento impositivo.

Probabilmente per ovviare agli effetti dirompenti che le richiamate pronunce avevano portato, le Sezioni Unite si pronunciano nuovamente⁶ ed emettono la nota sentenza n. 24823/2015 che in parte smentisce il precedente orientamento. Questa volta le Sezioni Unite stabiliscono che un principio generale che preveda il contraddittorio esiste solo nel diritto europeo, per cui l’obbligo di attivazione vige solamente per i tributi armonizzati; per gli altri tributi trova vigenza solo se espressamente previsto da fonte normativa interna. Inoltre, anche nel caso in cui il principio generale trovi applicazione, vige la cd “prova di resistenza”, per cui il contribuente deve dimostrare in giudizio la presenza delle ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non puramente pretestuosa.

Tale pronuncia ha portato ad effetti forse ancor più dirompenti e, per certi versi, paradossali, determinando in molti casi una sorta di invalidità parziale per gli accertamenti che, come è noto, spesso apportano una pretesa impositiva unitaria, rilevante sia per le imposte dirette che per l’Iva⁷.

⁴ Ad esempio, l’omessa attivazione del contraddittorio determina la nullità del successivo avviso di accertamento per gli accertamenti da studi di settore e per gli accertamenti in materia antielusiva; la nullità è invece condizionata alla gravità della contestazione elevata in caso di controllo formale delle dichiarazioni. Nessuna conseguenza è invece espressamente prevista per gli accertamenti di natura sintetica.

⁵ Il riferimento è alle note sentenze nn. 18184/2013, 19667/2014 e 19668/2014.

⁶ L’Ordinanza n. 527/2015 ne richiede ancora l’intervento in base alla procedura prevista dall’art. 374, comma 3, c.p.c.

⁷ Effetti che hanno determinato alcune commissioni tributarie di merito a disattendere il richiamato orientamento di legittimità (CTR Piemonte n. 126/2016).

Nel frattempo, anche il legislatore si era mosso con l'art. 9 L. 23/2014, conferendo delega al governo per “*rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale*”.

Alle grandi aspettative per una regolamentazione generale e definitiva della questione risponde di recente il legislatore con il D.L. 30 aprile 2019

n. 34, che con l'art. 4 – *octies*, comma 1, lett. B), inserisce l'articolo 5 – *ter* al D. Lgs. 218/97, decreto che, come è noto, regola l'istituto dell'accertamento con adesione.

Vediamone le caratteristiche principali.

Al comma 1 è previsto che l'Ufficio, nei casi in cui ad esito di una verificafiscale non sia stato rilasciato processo verbale di chiusura delle operazioni, prima di notificare avviso accertamento, debba comunicare l'invito a comparire di cui all'art. 5 D. Lgs. 218/97, per attivare la definizione dell'atto accertativo.

Tale procedura non trova applicazione in due ipotesi:

- per gli accertamenti parziali ex art. 41 – bis DPR 600/73 e 54 DPR633/72 (comma 2);
- nei casi di particolare e motivata urgenza o di pericolo per la riscossione (comma 4).

Il comma terzo prevede che in caso di mancata adesione, l'avviso dovrà essere motivato con riferimento ai chiarimenti e ai documenti presentati dalla parte.

L'omessa attivazione della procedura prevista dal primo comma, ove applicabile, determina l'invalidità dell'atto, a condizione che, a seguito dell'impugnazione, il contribuente dimostri le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

All'ultimo comma è in fine previsto che restano confermate le disposizioni sulla partecipazione del contribuente prima di emissione dell'avviso accertamento.

È opportuno operare un'analisi della disciplina, soffermandosi su alcuni aspetti di rilevante problematicità.

Preliminarmente emerge il paradosso che connota la norma in oggetto, inserita in un Decreto Legge emesso stante “*la straordinaria necessità ed urgenza di stabilire misure per la crescita economica*” e “*Considerata, inoltre, la straordinaria necessità ed urgenza di prevedere misure per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi*” ma che introduce un istituto la cui entrata in vigore viene differita a dopo il 1 luglio 2020, vale a dire dopooltre un anno dall'entrata in vigore del decreto. Solo questa circostanza potrebbe far emergere evidenti problemi di costituzionalità.

Si prenda in esame poi, sempre in via preliminare, la collocazione. Una norma con ambito operativo generale avrebbe dovuto avere logica collocazione nello Statuto. L'inserimento all'interno delle norme regolanti l'accertamento con adesione ne attribuisce invece un'efficacia settoriale. Vediamone, dunque, l'ambito applicativo. La collocazione nel capo II del D. Lgs. 218/97, ne determina la vigenza solo per le imposte sui redditi, per l'Irap e per l'Iva, con l'esclusione delle altre imposte indirette, come ad esempio l'imposta di registro e l'imposta sulle successioni e sulle donazioni⁸. Parimenti, non trova applicazione diretta per i tributi locali, per cui è necessario, come per l'accertamento con adesione in generale, un apposito regolamento che ne richiami l'applicazione.

Vediamo, poi, i limiti applicativi espressamente richiamati dalla norma. La prima e principale esclusione riguarda i casi in cui, a conclusione delle operazioni di verifica, l'organo ispettivo rediga un processo verbale di chiusura delle operazioni. Ciò perché, in tale ipotesi, trova applicazione l'art. 12, comma 7, dello Statuto, che prevede la facoltà per il contribuente verificato di produrre memorie e documenti e il divieto, per l'Ufficio, di emettere avviso di accertamento nei successivi 60 giorni.

L'ulteriore limitazione, forse la più importante, è espressa dal comma secondo, per cui tale disposizione non si applica agli accertamenti parziali emessi in materia di imposte dirette ed Iva. Come ormai tutti i commentatori hanno confermato, tale limitazione porterà di fatto ad una applicazione limitatissima della norma, dato che, come è noto, la maggior parte degli atti impositivi, emessi dall'Amministrazione finanziaria, sono oggi rappresentati da accertamenti di tipo parziale.

⁸ Questa è anche l'interpretazione fornita dall'art. 2 della recente Circolare dell'Agenzia delle Entrate n 17/E del 22/6/2020.

Due le considerazioni che emergono.

La prima. A ben vedere, non si scorgono ragioni logiche o giuridiche che giustifichino la non obbligatorietà dell'invito per gli accertamenti parziali. Gli interventi legislativi che si sono succeduti nel tempo, hanno sempre più sfumato la differenza che intercorre tra accertamento "parziale" e "normale", consentendo l'emissione di accertamenti parziali anche sulla base di elementi quanto più valutativi. Pertanto, appare legittima, oltre che opportuna, l'attivazione del contraddittorio preventivo anche per gli accertamenti parziali e la scelta del legislatore non trova giustificazione. La seconda. Tale disposizione non solo non conferisce portata generale all'obbligatoria attivazione del contraddittorio preaccertativo, ma ne riduce sensibilmente l'ambito applicativo. Si è precedentemente ricordato che in base all'orientamento delle Sezioni Unite, il contraddittorio endoprocedimentale trova riconoscimento generale nel diritto dell'Unione e, pertanto, ha efficacia nei confronti dei tributi armonizzati. Ora, il comma 2 dell'art. 5 – *ter* vieta la convocazione preventiva del contribuente per gli accertamenti parziali in materia di Iva. Ciò determina un evidente contrasto con il diritto europeo, con possibile attivazione della giurisdizione della Corte di Giustizia.

Vediamo ora quali conseguenze derivino dalla mancata adesione all'invito comunicato dall'Ufficio. Il comma terzo dell'art. 5 – *ter* prevede che l'avviso di accertamento dovrà essere specificamente motivato in merito ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti. Nel caso in cui l'Ufficio non ottemperi al detto comando legislativo, la norma non indica espressamente un'invalidità dell'atto, per cui la nullità non può essere direttamente invocata. Potrà, però, essere invocata la violazione delle disposizioni specifiche che impongono l'obbligo di congrua motivazione per gli atti accertativi delle varie imposte o comunque, in via generale, l'art. 7 dello Statuto.

Altra conseguenza derivante dalla mancata adesione da tenere ben presente è che non trova applicazione l'art. 6 del D. Lgs. 218/97 per cui, ad esito della notifica dell'atto accertativo, il contribuente non potrà presentare istanza di accertamento con adesione. Il secondo comma dell'art. 5- *ter* richiama infatti "l'invito a comparire di cui all'art. 5", e, come è noto, l'istanza del contribuente non è proponibile se preceduta dall'attivazione della procedura ex art. 5.

Ora trattiamo degli effetti della novella normativa in questione, nel caso in cui l'Ufficio non rispetti l'obbligo di convocazione preventiva previsto dalla norma. Il comma 5 parla espressamente di "invalidità dell'avviso di accertamento". Tuttavia, la richiamata invalidità presenta un'efficacia condizionata al superamento, da parte del contribuente, della c.d. "clausola di resistenza", che con questa norma trova riconoscimento legislativo.

Come è noto, la clausola di resistenza è un concetto introdotto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, per cui "Secondo il diritto dell'Unione, una violazione del diritto di difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui si tratta soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso"⁹.

Nel confermare l'applicazione di tale principio per i tributi armonizzati, la giurisprudenza nazionale ha cercato di fornirne una accezione meglio definita, rilevando che "la nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in un puro simulacro, ma avrebbe rivestito una ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali"¹⁰.

⁹ Sentenza n. 129/13 del 3/7/2014 (c.d. sentenza Kamino), punto 79.

¹⁰ Cass., Sez. Unite, n. 24823/2015.

Il legislatore ha cercato di codificare i richiamati orientamenti giurisprudenziali e, con il comma 5 dell'art. 5 – *ter*, ha previsto che, in caso di omessa attivazione del contraddittorio procedimentale, l'atto è invalido “*qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.*”

Ora, se certamente è apprezzabile l'intento del legislatore di formalizzare una previsione che ponga un limite alle eccezioni meramente pretestuose, la definizione legislativa desta non poche perplessità. In sostanza il legislatore introduce una forma di invalidità anomala, che trova rilevanza solo se casualmente orientata.

Innanzitutto si determina un'ulteriore limitazione all'ambito operativo del contraddittorio, in quanto il comma 5 considera applicabile la clausola di resistenza anche ai tributi non armonizzati, cosa che, come si è visto, la giurisprudenza delle Sezioni Unite non richiedeva.

In secondo luogo, detta invalidità si basa su un non ben delineato confine tra profili di contestazione pregiudiziali e di merito. Il giudice infatti, nel ravvisare l'invalidità, dovrà accertare, in via pregiudiziale, l'assenza di un requisito formale valutando, però, profili attinenti al merito, che riguardano la fondatezza delle ragioni che il contribuente avrebbe potuto far valere.

Inoltre, proprio la cognizione del giudice come definita rischia di sconfinare ed invadere l'ambito discrezionale, che compete alla pubblica Amministrazione. Secondo il disposto normativo, il giudice è chiamato a valutare la dimostrazione “*in concreto*” delle “*ragioni che avrebbe potuto far valere*” il contribuente se il contraddittorio si fosse instaurato. Ma se il contraddittorio procedimentale, per sua natura, è configurabile solo se attivato tra due soggetti (Amministrazione finanziaria e contribuente), solo a quest'ultima spetta valutare la fondatezza delle ragioni del contribuente e il giudice tributario non vi si può certo sostituire¹¹.

A conferma della problematicità dell'istituto sono intervenuti anche alcuni orientamenti giurisprudenziali, certamente opinabili¹².

Un ultimo non trascurabile accenno va fatto ai profili temporali. Sempre l'art. 4 – *octies* del DL 34/2019 ha aggiunto il comma 3 – bis all'art. 5 del D. Lgs. 218/97 che recita “*Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario*”. Trattasi di previsione ingiustificatamente a favore dell'Amministrazione finanziaria, in quanto opera un prolungamento dei termini incondizionato, sia in caso di invito obbligatorio ex art. 5- *ter* sia in caso di invito facoltativo, ex art. 5. Evidente è il contrasto con l'art. 3, comma 3, dello Statuto, il quale prevede che “*I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*”. Ma la violazione si configura anche nei confronti di principi generali posti dallo Statuto e in particolare della c.d. clausola autorafforzativa, prevista nell'art. 1, con tutte le conseguenze di possibile inefficacia di disposizioni speciali derogative delle norme statutarie.

¹¹ Il sindacato del giudice può avere ad oggetto “*il corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'amministrazione in valutazioni discrezionali*” (Cass., Sezioni Unite, n. 7388/2007).

¹² Il riferimento è alla recente sentenza della Cassazione n. 3227 del 11/2/2020, in cui la Corte si è occupata di un caso in cui era stata eccepita la nullità di un accertamento Iva per omessa instaurazione del contraddittorio preventivo. Il contribuente sosteneva la rilevanza dell'eccezione in quanto lo stesso Ufficio, ad esito della presentazione del ricorso, aveva riconosciuto la fondatezza di alcuni rilievi eccepiti dal contribuente, riducendo la pretesa in sedi di reclamo – mediazione. La Corte ha considerato non soddisfatta la prova di resistenza in quanto la procedura di reclamo mediazione avrebbe il solo scopo di evitare il contenzioso; inoltre, il contribuente avrebbe dovuto far valere nel contraddittorio ragioni diverse da quelle indicate nel successivo ricorso.

Ora, per giungere alle conclusioni, è necessario rispondere all'originario quesito, vale a dire se il diritto ad un contraddittorio endoprocedimentale come principio generale abbia avuto concreta attuazione con l'introduzione dell'art. 5 – *ter* del D. Lgs. 218/97.

La risposta non può che essere negativa.

Innanzitutto, come abbiamo visto, per espressa previsione normativa, l'art. 5 – *ter* si inserisce in un reticolo di altri "contraddittori" che continuano ad esistere, generando rilevanti problemi di coordinamento. Inoltre, tale disposizione non solo non regola in modo generale il contraddittorio, ma, come abbiamo visto, in molti casi ne riduce addirittura la portata, ponendosi peraltro in antitesi con la precedente legge delega n. 23/2014¹³.

È opportuno però cecare una risposta al fatto che il contraddittorio endoprocedimentale non trovi definitiva conferma, risposta che non si fermi alla semplice inadeguatezza del legislatore. Come sottolineato dalla miglior dottrina¹⁴, il contraddittorio, per sua natura, è quello che si instaura nel processo, ambito in cui può svolgersi davanti ad una autorità terza ed equidistante, mentre non può essere adeguatamente realizzato innanzi ad un soggetto (l'Amministrazione finanziaria), portatore di uno degli interessi in conflitto. È solo nel processo che il contraddittorio trova la sua natura e la sua completa efficacia, assumendo valenza costituzionale¹⁵ e non trovando limitazioni dovute a clausole di resistenza codificate.

Tale riflessione trova conferma nello stesso testo della norma in commento, in cui il comma 5 subordina l'invalidità dell'atto per mancata attivazione del contraddittorio al superamento della clausola di resistenza da dimostrare "a seguito d'impugnazione": l'ambito processuale assume una funzione fondamentale, in quanto consente al contraddittorio endoprocedimentale di esplicare compiutamente i propri effetti.

Sia consentito concludere con una riflessione: *non tutto il male viene per nuocere*. Già in altra occasione si è fatto notare che se ci si pone dal punto di vista della difesa, l'attuazione totale ed incondizionata del contraddittorio endoprocedimentale dovrebbe essere colto con molta cautela: lo stesso infatti, se non adeguatamente definito e gestito, potrebbe perdere qualsiasi connotazione difensiva e risultare, invece, un efficacissimo strumento di natura accertativa¹⁶.

¹³ Che, ricordiamo, prevedeva l'esigenza di "rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale".

¹⁴ Glendi C. *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, in *Corriere Tributario* n. 1/2020, p. 26.

¹⁵ "Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti al giudice terzo e imparziale" (Art. 111 Cost).

¹⁶ Si pensi alla giurisprudenza della Corte di Cassazione che ha stabilito che i chiarimenti forniti da un soggetto nel corso di una verifica costituiscono adeguata prova, idonea a fondare una pretesa tributaria (Cass. n. 31600 del 4/12/2019). D'altronde, è sintomatico il fatto che l'esigenza di completa attuazione del contraddittorio preventivo sia posta con singolare enfasi anche dalle circolari dell'Amministrazione finanziaria (Circolare 28/4/2016 n. 16/E; 6/8/2014 n. 25/E; nell'recente circolare 22/6/2020 n. 17/E, all'art. 3, si scorge addirittura l'invito agli uffici ad attivare il contraddittorio ove non sia previsto) e della Guardia di Finanza (Circolare n. 1/2018 del 27/11/2017).

IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE: 20 ANNI DOPO

Mauro MURA

Garante del Contribuente per la Regione Sardegna

È tempo di bilancio anche per la figura del Garante. 20 anni sono un tempo adeguato per valutazioni non provvisorie e meno avventate. Il punto di partenza è ricostruire l'identità che il legislatore ha inteso dare a questa nuova figura.

È stata sottolineata da tutti i commentatori la compresenza di elementi non componibili al fine di un inquadramento della figura all'interno di strutture giuridiche tipiche.

Autorità di garanzia? Per la nomina, in primo luogo. Non come previsto nell'originario disegno di legge dal Ministro delle Finanze ma da un'autorità terza quale il presidente della commissione tributaria regionale. Per la provenienza professionale, poi. Rileva soprattutto la sua posizione istituzionale. Assolutamente al di fuori dall'amministrazione attiva. Il Garante opera in piena autonomia. Senza condizionamenti. Ogni Garante regionale è indipendente. Di più. La sua istituzione si trova all'interno dello Statuto del contribuente, che introduce regole per il legislatore e regole di diritto sostanziale e procedurale fondamentalmente a tutela del contribuente che sono diretta derivazione di principi contenuti nella Costituzione.

Regole spesso contraddette nella legislazione preesistente. In questa carta dei diritti del contribuente che ha la particolarità di essere, purtroppo, al di là del dichiarato, legge tra le leggi, contenente norme dotate di capacità espansiva nell'intero ordinamento tributario, ma in pari tempo esposta al rischio di essere neutralizzata dal contrario precetto contenuto nella legge speciale.

In assenza di un rapporto di supremazia rispetto alle altre fonti normative, lo Statuto rischia di restare, a tempo indeterminato, la carta dei sogni a fronte della quotidiana applicazione delle vecchie regole espressione di una concezione autoritaria che stava alla base del rapporto impositivo. A me sembra che la figura del Garante risponda all'esigenza di schierare in campo un giocatore terzo rispetto alle parti (amministrazione e contribuente) portatrici di interessi tendenzialmente confliggenti.

Un giocatore che dovrebbe essere illuminato/guidato solo dalle regole dello Statuto, quelle che dovrebbero restituire fiducia al rapporto tra amministrazione e contribuente. Coerentemente con queste premesse un giocatore con poteri capaci di incidere e connesse responsabilità.

Questo sembrerebbe essere il disegno, come emerge anche dalla previsione del dovere in capo al Garante di trasmettere le relazioni semestrali destinate all'amministrazione finanziaria e la relazione annuale che investe Governo e Parlamento, non con il solo resoconto della propria attività ma soprattutto sottoponendo all'attenzione del potere esecutivo e legislativo i rilievi sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuente: specificamente le situazioni capaci di compromettere la fiducia tra contribuente e amministrazione impositiva.

Un disegno però puntualmente contraddetto. La trama delle norme contenute nello stesso Statuto ricorda da vicino la tela di Penelope, tessuta di giorno, disfatta di notte. Affermazione del principio di indipendenza e riconoscimento di un ruolo interistituzionale di assoluta rilevanza che appartiene alle Autorità di garanzia ma attribuzione di poteri il cui orizzonte è circoscritto al singolo rapporto tributario, sul quale il Garante interviene con iniziativa interna al procedimento, che ha carattere esclusivamente interlocutorio, che non decide perché il provvedimento decisorio è sempre dell'amministrazione e non sanziona il rifiuto ingiustificato. La figura del Garante è il risultato di una contaminazione di elementi diversi e spesso contraddittori tali da suscitare perplessità sulla seria intenzionalità di quel disegno.

Si profila il sospetto che il legislatore abbia consapevolmente preferito introdurre una figura solo simbolica che testimoniassero la serietà del "progetto" di adeguare l'ordinamento

tributario alle regole dello Statuto: un semplice osservatore con esclusivi poteri dialogici calato nella realtà dello specifico rapporto tributario piuttosto che quella di un guardiano in fase preventiva posto a difesa dello Statuto. In termini calcistici quello schierato in campo non è un giocatore capace di riequilibrare i rapporti di forza tra le due squadre, è un semplice osservatore che negli spogliatoi potrebbe al più suggerire alla squadra più forte di non infierire su quella più debole.

Come conciliare l'idea di una figura terza, operante in autonomia, indipendente, destinataria di regole intese a bilanciare il rapporto tra amministrazione e contribuente in conformità ai principi contenuti nella Carta Costituzionale se poi si radica l'ufficio del Garante nella stessa sede dell'amministrazione finanziari? È difficile giustificare la scelta con la difficoltà di reperire le necessarie risorse economiche, che nella specie appaiono davvero insignificanti.

E ancora. Come immaginare un organo autonomo dall'amministrazione finanziaria quando le risorse di uomini e cose sono quelle che la stessa amministrazione riterrà a sua discrezione di concedere? Il Garante, terzo a tutela della legalità costituzionale, opera con persone organicamente inquadrare nell'amministrazione attiva, legate da un rapporto di subordinazione gerarchica con la struttura direttiva dell'amministrazione i cui provvedimenti il Garante potrebbe mettere in discussione. I mezzi per operare sono limitati ad una postazione informatica che ha accesso alla documentazione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate.

Quanto ai poteri. È chiaro che una volta fatta la scelta a favore del Garante regionale, in assenza di un referente nazionale, i poteri conferiti avrebbero avuto l'orizzonte del singolo procedimento impositivo. Dunque poteri istruttori. Ma ridotti a richieste di chiarimenti e documenti, in sostanza richieste finalizzate ad acquisire la risposta dell'amministrazione alle contestazioni o alle richieste del contribuente. Una sorta di contraddittorio cartaceo tra le due parti successivo al provvedimento di accertamento o riscossione provocato dall'iniziativa del Garante al quale però è attribuita una funzione quasi notarile a fronte di parti che peraltro non si trovano in posizione di parità.

Un Garante dunque disarmato perché non può minimamente incidere sul provvedimento né può intervenire con provvedimenti sanzionatori a fronte di comportamenti ritenuti censurabili.

Non solo. Allo stato, dottrina e giurisprudenza, sia quella costituzionale che quella di legittimità, affermano che l'intervento del Garante sul provvedimento di accertamento o riscossione nulla può ed è perfino negata la possibilità di impugnare il comportamento omissivo da parte dell'amministrazione sul presupposto che termine di 30 giorni non ha carattere perentorio.

Il Garante, si dice, ha solo un potere di persuasione. Cioè esprime pareri che per quanto possano essere articolati, argomentati, sorretti da precedenti giurisprudenziali sono destinati a non accendere nessuna luce se l'amministrazione preferisce restare al buio.

Raccomandazioni, segnalazioni, richiami. Sono tutti interventi che rientrano nel campo di un rapporto dialogico la cui efficacia è lasciata alla favorevole disposizione d'animo dell'amministrazione. Aggiungo che se per il richiamo a operare i rimborsi la risposta dell'amministrazione è in linea di massima almeno formalmente positiva per quanto riguarda il tema delle raccomandazioni e degli interventi volti all'apertura di procedimenti disciplinari l'atteggiamento dell'amministrazione è in larga parte negativo soprattutto quando la questione ha riflessi che vanno al di là del caso singolo.

È questo l'alveo in cui deve scorrere anche quella iniziativa che sembra andare oltre il semplice parere del Garante e che frequentemente consegue all'esercizio dell'atto istruttorio della richiesta di chiarimenti? L'articolo 13 dello Statuto infatti allarga i poteri del Garante all'attivazione delle procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento e di riscossione notificati al contribuente. Il presupposto è che, magari a seguito dei chiarimenti ricevuti e dei documenti acquisiti, il Garante ritenga che l'atto sia illegittimo perché affetto da vizi relativi alla sua validità ovvero sia infondato. In tal caso, anche se il contribuente avesse autonomamente e inutilmente proposto, compete al Garante il potere di ri-attivare la relativa procedura.

Questo potere certo più penetrante rispetto agli altri in quanto si fonda sul presupposto che l'autorità terza ritenga l'atto viziato rimanda sicuramente al potere riconosciuto allo stesso contribuente dall'art. 2 quater del DL n. 564 del 1994. Rimanda cioè all'autotutela attribuita d'ufficio all'amministrazione finanziaria di rimuovere l'atto amministrativo illegittimo o infondato. Dottrina e giurisprudenza hanno sottolineato il legame che unisce l'autotutela tributaria e quella amministrativa in genere. E in effetti è necessario prendere le mosse dall'art. 21 nonies della legge n. 241 del 1990. "Il provvedimento può essere annullato d'ufficio, sussistendo le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole".

Solo che l'art. 2 quater suona diversamente: è assente l'inciso del ragionevole interesse pubblico. Deve ritenersi implicito? Non direi. La disciplina dell'autotutela amministrativa è sopravvenuta rispetto a quella tributaria e non è stata espressa nessuna volontà intesa all'abrogazione. Quella tributaria ha carattere di specialità e quindi prevale rispetto a quella generale. La specialità infatti si traduce in elementi che sono espressione di principi che sono propri dell'ordinamento tributario alla luce dei principi costituzionali. È per questo che in quella tributaria manca qualunque riferimento all'interesse legittimo. Altro elemento assolutamente specifico: l'autotutela non incontra il limite della definitività dell'atto. E ancora la previsione dell'art. 1 sexies del D.L. n. 564/1994 relativa all'annullamento parziale dell'accertamento che attribuisce al contribuente il diritto di avvalersi degli istituti di definizione agevolata "purché rinunci al ricorso".

