Università
Ca'Foscari
Venezia

Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Corso di Laurea Magistrale

in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

La cooperazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente tra esigenze di tutela del cittadino e di contrasto all'evasione fiscale.

Relatore

Ch. Prof. Maurizio Interdonato

Laureando

Luisa Piovesana

Matricola 811029

Anno Accademico

2011 / 2012

Al sorriso di Zia Adriana,

che è riapparso

inatteso, più bello che mai,

semplicemente invincibile.

Perché ci sono cose, Nonna,

che nessuno potrà mai portarti via.

INDICE

Premessa 4

CAPITOLO I

Le ragioni dell'evoluzione dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente nel procedimento di imposizione e di accertamento tributario. Il rispetto dei principi costituzionali e la tutela dei diritti fondamentali del cittadino. 8

1.1 I principi costituzionali che sovraintendono al sistema impositivo, loro riflessi sulla cooperazione nel procedimento tributario. 8

1.2 La tutela del contribuente nel processo tributario quale manifestazione dell'interesse generale alla tutela dei diritti fondamentali di libertà del cittadino. 21

1.3 Il contrasto all'evasione fiscale quale manifestazione dell'interesse generale all'acquisizione di risorse finanziarie tramite il concorso alle spese pubbliche. 41

1.4 L'evoluzione dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il cittadino alla luce dell'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente: il principio di buona fede e collaborazione nei rapporti tra Fisco e contribuente. 61

CAPITOLO II

I poteri autoritativi del fisco e le garanzie di tutela del contribuente: la cooperazione tra amministrazione finanziaria e cittadino nella normativa vigente. 87

2.1 La cooperazione del cittadino in assenza di contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente. 87

2.2 La cooperazione del cittadino a seguito di contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente. 106

2.3 La cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente a seguito dell'emissione di un avviso di accertamento. 152

2.4 Gli effetti della mancata cooperazione tra contribuente ed Amministrazione finanziaria. 178

CAPITOLO III

La cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente nella normativa sanzionatoria. 205

3.1 La normativa sanzionatoria e il principio di cooperazione tra Fisco e contribuente. 205

Conclusioni 213

Nota bibliografica 216

Sitografia 225

Ringraziamenti 226

Premessa

La lotta all'evasione fiscale, tema di enorme attualità per il nostro Paese in questo momento storico, viene menzionato e talvolta analizzato dagli organi di stampa e dai *mass media* sotto diversi aspetti e non mancano critiche ed encomi, disappunto ed entusiasmo, proposte e incoraggiamenti alle modalità con cui vengono effettuati i controlli fiscali[1], ma anche al sistema di contribuzione nella sua interezza[2], che per le peculiarità storiche e organizzative del *"sistema-Italia"* è da un certo punto di vista unico nel suo genere, ragion per cui risulta alquanto difficile ispirarsi ai modelli adottati da altri Paesi al fine di ovviare alle numerose contraddizioni e ai molteplici problemi presenti nel nostro[3]. L'argomento è dibattuto per la criticità che riveste, dal momento che è innegabile come l'acquisizione di risorse finanziarie da parte di uno Stato sia più che mai necessaria in un periodo di crisi come quello che si sta attraversando[4], durante il quale il settore pubblico deve essere messo in condizione di potenziare i servizi offerti al cittadino, laddove il settore privato non fosse più in grado di sostenere le stesse offerte; ma è pur vero che l'onere di fornire le risorse necessarie al funzionamento del settore pubblico ricade sui cittadini medesimi (oltre che sulle imprese), dunque sugli stessi utenti della Pubblica Amministrazione, che come è logico pensare, sono già colpiti dalla crisi a livello personale, e saranno pertanto meno disposti a farsi carico della spesa pubblica. Occorre anche dire che l'attuale sistema risente di numerose lacune che rendono possibile ancora oggi una elevata evasione fiscale come pure uno spreco di risorse pubbliche non indifferente, i quali generando sfiducia nella Pubblica Amministrazione disincentivano ulteriormente la contribuzione e impongono all'Amministrazione

---

[1] Cfr. AA. VV., *Befera, antidoto all'evasione*, in *Lettera 43* del 31 Gennaio 2012, AA. VV., *Predatori di furbetti. La battaglia di Catricalà e Befera contro gli evasori*, in *Lettera 43* del 9 Gennaio 2012 e R. PETRINI, *Nuovo redditometro e controlli di massa, ecco le 8 armi del fisco contro l'evasione*, ne *La Repubblica* dell'1 Febbraio 2012.

[2] C. NOCERA, *Manovra correttiva: le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate in materia di accertamento e controlli*, ne Il Fisco n. 34/2011, p. 5579 ss., ma anche F. RASI, *Logica reddituale e ambito di applicazione soggettiva della disciplina sul c.d. "monitoraggio fiscale": alcune considerazioni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, V, p. 66 e ss.

[3] In tal senso, S. DORIGO, *La cooperazione fiscale internazionale dopo il protocollo di modifica alla Convenzione di Strasburgo: qualche luce e molte ombre*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, V, p. 157 e ss.

[4] Si veda, ad esempio, M. GIANNINI, *Un piano anti-evasione di primavera. Maxi controlli sulle dichiarazioni,* ne *La Repubblica* del 31 Gennaio 31 Gennaio 2012.

Finanziaria di vigilare sul corretto comportamento dei contribuenti, con metodi talvolta invasivi[5]; tali controlli, oltretutto, per esplicare la loro finalità e per essere oggettivi, devono basarsi su dati talora considerati sensibili (il reddito di un cittadino o di un'attività economica, ad esempio). Di qui il dibattito che vede contrapposti da un lato l'Amministrazione Finanziaria, quale organo a presidio dell'interesse dello Stato all'acquisizione di risorse finanziarie per la collettività, e dall'altro, il cittadino, nel suo ruolo di contribuente che subisce i controlli, che possono essere percepiti come una invasione della sua sfera personale.

E' la criticità dell'argomento a imporre alcune considerazioni: in primo luogo, a parere di chi scrive il dibattito attuale non si può e non si deve fermare alle modalità di controllo ai fini fiscali dei contribuenti, né si può porre in discussione l'obbligo del concorso dei cittadini alle spese pubbliche, fermo restando che tale obbligo grava, per espressa disposizione costituzionale[6], in misura diversa sui cittadini a seconda del contributo che essi sono in grado di fornire alla collettività: il presente lavoro vuole porre l'attenzione piuttosto sul legame che intercorre tra due contrapposte esigenze, raccolta di risorse finanziarie pubbliche da un lato e tutela dei diritti del cittadino dall'altro, individuando nel rapporto di cooperazione -sancito peraltro dalla legge- un possibile punto di riferimento per inquadrare la relazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente.

Seconda considerazione: proprio alla luce della collaborazione che dovrebbe esistere tra chi impone la contribuzione e chi è chiamato a provvedervi, si riscontra in numerose disposizioni legislative (compresa la Carta Costituzionale) la determinazione del ruolo che ciascuno ha all'interno del sistema. In questo senso è possibile allora delineare i rapporti che devono intercorrere tra le due parti e stabilire i limiti che esse devono rispettare per non scontrarsi con le esigenze della controparte. Solo partendo dalle intenzioni del Legislatore è possibile tracciare il confine tra le esigenze di contrasto all'evasione dell'Amministrazione Finanziaria -che va a vantaggio della collettività- e i diritti dei cittadini intesi come singoli o rappresentanti di una attività economica privata. Infine, poiché è fatto obbligo ai cittadini di contribuire alla spesa pubblica, è convinzione di chi scrive che in tale principio si ravveda specularmente un diritto

[5] Uno spunto in materia è dato da M. MANTOVANI E B. SANTACROCE, *Per i maxiacquisti monitoraggio sui consumatori,* ne *Il Sole 24Ore* del 26 Giugno 2011.

[6] Art 53 Cost: *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"*.

dell'Amministrazione Finanziaria ad assicurarsi che tale contribuzione avvenga, tanto più perché in caso contrario il carico fiscale peserà in misura maggiore sui contribuenti onesti; pertanto la lotta all'evasione fiscale non può essere vista solo come un'esigenza dello Stato come istituzione, ma del Paese come collettività: nel principio di cooperazione si trova non solo un possibile spunto di risoluzione, ma anche una chiave di lettura del problema.

Poiché infatti l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria al controllo dei contribuenti va a vantaggio di ogni singolo cittadino, dovrebbe essere un valore per il contribuente esporre all'Amministrazione Finanziaria le sue ragioni e fornire i dati richiesti, dimostrando la propria buona fede e la correttezza della condotta tenuta, senza contare che dal punto di vista di un'impresa, i controlli fiscali costituirebbero in quest'ottica una garanzia all'operato meritevole dell'imprenditore e quindi un punto di forza per la sua attività, piuttosto che, come sostiene qualcuno, una pubblicità negativa alla sua immagine[7]. E' evidente che spostando il dibattito su questo piano vengono coinvolti anche principi quali l'onestà e la buona fede che costituiscono dei veri e propri valori dal punto di vista sociale. Valori che partono dalla collaborazione tra singoli e Amministrazione Finanziaria, ma di cui troppe volte non si tiene conto nell'analisi critica del tema. Occorrerebbe dunque che il cittadino guadagnasse la consapevolezza del rapporto, disciplinato legislativamente, che intercorre tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria; ciò non solo ai fini dell'efficienza del sistema, ma soprattutto allo scopo di delineare compiutamente la sua tutela come cittadino. Per raggiungere questa consapevolezza sul principio di cooperazione in sé e sulla necessità di farlo rispettare, è altrettanto necessario che sia l'Amministrazione Finanziaria a ribadire il suo ruolo di utilità sociale a vantaggio dei singoli (magari attraverso incentivi e riconoscimenti ai contribuenti onesti, più che attraverso misure che, incentivando l'emersione dell'evaso, di fatto assolvono in certa misura gli evasori), così da rendere la dimensione pubblica dei controlli un valore positivo per tutti, e non il pretesto per una disputa tra l'Amministrazione Finanziaria e le singole categorie di volta in volta sottoposte a controlli, che distoglie risorse e mezzi alla lotta all'evasione fiscale.

Il presente lavoro si propone dunque di portare la discussione sul piano, spesso tralasciato, della cooperazione tra chi paga le imposte e chi deve controllare che ciò avvenga, inquadrando la lotta all'evasione come un obiettivo comune a tutti i cittadini. Solo delineando i rispettivi diritti e doveri

[7] Cfr. P. CAPPELLINI, R. LUGANO, *Togliamo l'alibi a chi si nasconde dietro le leggi*, ne *Il Sole 24Ore* del 6 Febbraio 2012.

si potrà uscire da un contrasto oramai troppe volte strumentalizzato a fini politici, economici e sociali e perseguire lo scopo iniziale: non tanto l'incursione nel privato dei cittadini quanto piuttosto la raccolta di risorse finanziarie necessarie ai servizi essenziali dello Stato.

Si ritiene inoltre opportuno precisare in via prioritaria cosa si intende per cooperazione, al fine di orientare il lettore del presente lavoro nell'analisi ivi svolta. Il concetto in esame, infatti, differisce da quello di collaborazione in una rilevante sfumatura: mentre la cooperazione consta di una o più azioni, anche differenti, ad opera di più attori, finalizzata ad un obiettivo comune, la collaborazione viene definita come *"azione od effetto dell'aiutare oppure sostenere qualcuno nello svolgimento di una qualsiasi attività, contribuendo al raggiungimento di un obiettivo"*. Pertanto, la cooperazione si connota per l'esistenza di un obiettivo condiviso dalle diverse parti, obiettivo che viene perseguito anche attraverso azioni non esperibili da una delle due parti e non è animata dalla volontà di andare incontro a un interesse della controparte, come invece si ha nel caso di mera collaborazione. Ne consegue che, individuando nella raccolta di risorse pubbliche il comune obiettivo a vantaggio tanto dell'Amministrazione quanto della collettività dei contribuenti, il principio ispiratore deve essere quello di cooperazione, essendo la collaborazione un mero auspicio complementare[8] affinché le due parti possano confrontarsi in un clima di civiltà capace di travalicare la conflittualità data per scontata tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Il rapporto che deve intercorrere dovrebbe, invece, essere basato sul più profondo concetto di cooperazione, il quale peraltro consentirebbe un'azione finalizzata a uno scopo comune e tuttavia differente tra le due controparti, che rispetti il ruolo di ciascuna all'interno dell'ordinamento. Partendo dalla constatazione che esiste una finalità comune ad entrambe le categorie, è nostra intenzione affermare conseguentemente l'importanza degli istituti che, da un punto di vista giuridico, consentono tale cooperazione tutelandola legislativamente, nonché elevare allo stesso tempo la raccolta di risorse e la correlata lotta all'evasione fiscale, a obiettivo comune di tutti i cittadini in quanto tali. Si vuole infatti evidenziare, non solo il carattere di necessità di azioni volte contrastare l'evasione, ma altresì la valenza positiva che un tale tipo di attività riveste a beneficio della collettività.

[8] Rafforzato peraltro dalla sua enunciazione all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, Legge 27 Luglio 2000, n. 212, all'art. 10.

CAPITOLO I

LE RAGIONI DELL'EVOLUZIONE DEI RAPPORTI TRA L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA ED IL CONTRIBUENTE NEL PROCEDIMENTO DI IMPOSIZIONE E DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO. IL RISPETTO DEI PRINCIPI COSTITUZIONALI E LA TUTELA DEI DIRITTI FONDAMENTALI DEL CITTADINO.

SOMMARIO: 1.1 I principi costituzionali che sovraintendono al sistema impositivo, loro riflessi sulla cooperazione nel procedimento tributario. 1.2 La tutela del contribuente nel processo tributario quale manifestazione dell'interesse generale alla tutela dei diritti fondamentali di libertà del cittadino. 1.3 Il contrasto all'evasione fiscale quale manifestazione dell'interesse generale all'acquisizione di risorse finanziarie tramite il concorso alle spese pubbliche. 1.4 L'evoluzione dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il cittadino alla luce dell'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente: il principio di buona fede e collaborazione nei rapporti tra Fisco e contribuente.

1.1 I principi costituzionali che sovraintendono al sistema impositivo, loro riflessi sulla cooperazione nel procedimento tributario.

L'analisi del tema oggetto del presente lavoro, vale a dire la cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, non può che prendere le mosse da l'affermazione di tale principio di collaborazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente che si riviene nella Carta Costituzionale. Già dalla collocazione si può sin d'ora rilevare che, nell'intenzione del Legislatore il rapporto tra il contribuente e l'istituzione preposta a controllare la correttezza della sua condotta dovrebbe essere improntato alla collaborazione e non a una sterile conflittualità che, seppur talvolta comprensibile, appare ingiustificabile e non agevola né il sistema tributario nelle sue finalità di raccolta di risorse finanziarie, né il ruolo attivo e consapevole che il cittadino, come contribuente e come parte attiva della collettività, dovrebbe avere nell'ordinamento italiano, né tantomeno la necessaria fiducia nella Pubblica Amministrazione, di cui l'Amministrazione Finanziaria fa parte.

Peraltro, la collocazione del principio in esame nella Costituzione attribuisce allo stesso una maggiore tutela rinforzata rispetto a quanto si avrebbe avuto con una sua enunciazione in una fonte legislativa di rango inferiore. Sembra quasi superfluo, infatti, ricordare che per abrogare o modificare disposizioni di rango costituzionale, non è sufficiente una legge successiva che abolisca esplicitamente o implicitamente quanto prescritto in precedenza, essendo necessaria una legge di pari rango, in questo caso una Legge Costituzionale.

Con riferimento al sistema impositivo le principali norme di interesse a livello costituzionale sono, senza dubbio, gli art. 23 e 53 Cost ancorché anche altre disposizioni, come si vedrà, presentino importanti risvolti sotto il profilo tributario.. La prima delle due norme racchiude il principio di riserva di legge o principio di legalità e nello specifico, dispone che *"nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge."* Per quanto di nostro interesse, dunque, si può dire che ogni presentazione patrimoniale imposta al cittadino deve trovare ragione in una fonte legislativa e di questa deve costituire l'applicazione[9]. Il principio costituzionale si appalesa volto a garantire che tanto l'Amministrazione Finanziaria quanto il contribuente sulla trasparenza e la correttezza del loro rapporto, i quali soggetto attivo e passivo della prestazione e pone le basi per una relazione basata sulla reciprocità della cooperazione. Stabilire che solamente una disposizione avente forza di legge possa imporre un esborso avente le caratteristiche del tributo non solo attribuisce a quella disposizione normativa il ruolo di unica modalità valida ai fini di una legittima pretesa tributaria, ma altresì individua nel Legislatore –nazionale o regionale- il solo soggetto avente autorità per avanzare la pretesa e, per tale via, garantisce il cittadino sull'equità della pretesa. Ciò appare in linea con l'ordinamento italiano nella sua totalità: infatti, si suppone che se lo Stato necessita di risorse finanziarie per adempiere alle sue mansioni, l'unica istituzione in grado di provvedere all'imposizione di quanto necessario rispettando i principi di equità ed eguaglianza[10] sia lo Stato stesso è quest'ultimo, è bene ricordarlo.. si avvale dell'organo legislativo, a sua volta eletto dai cittadini, per disciplinare la propria pretesa e regolare la sua posizione di preminenza sui contribuenti, in tal modo garantendo il rispetto dei citati principi e commettere scongiurando il rischio di abusi nei confronti dei cittadini. Cosi inquadrata la questione, appare logico riservare alla legge e non una fonte di rango secondario l'imposizione di prestazioni patrimoniali ai cittadini, vieppiù anche al fine di riequilibrare i poteri all'interno dello Stato medesimo. Se, infatti, all'organo esecutivo competono le manovre che destinano concretamente le risorse acquisite attraverso l'imposizione alle finalità per le quali sono state raccolte, è all'organo legislativo che spetta richiedere un'equa imposizione. Oltretutto, in questo modo sembra essere garantito anche il dialogo tra i due poteri in questione, necessario al fine di assicurare un efficace sistema impositivo al Paese. Se questo era il chiaro disegno Legislatore

[9] Sul principio di legalità, oltre alla manualistica di rito, si veda E. DE MITA, *Il principio di legalità (riserva relativa di legge)*, in *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, p. 107 e ss.

[10] Principi imposti peraltro dalla Costituzione medesima, la quale all'art. 3, comma 2° disciplina: *"E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli* ***di ordine economico*** *e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese"*.

Costituzionale, nella pratica, la quasi totalità dei tributi vengono imposti con decreti legge, non sempre giustificati dalle esigenze di necessità ed urgenza che dovrebbero essere loro proprie, emanati dallo stesso organo esecutivo chiamato poi a gestire le risorse. Com'è noto tali decreti ancorché successivamente siano portati al vaglio dell'organo legislativo risultano operativi fin dalla loro emanazione[11]e in tal senso, perlomeno nella misura in cui vi si ricorra costantemente nel settore impositivo senza i presupposti che legittimerebbero tale procedura. Finiscono per appalesarsi non in linea con il disegno costituzionale sopra descritto.

Tornando al principio di cooperazione, si può senz'altro affermare che il principio di riserva di legge in materia tributaria va a vantaggio della cooperazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente. L'art 23 Cost. rappresenta infatti una garanzia per entrambe le parti, in quanto l'Amministrazione legittima giuridicamente la propria pretesa che non può essere messa in discussione dal cittadino se non sulla base di un'eventuale illegittimità della norma impositiva (donde l'implicito corollario che solo un'irregolarità nella norma o nella sua formulazione può comportare l'invalidità giuridica della pretesa tributaria); d'altro canto il contribuente guadagna la tutela propria di una disposizione di legge, per cui in assenza di quest'ultima non sarà tenuto ad effettuare alcuna prestazione avente natura di imposta.

La seconda norma cui si è fatto riferimento, vale a dire l'art. 53 della Costituzione, come racchiude il cosiddetto principio della capacità contributiva, dispone, al primo comma, che: *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."*

La disposizione in commento secondo la migliore dottrina rappresenta la norma cardine del sistema impositivo italiano[12]. Per quanto di nostro interesse, possiamo osservare che la carta Costituzione non impone a specifiche categorie di farsi carico delle spese di taluni settori secondo una logica di utilizzo del bene comune tipica di altri Paesi, al contrario i soggetti chiamati alla contribuzione sono *"tutti"* perciò anche chi per possibilità e scelta si avvale del settore privato per il soddisfacimento dei suoi bisogni. L'obbligo di concorso riguarda inoltre *"le spese pubbliche"* genericamente indicate, con ciò intendendo che sarà poi il settore pubblico a procedere alla

[11] Sul punto si veda G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2007, pag. 60 e ss.

[12] Dopo un'iniziale interpretazione svalutativa del principio in parola, che, invero, ha trovato alcuni autorevoli sostenitori anche recentemente (si veda F. GALLO, *Le ragioni del fisco,* Bologna, 2007, *passim*), la dottrina prevalentemente ne ha riconosciuto l'importanza preminente nel nostro sistema impositivo. In proposito si veda, per tutti, F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva,* Padova, 1993, *passim*.

destinazione delle risorse in suo possesso alle finalità e alle esigenze di volta in volta sentite; non è quindi il cittadino a decidere direttamente dove far confluire quanto versato alla Pubblica Amministrazione, e questo appare non privo di fondamento, visto che in caso contrario alcuni comparti del settore pubblico, quelli attorno ai quali ruoterebbero gli interessi di coloro che per obbligo costituzionale sono tenuti a versare maggiori risorse allo Stato, riceverebbero più sostegno finanziario di altri settori, la qual cosa, oltre a creare un notevole disequilibrio all'interno del settore pubblico, acuirebbe gli svantaggi per quella parte di popolazione che al contrario non ha la possibilità di rinvigorire con cospicui contributi gli apparati del settore pubblico di proprio interesse, impedendo dunque il progresso del Paese. Si noti che tale ragionamento appare in linea con il già citato art. 3 Cost.[13], nonché con l'art. 2 Cost. che tra l'altro introduce un dovere di solidarietà economica che la Repubblica deve riconoscere e garantire.

Il comma in esame introduce, inoltre, il concetto, essenziale per il nostro ordinamento, di **capacità contributiva**. Alla lettera della norma, essa assume tre distinti significati, tra essi complementari:

- La capacità contributiva è il presupposto*, la conditio sine qua non* per la contribuzione, infatti l'obbligo al concorso è sancito *"in ragione"* della propria capacità contributiva: la circostanza che legittima lo Stato a pretendere da un cittadino il suo concorso al fabbisogno della collettività è la capacità contributiva, in assenza di questa capacità non viene a sorgere l'obbligo di partecipare alla spesa pubblica;
- Il *parametro* con cui si misura quantitativamente la rispondenza a detto obbligo è rappresentato dal medesimo concetto di capacità contributiva, la quale, interpretata come vera e propria attitudine del contribuente a ottemperare all'obbligo costituzionale, rappresenta una misura del dovere del contribuente di mettere lo Stato in condizione di operare a vantaggio di tutta la collettività, anche di chi non è in grado di sostenere lo sforzo finanziario o lo è in misura minore; il concetto, che riveste un'importanza cruciale, sarà alla base del prosieguo di questa trattazione; per ora basti notare che la pretesa tributaria trova la sua ragion d'essere in una norma costituzionale che, tra l'altro, sancisce inequivocabilmente che i cittadini sono chiamati a concorrere alle spese pubbliche in misura diversa;

[13] Con riferimento all'art. 3 della Costituzione, si veda la nota n° 10.

- Dal momento che in assenza capacità contributiva il cittadino è esonerato dal concorso, al fine di poter destinare l'eventuale sua esigua capacità di produrre reddito al soddisfacimento di immediate esigenze di natura personale (c.d. minimo vitale) il requisito viene a definire anche il delicatissimo *limite massimo* alla contribuzione: lo Stato, in altri termini non può esigere dai suoi cittadini più di quanto essi siano in grado di conferire alle casse pubbliche. E' significativo, ai fini del presente lavoro, osservare che tale concetto trova espressione direttamente in un articolo della Costituzione, perché con esso si afferma la natura non espropriativa dell'imposizione tributaria: il potere autoritativo in virtù del quale l'Amministrazione Finanziaria può legittimamente pretendere che i cittadini contribuiscano al sostentamento e al miglioramento del Paese trova un limite nella capacità che questi hanno di adempiere a tale obbligo; è lo Stato stesso a riconoscere ai singoli una causa di esclusione dal dovere costituzionale, causa che si individua nella possibilità, data di diritto a tutti i cittadini, di condurre una vita dignitosa contando sulle risorse autonomamente prodotte. D'altronde se così non fosse non si avrebbe uno Stato democratico, perché verrebbero calpestati i diritti di quei cittadini che non possono contare su risorse finanziarie superiori a quelle strettamente necessarie al sostenimento delle proprie necessità. Riguardo a quest'ultimo punto, è bene richiamare anche la disposizione di cui all'art. 47, 1° comma, Cost. in base alla quale *"La Repubblica incoraggia e tutela il risparmio in tutte le sue forme; disciplina, coordina e controlla l'esercizio del credito. […]"*

La capacità contributiva dunque pare essere l'espressione di due importantissime funzioni che la Carta Costituzionale attribuisce direttamente e irrevocabilmente allo Stato: la funzione **solidaristica**, quella che obbliga ciascun contribuente al concorso al fine di supportare anche il carico di spesa pubblica di coloro che non sono in grado di sostenerlo o lo sono in misura minore (ciò anche in ottemperanza dell'art. 2 Cost.[14]), e la funzione **garantista**, il cui cardine è il concetto di minimo vitale, in base alla quale lo Stato si fa garante di consentire a qualunque cittadino di condurre un'esistenza libera e dignitosa.

[14] Art. 2 Cost. *"La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale"*.

Ai fini della presente trattazione, ciò che urge mettere in luce, è la circostanza che la suprema fonte legislativa della Repubblica, recante tutti i principi e i diritti fondamentali su cui si fonda il Paese, abbia conferito allo Stato due funzioni che solamente esso è in grado di espletare e ciò sia in quanto lo Stato è rappresentativo del popolo italiano, sia perché è coerentemente l'unico istituto in grado di farsi carico delle finalità solidaristica e garantista disponendo dei mezzi adeguati per assolvere nella maniera più efficace tali compiti. Se lo Stato è responsabile dinanzi ai cittadini delle funzioni in parola, tuttavia, è evidente che esso deve essere **messo in condizione** di operare al meglio e di impiegare gli strumenti di cui dispone per perseguire gli obiettivi di uguaglianza e pari dignità enunciati rispettivamente agli artt. 2 e 3 della Costituzione, di cui l'art. 53 è la trasposizione tributaria. Di qui l'interesse di ogni cittadino in quanto tale a veder realizzati tali obiettivi e di conseguenza a cooperare con le strutture dello Stato (in questo caso l'Amministrazione Finanziaria).

Vieppiù, a carico dello Stato si configura un vero e proprio obbligo di espletamento della funzione solidaristica e garantista, e pertanto, non una mera facoltà di servirsi dei propri organi per indiscriminati controlli, e tale dovere deriva direttamente dalla Carta Costituzionale. Non sono funzioni attribuite allo Stato per un suo proprio interesse come istituzione, ma in nome e per conto dei cittadini e a fronte di tale obbligo e in considerazione del fatto che esso trova la sua ragion d'essere nell'interesse superiore della collettività, emerge uno speculare dovere di collaborazione di tutti i cittadini con lo Stato (e quindi dei contribuenti con l'Amministrazione Finanziaria).

Ne consegue, per quanto di nostro interesse, che non solo che l'Amministrazione è legittimata a effettuare i controlli con l'unico limite del rispetto della legge, ma altresì che i contribuenti sono tenuti a cooperare. Ciò, per due ordini di motivi. In primo luogo, perché i principi su cui si fonda la pretesa tributaria e che giustificano i controlli vanno anche a loro beneficio e, in secondo luogo, perché la possibilità di cooperazione che trova riscontro nell'ordinamento tributario consente loro di tutelarsi da eventuali errori o atti viziati da un eccesso di autorità e di far valere, se giuridicamente fondate, le loro ragioni.

Il 2° comma dell'articolo 53 Cost. si occupa invece del principio della progressività, che dovrebbe ispirare l'intero sistema di imposizione. Secondo tale principio l'imposizione dovrebbe farsi tanto più pesante in termini percentuali quanto maggiore risulta essere la capacità contributiva che fa

sorgere tale imposizione. Si tratta di un criterio differente rispetto alla mera proporzionalità, la quale prevede che il prelievo sia commisurato alla capacità contributiva pur restando percentualmente identico per ogni livello di tale capacità. L'applicazione del principio di progressività, che trova la propria giustificazione nell'esigenza dello Stato di espletare la propria funzione solidaristica[15] garantendo l'eguaglianza anche sostanziale dei cittadini in materia tributaria, genera qualche perplessità nell'attuale ordinamento. Invero, la Corte Costituzionale[16], secondo un orientamento consolidato, ha stabilito che il principio di progressività concerne il sistema tributario complessivamente considerato e non i singoli tributi, come in verità parrebbe più equo e legittimo, perlomeno se si tiene conto della già citata funzione solidaristica sottesa alla norma. Ciò non di meno, la scelta lessicale del Costituente rende legittima, seppur criticabile, l'interpretazione prospettata della Corte Costituzionale, posto che è innegabile che il verbo *"è informato"* impiegato nel comma in esame non implica necessariamente che in ogni tributo debba essere progressivo e il riferimento a generici *"criteri"* –al plurale- non aiuta a rendere stringente l'ambito operativo del principio di progressività.

Per rispettare la *ratio* del Legislatore costituzionale in materia di capacità contributiva è evidente che la stessa debba essere non solo **personale** la norma, si è detto, impone che tutti siano tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della "propria" capacità contributiva ma altresì **effettiva** non essendo ragionevole supporre un prelievo a fronte di una capacità contributiva inesistente o meramente fittizia. Se così è, inoltre, la capacità contributiva dev'essere anche **attuale**[17], vale a dire che l'imposizione deve colpire una ricchezza esistente nella disponibilità economica del contribuente all'epoca in cui avviene la pretesa. Proprio tale caratteristiche e l'esigenza di rispettarle nella fase attuativa dell'imposizione, come si vedrà, obbligano contribuente e Amministrazione Finanziaria a ricercare una cooperazione tra loro.

Per completezza va osservato comunque che il legislatore tributario, complici le sempre presenti esigenze di cassa, ha più volte "aggirato" il citato requisito di attualità della capacità contributiva colpita dai tributi. Spesso, infatti, il nostro ordinamento ha conosciuto tributi che colpivano una capacità contributiva la cui manifestazione si era manifestata in passato e poteva quindi non

[15] Cfr. nota art. 2 Cost. sui *"doveri inderogabili di solidarietà"* richiesti dalla Repubblica a tutti i cittadini.
[16] Cfr. Sent. C. Cost. 19 Ottobre 2000, n. 430 e 7 Aprile 2006, n. 148.
[17] Per un approfondimento sui requisiti del principio di capacità contributiva secondo l'interpretazione adottata nel presente lavoro si rinvia a F. MOSCHETTI, G. SCHIAVOLIN, R. LORENZON, L. TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, *passim*.

essere più presente nel patrimonio del soggetto passivo al momento del prelievo. La Corte Costituzionale si è trovata spesso a dirimere questioni di tal fatta e, a onor del vero, in taluni casi ha considerato molto più le esigenze di bilancio dello Stato, piuttosto del rigoroso rispetto del dettato costituzionale. Tra le altre, possiamo ricordare due sentenze in particolare che hanno, per così dire, stabilito i "limiti del requisito in parola:

- con la sent. n. 44 del 23 Maggio 1966[18] la Corte Costituzionale fu chiamata a pronunciarsi in materia di "Imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili": tra le diverse eccezioni sollevate sulla norma impositiva di tale fattispecie, una atteneva alla possibilità data (ai Comuni) di scegliere l'epoca di determinazione del maggior valore da tassare purché non antecedente a 10 anni. La Suprema Corte in tal caso negò la legittimità di una simile facoltà dell'Amministrazione, che poteva -oltretutto per scelta- colpire una manifestazione di ricchezza assai remota nel tempo e verosimilmente non più nella disponibilità del soggetto in capo a cui si era manifestata.
- la Sent. C. Cost. 27 Luglio 1995, n. 410[19] in cui si metteva in dubbio la costituzionalità dell'imposizione tra i redditi diversi delle indennità di esproprio dei 3 anni precedenti[20], ha visto, al contrario, il giudizio favorevole della Corte non tanto e non solo perché la retroattività si estendeva a un orizzonte temporale assai ridotto, ma soprattutto in considerazione del vuoto normativo che si era venuto a creare in materia di tassazione delle indennità in parola. La Corte ha sostenuto che poiché le plusvalenze immobiliari soggiacevano ormai da anni a imposizione come redditi diversi, il contribuente doveva aspettarsi che quel vuoto legislativo sarebbe stato colmato, verosimilmente con un regime analogo a quello che colpiva le plusvalenze immobiliari e tenere nella propria disponibilità parte di questa ricchezza per un tempo ragionevole. L'imposizione, in altre parole, era secondo la Corte costituzionale *obiettivamente prevedibile* e per questo la pretesa tributaria ricadente sugli ultimi 3 anni risulterebbe fondata e legittima[21].

La problematica della retroattività delle norme tributarie ha successivamente indotto il Legislatore a introdurre nello Statuto dei diritti del contribuente una norma che verrà meglio analizzata nel

[18] Reperibile in www.professioneimpresa.it
[19] Reperibile in www.infoius.it
[20] Così come previsto dall'art. 11 legge 30 dicembre 1991, n. 413.
[21] Prevedibili apparivano anche i clamori che tale tesi avrebbe suscitato in dottrina. Uno su tutti, G. FALSITTA, *L'illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili, la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus*, ne *Il Fisco* n. 33/1995, I, p. 8130 ss.

prosieguo di questa trattazione che vieta espressamente tale tipo di pratica, con ciò dando origine a ulteriori perplessità, soprattutto a ragione del rango della fonte normativa in cui tale disposizione è contenuta[22], che la rende potenzialmente abrogabile da una legge ordinaria successiva.

Sul piano poi della personalità e dell'effettività della capacità contributiva in capo a chi la realizza occorre rilevare alcune ulteriori questioni di carattere giuridico incidenti nell'ambito di applicazione del principio di capacità contributiva e di conseguenza sulla sfera della cooperazione.

Nell'ordinamento tributario sono infatti presenti istituti in base ai quali l'onere del pagamento d'imposta e di espletamento di altri obblighi formali ricade su persona diversa da quella che ha realizzato il presupposto (a cui è ascrivibile la capacità contributiva). E' il caso della sostituzione d'imposta ex d.p.r. 600/1973, per la quale un soggetto (sostituto d'imposta) individuato dall'ordinamento è chiamato a espletare alcuni oneri che normalmente dovrebbero ricadere sul soggetto che ha realizzato il presupposto –il contribuente-; il rapporto è poi regolato attraverso i meccanismi della ritenuta e della rivalsa, sui quali non pare opportuno soffermarsi in questa sede[23].Poiché gran parte degli obblighi è posta in capo al sostituto, il mancato esperimento di essi comporta una responsabilità dello stesso in via autonoma o solidamente all'obbligato principale[24], ragion per cui il sostituto può trovarsi a rispondere del mancato pagamento di un'imposta, pur non avendone realizzato il presupposto e non essendo a lui riferibile la correlata capacità contributiva. Occorre a tal proposito precisare che la *ratio* di un simile istituto trova fondamento nella circostanza che le somme da destinare a imposizione si trovino nella disponibilità del sostituto d'imposta (in qualità di datore di lavoro del contribuente ad es.), e che pertanto non si può parlare di imposizione che travalica i limiti della capacità contributiva. In altre parole la capacità contributiva si realizza, seppur in capo a un soggetto che non viene chiamato dall'Amministrazione Finanziaria ad assolvere determinati obblighi –o lo è limitatamente- in virtù della riconosciuta **attitudine alla contribuzione**. Gli obblighi gravanti sul sostituto trascendono dall'esistenza della capacità contributiva del sostituito, e sono perciò indipendenti da essa.

[22] Art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, rubricata Statuto dei diritti del contribuente.
[23] Sull'argomento si rinvia a G. FALSITTA, *Op. Cit.*, p. 130 e ss.
[24] Ove non si riscontri anche una responsabilità in concorso con il soggetto sostituito, circostanza della quale verrebbero chiamati a rispondere entrambi, ciascuno secondo le proprie mancanze.

Diverso è invece il caso in cui l'imposizione abbia ad oggetto una ricchezza non più esistente nel patrimonio del contribuente o nella disponibilità del sostituto: nell'impossibilità del sostituto ad adempiere ai suoi obblighi, ci si pone in tal caso il problema di quale ricchezza debba essere colpita e, soprattutto, in capo a chi. Non pare certo lecito che l'imposizione debba gravare sul sostituto, un soggetto che non ha realizzato la capacità contributiva che si intende tassare, il problema attiene piuttosto alla legittimità dell'imposizione, dal momento che neppure il contribuente ha manifestato una ricchezza passibile di imposizione. Ecco che allora l'ordinamento ha messo a punto un sistema di accrediti e rimborsi in grado di restituire quanto indebitamente conferito.

Altro caso in cui un soggetto poteva essere chiamato a rispondere per una capacità contributiva non sua era quello del c.d. *cumulo dei redditi*, un tempo previsto dall'art 4 d.p.r. 597/1973, istituto oggi non più in uso nell'ordinamento, in base al quale i redditi realizzati dall'intero nucleo familiare confluivano nella dichiarazione del marito-padre dove venivano sommati ai fini della determinazione dell'imponibile[25]. Alla luce del criterio di progressività esaminato poc'anzi, è facile intuire come il sistema appena esposto fosse penalizzante per i nuclei familiari pluri-reddito dal momento che il cumulo di più redditi, dando origine a un'imponibile più elevato, potesse far rientrare i redditi del nucleo familiare in uno scaglione di reddito superiore, con applicazione di un'aliquota più elevata rispetto a quella che si sarebbe avuta considerando separatamente i singoli redditi. Lo svantaggio si poneva oltretutto in contrasto con quanto previsto dall'art. 29, 1° comma, Cost. in base al quale *"La Repubblica riconosce i diritti della famiglia come società naturale fondata sul matrimonio"*. Prima della storica sentenza che avrebbe definitivamente abolito tale regime, era intervenuta la Legge n. 576/1975 per l'esigenza di adeguare il sistema tributario all'intervenuta riforma del diritto di famiglia[26]. La Legge 576 detta il fondamentale principio dell'autonomia soggettiva tributaria dei coniugi senza però modificare la disciplina del cumulo obbligatorio dei redditi in dichiarazione. E' a questo punto che interviene una sentenza della Corte Costituzionale destinata a cambiare l'intera futura giurisprudenza in materia di imposizione sul reddito con riguardo ai nuclei familiari. La Sent. 15 Luglio 1976, n. 179[27]. Essa pronuncia l'illegittimità costituzionale dell'istituto del cumulo dei redditi per violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva sanciti agli articoli 3 e 53 della Costituzione. Da questa sentenza in avanti,

[25] Per maggiori dettagli cfr. AA. VV., *La tassazione del reddito familiare*, Servizio studi del Senato, ufficio ricerche nei settori economico e finanziario, Roma, 2008, nonché www.forumfamiglie.org
[26] Legge 19 Maggio 1975, n. 151.
[27] Reperibile in www.giurcost.org

ciascun coniuge è tenuto a presentare una propria dichiarazione separatamente, in ossequio al principio di autonomia soggettiva tributaria; è poi l'ordinamento a prevedere dei meccanismi di sgravio fiscale attraverso deduzioni e detrazioni che tengano conto dei carichi di famiglia.

E' evidente da questi due esempi che, indipendentemente dalla successiva pronuncia sul merito di legittimità, ogni volta che un soggetto è chiamato a rispondere della capacità contributiva di un altro l'Amministrazione, nel far valere la propria pretesa tributaria, agisce con l'obiettivo di conseguire, in tempi rapidi e, per quanto possibile, certi, l'entrata fiscale e nel perseguire tale obiettivo, implicitamente, richiede la cooperazione del contribuente (tenuto talvolta, come nel caso del sostituto d'imposta, a ottemperare ad obblighi che in assenza di una disposizione normativa, non gli competerebbero).

L'analisi degli articoli costituzionali di riferimento, che finora ha approfondito il ruolo del contribuente e le connesse garanzie costituzionali, non può ora esimersi dalla disamina degli articoli che delimitano la contrapposta esigenza dell'Amministrazione Finanziaria alla raccolta di risorse finanziarie e degli strumenti di cui dispone per il controllo di tale attività, e ciò per capire fino a dove essa possa spingersi per rispondere alle proprie esigenze.

Il Titolo III della Costituzione, recante le disposizioni relative al Governo della Repubblica, dedica la II sezione alla Pubblica Amministrazione, organo disciplinato nel dettaglio dall'art. 97 Cost. che recita *"I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge"*.

I principi posti a presidio del funzionamento della Pubblica Amministrazione, di cui l'Amministrazione Finanziaria è l'appendice in materia fiscale, sono il buon andamento e l'imparzialità. Sono caratteristiche essenziali che, a ben vedere, ricalcano sotto il profilo dell'organizzazione operativa le due funzioni, quella solidaristica e quella garantista, di cui si è sopra dato conto parlando della capacità contributiva.

I doveri di solidarietà imposti dall'art. 2 Cost. , infatti, non potrebbero trovare applicazione in uno Stato che pone al centro dei suoi obbiettivi il proprio interesse di istituzione in luogo di quello

generale del popolo italiano, ma per tutelare i diritti di tutti i cittadini occorre improntare l'organizzazione amministrativa sul binario del "buon andamento". Questa locuzione, per quanto generica, pone un vincolo agli obiettivi stessi della Pubblica Amministrazione, la quale, lungi dal favorire al suo interno corruzione e favoritismi –che impediscono di tutelare l'interesse dei cittadini all'effettività dei principi fondamentali di uguaglianza, dignità e solidarietà-, deve perseguire come fine primario il buon andamento del proprio operato. Il concetto è rafforzato dalla previsione di cui al 3° comma, che impone la meritocrazia per l'accesso a incarichi nella Pubblica Amministrazione.

Allo stesso modo anche la funzione garantista trova pratico riscontro nel secondo criterio che sta alla base dei principi di funzionamento dell'Amministrazione Pubblica vale a dire l'imparzialità della sua azione. Detto criterio si pone a fondamento del ruolo di superiorità sui cittadini che deve assumere lo Stato nell'interesse generale al benessere e al progresso del Paese. Lo Stato deve farsi garante dei diritti fondamentali di giustizia ed equità sociali e pertanto la Costituzione pone in capo alla Pubblica Amministrazione, non un mero impegno al controllo che tali diritti vengano fatti valere per tutti i cittadini, ma un preciso dovere a presidio dell'interesse della collettività. Porre tale obbligo con una norma costituzionale significa, tra l'altro, attribuire una specifica responsabilità alla Pubblica Amministrazione, che può quindi essere chiamata a rispondere della mancata osservanza del suo ruolo imparziale, così come della condotta seguita in tutti gli atti e provvedimenti di sua pertinenza. La specificazione nel 2° comma ha poi la funzione di eliminare qualsiasi vuoto di responsabilità nell'operato di quest'organo. L'Amministrazione Pubblica è dunque responsabile della condotta, anche (come nel caso dei controlli fiscali) se tale condotta è determinata dall'assolvimento dei compiti che le sono propri, i quali, a norma del 2° comma dell'art. 97 Cost. devono essere tassativamente disciplinati dall'ordinamento degli Uffici.