La disciplina si arricchisce nel 1997 con la previsione dell'intervento del direttore regionale in caso di grave inerzia. Inerzia vuol dire essenzialmente silenzio. E silenzio significa comportamento contrario al dovere di riesaminare il provvedimento secondo il parametro della legittimità.

La disciplina normativa dell'autotutela tributaria si completa con le norme dello Statuto: l'art.7 intitolato all'obbligo di chiarezza prescrive che l'atto di accertamento deve indicare l'organo competente all'autotutela per l'eventualità che il contribuente richieda il riesame. Dunque non più la previsione di un annullamento d'ufficio che può essere sollecitato dal contribuente ai sensi dell'art. 5 del D.M. 11/2/1997 n. 37, ma il diritto di quest'ultimo di chiedere il riesame con l'obbligo nell'atto amministrativo di indicare l'organo così da agevolare l'iniziativa del contribuente.

Certo si continua a parlare di autotutela, ma si tratta di autotutela tributaria per la quale la natura essenzialmente discrezionale dell'attività amministrativa deve essere ripensata alla luce della disciplina costituzionale specifica. Se per l'attività amministrativa la regola costitutiva è quella dell'art. 97 (imparzialità e buon andamento), per l'attività tributaria i parametri di legittimità sono quelli richiamati dallo statuto, quindi accanto al 97, l'art. 3 il 23 e il 53.

La Corte Costituzionale, che pure ha ritenuto la legittimità dell'art. 2 quater come interpretato dalla Corte di Cassazione, ha anche rimarcato la profonda differenza dell'interesse tutelato dalla Carta Costituzionale. Non ne ha tratto la logica conseguenza sopravvalutando l'esigenza della certezza del diritto, della stabilità dei rapporti giuridici. Ha però sottolineato che "l'apprezzamento discrezionale ha tratti particolari quando si versa nel campo dell'autotutela tributaria dato dall'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, sintesi tra l'interesse fiscale dello Stato comunità e il principio della capacità contributiva. E ancora: queste peculiarità contribuiscono a spiegare anche taluni aspetti della disciplina positiva dell'autotutela come il compito assegnato al Garante in questa materia".

Ora, è ben vero che nonostante i condizionamenti strutturali di cui si è detto e la previsione normativa di poteri solo di stimolo, confermata dalla giurisprudenza della Corte di legittimità anche con riferimento all'istituto dell'autotutela, il bilancio di questi 20 anni della funzione esercitata dal Garante non è negativo.

Premesso che è quasi impossibile, allo stato, estrapolare dall'insieme degli atti dei vari Garanti regionali la documentazione di una feconda interlocuzione con le parti del rapporto impositivo, si può tranquillamente affermare che se il compito affidato al Garante deve ritenersi circoscritto al richiamo, attraverso pareri argomentati, dell'amministrazione attiva al rispetto dei

principi dello Statuto e più in generale al rispetto dei principi contenuti nella Carta Costituzionale, i Garanti hanno puntualmente assolto al loro incarico, pur con i mezzi assolutamente inadeguati di cui ho detto.

A distanza di 20 anni si può affermare che i comportamenti dell'amministrazione finanziaria sono tendenzialmente più attenti al rispetto delle regole dello Statuto e non è certo estranea a questo bilancio la sollecitazione argomentata svolta dall'ufficio del Garante. Altro Garante, nel tracciare un bilancio, ha quantificato nel 30% le segnalazioni che promanano dal Garante e che hanno trovato favorevole accoglimento presso le amministrazioni finanziarie con positive ricadute sul rapporto cittadino- contribuente e nello specifico sulle cifre del contenzioso tributario. Sono percentuali che ritrovo nel mio distretto e che sono in continuo movimento verso l'alto, a dimostrazione di un'apertura al dialogo e all'autocritica che va aumentando in parallelo con l'autorevolezza della c.d. magistratura di persuasione. Non altrettanto posso affermare, almeno per quanto riguarda il mio distretto, in ordine alla materia dei tributi locali e ai comportamenti delle varie amministrazioni comunali. Qui registro percentuali di accoglimento minime, un sostanziale disconoscimento dell'istituto dell'autotutela, il mancato rispetto del dovere di dare risposta alla richiesta di chiarimenti, un atteggiamento che sembra maggiormente condizionato dalle esigenze di cassa.

Chiudo la relazione con alcune annotazioni di prospettiva. Non parlo di modifiche normative tante volte sollecitate in quelle relazioni periodiche che ritengo poco lette anche perché troppo numerose e ripetitive per meritare la dovuta attenzione. Mi preme evidenziare un primo dato: un intervento di una autorità terza non può rimettere l'intero esito alla decisione dell'amministrazione attiva e piegare il capo. Non è problema di dignità del singolo Garante e non è solo problema del contribuente che ritiene di essere stato danneggiato. È la salvaguardia in concreto del principio della tutela dei principi della Carta costituzionale.

Emerge come unico possibile sbocco positivo la necessità che l'iniziativa del Garante possa quanto meno trovare un appropriato rimedio giurisdizionale che, in caso di rifiuto dell'autotutela ma anche quando la pretesa impositiva sia illegittima o infondata, possa portare all'annullamento del provvedimento. E non vedo altra strada che quella dell'impugnativa dell'autotutela davanti al giudice tributario. A fronte di un orientamento contrario della Corte di legittimità rilevo interessanti sentenze delle Commissioni tributarie. Non è solo quella provinciale di Chieti che ha il merito di aver proposto la questione di costituzionalità dell'art. 2 quater. D'altronde la stessa sentenza della Corte costituzionale presenta aperture che potrebbero preannunciare un cambiamento di indirizzo.

È dunque fondamentale il contributo che il giudice tributario può dare al mutamento di indirizzo sulle regole relative alla autotutela tributaria. Sono convinto che in presenza di impugnativa del contribuente il giudice possa tranquillamente ragionare in termini di silenzio rigetto e possa annullare atti di accertamento e riscossione. La cassazione forse inizierà a riflettere sulle stesse aperture della Corte. Dobbiamo avere la ragionevole fiducia che si pronunci per la illegittimità della lettura data dalla Cassazione. La via di uscita potrebbe venire dal riproporre la questione di costituzionalità dell'art. 2 quater nell'interpretazione data dalla Corte di legittimità in un caso di autotutela attivata dal Garante del contribuente.

Mi riallaccio a quelle sentenze di alcuni giudici tributari che, a vario titolo, hanno dato centralità alla funzione del Garante affermando che la decisione contraria all'argomentato parere supportato dalla giurisprudenza costituisce causa di condanna al risarcimento del danno. Chiudo pertanto con l'auspicio di un cambio di passo del giudice tributario nell'interpretazione dell'istituto della discrezionalità tributaria e della situazione giuridica dell'ufficio impositivo davanti alla richiesta di riesame in autotutela attivata dal Garante del contribuente. La partita non si può considerare chiusa con l'eccezione di costituzionalità sollevata dalla Commissione tributaria di Chieti.

Angelo OSNATO
Avvocato in Ferrara

1. Premessa.

Poiché questo convegno si collega idealmente a quello organizzato dall'Associazione Magistrati Tributarî, in collaborazione con l'Università e gli Ordini Professionali, che si tenne in Ferrara nel 2006, avente ad oggetto l'esame dei principi fondamentali posti dallo Statuto del contribuente in tema di rapporti tra contribuente e fisco e sui loro riflessi nel processo tributario e si propone di verificare, a venti anni dalla sua entrata in vigore, l'attuazione di questi principi, soprattutto nell'ottica della giurisprudenza nazionale e comunitaria, ho ritenuto utile tornare all'intervento che tenni in quel convegno in ordine al tema dei diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, che – analogamente a quello che mi è stato ora affidato – ha coinvolto l'esame delle relazioni tra le indicazioni procedurali ed i principi fissati, specialmente, dall'art. 12, L. 2000, n. 212 e la disciplina dettata dalle singole leggi d'imposta.

L'intento è quello di stabilire se sia oggi rinvenibile un filo conduttore nell'elaborazione giurisprudenziale, in quel momento alle prime applicazioni, che consenta di verificare, come allora affermavo, se e sulla base di quali principi con l'introduzione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente sia stato compiuto “un passo decisivo nel bilanciamento delle posizioni del soggetto attivo e del soggetto passivo dell'imposizione”, già “plasticamente” enunciato dalla rubrica della norma significativamente rivolta ai “Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”.

Per esigenze di tempo e per non sovrapporre il mio intervento a quelli affidati ad altri relatori, mi limiterò a segnalare solo alcune questioni esaminate dalla Corte di Cassazione in ordine alle varie problematiche che avevo evidenziato e che intersecano anche la disciplina posta dall'art. 12 dello Statuto del contribuente con quelle che riguardano le singole leggi d'imposta, senza - però - “sconfinare” nel “territorio” del contraddittorio endoprocedimentale. Il panorama che scaturirà da questa mia esposizione, necessariamente incompleta rispetto alla varietà delle problematiche che involge il tema che mi è stato affidato, mostrerà l'intento della Corte di Cassazione di coniugare i valori costituzionali che presiedono alla tutela della posizione del contribuente con quelli che sono specialmente volti alla salvaguardia del principio di contribuzione mediante un percorso, non sempre lineare e non sempre soddisfacente, ma che – al fine – si può dire essersi stabilizzato con l'elaborazione di alcuni principi cardine, come tali suscettibili di applicazione per la soluzione delle varie problematiche che si sono via via presentate in ordine al tema della tutela dei diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

2. L'ambito di applicazione dell'art. 12 dello statuto del contribuente quanto ai soggetti attivi della verifica fiscale.

La prima domanda che ci si deve porre affrontando l'esame dell'art. 12 dello Statuto del contribuente è: quale valenza, quale perimetro di applicazione, devono essere assegnati sotto l'aspetto soggettivo alla disciplina posta dalla norma in ordine ai diritti ed alle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali? Ciò in quanto, mentre appare esplicito, dal lato passivo, il richiamo alla figura del “contribuente”, meno immediata è l'identificazione del soggetto attivo del procedimento di verifica fiscale. A questa domanda ha dato una convincente risposta *Cass. Sez. Trib., ord. 28.3.2019, n. 8654*.

Con tale ordinanza la Corte di Cassazione, occupandosi di un avviso di accertamento in materia di TIA emesso da un concessionario del servizio di accertamento e riscossione della tariffa

per conto di un Comune a seguito di un'ispezione effettuata presso la sede di una società e notificato pochi giorni dopo tale accesso, ha statuito il fondamentale principio che *“Le regole di garanzia stabilite dall’art. 12 della legge 212/2000 hanno valenza generale”*. Pertanto e contrariamente a quanto aveva sostenuto la Commissione Tributaria Regionale del Lazio con la sentenza 25.3.2015, n. 1805, appunto cassata dalla Corte di Cassazione, tali regole di garanzia non si applicano solo alle ispezioni della Guardia di Finanza, bensì a tutti i soggetti dotati di potere ispettivo nell'ambito di un procedimento di accertamento tributario.

A giudizio della Corte di Cassazione questo principio si ricava con chiarezza dal fatto che il comma 1 dell'art. 12 cit. è *“letteralmente riferito”* a *“Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali”*, senza – dunque – distinguere a seconda dell'organo che provvede al controllo fiscale. Conclusione questa che trova conferma, sempre secondo la Corte di Cassazione, nel comma 5 della disposizione che, occupandosi del tempo di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, si rivolge agli *“operatori civili o militari dell’amministrazione finanziaria”*, nonché nel comma 7 che genericamente si riferisce alle *“operazioni da parte degli organi di controllo”*.

Particolarmente interessante si presenta nella motivazione di questa ordinanza anche il richiamo all'art. 1 dello Statuto del contribuente, il cui comma 4 prevede che *“Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge”*, richiamo che ha consentito alla Corte di Cassazione di estendere l'ambito soggettivo, dal lato attivo, dell'art. 12 dello Statuto del contribuente anche ai verificatori non appartenenti alla *“amministrazione finanziaria”* (comma 5), ovvero alla *“amministrazione”* (comma 7), quali termini che tradizionalmente individuano l'apparato statale (rappresentato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalle tre agenzie fiscali delle entrate, delle dogane e dei monopoli e del demanio), cui sono attribuiti i poteri di controllo, accertamento e riscossione dei tributi erariali, avvalendosi anche di soggetti ausiliari dotati di poteri strumentali rispetto all'esercizio della potestà impositiva, nel che assume un ruolo preminente la Guardia di Finanza, che è un corpo militare, organo dello Stato, cui sono attribuiti (anche) compiti di controllo fiscale e di polizia economica, ma – appunto – non di esercizio della potestà impositiva.

Ma l'ordinanza qui in commento si segnala anche per un'altra importante precisazione, che costituisce il naturale corollario dell'assunto sulla valenza generale dell'art. 12 dello Statuto del contribuente, che è quella secondo cui il rispetto nel corso delle operazioni di verifica *in loco* di tutte le regole procedurali poste da tale norma comporta che la disposizione del comma 7 (che riguarda la fissazione del termine dilatorio di sessanta giorni che deve intervenire tra il rilascio al contribuente del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo e la notificazione dell'avviso di accertamento) vale anche per gli accertamenti emessi da enti impositori diversi da quelli appartenenti all'amministrazione finanziaria.

Le ricadute di questa pronuncia sono assai importanti e possono riguardare una rilevante casistica. Si pensi, ad esempio, al caso specifico, ma non di meno così infrequente, che riguarda il potere di *“visita-sopralluogo”* che gli artt. 54 e 55 del DPR 1949, 1142 (recante il Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano) attribuisce ai funzionari dell'Ufficio Tecnico Erariale (ora dell'Agenzia delle Entrate) ai fini dell'accertamento delle unità da iscrivere in catasto e che è pure previsto dall'art. 1, comma 3, D.M. 1994, n. 701 (recante la disciplina relativa alla presentazione in via telematica delle dichiarazioni di iscrizione delle unità immobiliari e di loro variazione: la cd. procedura DOCFA) al fine di verificare i dati risultanti dalla dichiarazione del contribuente. Attesa la portata generale dell'art. 12 dello Statuto del Contribuente secondo quanto statuito dalla Corte di Cassazione deve, infatti, ritenersi che anche i controlli di questo tipo effettuati nei locali destinati ad attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali debbano essere compiuti nel pieno rispetto delle garanzie del contribuente previste da tale norma, il che implica, ad esempio, che di tali accessi debba sempre essere redatto in contraddittorio con il contribuente un verbale delle operazioni compiute e che debba essere rispettata la disposizione del comma 7.

3. Gli effetti della violazione degli obblighi informativi previsti dall'art. 12, comma 2, dello Statuto del contribuente: la mancata od imprecisa indicazione delle ragioni della verifica fiscale.

Scendendo nell'esame di questioni più particolari, si è posto il problema di stabilire quali siano gli effetti della violazione degli obblighi informativi previsti dal comma 2 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente secondo cui *“quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche”*. Sulla questione si è recentemente pronunciata la **Corte di Cassazione con la sentenza 22.1.2020, n. 1299** (le cui affermazioni di diritto hanno trovato conferma, da ultimo, in **Cass. Sez. Trib. 17.9.2020, n. 19360**). Tale sentenza ha riguardato un caso in cui era eccepita dal contribuente l'inutilizzabilità delle prove acquisite nel corso di una verifica fiscale che si riteneva illegittima *ab initio* a motivo della mancata comunicazione preventiva delle ragioni che la giustificavano, anche tenuto conto di quanto disposto dal comma 1 secondo cui i controlli ivi previsti *“sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo”*, violazione procedimentale che si sarebbe ripercossa sull'atto impositivo finale. Orbene, la Corte di Cassazione, premesso che la specificità delle predette disposizioni esclude che l'inosservanza dei relativi obblighi informativi possa incidere sulla validità delle verifiche condotte in luoghi diversi da quelli indicati dal comma 1, ha ribadito il principio che *“in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'inosservanza degli obblighi informativi determina la nullità degli atti della procedura nei casi in cui l'effetto invalidante sia espressamente previsto dalla legge, mentre, negli altri casi, occorre valutare, anche alla luce dell'interpretazione offerta dalla giurisprudenza europea che impone di verificare se la prescrizione normativa si riferisca ad una finalità o circostanza essenziale per il raggiungimento dello scopo cui l'atto è preordinato, se la violazione abbia comportato la mera irregolarità dell'atto (o della procedura) ovvero sia idonea a determinare l'invalidità dello stesso”*. Pertanto, conclude la Corte di Cassazione, deve ritenersi sufficiente il semplice richiamo al fatto *“che l'attività ispettiva sia stata motivata come verifica sostanziale a carattere generale”*, poiché questa motivazione è idonea *“ad assicurare un'equilibrata composizione delle contrapposte esigenze delle parti nell'espletamento della verifica”*, dovendosi considerare *“sproporzionata”* la sanzione dell'invalidità dell'atto a fronte di una possibile lesione di tal fatta della posizione del contribuente.

4. Gli effetti della violazione della disposizione dell'art. 12, comma 3, dello Statuto del contribuente relativa al luogo di conduzione della verifica fiscale.

Un'altra questione particolare che è stata affrontata dalla Corte di Cassazione è quella che attiene all'art. 12, comma 3, dello Statuto del contribuente, secondo cui *“Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta”*.

Cass. Sez. Trib., 28.3.2018, n. 7613 ha al proposito affermato che tale norma non riconosce al contribuente il diritto di pretendere che la verifica debba essere svolta presso la sua sede, tenuto conto che dalla lettura sistematica del comma 1 con il comma 3 si evince che la verifica fiscale deve essere condotta secondo *“modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile”*. Ma se ciò è vero, allora il contribuente non può dolersi del fatto che la verifica sia condotta in locali diversi dalla sede della sua attività, bensì esclusivamente della circostanza che, a fronte della sua diversa richiesta, questa prosegua presso tale sede. Il fatto, poi, che la norma preveda che su richiesta del contribuente la verifica possa essere proseguita presso l'ufficio dei verificatori o presso il professionista del contribuente, non implica l'obbligo dei verificatori di accondiscendere a tale richiesta (la norma usa il verbo *“può”* e non *“deve”*), sicché questi sono liberi di condurre la verifica sia presso la sede del contribuente o gli uffici del suo consulente, sia presso i propri uffici, con il solo *“limite di evitare*

quanto più possibile di occupare o prolungare l'occupazione dei locali in cui si svolge l'attività del contribuente". Peraltro, dalla stessa sentenza si desume che la violazione di tale limite non produce alcuna conseguenza sulla legittimità delle operazioni di verifica e, dunque, per derivazione, dell'atto di accertamento che sui risultati di questa si fonda e ciò sia perché la norma non prevede sanzioni specifiche, sia perché l'art. 12, comma 3, dello Statuto del contribuente "*non interferisce né con il diritto al contraddittorio, né con il diritto di difesa*", cioè con la tutela di quei diritti costituzionalmente garantiti la cui lesione può condurre all'invalidità dell'avviso di accertamento che si fonda sui risultati di una verifica fiscale che tali diritti fondamentali abbia violato.

5. I principi di tassatività e di proporzionalità delle ragioni di nullità derivata dell'atto impositivo.

Le sentenze che si sono appena esaminate assumono una specifica e, per così dire, didascalica importanza laddove vengono ribaditi i principi di tassatività e di proporzionalità delle ragioni di nullità derivata dell'atto impositivo in conseguenza della violazione delle norme che presiedono alla verifica fiscale.

Infatti, tali principi vengono posti dalla Corte di Cassazione come imprescindibile chiave di lettura delle disposizioni fissate dall'art. 12 dello Statuto del contribuente e della loro applicazione in relazione ai vari livelli di offensività della posizione del contribuente che si possono presentare in relazione alla violazione da parte dei verificatori e dell'ufficio finanziario delle garanzie fissate da tale norma.

L'affermazione di questi principi sembra riecheggiare la distinzione tra le cd. "*nullità strutturali*" e "*nullità testuali*" del provvedimento amministrativo previste dall'art. 21-septies, L. 1990, n. 241 (nullità che operano quando l'atto manca degli elementi essenziali, è viziato da difetto assoluto di attribuzione, ovvero è stato adottato in violazione od elusione di un giudicato, nonché negli altri casi previsti espressamente dalla legge) e l'annullabilità del provvedimento amministrativo "*adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del procedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*" di cui al successivo art. 21-octies, comma 2, dovendosi, tuttavia, tenere presente che – come hanno statuito le Sezioni Unite in ordine all'art. 12, comma 7, L. 2000, n. 212 – la natura vincolata del provvedimento non può prevalere sul rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento nazionale e comunitario, come tali dotati di portata precettiva avente autonoma rilevanza, qual è, quanto all'applicazione del citato comma 7, quello del contraddittorio procedimentale "*in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione costituzionale, cui la norma assolve*" e della "*forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume invece l'elemento viziante*": **Cass. Sez. Trib., 28.3.2014, n. 7315**, che si richiama a **Cass. Sez. Un., 29.7.2013, n. 18184**.

Del resto, bisogna considerare che in più occasioni la Corte di Cassazione ha statuito che la disciplina dei vizi di nullità degli atti amministrativi posta dall'art. 21-septies, L. 1990, n. 241, non può essere automaticamente trasposta in ambito tributario, ma deve essere necessariamente coordinata con la normativa tributaria che, pur prevedendo anch'essa il vizio di nullità dell'atto tributario, lo configura tuttavia come vizio di legittimità che, al pari dei vizi di annullabilità, può essere dedotto dal contribuente soltanto attraverso i motivi di ricorso. Ciò in quanto l'ordinamento tributario costituisce un sottosistema del diritto amministrativo con il quale è in rapporto di *species ad genus*, potendo pertanto trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo, ostando alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo la scelta operata dal legislatore di ricomprendere nella categoria unitaria della nullità tributaria indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità-annullamento: **Cass. Sez. Trib., 18.9.2015, n. 18448**.

In definitiva, il principio della proporzionalità tra lesione della posizione del soggetto passivo ed effetti di tale lesione trova nell'interpretazione delle Sezioni Unite una peculiare (e decisiva) specificazione nell'ambito tributario della verifica fiscale, laddove, al di fuori delle ipotesi di nullità espressamente previste dalla legge, è imposto all'interprete di valutare la particolare gravità della violazione, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma violata assolve.

6. Gli effetti della violazione degli obblighi informativi previsti dall'art. 12, comma 2, dello Statuto del contribuente: l'errata indicazione dei periodi d'imposta soggetti a controllo.

Tornando alle particolari applicazioni dei principi generali in tema di rapporti tra lesione della posizione del contribuente sottoposto a verifica ed effetti derivanti di tale lesione, si osserva che **Cass. Sez. Trib., 21.1.2015, n. 992** ha negato la nullità dell'avviso di accertamento recante l'imprecisa indicazione dell'estensione temporale della verifica (nel caso di specie i verificatori avevano inizialmente precisato che la verifica avrebbe riguardato determinati periodi d'imposta, per poi procedere al controllo anche di diversa annualità). Dopo avere premesso che *“gli obblighi informativi di cui all'art. 12, comma 2, non sono previsti a pena di nullità”*, la Corte di Cassazione ha infatti statuito che *neppure tale nullità si può ricavare dal tipo di vizio denunciato, dovendosi applicare “il criterio della strumentalità della forma, sulla base del quale comporta la nullità dell'atto solo la trasgressione di una prescrizione che si riferisca ad una finalità o circostanza essenziale per il raggiungimento dello scopo cui l'atto è teso”*.

7. Gli effetti della violazione dei limiti temporali della verifica fissati dall'art. 12, comma 5, dello Statuto del contribuente.

Si inserisce all'interno dei principi interpretativi tesi a contemperare, in ossequio alla regola di proporzionalità, gli effetti della violazione delle disposizioni dettate dall'art. 12 dello Statuto del contribuente a tutela della posizione del contribuente con l'esigenza di osservare il principio costituzionale di contribuzione, l'orientamento della Corte di Cassazione volto a non riconnettere, al superamento del termine dei trenta giorni per la verifica in loco posto dal comma 5 dell'art. 12 (prorogabili di altri trenta giorni *“nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio”*), alcun rilievo invalidante la verifica fiscale e, con essa, del successivo avviso di accertamento, né – quantomeno - alcun effetto preclusivo dell'utilizzabilità di documentazione probatoria acquisita in violazione di questa disposizione. Ciò tenuto conto del fatto che, da una parte, nessuna di queste sanzioni è prevista dalla legge e che, dall'altra parte, la norma è stata posta al fine di evitare particolari disagi al contribuente, elemento questo che, di per sé, non assume rilievo costituzionale: **Cass. Sez. Trib., 23.1.2019, n. 1778**. Per vicinanza di argomento ricordo che secondo la Corte di Cassazione – si cfr. *ex plurimis*: **Cass. Sez. Trib., 20.12.2017, n. 30560** – il termine fissato dal comma 5 va computato sulla base degli effettivi giorni di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.

8. Gli effetti della violazione delle disposizioni dell'art. 12 dello Statuto del contribuente in ordine all'acquisizione delle prove.