A riprova della responsabilità che la Carta Costituzionale pone a carico della Pubblica Amministrazione a presidio dell'interesse pubblico all'imparzialità della stessa, appare congruo abbinare l'art 97 appena esaminato con l'art. 28 della Costituzione che aggiunge rilievo a quanto sopra esposto: *"I funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici"*. Il precetto contenuto nell' art. 28 appare stavolta ancora più stringente. Il Legislatore costituente non prevede un generale e logico principio di funzionamento, bensì si preoccupa di disciplinare

l’ipotesi concreta in cui lo Stato violi un diritto del cittadino per mano di un suo funzionario o dipendente. In tal caso, non solo questi non è esonerato per la sola sua appartenenza a un organo dello Stato o di un ente pubblico (e sarà quindi sottoposto a processo per la violazione commessa), ma la responsabilità per l’illecito si estenderà anche all’ente che il funzionario o il dipendente rappresenta e nel nome del quale ha adottato una condotta errata. Del fatto di un dipendente o di un funzionario pertanto è chiamato a rispondere anche lo Stato o l’ente pubblico con la propria autonoma personalità giuridica anche se l’illecito non è stato da questo volutamente provocato.

1.2 La tutela del contribuente nel processo tributario quale manifestazione dell'interesse generale alla tutela dei diritti fondamentali di libertà del cittadino.

Emerge dall'analisi degli articoli costituzionali che si rifanno al concetto di cooperazione che non è presente in questo contesto un'unica disposizione che imponga direttamente la collaborazione tra contribuente e Amministrazione Finanziaria, ma si contano numerosi articoli che riconducono al concetto in esame, i quali, se considerati complessivamente a sistema, tracciano un quadro molto preciso dell'intenzione del Legislatore Costituzionale di improntare il rapporto tra Pubblica Amministrazione e cittadino a una cooperazione solida e continua che si esplichi in ogni momento in cui le due entità vengono a confrontarsi.

Da questa constatazione è possibile rilevare una continuità di intenti anche più specifica nel rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, continuità che emerge dall'analisi degli articoli della Costituzione che sovraintendono il sistema impositivo nel suo complesso e che appare ancor più rafforzata alla luce delle norme che in generale disciplinano l'inviolabilità della sfera personale del contribuente[28]. Le più significative sono:

art. 13 Cost. *"La libertà personale è inviolabile. Non è ammessa forma alcuna di detenzione, di ispezione o perquisizione personale, né qualsiasi altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato dall'Autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge. In casi eccezionali di necessità ed urgenza, indicati tassativamente dalla legge, l'autorità di Pubblica sicurezza può adottare provvedimenti provvisori, che devono essere comunicati entro quarantotto ore all'Autorità giudiziaria e, se questa non li convalida nelle successive quarantotto ore, si intendono revocati e restano privi di ogni effetto. E' punita ogni violenza fisica e morale sulle persone comunque sottoposte a restrizioni di libertà. La legge stabilisce i limiti massimi della carcerazione preventiva."*

art. 14 Cost. *"Il domicilio è inviolabile. Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale. Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali."*

[28] A riguardo, si veda anche A. CORASANITI, *Note in tema di diritti fondamentali*, in *Diritto e società*, 1990, p. 189 e ss.

art. 15 Cost. *"La libertà e la segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione sono inviolabili. La loro limitazione può avvenire soltanto per atto motivato dell'Autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge."*

Laddove infatti ricorrano particolari esigenze individuate dalla legge l'inviolabilità della dimensione privata del cittadino deve cedere il passo all'Autorità Giudiziaria, che attraverso gli organi preposti è autorizzata direttamente dalla legge ad effettuare i controlli e le ispezioni utili allo scopo perseguito. Il fatto che queste violazioni della libertà individuale si debbano svolgere solo al ricorrere di specifiche cause, per il perseguimento di determinati scopi e secondo modalità tassativamente normate da una fonte legislativa costituisce già di per sé una tutela per il cittadino; si noti a tal proposito che la Costituzione conferisce la massima elasticità al Legislatore di volta in volta chiamato a disciplinare la materia, in quanto la presenza di tali disposizioni garantisce il dovuto rigore atto a evitare indebite ingerenze nella dimensione privata del singolo fuori da circostanze dettagliatamente previste[29].

La delega che gli articoli genericamente fanno *"alla legge"* assicura d'altro canto l'adattabilità del dettato costituzionale a qualunque esigenza presente o futura che il Legislatore si trovi a dover affrontare, eliminando peraltro il rischio, come si è già detto, di illegittime incursioni nella sfera personale dei contribuenti, dal momento che l'individuazione delle condizioni di procedibilità da parte della legge consente (all'Amministrazione, ma soprattutto al contribuente nel proprio interesse) di riscontrare in ogni situazione il ricorrere delle circostanze che rendono legittima l'incursione dell'Amministrazione nella sfera privata dei cittadini, facendo prevalere l'interesse pubblico tutelato dalla norma (ad es. la sicurezza, la salute, la lotta all'evasione) su quelli privati della riservatezza e della privacy del singolo[30]. Ove tali circostanze non trovassero riscontro, verrebbe automaticamente meno il diritto dell'Amministrazione a effettuare controlli in tal senso, in quanto l'esigenza di tutela della riservatezza del cittadino, intesa come limite all'azione dell'Amministrazione, non sarebbe superata da un'esigenza pubblica riconosciuta giuridicamente meritevole; e anche ove tale incursione nella dimensione privata avesse luogo senza l'immediato riscontro di una legittima necessità dell'Amministrazione, risulterebbe inopponibile e sarebbe inoltre onere dell'Amministrazione provare l'esistenza di quelle circostanze individuate dalla legge per le quali la stessa era autorizzata a entrare nel privato del cittadino. In mancanza di una

[29] E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, p. 199 e ss.
[30] Sul punto, F. MODUGNO, *I nuovi diritti nella giurisprudenza costituzionale*, Torino, 1995, p. 100.

circostanza che giustifichi l'azione indebita dell'Amministrazione sarà sempre questa a rispondere della propria condotta.

Gli articoli in commento delineano quindi l'ambito di applicazione della tutela garantita dall'ordinamento al contribuente, tutela riconosciuta di diritto a questi, non in virtù della sua contribuzione alla spesa pubblica, ma proprio come cittadino, e quindi come titolare di un diritto alla privacy per il solo fatto di essere un membro della collettività[31]. Tale appartenenza, se riconosciuta giuridicamente attraverso la cittadinanza, comporta per il soggetto una serie di doveri compensata da un insieme di diritti correlati[32], di cui a ben vedere quello alla privacy costituisce massima espressione del rispetto per la sfera personale che ogni Stato democratico è tenuto a riconoscere ai propri membri. Nessun singolo e nessuna autorità può intromettersi nelle scelte personali del cittadino, o dettarne i canoni, se queste scelte non determinano una lesione ai diritti di altri cittadini o della collettività tutta. Ma se lo Stato riconosce tutta la libertà possibile ai portatori di interessi privati (con il solo limite, come si è avuto modo di sottolineare, dell'interesse pubblico alla sicurezza, alla salute e al corretto espletamento dei doveri tipici di uno Stato) ci si chiede quale sia il correlato dovere che compete a chi beneficia del diritto alla privacy[33].

Per rispondere a questo quesito è opportuno indagare le ragioni che sottendono a un simile diritto, ossia la *ratio* delle disposizioni normative a tutela dei diritti fondamentali di libertà del cittadino, poiché se lo Stato attraverso le sue leggi traccia un limite invalicabile oltre il quale non è tenuto ad intervenire in nessun modo, è evidente che dietro quel limite si ricava specularmente l'ambito di autodeterminazione del cittadino, che a sua volta costituisce il confine nei suoi rapporti con la Pubblica Amministrazione. In altre parole, capire il perché di tali disposizioni fa comprendere cosa il cittadino può fare senza ledere gli altrui diritti, senza invadere cioè la sfera del "liberamente concesso", circostanza che obbligherebbe lo Stato a intervenire con la propria autorità. In questo consiste il dovere del cittadino a cui lo Stato riconosce le tutele di cui sopra: rispettare il limite fissato dalla pubblica autorità, limite imposto non per comprimere la libertà del singolo, ma al contrario, per tutelare i diritti di libertà di tutti gli altri cittadini suoi pari e dello Stato come istituzione.

---

[31] Sul punto si rinvia ad A. BALDASSARRE, *I diritti fondamentali nello Stato costituzionale*, in *Scritti in onore di Roberto Predieri*, Tomo I, Milano, 1996.

[32] In tal senso, R. BIN, *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992, p. 72.

[33] G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del diritto" e diritti fondamentali della persona*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, I, p. 519 ss.

La *ratio* che sorregge il diritto alla privacy, all'inviolabilità del domicilio, della posta, ecc. appare dunque quella di garantire l'esistenza di un ambito di autodeterminazione libera delle scelte del soggetto appartenente a un'entità politica che riconosce e fa propri i valori della libertà individuale e della dimensione privata del singolo, proprio in virtù del fatto che non vi è motivo, per l'autorità, di ingerirsi oltre una certa soglia che esula dalla propria competenza, salvo che il cittadino abusi della libertà a lui garantita per ledere l'altrui libertà, o minacci l'unità o il corretto funzionamento del proprio Stato. Quest'ultimo ha, dunque, il *dovere* di intervenire per salvaguardarsi come istituzione e per tutelare gli altri cittadini. Poiché infatti l'unica istituzione in grado di adempiere a questi obblighi è lo Stato con la propria forza autoritativa, appare evidente che esso sia obbligato a intervenire, qualora ravvisi una violazione a un diritto pubblico. In ciò lo Stato non tutela solamente sé stesso come organizzazione sovraordinata, ma l'interesse generale della totalità dei suoi cittadini, vale a dire il solo interesse meritevole, per espressa e ribadita volontà costituzionale, di travalicare l'interesse privato alla riservatezza della sfera personale.

Se lo Stato soggiace al dovere di intervento per assicurare ai propri cittadini il corretto esercizio delle libertà fondamentali a questi spettanti, è evidente che essi non si potranno opporre alla pretesa statale di invadere la loro dimensione privata, dal momento che tale pretesa trova fondamento nei casi e nelle modalità individuate dalle legge e poste a tutela della collettività, della quale anche il cittadino "invaso" fa parte. Il singolo –o le aggregazioni a cui sceglie liberamente di appartenere- non può cioè contestare, salvo una violazione di legge da parte della Pubblica Amministrazione, attraverso la quale l'autorità statale opera- il diritto dell'organo pubblico a invadere la sua dimensione privata, proprio perché tale ingerenza risulta in fatto e in diritto frutto della stessa libertà fondamentale di cui egli gode. E' per preservare il diritto violato alla libertà collettiva, infatti, che la Pubblica Amministrazione esercita un potere sui singoli che l'hanno minata.

Individuando in questa peculiarità la *ratio* delle norme a tutela della privacy, e considerando che lo Stato è obbligato dalla legge a ingerirsi qualora ravveda la lesione di un pubblico interesse, si riscontra un preciso dovere di cooperazione, da parte del cittadino, affinché lo Stato venga messo in condizione di espletare tutti i controlli, le perquisizioni e gli accertamenti previsti dalla legge al fine di determinare, in sede giudiziale, se tale lesione abbia avuto realmente luogo.

Non a caso, emerge senza ombra di dubbio che le ingerenze dell'autorità pubblica nella riservatezza del privato hanno come unico obiettivo di appurare che nessun membro della collettività - o lo Stato come entità- venga danneggiato o penalizzato dall'azione del singolo, e non di invadere la dimensione personale di quest'ultimo con un eccesso di potere autoritativo che non troverebbe giustificazione alcuna, oltre a costituire a quel punto una violazione delle sue libertà. Osservazione, questa, che rafforza la funzione garantista dello Stato nei confronti dei diritti di tutte le persone e le istituzioni che rappresenta. In virtù di tale funzione, dunque, il cittadino non può anteporre il proprio interesse personale all'interesse della totalità degli altri individui che si riconoscono nel suo stesso Stato e che godono dei medesimi diritti; se l'autorità pubblica agisce a tutela della libertà e -dei diritti della collettività, sta garantendo anche il diritto del singolo, che pertanto -non può replicare alle richieste della Pubblica Amministrazione facendo leva sulla presunta violazione della sua sfera personale. Non avendo egli autorità per opporsi, né avendo fondamento giuridico la sua opposizione laddove siano rispettate le condizioni individuate dalla legge, è tenuto a cooperare con la Pubblica Amministrazione, non solo da un punto di vista giuridico, ma soprattutto per dimostrare la propria innocenza di fronte all'accusa di aver minato un interesse pubblico. L'azione dello Stato, legittima e obbligata, non è volta cioè a esercitare un abuso autoritativo nei confronti del cittadino, ma è atta a verificare che gli interessi di tutti siano rispettati, e la stessa libertà riconosciuta nel diritto alla privacy e alla riservatezza da uno Stato democratico, viene fatta valere nel diritto riconosciuto al singolo di difendersi dinanzi all'istituzione suprema[34]. Per compensare ai maggiori poteri conferiti dalla legge alla pubblica autorità, è la stessa legge a riconoscere al cittadino la possibilità di cooperare al fine di improntare il rapporto con le istituzioni alla collaborazione e quindi di vedersi riconoscere in pieno l'esercizio di quei diritti che in assenza di cooperazione non troverebbero adeguata espressione.

Le osservazioni fin qui esposte in via generale tra Stato e cittadino, valgono anche nel rapporto specifico tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, dal momento che tra gli interessi pubblici che lo Stato è tenuto a tutelare vi è sicuramente l'interesse alla contribuzione, senza il quale il corretto funzionamento dei servizi e delle funzioni proprie della dimensione pubblica è compromesso; si pensi, ad esempio, alla funzione solidaristica dello Stato, concepita come preciso compito di provvedere allo sviluppo della collettività assicurandosi che ciascuno contribuisca a

[34] Si veda in merito A. MARCHESELLI, *Accertamento tributario e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2011, *passim*.

sostegno degli altri. Come già precisato, infatti, la Costituzione pone a carico del cittadino un preciso dovere di contribuzione, che fa sorgere uno speculare onere in capo agli apparati della Repubblica a far sì che tale dovere venga assolto nelle modalità prescritte dalla legge[35]. Per fare ciò, **è la legge stessa** a conferire all'Amministrazione Finanziaria i poteri necessari a effettuare controlli, nonché a rendere materialmente possibile la fase della riscossione. Senza questi poteri non sarebbe possibile per il Fisco assolvere alle proprie funzioni così come non sarebbe possibile per lo Stato reperire le risorse finanziarie necessarie al suo sostentamento.

La contribuzione come interesse pubblico meritevole di tutela[36], dunque, apporta con sé il rischio di mettere il cittadino in una condizione di subordine rispetto all'Amministrazione Finanziaria, dotata di poteri potenzialmente lesivi dei diritti del singolo. Ecco che allora per riequilibrare il rapporto tra contribuente e Fisco, l'ordinamento ricorre a una serie di meccanismi che garantiscono la tutela della parte "debole" nel procedimento tributario, sia nella sua fase iniziale, che in seguito, qualora si venisse a formare un contraddittorio[37]. E' evidente, nell'analisi dei momenti salienti in cui si esplica tale rapporto, che la cooperazione tra le due parti contrapposte non solo ispira l'intero sistema in ogni momento in cui viene a delinearsi l'incontro tra cittadino e Fisco, ma ha anche un ruolo centrale a presidio del rispetto dei diritti fondamentali che ciascuna delle due parti vanta. In quest'ottica la cooperazione diviene qualcosa di più di un elemento auspicabile, essa è lo strumento attraverso cui si garantisce il rispetto delle esigenze di entrambe le parti, la soluzione che il sistema pone a presidio della tutela dell'Amministrazione Finanziaria come del contribuente. Ed è proprio a favore di quest'ultimo che la cooperazione può assumere un rilievo ancora più determinante: si può affermare che le garanzie e la tutela riservata al contribuente saranno tanto più efficaci quanto più egli vorrà beneficiarne attraverso gli strumenti messi a punto dal sistema, i quali fanno leva appunto sul concetto in esame.

---

[35] In tal senso, L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritto costituzionale*, Milano, 1996, p. 149.

[36] Sul punto si veda F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, *Op. Cit.*, *passim*, nonché L. ANTONINI, *Op. Cit.*, p. 243 e ss. Per la giurisprudenza, si vedano le sentenze C. Cost. n. 164/1964, in cui si fa riferimento alla *"tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi"*, C. Cost. n. 87/1962, che fa rientrare nella tutela dell'interesse fiscale *"quello fondamentale di garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato"*, ma anche C. Cost. n. 283/1987 *"sull'interesse dello Stato alla percezione dei tributi"*.

[37] Significativo in tal senso, M. DENARO, *Diritto di accesso e denuncia alla procura della Repubblica*, ne *Il Fisco* n. 34/2011, p. 5601 ss in cui si commenta la decisione del Consiglio di Stato n. 4769 del 10 Agosto 2011 secondo la quale non può essere negato l'accesso a documenti che riguardano espressamente la posizione giuridica del richiedente e che possono essere utili a fini di tutela giurisdizionale, anche, e a maggior ragione, in presenza di una denuncia a carico del contribuente promossa dall'Agenzia delle Entrate all'Autorità Giudiziaria penale.

Per ogni meccanismo utilizzato dall'Amministrazione Finanziaria ai fini del controllo fiscale, la legge prevede un'adeguata garanzia per il cittadino, volta a fornirgli la possibilità di difendersi e di dimostrare la correttezza della propria condotta. Si pensi, ad esempio, al processo verbale di constatazione, che dal lato dell'Agenzia delle Entrate costituisce il punto di partenza per l'emissione dell'avviso di accertamento, ma, dal lato del contribuente, rappresenta in maniera univoca l'ambito delle rimostranze che l'Amministrazione intende muovergli, e che egli può in ogni momento confutare, facendo annotare eventuali "osservazioni e rilievi" direttamente nel processo verbale (art. 12 co. 4 Statuto del contribuente), o comunicando "osservazioni e richieste" nei 60 giorni successivi alle operazioni di chiusura del controllo (art. 12, co. 7). Tali memorie hanno un effetto vincolante per l'ufficio impositore, tenuto a motivare sulle controdeduzioni presentate dal contribuente. In tal senso, il controllo non intende porsi come una minaccia per il contribuente, ma al contrario attraverso il principio di cooperazione funge da preziosa possibilità ai fini della sua difesa.

Ala luce di tutto ciò, qualche considerazione merita una prassi assai poco ortodossa di cui si sente molto parlare negli ultimi tempi: il c.d. astensionismo fiscale[38]. Si tratta dell'evasione fiscale consapevole e voluta, attuata da contribuenti che trovano in questa omissione volontaria l'affermazione di un proprio diritto, che a seconda dei casi può configurarsi come il diritto all'autodeterminazione nelle scelte di natura finanziaria, nel diritto a conservare per il proprio uso personale le risorse da essi prodotte o semplicemente il diritto a manifestare disagio e insoddisfazione nei confronti di chi amministra a livello locale o nazionale, che spesso sono gli stessi soggetti chiamati a decidere sull'imposizione richiesta ai contribuenti[39]. Questa pratica (che calpesta nettamente il principio di cooperazione fin qui auspicato) appalesa, da un lato, le inefficienze e le contraddizioni di un sistema oramai giunto al collasso e, dall'altro, numerose violazioni ai diritti fondamentali di entrambe le parti. Già il concetto di "astensione" indica un'omissione cosciente, una privazione attuata dal cittadino nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria. E' una presa di posizione non indifferente: ai fini dell'analisi critica del fenomeno in esame è opportuno porre l'accento sul fatto che è il cittadino a sottrarsi al rapporto e lo fa non per cause di forza maggiore che impediscono il corretto andamento delle fasi in cui egli esprime la sua

[38] Per un'analisi più approfondita sul tema si veda anche A. URICCHIO, *L'obiezione fiscale nell'evoluzione giurisprudenziale*, Perugia, 2007.

[39] Sul punto si vedano i significativi contributi di E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, *Op. Cit.*, che dedica un apposito paragrafo alla questione, intitolato *"Libertà di pensiero e obiezione fiscale"*, p. 631 e ss. e A. TURCHI, *Coscienti evasori. Problemi e prospettive dell'obiezione fiscale*, Milano, 2011.

capacità contributiva e dà luogo alla sua contribuzione; di fatto, anzi, egli sceglie di annullare la sua attività contributiva, rifiutando di fornire quelle risorse che spetterebbero di diritto alla collettività nella quale il contribuente le ha realizzate.

D'altro canto le motivazioni su cui poggia una simile pratica trovano fondamento nelle falle e nelle lacune del sistema impositivo, i cui continui sprechi sfiduciano i contribuenti e, rendendo necessarie ulteriori risorse per il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, avviano un circolo vizioso che l'astensionismo fiscale pretenderebbe di spezzare.

A tutto questo si aggiungano corruzione e privilegi messi in atto proprio dalla classe politica che gestisce le risorse finanziarie dei contribuenti, i quali, esacerbati dalla situazione, si sentono legittimati a trattenere per sé le risorse che hanno prodotto, per sottrarle agli sprechi pubblici.

Si contrappongono quindi due specifiche quanto critiche esigenze. Non si tratta di trovare aprioristicamente un accordo teorico di qualche tipo: in ambito di imposizione fiscale si tratterà sempre di una mediazione tra esigenze contrapposte, dettaglio che l'astensionismo fiscale, marcando una posizione conflittuale insita nella delineazione dei rapporti tra chi chiede risorse e chi le produce, travalica in maniera superficiale; come se lo "scontro" tra le due posizioni sempre che di scontro si possa parlare, trovasse la sua soluzione nella negazione totale a una richiesta che è preciso dovere dell'Amministrazione esigere.