Un'importante questione collegata alla violazione dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali è quella che riguarda la violazione delle norme che attengono all'acquisizione delle prove. Qui l'orientamento della Corte di Cassazione sembra essersi consolidato nel senso di affermare l'inutilizzabilità delle sole prove acquisite in violazione di diritti costituzionalmente garantiti, quali quelli che attengono alla libertà della persona, tutelata dall'art. 13 (ad esempio violata mediante un'illegittima ispezione o perquisizione personale), all'inviolabilità del domicilio, tutelata dall'art. 14 (ad esempio un'illegittima perquisizione domiciliare), alla segretezza della corrispondenza, tutelata dall'art. 15 (ad esempio un'illegittima

apertura di pieghi sigillati). Invero, dopo l'intervento di **Cass. Sez. Un. 21.11.2002, n. 16424**, che sembrava escludere *tout court* l'utilizzabilità di prove acquisite illegittimamente, sulla base dell'affermazione che *“l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può refluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente ed indirettamente responsabile”*, la Corte di Cassazione ha successivamente delimitato la portata di questa affermazione statuendo che *“In materia tributaria ... non qualsiasi irritalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica prescrizione in tal senso, esclusi i casi ... in cui viene in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'invulnerabilità della libertà personale o del domicilio”*: **Cass. Sez. Trib., 24.11.2017, n. 28060**. Questa sentenza si collega e si occupa dello stesso caso che è stato affrontato da **Cass. Sez. Trib., 12.11.2010, n. 22984** secondo la quale *“in materia tributaria, gli elementi raccolti a carico del contribuente dai militari della Guardia di Finanza senza il rispetto delle formalità di garanzia difensive prescritte per il procedimento penale, non sono inutilizzabili nel procedimento di accertamento fiscale, stante l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello di accertamento tributario”* sancita dalla disciplina dei reati tributari e dal codice di procedura penale ed espressamente prevista dall'art. 220 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale, che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni poste da tale codice quando nel corso di attività ispettive amministrative emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini dell'applicazione della legge penale e non di quella amministrativa cui l'attività ispettiva si riferisce.

Principio questo che viene riconnesso anche a quanto disposto dagli artt. 37, D.P.R. 1973, n. 600 e 54, D.P.R. 1972, n. 633, che attribuiscono all'Amministrazione finanziaria la facoltà di utilizzare nel corso dell'accertamento tutti i documenti di cui sia venuta in possesso, senza che tali norme facciano riferimento alla correttezza della loro acquisizione e fatti salvi, s'intende, i limiti di utilizzabilità posti da preclusioni di carattere specifico, ovvero da quelle aventi rilevanza costituzionale. A tale proposito assume valore paradigmatico l'orientamento della Corte di Cassazione in ordine alla questione della utilizzabilità come prova dell'evasione della cd. *“lista Falciati”*, che si può riassumere nella seguente proposizione della recentissima **Cass. civ. Sez. VI – Sottosezione Tributaria, ord. 18.9.2020, n. 19446**: *“L'amministrazione finanziaria, nell'attività di contrasto e accertamento dell'evasione fiscale può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche unico, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale. Sono perciò utilizzabili nell'accertamento e nel contenzioso con il contribuente i dati bancari acquisiti dal dipendente di una banca residente all'estero e ottenuti dal fisco italiano mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria, senza che assuma rilievo l'eventuale illecito commesso dal dipendente stesso e la violazione dei doveri di fedeltà verso l'istituto datore di lavoro e di riservatezza dei dati bancari, che non godono di copertura costituzionale e di tutela legale nei confronti del fisco medesimo”*.

Sempre quanto al collegamento tra indagine penale ed indagine fiscale occorre rammentare il principio della Corte di Cassazione, anch'esso consolidato, secondo cui l'utilizzazione ai fini fiscali di documenti, dati e notizie acquisiti nell'ambito di un procedimento penale senza l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria prescritta dall'art. 63, comma 1, D.P.R. 1972, n. 633, non incide sull'efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica l'invalidità dell'atto impositivo adottato sulla scorta degli stessi, poiché detta autorizzazione è stata introdotta per realizzare una maggiore tutela degli interessi protetti dal segreto istruttorio e non dei soggetti coinvolti nel procedimento penale o di terzi: **Cass. Sez. Trib., 16.11.2011, n. 27149**.

Si noti, comunque, che la tutela delle posizioni soggettive di rilevanza costituzionale è così rigorosa nella giurisprudenza della Corte di Cassazione che per **Cass. civ. Sez. VI-Sottosezione Tributaria, ord. 30.5.2018, n. 13711** è inutilizzabile la documentazione acquisita in locali promiscuamente adibiti ad abitazione ed a sede dell'attività del contribuente senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica prevista dall'art. 52, comma 1, D.P.R. 1972, n. 633, ancorché tale documentazione sia stata spontaneamente consegnata dal contribuente ai verificatori e ciò perché

la lesione del principio dell'inviolabilità del domicilio non può essere sanata dall'eventuale consenso del contribuente all'accesso posto che l'illegittimità dell'accesso si è già consumata e, dunque, il precetto costituzionale è stato già violato.

9. L'individuazione del Giudice competente a conoscere dei vizi della verifica fiscale.

L'affermazione dei principi di tassatività dei casi di nullità e di proporzionalità della sanzione rispetto al vizio denunciato ci conduce alla verifica della posizione della Corte di Cassazione in ordine ad un altro importante tema che si propone all'interno delle regole che presidono alla tutela dei "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali": quello di comprendere a quale Giudice rivolgersi per fare valere la lesione di tali regole. Qui assume rilevanza **Cass. Sez. Un., 2.5.2016, n. 8587** per una serie di ragioni.

Innanzitutto, per la conferma del principio in tema di riparto della giurisdizione quanto all'organo competente a conoscere di tale irregolarità. Secondo tale sentenza, poiché la giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo, questa si estende non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, bensì "*anche alla legittimità di tutti gli atti del relativo procedimento*" e ciò "*sostanzialmente perché l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità (formale o sostanziale) su di un atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione per illegittimità derivata dell'atto finale impugnato*".

Ma questa affermazione porta con sé un'altrettanto importante conseguenza, posto che secondo le Sezioni Unite gli eventuali vizi di atti istruttori prodromici possono essere fatti valere dinanzi al giudice tributario soltanto in caso di impugnazione del provvedimento che conclude l'iter di accertamento, mentre "*Qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo*" (ovvero l'atto impositivo non sia stato impugnato), allora l'atto istruttorio prodromico "*è autonomamente impugnabile dinanzi al giudice ordinario*" in quanto lesivo di un diritto soggettivo del contribuente, quale – ad esempio – quello di non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge (ipotesi oggetto della fattispecie esaminata dalla citata sentenza delle Sezioni Unite riguardante l'assunto del contribuente dell'illegittimità dell'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica per l'acquisizione nel corso di una verifica fiscale nei confronti di un avvocato di determinati documenti rispetto ai quali era stato opposto il segreto professionale).

Dunque, secondo le Sezioni Unite, in mancanza di un atto dell'ente impositore "*che, pur non rivestendo l'aspetto formale proprio di uno di quelli dichiarati espressamente impugnabili, portino comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, suscitandone l'interesse a chiedere il controllo di legittimità in sede giurisdizionale o comunque costituiscano pur sempre, sia pure indirettamente ... espressione del potere impositivo*", non è possibile rivolgersi al giudice tributario, poiché manca un provvedimento tributario impugnabile nell'accezione ricavabile dall'art. 19, D.Lgs. 1992, n. 546, ancorché così estensivamente interpretato, ma – appunto – il contribuente non è privato di tutela rispetto ad un atto del procedimento di verifica fiscale che assuma essere lesivo della sua posizione potendosi rivolgere al giudice ordinario.

L'importanza di questa sentenza risiede, poi, nel richiamo operato a **Cass. Sez. Un. 7.5.2010, n. 11082**, che ai fini più specifici del mio intervento assume rilevanza quanto a due aspetti.

In primo luogo, è importante la previsione di tale sentenza in ordine al fatto che il controllo affidato alla giurisdizione tributaria anche della regolarità, formale e sostanziale, di tutte le fasi del procedimento di imposizione fiscale, ivi comprese – dunque – anche quelle istruttorie, legittima la conclusione che eventuali vizi di tali atti endoprocedimentali possano farsi valere avanti il Giudice tributario unitamente all'impugnazione del provvedimento finale dell'ente impositore (ovviamente, se emesso). Ciò tenuto conto che secondo la Corte Costituzionale i principi che in questi casi attengono all'esercizio del diritto di difesa (in particolare gli artt. 24 e 113 Cost.) non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, ben potendo la tutela giurisdizionale essere differita, salvo il limite imposto dall'esigenza di non renderla eccessivamente difficoltosa.

L'altro aspetto che qui rileva è la precisazione secondo cui l'art. 7, comma 4, L. 2000, n. 212 per il quale *“la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrono i presupposti”*, va interpretato nel senso di affermare la *“naturale competenza del giudice amministrativo”* al di fuori – però – delle ipotesi in cui opera la giurisdizione piena ed esclusiva del giudice tributario. Ciò comporta che la giurisdizione amministrativa opera solo in relazione alla *“impugnazione di atti amministrativi, quali quelli a contenuto generale o normativo, come i regolamenti e le deliberazioni tariffarie e di atti – aventi natura provvedimento – che costituiscono un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva”* (: **Cass. Sez. Un., 13.7.2005, n. 14692; in conformità Cass. Sez. Un., 18.4.2016, n. 7665**). Viene, dunque, statuito il principio generale che l'atto prodromico posto in essere nell'ambito del procedimento di accertamento del tributo che si assuma essere illegittimo non va impugnato avanti il giudice amministrativo, bensì – a seconda che il procedimento si concluda con l'emissione o meno dell'atto impositivo – avanti il giudice tributario, ovvero avanti il giudice ordinario.

In argomento assume rilevanza anche **Cass. Sez. Un., 18.4.2016, n. 7665** (emessa in tema di atti generali di formazione, aggiornamento e adeguamento del catasto) che, dopo avere premesso che nessuna disposizione del D.Lgs. 1992, n. 546 attribuisce alle commissioni tributarie *“un potere direttamente incisivo degli atti generali in deroga alla tipica giurisdizione di legittimità costituzionalmente riservata agli organi della giustizia amministrativa”* e che *“La controversia sugli atti amministrativi generali esula pertanto dalla giurisdizione delle commissioni tributarie”* (salvo il loro potere di disapplicazione previsto dall'art. 7, comma 4, D.Lgs. 1992, n. 546), spettando – invece – al giudice amministrativo, ha affermato che se in pendenza di un giudizio tributario avente ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo fondato su di un atto amministrativo generale venga proposta opposizione avanti il giudice amministrativo avverso quest'ultimo atto, allora ben può il giudice tributario disporre la sospensione del processo in attesa della definizione di quello amministrativo e che, una volta intervenuta una sentenza definitiva nel processo amministrativo, questa deve svolgere effetti vincolanti nel processo tributario, ancorchè il giudice tributario si sia già pronunciato in via incidentale, in precedente grado del giudizio, evidentemente non sospeso, in senso difforme da tale giudicato e comunque *“fermo restando che il giudicato di annullamento di atti generali comporta il ripristino ex tunc della situazione giuridica preesistente e si estende a tutti i soggetti interessati”*.

10. La posizione della dottrina in ordine agli effetti della violazione delle norme che presiedono alla conduzione della verifica fiscale.

In conclusione di questa breve (e ridotta) rassegna circa la posizione della Corte di Cassazione in ordine agli effetti della violazione delle regole poste dall'art. 12 dello Statuto del contribuente a tutela della posizione del contribuente sottoposto a verifica fiscale (sempre comunque escluso l'esame di quanto disposto dal comma 7), è da dire che da più parti in dottrina si è contestata la prospettiva con la quale la Corte di Cassazione ha affrontato questa problematica.

Infatti – a fronte del consolidato orientamento della Corte di Cassazione secondo cui, come si è visto, la violazione delle regole fissate dall'art. 12 cit. *“non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati”*: **Cass. Sez. Trib., ord. 27.4.2017, n. 10481**, ma – eventualmente – giustifica la possibilità per il contribuente di rivolgersi al Garante del contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 6, il quale - avvalendosi dei poteri attribuitigli dal successivo art. 13 - può (comma 11) sollecitare gli organi dirigenziali ad un eventuale avvio del procedimento disciplinare nei confronti del funzionario che tali violazioni abbia commesso: **Cass. Sez. Trib., 22.9.2011, n. 19338** – la dottrina ha osservato che le violazioni delle norme procedurali poste dall'art. 12 dello Statuto del contribuente deve indurre il tema, non delle azioni disciplinari che possono essere compiute nei confronti dei verificatori, bensì di tutelare un diritto soggettivo del contribuente, tutela che dovrebbe

essere accordata sulla base dei principi generali dell'ordinamento in difetto di una specifica previsione in tal senso (Carlo Salvatore, in Boll. Trib., 2018, 624 e ss. ed ivi numerosi richiami dottrinali e giurisprudenziali).

Secondo questo orientamento, tali principi debbono essere tratti dagli artt. 24 e 25 della Costituzione in virtù dei quali, non solo i funzionari verificatori sono chiamati a rispondere della violazione del diritto soggettivo del contribuente ex art. 28 Cost. (e, con essi e quanto alla responsabilità civile, lo Stato e gli enti pubblici di appartenenza), ma il contribuente ha, appunto, il diritto di esercitare la tutela del diritto violato avanti il giudice precostituito per legge. Richiesta di tutela che va rivolta al giudice tributario in sede di impugnazione dell'atto finale del procedimento di controllo ed accertamento e che sulla base della teoria della "*invalidità derivata*" deve condurre alla "*inutilizzabilità dei dati, delle notizie, delle informazioni e, più in generale, delle prove acquisite in violazione di legge*" (loc. ult. cit. 630).

In argomento si cfr. pure: Antonino Russo, in Boll. Trib., 2019, 1687 e ss.

11. Gli effetti del rifiuto dell'esibizione di documenti in sede di verifica fiscale.

Un'altra importante questione cui avevo accennato nel mio intervento nel convegno del 2006 riguarda la disposizione dell'art. 52, comma 5, D.P.R. 1972, n. 633, applicabile anche alle imposte sui redditi per effetto del richiamo operato dall'art. 33, comma 1, D.P.R. 1973, n. 600 (entrambe le norme si occupano degli "Accessi, ispezioni e verifiche") secondo cui "I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri e documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione".

Qui è da segnalare una recente presa di posizione della Corte di Cassazione (mi riferisco a **Cass. Sez. Trib., 31.1.2019, n. 2850**) secondo cui l'art. 52, comma 5, cit. prevede una originaria condotta dolosa, volta alla sottrazione volontaria, ossia al rifiuto cosciente della presentazione della documentazione e ciò spiega la differenza del perimetro di applicazione di tale norma rispetto a quello dell'art. 32, comma 4, D.P.R. 1973, n. 600, richiamato dall'art. 51, comma 5, D.P.R. 1972, n. 633.

Invero, quest'ultima disposizione reca una formulazione che, pur avendo alcuni elementi di contatto, a ben vedere si differenzia da quella dell'art. 52, comma 5, cit. laddove è previsto che "Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa". Invero, la non esibizione e la non trasmissione costituiscono condotte differenti da quella del rifiuto di esibizione.

Al proposito dell'art. 32, comma 4, cit. si ricorda il principio consolidato della Corte di Cassazione secondo cui tale norma ha natura eccezionale e come tale non è applicabile oltre ai casi ed i tempi da essa considerati e va applicata alla luce dei principi affermati dagli artt. 24 e 53 Cost., in modo – dunque – da non comprimere il diritto alla difesa dei contribuenti e da non obbligare gli stessi ad effettuare pagamenti non dovuti. Pertanto, la sanzione della impossibilità di avvalersi della documentazione non esibita o non trasmessa all'ufficio finanziario posta dall'art. 32, comma 4, cit. si applica solo nel caso in cui il contribuente abbia volontariamente inteso sottrarsi alla prova e tale da fare fondatamente dubitare sulla genuinità dei documenti prodotti solo in seguito, in considerazione di un suo specifico comportamento elusivo: **Cass. Sez. Trib., ord. 8.3.2019, n. 6792**. Ciò, appunto, a differenza di quanto previsto dall'art. 52, comma 5, D.P.R. 1972, n. 633, cui questa distinzione tra comportamento colposo e doloso non si può applicare perché già la norma presuppone un comportamento doloso.

La predetta differenza di conseguenze in ordine alla mancata esibizione di documentazione si giustifica per la Corte di Cassazione con il fatto che la disposizione dell'art. 32, comma 4, D.P.R. 1973, n. 600 cit. è posta per favorire un dialogo preventivo fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria basato sui canoni di lealtà, correttezza e collaborazione, quei canoni – cioè – che il rifiuto

all'esibizione previsto dall'art. 52, comma 5, D.P.R. 1972, n. 633 elide insanabilmente. Ecco la ragione per la quale l'art. 32, comma 5, D.P.R. 1973, n. 600 attribuisce al contribuente la possibilità di allegare unitamente al ricorso di primo grado i documenti originariamente non esibiti, contestualmente dichiarando che ciò è dipeso da causa a lui non imputabile (da interdarsi, secondo la Corte di Cassazione, nella più larga accezione di mancanza di volontà dolosa e, dunque, essendo ricompresa anche la sola inerzia), mentre una simile disposizione non è ripresa nell'art. 52, D.P.R. 1972, n. 633 a ragione del diverso atteggiamento psicologico del contribuente, che è caratterizzato da un'originaria condotta dolosa, volta alla sottrazione volontaria del documento.

Va, però, rilevato che non sempre la mancata consegna di un documento in sede di verifica fiscale può essere addebitata ad un comportamento doloso del contribuente. La giurisprudenza più risalente, specie quella delle abolite Commissioni Tributarie Centrali, ha, infatti e del tutto condivisibilmente, osservato che la disposizione dell'art. 52, comma 5, D.P.R. 1972, n. 633 *“in quanto limitatrice della tutela giurisdizionale di diritti soggettivi, costituzionalmente garantita, ha carattere di eccezionalità; pertanto si impone una stretta interpretazione ed una prudente applicazione con riferimento alle particolarità delle singole fattispecie. In particolare, non è possibile parlare di ‘rifiuto’ quando il contribuente in sede di ispezione dichiara solo una momentanea indisponibilità dei registri, per ragioni di volta in volta apprezzabili”*: **Comm. Trib. Centr., Sez. II, 21.6.1994, n. 2289**. Inoltre, **Comm. Trib. Centr., Sez. III, 31.5.1995, n. 2291** ha ritenuto che *“Quando dal verbale dei verificatori non risulta né il rifiuto da parte del contribuente di esibire le scritture contabili, né la sua negazione di possederle, non opera”* l'art. 52, comma 5, D.P.R. 1972, n. 633. Ad analoga conclusione è giunta **Comm. Trib. Centr., Sez. XXVII, 29.10.1997, n. 5117**, nel caso della dichiarazione del contribuente che la documentazione richiesta *“non era nella sua immediata disponibilità, dovendo essere quindi reperita”* e tale dichiarazione, in relazione alle circostanze del caso, sia credibile, *“viepiù in assenza di specifica contestazione dell'ufficio”*. Ciò in quanto, sempre secondo il consolidato orientamento della Commissione Tributaria Centrale, la disposizione dell'art. 52, comma 5, cit. presuppone *“da parte del contribuente un atteggiamento cosciente e volontario, caratterizzato dall'intenzione di commettere un illecito, in mancanza del quale non opera la preclusione”* probatoria comminata dalla norma.

E', però, da dire che questo orientamento era contrastato dalla Corte di Cassazione, secondo la quale la disposizione dell'art. 52, comma 5, D.P.R. 1972, n. 633, opera anche nel caso in cui la dichiarazione di non possedere i documenti non dipenda dalla specifica volontà di impedirne la verifica, bensì da errore non scusabile (ad es. dimenticanza, distrazione, carenze amministrative, etc.), ivi compresa la *culpa in eligendo* allorchè la mancata ispezione dei documenti sia dipesa non dal contribuente, bensì dalla diversa persona che li detiene, come risulta evidente dall'art. 52, comma 10, che – appunto – si richiama al comma 5. Mi pare, però, che il richiamo dell'orientamento della Corte di Cassazione più recente alla connotazione dolosa del comportamento del contribuente presupposta dall'art. 52, comma 5, cit., consenta di rivalutare in termini positivi l'orientamento della Commissione Tributaria Centrale di cui si è detto.

Ricordo, comunque, che l'art. 39, comma 2, lett. d-bis, D.P.R. 1973, n. 600, dispone che allorchè il contribuente non abbia dato seguito agli inviti previsti dall'art. 32, comma 1, nn. 3 e 4, D.P.R. 1973, n. 600 e 51, comma 2, nn. 3 e 4, D.P.R. 1972, n. 633 (esibire documentazione, ovvero rispondere a questionari contenenti la richiesta di dati o notizie), l'ufficio finanziario può procedere all'accertamento induttivo previsto dal comma 2, cioè *“sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti”* di gravità, precisione e concordanza. Peraltro, occorre bene distinguere l'ipotesi di una risposta alla richiesta di documenti, dati e notizie (ancorchè, in ipotesi, negativa od incompleta), da quella della integrale mancata risposta. In argomento si cfr. **Cass. Sez. Trib., 24.7.2013, n. 17968** e, da ultimo, con riferimento anche al caso della incompleta risposta: **Cass. Sez. Trib., ord. 4.9.2020, n. 18392**. Rimane, peraltro, l'affermazione del principio che l'art. 39 cit. opera esclusivamente nel caso in cui l'ufficio richiedente abbia pienamente ottemperato alle prescrizioni dell'art. 32, comma 4, D.P.R. 1973, n. 600, avendo – in particolare – formulato un invito specifico

e puntuale e formalmente avvertito il contribuente, come appunto richiesto dalla norma, delle conseguenze dell'omessa risposta: **Cass. Sez. Trib., 20.10.2016, n. 21271.**

12. Il tema dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale involge tante altre questioni, quali – ad esempio – quella del valore da attribuire alle dichiarazioni rese dal contribuente in sede di verifica fiscale e, più in generale, al comportamento tenuto dal contribuente nel corso delle operazioni di verifica, quella della motivazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica agli accessi domiciliari, quella della tutela del segreto professionale, quella della reiterazione delle attività istruttorie, etc. –

Lascio in “eredità” questi argomenti, fiducioso di poterli affrontare, con i lodevoli organizzatori e gli illustri partecipanti a questo convegno, tra venti anni, a quaranta anni dall'entrata in vigore dello Statuto del contribuente!

LO STATUTO DEL CONTRIBUENTE AI TEMPI DEL “CORONAVIRUS”. DEROGHE ESPRESSE

Dottoressa Susanna GIURIATTI
ODCEC Ferrara

PREMESSA

Il punto a venti anni dall’entrata in vigore dello Statuto del contribuente mette in evidenza le criticità.

1. UN PO’ DI STORIA

Con la approvazione della legge 27 luglio 2000, n. 212 viene quindi approvato lo “Statuto del contribuente” legge che ha l’obiettivo di porsi come guida ai fini dell’interpretazione della normativa tributaria. Legge che consolida “l’esigenza di formare maggiore costituzionalità” alle fondamenta del sistema tributario quasi fosse stato avvertito un deficit (Fondazione Nazionale Dottori Commercialisti).

L’iter che ha portato il Parlamento ad approvare la legge in discorso è stato lungo e travagliato.

La prima proposta è dell’anno 1990 che fa seguito ad una indagine voluta dalla Commissione Finanza sul sistema fiscale italiano.

Vari sono stati i tentativi e le proposte che si sono susseguite ma mai approvati.

Tutti i progetti avevano come obiettivo la modifica delle leggi costituzionali tra questi è utile segnalare il disegno di legge costituzionale a difesa del contribuente su iniziativa del senatore Renato Visco¹.

Negli anni che vanno dal 1990 all’anno 2000 si è sviluppato un crescente dibattito sulla necessità di approvare una norma che garantisse equità nel rapporto cittadino – contribuente con l’erario e quindi con l’obiettivo di tutelare la parte più debole (il contribuente)

È di questo periodo appunto il libro bianco dell’onorevole Giulio Tremonti che evidenzia “*la necessità di attribuire centralità al cittadino contribuente nonché l’urgenza della riforma della macchina amministrativa*”².

2. I PRINCIPI

Lo Statuto del Contribuente sancisce, come noto, principi di carattere generale delle norme tributarie, quali chiarezza – efficacia – modalità di emanazione e criteri di rapporto tra i cittadini ed il fisco.

Gli articoli dello Statuto vanno distinti in due gruppi (artt. 1-4) che fissano le regole per la Legge tributaria e gli articoli dal (5 al 14) che disciplinano i rapporti tra fisco e contribuente.

Soprattutto il primo gruppo di norme agli effetti della nostra trattazione assume particolare rilevanza in quanto principi di carattere generale dell’ordinamento tributario e più in particolare L’art 1 detta in principi generali in attuazione agli art 3,23,53 e 97 della Costituzione; l’art. 2 dispone: “*Che le leggi tributarie devono essere chiare e trasparenti*”, l’art 3 precisa che le leggi tributarie non hanno effetto retroattivo e l’art 4 vieta di fissare nuovi tributi solo con Decreto legge.

I principi fondamentali disposti dalla legge sono, quindi, i seguenti:

¹ Fonte Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano: “Lo Statuto del Contribuente a cinque anni dalla sua istituzione”.

² Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano.

- L’irretroattività estesa al contenzioso tributario ai sensi del principio in base al quale *l’efficacia di una norma tributaria decorre successivamente* alla sua entrata in vigore;
- Il principio *secondo cui non si possono estendere tributi esistenti o imporre nuovi tributi per decreto*;
- La statuizione di termini perentori a pena di nullità per la notifica, la prescrizione e la produzione di documenti;
- La limitazione dell’onere della prova (nulla ogni norma che obbliga il contribuente a tenere prova dei pagamenti per un periodo superiore a dieci anni); l’amministrazione tributaria non può chiedere al cittadino di produrre documenti o informazioni di cui sono già in possesso altri organi della pubblica amministrazione;
- Il principio di correttezza e buona fede, ai sensi del quale non possono essere irrogate sanzioni se non in presenza di violazioni sostanziali. stabilendo che eventuali deroghe o modifiche possono avvenire solo in maniera espressa – quindi non tacita – e tramite leggi aventi carattere generale e mai speciale, al fine di garantire l’omogeneità e la coerenza della normativa in essa disposta.

Ne segue che la collaborazione dei contribuenti secondo i principi dello statuto dovrebbe diventare la strada scelta dal fisco per perseguire un consistente abbattimento dei costi connessi al prelievo tributario (G. Tinelli).