Ad aggravare le cose v'è il fatto che l'astensionismo fiscale sia fomentato strumentalmente dalla classe politica che è causa del fallimento del sistema. La strumentalizzazione anzidetta può avere un duplice fine: identificarsi con l'elettorato per condividerne i disagi più profondi, allo scopo di ingraziarselo e farsi sentire attenti e partecipi alle problematiche maggiormente sentite dalla popolazione, ma anche la precisa volontà, "schierandosi" idealmente dalla parte di chi subisce gli errori del sistema, di prendere le distanze dal proprio operato, individuando nell'Amministrazione Finanziaria il capro espiatorio per ogni sorta di inefficienza, e quindi delegittimandone *in primis* l'operato e *in secundis,* la funzione, il che è assurdo, se si vuole considerare il Fisco come lo strumento attraverso il quale lo Stato reperisce i fondi necessari allo sviluppo dell'intera collettività.

Per mezzo dell'astensionismo fiscale, dunque, si pone un freno alla capacità del Paese di progredire e non si affermano dei diritti negati, al contrario, si annientano i diritti della collettività

giuridicamente meritevoli di tutela attraverso la legittima imposizione fiscale e ciò in nome di un presunto diritto del singolo a non farsene carico.

E' proprio la precisa volontà di non adempiere a un obbligo a determinare la totale assenza di qualunque rapporto tra cittadino e Fisco, assenza che determina, seguendo il ragionamento sin qui esposto, il disconoscimento di qualsivoglia diritto in capo allo Stato. Ma dal momento che lo Stato vede leso l'interesse pubblico alla contribuzione esso avrà comunque il dovere di far valere quel diritto nell'interesse della collettività, sanzionando il cittadino attraverso le modalità definite dalla legge per tale tipo di contravvenzione.

Non solo. Poiché il cittadino non ha rispettato il suo dovere di contribuzione, egli ha liberamente scelto di non instaurare un rapporto con l'Amministrazione Finanziaria, ragion per cui non può essere definito un contribuente e dovrebbe dunque coerentemente, a parere di chi scrive, rinunciare a tutte le garanzie, gli alleggerimenti, i benefici e le tutele di cui i contribuenti possono beneficiare a seguito della constatazione, ad opera dell'Amministrazione, dell'avvenuta evasione.

Il rifiuto di adempiere alla legittima richiesta degli uffici impositori –indipendentemente dai motivi che la spingono- afferma implicitamente che il diritto del cittadino a usufruire delle proprie risorse prevale sull'interesse pubblico alla contribuzione. Si lede un diritto per farne rispettare un altro. Al di là delle contraddizioni giuridiche di tale logica, con un simile comportamento il cittadino si astrae dall'ordinamento, in virtù della sua auto-determinazione. Diventa cioè un "contribuente-non contribuente" e i vantaggi, le tutele e i benefici messi a punto dall'ordinamento servono proprio a proteggere i suoi interessi nel rapporto con l'Amministrazione Finanziaria. E' a ragione dei poteri autoritativi di quest'ultima, dei quali il singolo non gode, che l'ordinamento prevede maggiori tutele a favore del contribuente. Negando questo rapporto, divenendo il cittadino un estraneo al Fisco, sceglie implicitamente di rinunciare ai diritti riconosciuti al contribuente in quanto tale, poiché viene meno la *ratio* che li giustifica.

Altra espressione della tutela del cittadino nel suo rapporto con l'Amministrazione Finanziaria, è la libertà economica, sancita dall'articolo 41 della Costituzione[40]: *"L'iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza,*

[40] Per l'analisi puntuale dell'articolo in parola, si rinvia a F. ZATTI, *Riflessioni sull'art. 41 Cost.: la libertà di iniziativa economica privata tra progetti di riforma costituzionale, utilità sociale, principio di coerenza e delegificazione*, in *Scritti in onore di Claudio Rossano*, Firenze, 2012.

alla libertà, alla dignità umana. La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali".

Innanzitutto, si vuole garantire la libertà del cittadino a iniziare, condurre e gestire in autonomia l'attività economica, senza ingerenze da parte dell'autorità statale per quanto attiene alle scelte in merito al tipo di attività che il singolo intende svolgere, all'organizzazione da dare a questa, ai rapporti commerciali che possono essere stabiliti senza il *placet* della pubblica autorità. Affinché tutto questo possa aver luogo, è preciso dovere della Repubblica assicurare ai cittadini imprenditori il pieno diritto al libero esercizio dell'attività economica, in tal senso l'articolo in esame può essere letto non come una mera concessione di autonomia da parte dello Stato ai suoi membri, ma proprio come volontà del Costituente di indicare lo Stato quale garante di quella libertà economica che manca nelle nazioni di stampo dirigista[41]. Allo stesso tempo, però, il paragrafo successivo detta i limiti che incontra il liberismo economico, espressione, anche stavolta, di interessi superiori sui quali l'autorità statale non può soprassedere: in primo luogo l'utilità sociale, in quanto non può essere consentito l'esercizio di un'attività che persegua scopi contrari allo sviluppo o al benessere del Paese[42], l'attività non può inoltre costituire una minaccia per la sicurezza, poiché in tal caso lo Stato, stando a quanto appena esposto, si farebbe garante di un pericolo per i suoi cittadini e metterebbe in atto una serie di tutele che contrastano con il diritto alla salute, alla sicurezza e all'incolumità dei singoli.

Non solo. La libertà concessa non può travalicare il confine dell'altrui libertà, pertanto il secondo limite all'iniziativa economica è proprio la libertà in generale. Non è possibile, ad esempio, limitare la libertà dei propri concorrenti attraverso strategie sleali, che impedirebbero di fatto a questi di raggiungere il medesimo o un più alto risultato economico. Tutti gli attori del mercato devono poter essere messi in condizione di competere potendo contare sulle stesse condizioni di partenza: anche in questo caso si assiste a una forma di garanzia ad opera dello Stato[43], cosicché il successo o il fallimento di un'attività dipenderanno esclusivamente dalla capacità organizzativa e manageriale, nonché dall'esperienza, dell'imprenditore, non da ingiustificate disparità di trattamento. Infine, poiché il lavoro è l'attività umana per eccellenza, quella che più d'ogni altra

[41] Cfr. T. MARTINES, *Diritto costituzionale*, Milano, 2011, p. 136.
[42] Cfr. F. PIZZOLATO, *Finalismo dello Stato e sistema dei diritti nella Costituzione italiana*, Milano, 1999, p. 188, secondo cui il concetto può essere assimilato a quello di "bene comune".
[43] Sulla relazione tra utilità sociale e diritto di concorrenza, cfr. le considerazioni avanzate da C. PINELLI, *Attualità dell'art. 41 Cost., con particolare riferimento alla "utilità sociale"*, in www.centroriformastato.org

influisce sullo stile di vita e le possibilità del singolo anche al di fuori dell'orario di lavoro, è la più passibile di divenire strumento di ricatto, tale da spingere i soggetti più deboli, coloro che un lavoro non ce l'hanno, ad accettare condizioni lavorative degradanti e insostenibili pur di ricevere un salario. Allo Stato si chiede di intervenire al fine di evitare situazioni di questo tipo, ecco perché il Legislatore costituzionale pone tra i limiti cui far sottostare l'attività economica la dignità umana. Non potrebbe essere tollerato in un Paese democratico che l'autorità statale contempli l'esistenza di attività economiche che calpestano i diritti fondamentali dei cittadini, italiani o stranieri che siano, proprio perché si tratta di un principio **trascendentale**, che prescinde dall'appartenenza a una giurisdizione piuttosto che a un'altra.

Nell'affermare i vincoli all'iniziativa economica, dunque, lo Stato marca attentamente ciò che consente e che quindi tutela, da ciò che proibisce e quindi sanziona.

Infine, proprio nel suo ruolo di autorità garante del rispetto dei diritti dei singoli, la Repubblica ha l'onere di far sì che nessuna attività economica si ponga in contrasto con i suoi scopi (in tal senso detta il limite dell'utilità sociale appena visto) e, al fine di perseguire questo obiettivo, decide di avvalersi proprio delle attività economiche, che grazie alla loro presenza sul territorio e alla loro capacità di inserirsi nel tessuto sociale possono facilmente divenire espressione (non strumento) della volontà pubblica di realizzare le funzioni garantista e solidaristica più volte citate. E' evidente che per non dar luogo all'asservimento delle imprese all'autorità pubblica, essa non può dettare direttamente le modalità di esercizio dell'attività "a fini sociali" anzidetta, ma al contrario dovrà auto-limitare la propria ingerenza[44]. La soluzione adottata dal Legislatore è allora quella di imporre attraverso la legge solamente i caratteri essenziali a cui ispirare l'attività, attraverso la determinazione di *"programmi e controlli"* a cui sottoporre tanto l'attività economica pubblica quanto quella privata perché possa essere *"indirizzata e coordinata a fini sociali"*. La legge dunque non detta il fine ultimo dell'attività economica, che può mirare a scopi differenti da quelli propri della Repubblica, ma agisce affinché le attività esercitate sul proprio territorio possano avere un indirizzo comune e un coordinamento dall'alto, coordinamento che non viene da un'istituzione che persegue obiettivi in contrasto con la collettività, ma che al contrario agisce nel suo interesse. Tutti i limiti e le restrizioni imposti sono ancora una volta finalizzati a tutelare l'interesse di tutti i

[44] Per un approfondimento sul tema, si rinvia *in toto* a S. MAZZAMUTO, *Libertà contrattuale e utilità sociale*, in *Europa e diritto privato*, 2011.

cittadini e a impedire che l'azione del singolo possa recare un danno ad altri suoi pari considerati singolarmente o nel loro insieme.

Poiché, tuttavia, l'attività economica produce una ricchezza che costituisce una risorsa per il Paese, essa manifesta una capacità contributiva idonea a essere colpita dalla pretesa tributaria, con tutte le conseguenze sopra esposte a proposito del diritto dell'Amministrazione Finanziaria a entrare nella dimensione privata del soggetto passivo, anche se questi non è una persona fisica. E' evidente che un eccesso di poteri autoritativi dell'Amministrazione Finanziaria potrebbe avere dei riflessi sul diritto alla libertà economica garantita dall'art. 41 Cost. Anche in questo caso pare opportuno indagare la *ratio* che spinge il Legislatore a porre dei limiti alla libertà economica, allo scopo di individuare il raggio di operatività delle norme a sostegno delle ragioni del Fisco.

Stando a quanto sopra analizzato, emerge che l'unica ragione per la quale lo Stato si riserva di entrare nelle scelte e nella conduzione dell'attività economica è l'interesse superiore alla libertà dei singoli che a vario titolo possono venire a contatto con questa, come clienti, dipendenti, concorrenti, o a qualsiasi altro titolo[45]. Laddove gli imprenditori mettano in atto piani, strategie o comportamenti lesivi di altrui diritti o di un valore costituzionalmente tutelato (come ad esempio l'utilità sociale) violano la libertà accordata dall'ordinamento e saranno pertanto sottoposti a sanzioni. Da questa constatazione è possibile derivare in maniera analoga fino a che punto possono essere fatti valere i poteri dell'Amministrazione Finanziaria senza che si verifichi un abuso di funzioni da parte del Fisco. Se si considera infatti l'interesse superiore alla contribuzione come diritto della Repubblica e prima ancora come diritto di tutti i cittadini che in essa trovano la realizzazione dei propri diritti, allora è possibile affermare che si ha una legittima ingerenza dell'autorità pubblica nell'attività economica, se tale ingerenza è volta a verificare una ricchezza sottratta alle casse Erariali o a favorire il corretto espletarsi del rapporto tra contribuente-impresa e Fisco. Nell'attività di controllo o di accertamento, infatti, viene fatto valere l'interesse superiore della collettività al riconoscimento di un prelievo fiscale di cui questa beneficerebbe. Ricalcando quindi quanto sopra esposto a proposito del diritto di difesa di cui gode il cittadino che si pone in rapporto di cooperazione con l'Amministrazione Finanziaria, si riscontra lo stesso tipo di dinamiche qualora il contribuente sia un'impresa: i poteri di controllo forniti dall'ordinamento all'Amministrazione possono essere visti come un rafforzamento alle tutele garantite al soggetto

[45] Sent. C. Cost. nn. 63/1991, 388/1992, 446/1988, 386/1996 e, più recenti, 167/2009 e 152/2010.

passivo, e la sua difesa sarà tanto più efficace quanto più egli saprà sfruttare la posizione di rilievo che la partecipazione a un meccanismo di imposizione improntato alla cooperazione offre.

In tal senso, si può affermare che la previsione di un contraddittorio[46] nella fase antecedente a quella accertativa costituisca non solo un procedimento finalizzato alla determinazione dell'eventuale imposta evasa, ma anche una garanzia per il contribuente, che nel confronto può trovare lo strumento giuridico adatto per far valere la sua posizione dinanzi alla pretesa impositiva che l'Amministrazione intende avanzare. Con specifico riferimento a quanto evidenziato riguardo all'art. 41 Cost., si rileva che, in caso di accertamento antielusivo[47], l'indagine fiscale entra nel merito delle scelte operate dal contribuente, anche nell'esercizio della sua attività economica. Soprattutto a seguito delle recenti direttive promulgate dall'Unione Europea, tale tipo di accertamento si fonda sempre più su un generico "principio di abuso del diritto" più che sulla violazione di specifiche disposizioni legislative, circostanza che conferisce alla fase del contraddittorio un ruolo ancor più significativo nella tutela dei diritti del cittadino accertato alla libertà di iniziativa economica.

Alla luce di tutto ciò, particolare rilievo assumono le previsioni relative agli accertamenti bancari, disciplinati dall'art. 32, commi 1 e 2 del D.P.R. 600/1973. Si tratta di controlli che l'Amministrazione effettua sui dati bancari del contribuente, forieri di molte informazioni rilevanti circa la posizione contributiva del soggetto eventualmente accertato, ma che, essendo sensibili, sono sottoposti a tutela da parte dell'ordinamento, che pone limiti e vincoli che da parte dell'Amministrazione non possono certo essere ignorati[48]. I soggetti passibili di questi controlli sono:

- coloro che hanno titolarità, palese od occulta, di redditi imponibili
- coloro che esercitano operazioni rilevanti ai fini IVA
- i contribuenti gravati da obblighi di natura fiscale in generale

Oggetto della richiesta, fino alla Finanziaria del 2005[49], che ha apportato considerevoli modifiche alla normativa in esame, erano:

---

[46] All'argomento è dedicato l'intero paragrafo 2.2 della presente trattazione.
[47] Ved. *infra*, par. 2.2.
[48] Cfr. B. SANTACROCE, *Dati bancari in aiuto del fisco*, ne *Il Sole 24Ore* del 25 Settembre 2011.
[49] Legge 30 Dicembre 2004, n. 331, reperibile nel sito www.altalex.com

- indicazioni di conti intrattenuti dal contribuente presso una banca o Poste Italiane S.p.A.
- ulteriori dati o notizie e documenti di carattere specifico relativi ai conti oggetto di precedente richiesta

intendendosi per "conto"[50] qualunque documento contabile inerente al rapporto di conto o deposito esistente tra contribuente e banca o Poste italiane S.p.A.[51]

Inoltre, per tutelare l'interesse del contribuente alla riservatezza dei dati oggetto della richiesta, è prevista ai fini della procedibilità un'autorizzazione rilasciata dal Direttore Centrale o dal Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate o dal Comandante Regionale della Guardia di Finanza. Le risposte alle richieste inoltrate all'istituto bancario o all'ente Poste Italiane S.p.A. dovevano pervenire tassativamente entro 60 giorni prorogabili di ulteriori 90 per giustificati motivi.

Un significativo passo in avanti nella lotta all'evasione fiscale è stato compiuto, come preannunciato, con la Finanziaria del 2005, che introducendo oculati cambiamenti alla normativa sugli accertamenti bancari ha ampliato la sfera delle possibilità praticabili dall'Ufficio, in ciò attribuendo una maggior rilevanza al diritto/dovere dell'Amministrazione a effettuare gli accertamenti, ma senza nulla togliere alla garanzia di difesa di cui il contribuente può godere. Anzi, sotto questo aspetto si rileva al contrario un miglioramento nelle tutele fornite al soggetto accertato, dal momento che la novella normativa precisa esplicitamente le presunzioni legali da adottare, in questo fornendo al contribuente la descrizione puntuale delle contestazioni a lui mosse, cosicché, al contribuente attento e interessato sotto il profilo della cooperazione, sarà più agevole, qualora lo volesse, attuare una strategia difensiva che superi tali presunzioni.

Passando al dettaglio delle modifiche introdotte dalla Finanziaria del 2005, una prima importante distinzione si ha nell'ambito di applicazione dell'istituto dell'accertamento bancario. Viene infatti ampliata, stando alla novella legislativa, la sfera di indagine dell'Amministrazione Finanziaria, la quale, operando attraverso l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, è legittimata a chiedere informazioni circa il contribuente nel corso di ispezioni, verifiche e accertamenti non più solo alle banche e a Poste Italiane S.p.A. ma anche a tutti gli operatori finanziari, includendo dunque

[50] Cfr. C.M. n. 116/E del 10 Maggio 1996.
[51] Per una disamina puntuale della normativa previgente si rimanda al sito www.gdf.gov.it nonché L. TOSI, *Segreto bancario, irretroattività e portata dell'articolo 18 della L. n. 413 del 1991*, in *Rass. Trib.* n. 9/1995, p. 1395 ss.

intermediari, società di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio (come OICVM e SGR) e società fiduciarie italiane ed estere[52].

L'oggetto della richiesta vede inoltre estesa la sua applicabilità: l'informazione può oggi riguardare *"qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata"* con i soggetti di cui sopra, dunque rileva non più solo la nozione di conto ma anche qualunque altra attività, circostanza che aiuta a far emergere in maniera più efficace eventuali attività in nero, visto che esse possono essere meglio "camuffate" sotto operazioni che non rientrano nell'operatività del conto o del deposito, si pensi ad esempio a richieste di bonifici senza addebito, all'acquisto di certificati di deposito in contanti, alla richiesta di assegni circolari allo sportello.

La disamina delle previsioni legislative che interessano i controlli finanziari si arricchisce poi di un ulteriore tassello, interessante ai nostri fini sia sotto il profilo sostanziale sia sotto l'aspetto squisitamente afferente ai principi di cui al presente lavoro. Il D.L. 6 Dicembre 2011, n. 201, infatti, rafforza le previsioni volte a consentire all'Amministrazione finanziaria di espletare tali controlli in maniera più funzionale, e testimonia la crescente attenzione del Legislatore verso le misure di contrasto all'evasione fiscale, legittimando in tal senso, con la novella disposizione normativa, una maggiore incisività nell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria. L'articolo 11, comma 2, assume infatti notevole rilevanza ponendo l'obbligo per gli operatori finanziari di *"comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria le movimentazioni che hanno interessato i rapporti di cui all'art. 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 Settembre 1973, n. 605,* [c.d. Archivio dei rapporti finanziari] *ed ogni informazione relativa ai predetti rapporti necessaria ai fini dei controlli fiscali, nonché l'importo delle operazioni finanziarie indicate nella predetta disposizione"*. La disposizione citata rinnova la precedente disciplina sulle comunicazioni dovute agli organi preposti ai controlli tributari, non soltanto perché fa di tale comunicazione un obbligo periodico, ma soprattutto nel contenuto delle informazioni oggetto della comunicazione. A norma del provvedimento di attuazione dell'art. 7, D.P.R. 605/1973, infatti, gli unici dati che gli operatori finanziari erano tenuti a comunicare erano il codice fiscale dell'intestatario del rapporto, il tipo di rapporto, e la sua data di inizio e fine. Ora invece l'Amministrazione assume il diritto di venire a conoscenza anche degli importi, delle movimentazioni nonché di ogni altra informazione utile ai fini dei controlli fiscali. Nell'accezione sono idonei a rientrare quindi *"elementi relativi a rapporti*

[52] Art. 1, co. 402, L. n. 331/2004.

intrattenuti dal cliente, in nome proprio o per nome o conto di terzi, di qualsiasi operazione di natura finanziaria […]. A tal fine non assume alcuna rilevanza se l'operazione sia stata effettuata in conto o fuori conto"[53]. Ma cambia anche la finalità con cui le informazioni di cui sopra sono raccolte. La relazione al D.L. n. 201/2011 ha avuto cura di precisare che i dati e le informazioni contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari non sono utilizzati al solo scopo di trarre elementi utili a ricostruire la capacità contributiva del soggetto, quindi per raccogliere informazioni ai fini del controllo in corso di effettuazione, ma soprattutto come fonte per selezionare quei contribuenti ritenuti più a rischio di evasione, in vista di un *futuro* controllo. Le novità introdotte dal D.L. 201/2011 hanno riflessi notevoli sull'attività degli organi verificatori, sia procedurali che in termini di funzioni e poteri a questi attribuiti, dal momento che *"attraverso l'ulteriore alimentazione dell'archivio dei rapporti si è ritenuto che l'Agenzia delle Entrate abbia elementi sufficienti per predisporre piani di contrasto all'evasione più puntuali migliorando i risultati non tanto dal punto di vista quantitativo quanto in termini qualitativi"*[54]. Inoltre, se finora per poter accedere all'archivio dei rapporti finanziari, l'Amministrazione doveva aver già avviato un'indagine finanziaria sul contribuente, per effetto delle previsioni di cui all'art. 11, comma 2, l'accesso all'archivio è ora consentito anche prima che l'attività di verifica nei confronti del soggetto abbia preso il via. *"In sostanza, si è capovolto il previgente principio per cui non sarà più necessario l'avvio dell'attività di accertamento per legittimare la richiesta delle indagini finanziarie bensì la conoscenza immediata e diretta dei rapporti in conto ed extra conto accesi presso gli intermediari finanziari (banche, Poste, Assicurazioni, eccetera) ad individuare le posizioni più pericolose"*[55]. La dottrina[56] ha poi evidenziato il notevole supporto che una simile previsione apporta per l'attività di contrasto all'evasione fiscale, poiché *"il quadro finanziario del contribuente potrà essere conosciuto "a monte", cioè ancor prima di poter pianificare ed avviare l'azione di controllo"*[57].

La legge disciplina inoltre le conseguenze nel caso in cui nel corso delle verifiche emergano operazioni sospette, vale a dire espressive di un reddito non dichiarato o non dichiarato in misura congrua[58] secondo l'Amministrazione. L'art. 32, ai commi 1 e 2 del D.P.R. 600/1973 distingue che

---

[53] S. CAPOLUPO, *Manovra Monti: l'utilizzo generalizzato dei movimenti bancari e finanziari*, ne *Il Fisco*, n. 1/2012, p. 33.
[54] S. CAPOLUPO, *Op. Cit.*, p. 32.
[55] S. CAPOLUPO, *Op. Cit.*, p. 33.
[56] S. CAPOLUPO, *Op. Cit.*, p. 33.
[57] S. CAPOLUPO, *Op. Cit.*, p. 33.
[58] Termine che, peraltro, induce una riflessione, dal momento che *"Sarebbe semplicistico e sbagliato, infatti, fare un'equazione diretta tra "non congruità" ed "evasione fiscale""* secondo le convincenti opinioni di C. DELL'OSTE, M. MOBILI E G. PARENTE, *Fisco, le pagelle di congruità*, ne Il Sole 24Ore del 23 Gennaio 2012.

si tratti di operazioni di versamento piuttosto che di prelevamento, ossia che le operazioni comportino un incasso o un pagamento per il contribuente. Sono infatti previste due presunzioni legali, entrambe "peggiorative" per il contribuente, il quale, però, venendo messo in condizione di confutarle, ha la possibilità di dimostrare in maniera incontrovertibile la propria buona fede nonché la correttezza della propria condotta. Se egli si pone in un'ottica cooperativa con l'Amministrazione la norma non può che andare a suo vantaggio, perché gli conferisce due precisi schemi dei quali dimostrare la non applicabilità al suo caso. Per quanto riguarda i **versamenti**, essi possono essere posti a base di verifiche e accertamenti se il contribuente non dimostra di averne tenuto conto ai fini fiscali nella determinazione del reddito imponibile o non fornisce la prova che essi dessero luogo a operazioni fiscalmente irrilevanti in quanto produttivi di redditi esenti o esclusi da tassazione. Si tratta di una prova di estrema razionalità e, teoricamente, abbastanza semplice da fornire in caso di condotta incensurabile da parte del contribuente che proprio per questo crea maggiori garanzie a suo favore. In caso di **prelevamenti** invece, essi si presumono ricavi o compensi[59] assoggettabili in quanto tali a rettifiche o accertamenti se il contribuente non ne indica il beneficiario o se non risultano da scritture contabili, passo a nostro avviso necessario per escludere ogni dubbio circa la destinazione "trasparente" delle somme prelevate. Nella realtà operativa, ci si è chiesti se la sola indicazione generica di un beneficiario valga a superare la presunzione che i prelevamenti contestati siano da considerare compensi. A riguardo esistono due differenti correnti interpretative: quella che sostiene l'interpretazione letterale[60] dell'art. 32 in questione, tale per cui sarebbe sufficiente ai fini dell'adempimento dell'onere probatorio l'individuazione di un qualsivoglia destinatario, riconoscendo valevole a tal fine anche l'indicazione dello stesso soggetto accertato, e quella che non accetta una mera indicazione formale[61], ma richiede al contrario la presentazione di idonea documentazione al fine di provare l'estraneità dei movimenti finanziari alle dinamiche imprenditoriali o professionali (il termine "compensi" oltre a

[59] Sul punto, cfr. Circ. AE 16 Marzo 2005, n. 10/E, par. 3.7 e Circ. interna del Comando Generale della Guardia di Finanza del 21 Aprile 2005. La *ratio* di una simile previsione risiede nella presunzione relativa che i redditi sottratti al Fisco siano stati prodotti sostenendo dei costi che si presumono anch'essi non dichiarati al Fisco. I componenti positivi di reddito, pertanto, nascondono in linea teorica dei costi, la cui alternativa (e lecita) destinazione costituisce un onere probatorio in capo al contribuente. Per ulteriori spunti, si faccia riferimento a G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, *Op. Cit.*, p. 236.

[60] Cfr. Sent. Comm. Trib. Prov. di Bologna, sez. XII, del 4 Giugno 2007, n. 158, che ritiene alternativa, ai fini del superamento della presunzione, la prova che i prelevamenti siano stati registrati in contabilità , o l'indicazione, giudicata di per sé sufficiente, dei dati identificativi di un determinato beneficiario. A parere dei Giudici *"La norma è inequivocabile: basta l'indicazione del beneficiario: e null'altro"*.

[61] Cfr. C. Cass. 5 Giugno 2008, n. 14847 e 6 Aprile 2007, n. 8637, secondo cui la prova contraria *"non può risolversi in mere generiche attestazioni bensì deve consistere in elementi idonei a sminuire l'efficacia probatoria dei fatti posti a base della presunzione"*.

quello di "ricavi" toglie d'altro canto ogni dubbio circa l'operatività delle presunzioni anzidette anche all'ambito del reddito da lavoro autonomo). Tra le due tesi, la più avvalorata, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, pare essere la prima, ritenuta *"l'unica interpretazione costituzionalmente accettabile: stiamo infatti discutendo di somme di denaro che provengono da un lecita fonte di reddito, che sono già state sottoposte a regolare imposizione e che formano oggetto di una semplice spesa da parte del contribuente (tanto che qualcuno non ha esitato a definire la presunzione in questione contro natura): il che deve indurre ad estrema cautela nel considerare compensi ricchezza già tassata, perché, altrimenti, si determinerebbe un inaccettabile* vulnus *al principio della capacità contributiva"*[62]. Per esplicita indicazione dell'Agenzia delle Entrate[63], peraltro, si invitano gli Uffici ad astenersi da un'applicazione rigida delle disposizioni relative alle presunzioni analizzate, in particolare qualora i prelievi fossero contraddistinti dalle caratteristiche dell'occasionalità, dell'esiguità e della coerenza con il volume di affari dichiarato dal contribuente.

E' quindi evidente che l'erosione della privacy del contribuente va a diretto vantaggio di quest'ultimo, il quale, se ha agito con correttezza e in buona fede non avrà motivo di opporre rimostranze all'invasione della propria riservatezza da parte degli Uffici; anzi, senza quelle informazioni, l'Amministrazione sarebbe legittimata ad avanzare delle ipotesi di evasione, che non godendo del carattere della precisione che come si è detto investe la disciplina in esame, rischia di creare un forte svantaggio per il contribuente sul piano probatorio.

Per quanto riguarda poi la predetta autorizzazione, essa sconta a seguito della finanziaria del 2005 dei termini inferiori, atti comunque a ponderare gli opposti interessi del contribuente (alla riservatezza) e del Fisco (al perseguimento dell'evasione). Il nuovo termine entro cui far pervenire le informazioni e i dati richiesti è di 30 giorni, prorogabili per giustificati motivi di altri 20, che *in toto* non superano comunque i 60 giorni precedentemente previsti in via ordinaria, circostanza che pare rispondere a esigenze di efficienza nei tempi e nelle modalità di gestione dei controlli, dal momento che una blanda scadenza poteva indubbiamente spingere il contribuente ad attivarsi nel tentativo di sanare in corsa eventuali posizioni contributive. Alla stessa esigenza soggiace la previsione che tutte le risposte dei soggetti interrogati debbano avvenire esclusivamente in via telematica, così da poter inoltre consentire al soggetto interessato dai controlli la puntuale

[62] A. MARTINELLI, *Gli atti del fisco nel processo*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2009, pp. 224-243.
[63] Circolare 32/E del 19 Ottobre 2006, reperibile ne *Il Fisco*, n. 40/2006, fascicolo 2, p. 6026.

ricostruzione delle accuse mosse dagli Uffici nei suoi riguardi. In caso di diniego dell'istituto bancario delle poste o dell'intermediario, l'Amministrazione è tenuta per espressa previsione legislativa ad esercitare il potere coattivo di cui è investita per effettuare perquisizioni volte a ottenere le informazioni richieste, nonché ad applicare una sanzione[64] allo stesso istituto che non ha adempiuto alla richiesta. Si noti che in seguito all'entrata in vigore del D.L. 201/2011 cit., che ha ampliato la portata delle informazioni che gli intermediari finanziari sono obbligati a comunicare all'archivio dei rapporti finanziari[65] nonché la funzione delle informazioni acquisite dall'Amministrazione, le richieste di informazioni rivolte direttamente agli intermediari finanziari, che continuano a sottostare alla previa richiesta di specifica autorizzazione, possono essere evitate, con una notevole semplificazione dal punto di vista procedimentale[66] per l'Amministrazione, attraverso la consultazione dell'archivio stesso. A norma dell'art. 11 *bis*, infatti, *"L'espletamento delle procedure nel corso di un procedimento, le richieste di informazioni e di copia della documentazione ritenuta utile e le relative risposte, nonché le notifiche aventi come destinatari le banche, gli intermediari finanziari e le imprese di assicurazioni, sono effettuati esclusivamente per via telematica,* ***previa consultazione dell'archivio dei rapporti*** *di cui all'art. 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 Settembre 1973, n. 605"*.

Non solo. Secondo una consolidata giurisprudenza diviene possibile, per gli organi preposti ai controlli, inoltrare richieste di dati inerenti posizioni finanziarie di terzi, non direttamente sottoposti all'accertamento bancario, ma solamente al ricorrere di specifiche circostanze:

- in caso di contestazione[67] di un conto: al contribuente spetta l'onere di fornire prove documentali che attestino un'eventuale distinzione tra le operazioni condotte da ciascun cointestatario, in modo da consentire al Fisco di determinare la corretta imputazione delle operazioni contestate;
- per i conti intestati a terzi se *"potenzialmente riferibili e/o riconducibili al contribuente sottoposto a controllo, ovvero di cui lo stesso ha avuto concreta ed effettiva disponibilità, indipendentemente dalla formale intestazione"*[68];
- se intestatario del conto è il coniuge del soggetto interessato dalla verifica[69].

[64] Prevista a norma degli articoli 10 e 11 del D. Lgs. n. 471/1997.
[65] Art. 11, comma 2, sopra commentato.
[66] Come del resto era nell'intenzione del Legislatore, che titola l'articolo 11 *bis "Semplificazione degli adempimenti e riduzione dei costi di acquisizione delle informazioni finanziarie".*
[67] Si veda in particolare sent. C. Cass. 21/03/2008 n. 7766.
[68] Così C. Cass. n. 17243 del 14/11/2003.

Le numerose innovazioni introdotte dalla legge Finanziaria 2005 sono state peraltro oggetto di un dibattito dottrinale circa la loro applicazione con effetto retroattivo. La questione (su cui intervenne anche l'Agenzia delle Entrate[70]) è ormai pacificamente risolta nel senso della irretroattività della disciplina delle presunzioni, e ciò per almeno due ordini di motivi:

- innanzitutto le norme sulle prove, soprattutto quelle relative a un mutamento dell'onere della prova, danno luogo a conseguenze sul piano sostanziale, dalle quali discende l'assoluta inapplicabilità delle stesse con efficacia retroattiva;
- in base all'art. 3 L. n. 212/2000[71] le disposizioni tributarie (ad eccezione delle norme interpretative) non godono di effetto retroattivo

Di diverso avviso pare invece l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 2/2005, secondo la quale la norma apporta esclusivamente modifiche di carattere procedurale, che non inciderebbero quindi su profili sostanziali del rapporto tributario né sugli obblighi dalla cui violazione possano derivare conseguenze negative per il contribuente.

Quanto finora esposto ha chiarito la posizione del contribuente in relazione alle esigenze imprescindibili che concernono la sua posizione, quali il diritto alla privacy, alla riservatezza e al riconoscimento di queste da parte dell'ordinamento, non tralasciando anche i vantaggi che derivano dall'instaurazione di un rapporto con l'Amministrazione Finanziaria ispirato al principio di cooperazione.

Le medesime osservazioni si rendono ora necessarie con riguardo alla controparte, ossia l'Amministrazione Finanziaria: quali sono le esigenze che l'ordinamento le affida, cosa spinge l'AF a far valere il proprio interesse attraverso una condotta cooperativa e in che modo. Tutte le considerazioni in parola sono oggetto della disamina del prossimo paragrafo.

---

[69] Ciò, secondo C. Cass. 17/06/2002 n. 8683, in virtù della sola esistenza di un vincolo personale che lega giuridicamente il soggetto accertato all'intestatario del conto, è sufficiente a presumere la disponibilità del conto anche per il soggetto sottoposto a controllo fiscale.

[70] Si veda tanto il suo intervento in *Telefisco* 2005, quanto la Circolare n. 2 del 3 Febbraio 2005.

[71] Alle principali disposizioni della legge citata, meglio nota come Statuto dei diritti del contribuente, si darà ampio spazio nel prosieguo della presente trattazione.

1.3 Il contrasto all'evasione fiscale quale manifestazione dell'interesse generale all'acquisizione di risorse finanziarie tramite il concorso alle spese pubbliche.

Per comprendere appieno le basi su cui poggia il principio di cooperazione dal lato dell'Amministrazione Finanziaria si rende opportuno inquadrarne il ruolo all'interno dell'evoluzione della normativa di contrasto all'evasione fiscale.

Punto di partenza imprescindibile delle considerazioni in oggetto è la legge 9 ottobre 1971 n. 825, intitolata *"Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria"*. Con essa il Parlamento si prefiggeva lo scopo di spianare la strada alla incombente riforma tributaria, snellendo la mole normativa di propria esclusiva competenza, ma soprattutto introducendo dei meccanismi utili all'imposizione tributaria "di massa", che figurava tra gli obiettivi più urgenti cui aspirava il complesso di riforme[72]. Rispondono a queste esigenze l'introduzione dell'obbligo di dichiarazione per la totalità dei contribuenti (art. 2) e l'estensione dell'obbligo di tenuta delle scritture contabili ai professionisti (art. 3). E' la finalità anzidetta a determinare lo spostamento da una logica impositiva induttiva di tipo autoritativo a una determinazione più puntuale del reddito imponibile, che può in ogni caso essere confutato dal contribuente, al quale per la prima volta viene dato un rilievo come partecipante collaborativo nel procedimento di imposizione. Per citare un paio di esempi, la disposizione di cui all'art. 2, n. 13) della legge in esame recita, con riferimento al calcolo dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche, disponeva la *"determinazione analitica del reddito complessivo netto sulla base dei singoli redditi che lo compongono, salvo ricorso alla determinazione sintetica quando vi siano elementi presuntivi di maggior reddito risultanti da fatti certi. Norme particolari disciplineranno la prova da parte del contribuente, in caso di determinazione sintetica, del possesso di redditi esenti o soggetti ad imposta sostitutiva"*. O ancora, l'articolo 3 – riguardante l'Imposta sul reddito delle persone giuridiche - al n.6) disciplina la *"determinazione analitica dell'imponibile in base alle risultanze del bilancio o del rendiconto, tranne che per i redditi di terreni e fabbricati e per i redditi agrari, salvo ricorso alla determinazione sintetica quando la determinazione analitica non sia possibile per cause di forza maggiore"*. Dunque la regola a cui improntare tutte le successive riforme diventa il principio di effettività dell'imponibile, e anche laddove il reddito non possa essere determinato con metodo analitico, lo scopo ultimo dei meccanismi sintetici resta comunque la determinazione del reddito effettivo. Per

[72] Si vedano in proposito le considerazioni apportate da E. ALLORIO, *Le nuove prospettive dell'ordinamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1964, I, p. 213-219.

quanto di nostro interesse, poi, occorre notare che viene a mutarsi anche il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente: nel tentativo di colpire un maggior numero di contribuenti è necessario fornire a questi ultimi maggiori tutele, sia nel rispetto delle disposizioni costituzionali, sia al fine di evitare fenomeni di evasione fiscale, soprattutto da parte di quei soggetti che in precedenza non erano tenuti a obblighi tributari o lo erano in misura inferiore.

Ciò tuttavia non bastò a contenere l'elevatissima evasione fiscale che si sarebbe avuta nel decennio successivo, nel quale la normativa tributaria subì una brusca inversione di tendenza rispetto al principio di tassazione del reddito effettivo. E se da un lato l'affermazione del ruolo cooperativo del contribuente gli aveva fatto guadagnare una consapevolezza difficile da mettere in discussione, dall'altro è l'Amministrazione che ridefinisce il proprio ruolo all'interno del rapporto d'imposizione, tornando ad avvalersi di metodi deduttivi che limitano fortemente il contributo collaborativo di entrambe le parti.

Molteplici furono le cause del fallimento del sistema varato dieci anni prima: una fra tutte la crisi economica che imperversava in quegli anni, per effetto della quale l'inflazione toccava massimi storici, così come le esigenze di gettito dell'Erario, che a loro volta avevano determinato aliquote molto elevate. Ma emergevano anche i difetti e le distorsioni prodotte dal sistema stesso, che ponendo a fondamento dell'attività accertativa la sola ricostruzione analitica aveva dato origine a bilanci "costruiti" al solo scopo di fornire formalmente le informazioni richieste dalla normativa in grado di far emergere un minor reddito, senza rispecchiare, nella sostanza, le informazioni circa le reali capacità reddituali dell'attività. Inoltre la volontà iniziale di ampliare la platea dei contribuenti aveva generato un frazionamento talmente complesso delle tipologie a cui ascriverli da non poter efficacemente sostenere una mole così ingente e dettagliata di controlli[73]. Per porre rimedio a questi inconvenienti, e per incrementare il gettito necessario a far uscire il Paese dalla crisi, si puntò sul superamento del criterio di analiticità del reddito, tornando a uno schema impositivo fondato su presunzioni relative, che nel garantire il diritto alla prova contraria, caricavano però quest'onere sul contribuente, il quale vide sfumare la valenza probatoria di contabilità e dichiarazione: da elementi cardine per la determinazione dell'imponibile, difficilmente superabili dal Fisco, a meri indizi dai quali far partire un controllo, per di più dotati di minor spessore probatorio. Gli elementi su cui si incentrano le manovre correttive del decennio in parola sono:

[73] Cfr. AA. VV., *Evasione fiscale ed evoluzione degli strumenti di controllo*. Studio e approfondimenti a cura del *Servizio Politiche Fiscali UIL*, reperibile nel sito www.cgiamestre.com, p. 25.

- l'inasprimento del sistema sanzionatorio, con particolare riguardo alle fattispecie penali tributarie. A tal proposito si segnala l'abolizione, per effetto della legge n. 516/1982, dell'istituto della pregiudiziale tributaria, introdotta dall'art. 21 L. N. 4/1929. Essa comportava un sostanziale differimento dell'azione penale per violazione di una norma in materia di imposte dirette, subordinata al momento in cui l'accertamento per il relativo tributo fosse divenuto effettivo. Tutto ciò appare in linea con la generale somministrazione della sanzione penale alle condotte prodromiche. In tal modo si riesce ad anticipare il momento punitivo di un reato tributario e a procedere parallelamente con le ordinarie operazioni di accertamento, creando un coordinamento tra le due procedure, che, attraverso la produzione di documenti utilizzabili in entrambe, si supportano a vicenda, creando un indubbio vantaggio per l'Amministrazione.
- la razionalizzazione dei controlli attuata attraverso l'introduzione di criteri che tendevano ad omogeneizzare le categorie di contribuenti. Tali criteri determinarono una inevitabile generalizzazione della platea dei contribuenti che a lungo andare avrebbe delineato la formazione di differenti categorie –ancora oggi distinguibili-, sottoposte a controlli in misura e con profondità differenti. Inoltre la logica più "sommaria" che presiedeva ai controlli in parola fu la matrice dell'istituto dell'accertamento parziale[74], tuttora in vigore.
- il ritorno a criteri induttivi finalizzati all'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche: l'amministrazione torna al sistema che aveva abbandonato, affinando però i propri metodi, e per farlo si avvale di indici e coefficienti presuntivi di (maggior) reddito. Viene rinforzata la posizione di predominio dell'Amministrazione e ulteriormente ridotto l'ambito di cooperazione del contribuente attraverso la possibilità (per quest'ultimo) di determinare forfettariamente il reddito se riconosciuto "contribuente minore"[75] dall'Amministrazione, nonché la facoltà (per il Fisco) di calcolare induttivamente ricavi e compensi sulla base di

[74]Disciplinato dall'art. 1 del D.P.R. 309/1982. Su questa tipologia di accertamento si veda, per tutti, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988, *passim*.