3. L’EVOLUZIONE

Si può affermare che la Legge 212/2000 sia stata una grande innovazione, le tutele disegnate dallo Statuto hanno rappresentato una rivoluzione ma anche una occasione mancata di garantire il diritto alla certezza e la tutela della buona fede, visto che nonostante i buoni propositi è evidente che la applicazione dei principi esposti nello Statuto non è stata del tutto attuata.

Uno dei motivi adottati nel tempo dalla dottrina e dagli operatori del settore è il problema della collocazione dello Statuto all’interno delle gerarchie delle fonti.

Da un lato è pacifico che la fonte della obbligazione tributaria è la legge, dall’altro tende a diventare pacifico che l’amministrazione finanziaria esercita comunque cospicui poteri autoritativi³ e purtroppo lo Statuto del Contribuente non essendo una legge costituzionale, è derogabile da qualsiasi norma tributaria successiva.

In realtà l’evoluzione giurisprudenziale ha portato un certo filone interpretativo a valutare le norme dello Statuto come di diretta promanazione della costituzione. Infatti, con la sentenza della Corte di Cassazione, civ. Sez. V del 06 maggio 2005, n. 9407 si stabilisce che il giudice, in sede di interpretazione e applicazione delle leggi tributarie, deve fare riferimento allo Statuto dei diritti del contribuente e risolvere eventuali dubbi ermeneutici nel senso conforme a esso (fonte Diritto.it).

“Lo statuto del contribuente e una legge RINFORZATA questo legame ai principi della Costituzione è stato prezioso perché ha consentito alla Cassazione di adottare interpretazione favorevoli e coerenti” cit Giorgio Benvenuto in “Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo”.

Comunque il problema rimane così come ribadito tra gli altri dal Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti che ha proposto più volte di elevare lo Statuto del Contribuente a legge costituzionale e vari tavoli tecnici si sono riuniti con l’intento di promuovere la costituzionalizzazione dello Statuto del Contribuente senza esito.

Vari studi commissionati dalle associazioni di categoria e, da ultima, dalla Fondazione Dottori Commercialisti Nazionale, hanno messo in evidenza un numero macroscopico di violazioni, oltre 600 molte riferite all’anno 2006.

³ Marcheselli, “Accertamenti tributari e difesa del contribuente”.

Già a cinque anni dall'entrata in vigore dello statuto uno studio del CERTI e della Università Bocconi puntualmente analizzato dalla Fondazione Dottori Commercialisti di Milano evidenziava molte criticità in particolare forniva una rassegna delle deroghe e delle violazioni (approssimate per difetto e solo le più clamorose) dello statuto che possiamo riassumere in questo modo:

➤ **Disposizioni interpretative adottate successivamente all'emanazione dello Statuto in contrasto con l'art. 1 comma 2 in base al quale "L'Adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica".**

1) Si veda la legge 21 novembre 2000, n. 342 che all'art. 34 rubricato *Disposizioni in materia di redditi di collaborazione coordinata e continuativa*, **comma 3, contiene una evidente norma interpretativa che tale non è definita né nella rubrica né nel testo.**

➤ **Disposizioni che derogano al principio di irretroattività sancito nell'art. 3, comma 1 che così dispone "Salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modificazioni introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono".**

All. art 5 comma 3 legge 18/10/2001 le disposizione prevedeva che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data della sua entrata in vigore, e quindi con effetto retroattivo, i redditi che beneficiavano delle agevolazioni di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n.133, c.d. Legge Visco e delle agevolazioni DIT non rilevassero ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta limitato ai soci in sede di distribuzione degli utili, di cui all'art. 105, comma 4, del vecchio TUIR.

➤ **Disposizioni che contengono proroghe nei termini, contrarie all'art. 3, comma 3 per cui "I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati", quali:**

a) Art. 18, comma 4, legge del 23 dicembre 2002, n. 388 in base al quale (proroga dei termini accertamento e liquidazione imposta comunale sugli immobili)

b) Art. 10 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (proroga dei termini di accertamento per i contribuenti che non si avvalgono della definizione agevolata dei redditi di lavoro autonomo o di impresa)

c) art. 2, comma 33 della legge 24 dicembre 2003, n. 350 "In deroga alle disposizioni dell'art. 3, comma 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'efficacia temporale delle norme tributarie, i termini per la liquidazione e l'accertamento dell'imposta comunale sugli immobili, che scadono il 31 dicembre 2003, sono prorogati al 31 dicembre 2004, limitatamente alle annualità di imposta 1999 e successive";

d) art. 37 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269,

La norma stabilisce il differimento al 31 dicembre 2005 dei termini per il rimborso e il recupero della tassa automobilistica i veicoli e gli autoscafi "Tale differimento dei termini è volto a consentire la notificazione degli atti e di iscrizioni a ruolo;

e) art. 1, commi 67 e 464 della legge 30 dicembre 2004, n. 311: comma 67 che dispone "In deroga alle disposizioni dell'art. 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'efficacia temporale delle norme tributarie, i termini per l'accertamento dell'imposta comunale sugli immobili che scadono il 31 dicembre 2004 sono prorogati al 31 dicembre 2005.

Lo studio richiamato pone l'accento sul fatto che il legislatore *“si pieghi alle inefficienze che caratterizzano le procedure d'accertamento, allungando i termini per assecondare i ritmi di un'Amministrazione finanziaria che non riesce a garantire lo svolgimento dei suoi compiti”*

Da una ricerca condotta da Confesercenti circa due anni fa quindi a 18 anni dalla sua entrata in vigore, emergeva che numerose erano state le violazioni delle disposizioni contenute nello statuto del contribuente.

Una serie infinita di deroghe ed eccezioni che secondo lo studio richiamato è costata ai contribuenti almeno 21,5 miliardi di euro in maggior prelievo. Quasi un punto e mezzo di Pil.

Ad essere disattesi sono stati soprattutto gli articoli 3 (efficacia temporale delle norme) e 4 (utilizzo del Decreto legge in materia tributaria) dello Statuto,

viene stabilito, altresì, che le più gravi violazioni allo Statuto sono proprio quelle che derogano al principio di cui all'art 3 “Efficacia temporale delle norme tributarie”

Tra deroghe del divieto di irretroattività e di proroga dei termini di accertamento venivano contate ben 66 violazioni, quasi 4 ogni anno.

Si tratta di cifre che risultano diversamente distribuite negli anni. Il fenomeno ha riguardato dodici anni e in termini di impatto sul gettito si è concentrato particolarmente nel 2012 e 2009 e nel 2014 e 2018.

Il maggior numero di “deroghe” si è invece riflesso negli anni 2006 e 2009.

Le “deroghe” di dimensioni significative sono 31; ad esse è riconducibile la quasi totalità del maggior prelievo prodotto dalle violazioni all'art. 3 dello Statuto.

Un recente studio della Fondazione Nazionale Commercialisti ha monitorato la legislazione tributaria per Il Sole 24 Ore del Lunedì ed ha evidenziato che a “20 anni dalla sua entrata in vigore la tendenza del legislatore è risultata sostanzialmente omogenea utilizzando per ben 49 volte lo strumento con Decreto Legge “solo al fine di riequilibrare le entrate dell'Erario”.

Lo studio arriva alla conclusione che in questi 20 anni, lo Statuto dei diritti del contribuente è stato smentito in modo esplicito 81 volte da leggi e decreti varati dal Parlamento e dal Governo.

Ma se si contano anche le violazioni tacite, il totale supera le 600 infrazioni e ricorda che già il 30 settembre dell'anno 2000 un decreto legge (il 268/2000) sanciva l'inapplicabilità delle prescrizioni contenute nello Statuto «in quanto incompatibili».

Anche da questo studio come già evidenziato in precedenza l'elenco delle leggi che hanno disatteso i principi statutari è molto ampio ovvero:

- a) Leggi retroattive;
- b) Nuovi adempimenti introdotti senza il rispetto dei termini;
- c) Termini prorogati a favore del Fisco;
- d) Violazioni procedurali.

Segue poi un lungo elenco di articoli di legge a riprova di quanto affermato:

Legge 23/12/2000, art. 10 c. 4,

DL 30/09/2000 art. 01 c. 1,

Legge 20/12/2001

art. 10 c. 1, art. 27 c. 9,

Legge 10/10/2001 art. s. c. 3,

Legge 27/12/2002 art. 10 c. 1,

art. 11 c. 1, art. 31 c. 16,

DL 24/09/2001 art. 1 c. 1,

Legge 24/12/2003 art. 2 c. 33,

D.Lgs. 12/12/2003 art. 4 c. 1,

DL 30/09/2003 art. 37 c. 1,

DL 24/06/2003 art. 1 c. 2-octies,

DL 30/12/2004 art. 1-quarter, c. 1,

Legge 30/12/2004 art. 1 c. 07,

art. 1 c. 424, art. 1 c. 484,

DL 17/10/2005 art. 2 c. 10,
DL 30/09/2005 art. 11-quarter, c. 10,
Legge 27/12/2006 art. 1 c. 324, art. 1 c. 357,
DL 3/10/2006 art. 2 c.
10, art. 2 c. 72, art. 7 c. 26,
DL 4/07/2006 art.,
Legge 24/12/2007 art. 1 c. 254, art. 1 c. 268,
DL 02/07/2007 art. 15-bis c. 3,
DL 25/06/2008 art. 01 c. 17,
art. 2 c. 2, 4, 8, 13, 20
DL 29/12/2010 art. 2,
Legge 13/12/2010 art. 1 c. 16,
DL 31/05/2010 art. 3a, c. 13-quarter,
DL 29/12/2011 art. 29 c. 14,
DL 26/12/2011 art. 24 c. 31,
DL 13/08/2011 art. 7 c. 2,
DL 08/07/2011 art. 23,
DL 06/07/2011 art. 23 c. 11,
Legge 24/12/2012 art. 1,
DL 10/10/2012,
DL 06/07/2012 art. 7 c. 21,
DL 22/08/2012,
DL 24/01/2012,
Legge 27/12/2013 art. 1 c. 575,
DL 30/11/2013 art. 2 c. 2,
DL 31/08/2013 art. 12 c. 1,
Legge 23/12/2014 art. 1 c. 624,
D. Lgs. 21/11/2014 art. 18 c. 3,
D. Lgs. 24/09/2015 art. 12 c. 1.

Anche in tempi recenti vi sono esempi di deroghe esplicite ai principi dello Statuto visto che con la legge di bilancio 2020 viene decisa la modifica del regime forfettario.

Le nuove regole sono entrate in vigore il 1° gennaio 2020, senza garantire i 60 giorni che richiede lo Statuto.

La situazione legata alla pandemia non è stata sicuramente migliorativa.

A seguito dello stato di emergenza dichiarato il 31/01/2020 i provvedimenti sono stati i seguenti:

1. Decreto legge 2 marzo 2020 n. 9;
2. Decreto legge 17 marzo 2020 n. 18;
3. Decreto legge 8 aprile 2020 n. 23;
4. Decreto legge 19 maggio 2020 n. 34;
5. Decreto legge 10 giugno 2020 n. 49;
6. Decreto legge 14 agosto 2020 n. 104.

A seguito di tali provvedimenti sono state emanate varie circolari e risoluzioni esplicative e si contano almeno quattro deroghe espresse.

Tre sono state inserite nei decreti cura Italia (DI 18/2020) e Rilancio (DI 34/2020).

Le deroghe allo Statuto nei Decreti Legge 18/2020 e 34/2020 sono i termini di accertamento e di notifica degli atti:

Si ricorda che inizialmente la norma concedeva alla Agenzia delle Entrate la proroga di due anni dei termini di accertamento degli atti in scadenza al 31.12.2020.

La norma è stata poi modificata in conversione e alla fine il decreto Rilancio ha previsto uno strano meccanismo ovvero entro il 2020 deve essere emesso l'atto che però può essere

notificato entro il 2021 sostanzialmente dividendo in due fasi il perfezionamento dell’atto di accertamento.

Tra l’altro l’art 157 del del DL 18/20 espressamente prevede che la proroga avvenga in deroga a quanto previsto dall’art 3 dello statuto concedendo la possibilità di emissione degli atti impositivi nell’anno 2020 e la loro notifica nell’anno 2021.

L’ultima eccezione è stata inserita nel decreto legislativo (49/2020) che recepisce la direttiva Ue sulle liti fiscali: il raddoppio dei termini di accertamento per l’esecuzione delle decisioni adottate nelle procedure amichevoli o di risoluzione.

Oltre a ciò si ricorda che Il decreto denominato “Rilancio” approvato il 19 maggio 2020 utilizza tra l’altro la formula “**salvo intese**” violando chiaramente il principio di chiarezza e trasparenza dettati dall’art. 2 dello Statuto.

CONCLUSIONE

Lo Statuto del contribuente intendeva garantire la stabilità della disciplina tributaria agevolando anche la sua interpretazione per entrambe le parti del rapporto.

Come detto in precedenza già dai primi anni della sua applicazione sono state evidenziate varie problematiche ed il bilancio dello strumento è decisamente fallimentare.

L’eccessivo ricorso alla decretazione d’urgenza, la tendenza ad inserire norme tributarie in provvedimenti disciplinanti altre materie, il continuo susseguirsi di norme che modificano le precedenti prima ancora che le stesse possano entrare in vigore hanno reso il sistema tributario inaccessibile (Fondazione Pacioli), e l’utilizzo del D.L. in materia tributaria ha costituito e costituisce un aspetto quasi patologico del sistema normativo italiano.

Abbiamo assistito in questi anni ad un evolversi della normativa fiscale in modo confuso e frenetico che ha creato incertezze nella corretta applicazione delle norme, e la dialettica tra contribuente e fisco che dovrebbe essere un valore riconosciuto ne è stata penalizzata.

Purtroppo nel tempo norme confuse e di difficile applicazione, deroghe espresse e non, l’aumento degli adempimenti fiscali e dei conseguenti aspetti sanzionatori, hanno minato la certezza del diritto” tanto che la violazione allo statuto è diventata quasi un fatto acquisito.

Tale situazione di ipertrofia legislativa ha creato difficoltà nel rapporto cittadini/pubblica amministrazione contrario al principio di buona fede.

Un ordinamento di diritto presuppone che il rapporto cittadino/stato, sia improntata ad un rapporto di collaborazione. In uno stato di diritto il rapporto deve essere giusto e di tutela dei diritti della parte più debole ovvero dei cittadini/contribuenti.

“Contribuente e fisco hanno il dovere di collaborare fattivamente adottando il comportamento che a parità di ragionevole utilità per le proprie ragioni sia meno pregiudizievole per la controparte”⁴.

Come fa notare il presidente del Consiglio nazionale dei commercialisti, «ha prevalso, nel tempo, un’ipertrofia legislativa, incerta e contraddittoria, che a dispetto dei principi contenuti nello Statuto ha perpetuato un sistema impositivo poco gestibile ed eccessivamente oneroso».

La prospettiva per rilanciare lo Statuto potrebbe essere la riforma fiscale di cui si è ricominciato a parlare nelle ultime settimane.

In questo senso il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti: L’occasione della “nuova” riforma, può essere usata per «elevare a disposizioni di rango costituzionale i principi generali in tema di produzione normativa in materia tributaria contenuti nei primi articoli dello Statuto”.

L’emergenza deve dare l’opportunità finalmente di creare un vero rapporto fisco contribuente obbligando il legislatore a non normare in modo convulso e nel mancato rispetto dei principi contenuti nello statuto ridisegnando il futuro del nostro fisco con il coraggio di intraprendere una strada nuova utilizzando al meglio quanto già previsto dallo Statuto.

⁴ Marcheselli, “Accertamenti tributari e difesa del contribuente”.

LO STATUTO DEL CONTRIBUENTE ALLA LUCE DEL CODICE EUROPEO. CONDIVISIONE DEI PRINCIPI COMUNITARI E NAZIONALI RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

Dott.ssa Piera SANTIN

Assegnista di ricerca Università di Bologna

Il Metropolitan Museum of Art di New York, nel 2012, ha dedicato una sua mostra ad una conversazione impossibile tra artiste di epoche diverse. Similmente, tra lo Statuto del contribuente, di cui si celebra il ventennale, e il Codice europeo del contribuente, che non è ancora divezzo, non si può che immaginare una conversazione impossibile, giustificata dal fatto che entrambi gli atti tendano all'obiettivo di garantire maggiore certezza ed efficacia nell'applicazione del diritto tributario. Al contempo, però, una loro integrazione è resa impossibile dalla mancanza di coordinamento e dalla totale autonomia dei due testi, che per certi versi si presentano agli antipodi.

Innanzitutto, in ragione della loro diversa precettività. Mentre lo statuto del contribuente, già al primo articolo, si qualifica come una norma di portata sub-costituzionale, il codice europeo del contribuente¹ è privo di qualsivoglia portata precettiva, tanto che si qualifica come un "orientamento" non vincolante che va considerato un modello da seguire e che può essere adeguato o integrato dagli Stati membri in funzione del contesto o delle esigenze nazionali. Una simile differenza è del tutto giustificata in ragione del riparto di competenze tra Unione e Stati membri, che ancora riconosce a questi ultimi piena sovranità in materia tributaria. È pur vero che una ripartizione apparentemente rigida è sempre più incisa dall'affermarsi di principi di diritto europei di matrice giurisprudenziale, non solo nei settori delle imposte indirette, giustificati dall'esigenza di garantire una piena armonizzazione, ma anche in relazione alle imposte dirette, in particolare per quel che concerne le società, dove l'esigenza di garantire la piena efficacia delle libertà economiche e di prevenire ogni discriminazione ha condotto a una crescente integrazione degli ordinamenti nazionali con quello europeo. La crescente integrazione tra gli ordinamenti, però, si manifesta soprattutto sul piano del diritto positivo sostanziale, vale a dire sulla natura e la portata precettiva della disciplina tributaria applicabile².

Al contrario, rimangono apparentemente estranei al crescente processo di integrazione i due profili che sono invece principalmente coinvolti nella disciplina dei diritti del contribuente, sul piano sia nazionale sia europeo: vale a dire i principi generali dell'ordinamento e i profili procedimentali, con particolare riferimento al rapporto tra amministrazione e contribuente. La ragione di questa distanza va cercata nella perdurante prevalenza della competenza statale e nazionale rispetto a quella europea: se le scelte procedurali sono da sempre e tradizionalmente rimesse agli Stati, tanto che gli organi europei affermano in ogni occasione la loro estraneità ad essi, all'opposto i principi generali, che qualificano e definiscono i caratteri di ciascun ordinamento, rappresentano un baluardo ideale, prima ancora che giuridico, cui gli Stati non intendono rinunciare. Infatti, l'effetto cui si è assistito negli anni, soprattutto per quel che concerne la tutela dei diritti di origine europea, è piuttosto quello di un allargamento del loro novero, fino al recepimento

¹ Orientamenti per un Codice Europeo del Contribuente, Ref. Ares(2016)6598744 - 24/11/2016

² Ciò è del tutto evidente con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, di cui gli Stati membri sono interpreti sempre meno autonomi, nella volontà della Corte di giustizia Europea ma per cui, al contempo, l'autonomia procedimentale ha condotto ad una sempre crescente diversificazione delle procedure con l'effetto di creare una moltiplicazione delle imposte nazionali, pur secondo un modello comune. Allo stesso modo, per quel che concerne le imposte dirette, l'effetto espansivo del diritto tributario europeo – sempre teso ad evitare discriminazioni o indebite riduzioni all'esercizio delle libertà economiche – non avrebbe potuto che limitarsi a profili sostanziali, in particolare quelli relativi alle operazioni transfrontaliere

nell'ordinamento italiano e alla loro positivizzazione³. Ciò che non si è mai realizzato è, al contrario, una sostituzione dei principi europei a danno di quelli propri dell'ordinamento nazionale, né, a maggior ragione, una deliberata cessione di sovranità sul punto.

Per questa ragione il Codice europeo del contribuente non può che costituire un indirizzo rivolto ai legislatori nazionali, come espressamente dichiarato in apertura dello stesso atto, senza che, però, il suo contenuto possa essere in alcun modo considerato come un parametro di legalità né uno standard minimo di tutela.

Al contempo, come già ricordato, il ruolo giocato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea è fondamentale nell'affermarsi, anche, di principi posti a tutela del contribuente, o, più correttamente, delle sue libertà economiche, della concorrenza degli ecosistemi anche tributari di riferimento o, ancora, nella maggior garanzia di una piena armonizzazione. Proprio per questa ragione l'esercizio a cui ci si presta è quello di capire se, e in che misura, le pronunce della giurisprudenza europea possono offrire un parametro di interpretazione delle disposizioni del codice, anche in ragione della maggiore o minore corrispondenza dei principi ivi sanciti con lo Statuto del contribuente.

1. PRINCIPIO DI CERTEZZA DEL DIRITTO

L'art. 3.1.1. del Codice europeo del contribuente, rubricato *Principio di legittimità e certezza del diritto*, prevede che

I contribuenti possono attendersi:

- di pagare le imposte soltanto ove richiesto dalla legge;
- che le amministrazioni fiscali applichino la legge in modo ragionevole e coerente;
- che lo scopo delle leggi, delle regole e delle procedure fiscali sia dichiarato

apertamente;

- che le decisioni delle amministrazioni fiscali siano conformi al dettato della legge;
- che le amministrazioni fiscali applichino sanzioni soltanto ove previsto dalla legge.

Le amministrazioni fiscali si attendono:

- che i contribuenti adempiano i propri obblighi giuridici;
- che i contribuenti rispettino il diritto delle amministrazioni fiscali di amministrare il sistema tributario conformemente alla legge, ivi compresa l'applicazione di sanzioni.

È significativo come, nella formulazione del codice, manchi ogni riferimento a due aspetti che sono, invece, fondamentali quando si parla di certezza del diritto: l'interpretazione e l'efficacia temporale. Si tratta di profili fondamentali per quel che concerne il principio di certezza del diritto inteso come principio generale dell'ordinamento nazionale italiano, in forza del quale, in materia tributaria, le norme sostanziali dovrebbero essere irretroattive (come previsto all'art. 3 dello Statuto) e, a fronte di manifeste incertezze interpretative, dovrebbero escludere la possibilità di ricorrere a sanzioni nei confronti del contribuente (art. dello Statuto).

È bene evidenziare, poi, che il principio di certezza del diritto non appartiene solo all'ecosistema del codice europeo del contribuente, ma è espressamente tutelato anche dall'art. 110 del TFUE, su cui, peraltro, si basa ogni interpretazione data dalla Corte di Giustizia in materia.

Per quel che concerne il contenuto del principio di certezza del diritto e i suoi effetti nell'interpretazione della CGE è interessante rilevare come quest'ultima valorizzi soprattutto i due profili, quello dell'efficacia temporale delle norme e quello della prevedibilità dell'interpretazione, che sono, invece, assenti nella formulazione del codice. Al riguardo, si rende necessaria un'ulteriore specificazione: nella sua funzione di interprete del diritto europeo la Corte di Lussemburgo si occupa dell'interpretazione in relazione alla certezza del diritto sotto due diversi profili: il primo è quello di richiamare gli Stati al loro obbligo, assunto con la sottoscrizione del Trattato, di rispetto

³ Si pensi, sopra a tutto, alle vicende del contraddittorio, che dal diritto doganale assurge a principio generale dell'ordinamento europeo e, infine, rientra anche nella nostra legge delega del 2015

dei principi di legittimo affidamento e certezza del diritto⁴. Il secondo, quello che potremmo definire proprio, è quello di garantire che la normativa comunitaria sia certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti⁵.

Sempre secondo l'interpretazione della Corte di Giustizia, questi principi generali sono destinati ad un'interpretazione particolarmente rigorosa con riferimento a quei settori che prevedano l'introduzione di misure onerose per i cittadini che vi siano destinatari, dunque specificamente nel diritto tributario, cui in effetti si riferiscono molte delle pronunce in cui si afferma questo principio di diritto. La pronuncia che viene considerata come capostipite di questo filone interpretativo è la pronuncia *Sudhoz* del 29 aprile 2004, punto 34 in cui si afferma che la "necessità di certezza del diritto s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa loro impone". In questo caso, come in altri e successivi, la potenziale violazione del principio di certezza del diritto derivava da una questione di applicazione intertemporale delle norme. In particolare, la questione verteva sulla applicabilità retroattiva di una decisione del *bundesfinanzhof* che riconosceva efficacia retroattiva alla norma nazionale di attuazione della sesta direttiva che prevedeva un limite alla detraibilità dei beni acquistati da un soggetto passivo IVA e destinati ad uso promiscuo. Ciò a fronte di una previsione, contenuta direttamente nella direttiva e destinata ad applicazione diretta in assenza di recepimento, che prevede come criterio generale l'integrale deducibilità di tutti acquisti effettuati a monte e destinati ad essere utilizzati nello svolgimento dell'attività commerciale. Proprio in forza della disposizione contenuta nella sesta direttiva il soggetto passivo – ricorrente – aveva effettuato l'integrale detrazione dell'iva applicata sull'acquisto di un'autovettura destinata ad essere utilizzata in modo promiscuo per finalità personali e professionali; scelta poi contestata dall'amministrazione finanziaria tedesca e oggetto del procedimento principale. In questo caso la soluzione della Corte censura la scelta del legislatore tedesco, in ragione del fatto il principio della "tutela del legittimo affidamento (che costituisce una gemmazione del principio di certezza del diritto, secondo l'ordinamento europeo) osta a che una modifica della normativa nazionale privi un soggetto passivo, con effetto retroattivo, di un diritto a detrazione da questo acquisito sulla scorta della sesta direttiva". Emerge così, nella giurisprudenza europea, come anche nell'esperienza interpretativa e applicativa di diritto interno, che l'irretroattività, o, comunque, la previsione di limiti alla retroattività delle norme sia posta a presidio e supporto dell'applicazione del principio di certezza del diritto a tutela del contribuente.

È interessante notare come, in tempi più recenti, questo stesso criterio ermeneutico sia stato utilizzato dalla Corte per dare nuovo vigore al principio generale di certezza del diritto, con effetti significativi anche sulla sua applicazione all'operato dell'amministrazione finanziaria (la quale, secondo il Codice, dovrebbe applicare la legge in modo ragionevole e coerente). Il riferimento è ad un caso rumeno del 2018, in cui la Corte, con riferimento alla possibilità di richiedere un rimborso tardivo di tributi versati in osservanza di una norma poi ritenuta ostantiva del diritto europeo, ha ricordato che il principio della certezza del diritto ha come corollario il principio della tutela del legittimo affidamento e richiede, da un lato, che le norme giuridiche siano chiare e precise e, dall'altro, che la loro applicazione sia prevedibile per coloro che vi sono sottoposti (v., in tal senso, sentenze del 15 febbraio 1996, *Duff e a.*, C-63/93, EU:C:1996:51, punto 20; del 10 settembre 2009, *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, punto 46, nonché dell'11 giugno 2015, *Berlington Hungary e a.*, C-98/14, EU:C:2015:386, punto 77). Ha poi rilevato che i giudici rumeni applicavano termini divergenti per la presentazione dei ricorsi per revocazione, in quanto non erano

⁴ "Si deve ricordare che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario; pertanto devono essere rispettati dalle istituzioni comunitarie ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive comunitarie" (v., in tal senso, in particolare, sentenze 3 dicembre 1998, causa C-381/97, *Belgocodex*, Racc. pag. I-8153, punto 26; 26 aprile 2005, causa C-376/02, «*Goed Wonen*», Racc. pag. I-3445, punto 32, nonché 21 febbraio 2008, causa C-271/06, *Netto Supermarkt*, Racc. pag. I-771, punto 18).

⁵ v., in particolare, sentenze 15 febbraio 1996, causa C-63/93, *Duff e a.*, Racc. pag. I-569, punto 20; 18 maggio 2000, causa C-107/97, *Rombi e Arkopharma*, Racc. I-3367, punto 66, e 7 giugno 2005, causa C-17/03, *VEMW e a.*, Racc. pag. I-4983, punto 80)

tenuti ad applicare un termine specifico. Come conseguenza dell'incertezza determinata da una simile lacuna legislativa la Corte ha affermato che il principio della certezza del diritto, deve essere interpretato nel senso che osta all'applicazione da parte di un giudice nazionale di un termine di decadenza nuovo, introdotto in via giurisprudenziale, per la presentazione di una domanda di revocazione di una decisione giudiziaria definitiva qualora, al momento della presentazione di tale domanda di revocazione, la sentenza che stabilisce detto termine non sia stata ancora pubblicata.

La Corte di Giustizia declina poi il principio di certezza del diritto in relazione al tempo anche in riferimento alla modificabilità *de futuro* dell'interpretazione data ad una norma. L'intervento ermeneutico fondamentale in questo settore è quello che compare per la prima volta nella nota sentenza *Ecotrade* (C-95/07 e C-96/07, cause riunite), in cui la Corte afferma che il principio di certezza del diritto sta ad indicare che la posizione fiscale del soggetto passivo, con riferimento a diritti ed obblighi nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non possa essere soggetta a modifiche senza un orizzonte temporale indefinito. Questo criterio interpretativo, come è ovvio, verrà poi sviluppato soprattutto con riferimento all'esercizio del diritto di detrazione e ai limiti temporali entro i quali questo possa essere esercitato o contestato.

Come si è visto da principio l'approccio del legislatore del codice europeo del contribuente è molto più vago, limitandosi all'enunciazione di obblighi generalizzati che, tuttavia, potrebbero essere maggiormente riempiti di significato alla luce dell'interpretazione giurisprudenziale europea. L'applicazione in maniera ragionevole e coerente della legge tributaria a carico dell'Amministrazione Finanziaria trova, ad esempio, una sua specificazione nella censura di una prassi amministrativa incerta e non univoca, che generi incertezza nel contribuente, tanto da privarlo di tutele, come nel caso *Oana Mădălina Călin* C-676/17; l'affermazione per cui lo scopo delle leggi, delle regole e delle procedure fiscali sia dichiarato apertamente, corrisponde all'obbligo per gli Stati di introdurre regimi transitori "qualora adottasse, in modo improvviso e imprevedibile, una nuova legge che sopprime un diritto di cui godevano fino a tale momento i soggetti passivi, senza lasciare a questi ultimi il tempo necessario per adattarsi, e ciò senza che lo scopo da conseguire lo imponga" (sentenza del 9 giugno 2016, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, punto 58); quella per cui i contribuenti adempiano i propri obblighi giuridici nell'affermare che le formalità che i soggetti passivi devono adempiere per esercitare, di fronte alle autorità tributarie, il diritto di procedere a una riduzione della base imponibile dell'IVA siano limitate a quelle che consentono di dimostrare che, successivamente alla conclusione della transazione, una parte o la totalità della controprestazione non potrà più, in modo definitivo, essere percepita. Incombe, al riguardo, ai giudici nazionali verificare che tale limite sia rispettato nel caso delle formalità richieste dallo Stato membro interessato (sentenza del 6 dicembre 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata).

2. NON DISCRIMINAZIONE E PARITÀ DI TRATTAMENTO DEI CONTRIBUENTI

I contribuenti possono attendersi:

- che le amministrazioni fiscali operino conformemente al principio della non discriminazione e promuovano la parità di trattamento dinanzi alla legge;
- che le amministrazioni fiscali garantiscano che le informazioni e i servizi siano accessibili a tutti i contribuenti a seconda delle loro esigenze.

È noto che, nell'ordinamento europeo, vigano i principi di non discriminazione e parità di trattamento su base territoriale. Tuttavia, la parità di trattamento come principio ispiratore dell'azione dell'amministrazione finanziaria come contenuto nel Codice europeo del contribuente, avrebbe un'aspirazione maggiormente generalista, intesa quindi come non discriminazione tra tutti i contribuenti che versino nelle medesime condizioni, non solo in ragione della appartenenza nazionale. Ma, si può immaginare, anche in ragione del genere, dell'età, del sesso, della razza o, ciò che ha più possibilità di trovare riscontro in giurisprudenza, della loro natura di enti di diritto pubblico o privato.

3. PRESUNZIONE DI ONESTÀ

I contribuenti possono attendersi:

- di essere considerati onesti, a meno che sussistano validi motivi per ritenere diversamente; anche se le amministrazioni fiscali possono controllare le questioni fiscali dei contribuenti, effettuare accertamenti o procedere a verifiche.

Le amministrazioni fiscali si attendono:

- che i contribuenti adempiano onestamente le proprie responsabilità fiscali;
- che i contribuenti siano onesti e sinceri nei rapporti con le amministrazioni stesse;
- che i contribuenti forniscano informazioni veritiere, complete e affidabili quando esse vengono loro richieste in base alla legge;
- che i contribuenti comunichino loro spontaneamente e senza indugio eventuali variazioni di circostanze rilevanti che possono avere effetti sugli obblighi fiscali;
- che i contribuenti paghino quanto dovuto e rivendichino soltanto ciò cui hanno diritto.

Tra i principi enunciati dal codice del contribuente, anche la presunzione di onestà, in base alla quale, tra le altre cose, si prevede “che i contribuenti adempiano onestamente le proprie responsabilità fiscali”. Questo criterio generale di buona condotta può però trovare un interessante riscontro in un caso come quello affrontato dalla Corte di giustizia Europea nella sentenza del 26 ottobre 2017, BB construct s. r. o., in cui la corte si è trovata a dover decidere se il principio di non discriminazione nell’IVA, posto a presidio, tra gli altri, della neutralità dell’imposta, potesse valere anche nei confronti di un soggetto che non avesse adempiuto correttamente ai suoi obblighi formali. In questo caso la corte esclude che ci si potesse trovare davanti ad un caso di effettiva discriminazione, in ragione del principio (anche questo caso importato per la prima volta in ambito tributario) secondo cui “i soggetti passivi che non rispettano i loro obblighi fiscali, segnatamente l’obbligo di registrazione, non versano in una situazione analoga a quella dei soggetti passivi che rispettano detto obbligo di registrazione” (punto 29).

Ciò significa che la condotta onesta che, secondo le linee guida contenute nel Codice, dovrebbe essere tenuta dal contribuente può trovare una sua corrispondenza nella scelta della giurisprudenza di non considerare analoghe le posizioni di due soggetti che abbiano diversamente adempiuto ai loro obblighi formali.

4. RISPETTO DELLA LEGGE

I contribuenti possono attendersi:

- che le amministrazioni fiscali adottino misure per contrastare la frode fiscale, l’evasione fiscale e l’elusione fiscale, anche collaborando tra loro a livello internazionale per ridurre al minimo la possibilità che i contribuenti approfittino di eventuali discordanze tra le normative nazionali allo scopo di non essere tassati in alcun paese.

Le amministrazioni fiscali si attendono:

- che i contribuenti compiano soltanto le transazioni e operazioni che sono giustificate da legittime esigenze finanziarie o economiche;
- che non si verifichino situazioni tali per cui i contribuenti, approfittando di discordanze tra le normative nazionali, non siano tassati in alcun paese;
- che i contribuenti si assumano la responsabilità delle operazioni che compiono e siano consapevoli delle conseguenze in caso di mancato rispetto della legge

È peculiare la scelta di inserire in delle linee guida, perché così si presenta il codice europeo del contribuente, un obbligo che, in tutti gli ordinamenti che si dovrebbero preoccupare di darvi attuazione, rappresenta una fondamentale espressione dell'altresì fondamentale principio di legalità. In questo caso più che in ogni altro, però, la lettura del contenuto esplicativo, delle legittime aspettative di amministrazione e contribuenti, consente di meglio orientare la descrizione e di capire quale possa esserne il portato, sempre a voler procedere con l'ideale riconduzione a principi della Corte di Giustizia. Il riferimento, come appare ovvio, è quello della lotta alla frode e all'elusione fiscale.

La menzione esplicita alle transazioni e operazioni giustificate da legittime esigenze finanziarie o economiche non può che rimandare alla formula più che nota dell'abuso del diritto. Non è certo questa la sede per ripercorrere il lungo percorso giurisprudenziale che la Corte ha tracciato in questa materia. Basterà, piuttosto, richiamare quella che è, oramai, la formula standard usata dalla Corte per riferirsi a situazioni qualificate o qualificabili come abuso del diritto. Vale a dire, per quel che concerne le imposte armonizzate e in particolare l'IVA, quanto affermato ai punti 74 e 75 della notissima sentenza *Halifaax*, a mente della quale "l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta allorché:

- le operazioni controverse, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, hanno il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni;

- da un insieme di elementi oggettivi risulta che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale".

Come è noto, nell'ambito dell'IVA, la nozione di abuso del diritto e la sua contestazione dipendono in maniera diretta, per quel che concerne la giurisprudenza europea, dall'utilizzo improprio di previsioni intrinsecamente connesse al modello impositivo europeo e specificamente della neutralità dell'imposta.

Ciò che può maggiormente interessare e che, a tutti gli effetti, trova una sua piena giustificazione nella formula onnicomprensiva del Codice del contribuente, è la recente evoluzione della giurisprudenza in materia di condotte abusive nell'ambito delle imposte dirette. In origine, come è noto, il limite era quello dettato dalla presenza di contestazioni nell'ambito ristretto delle operazioni transnazionali e di gruppo, come effetto applicativo della clausola antiabuso contenuta nella direttiva madre-figlia (il riferimento è alla sentenza del 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes*, in cui la CGE per la prima volta elabora il concetto di negozio meramente artificioso).

Un'ulteriore evoluzione di questo principio, pur destinato a consolidarsi nel tempo e nella giurisprudenza europea, si ha con la sentenza *Kofoed*, in cui la Corte esplicitamente riconosce (punto 38) che vi sia un "principio generale di diritto comunitario secondo il quale l'abuso del diritto è vietato". Ne consegue che i "singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme di diritto comunitario. L'applicazione di queste ultime non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario" (v., in questo senso, sentenze 9 marzo 1999, causa C-212/97, *Centros*, Racc. pag. I-1459, punto 24; 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax e a.*, Racc. pag. I-1609, punti 68 e 69; 6 aprile 2006, causa C-456/04, *Agip Petroli*, Racc. pag. I-3395, punti 19 e 20, nonché 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, Racc. pag. I-7995, punto 35).

L'ultimo, e più recente, punto di svolta nell'ermeneutica europea è quello contenuto nelle c.d. "sentenze danesi" in cui, sempre con riferimento ad attività riconducibili alla competenza unionale perché disciplinate dalla direttiva madre-figlia o dalla interessi-royalties, si afferma che "alla luce del principio generale del diritto dell'Unione di divieto di pratiche abusive e della necessità di far rispettare tale principio nell'ambito dell'attuazione del diritto dell'Unione, l'assenza di disposizioni anti-abuso, nazionali o convenzionali, è irrilevante rispetto all'obbligo, per le

autorità nazionali, di negare il beneficio dei diritti previsti dalla direttiva 2003/49, invocati fraudolentemente o abusivamente” (punto 11). Con ciò si afferma con forza potenzialmente dirimpante il divieto di abuso del diritto come principio europeo, che a sua volta trova una, giustificata, tutela specifica nel codice europeo del contribuente.

Al di là delle considerazioni generali sul principio di legalità, quindi, quel che appare è che il “rispetto della legge” contenuto nel codice del contribuente europeo sia uno dei punti per cui la nostra conversazione impossibile diviene più concreta. Com'è a tutti noto, dal 2015 il nostro Statuto del contribuente contiene una clausola generale antiabuso, ex art. 10-bis, che consente di superare le incertezze precedenti relative all'ambito di applicazione di una norma nata per tutelare le sole procedure elusive nell'ambito delle imposte dirette. Il dialogo inter-ordinamentale sul punto, poi, è particolarmente felice ove ci si concentri sull'origine europea e giurisprudenziale della nozione di abuso come principio generale del nostro ordinamento interno. L'introduzione nello Statuto dell'art. 10-bis, e prima ancora la previsione contenuta all'art. 5 della legge di delega, è frutto di una crescente pressione europea, anche e soprattutto sulla scorta dell'elaborazione giurisprudenziale che si è qui brevemente presa in considerazione, e, al contempo, di un lungo e accidentato percorso della Suprema Corte che, attraverso un'argomentazione via via sempre più europea e meno nazionale ha riconosciuto e affermato il divieto di abuso come un principio generale dell'ordinamento.

5. IMPARZIALITÀ E INDIPENDENZA

I contribuenti possono attendersi:

- che le amministrazioni fiscali svolgano le proprie funzioni in modo neutrale e senza indebite influenze.

Le amministrazioni fiscali si attendono:

- che i contribuenti rispettino la loro imparzialità e indipendenza e non cerchino di influenzare indebitamente la loro valutazione o la conduzione delle questioni che li riguardano.

Di nuovo, oltre a uno scontato invito a non corrompere i funzionari dell'amministrazione finanziaria o, viceversa, l'invito a questi ultimi a non farsi corrompere, la formula usata dallo Statuto sembra essere piuttosto priva di pregnanza. A maggior ragione ove si consideri che, in relazione all'ordinamento nazionale, il dialogo diviene doppiamente impossibile, poiché in Italia la tutela dell'imparzialità e indipendenza della pubblica amministrazione sono tutelate addirittura dalla Costituzione (art. 97 co.2). Nulla a che vedere, quindi, con la portata di soft law del Codice europeo del contribuente, la cui portata sistematica, però, può essere ancor a una volta arricchita dal riferimento alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea. Si deve considerare, infatti, che anche il diritto ad una buona amministrazione, di cui autonomia e indipendenza costituiscono un corollario nell'ordinamento europeo, sono tutelati all'interno del Trattato, in particolare all'art. 41, e dunque costituiscono principi generali dell'ordinamento europeo (vedi in tal senso sentenza dell'8 maggio 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, punto 49, seppur non relativa ad un giudizio in materia tributaria).

In realtà i precedenti in materia tributaria riferibili a questo principio non sono molti e non è improbabile che una giustificazione di questa scarsità di casi possa essere proprio il ruolo preminente svolto dagli ordinamenti nazionali, e in particolare dalla tutela costituzionale garantita da quello italiano, che rendono meno efficace il ricorso agli strumenti giurisdizionali europei.

I precedenti di maggior rilievo numerico sono quelli relativi al giudizio espresso dalla Corte di Giustizia in relazione all'operato della Commissione nel corso di una procedura di infrazione per l'erogazione di aiuti di Stato di natura fiscale. In situazioni del genere la CGE è solita affermare che la Commissione è tenuta, nell'interesse della buona amministrazione delle norme fondamentali del Trattato CE in materia di aiuti di Stato, a condurre il procedimento di indagine delle misure sotto inchiesta in modo diligente ed imparziale, per poter disporre, all'atto

dell'adozione della decisione finale, degli elementi il più possibile completi e affidabili a tale scopo (v., in questo senso, sentenza del 2 settembre 2010, Commissione/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punto 90; sentenza 2 aprile 1998, causa C-367/95 P, Commissione/Sytraval e Brink's France, Racc. pag. I-1719, punto 62).

Si tratta cioè dell'applicazione del principio di buona amministrazione alla condotta della Commissione Europea, quando questa si trovi ad operare come "parte" nel procedimento per la contestazione degli aiuti di Stato indebitamente erogati dagli Stati membri.

È tuttavia interessante rilevare come il principio di diritto elaborato dalla Corte in materia di Aiuti di Stato, in relazione alla posizione della Commissione Europea, venga traslato, nella recente sentenza Agrobet del 14 maggio 2020, nell'ambito dei limiti posti dall'ordinamento nazionale (rumeno, in questo caso) alla possibilità di effettuare la richiesta di rimborso dell'eccedenza IVA. A prescindere dalla soluzione data al caso di specie (si afferma che la direttiva IVA osta ad una normativa nazionale che vieti al soggetto passivo di presentare una richiesta di rimborso parziale dell'eccedenza per operazioni che non siano state interessate da un accertamento dell'amministrazione finanziaria, con ciò facendoci immaginare che il sistema rumeno non conosca il limite della unità dell'attività di accertamento che, invece, tutela il nostro ordinamento), ciò che qui ci interessa è il procedimento logico argomentativo usato dalla Corte per giungervi.

In particolare, è significativo che, nella sua ricostruzione, la Corte richiami solo precedenti "per analogia", dunque relativi a questioni non inerenti il diritto tributario (e, specificamente, l'uno relativo al riconoscimento del diritto d'asilo, l'altro concernente l'applicazione di sanzioni per politiche antidumping), fatto salvo il già ricordato caso Scott in cui, però, la vicenda era solo "indirettamente" relativa a questioni tributarie, riguardando il recupero di aiuti di Stato.

In questa pronuncia la Corte trasla l'obbligo europeo di agire in maniera autonoma e indipendente sulle amministrazioni nazionali, quando queste operino per garantire l'applicazione di norme che siano attuazione della disciplina europea (IVA, in questo caso)⁶. Prosegue, la Corte, affermando che "quando uno Stato membro attua il diritto dell'Unione, gli obblighi derivanti dal diritto a una buona amministrazione, il quale riflette un principio generale del diritto dell'Unione, e, in particolare, il diritto di ogni individuo a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale ed entro un termine ragionevole, trovano applicazione nell'ambito di un procedimento di verifica fiscale (v., per analogia, sentenza dell'8 maggio 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, punti 49 e 50).

Dall'altro lato, occorre rilevare che tale principio di buona amministrazione esige che un'autorità amministrativa, quale l'amministrazione tributaria di cui al procedimento principale, proceda, nell'ambito degli obblighi di verifica ad essa incombenti, ad un esame diligente e imparziale di tutti gli aspetti pertinenti, in modo da assicurarsi che essa disponga, al momento dell'adozione della sua decisione, degli elementi il più possibile completi e affidabili a tal fine (v., in tal senso, sentenza del 2 settembre 2010, Commissione/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punto 90 e giurisprudenza ivi citata). Peraltro, tale obbligo di diligenza, che ha come corollario il diritto conferito a chiunque a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle autorità amministrative, richiede, in sostanza, che queste ultime esaminino, con cura e imparzialità, tutti gli elementi pertinenti del caso di specie, ivi compresi e soprattutto quelli relativi alle affermazioni espresse da un soggetto passivo quale la Agrobet (v., per analogia, sentenza del 22 ottobre 1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, punti da 30 a 35)".

La formulazione generica del codice diviene così il riconoscimento di piena efficacia di un diritto alla buona amministrazione mediante l'operato della Corte di Giustizia.

Sotto il profilo nazionale, oltre ai già richiamati vincoli costituzionali, l'art. 10 dello Statuto stabilisce che «*I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati*

⁶ A tal riguardo, occorre, da un lato, ricordare che, quando uno Stato membro attua il diritto dell'Unione, gli obblighi derivanti dal diritto a una buona amministrazione, il quale riflette un principio generale del diritto dell'Unione, e, in particolare, il diritto di ogni individuo a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale ed entro un termine ragionevole, trovano applicazione nell'ambito di un procedimento di verifica fiscale (v., per analogia, sentenza dell'8 maggio 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, punti 49 e 50).

al principio della collaborazione e della buona fede». Ciò implica, anche alla luce del principio di ragionevolezza espresso dall'art. 3 Cost. nonché di quello di solidarietà economica e sociale di cui all'art. 2 Cost., che la correttezza debba reciprocamente ispirare i rapporti fra P.A. e cittadino anche nel settore tributario. In omaggio a tale assunto, si è osservato che, nei rapporti tra contribuente e P.A., la possibilità da parte del contribuente di denunciare vizi fondati sulla pretesa violazione di norme procedurali non tutela l'interesse all'astratta regolarità dell'attività amministrativa, ma garantisce solo l'eliminazione dell'eventuale pregiudizio da lui subito in conseguenza della denunciata violazione di norme che siano espressione del principio di buon andamento della P.A. (Sez. 5, n. 11052/2018, Delli Priscoli, Rv. 648361- 01: fattispecie in cui il contribuente non aveva prospettato le ragioni per le quali l'omessa specificazione del processo verbale di contestazione o l'omessa indicazione del responsabile del procedimento oppure ancora l'asserita illegittimità nella procedura di notificazione del processo verbale di contestazione avrebbero comportato una lesione del diritto all'effettività della tutela giurisdizionale ed al giusto processo).

6. SEGRETO FISCALE

I contribuenti possono attendersi:

- che le amministrazioni fiscali proteggano i loro dati personali e a tale proposito si attendano strettamente alle disposizioni di legge;
- che tali dati non siano comunicati a terzi, tranne nei casi autorizzati dalla legge;
- di avere il diritto di chiedere alle amministrazioni fiscali, conformemente alle norme nazionali, le informazioni che li riguardano di cui le amministrazioni stesse sono in possesso.

Le amministrazioni fiscali si attendono:

- che i contribuenti rispettino il loro diritto di detenere, rivelare e trattenere informazioni che li riguardano, ove consentito dalla legge.

Si traduce, quindi, nel codice europeo dei contribuenti in una tutela del diritto alla riservatezza, o privacy, che – sebbene non direttamente tutelato nello Statuto del Contribuente – è tema ben noto anche all'interno dell'ordinamento italiano. Di nuovo si tratta di un principio che, in Italia, vanta in teoria la più ampia tutela costituzionale, almeno in ragione della prima ricostruzione offertane dalla giurisprudenza ed è comunque, ormai da tempo, assoggettato a una specifica disciplina legislativa (il c.d. codice della privacy).

Per quel che riguarda i profili specificamente tributari, e in particolare la tutela della riservatezza all'esito dell'approvazione della GDPR, anche e soprattutto in relazione alla cosiddetta Anagrafe dei Contribuenti, per cui, peraltro un obbligo rafforzato di riservatezza in capo all'amministrazione finanziaria avrebbe una particolare ragione d'essere. Sul rapporto tra diritto alla riservatezza e collezione elettronica di dati ad opera dell'amministrazione finanziaria sono di particolare interesse due commenti del Garante del 15 dicembre 2018 e del 20 dicembre 2018, aventi ad oggetto la recente disciplina sulla c.d. "fatturazione elettronica. Nella prima si afferma che i dati fiscalmente poco rilevanti (dati strettamente personali, commerciali, ecc.) possono essere conservati solo dietro consenso del contribuente. Questa posizione, ferma, getta alcune ombre su alcune tipologie di dati che oggi vengono automaticamente comunicati all'Anagrafe tributaria, i quali, alla luce del principio scolpito dal Garante e in linea con la giurisprudenza europea non tributaria supra vagliata, dovrebbero essere estromessi da tale banca dati⁷. Nella seconda si richiede che l'AF comunichi e illustri i criteri e le modalità utilizzate per profilare i contribuenti ai fini delle indagini di rischio. Questo punto potrebbe aprire scenari interessanti ove si dovesse tradurre nel riconoscimento di una maggiore intrusività del sindacato di "proporzionalità" del trattamento massivo di dati ai fini della selezione e del controllo: se così fosse, l'Archivio dei rapporti finanziari

⁷ Così CONTRINO, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 19 giugno 2019

– che, così come oggi costituito, accoglie una mole elevatissima di dati – potrebbe essere oggetto di censure sotto il profilo considerato⁸.

Per quel che concerne la tutela europea, invece, le sentenze in materia sono un numero molto ridotto. La prima, e forse più interessante per gli effetti potenziali di bilanciamento tra opposte esigenze ordinamentali, è la sentenza dell'8 giugno 2006, *Feuerbestattungsverein Halle e.V.*, in cui un'impresa privata di pompe funebri aveva chiesto e non ottenuto dall'amministrazione finanziaria tedesca i dati relativi al trattamento fiscale di un Comune che esercitava la medesima attività sullo stesso territorio. La richiesta dell'impresa era motivata dall'esigenza di sapere se le attività svolte dal comune fossero considerate non imponibili in ragione della qualifica soggettiva, con l'effetto di produrre un'alterazione della concorrenza a discapito del ricorrente. Il rifiuto alla trasmissione dei dati, invece, era stato giustificato proprio sulla base dell'esigenza di tutelare la segretezza dei dati fiscali. La risposta della Corte di giustizia dell'Unione Europea, pur non esprimendosi direttamente sul punto, potrebbe far trasparire un giudizio di bilanciamento in cui prevalgono le esigenze di tutela della concorrenza.