[75] L'art. 11 *bis*, comma 1, del D.L. 19 Settembre 1992, n. 384, infatti, introduce per imprese minori e lavoratori autonomi la c.d. *minimum tax*, che si poneva come innovativo "metodo di accertamento". In base alla suddetta previsione normativa, qualora il reddito derivante dall'esercizio di attività commerciali o di arti e professioni dichiarato fosse risultato essere minore rispetto a quello del contributo diretto lavorativo dell'imprenditore o dell'esercente l'arte o la professione o dei suoi collaboratori, soci o associati, l'Ufficio era legittimato all'immediata liquidazione e riscossione delle maggiori imposte, attraverso l'iscrizione a ruolo automatica e relativa cartella di pagamento, senza notificare preventivamente alcun avviso di accertamento. Sul tema, si veda, per tutti, F. BATISTONI FERRARA, *La minimum tax*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, p. 925 e ss.

parametri presuntivi[76] in ragione delle caratteristiche dell'attività esercitata da imprese minori e professionisti. Il deterioramento del criterio di reddito effettivo affermato nel decennio precedente nonché del rilievo dato al contribuente come attore partecipe[77] e non come soggetto passivo su cui far ricadere la volontà autoritativa di un ente a lui sovraordinato, subisce in questa fase un'ulteriore involuzione, non solo per la mancanza di un dialogo costruttivo tra le due parti[78], ma anche per l'utilizzo che il Fisco fa degli indici e dei criteri presuntivi di cui sopra: promossi da strumenti ausiliari a una prudente verifica di congruità rispetto ad altri elementi più significativi (quali i bilanci di esercizio) a ordinari metodi di controllo e rettifica delle dichiarazioni redatte in regime di contabilità semplificata: il criterio dell'effettività è completamente abbandonato[79] in favore di un metodo di controlli forfettari e generalizzati, e anche i documenti contabili risultano sviliti, relegati a puro obbligo formale, indebolendo così irreparabilmente la possibile difesa del contribuente.

E' evidente che i correttivi esposti cambiano radicalmente non solo le logiche, ma ancor più le reciproche posizioni dell'Amministrazione Finanziaria e del contribuente – persona fisica o giuridica - il quale subisce una notevole riduzione degli elementi di prova per confutare eventuali accuse nonché una notevole compressione della loro efficacia nel contraddittorio. A essere messo in crisi in realtà è il rapporto stesso tra le due parti, ridotto al minimo indispensabile e fondato su una presunzione di malafede del contribuente che fomenta indiscutibilmente la conflittualità tra le parti senza peraltro arginare in maniera soddisfacente l'annoso problema dell'evasione fiscale, che aveva ispirato le modifiche anzidette.

Si noti che nel decennio antecedente non vi era stata una vera e propria affermazione del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, ma l'impostazione della nascente riforma ha consentito un cambiamento di mentalità che, pur non producendo i risultati sperati, ha progressivamente apportato una maggior consapevolezza da parte del contribuente

[76] Parametri indicati nel D. L. 69/1989.

[77] Le critiche si rivolgono in particolare alla minimum tax, che *"segna il livello massimo di allontanamento dal principio della tassazione del reddito effettivo"* poiché *"Al contribuente è concessa una limitatissima facoltà di prova contraria attraverso l'espletamento di un sub procedimento il cui esito negativo poteva essere impugnato solo in occasione dell'iscrizione a ruolo"*. Così AA. VV., *Evasione fiscale ed evoluzione degli strumenti di controllo*, *Op. Cit.*, p. 28.

[78] Cfr. G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, p. 182 e ss. ma anche E. CASETTA, *Profili dell'evoluzione dei rapporti tra cittadini e Pubblica Amministrazione*, in *Diritto Amministrativo*, Milano, 1993, p. 6.

[79] In tal senso, AA. VV., *Evasione fiscale ed evoluzione degli strumenti di controllo*, *Op. Cit.*, p. 26.

nell'affermazione dei propri diritti e della possibilità di difendersi dinanzi al Fisco impossibili da rimuovere con anacronistiche modifiche normative.

Ma quest'ultima considerazione sarebbe divenuta chiara in tutta la sua portata solamente alla fine degli anni Novanta, dopo quasi un ulteriore decennio di involuzione normativa orientata a metodi induttivi assai poco rappresentativi della reale situazione reddituale del contribuente e ancor meno efficaci nell'incentivare l'adempimento spontaneo da parte di questi. Con l'abolizione delle richieste di chiarimenti da parte del Fisco e l'avvento dell'accertamento parziale automatizzato i coefficienti presuntivi diventano pressoché l'unico parametro a base del calcolo dell'imponibile, calcolo su cui peraltro il contribuente ha ancor meno possibilità di prova contraria, dal momento che le sue rimostranze non trovano alcuno spazio nel contraddittorio (divenuto inevitabile in caso di disaccordo) con l'Amministrazione[80]. Anche il citato accertamento parziale accentua la sua caratteristica di metodo di determinazione sintetica dell'imponibile, poggiando non già su un'attenta valutazione della situazione patrimoniale e familiare del contribuente, quanto piuttosto sul discostamento da valori giudicati in linea con quello che viene definito reddito "normale" a seguito dell'applicazione del redditometro, uno strumento basato su dati statistici che oltre a scontare i difetti di una tale tipologia di dati non tiene minimamente conto delle peculiarità o dei caratteri di straordinarietà riscontrabili nella realtà dei fatti economici. Inoltre, per il computo statistico vengono utilizzati i dati raccolti direttamente attraverso le dichiarazioni, le quali non danno possibilità al contribuente di rettificare il proprio reddito in ragione di elementi operativi e strutturali specifici della propria attività, ma seguono esclusivamente il modello stabilito dall'Agenzia delle Entrate, che dunque non tiene conto delle particolarità, delle difficoltà pratiche e delle esigenze specifiche dei contribuenti, inficiando così sia le potenzialità derivanti da un rapporto collaborativo mirato, sia la rappresentatività delle stime su cui poggiava l'intero sistema di imposizione.

Il diritto alla difesa costituzionalmente garantito al contribuente viene totalmente calpestato per consentire all'Amministrazione una catalogazione aprioristica di categorie di contribuenti dei quali si pretende di affermare forzatamente l'omogeneità. Un esempio su tutti: il "contributo diretto lavorativo", introdotto dalla L. 438 del 14 novembre 1992, consentiva all'Agenzia delle Entrate di quantificare arbitrariamente l'imponibile di imprese minori e lavoratori autonomi. In caso di

[80] Come sostenuto in AA.VV., *Evasione fiscale ed evoluzione degli strumenti di controllo*, *Op. Cit.*, p. 27.

difformità tra quanto stimato dall'Amministrazione e quanto effettivamente realizzato dal contribuente, questi aveva un'assai ridotta possibilità di fornire la prova contraria, e comunque tale possibilità era subordinata al riconoscimento della qualifica di "contribuente marginale", frutto di una valutazione sommaria da parte dell'Amministrazione, impugnabile (in caso di esito negativo) solo per effetto di un'iscrizione a ruolo. E' assolutamente palese la violazione al diritto di difesa e l'inequità di simili disposizioni: in primo luogo perché il contribuente non è direttamente coinvolto nel calcolo del proprio imponibile, ma gli si chiede di attenersi a quanto stimato dall'autorità impositrice per la generalità della categoria, in secondo luogo perché gli viene negata la possibilità concreta di fornire una prova della propria reale posizione reddituale, conferendogli esclusivamente l'onere di una prova che diventa diabolica, considerando la mancanza non solo di un'efficacia probatoria adeguata ai documenti che egli è in grado di produrre, ma addirittura di un congruo momento in cui presentare la propria opposizione, visto che l'avvenuta notifica dell'iscrizione a ruolo (all'epoca autonoma rispetto a quella dell'accertamento) rende oramai tardiva l'attribuzione al contribuente della qualifica di "marginale", con tutti i vantaggi che ne derivano.

Per tutti i motivi finora citati che comprovano il fallimento del sistema dei coefficienti presuntivi il D.L.565/1995 ne decreta l'abolizione, sostituendoli, per quanto concerne imprese e professionisti, con un reddito annuo sotto una determinata soglia, con i c.d. "studi di settore". Questo strumento, pur seguendo una logica simile alla precedente, impostata sulla corrispondenza a dati statistici, si distingue da essa per il rilievo dato a documenti contabili, dati extra-contabili (questionari e richieste che ripristinano almeno in parte il ruolo partecipativo del contribuente), variabili esterne di matrice macro-economica e soprattutto alle peculiari caratteristiche dell'attività, ponderando in queste anche l'inserimento dell'attività in una specifica area geografica. La norma impone che gli studi di settore vengano elaborati direttamente "*dall'Agenzia delle Entrate sentite le associazioni professionali interessate"*, circostanza che ebbe due importanti conseguenze nel sistema: innanzitutto l'entrata in vigore dello strumento in esame venne più volte rimandata, adoperando il metodo dei coefficienti ma utilizzandoli in maniera tale da consentire modalità di accertamento analitiche, nonché il ricorso alla presunzione semplice in luogo di quella legale relativa, facendo ricadere così sul contribuente l'onere della prova contraria alle conclusioni dell'Amministrazione, e non quello assoluto di dimostrazione del reddito effettivamente prodotto. Un ulteriore miglioramento della posizione del contribuente è data dalla circostanza che i dati

relativi agli studi di settore siano noti a priori e che l'accertamento ricada in automatico su chi non rientra nei parametri in essi contenuti. La logica adottata è quindi diametralmente opposta (e più equa) rispetto alla precedente: viene riconosciuta al contribuente la possibilità di difendersi, di "scegliere" implicitamente se adeguarsi o meno alla pretesa dell'Amministrazione, non si assiste più a un imposizione dall'alto, inappellabile; la presunzione fatta dal Fisco può essere smontata prima che si instauri il contraddittorio, e anche l'accertamento ne risulta mutato nei suoi scopi: non viene effettuato per punire i soggetti che si discostano dalle stime dell'AE, ma si forniscono degli *standards* che se non rispettati danno luogo a un controllo formale passibile di instaurare un giudizio; in questo modo la finalità ultima del procedimento accertativo viene quasi totalmente recuperata. Quasi, perché l'automaticità dell'accertamento in caso di difformità rispetto agli studi di settore risponde ancora all'esigenza dell'Amministrazione Finanziaria di razionalizzare i controlli, più che a quella, costituzionalmente riconosciuta, di perseguire l'evasione fiscale.

Tuttavia anche gli studi di settore scontano gli effetti collaterali propri di un sistema che trae fondamento da dati di tipo statistico. Sebbene le logiche a monte impongano l'adozione di modelli che non possano essere facilmente alterati da chi è chiamato a utilizzarli e che creino uniformità, al fine di poter agevolmente effettuare gli opportuni controlli, recano in sé delle distorsioni non trascurabili, una in particolare dovuta proprio alla volontà di coinvolgere i destinatari degli studi di settore con l'obiettivo di renderli quanto più possibile rappresentativi della realtà. Accettando come riferimento il reddito medio dichiarato dalle varie categorie di imprese e professionisti, e non quelli direttamente verificati o gli esiti degli accertamenti, i dati raccolti saranno influenzati dal livello di "evasione media" di ciascun settore, senza contare che più elevata e diffusa sarà l'evasione all'interno di una categoria, tanto più sarà assorbita dai dati complessivi, pertanto l'Amministrazione assumerà come riferimento un imponibile minore e, fatto ancora più grave, avvallando la propensione ad evadere penalizzerà i contribuenti onesti. L'Amministrazione assume implicitamente l'evasione come variabile del sistema, anziché contrastarla[81].

L'automatismo dell'accertamento per tutti quei contribuenti che si discostano (per difetto) dalle medie così stimate colpisce maggiormente chi guadagna meno della media, che per evitare l'accertamento e l'eventuale instaurazione del contraddittorio è costretto ad adeguare i propri redditi ai dati degli studi. La stessa cosa farà chi guadagna più della media indicata dai dati raccolti,

[81] Cfr. A. SANTORO, *Evasione e studi di settore. Quali risultati? Quali prospettive?* In M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*, Rapporto 2006, Bologna, 2006, p. 302.

ottenendo una matematica riduzione dell'imposta dovuta, determinando una diminuzione del gettito potenzialmente ottenibile dall'Erario. Inoltre, si procedeva ad accertamento anche nei confronti di quei soggetti che rientravano negli studi di settore in maniera eccessivamente conforme, per il sospetto di un appiattimento costruito del reddito dichiarato, con il risultato che gli studi di settore, anziché calmierare il numero dei controlli, li rendevano necessari per una platea ancora troppo vasta di contribuenti, senza poter evitare, oltretutto, che i comportamenti evasivi venissero efficacemente individuati e sanzionati.

La vera novità con riferimento al concetto analizzato in questa sede è l'introduzione del c.d. "visto pesante"[82], ossia una certificazione di veridicità richiesta ai CAF e ai professionisti abilitati a inviare la dichiarazione dei redditi, i quali erano anche perseguibili in termini di legge per asseverazioni non veritiere. Il tutto garantiva non solo un controllo preliminare circa l'attendibilità dei dati forniti in dichiarazione, ma perseguiva anche lo scopo di coinvolgere i soggetti citati nel contrasto all'evasione.

Iniziando a comprendere le lacune di un sistema che non poteva ancora contare sulla collaborazione dei cittadini, dal 1997 venne emanata una serie di provvedimenti esplicitamente diretti ad incentivare una condotta spontaneamente cooperativa da parte del contribuente. I decreti in questione riformarono meccanismi già in uso (il modello di dichiarazione, le sanzioni amministrative, la compensazione di imposte e contributi) rendendoli più favorevoli ai contribuenti che accettavano di adoperarsi per garantire l'adempimento spontaneo, e introdussero rilevantissimi sgravi per istituti quali l'autotutela, l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, che fanno leva sul principio di cooperazione. Il rovescio della medaglia della legislazione in esame fu la progressiva perdita di una rilevante porzione di gettito, al fine di agevolare il cambiamento di rotta voluto dall'Amministrazione Finanziaria. Ad esempio a seguito di accordo tra contribuente e Amministrazione attraverso uno degli istituti sopra elencati si poteva ottenere una riduzione del 50% sull'imposta accertata. Ancora una volta l'Amministrazione assimila l'evasione quale componente endemica del sistema, e anche laddove avrebbe titolo per far valere la propria pretesa (come previsto dalla Costituzione che in ciò individua a carico dell'Amministrazione un obbligo a presidio di un interesse pubblico generale) vi rinuncia, cedendo a condotte illegittime e dannose a discapito ancora una volta di quei contribuenti che hanno agito

[82] Disciplinato all'art. 36, 3° comma del D. Lgs. 9 Luglio 1997, n. 241.

correttamente, i quali oltre a vedere leso il loro diritto nel pubblico interesse alla contribuzione pagheranno l'imposta piena, diversamente dai loro "colleghi" evasori[83].

Proseguendo nella strada intrapresa alla fine degli anni '90 sulla via dell'affermazione del principio di collaborazione, il Legislatore giunse nel 2000 all'elaborazione dello Statuto dei diritti del contribuente[84]. Le nuove norme assumono una fondamentale importanza in primo luogo nel supporto fornito alla tutela del contribuente come cittadino e come parte debole nel rapporto di imposizione e in secondo luogo per il radicale cambiamento di logica apportato alle dinamiche della pretesa impositiva. Per la prima volta infatti si pongono limiti al Fisco, tanto di natura operativa quanto soprattutto di natura concettuale, i quali stravolgono completamente la struttura su cui aveva finora poggiato il sistema impositivo. A riprova di ciò, destinatari dello Statuto sono sia i contribuenti, con riguardo tanto alle tutele riconosciute quanto ai doveri, sia gli organi dell'Amministrazione (Legislatore tributario compreso) con riferimento alle garanzie dovute alla controparte e ai criteri da seguire nel perseguimento dell'obbiettivo ultimo di contrasto all'evasione fiscale. Inoltre, lo Statuto istituisce un nuovo organo: il Garante del contribuente, con ruolo *super partes* al fine di vigilare sul rapporto tra questi e l'Amministrazione Finanziaria in un'ottica di superamento delle dinamiche conflittuali per il conseguimento di risultati condivisi.

Anche la disciplina penale tributaria subisce una modifica sostanziale, coerente, nell'intenzione del Legislatore, con lo scopo di alleggerire la portata punitiva (e il carico dei tribunali) favorendo soluzioni alternative all'instaurazione di un giudizio.

Normativa-cardine del nuovo impianto è il D.Lgs. n.74/2000, che fa derivare la perseguibilità del reato dalla lesività della condotta a un interesse pubblico reale quale può essere quello erariale: si confrontino ad esempio i reati di false comunicazioni sociali di cui all'art 2621 c.c. e di false comunicazioni sociali in danno della società, dei soci o dei creditori all'articolo successivo: le due fattispecie differiscono nella pena e nell'impianto probatorio in relazione al fatto che la stessa condotta abbia prodotto o meno un danno patrimoniale puntualmente quantificabile, giudicato lesivo degli interessi di soggetti che su una determinata ricchezza vantano dei diritti e dunque lesivi dell'interesse statale a che quel diritto sia garantito. In realtà, la restrizione dell'ambito di

[83] Per ulteriori considerazioni sul punto, si veda M. BORDIGNON, A. ZANARDI, *L'evasione fiscale in Italia: una nuova analisi per un vecchio problema*, ne *Le nuove frontiere della politica economica*, Il Sole 24Ore libri, Milano, 1997, p. 135 e ss.

[84] Dei contenuti e le conseguenze sui rapporti tra Amministrazione Finanziaria e contribuente per effetto dello Statuto si dirà più dettagliatamente nel paragrafo successivo.

intervento della tutela penale, l'introduzione di soglie di punibilità che garantiscono l'impunità a chi pur commettendo un reato contiene la portata del danno, nonché l'onere di provare che ogni singola azione di qualunque condotta fosse dettata dal dolo specifico di evadere –il ché determina di per sé una prova diabolica- ha comportato di fatto la depenalizzazione dei reati in esame, dal momento che la punibilità diviene applicabile in circostanze rarissime, che richiedono un collegamento comprovato tra una condotta illecita –il cui ambito viene già ristretto dalla riforma- e la motivazione implicita del soggetto che l'ha portata a compimento –impossibile in assenza di qualche elemento di eccezionale e innegabile evidenza, generalmente evitato con attenzione da chi si è prefissato di commettere un reato-. Inoltre la pena giunge tardiva, una volta che il danno erariale è già stato appurato, e difficilmente si può dunque porvi rimedio.

Il fatto che i risultati futuri nell'evoluzione dei rapporti tra contribuente e Amministrazione traggano origine proprio dal principio di cooperazione oggetto della presente trattazione e non da una specifica normativa, è comprovato proprio dall'analisi di quanto sinora esposto: non sono le politiche di contrasto all'evasione fiscale di volta in volta adottate a determinare una migliore gestione delle risorse pubbliche o una più efficiente riscossione; per soddisfare le esigenze di gettito erariale è necessario prendere in considerazione la posizione dei contribuenti, perché in caso contrario si avrà un inutile inasprimento del rapporto tra le due parti, minore complicità, maggiori motivazioni a sostegno dell'evasione e minor possibilità da parte dell'Amministrazione di effettuare controlli mirati ed efficaci[85]. Affinché venga valorizzato il ruolo del contribuente, l'ordinamento dovrà mettere a punto idonee tutele e garanzie a disposizione di questi, che incentivino una collaborazione reale, attenta e duratura, in grado di superare lo stallo che la contrapposizione di ruoli impone, dunque meccanismi e istituti tali da consentire un recupero di introiti erariali anche a lungo termine.

A queste logiche risponde pienamente l'istituto del **concordato fiscale preventivo**[86], una sorta di accordo tra contribuente e Amministrazione Finanziaria che trova la sua origine nella L. n. 80/2003. Sebbene non sia il primo esempio di normativa che tende a distaccarsi da una determinazione della base imponibile basata sul principio di effettività, si caratterizza per il rilievo

[85] Cfr. A. PARASCANDOLO, *Potenziamento delle attività di riscossione e di accertamento dell'Agenzia della riscossione*, ne *Il Fisco* n. 47/2009, 1, 7789 ss.

[86] Cfr. E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, *Op. Cit.*, che dedica un paragrafo ai *Profili storici e costituzionali del concordato tributario*, p. 293 e ss. ed E. CERELLI, *Il concordato preventivo: un'analisi economica*, in www.unipv.it

dato al consenso del contribuente, che prende le mosse dai meccanismi eccessivamente autoritativi del passato, e per la predeterminazione dell'imposta dovuta in un momento antecedente all'insorgere dell'obbligo contributivo. La sua prima versione prevedeva un accordo biennale individuale tra le due parti e dopo alcune modifiche legislative[87] venne inserita nell'art. 6 della L. n. 350/2003 (L. Finanziaria 2003). E' in assoluto la prima volta che l'ordinamento tributario inserisce al suo interno un istituto che ha la chiara finalità di produrre un'imposizione condivisa, quindi un modello che argina sul nascere qualsiasi contrapposizione, diversamente da altre previsioni normative che cercavano una mediazione solamente dopo che il disaccordo si era già manifestato. Ma oltre all'anticipazione del dialogo tra contribuente e Fisco riveste enorme rilevanza la portata di tale dialogo, in cui l'Amministrazione apre talmente le porte alla ricerca del consenso della controparte da prevedere la valutazione caso per caso della soluzione condivisa. E' però evidente che il meccanismo in esame sbriciolava nuovamente la platea dei contribuenti, non rendendo possibile per l'Amministrazione una catalogazione degli accordi e comportando un notevole dispendio di risorse sottratte ai controlli nei confronti di coloro che non si avvalevano di tale possibilità. Inoltre la *ratio* degli accordi preventivi era quella di un potenziamento degli Studi di settore in modo da renderli più coerenti con la realtà. Ecco che allora la Finanziaria del 2005 tramutò il concordato biennale nella **pianificazione fiscale concordata**[88]. Si trattava in sostanza di una proposta avanzata dall'Agenzia delle Entrate sulla base dei dati contenuti negli studi di settore che riprendeva i benefici già concessi dal concordato preventivo, tra cui la certezza di gettito per l'Erario e la possibilità per il contribuente di pianificare la variabile fiscale. L'istituto si rivolgeva a imprese e lavoratori autonomi e puntava a stabilire in via anticipata l'imposta da corrispondere facendo riferimento a una "base imponibile caratteristica", una stima tratta dagli studi di settore che escludeva i componenti di reddito straordinari. E' evidente che oltre ai vantaggi del concordato, escludendo la dimensione individuale -eccessivamente dispersiva- il Fisco guadagnava anche una più agevole disciplina dei controlli. Se il contribuente non rispettava per difetto quanto pattuito l'Amministrazione procedeva in automatico all'accertamento sul contribuente, determinando anche con questo meccanismo un adeguamento "forzato" all'imponibile oggetto dell'accordo. Anche i parametri utilizzati per la determinazione dell'imponibile sono un'evoluzione degli studi di settore, modificati per tener conto non solo delle caratteristiche dell'attività esercitata in relazione all'area geografica, ma anche dell'andamento generale dell'economia nel

[87] Emanato con D.L. 269/2003 convertito in Legge n. 326/2003 e in seguito nuovamente modificato.
[88] Introdotta dall'art. 1, comma 394, L. n. 331/2004 (Legge Finanziaria 2005).