Essa infatti afferma che (punto 31) “il singolo che si trovi in concorrenza con un organismo di diritto pubblico e che lamenti il mancato assoggettamento ad IVA di tale organismo o l'imposizione troppo modesta cui quest'ultimo è assoggettato per le attività che esercita in quanto pubblica autorità è legittimato a far valere dinanzi al giudice nazionale l'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva, nell'ambito di una controversia, come quella oggetto della causa principale, che contrappone il singolo all'amministrazione tributaria nazionale”. Ciò si traduce nell'esigenza di ottenere il disvelamento dei dati fiscali di un soggetto terzo a tutela e presidio della concorrenza.

È pur vero che, dal 2006 ad oggi, la legislazione, anche europea, in materia di tutela dei dati e della riservatezza è molto cambiata, e forse oggi la Corte potrebbe giungere ad una soluzione differente. Anche se certe ambivalenze non sembrano del tutto superate nei casi, pur del tutto diversi, *SABOU* (22 ottobre 2013, causa C-276/12) e nel caso *BERLIOZ* (16 maggio 2017, causa C-682-15) entrambi riguardanti l'invio dei dati di un contribuente a fronte della richiesta avanzata dall'Autorità fiscale di un altro Paese europeo. Nonostante si tratti di casi pressoché identici la soluzione adottata dai giudici di Lussemburgo è stata differente: nel caso *SABOU*, infatti, ha negato l'esistenza di diritti immediatamente tutelabili durante la procedura di scambio di informazioni; nel caso *BERLIOZ*, invece, ha riconosciuto la possibilità addirittura di un doppio sindacato – da parte del giudice fiscale dello Stato richiedente, da un lato; e da parte delle autorità fiscali dello Stato richiesto, dall'altro – in punto di “proporzionalità” delle informazioni richieste rispetto agli obiettivi di contrasto all'evasione fiscale alla base della richiesta.

Ancora una volta, il tentativo di cercare di riportare queste posizioni a sistema con le disposizioni contenute nel codice del Contribuente non è del tutto immediato. Il testo fa riferimento alla legittima aspettativa del contribuente a che le informazioni che lo riguardano non vengano trasmesse a terzi, se non nei limiti previsti dalla legge. L'interpretazione che può venirne dalla lettura della giurisprudenza è che la possibilità di deroga sia duplice: da un lato il rispetto di disposizioni imperative di legge, seppure non necessariamente del paese del contribuente (com'è, pur con soluzioni differenti, nei casi *SABOU* e *BERLIOZ*), dall'altro l'esigenza di garantire una tutela di principi generali dell'ordinamento europeo (la tutela della concorrenza), tali da poter comportare una, pur limitata, compressione del diritto alla riservatezza del contribuente.

7. CONCLUSIONI

Dall'analisi della giurisprudenza emerge, quindi, che la debolezza del codice europeo del contribuente può trovare forza ed efficacia della giurisprudenza della Corte. Applicare l'approccio ermeneutico dei giudici di Lussemburgo alle disposizioni, apparentemente generiche, del codice può così rivitalizzarle e offrirne un'interpretazione che valorizza ed applica i principi tratti dall'ordinamento europeo. In questo senso, quindi, il codice europeo del contribuente, arricchito dall'interpretazione giurisprudenziale può diventare uno strumento anche per l'interprete nazionale.

⁸ Ibid.

Anche lo Statuto del contribuente, se arricchito della forza della giurisprudenza europea, potrebbe così essere nuovamente rafforzato e reso uno strumento di tutela non solo nazionale ma europea. Come si è detto in apertura, anche in materia tributaria l'integrazione tra l'ordinamento europeo e quello italiano è sempre più una realtà, giustificata dalle esigenze di tutela del mercato e delle libertà economiche e veicolata con crescente forza cogente dall'interpretazione della giurisprudenza. In questo senso, il tentativo di immaginare anche una tutela europea del contribuente, realizzata attraverso l'interpretazione conforme dei diritti e il loro adattamento alle peculiari caratteristiche di un ordinamento fondato su obiettivi economici e di mercato, potrebbe rappresentare un nuovo orizzonte di garanzia ed efficacia.

Una conversazione impossibile che diviene possibile, quindi, nella prospettiva di un ampliamento delle tutele, che, attraverso l'interpretazione europea anche dello Statuto, consenta di arricchire un ordinamento come quello europeo, che da meramente economico di fa sempre più giuridico. Il ruolo affidato agli interpreti, e sopra a tutti ai giudici tributari, sarà allora quello di farsi, una volta di più giudici europei, capaci di arricchire e ampliare le tutele offerte dall'ordinamento e di divenire i primi garanti della tutela di un contribuente che, sempre più, assume le fattezze compiute di un contribuente europeo.

LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLE PRONUNCE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE. RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

Eleonora ADDARI
Foro di Bologna

1. L'insieme delle tutele previste dallo Statuto dei diritti del contribuente ha senza dubbio rappresentato al momento della sua introduzione una conquista di grande importanza.

A vent'anni dalla sua entrata in vigore, esso continua a rappresentare un pilastro in ogni fase del rapporto tributario, come strumento interpretativo e spesso integrativo della normativa, tanto negli aspetti fisiologici di applicazione del tributo quanto in quelli patologici che ad essa facciano seguito.

Un grande contributo all'attuazione dei principi contenuti nello Statuto viene senza alcun dubbio dalla giurisprudenza che ha in più occasioni avuto modo di specificarne contenuto ed estensione.

In questo ambito, di sicuro interesse è la giurisprudenza di merito che, trovandosi per sua stessa natura a contatto con gli aspetti più concreti del rapporto tributario, ha avuto modo di pronunciarsi in innumerevoli occasioni, spesso discostandosi dalla giurisprudenza di legittimità e dimostrando una differente sensibilità nell'applicazione dei principi sanciti dallo Statuto.

Pur nel suo essere inevitabilmente parziale, la presente disamina delle più recenti pronunce delle Commissioni tributarie provinciali e regionali consente di individuare alcuni temi sui quali più frequentemente i giudici di merito sono chiamati a pronunciarsi, quali, *in primis*, il diritto al contraddittorio, il rispetto dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi e, in termini più generali, l'effettiva realizzazione dei principi di buona amministrazione e leale collaborazione tra amministrazione e contribuenti.

2. Di grande attualità appare in particolare il tema del diritto al contraddittorio preventivo o endo-procedimentale, la cui violazione viene sovente invocata dai contribuenti quale vizio di nullità dell'atto impositivo.

L'esistenza o meno di un diritto al contraddittorio preventivo nel nostro ordinamento, quale principio di diretta derivazione costituzionale, è questione a lungo dibattuta, tanto dalla dottrina quanto dalla giurisprudenza.

Ad oggi, con l'entrata in vigore dell'art. 5^{ter} del D.lgs. n. 218/1997 (introdotto dal D.L. 34/2019 a decorrere dal 1/7/2020) il tema potrebbe apparire in parte risolto, stante l'introduzione di un obbligo per l'Amministrazione di instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente, indipendentemente dalla tipologia di verifica e al di fuori dei confini sino ad ora individuati dalla normativa vigente come costantemente interpretata dalla giurisprudenza di legittimità.

Ciò nonostante, le limitazioni contenute nella norma (applicabile solo a imposte dirette, IRAP, IVA, IVIE e IVAFE, espressamente escluse i casi di accertamento parziale e i casi di particolare urgenza, oltre a quelli già contemplati dall'art. 12 c. 7 dello Statuto) non consentono di affermare che sia stato riconosciuto un diritto generalizzato al contraddittorio preventivo e lasciano presagire che il contenzioso sul punto continuerà a rivestire grande importanza, non solo per gli accertamenti emessi prima dell'entrata in vigore della norma.

3. Nell'affrontare il tema, è opportuno ricostruire brevemente le più recenti evoluzioni della giurisprudenza in materia.

Punto di partenza è la previsione dell'art 12 dello Statuto che disciplina i diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, prevedendo al comma 7 la nullità dell'atto chesia emesso *ante tempus*, ovvero prima del decorso del termine di 60 giorni dalla consegnadel processo verbale di constatazione, lasso di tempo nel quale il contribuente può far pervenire osservazioni e chiarimenti ai rilievi contenuti nel PVC.

Come noto, l'ambito di applicazione della norma è limitato alle verifiche con accesso presso la sede del contribuente, escludendo quindi le c.d. verifiche a tavolino svolte dall'Amministrazione finanziaria sulla base del solo esame documentale (anche eventualmente a seguito di invito alla consegna di documentazione).

L'esclusione dal diritto al contraddittorio preventivo delle verifiche meramente documentali ha sollevato sin dall'origine non pochi dubbi e dato vita a differenti orientamenti giurisprudenziali, divisi tra interpretazioni più estensive (che si rifanno soprattutto al dettato della carta costituzionale e alla giurisprudenza europea) e interpretazioni più letterali.

Tale contrasto pareva essere stato risolto, in modo non del tutto condivisibile, dalla ormai nota sentenza delle Sezioni Unite (Cass., n. 24823/2015) che, dopo una lunga disamina delle diverse posizioni assunte dai giudici di legittimità, ha sancito l'esistenza di un diverso livello di tutela a seconda che si tratti di tributi armonizzati o di tributi di carattereprettamente nazionale.

A parere della Suprema Corte, a fronte di un diritto al contraddittorio pacifico e di diretta derivazione europea nel caso dei tributi armonizzati - alla cui violazione consegue la nullità dell'atto -, non esiste un omologo diritto per i tributi nazionali, con la conseguenzache la nullità dell'atto impositivo emesso in assenza di contraddittorio preventivo tra le parti è ipotizzabile solo in caso di espressa previsione normativa (accertamento sintetico,abuso del diritto, etc), con ciò escludendo, ad esempio, le verifiche documentali in tema di imposte dirette.

Questa scelta di campo della Corte di Cassazione è andata inizialmente incontro a parecchie resistenze da parte di quei giudici di merito che, in adesione al diversoorientamento fino a quel momento sostenuto da parte della giurisprudenza di legittimità,erano propensi a riconoscere l'esistenza di un diritto al contraddittorio con valenza generale, soprattutto indipendente dalla tipologia di verifica cui il contribuente erasottoposto.

In tale contesto si è assistito a plurimi rinvii alla Corte Costituzionale da parte di quei giudici che ritenevano che le differenze previste tanto dall'art. 12 dello Statuto quanto dalla giurisprudenza di legittimità maggioritaria rappresentassero un grave *vulnus* dell'ordinamento.

Una delle prime Commissioni a promuovere la questione di costituzionalità fu la CTR Toscana con ordinanza del 18 gennaio 2016, cui sono seguite le analoghe questioni sollevate dalla CTR Campania con ordinanza del 6 maggio 2016 e dalla CTP di Siracusacon le ordinanze n. 235 e 565 del 17 giugno 2016 e da ultimo con l'ordinanza del 26 marzo 2018.

Nel delineare i profili di illegittimità costituzionale, i giudici del merito hanno in particolare evidenziato la violazione degli artt. 24 e 111 Cost. «*...perché pregiudicano il diritto di difesa, il principio di parità delle parti e il diritto ad un processo 'giusto', avutoriguardo anche ai tempi di durata dello stesso...*», nonché degli artt. 3 e 53 Cost., «*...perché, in assenza di una ragionevole giustificazione, discriminerebbero la posizione dei contribuenti che subiscono accertamenti non preceduti da accessi, ispezioni o verifiche presso i locali di riferimento della relativa attività economica, senza garantire loro il diritto al contraddittorio preventivo all'attuazione impositiva, altrimenti previsto,al verificarsi dei suddetti presupposti, dal combinato disposto dei commi 1 e 7 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente...*» (cfr. CTP Siracusa ord. del 26 marzo 2018).

In nessuno di questi casi, tuttavia, la Corte Costituzionale si è pronunciata nel merito, dichiarando inammissibili le questioni proposte (C. Cost. ordinanze n. 187, 188 e189 del13 luglio 2017 e ord. n. 8 del 31 gennaio 2020).

Va segnalato che di recente anche la Corte di Cassazione si è pronunciata sul punto, giudicando infondata la questione di legittimità sollevata circa il diritto al contraddittorioendo-procedimentale (Cass., n. 29002/2019).

In quell'occasione, la Corte ha sostenuto che la differente previsione è giustificata dal minor grado di "invasività" della sfera privata del contribuente nel caso di controlli a tavolino rispetto all'ipotesi di verifiche effettuate *in loco*.

Tale differenza sarebbe tale da giustificare (e legittimare) il diverso trattamento tra le due fattispecie, garantendo il contraddittorio preventivo solo nella seconda.

4. Nonostante le iniziali resistenze, con il tempo la giurisprudenza di merito pressoché maggioritaria si è allineata all'orientamento della Suprema Corte, riconoscendo il diritto al contraddittorio preventivo solo nei casi di verifiche aventi ad oggetto tributi armonizzati e previa valutazione del superamento da parte del ricorrente della prova di resistenza di cui è onerato (*ex pluribus*, tra i più recenti si possono ricordare: **CTR Lombardia, n. 1225 del 15 marzo 2019**; **CTR Emilia-Romagna n. 2227 del 26 novembre 2019**; **CTR Emilia-Romagna n. 766 del 15 novembre 2019**).

Sul punto, anche di recente si è espressa la **CTR Emilia-Romagna** che, nel caso di una verifica documentale in tema di imposte dirette, con la sentenza n. **365 del 21.2.2019** ha affermato che «È legittimo l'avviso di accertamento notificato senza il decorso disessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione posto che il diritto al contraddittorio cd. "endoprocedimentale" non si applica per i tributi non armonizzati...».

Tra queste vanno ricordate anche le sentenze che affrontano una delle criticità più frequentemente emerse, ovvero l'applicabilità del principio così delineato nel caso di accertamenti aventi ad oggetto tanto l'IVA quanto le imposte dirette.

A fronte di un atto impositivo unico, astrattamente soggetto a due diversi livelli di tutela in ragione della tipologia delle imposte considerate, ma fondato sui medesimi presupposti fatti, i giudici del merito hanno in alcuni casi ritenuto che l'obbligo all'instaurazione del contraddittorio preventivo esistente per l'IVA estendesse i propri effetti all'intero atto, comportandone la nullità in caso di violazione: «Affermato, dunque, l'obbligo del contraddittorio preventivo nel caso di specie, avendo l'avviso di accertamento ad oggetto anche un tributo armonizzato (IVA) e ritenuta la non pretestuosità dell'opposizione del contribuente all'atto impositivo, occorre a questo punto rilevare che effettivamente non è stato attivato da parte dell'Agenzia delle Entrate il contraddittorio con il contribuente...La circostanza che l'avviso di accertamento abbia riguardato anche altri tributi, oltre l'IVA, non elimina, a parere di questo Collegio, l'obbligo del contraddittorio preventivo, stante la unicità dell'atto accertativo di varie imposte, ma sulla base di un dato preliminare riguardante il disconoscimento di costi.» (così **CTR Basilicata n. 528 del 13 dicembre 2019**; nello stesso senso anche **CTR Piemonte, n. 126 del 27 gennaio 2016**, **CTR Valle d'Aosta n. 11 del 18 aprile 2016** e **CTP Parma n. 23 del 19 gennaio 2017**). Di contrario avviso invece sembra essere la Corte di Cassazione che, anche di recente, ha affermato «...per la parte dell'avviso d'accertamento impugnato che si riferiva a tributi "non armonizzati" (Ires e Irap) non vi era alcun obbligo di contraddittorio, non essendo specificamente previsto nella legge istitutiva del tributo indicato, mentre, per la parte relativa all'Iva, la società contribuente ha lamentato solo genericamente l'omissione del contraddittorio, senza indicare quali ragioni avrebbe potuto dedurre in tale sede se il chiesto contraddittorio si fosse effettivamente svolto...» (**Cass., n. 27421/2018**), confermandosi quindi favorevole ad un'applicazione più restrittiva del diritto al contraddittorio.

In senso addirittura opposto si è di recente espressa la **CTR Piemonte** con la sentenza n. **468 del 29 giugno 2020** nella quale ha negato l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo anche in relazione all'IVA affermando che «quando la contestata violazione IVA discende automaticamente dagli esiti degli accertamenti ai fini delle imposte dirette IRAP non occorre dare corso agli adempimenti formali quali la redazione di un pvc finale di contestazione e conseguente termine dilatorio, adempimenti da osservare per i tributi armonizzati».

5. Così delineati i confini del diritto in parola, ha assunto grande rilevanza la c.d. prova di resistenza che pone a carico del contribuente che invochi la nullità dell'atto l'onere di dimostrare di avere a propria disposizione valide argomentazioni ed eccezioni che si sarebbero potute far valere già prima dell'emissione dell'atto impositivo.

Secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite grava infatti sul contribuente che lamenti la violazione del diritto al contraddittorio preventivo *«l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse statotempestivamente attivato»*.

Al contempo, affinché l'eccezione possa trovare accoglimento, è necessario che essa *«si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto»*.

Il giudizio sulla prova di resistenza è affidato al giudice di merito, che dovrà sul punto condurre un esame diverso e preliminare alla valutazione della fondatezza nel merito delle doglianze sollevate dal contribuente.

Il giudizio sull'eventuale violazione del diritto al contraddittorio si pone infatti sul diverso piano della legittimità dell'atto che, ove riscontrata, ne comporterebbe la nullità *ab origine*, senza necessità del giudice di valutare la fattispecie sul piano del merito della pretesa fatta valere con l'atto impositivo.

Tale distinzione è stata chiaramente delineata dalla **CTR della Campania** nella sentenza n. **3283 del 26 giugno 2020** laddove si chiarisce che *«La "prova di resistenza", per come delineata dalla Suprema Corte e avallata dal Giudice delle leggi, è altra cosa ed implica un giudizio di fondatezza rimesso al Giudice e non già alla Agenzia delle Entrate. E tantomeno il Giudice deve scrutinare se le motivazioni avrebbero indotto l'Ente a non emettere l'atto, dovendo appuntare l'attenzione sulle argomentazioni della contribuente al fine di non valutarle pretestuose.*

Detto in altri termini, è ben possibile che la Amministrazione avrebbe valutato negativamente le osservazioni: quello che conta è che il Giudice le ritenga "non pretestuose" e tali da essere prese in considerazione a prescindere poi dal risultato al quale avrebbero condotto. Se così non fosse si svuoterebbe la funzione della "prova di resistenza" e – prima ancora - del contraddittorio, in quanto, alla Agenzia, basterebbe affermare che avrebbe comunque emesso l'atto per vanificare, a suo piacimento e potestà, il principio del contraddittorio. Al contrario, è sufficiente che la Parte dimostri che il contraddittorio non si sarebbe risolto in un "mero simulacro" e non già che lo stesso avrebbe paralizzato l'azione amministrativa»

Nonostante ciò, molte Commissioni paiono aver aderito in senso più letterale al principio ricavato dalla sentenza delle Sezioni Unite, per cui la prova di resistenza si intenderebbe superata solo nei casi in cui il contribuente dia prova di elementi che, ove apportati in sede di contraddittorio, avrebbero fondatamente condotto ad un esito diverso del procedimento amministrativo.

Così ad esempio la **CTR Emilia-Romagna** nella sentenza n. **49 del 07 gennaio 2019** ha rigettato l'eccezione di nullità per violazione del contraddittorio nel caso di un accertamento doganale in quanto il contribuente non avrebbe dedotto in giudizio *«...le ragioni, diverse ed ulteriori rispetto a quelle già espressamente rigettate nel provvedimento qui impugnato, che avrebbe fatto valere in sede di contraddittorio endo- procedimentale...»*.

Nello stesso si è espressa anche la **CTR Lazio** con la sentenza n. **1467 del 5 giugno 2020** per cui nel caso di accertamenti relativi a tributi armonizzati *«..La garanzia del contraddittorio si applicherebbe sia in caso di verifiche con accesso, sia per i controlli "a tavolino", dovendo tuttavia il contribuente dimostrare che, qualora fosse stato attivato il predetto contraddittorio, il procedimento avrebbe potuto comportare soluzioni differenti...»*.

6. Nel solco di questo orientamento sono intervenute ulteriori pronunce della Suprema Corte che hanno ulteriormente specificato i principi espressi dalle Sezioni Unite, raccordandoli maggiormente con i principi di derivazione europea (**Cass., n. 701/2019**). La Corte ha precisato

che il ricorso alla prova di resistenza è necessario solo qualora il legislatore non abbia già espressamente previsto la nullità dell'atto come conseguenza della violazione del diritto al contraddittorio preventivo.

In altre parole, nei casi previsti dall'art. 12 comma 7, qualsiasi sia il tributo oggetto della verifica, l'emissione del provvedimento impositivo in mancanza del contraddittorio preventivo comporta di per sé la nullità dell'atto, senza necessità che il giudice valuti la sussistenza di valide argomentazioni che si sarebbero potute spendere prima dell'emissione dell'atto impositivo.

Negli altri casi, in assenza di espressa previsione normativa, il giudice sarà chiamato a compiere una valutazione *ex post* sull'intervenuto rispetto o meno del contraddittorio, sempre limitatamente ai soli tributi armonizzati (nello stesso senso anche le successive **Cass., n. 22644/2019, n. 12451/2019, n. 23900/2019 e n. 474/2020**).

In conseguenza di tale specificazione da parte della Suprema Corte, si assiste ora ad una dicotomia nelle pronunce di merito sul punto.

Alcune Commissioni, infatti, sono rimaste ferme nell'applicazione dei principi di cui alla sentenza n. 24823/2015, escludendo l'esistenza di un diritto al contraddittorio preventivo per i tributi non armonizzati al di fuori delle espresse previsioni normative e richiedendo, in tutti gli altri casi, il superamento della prova di resistenza (in questo senso, ad esempio, **CTR Lombardia n. 4370 del 6 novembre 2019, CTR Molise n. 50 del 10 gennaio**

2020, CTR Sardegna n. 165 del 12 maggio 2020; CTR Toscana n. 314 del 9 marzo 2020).

Altre hanno invece immediatamente recepito il parziale cambiamento di rotta della giurisprudenza di legittimità.

La **CTR Lazio – sez. di Latina**, ad esempio, nella **sentenza n. 5333 del 24 settembre 2019** richiama espressamente la più recente posizione della Cassazione affermando che «*L' art. 12 , comma 7, della L. n.212 del 2000 prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non*» (nello stesso senso anche **CTR Lazio n. 2035 del 2 luglio 2020**).

Così si è espressa anche la **CTR Lombardia** nella sentenza n. **974 dell'11 giugno 2020**, pur rigettando l'eccezione di nullità sollevata dal contribuente in quanto «*...l'avviso di accertamento è stato notificato dopo una c.d. verifica a tavolino; dunque, non può configurarsi ex se una violazione del comma 7 dell'art. 12 cit.. Inoltre, poiché l'avviso di accertamento ha ad oggetto tributi c.d. non armonizzati (IRES e IRAP), la non coincidenza delle determinazioni contenute nel pvc e nel successivo avviso di accertamento non possono assumere rilievo nemmeno nei limiti in cui la giurisprudenza ha riconosciuto l'esistenza del principio del contraddittorio endoprocedimentale...*» Sempre la **CTR Lombardia**, con la sentenza **n. 1762 del 5 agosto 2020**, nell'accogliere le doglianze del contribuente che invocava la nullità di un avviso di accertamento doganale, notificato contestualmente a PVC e atto di irrogazione sanzioni per violazione del diritto al contraddittorio preventivo, precisa che la citata sentenza 701/2019 della Suprema Corte «*...non introduce (e non si basa su) un discrimine - una summa divisio - tra tributi non armonizzati e tributi armonizzati in tema di disciplina del contraddittorio endoprocedimentale, bensì distingue tra esistenza, o meno, di una normativa specifica sul punto; se questa esiste (v. art. 12 cit.), la stessa si applica a tutti i tributi, proprio nel pieno rispetto del principio di equivalenza, laddove, in mancanza e quindi in via residuale, subentra il principio generale unionale, ovviamente in tutta la sua portata e, dunque, anche con il limite della prova di resistenza...*»

7. A fronte di tali pronunce, ad oggi pressochè maggioritarie, sono tuttavia ancora presentivoci fortemente critiche che, discostandosi apertamente dall'orientamento assunto dalla giurisprudenza di legittimità, riconducono il diritto al contraddittorio preventivo nell'alveo dell'art. 24 Cost., riconoscendone quindi una portata generale, indipendente dal tributo e dalle metodologie di verifica adottate.

Tra le più recenti meritano di essere ricordate 2 sentenze della **CTR dell'Emilia Romagna** (n. 487 del 4 marzo 2019 e n. 507 del 11.03.2019) secondo cui «...ilcontraddittorio preventivo, a differenza di quanto sostenuto anche da alcune sentenze della Corte di Cassazione, sia essenziale prima dell'emissione dell'avviso di accertamento ai fini di un corretto rapporto in trasparenza e buona fede tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente e che tale assenza provoca necessariamente la nullità dell'avviso emesso in tale carenza, perché viene leso il naturale diritto di difesa prescritto anche dalla nostra Carta Costituzionale la quale all'art. 24 prescrive: "La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento".