Paese, della coerenza con i componenti negativi di reddito e di *"ogni altra informazione disponibile sulla situazione del contribuente"*.

L'adesione alla proposta inoltrata dal Fisco è ulteriormente incentivata da una serie di vantaggi non indifferenti per il contribuente[89]:

- la limitazione dei poteri accertativi dell'Amministrazione nei confronti del concorde nelle imposte dirette e a fini IVA. In quest'ultimo caso resta salva la facoltà di accertamento in caso di omessa tenuta o sottrazione agli ispettori dei registri o delle scritture contabili obbligatorie o l'omessa fatturazione di una parte rilevante delle operazioni. La limitazione non opera *in toto* invece in caso di condotte penalmente rilevanti del contribuente.
- un consistente sgravio dell'imposta e dei contributi dovuti sulla parte di reddito che eccede quella concordata –c.d. extra-reddito- attraverso la diminuzione dell'aliquota IRPEF o IRES di 4 punti percentuali se originariamente superiore al 23% e la totale esenzione dai contributi dovuti su tale somma.

A tutto ciò si aggiunga una modifica della normativa di applicazione degli studi di settore in quanto tali. La loro revisione già era prevista legalmente ogni 4 anni dalla loro emanazione o dall'ultima modifica, e questo al fine di aggiornare la loro corrispondenza alle concrete caratteristiche delle attività controllate con questo strumento e per potenziare l'efficacia dell'accertamento condotto con tale criterio, stimolando l'adesione alle forme di accordo sopra esposte. La nuova disciplina prevede:

- l'estensione dell'applicazione degli studi di settore a tutti i soggetti obbligati al regime di contabilità ordinaria –con effetto retroattivo al periodo d'imposta di entrata in vigore-
- l'applicabilità dello strumento anche ai soggetti che operano in regime di contabilità ordinaria per opzione qualora si registrino significative incoerenze rispetto a indici di natura economica, patrimoniale e finanziaria elaborati dall'Agenzia delle Entrate sentite le categorie interessate;
- l'obbligo di invito al contraddittorio anche in presenza di accertamenti con adesione effettuati con il meccanismo in parola;

[89] Resta invariata la possibilità dell'Amministrazione Finanziaria di effettuare accessi, ispezioni e verifiche o di richiedere al contribuente dati e notizie sull'attività esercitata.

- la possibilità per il Fisco di condurre un ulteriore accertamento successivo al primo nella stessa annualità e con riferimento alla stessa imposta indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, circostanza che induce di fatto a considerare l'accertamento condotto con gli studi di settore un superamento dell'accertamento parziale in quanto travalicante addirittura il vincolo legislativo alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Oltretutto, se nel frattempo fosse intervenuto un accertamento parziale, l'Amministrazione non avrebbe nemmeno più dovuto sottostare alla soglia minima di accertabilità prevista dal D. Lgs. 218/1997.

Oltre alla normativa di riferimento appena esaminata si pone poi la questione dei **condoni**[90]: numerose sono state infatti le sanatorie nel periodo preso in esame[91], e meritano qualche considerazione in riferimento tanto alle motivazioni etiche e giuridiche sottostanti quanto ai risultati ottenuti. Si ha un condono quando una norma di legge consente al contribuente di auto-dichiarare eventuali posizioni contributive irregolari portate avanti in passato, così da regolarizzarle godendo di sostanziosi sconti sulle sanzioni. Con riguardo ai motivi posti a fondamento di tale tipo di normativa, che ufficialmente hanno l'obiettivo di far emergere spontaneamente una quota di evasione, c'è da dire che essi cedono il passo, da un punto di vista morale, alle obiezioni di chi sostiene che per mezzo dei condoni lo Stato viene a giustificare i comportamenti scorretti dei contribuenti e addirittura a premiarli. Ma dietro le motivazioni, fornite anche dalla Corte Costituzionale, a legittimazione della pratica condonatoria, ci si chiede[92] se i condoni siano realmente serviti a incrementare il gettito erariale. In base ai dati forniti dalla CGIA di Mestre[93], nel periodo 1973-2004 (ben 31 anni durante i quali si contano circa una ventina

---

[90] Sul punto, Cfr. C. MIRABILE, *Il "condono erariale": storia, problemi applicativi, recenti evoluzioni giurisprudenziali e prospettive* de iure condendo, in www.giustamm.it, 2012, L. LOVECCHIO, *Prorogati accertamenti e riscossione per le rate non versate dei condoni: un efficace strumento per il gettito?*, in *Corriere tributario*, 2011, p. 3076 ss. ed E. BARONE RICCIARDELLI, *Riflessioni sull'impatto dello "scudo fiscale" nella prevenzione del fenomeno del riciclaggio dei capitali illeciti*, in *Tributi locali e regionali*, 2011, fasc. 2, p. 50.

[91] Dal 1973 ad oggi si contano almeno sette manovre condonatorie con effetti rilevanti sotto il profilo fiscale: il D.L. 5 Novembre 1973, n. 660 disciplinava le *"Agevolazioni per la definizione delle pendenze in materia tributaria"*, stesso titolo anche per il D.L. 10 luglio 1982, n. 429, di diversa portata invece la Legge n. 47 del 28 Febbraio 1985, recante *"Norme in materia di controllo dell'attività urbanistico-edilizia, sanzioni, recupero e sanatoria delle opere edilizie"*, mentre la Legge 30 Dicembre 1991, n. 413 introduceva *"Disposizioni per la definizione dei rapporti tributari pendenti"*; il D.L. 23 Febbraio 1995, n. 41 prevedeva invece una *"Sanatoria per irregolarità formali nelle dichiarazioni dei redditi e nelle dichiarazioni Iva"*.Più recentemente si è data attuazione ai c.d. *"scudi fiscali"*, frutto del D.L. 25 Settembre 2001, n. 350 e della Legge 3 Ottobre 2009, n. 141, le cui tematiche saranno discusse più dettagliatamente nel corso del presente paragrafo.

[92] C. MARCHESE, *Le conseguenze dei condoni: un'analisi empirica*, in G. FIORENTINI, C. MARCHESE (a cura di), *Il Fisco indulgente. Amnistie e concordati nei moderni sistemi fiscali*, Torino, p. 223 e ss.

[93] Fonte: www.cgiamestre.com

di interventi sanatori) il gettito guadagnato è stato di "appena" 104,5 miliardi di euro[94], pari a poco più di un anno di emersione totale, dal momento che essa è stimata in 100 miliardi di euro all'anno. Di tutti i condoni varati, solamente quelli datati 1982 (condono fiscale) e 1992 (fiscale tombale[95]) hanno superato le aspettative di gettito, con risultati di incasso rispetto alle previsioni rispettivamente del 113% e del 120,6%; in tutti gli altri casi l'incasso si è sempre attestato al di sotto delle stime previsionali, registrando al contrario risultati sempre più insoddisfacenti col passare del tempo e comportando anzi una perdita di risorse non indifferente per l'Amministrazione.

Degni di nota, ai fini della presente trattazione, appaiono essere quei provvedimenti che hanno determinato significativi cambiamenti –in positivo o in negativo- nel rapporto di cooperazione tra contribuente e Amministrazione Finanziaria. Rileva in tal senso il condono fiscale del 1973[96], attuato per venire incontro alle esigenze di gettito che la nascente riforma tributaria comportava. Esso fungeva inoltre da cesura -teorica prima ancora che operativa- con il passato: si voleva far passare il messaggio che non si sarebbero più tollerate condotte evasive, e pertanto si dava al contribuente la possibilità di chiudere i conti con il precedente sistema potendo beneficiare di sgravi sulle sanzioni[97]. La stessa logica fu applicata al condono del 1982-83 che mirava a sciogliere l'accumulo di cause tributarie ancora pendenti per effetto della previgente normativa. Diverse furono invece le dinamiche del condono edilizio del 1994: mentre la normativa di riferimento segnava attraverso l'applicazione dei coefficienti presuntivi un minimo storico di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, la sanatoria in parola aprì un rilevante spiraglio nei rapporti collaborativi tra le due parti, il meccanismo adottato fu quello del c.d. "concordato di massa": tutti i contribuenti che si discostavano dall'ambito di applicazione di prefissati parametri in materia edilizia ricevevano una proposta di accertamento, e al contribuente non veniva conferita facoltà di

[94] Dati attualizzati in euro al valore corrente al 2005.

[95] E' detto *"condono tombale"* quello che sana per intero e in via definitiva una determinata situazione. Pertanto, con specifico riferimento all'ambito tributario, si ha un condono fiscale tombale quando la posizione del contribuente dinanzi al Fisco è completamente e definitivamente regolarizzata. Lo *"scudo fiscale"*, invece, è quella disposizione normativa che consente di legittimare situazioni altrimenti irregolari attinenti la produzione o la detenzione di capitali all'estero attraverso il pagamento di un'imposta ridotta.

[96] Attuato con Decreto Legge 5 Novembre 1973, n. 660.

[97] Nel senso della necessità di considerare i condoni quali discipline transitorie con l'intento di segnare una cesura rispetto a precedenti normative (peraltro unica motivazione ritenuta costituzionalmente sostenibile per la legittimazione del condono) si veda E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Op. Cit., che a p. 213 precisa come *"Una tale configurazione attribuisce al condono un effetto di travolgimento e di azzeramento di tutte le vicende che l'hanno preceduto: la legge di condono si sostituisce a tutte le leggi precedenti e la sua disciplina è sostitutiva di quella preesistente in tutto e per tutto"*.

ribattere o di rilanciare una proposta alternativa, aveva solo la possibilità di scegliere se aderire o meno. Per effetto del condono l'imposta dovuta per le annualità dal 1987 al 1993 (poi prorogata al '94) veniva dimezzata, consentendo paradossalmente un risparmio d'imposta più significativo per coloro i quali avevano evaso in misura più consistente. Il gettito raccolto mediante questo sistema non raggiunse i risultati sperati, ma attestandosi al 71% di quanto inizialmente previsto potè essere considerata una manovra soddisfacente.

Una delle manovre che riscosse maggior seguito, comportando però pesantissime conseguenze sotto il profilo del gettito e della credibilità dello Stato come persecutore di condotte evasive, oltre che un'eloquente incertezza sulle future posizioni dichiarative dei contribuenti che vi aderirono, fu il c.d. "scudo fiscale", introdotto dal D.L. 25 Settembre 2001, n. 350, poi convertito nella Legge 20 Novembre 2001, il quale consentiva il rimpatrio dei capitali detenuti nei paradisi fiscali esteri al fine di assoggettarli al sistema impositivo italiano[98]. Per effetto di un'aliquota innegabilmente ridotta (del 2,5% anziché dell'ordinario 12,5% allora prevista per i redditi da capitale tassati in Italia) emersero 59,35 miliardi di euro evasi –un significativo 4,5% del PIL- ma la cifra che l'Erario poté riscuotere fu solamente di 1,5 miliardi di euro[99]. Oltre all'esiguità della cifra, a creare problemi non trascurabili fu la garanzia di anonimato che assicurava l'impunità sotto il profilo amministrativo e sotto quello penale, rendendo lo Stato non solo complice, ma anche garante degli evasori. Si stima che ad avvalersi dell'anonimato siano state circa 34.000 persone fisiche, e quando la Magistratura chiese all'Agenzia delle Entrate i dati dei contribuenti in questione, questa glieli negò, adducendo come motivazione il diritto alla privacy[100]. A parere di chi scrive, il condono[101] in parola non fu un'espressione del principio di cooperazione come auspicato dai principi di legalità e buona fede indicati in Costituzione. Ciò che la "sanatoria" ha prodotto è stata una copertura di posizioni contributive illegali rimaste impunite, e la cui emersione non ha comunque giovato in misura rilavante alle casse erariali. Non si capisce quale sia il diritto o il principio anteposto al diritto della Repubblica a vedere adempiuto l'obbligo di contribuzione da parte dei suoi cittadini, in grado di travalicare anche il dovere costituzionalmente assegnato all'Amministrazione di perseguire gli evasori, posto che non si riscontra la tutela di alcun interesse

[98] Per approfondimenti, si veda, per tutti, L. TOSI, *Lo scudo fiscale: efficacia ai fini dell'accertamento amministrativo e penale*, ne *Il Fisco* n. 44/2001, p. 13931 e ss.
[99] Dati tratti da AA.VV., *Evasione fiscale ed evoluzione degli strumenti di controllo*, *Op. Cit.*, p. 32.
[100] Sul punto, cfr. anche C. TURRISI, *Il monitoraggio fiscale in dichiarazione dei redditi a seguito dello scudo fiscale*, in *Riv. guardia di finanza*, 2011, p. 241.
[101] Sull'assimilazione dello scudo fiscale ad una manovra di condono, *Evasione fiscale ed evoluzione degli strumenti di controllo*, *Op. Cit.*, p. 32, nonché E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Op. Cit., p. 222.

superiore tale da giustificare la violazione di quelli appena elencati, e considerando soprattutto che le agevolazioni previste vanno a danneggiare i contribuenti che non solo hanno adempiuto al loro onere, ma che in quanto tali continuano a rispondere, in caso di condotte penalmente rilevanti, dei fatti illeciti ad essi ascrivibili. Si può affermare che la manovra non ha apportato alcun vantaggio alla collettività o all'istituzione statale che dovrebbe tutelare e che pertanto fallì nei propri intenti (ammesso che questi fossero gli stessi richiamati e auspicati dalla Costituzione[102]).

Di più recente attuazione, e di particolare interesse ai fini della presente trattazione, lo scudo fiscale previsto dall'art. 13 bis del D.L. 1 Luglio 2009, n. 78, convertito nella Legge 3 Agosto 2009, n. 102, che consente l'emersione, dietro pagamento di un'imposta straordinaria, di attività finanziarie e patrimoniali detenute irregolarmente all'estero al 31 Dicembre 2008 da soggetti residenti in Italia. La presentazione di una dichiarazione riservata delle attività rimpatriate, unitamente all'effettivo pagamento dell'imposta straordinaria dà diritto ai vantaggi di cui all'art. 14 del D.L. 350/2001 cit., cioè:

- la preclusione di qualunque accertamento, tributario o contributivo, per i periodi d'imposta per i quali l'Amministrazione non vede ancora scaduti i termini per l'esercizio del proprio potere accertativo, limitatamente agli imponibili relativi alle somme rimpatriate;
- l'estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali, nonché di quelle previste dall'art. 5 del D.L. 167/1990, collegate alla disponibilità delle attività finanziarie oggetto del rimpatrio;
- l'esclusione dalla punibilità di taluni reati connessi con la disponibilità delle medesime attività.

L'aspetto che rileva con riferimento ai temi del presente lavoro è il primo, in base al quale il contribuente che so veda notificare un avviso di accertamento relativo alle somme per le quali si è avvalso del condono è legittimato a opporre all'Amministrazione gli effetti preclusivi ed estintivi dello scudo fiscale. A tal fine autorevole dottrina[103] ha individuato i presupposti sulla base dei quali è possibile avanzare l'opposizione degli effetti di cui sopra avverso la notifica di un avviso di accertamento, che consistono nell'effettiva detenzione, fino al 31 Dicembre 2008, delle attività

[102] Sul punto, E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Op. Cit., che nel capo intitolato *"Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali"* dedica un paragrafo alla questione della *"giustificazione del condono da parte della Corte Costituzionale"*, p. 211 e ss.
[103] Cfr. N. DAINA, *L'effetto preclusivo dello "scudo fiscale"*, in www.dirittobancario.it, Marzo 2012.

finanziarie o patrimoniali indicate nella dichiarazione riservata (art. 13 *bis*, comma 6, D.L. 78/2009), nell'effettività del rimpatrio o regolarizzazione delle suddette attività mediante pagamento dell'imposta straordinaria (art. 13 *bis*, comma 4 D.L. 78/2009), nella circostanza che non sia stata già contestata la violazione degli obblighi dichiarativi della detenzione o della movimentazione delle attività patrimoniali e finanziarie all'estero e che non abbiano ancora avuto inizio accessi, ispezioni o verifiche o altre attività di accertamento fiscale (art. 14, comma 7, D.L. 350/2001). Inoltre, sull'applicabilità degli effetti preclusivi in parola è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate[104], chiarendo che *"la preclusione opera automaticamente, senza necessità di prova specifica da parte del contribuente, in tutti i casi in cui sia possibile, anche astrattamente ricondurre gli imponibili accertati alle somme oggetto di rimpatrio"*. Tuttavia anche tale automatismo si scontra con dei limiti che la stessa Agenzia ha successivamente individuato[105], affermando la non utilizzabilità dell'effetto preclusivo qualora si riscontri *"la carenza di prove che le attività dichiarate non fossero già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto del controllo"*. In effetti, l'estensione dell'onere probatorio gravante sul contribuente, nel silenzio legislativo e stante la mancanza di precise e concordanti istruzioni dell'Agenzia, è stato fatto oggetto di alcune pronunce della giurisprudenza di merito, che ha contribuito a delinearne i confini. Degna di nota in tal senso, la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Rimini del 29 Giugno 2011, n. 237 che smentendo la circolare dell'Agenzia delle Entrate ult. Cit. ha affermato l'operatività dei vantaggi derivanti dallo scudo, e dunque la loro opponibilità all'Amministrazione, *"anche se il contribuente non prova che le attività scudate non fossero già detenute all'estero in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto del controllo"*. Per giungere a tale conclusione la Commissione indaga sulla *ratio* della norma, rilevando come l'interesse dello Stato fosse l'emersione del maggior numero possibile di attività detenute all'estero, e, per ottenere lo scopo, fosse necessario prevedere la preclusione anche per attività antecedenti al periodo d'imposta accertato. Evidenziano i Giudici che l'unico limite temporale citato dalla norma *"è quello finale del 31 Dicembre 2008, in quanto non si poteva consentire che le esportazioni successive all'inizio della prospettazione dello scudo potessero venire ugualmente sanate"*. Inoltre, la commissione Tributaria Provinciale di Livorno ha affermato l'inesistenza di un limite temporale in capo al contribuente per far valere gli effetti preclusivi ed estintivi dello scudo fiscale poiché *"l'introduzione di un termine per il riconoscimento degli effetti dello scudo non è legittima , (…) ma*

[104] Circ. n. 43/E del 10 Ottobre 2009.
[105] Circ. n. 53/E dell'8 Ottobre 2010.

rappresenta un addendum *che il legislatore non ha evidentemente voluto, nulla essendo disposto al riguardo né nel decreto istitutivo né nella legge di conversione"*.

"In conclusione, alla luce della recente giurisprudenza, è da ritenersi che il contribuente, che abbia regolarmente beneficiario dello "scudo fiscale" per le attività detenute all'estero negli anni precedenti il 2008, non possa subire alcun accertamento per tali periodi, con la conseguenza che l'eventuale avviso di accertamento notificato debba ritenersi illegittimo"[106].

A tutti gli effetti, il ricorso generalizzato al condono a più di quarant'anni dalla prima rilevante riforma tributaria ha messo in luce tutti gli aspetti negativi di questo tipo di interventi: la volontà legislativa di "venire incontro" agli evasori attraverso una considerevole riduzione delle sanzioni viene sistematicamente fraintesa, non viene vista come un'opportunità di regolarizzare la propria posizione ma come un'occasione di pagare meno imposte. Inoltre il condono genera aspettativa di altri condoni, comportando una maggiore evasione nei periodi successivi; in altre parole non ha l'effetto di sanare le posizioni contributive viziate, ma di supportare il generarsi di ulteriore evasione, percepita come "premiante" negli anni a venire per effetto degli sconti sulle imposte e sulle sanzioni. In particolare, l'applicazione continua e indiscriminata di riduzioni sulla componente sanzionatoria comporta a lungo andare l'annullamento dell'effetto deterrente proprio della sanzione.