In effetti costituisce principio fondamentale della nostra civiltà giuridica la regola per la quale il soggetto destinatario di un provvedimento autoritativo, produttivo di effetti sfavorevoli nella sua sfera giuridica deve avere il diritto di manifestare, prima dell'emissione del provvedimento stesso, le proprie ragioni dopo avere preso visione di tutti i dati contro di lui raccolti. Per cui attraverso il contraddittorio preventivo viene data pratica attuazione sia al diritto di difesa dell'interessato garantito dall' art. 24 della Costituzione, sia ai principi di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione di cui all' art. 97 della Costituzione, nonché, non da ultimo, dell' art. 10 L. n. 212 del 2000 Statuto del contribuente che, pur essendo norma ordinaria, risulta di rango costituzionale, in quanto proprio all'art. 1 fa un esplicito richiamo all'attuazione delle norme della Costituzione di cui agli artt. 3, 23, 53 e 97, per cui è fin troppo evidente, che solo all'esito di una accurata istruttoria, fondata non solo sugli elementi in possesso acquisiti ex officio dall'agenzia, ma anche su quelli forniti dall'interessato, può essere emesso un provvedimento equo e legittimo che soddisfi i legittimi interessi contrapposti.

... Il principio del contraddittorio deve pertanto trovare applicazione non solo nei casi in cui esso non sia espressamente previsto dalla legge, ma anche nei casi in cui la legge lo escluda, dovendo, in tale ultima ipotesi, il giudice disapplicare la legge in quanto contrastante con il diritto comunitario, al quale, la legge dello Stato deve conformarsi ex art. 117 Costituzione, nonché con i principi enunciati negli artt. 24 e 97 della Costituzione, e ciò, senza l'obbligo di richiedere l'intervento della Corte Costituzionale.

... la tutela da instaurarsi con il contraddittorio è obbligatoria anche in riferimento alle verifiche svolte a "tavolino" dai vari uffici oltre a quelle già previste dall' art. 12 L. n. 212 del 2000, in caso di verifiche svolte presso la sede del contribuente; tale attività deve essere esercitata effettivamente perché, non risulta sufficiente il semplice invio di questionari e/o verbali di costatazione, in quanto, facenti parte dell'istruttoria e non del contraddittorio, perché solo con il contraddittorio preventivo l'agenzia nell'emettere il suo provvedimento può tenere nel dovuto conto tutti gli elementi del caso forniti direttamente dal contribuente...».

Nello stesso senso, già in passato si era espressa la **CTP di Reggio Emilia**, affermando il principio secondo cui le garanzie poste dall'art. 12, 7 comma, dello Statuto prescindono dal luogo in cui è effettuata la verifica, dovendosi intendere la norma come posta a tutela dell'affidabilità dell'accertamento indipendentemente dal luogo in cui la verifica è condotta (**sentenze n. 59 del 16 marzo 2016 e n. 55 del 7 febbraio 2017**).

Nella prospettiva dei giudici emiliani, l'art. 12 dà concreta attuazione agli artt. 97, 53 e 3 della Costituzione, imponendo agli uffici di garantire al contribuente il diritto di partecipare all'accertamento.

Secondo i giudici emiliani, interpretando la norma in senso letterale verrebbe a realizzarsi una disparità di trattamento tra fattispecie del tutto analoghe, con conseguente violazione dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione, di capacità contributiva, della ragionevolezza e del diritto di difesa.

A sostegno di tale impostazione depone la constatazione che proprio nel caso delle verifiche eseguite in Ufficio sulla base dei soli dati in possesso dell'amministrazione o dei documenti eventualmente consegnati, emerge a maggior ragione l'esigenza del confronto preventivo perché il contribuente potrebbe trovarsi a ricevere un accertamento esecutivo in risposta ad una mera produzione documentale – magari effettuata da terzi – o della risposta a un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l'ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni nei confronti della ricostruzione e delle contestazioni sollevate dall'Amministrazione.

Infine, merita di essere segnalata, una posizione intermedia assunta dalla **CTR Lombardia** nella sentenza **n. 3810 del 7 ottobre 2019** dove, nel tentativo di contemperare i principi sanciti dalla giurisprudenza di legittimità con il diritto al contraddittorio di matrice europea come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, si afferma che « *il contraddittorio endoprocedimentale, ove non sia lo stesso disposto normativo a prevederlo ed a sanzionarne il mancato rispetto, può essere escluso, per i tributi cosiddetti non armonizzati come è quello qui in esame, purchè non venga reso eccessivamente difficile o impossibile il diritto di difesa e per l'ipotesi in cui senza tale violazione il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente.*

Nel caso di specie, ed in assenza di una norma che sanzioni il mancato contraddittorio endoprocedimentale in tema di accertamento ICI, nessuna delle due condizioni richiamate appare essersi verificata posto che l'appellante è stato posto nella condizione di conoscere le ragioni della pretesa tributaria avverso la quale ha opposto ampie ed articolate motivazioni, né ha fornito prova alcuna che con il contraddittorio preventivo il risultato sarebbe stato diverso...»

A ben vedere, nonostante i ripetuti interventi che si sono susseguiti nel tempo anche da parte del legislatore stesso, l'esistenza di un generale diritto al contraddittorio procedimentale resta un tema ancora aperto ed ampiamente dibattuto, rispetto al quale la posizione della giurisprudenza appare in continua evoluzione, con evidenti contrasti ancora esistenti tra giudici di merito e quelli di legittimità.

8. Strettamente collegato al tema del contraddittorio è quello della motivazione dell'atto impositivo come sancito dall'art. 7 dello Statuto.

In particolare, alla luce dell'estensione del diritto al contraddittorio preventivo, avvenga essa per via giurisprudenziale o in applicazione del nuovo art. 5 *ter*, il giudizio in punto alla motivazione assume ora nuove connotazioni, essendo i giudici chiamati a verificare non solo che l'atto contenga « *i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione*», ma altresì che essa dia debito conto e giustificazione delle ragioni del contribuente emerse in sede di contraddittorio e del perché esse non sia state ritenute idonee o sufficienti ad annullare o modificare il rilievo, pena anche in questo caso la nullità dell'atto impositivo.

Si parla in questi casi di *motivazione rafforzata* richiamata anche nei documenti di prassi dell'Agenzia (da ultimo ad esempio, Circ. n. 17/E del 22 giugno 2020) laddove si invitano gli uffici a prestare particolare attenzione ad argomentare il rigetto degli elementi offerti dal contribuente durante le convocazioni, precisando che « *non è sufficiente che gli uffici si limitino a valutare gli elementi forniti dal contribuente, ma dovranno essere argomentate in motivazione le ragioni del relativo mancato accoglimento*».

In altri termini, nel giudicare la motivazione di un atto impositivo emesso all'esito di un contraddittorio negativo, i Giudici sono chiamati a valutare se le espressioni *di stile* per cui l'Ufficio afferma « *di aver valutato ma di non aver accolto le ragioni del contribuente*» oppure « *di aver ritenuto insufficiente ai fini probatori la documentazione prodotta*» siano sufficienti ad integrare l'obbligo di motivazione dell'atto.

A livello normativo l'obbligo della motivazione rafforzata è espressamente previsto solo in alcune fattispecie specifiche, quale ad esempio la contestazione di condotte elusive o abusive in base all'art. 10 *bis* dello Statuto.

La sussistenza di un più generale onere (obbligo) in capo all'amministrazione, quanto meno in tutti i casi si sia svolto il contraddittorio con il contribuente, può però essere anche in questo caso ricondotta alla consolidata giurisprudenza europea, quale diretto corollario del rispetto dei diritti di difesa e come piena attuazione del diritto al contraddittorio preventivo.

È del resto pacifico che lo svolgimento di un contraddittorio effettivo presupponga che l'autorità fiscale esamini le osservazioni presentate dal soggetto passivo e motivi in concreto le ragioni che hanno portato al loro rigetto (in tal senso, CGE, sentenza del 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft.*).

9. La giurisprudenza di legittimità non sembra condividere questa impostazione.

Da un lato, infatti, la Corte di Cassazione ha ripetutamente enunciato il principio della doverosità della motivazione sugli esiti del contraddittorio nel caso di accertamenti fondati su parametri (fra le più risalenti si vedano ad esempio Cass., SS.UU., 18 dicembre 2009, da n. 26634 a n. 26638) o comunque affidato a elementi presuntivi di carattere generale (come nel caso dell'accertamento sintetico, prima ancora della modifica normativa che ha interessato l'art. 38 del D.P.R. 600/73) essendo necessario in questi casi un bilanciamento che presuppone, dopo la partecipazione, l'effettività del contraddittorio attraverso una valutazione esplicita delle controdeduzioni: *«Di conseguenza, la motivazione dell'atto impositivo doveva contenere un'adeguata replica tale da superare le deduzioni del contribuente. In difetto è coerente l'affermazione secondo cui l'atto risulta nullo per difetto di motivazione»*.

Dall'altro, tuttavia, anche di recente si è espressa in senso contrario al riconoscimento di un obbligo di motivazione rafforzata la cui violazione comporti la nullità dell'atto al di fuori dei casi espressamente previsti.

Così, nel caso di un accertamento emesso a seguito della notifica di un PVC, nel quale l'Amministrazione non dava conto delle osservazioni presentate da contribuente nei termini di cui all'art. 12 dello Statuto ha affermato che *«... l'avviso di accertamento, che non menzioni le osservazioni del contribuente ai sensi della L. n. 212 del 2000, ex art. 12, comma 7, è valido "atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo"»* (Cass., ord. n. **3414/2020**).

Si tratta di un orientamento ormai consolidato che ammette la declaratoria di nullità dell'atto solo nel caso in cui l'Amministrazione esplicitamente ammetta di non aver preso in considerazione le deduzioni del contribuente (così ad esempio, Cass., n. **17210/2018**).

10. La posizione delle Commissioni tributarie appare in gran parte allineata a questo principio.

La distinzione tra le diverse fattispecie è ben delineata dalla **CTR del Veneto** con la sentenza n. **793 del 26 settembre 2019** che ha specificato i diversi requisiti richiesti allamotivazione dell'avviso di accertamento nei casi *ordinari* e nei casi in cui venga contestato l'abuso del diritto, dove è appunto la norma a richiedere una motivazione specifica, pena la nullità dell'atto: *« nel caso di specie, basta scorrere ravviso di accertamento per avvedersi, a prescindere dalla fondatezza o meno nel merito, che l'Amministrazione si è lungamente ed efficacemente prodigata per spiegare le ragioni delle proprie decisioni, sia in fatto che in diritto. L'avviso contiene una chiara esposizione delle posizioni delle parti in relazione a ciascuna contestazione e sono sempre indicate le varie norme di diritto interessate.*

La motivazione è quindi presente e non è apparente.

Se, invece, si prende come punto di riferimento l'art. 10 bis L. n. 212 del 2000 (cd. statuto del contribuente), in tema di abuso del diritto o elusione fiscale, le cose cambiano.

In particolare, per quel che qui interessa, i commi 6 e 8 dell'art. 10 bis impongono all'Amministrazione di accertare l'abuso del diritto o l'elusione fiscale attraverso un apposito atto, preceduto da una richiesta di chiarimenti da parte del contribuente (alla quale poi segue eventualmente il rispetto di un termine di grazia prima di emettere la decisione finale), richiedono poi di redigere un accertamento specificatamente motivato in relazione alla condotta abusiva alle norme o ai principi elusi e agli indebiti vantaggi fiscali realizzati dal contribuente..»

In alcuni casi, si è ritenuta valida la motivazione dell'avviso di accertamento che, pur non riportando alcuna valutazione delle deduzioni del contribuente, sia stato preceduto da una comunicazione del loro mancato accoglimento (cfr. **CTP Padova n. 23 del 4 febbraio 2019**).

Un'altra pronuncia, nonostante si trattasse di un accertamento sintetico, ha invece ritenuto valida la presenza di una replica *non esaustiva*, affermando che la «*questione riguarda il merito della controversia piuttosto che la forma*» (cfr. **CTP Lucca n. 131 del 24 giugno 2020**).

In modo ancor più netto si è espressa la **CTP di Salerno** con la **sentenza n. 661 del 15 giugno 2020** laddove ha affermato che «...*dopo la notifica del p.v.c. è consentito alle parti presentare memorie rispetto alle quali l'Ufficio ha un onere di valutazione, ma non di riportare nell'avviso di accertamento le ragioni per cui non ha condiviso i rilievi del contribuente*»

11. Non mancano tuttavia pronunce di segno contrario, con le quali il giudice del merito ha dichiarato la nullità dell'atto privo di un adeguato riscontro e contestazione delle deduzioni mosse dal contribuente in sede di contraddittorio.

In tal senso si è ad esempio espressa la **CTR Milano con la sentenza n. 2028 del 10 maggio 2019** che, nel caso di una rettifica di valori catastali ai fini dell'Imposta di Registro, ha ritenuto insufficiente la motivazione dell'atto impositivo che non aveva specificato le ragioni per le quali le perizie prodotte dal contribuente non fossero state ritenute attendibili, con ciò «*finendo in definitiva per vanificare sostanzialmente il pure instaurato contraddittorio preventivo con le società contribuenti*».

Dello stesso avviso la **CTR dell'Emilia-Romagna** nella **sentenza n. 319 del 14 febbraio 2019**, secondo cui deve ritenersi nullo per difetto di motivazione, l'avviso di accertamento che non tenga conto delle osservazioni sollevate dal contribuente nella fase di contraddittorio procedimentale e non vi abbia dato adeguato riscontro.

Secondo i giudici emiliani l'obbligo di motivazione rafforzata discenderebbe direttamente dallo statuto dei diritti del contribuente, garantendo in tal modo la tutela effettiva del soggetto passivo (nello stesso senso si era già espressa in passato **CTP Reggio Emilia sentenza n. 10 del 1 febbraio 2012**)

In assenza di precise disposizioni da parte del legislatore, la posizione non univoca assunta dalla giurisprudenza sul punto conferma la centralità che la valutazione dell'adeguatezza della motivazione sotto il profilo della risposta alle deduzioni del contribuente assumerà con l'estensione del contraddittorio preventivo attraverso una specificazione dell'obbligo di motivazione, previsto dall'art. 7 dello Statuto.

Va da sé che, riconosciuto il diritto al contraddittorio, dovrebbe allo stesso tempo garantirsi che le osservazioni del contribuente non rimangano lettera morta, ma vengano prese in specifica considerazione, pena la riduzione della fase che precede l'emissione dell'atto impositivo ad un passaggio puramente formale.

12. In questa prospettiva, il rapporto che si instaura tra completo svolgimento del contraddittorio e contenuto della motivazione è evidente e pone in luce un ultimo aspetto critico, ovvero quello dell'adeguatezza e sufficienza della motivazione nel caso in cui essa sia operata *per relationem*.

Il disposto dell'art. 7 dello Statuto secondo cui «*Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama*» è interpretato in maniera costante tanto dalla giurisprudenza di legittimità quanto da quella di merito nel senso di ritenere validamente motivato l'atto impositivo che, rinviando ad altro atto non notificato in precedenza al contribuente e non allegato, ne riporti il contenuto essenziale, quanto meno nei passaggi posti dall'Ufficio a fondamento della pretesa impositiva avanzata.

In tal modo, il contribuente sarebbe comunque messo nella condizione di conoscere le ragioni che hanno condotto all'emissione dell'atto e contestarle.

Sul punto, anche di recente, la Corte di Cassazione ha confermato che «*l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, oppure che gli atti richiamati siano già legalmente ed integralmente conosciuti dal contribuente*» (Cass., n. 4176/2019).

Tuttavia, all'atto pratico, si riscontra di frequente che il semplice richiamo o trascrizione del *contenuto essenziale* dell'atto cui si rinvia non è in alcun modo sufficiente a garantire appieno il diritto di difesa del contribuente quando non gli sia consentito l'accesso diretto a tale documento *terzo*.

Ciò accade in particolare nel caso in cui l'atto impositivo discenda direttamente o indirettamente da verifiche condotte a carico di soggetti terzi e faccia riferimento a processi verbali, questionari, accertamenti o altre tipologie di informazioni assunte a carico di soggetti diversi dal destinatario dell'atto impositivo a questo non allegati.

Lo stesso può accadere, ad esempio, nel caso di verifiche condotte dalla Guardia di Finanza attraverso l'utilizzo di intercettazioni o all'esito di indagini precedentemente condotte (anche in veste di polizia giudiziaria), il cui contenuto integrale difficilmente viene trasposto o allegato al PVC, ma il più delle volte viene riassunto o riportato nelle parti *rilevanti*, ovvero quelle che essenzialmente confermano la posizione dei verificatori. La mancata allegazione o trascrizione integrale degli atti *esterni* comporta inevitabilmente una compressione delle possibilità del contribuente di contraddire o di fornire adeguata prova contraria, non avendo egli piena conoscenza del loro contenuto.

13. Il tema investe necessariamente quello del diritto di accesso agli atti e più o meno direttamente quello del diritto di difesa e del giusto processo.

Quanto al profilo del diritto di accesso agli atti del procedimento si deve partire dal presupposto che esso, in ambito tributario, è disciplinato in maniera differente da quanto accade per la generalità dei procedimenti amministrativi.

Già l'art. 24 della L. 241/1990 con riferimento ai procedimenti tributari lo esclude «*facendo salve le particolari norme che li regolano*». Da sempre il Consiglio di Stato ritiene che tale disposizione vada tuttavia interpretata nel senso che «*l'inaccessibilità degli atti del procedimento tributario è temporalmente limitata alla fase di pendenza del procedimento stesso, non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue l'adozione del provvedimento definitivo*» (così Consiglio di Stato, Sez. IV, 6 novembre 2017, n. 5127. Nello stesso senso, Consiglio di Stato, Sez. IV, 13 novembre 2014, n. 5588; T.A.R. Lazio, Roma, Sez. II ter, 8 marzo 2017, n. 3250; T.A.R. Calabria, Catanzaro, Sez. II, 8 marzo 2016, n. 469; T.A.R. Campania, Napoli, Sez. VI, 14 gennaio 2016, n. 171).

Se dunque, per esigenze di segretezza proprie del procedimento tributario, può essere negato l'accesso agli atti in possesso dell'amministrazione nella fase di verifica e indagine che precede l'emissione dell'atto impositivo, ciò non dovrebbe essere consentito dopo che il procedimento si è concluso e la decisione è già stata adottata.

14. Principi analoghi si rinviengono nell'insegnamento della Corte di Giustizia europea intesa di tutela del diritto di difesa e dei suoi corollari, così come previsti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'UE.

In alcune recenti pronunce, la Corte europea ha confermato il proprio orientamento secondo cui l'autorità fiscale deve sempre far conoscere al soggetto sottoposto ad indagine il materiale probatorio sul quale si fonda l'attività di controllo, prima di adottare la decisione finale, compreso quello che proviene da procedimenti espletati nei confronti di soggetti terzi (nel caso di specie si trattava dei fornitori di tale soggetto), non potendosi privare il soggetto del «*diritto di rimettere in discussione utilmente, nel corso del procedimento di cui è oggetto, le constatazioni di fatto e le qualificazioni giuridiche effettuate da tale amministrazione*» (CGE, sentenza del 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft.*).

Secondo l'insegnamento della Corte il rispetto dei diritti della difesa postula infatti il diritto di accesso al fascicolo contenente le informazioni ed i documenti, comprese le prove raccolte dall'autorità fiscale, a meno che non sussistano «*obiettivi di interesse generale*» tali da giustificare una restrizione all'accesso.

Questo diritto di accesso, peraltro, deve comprendere anche i «*documenti che non servono direttamente a fondare la decisione dell'amministrazione finanziaria, ma possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa*», compresi gli elementi favorevoli al soggetto passivo, sul versante probatorio, raccolti dall'autorità fiscale e inseriti nel fascicolo che ne occupa. Conseguentemente, tale soggetto ha il diritto di esaminare, in via di principio, tutto il fascicolo che lo riguarda, comprensivo degli elementi e dei documenti che possono essergli utili ai fini della sua difesa, nella loro interezza e, quindi, relativamente al materiale probatorio a suo carico e a quello a suo discarico...» (cfr. sent *Glencore cit.* punti 54 e ss.).

In tal senso, quindi, l'obbligo gravante sull'amministrazione non può ritenersi adempiuto quando, a seguito di istanza di accesso, essa renda disponibili solamente in forma sintetica una parte degli elementi di prova selezionati secondo criteri individuati unilateralmente e sui quali il soggetto non può esercitare alcun controllo.

15. Di avviso assolutamente differente si rivela la giurisprudenza nazionale.

In primis, quella di legittimità che, fedele all'assunto per cui è sufficiente che l'amministrazione riporti nei propri provvedimenti il contenuto essenziale degli atti richiamati e non allegati, ha ripetutamente affermato che l'obbligo di allegazione o comunque di trascrizione del contenuto di atti richiamati si limita a quelli che svolgono una funzione integrativa della motivazione e delle ragioni che sorreggono la pretesa dell'Amministrazione.

Secondo tale orientamento, infatti, il contribuente ha «*.diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perchè ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto (Corte Cass. 5 sez. 18.12.2009 n. 26683)*» (Cass., n. 4851/2015).

Ne consegue che il lamentato vizio di motivazione potrà ritenersi sussistente solo quando il contribuente fornisca «*la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione*». Conf. Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 6914 del 25/03/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 13110 del 25/07/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 25153 del 08/11/2013; id. Sez. 6-5, Ordinanza n. 9032 del 15/04/2013; id. Sez. 5, Sentenza n. 11967 del 28/05/2014.» (cfr. Cass., n. 4851/2015. Nello stesso senso Cass., n. 21768/2017, n. 2614/2016).

Secondo la Corte, inoltre, è sufficiente che gli atti e i documenti su cui è fondato l'avviso «*siano solo menzionati nel processo verbale di constatazione, regolarmente notificato al contribuente, atteso che (...) l'Amministrazione finanziaria deve porre il contribuente in grado di*

conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, ma non è tenuta a includere nell'avviso la notizia delle prove»» (Cass., n. 20416/2018) essendo sufficiente che le indicate informazioni siano in qualche modo accessibili al contribuente.

Dello stesso avviso sembra essere anche la giurisprudenza di merito maggioritaria.

La **CTR Milano – sez. di Brescia con la sentenza n. 547 del 19 febbraio 2020** ha individuato tre ipotesi di motivazione *per relationem* limitando l'onere di allegazione ai soli casi in cui atti integrativi della motivazione «...non siano già conosciuti o ordinariamente conoscibili dal contribuente e il cui contenuto essenziale non sia stato trasfuso nell'avviso...», così escludendo anche le ipotesi in cui « *il contribuente non è in possesso degli atti richiamati dall'avviso, ma ne poteva venire a conoscenza usando l'ordinaria diligenza cui è tenuto, come quando "trattasi di atto soggetto a forme di pubblicità legale e dunque comunque agevolmente conoscibile dall'interessato" (Cassazione 27055/2014)*»

Sulla scorta dei principi espressi dalla Cassazione, nella stessa sentenza viene inoltre ribadito cosa debba intendersi per *contenuto essenziale* dell'atto richiamato che di per sé rende sufficiente la motivazione, ovvero «...l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento...», precisando che in tali casi la motivazione non si debba limitare «...a richiamare l'atto esterno, ma se ne trascrivono alcune parti direttamente in motivazione, con l'accortezza di specificare il punto esatto da cui sono state prese (ad esempio, punto 5, pagina 27 del pvc n. xxx del gg/mm/aaaa). Trattasi, dunque, di una combinazione di richiamo e trascrizione...».

Dello stesso avviso la **CTR Lazio nella sentenza n. 1148 del 27 febbraio 2020**, per la quale l'obbligo di motivazione *per relationem* può considerarsi assolto anche attraverso il riferimento ad elementi di fatto tratti da altri atti o documenti, collegati a quello notificato e riprodotti nel contenuto essenziale (ovvero, oggetto, contenuto e destinatari) necessario a fondare il provvedimento adottato e nella misura sufficiente a consentire al contribuente (ed eventualmente al giudice) di individuare i passaggi rilevanti cui si è fatto riferimento.

Del pari, sulla scorta dei principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità, la **CTP di Rimini nella sentenza n. 267 del 09 luglio 2019** ha escluso l'esistenza di un diritto al contraddittorio in capo al contribuente per l'utilizzabilità dei dati a suo carico raccolti presso terzi dall'amministrazione finanziaria, trattandosi in quel caso «*non potendosi tale onere desumere in via interpretativa, sul piano sistematico, dall'ordinamento tributario in sede di mera raccolta degli elementi di prova...*»

Pur ribadendo i medesimi principi, in modo parzialmente difforme, nel senso di non ritenere sufficiente il richiamo al *contenuto essenziale* di atti terzi contenuto nella motivazione, si è espressa la **CTR Campania nella sentenza n. 1300 del 10 febbraio 2020**, laddove nel caso della contestazione di fatture per operazioni inesistenti in capo ad una società, l'accertamento rinviava alle conclusioni contenute nei processi verbali emessi nei confronti di società terze presunte cartiere, senza allegarli, ma solamente citandoli o richiamandone sinteticamente il contenuto.

In quel caso la Commissione, sottolineando il ruolo centrale del processo verbale di constatazione anche sotto il profilo della tutela del contraddittorio, ha affermato che «*Il procedimento seguito in questo caso dall'Agenzia, che non allega i p.v.c. delle attività di accertamento svolte presso le cartiere né li richiama ma si limita a riportare con significativi omissis quanto avrebbero dichiarato gli amministratori e quanto sarebbe stato accertato dai funzionari in loco, solleva forti dubbi sulle fonti di prova atteso che non è possibile sapere chi abbia raccolto le dichiarazioni e chi abbia eseguito gli accertamenti né se gli uni o gli altri siano stati riportati integralmente (anzi, dalla lettura dell'avviso può sicuramente affermarsi il contrario).*

...Dalla irritalità se non illegittimità delle fonti di prova riportate nell'avviso in ordine alle tre società cedenti ne deriva, stante la una specifica contestazione da parte della contribuente, la conseguenza dell'assenza di qualsiasi valenza probatoria.

Ne consegue, allora, in maniera inevitabile la carenza motivazionale dell'avviso poiché del tutto carente nella parte relativa all'individuazione della natura delle tre società cedenti...».

16. Dalla disamina che precede emerge con chiarezza lo stretto collegamento esistente, nella prospettiva della tutela del contribuente, tra diritto al contraddittorio, obbligo di motivazione e principio di trasparenza dell'operato dell'amministrazione.

Lo stesso Statuto dei diritti del contribuente ne è una chiara espressione.

Si pensi all'articolo 2 che prevede la «*Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie*», all'articolo 5, in base al quale l'Amministrazione finanziaria deve adoperarsi affinché il contribuente abbia la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria o infine all'art. 6 che prevede che la comunicazione delle informazioni e dei dati rilevanti al contribuente.

Norme che necessariamente vanno ad aggiungersi a quelle esaminate in precedenza, quali l'art 7 in tema di motivazione e il successivo art. 12 relativo alla disciplina delle verifiche. In tal senso, volendo cogliere l'insegnamento della giurisprudenza amministrativa e spostando quindi il diritto di accesso agli atti alla fase successiva all'emissione del provvedimento impositivo, è ben evidente che le esigenze di trasparenza e conoscenza degli elementi utilizzati dall'amministrazione si trasferisce sul piano della motivazione dell'atto, quale ulteriore corollario del diritto di difesa di matrice costituzionale.

Sulla scorta di tali considerazioni, le sentenze passate in rassegna pongono in luce senza dubbio la centralità dell'elaborazione giurisprudenziale sul tema, al contempo lasciando emergere la necessità che essa sempre più tenda ad un'applicazione delle disposizioni dello Statuto che concili in sé non solo i principi costituzionali di cui esse sono diretta derivazione, ma altresì quelli che sempre più frequentemente vengono suggeriti dalla giurisprudenza comunitaria, già dimostratisi importante strumento per l'affermazione di interpretazioni che ne hanno ampliato la portata con l'obiettivo di un'effettiva attuazione della tutela dei diritti del contribuente.

CONCLUSIONI

Francesco CROVATO

Professore ordinario di diritto tributario

Dipartimento di Economia e Management dell'Università di Ferrara

Sono passati vent'anni dall'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente¹. L'obiettivo era ambizioso, codificare i principi generali dell'ordinamento tributario tanto che nel suo *incipit* si fa riferimento agli articoli 3, 23, 53 e 97 della Carta Costituzionale².

Sul piano formale, certo lo Statuto non ha però valore di legge costituzionale, e può essere disatteso da qualsiasi successiva legge ordinaria³. La ragione del mancato rango costituzionale va ricercata nella lunghezza dei tempi di approvazione delle leggi costituzionali. Ma verosimilmente c'è stata anche qualche resistenza ad assegnargli un valore di questo tipo.

Nonostante questa partenza ad handicap, lo Statuto si sta comunque dimostrando, per la sua organicità⁴, un riferimento interpretativo importante nella prassi amministrativa e giurisprudenziale. Specie grazie all'applicazione e al sostegno dei giudici, anche di Cassazione, perché è proprio dalla giurisprudenza che sono arrivate le applicazioni più puntuali. Non è un caso se questo convegno è organizzato insieme all'Associazione magistrati tributari.

LO STATUTO E IL LEGISLATORE

Abbiamo visto durante tutto il convegno che lo Statuto riguarda soprattutto il rapporto tra contribuenti e pubblica Amministrazione (ad esempio, diritto di interpello, trasparenza nelle informazioni, durata delle verifiche, violazioni tributarie di ordine formale, etc.) e che su questo fronte ha sicuramente migliorato i rapporti tra contribuenti e istituzione amministrativa.

Prima di toccare alcuni punti delle relazioni che abbiamo ascoltato come è giusto fare nelle conclusioni, va rilevato anche come sia stata un'innovazione che non si è saputa cogliere fino in fondo, perché ci sono altri aspetti dello Statuto che ancora non hanno trovato applicazione concreta e anzi vediamo l'esatto opposto. In particolare, vorrei soffermarmi sul fatto che la correttezza e la buona fede nei confronti del contribuente non debbono essere osservate solo dall'amministrazione finanziaria in fase applicativa, ma prima ancora dal legislatore tributario quando emana disposizioni normative.

¹ L. 27 luglio 2000, n. 212.

² La novità è stata colta fin dall'inizio dalla Corte di Cassazione che ha inquadrato queste disposizioni come "principi generali dell'ordinamento tributario con preciso valore interpretativo, e conseguente funzione di orientamento ermeneutico vincolante per l'interprete" tanto che "il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla Legge n. 212/2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statuari": così Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, e ancora Cass., sez. trib., 30 marzo 2001, n. 4760. E "questa prescrizione non è diretta soltanto al futuro legislatore tributario, ma si riflette come criterio interpretativo sull'esercizio della stessa attività applicativa dell'interprete, che è chiamato ad applicare quei principi anche con riferimento a leggi tributarie che non siano state oggetto di correzione, vale a dire virtualmente tutte le altre norme dell'ordinamento tributario": così Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080.

³ L'efficacia che lo Statuto del contribuente si attribuisce, quando afferma che le proprie disposizioni possono essere derogate solo in modo esplicito da leggi successive, non ha supporti tecnici, visto che lo Statuto non è come ricordato nel testo una legge costituzionale.

⁴ Pensiamo alle importanti disposizioni di principio in materia di retroattività, buona fede, sanzioni, ispezioni, etc. L'apporto dello Statuto alla civilizzazione dei rapporti tra contribuenti e uffici fiscali è stato notevole.

In questa prospettiva, lo statuto intende contribuire alla chiarezza delle disposizioni tributarie, alla loro reperibilità e quindi alla conoscibilità effettiva delle norme, nonché alla loro trasparenza⁵.

Ebbene tutti notiamo che chi fa le leggi a volte nega questo principio dello Statuto, tanto che ormai è quasi un fatto normale e ci si meraviglia piuttosto quando esso viene rispettato.

Che dire quando si deve scovare una norma dentro centinaia di commi di un unico articolo di legge, privo di titolo e di partizioni interne? O quando ci si imbatte in una disposizione tributaria contenuta in un provvedimento che di fiscale non ha nulla, né nel titolo né nell'oggetto. Che dire ancora quando si richiamano altre disposizioni in materia tributaria e anziché fare riferimento al contenuto sintetico della norma alla quale si intende fare rinvio, come richiede lo Statuto, si comincia con una litania di citazioni di articoli di legge rendendo impenetrabili i testi?

Mi soffermo nel seguito su qualche esempio di mancanza di chiarezza e di assenza di trasparenza.

UN ESEMPIO DI MANCANZA DI CHIAREZZA

La chiarezza è importante perché la fiscalità è diventata un fenomeno di massa: la maggior parte delle persone fisiche o delle piccole società, dove lavorano solo i titolari, devono conoscere e dovrebbero comprendere le disposizioni in modo diretto e immediato. Quando la difficoltà deriva dalla complessità della fattispecie è un conto, ma quando si creano inutili e incomprensibili difficoltà, ad esempio per un semplice rinvio di scadenze fiscali, proprio non ci siamo.

Così, per disporre in tema di acconto dei contribuenti soggetti agli indici sintetici di affidabilità, cosiddetti Isa, in un decreto legge⁶ si parla di “soggetti di cui all’articolo 12-*quinquies*, commi 3 e 4 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58”. Questa situazione è la palese violazione di una disposizione dello Statuto, il comma 3 dell’articolo 2, secondo cui i richiami di altre disposizioni tributarie si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio. E si trattava semplicemente di individuare i soggetti destinatari di una disposizione.

UN ESEMPIO DI MANCANZA DI TRASPARENZA

Porto come esempio una norma poco nota⁷, ma dovrei dire sconosciuta, contenuta nella Legge di esecuzione di un Trattato, il Trattato Italia – Libia. Essa stabilisce che, per far fronte agli oneri finanziari derivanti dal Trattato, è prevista una addizionale all’imposta sul reddito delle società che pesa per un 4%. La particolarità dei requisiti richiesti per l’individuazione del soggetto passivo (imprese residenti in Italia che sono impegnate nella coltivazione e nell’estrazione degli idrocarburi, quotate su un mercato regolamentato e con almeno 20 miliardi di capitalizzazione) fa sì che solo l’ENI sia attualmente colpita da questa addizionale⁸. È del tutto evidente quanto singolare sia l’obiettivo di questo prelievo, legato strettamente al reperimento di fondi per la realizzazione di infrastrutture in Libia in esecuzione del Trattato di amicizia, di cui nessuno tranne i diretti interessati sa nulla. Dunque, un prelievo tributario che finanzia opere pubbliche (scuole, strade, ospedali) in un altro Paese, pagato in Italia da un solo contribuente. Tutte da verificare poi le eventuali ricadute in termini di prezzi degli idrocarburi, cioè la traslazione dell’onere dell’addizionale sui prezzi al consumo.

⁵ Lo si desume dalla lettura dei quattro commi dell’art. 2, la cui rubrica si riferisce appunto alla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie.

⁶ Il decreto crescita (D.L. 30 aprile 2019, n. 34 convertito nella L. 28 giugno 2019, n. 58).

⁷ Art. 3, comma 2, L. 6 febbraio 2009, n. 7.

⁸ Scorrendo i lavori parlamentari si comprende come, nell’individuare i presupposti soggettivi del prelievo, si era ben consapevoli che lo stesso sarebbe ricaduto su un solo contribuente (indicando anche “nome e cognome”).

UN ALTRO ESEMPIO DI MANCANZA DI TRASPARENZA

Sempre sul tema della trasparenza, pensiamo anche ai prodotti assoggettati ad accisa. Generano un gettito rilevante per lo Stato (parecchi miliardi di euro); spesso vengono utilizzate quando si tratta di reperire nuove risorse nelle manovre annuali di bilancio, anche riferendole a specifiche finalità di spesa come accade frequentemente per gli aumenti di accisa sulla benzina. In realtà, siamo di fronte a semplici aumenti di imposta sul consumo che finiscono nelle casse della fiscalità generale. Il gettito viene, infatti, riferito ad un utilizzo non verificabile e senza che esso debba essere inderogabilmente impiegato per la finalità volta per volta indicata (alluvioni, ricostruzioni post terremoto, missioni di pace, e via enumerando), come accadrebbe in un vero tributo di scopo. Per di più quando cessa la iniziale giustificazione politico-economica dei vari aumenti di aliquota, questi ultimi permangono.

Fra i tanti esempi cito gli aumenti di accisa per il rinnovo del contratto degli autoferrotranvieri del 2004 e quelli per l'acquisto di autobus ecologici nel 2005. C'è una correlazione specifica tra ammontare riscosso e ammontare destinato al finanziamento dell'obiettivo da realizzare? Quanti autobus si prevedeva di acquistare e quanti ne sono stati acquistati? Tanto "entra", tanto "esce" per finanziare la spesa prevista?

In realtà non esiste alcuna correlazione specifica tra ammontare riscosso e ammontare destinato a finanziare gli obiettivi dichiarati, fondanti la necessità di reperire nuove risorse. Sono tutti casi in cui verosimilmente vi sarà stata a monte una stima preventiva della spesa da sostenere, ma nessun vincolo è previsto a valle sulla destinazione delle somme introitate che non confluiscono in alcun fondo. Di conseguenza, il prelievo non è limitato dallo scopo dichiarato, verosimilmente supera l'entità delle spese da coprire (le accise aggiuntive vengono infatti incassate indipendentemente dal gettito derivante dall'aumento) e il relativo gettito potrebbe essere impiegato altrove, senza che si instauri una correlazione tra importi riscossi e spese sostenute. La somma introitata può inoltre eccedere facilmente il costo complessivo degli interventi programmati.

Inoltre, cessata la iniziale giustificazione politico-economica dell'aumento (in molti casi, i provvedimenti legislativi recavano l'indicazione di una scadenza), gli aumenti rimangono. Ci sono dunque verosimilmente periodi in cui il tributo perde anche lo scopo iniziale che si trasforma da "non verificabile" a "impossibile". Siamo dunque di fronte, in genere, a semplici aumenti di imposta sul consumo che sembrano talvolta assomigliare alle raccolte fondi per iniziative benefiche di vario tipo, salvo poi scoprire che l'iniziativa benefica non c'è, c'è lo Stato e la sua cassa.

In realtà, il lungo elenco degli aumenti previsti negli anni viene consolidato periodicamente da altri provvedimenti e determinazioni di aliquota, che fissano l'accisa sulla benzina a determinati livelli inglobando di fatto tutte le determinazioni precedenti. Rimane comunque un metodo perfetto per far cassa con rapidità e a colpo sicuro, a seconda delle necessità del momento, e senza darlo a vedere, senza doverlo dichiarare esplicitamente.

Questi interventi costituiscono dunque uno spaccato interessante di come la politica si pone nel tentativo di reperire gettito. E di come venga violato lo Statuto: dov'è la trasparenza? Nei primi anni il gettito ha uno scopo dichiarato, socialmente apprezzabile, ma può essere utilizzato tranquillamente anche altrove; poi si consolida aumentando di fatto la tassazione sui consumi di determinati prodotti in modo meno esposto al controllo e meno evidente di un aumento delle aliquote IRPEF o IRES.

ANCORA SUL RUOLO DEL LEGISLATORE E IL MANCATO RISPETTO DELLO STATUTO

L'art. 4 dello Statuto stabilisce che "non si può disporre con decreto legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti". E naturalmente devono essere presenti i requisiti di necessità e urgenza.

L'abuso al ricorso al decreto-legge è stato segnalato da molti. Si utilizza anche per i decreti di interpretazione autentica, talvolta dettati ancora una volta dall'intento di realizzare maggiori entrate più che dal buon proposito di garantire la certezza del diritto. Si sono verificati anche casi in cui il decreto è stato emanato quando già le Sezioni Unite della Corte di Cassazione erano state

investite della questione e stavano per intervenire. A tacer d'altro, se l'interpretazione autentica esce poco prima del giudizio di Cassazione, e addirittura delle Sezioni Unite, dunque a distanza di molti anni dall'entrata in vigore della legge interpretata, dov'è l'*urgenza*?

PASSIAMO AGLI SPUNTI VENUTI DALLE RELAZIONI

Per rimanere alla chiarezza delle norme tributarie ci si può subito collegare a una delle relazioni, quella del giudice Maria Silvia Giorgi, sull'obiettivo incertezza che può giustificare la disapplicazione delle sanzioni.

Il contribuente infatti non può astenersi dall'interpretare le disposizioni legislative anche quando incerte, contrastanti, oscure. L'incertezza non è insomma ragione sufficiente per non assolvere agli obblighi di imposta. Il contribuente deve perciò comunque prendere posizione, così come dovrà fare il giudice anche quando l'interpretazione è incerta. Ecco dunque l'importanza dell'art. 10 dello Statuto. Una previsione simile, peraltro, esisteva già nel D.Lgs. n. 472/1997 all'art. 6. Nella situazione descritta gli uffici dovrebbero astenersi dall'irrogare la sanzione.

Nella prassi degli accertamenti sembra invece prevalere ancora una applicazione abbastanza meccanica della risposta sanzionatoria con rara applicazione dell'esimente in questione. Certo la disapplicazione potrà essere invocata in giudizio. Rientra infatti fra i poteri del giudice concederla (art. 8 D.Lgs. n. 546/1992); secondo un certo orientamento non sarebbe peraltro rilevabile d'ufficio ma su istanza di parte⁹. Mi chiedo però se rinviare al giudice quello che già l'istituzione amministrativa potrebbe fare sia rendere un buon servizio allo Statuto.

Aggiungerei qui anche l'importanza dell'art. 10, comma 3, dello Statuto del contribuente, laddove esclude le sanzioni per le violazioni aventi natura meramente formale, cui non si connettono debiti di imposta. Anche questa disposizione già esisteva nel D.Lgs. n. 472/1997. Nell'art. 6 del decreto, il comma *5-bis* prevede infatti: "Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo".

È mancata nel convegno la prevista relazione sulla rassegna di giurisprudenza nazionale, che sarebbe stata importante per vedere se e come le disposizioni dello Statuto, fra cui questa, sono applicate in concreto. I principi rimangono del resto lettera morta, se non vivono nella realtà, se non trovano cioè applicazione nei singoli casi; è anzi proprio la concreta applicazione che, in un certo senso, li riempie di contenuto.

Faccio due esempi di possibile applicazione concreta della disposizione dello Statuto appena ricordata¹⁰.

Un caso di violazione meramente formale potrebbe essere quello di chi ritiene di essere esonerato dall'obbligo di fatturazione ed emette solo ricevute fiscali. Il caso accadde veramente nel lontano 1993, mi pare, quando fece notizia la multa di alcuni miliardi comminata ad un barbiere perché emetteva lo scontrino fiscale invece della ricevuta per prestazioni regolarmente registrate. Però, ne abbiamo fatta di strada, da allora! E anche il segno che lo Statuto è servito.

In particolare, occorrerebbe poi approfondire nella ricerca giurisprudenziale la casistica relativa alle violazioni del principio di competenza dell'art. 109 Tuir (dove c'è solo spostamento di materia imponibile da un anno all'altro), e in particolare ora del principio di competenza del bilancio (da quando - come noto - per i soggetti OIC, e da molti anni per quelli IAS, la competenza fiscale si appoggia a quella contabile).

⁹ Cass. n. 5649/2015.

¹⁰ La relazione non è stata tenuta, né mi è stata resa disponibile in forma scritta, per cui gli esempi proposti non possono evidentemente tener conto della ricerca giurisprudenziale prevista.

Un tema sicuramente interessante e attuale è quello del contraddittorio con la relazione di Francesco Cazzorla.

Su temi come il contraddittorio preventivo serviva una norma di principio, su cui poi l'Amministrazione e la giurisprudenza avrebbero potuto scolpire, in base alla casistica, contenuti di maggiore dettaglio. Finché manca, temo, non si riuscirà a fare un vero salto di qualità. Direi che il contraddittorio è un buon esempio di come la legislazione tributaria non sia riuscita a liberarsi di un metodo casistico, complesso, per cui sono quasi sparite le norme di principio.

È cosa nota che lo stesso Statuto dei diritti del contribuente non ha proposto sul punto una norma generale che qui sarebbe servita eccome. Il comma 7 dell'articolo 12, prevede sì una forma di contraddittorio, di partecipazione del contribuente: è infatti prevista una fase di contraddittorio tra la chiusura delle operazioni di verifica e la eventuale emissione di un avviso di accertamento¹¹. Senonché, questa disposizione dello Statuto non riguarda tutti i verbali, ma solo quelli conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche. E la giurisprudenza di legittimità non ha ritenuto di intravedere in questa previsione statutaria un principio generale (o meglio, dopo averlo inizialmente individuato, si è subito ritratta nelle sentenze successive).

Se rimane il bisogno di una norma di principio, è perché l'articolo 5-ter D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 di cui ha parlato l'avvocato Cazzorla è proprio il suo contrario¹². Prevede una serie di casi, sotto-casi, esclusioni, limitazioni, che sono la premessa per incertezze sui comportamenti da tenere e determineranno – si può essere facili profeti - anche futuri contrasti giurisprudenziali. Si rischiano così confusione e incertezza su un tema importante.

Francesco Cazzorla sostiene che vero contraddittorio si può avere solo davanti al giudice perché solo il giudice è una autorità terza equidistante, mentre l'Amministrazione finanziaria è portatrice di uno degli interessi in conflitto. Ed è quindi solo nel processo che il contraddittorio troverebbe la sua natura e la sua completa efficacia.

Qui ho un'opinione diversa. Penso invece che la interlocuzione tra contribuente e Amministrazione sia importantissima. E che sia interesse dell'ordinamento che l'atto finale sia il più possibile aderente alla realtà per avere maggiori possibilità di consolidarsi.

E perché questo avvenga ci vuole uno spazio temporale che permetta anche un'interlocuzione fra Amministrazione e contribuente. Più contraddittorio c'è e più l'atto si avvicinerà alla realtà e sarà condiviso anche dal contribuente senza contenzioso. Se rinviando il contraddittorio al giudizio, oltre a ingolfare ancor di più il contenzioso, non andiamo da nessuna parte. La via processuale al diritto tributario, non risolve i problemi della materia, anzi li aggrava.

Il contraddittorio dovrebbe invece essere uno strumento naturale rispetto all'eccezionalità dell'intervento del giudice.

Non ci si pensa mai abbastanza. Contribuente e Amministrazione sono le parti che meglio conoscono la fattispecie oggetto di controversia; e l'Amministrazione finanziaria svolge una funzione di interesse generale che dovrebbe consentirle una composizione equilibrata dei profili in gioco (non è come una parte privata che potrebbe guardare anche solo alla propria posizione e al proprio interesse, al proprio tornaconto egoistico). E' importante pertanto sviluppare le forme di interlocuzione col fisco nella direzione di una determinazione più graduale e ponderata della pretesa tributaria, prima di arrivare davanti al giudice solo in caso di disfunzioni dell'intervento amministrativo o di dissensi insanabili.

¹¹ Nello Statuto c'è anche l'art. 6, comma 2, dove si stabilisce che l'Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza da cui possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione. L'Amministrazione insomma dovrebbe sempre informare il contribuente dell'attività svolta, dei risultati raggiunti da cui potrebbero derivare contestazioni, per consentire al contribuente di difendersi prima che venga adottato nei suoi confronti un provvedimento.

¹² La circolare 22 giugno 2020, n. 17/E dell'Agenzia delle Entrate, reca le prime indicazioni operative sul nuovo "obbligo di invito al contraddittorio" in vigore dal 1° luglio. La prima sensazione è di un approccio bilanciato ma cauto nel tracciare il perimetro di applicazione dell'obbligo. La gestione non sarà facile per i contribuenti, ma neppure per l'Agenzia. In ogni modo, questo documento di prassi pare estendere il contraddittorio a tutti i verbali di chiusura, anche non collegati a verifiche. Si raccomanda infatti agli uffici di procedere anche in questi casi con l'invito al contraddittorio, a meno che la procedura non sia chiaramente inutile.

CONCLUSIONI

Segnalo tra l'altro l'importanza di non confondere i momenti di confronto interni alle operazioni di indagine con il contraddittorio successivo con l'ufficio accertatore (e non più con i verificatori) sui risultati della verifica. A volte in alcune sentenze mi è parso non si colga la differenza o non la si colga con il giusto rilievo. In ogni modo, la posizione della giurisprudenza risente, e risentirà, della difficoltà di rinvenire principi generali in grado di fondare il diritto al contraddittorio.

Altri punti di altre relazioni, meriterebbero di essere richiamati perché sono stati interessanti, ad esempio sulla figura del Garante del contribuente – abbiamo ascoltato il Garante del Contribuente per la Regione Sardegna - che rischia di ridursi a un mero servizio reclami e dovrebbe essere invece una importante struttura indipendente che — pur senza sovrapporsi ai poteri dei giudici tributari — dovrebbe avere una maggiore voce in capitolo nei rapporti con i vertici regionali e nazionali dell'Amministrazione finanziaria. Ricordo che anche se il Garante non ha poteri di incidere giuridicamente sugli atti dell'amministrazione, ad esempio annullandoli o sospendendone l'efficacia, la sua funzione oltre a segnalare disservizi, doglianze e critiche, è di autorevole stimolo a porvi rimedio, anche promuovendo l'esercizio dell'autotutela da parte degli uffici (art. 13, comma 6, L. n. 212/2000).

Ma siamo in ritardo, il tempo stringe e mi avvio alle conclusioni.

Ero curioso come tutti voi, lo dicevo nel saluto iniziale, di vedere quale sensazione ci sarebbe rimasta dopo aver ascoltato le varie relazioni. Vent'anni sono sempre una buona occasione per fare il punto.

Va riconosciuto certamente che ad alcuni diritti sanciti dallo Statuto si sarebbe arrivati comunque, o già si trattava di diritti esistenti quando lo Statuto fu emanato. Pensiamo a principi importanti, come la tutela dell'affidamento, o l'obiettiva incertezza, o la non punibilità delle violazioni formali. Alcuni di questi erano applicati col contagocce; e hanno continuato ad esserlo anche dopo lo Statuto. Altri principi sarebbero stati molto utili e nello Statuto mancano, come il contraddittorio di cui abbiamo parlato, ma anche la rimessione in termini, soprattutto la tutela contro la mancata autotutela, per fare alcuni esempi.

Ma al netto di tutto questo non si può dire che lo Statuto non sia stata una significativa innovazione, come hanno dimostrato anche le relazioni di questo convegno.

Credo che il bilancio al netto delle parti di Statuto non applicate o disattese sia comunque un bilancio importante. Il fatto che ci siano molte violazioni non significa necessariamente che lo Statuto abbia fallito ma anzi che ancora ha senso di esistere e serve forse ora più di vent'anni fa.

È stata una legge significativa. Ha posto una sfida. Non è sicuramente una sfida vinta a vent'anni di distanza. E' comunque una sfida che, grazie allo Statuto, abbiamo la possibilità di affrontare.

E' una sfida che ha una parola d'ordine però: **responsabilità**.

Responsabilità a vari livelli. Responsabilità a livello legislativo (fino ad ora forse la più deludente) del resto il legislatore non è un tizio fuori dal mondo, è lo specchio della società in cui viviamo, della comprensione della materia, del livello del dibattito.

Responsabilità dell'Amministrazione, che ha una funzione di interesse generale esercita una funzione pubblica, non può e non deve essere vista o sentirsi solo come parte in causa; svolge una funzione di interesse collettivo e dovrebbe essere luogo ideale e privilegiato per raggiungere una composizione equilibrata dei profili in gioco, evitando un ricorso sistematico al giudice. Responsabilità dei Giudici, ed anche - fondamentale - responsabilità dei cittadini.

CONCLUSIONI

Con l'introduzione dello Statuto si è infatti introdotto un primo elemento innovatore che non può restare confinato in un ambito angusto e che sta alla responsabilità delle istituzioni e a quella altrettanto fondamentale degli stessi cittadini - contribuenti portare avanti e sviluppare.