Alla luce di tutto ciò, ancor maggiori perplessità suscitano le previsioni di cui all'art. 19, del già citato decreto "Salva Italia", n. 201/2011, poi convertito nella legge n. 214/2011, previsioni poi riprese e parzialmente modificate dal D.L. 2 Marzo 2012, n. 16. Per effetto delle disposizioni in parola, viene applicata una speciale imposta di bollo sulle attività emerse avvalendosi dei provvedimenti di cui al D.L. 350/2001, artt. 12 e 15, e al D.L. 78/2009, art. 13 *bis*. Si tratta in sostanza di un'imposta sulle attività scudate, ossia proprio su quelle per l'emersione delle quali la legge ha previsto dei benefici fiscali. La circostanza ha fatto sorgere non pochi dubbi circa il rispetto del principio di buona fede e certezza del diritto, verso i quali l'imposta di bollo speciale farebbe registrare una lesione grave nei confronti di quei contribuenti che avessero riposto la loro fiducia negli effetti assicurati dagli scudi fiscali citati. Se è pur vero che le somme scudate esprimono manifestazioni di capacità contributiva, e che quindi l'imposta di bollo speciale, applicata sulle sole attività oggetto dello scudo, avvantaggia quei contribuenti che hanno sempre

[106] Cfr. N. DAINA, *L'effetto preclusivo dello "scudo fiscale"*, *Op. Cit.*, p. 2.

agito con trasparenza (che sulle attività detenute all'estero hanno già provveduto ad assolvere tutti gli oneri tributari dovuti), è altrettanto vero che essa penalizza coloro che hanno deciso di rimpatriare dette somme, determinando così una ingiusta disparità di trattamento tra contribuenti che hanno scelto di regolarizzare la loro posizione con il Fisco e cittadini residenti che invece continuano a detenere illegittimamente attività finanziarie e patrimoniali all'estero. Il D.L. 16/2012 ha inoltre previsto che detta imposta venga applicata anche sulle attività che vengono prelevate dai rapporti di deposito, amministrazione o gestione accesi per la procedura durante l'anno, sulla base del criterio *pro rata temporis*, sottoponendo dunque a tassazione anche i prelievi e le dismissioni effettuati dal 1° Gennaio al 6 Dicembre 2011, data di entrata in vigore del Decreto 201/2011. E'evidente che l'imposizione su attività a disposizione del contribuente che in buona fede ha accettato di rimpatriarle in cambio della fruizione di una serie di vantaggi garantiti per espressa previsione normativa, attuata su un periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del decreto istitutivo dell'imposta medesima, determina l'introduzione di un'imposta retroattiva, che colpisce tra l'altro una capacità contributiva non più nella disponibilità del contribuente. Lo stesso Decr. n. 16/2012 conferisce poi la facoltà agli intermediari finanziari di prelevare l'imposta di bollo straordinaria per le attività distolte dai conti scudati trattenendola da altri conti riconducibili al soggetto che si è avvalso dello scudo, diversi da quello acceso per il rimpatrio delle attività prima detenute all'estero. A tal proposito, occorre rilevare che trattasi di una mera possibilità, riconosciuta peraltro non al soggetto passivo dell'imposta, ma all'ente chiamato a gestire altre risorse ascrivibili allo stesso soggetto, il quale, soprattutto nel caso in cui possa contare su più conti accesi presso il medesimo intermediario, non può avere la certezza della disponibilità di somme che sono sue, poiché è all'intermediario che la legge consente di decidere da quale conto trattenere l'imposta dovuta. A poco vale la previsione che concede la possibilità di ricevere provvista dal contribuente, poiché trattasi, appunto, di una possibilità concessa, anch'essa, all'intermediario, chiamato a scegliere se colpire una capacità contributiva esistente, ma non in relazione ai presupposti dell'imposta (poiché le somme trattenute non sono quelle derivanti dalle attività scudate), oppure se chiedere al soggetto passivo di conferirgli le somme che avrebbero dovuto essere trattenute. E anche ove si pensasse che il meccanismo in esame abbia l'effetto di incentivare a mantenere le somme in questione secretate, interviene la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 29/2012, a restringere ancor di più l'ambito di operatività del c.d. segreto bancario, prevedendo l'immediata e integrale cessazione del regime della riservatezza:

- per i conti secretati nei quali confluisca denaro non scudato;
- nel caso in cui il contribuente rinunci in maniera espressa alla riservatezza e al regime di anonimato;
- qualora il denaro da questo prelevato o le attività da esso dismesse non riconfluiscano nel conto;
- se nel conto vengano fatti confluire redditi di capitale o diversi –ma di natura finanziaria- derivanti dal denaro o dalle attività finanziarie rimpatriate non soggetti a tassazione definitiva da parte dell'intermediario depositario o da altri intermediari o sostituti d'imposta;
- per i conti conferiti in garanzia di finanziamenti concessi a terzi;
- in caso di decesso del contribuente, considerando che la riservatezza non è caratteristica trasmissibile agli eredi. Anche in tale peculiarità è riscontrabile una lesione al principio di certezza del diritto e soprattutto al principio di buona fede, poiché il regime di riservatezza non esprime un atto di volontarietà degli eredi, né in esso si può in alcun modo ravvisare la specifica intenzione di frodare il Fisco.

Tutti gli effetti collaterali elencati, nonché le distorsioni che si producono sul sistema impositivo per effetto dei condoni, impongono una riflessione circa le reali potenzialità di queste manovre e un confronto con gli svantaggi, il cui esito potrebbe portare alla rivalorizzazione di istituti improntati al principio di cooperazione, al quale l'elaborazione dello Statuto dei diritti del contribuente aveva dato forte impulso.

1.4 L'evoluzione dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il cittadino alla luce dell'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente: il principio di buona fede e collaborazione nei rapporti tra Fisco e contribuente.

La comparsa dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000) nel panorama legislativo italiano di quegli anni si può analizzare sotto una duplice chiave di lettura. In primo luogo lo Statuto costituisce un approdo giuridico, frutto di vicende istituzionali travagliate, volto a un tentativo di unificazione della disciplina generale in materia tributaria, il cui esito è stato vissuto dai più come una sorta di **compromesso** rispetto all'ipotesi di una Legge Costituzionale in grado di avere piena efficacia giuridica nel sistema delle fonti; in secondo luogo esso si connota per un contenuto più che **innovativo**, che fa dell'Italia, Paese che per lunghissimo tempo non ha potuto contare su un riferimento qualificato nell'affermazione dei diritti riconosciuti in modo specifico al contribuente, uno Stato all'avanguardia nella puntuale determinazione dei principi fondanti il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria[107]. I due aspetti, a ben vedere, sono l'uno la causa e insieme la conseguenza dell'altro. Per comprendere al meglio la genesi del testo normativo in esame e i risultati a cui essa ha condotto occorre analizzare lo stato dell'arte del rapporto impositivo fino alla fine degli anni '90, momento in cui divenne impellente il bisogno di elaborare una disciplina di diritto che riassumesse le norme fino ad allora vigenti in ambito tributario. La normativa esistente fino a quel momento era infatti dispersa nelle norme di volta in volta emanate per singoli tributi, rendendo ardua, se non impossibile, una puntuale ricostruzione di principi ispiratori immanenti al sistema. Per sopperire alla mancanza di un codice tributario, mai emanato, si fece strada all'inizio degli anni '40 l'ipotesi di una legge fiscale recante una sintesi di tali principi[108], il cui destinatario avrebbe dovuto essere il Legislatore: lo scopo non era affermare diritti a tutela del contribuente riduttivi e limitanti per l'Amministrazione, bensì quello di orientare nell'applicazione della disciplina di riferimento, lasciando del tutto esclusa una qualunque partecipazione del contribuente, che non veniva neppure preso in considerazione quale possibile destinatario interessato al corretto andamento del rapporto impositivo. L'unico soggetto dell'attività accertativa fiscale era l'Amministrazione finanziaria, e una legge che avesse creato vincoli per un ente della Pubblica Amministrazione non solo non sarebbe stata accettata, ma non

[107] F. MOSCHETTI, *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, I, pag. 731 e ss.

[108] E' del 1942 un documento della Commissione di studio presso l'istituto nazionale di finanza corporativa, peraltro mai entrato in vigore, recante *"Norme generali del diritto tributario"*.

rientrava neppure nell'intenzione legislativa dell'epoca. A riprova di ciò, si citano i temi di riferimento di una bozza del 1942[109]: la norma tributaria e la sua applicazione, l'ordinamento dell'Amministrazione finanziaria, i soggetti passivi e l'obbligazione del tributo; nulla che indichi la volontà di creare un codice di comportamento per gli organi impositivi né tantomeno di aprire il rapporto tributario alla partecipazione dei contribuenti, rendendoli consapevoli dei diritti a cui potersi appellare. In seguito anche l'Assemblea Costituente, nelle vesti della Commissione economica, tentò di dare consistenza all'idea di un codice o di una legge avente portata generale che enunciasse i principi fondamentali, attraverso due tentavi portati avanti dopo l'approvazione del testo costituzionale dalle Commissioni ministeriali rispettivamente presiedute da Azzariti e Vanoni. Nella pratica però si giunse solo ad affermare l'esigenza di un coordinamento delle diverse disposizioni tributarie "sparse" nelle norme sui singoli tributi, nonché la necessità dell'elaborazione di principi comuni in materia di imposte sul reddito, esigenze che si tradussero in particolare nell'art. 63 L. 5 Gennaio 1956 n. 1 contenente la delega ad adottare un Testo Unico della disciplina tributaria. Il paradosso fu che il problema della codificazione unitaria esisteva proprio per la mancanza di concreti provvedimenti in passato, la quale ha portato all'accettazione di pratiche, come l'introduzione di tributi per mezzo di decreti legge, poi codificate e divenute in breve fisiologiche nell'attività di imposizione, acuendo in un circolo vizioso il bisogno di enucleare dei principi immanenti per un sistema oramai sempre più frammentario. Si arriva così, per effetto di una compulsiva legiferazione fiscale attraverso singole leggi su tributi specifici, ad azzerare completamente -all'alba della riforma tributaria degli anni '70- qualsiasi tentativo di unificazione normativa; a pesare fu soprattutto la sfiducia dilagante nei confronti del sistema ordinatorio, sfiducia che contribuì ad allontanare ancor di più i cittadini dall'idea di un loro ruolo attivo nel rapporto impositivo[110]. La legislazione delegata che si è prodotta dal 1971 in poi faceva avvertire l'eventualità di principi comuni come incompatibile tanto con l'organizzazione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, diversi per ciascun tributo, quanto con l'assetto dei tributi stessi. Si era arrivati ad un'articolazione talmente particolareggiata da soggiacere a logiche distinte e autonome: l'Amministrazione non perseguiva gli scopi istituzionali previsti dalla Costituzione a beneficio della collettività, ma svolgeva un ruolo di mera applicazione di una burocrazia bloccata,

[109] *Norme generali del diritto tributario*, elaborate dalla commissione di studio presso l'Istituto nazionale di Finanza corporativa.

[110] Cfr. G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, *Op. Cit.*, p. 177-180, che si dedica specificamente al "nuovo ruolo del contribuente" dopo la riforma tributaria degli anni '71-'73, ma anche L. SALVINI, *La nuova partecipazione del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, p. 20.

in cui la stessa Amministrazione non riusciva a districarsi. Ogni tributo e l'ufficio ad esso competente disponevano regole diverse in materia di dichiarazione, accertamento, termini, ecc e si era più che mai distanti dall'affermazione di generali principi a garanzia del contribuente, considerando anche il differente grado di sviluppo della tutela che ciascun apparato riconosceva a quest'ultimo. Tali premesse fomentavano il convincimento, tanto nei cittadini, sfiduciati, quanto nel Legislatore, che percepiva questi disinteressati, che una maggior produzione normativa fosse utile a scongiurare gli effetti negativi derivanti da una burocrazia ridondante, quali i costi e la mancanza di coordinamento tra le diverse fattispecie. Si dava con ciò per scontato che il rapporto impositivo, che si esplicava tra un cittadino passivamente sottoposto all'autorità e un apparato limitato, dovesse essere conflittuale, senza soluzione di continuità. L'ingente mole di normative e disposizioni così prodotte portò inevitabilmente a incongruenze e incoerenze tali da affidare in quegli anni alla Corte di Cassazione il ruolo di risolutore delle controversie tributarie, così differenti e peculiari tra loro da non poter essere inserite in uno specifico contesto normativo tra i tanti in vigore all'epoca, ma da necessitare di volta in volta di una particolare analisi sotto un profilo interpretativo a sé stante. La genesi di una casistica amplissima mutava completamente la struttura e la funzione delle norme tributarie e di fatto, demandando l'applicazione della disciplina fiscale a un organo giurisdizionale, si svuotano di contenuto le previsioni legislative. Autorevole dottrina scrive[111] a proposito di quegli anni: *"Il Governo, o meglio la burocrazia, scriveva la legge impositiva, nuotando nell'abuso dei decreti-legge, la interpretava e la imponeva con le proprie circolari, la applicava con i propri atti di accertamento, la modificava continuamente, ancora per decreto legge, e, se su qualche grossa questione di principio si trovava soccombente, invocava e otteneva una norma interpretativa. D'altro canto una normativa casistica, rinnovantesi giorno dopo giorno, ottundeva il controllo giurisdizionale, il ruolo nomofilattico della Corte di Cassazione – che, per effetto delle consistenze, allora enormi, del contenzioso, interveniva a distanza di anni, e quindi a cose fatte, quando l'interpretazione non era più diritto vivente –e rendeva sempre più difficile il controllo, ex post, della Corte Costituzionale"*.

Se da un lato tutto questo viene giustificato con le scuse della ragione fiscale e della specificità delle leggi tributarie, diviene d'altro canto palese per il Legislatore l'insostenibilità (anche finanziaria) di un sistema fondato su "leggine" che trovano diversa applicazione in relazione ai

[111] G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2006, pag. 3.

singoli casi. Così, da più parti[112] si comincia a invocare un testo unitario e di coordinamento. Non solo: sulla scia delle recenti codificazioni di stampo simile riguardanti altri settori in Italia[113], si iniziò a prendere in considerazione l'idea di un testo che oltre a disciplinare l'esosa normativa vigente rendesse concreta ed esplicita la tutela dei diritti riconosciuti al contribuente, circostanza che avrebbe comportato un cambiamento radicale nel rapporto tra questi e l'Amministrazione, gettando le basi per una futura codificazione incentrata sulla cooperazione. Fu così che si arrivò alla discussione di due successive proposte di legge, la prima denominata "Carta dei diritti del contribuente"[114], la seconda "Statuto dei diritti del contribuente"[115]. La vera innovazione negli intenti e nell'approccio delle bozze in parola è resa in maniera eccellente dall'espressa enunciazione dell'obbiettivo di *"garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente, e perciò idonea ad agevolare, nell'interpretazione, sia il contribuente sia l'amministrazione finanziaria e a diminuire gli alibi del primo nel tentare a realizzare un comportamento evasivo"*[116].

Ebbene, lo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 27 luglio 2000) è andato oltre gli scopi preannunciati e lungamente invocati da prassi e giurisprudenza, e forse proprio l'esasperazione data dalla mancanza di una normativa simile ha consentito l'enunciazione di regole e principi fortemente garantisti nei confronti dei contribuenti, al punto tale da dettare delle vere e proprie norme rivolte direttamente al Legislatore, oltre che all'Amministrazione, peculiarità che ha contraddistinto lo Statuto da altri testi normativi similari già presenti da decenni negli altri Paesi, i quali per lo più si propongono di fornire una visione unitaria delle norme giuridiche a tutela dei contribuenti. D'altro canto, però, la fortissima spinta all'elaborazione di una legge tributaria che recasse in sé dei principi unitari a cui ispirarsi, sentita in quegli anni come un'esigenza non più procrastinabile e pesantemente osteggiata da più parti[117], ha comportato –per ragioni di tempistica prima ancora che politiche- l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente attraverso l'iter ordinario, privandolo così dell'efficacia costituzionale che i suoi principi avrebbero meritato e fornendo in tal modo il pretesto per un dibattito dottrinale circa l'applicazione delle sue

[112] Cfr. relazione del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro all'assemblea del 13 Giugno 1991.
[113] Erano infatti appena state approvate la Carta della Scuola e la Carta del Lavoro.
[114] Approdata in Senato il 4 Giugno 1992.
[115] All'attenzione dell'Alta Camera il 20 Settembre 1999.
[116] Relazione VI Commissione permanente alla Camera, 20 Settembre 1999.
[117] In tal senso, G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, *Op. Cit.*, p. 197, e, sui dubbi in merito all'elaborazione di principi unitari, M. LEO, *I vincoli del legislatore risultanti dallo Statuto del contribuente*, ne *Il Fisco*, n. 51/2001, p. 13.

norme. Le peculiarità -in contenuto e forma- del testo in esame sono così caratteristiche, e hanno avviato un dibattito così acceso da rendere l'affermazione delle norme in esso contenute capaci di innovare, rafforzare e ribaltare completamente il rapporto tra Fisco e contribuente, non soltanto per come era stato valutato fino a quel momento, ma anche e soprattutto per i decenni a venire. Se infatti con lo Statuto si volevano affermare le garanzie attribuite alla figura del contribuente, si è andati oltre, perseguendo l'intento, in mancanza di una codificazione tributaria unitaria nel nostro Paese, di determinare le condizioni di correttezza e giustizia delle norme tributarie, disciplinandone i rapporti e affermando i diritti a cui appellarsi[118].

La forma concreta che ha poi assunto l'insieme delle norme statutarie si è tradotta ad esempio nel principio di chiarezza e trasparenza delle disposizioni statutarie[119] (art 2), nella semplificazione degli adempimenti[120] (art 6), nella tutela del principio dell'affidamento del cittadino nell'autorità disciplinante[121] (quale manifestazione del principio di buona fede, art 10), nell'affermazione della necessaria equità e ragionevolezza del sistema sanzionatorio[122] (art 8), nell'equo e regolare svolgimento delle procedure accertative[123] (art 12), nell'obbligo di emissione dell'avviso bonario prima dell'avvio di procedure esecutive[124] (art 6) nonché in altre disposizioni che ribadiscono principi già pacificamente accettati nel diritto civile ma non ancora del tutto affermati in ambito tributario come l'irretroattività[125] (art 3) delle disposizioni legislative o il diritto a conoscere le conseguenze delle proprie azioni attraverso l'istituto dell'interpello[126] (art 11). Tutte queste

---

[118] Si veda O. SACCONE, A. SERAFINI, *Statuto dei diritti del contribuente. Prime considerazioni e spunti critici*, ne *Il Fisco*, n.32/1996, p. 7734 e ss.; M. A. GALEOTTI FLORI, *Prospettive ed auspici sull'evoluzione dei rapporti tra contribuente e Fisco*, in *Fiscalità oggi e domani. Imposte moderne e postmoderne*, allegato a *Il Fisco*, n. 20/2000, p. 6869 e ss. e, non ultimo, G. FALCONE, *Il valore dello Statuto del contribuente*, ne *Il Fisco*, n. 36/2000, p. 11038, secondo cui *"Lo Statuto serve ad esplicitare meglio sul piano sostanziale i contenuti delle norme costituzionali richiamate, sicché una nuova norma non rispettosa dei contenuti della L. n. 212/2000 dovrà essere rimessa al vaglio della Corte Costituzionale"*.

[119] Sul tema, L. FERRAJOLI, *Conoscenza e motivazione degli atti: le garanzie dello statuto del contribuente*, in *Controlli fiscali*, 2006, fascicolo 2, p. 31.

[120] Sull'argomento si rinvia a G. TURRI, *La semplificazione degli adempimenti tributari*, ne *Il Fisco*, 2001, p. 13068.

[121] Si veda, in particolare, M. V. SERRANÒ, *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 321.

[122] Sulla quale si rinvia a L. DEL FEDERICO, *Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 855 e ss.

[123] Cfr. I. BURIANI, *Lo statuto dei diritti del contribuente e le garanzie durante le verifiche fiscali*, in *Studium iuris*, 2011, p. 405.

[124] G. ALEMANNO, *La formazione dei ruoli e la cartella di pagamento dopo lo statuto del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2001, p. 1241.

[125] A. MESSINA, *L'irretroattività delle norme tributarie secondo lo statuto dei diritti del contribuente*, ne *Il Fisco*, 1, 2004, p. 8044 e ss.

[126] Cfr. D. VENTRESCA, *Le novità contenute nella l. 212/2000 ovvero lo "statuto del contribuente": il diritto d'interpello*, in *Rass. Dir. tecnica doganale*, 2001, p. 775, nonché S. SERVIDIO, *Statuto dei diritti del contribuente: la nuova regolamentazione del diritto di interpello*, ne *Il Fisco*, 2001, p. 10038.

esemplificazioni costituiscono risultati più che apprezzabili che travalicano ampiamente le aspettative che si avevano prima dell'emanazione dello Statuto.

Il nuovo contesto dei rapporti rafforza le garanzie e le tutele riconosciute al cittadino, e spinge a chiedersi se l'avvenuto intervento legislativo in tema di diritti del contribuente sia frutto di una presa di coscienza, da parte del Legislatore, della reiterata assenza di simili norme, o se sia piuttosto maturato come necessità di riconoscimento di un ruolo più partecipativo alla parte debole del rapporto tributario, che si è poi esplicato nel principio di collaborazione sancito dall'articolo 10 dello Statuto. A ben vedere infatti, il "salto di qualità" operato dal Legislatore consiste nella completezza data alle disposizioni in esso contenute, che associano ai diritti che il contribuente può far valere, degli specifici doveri in capo all'Amministrazione, e dei vincoli assai limitanti per il Legislatore. Tale osservazione si rende manifesta se si osserva l'impianto dato al sistema degli articoli dello Statuto, i quali possono essere raggruppati in tre specifici temi: vi sono in principio le disposizioni volte a disciplinare la redazione delle norme tributarie, il cui destinatario pare essere proprio il Legislatore, le norme a garanzia del diritto di informazione e di semplificazione in materia tributaria, che impongono l'adozione di mirati accorgimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, e gli articoli che affermano i diritti e le garanzie a tutela del contribuente, al fine di renderlo partecipe delle azioni che concretamente può intraprendere al fine di tutelarsi.

In altri ordinamenti ciò che prende il nome di *Carta dei contribuenti* esplicita solamente quest'ultima serie di norme e individua, dunque, come unico fruitore del testo legislativo in questione il contribuente. Se da un lato è pur vero che all'estero non mancano fonti tributarie di portata generale recanti i principi fondanti a cui anche il soggetto attivo del rapporto d'imposta deve attenersi, è altrettanto vero che la portata dello Statuto dei diritti del contribuente ha nel nostro Paese una valenza che va al di là della mera "supplenza" che esso svolge di fonte giuridica generale: la vera innovazione apportata dalla contrapposizione di diritti del contribuente a doveri dell'autorità pubblica è, per la nostra cultura, che per effetto della suddetta combinazione si crea un patto tra i due soggetti: l'ente impositivo e il Legislatore smettono di essere enti burocratici sovraordinati e distanti dal cittadino, e, dovendo sottostare alla stessa legge, vengono equiparati a quest'ultimo nel rapporto impositivo, creando un vincolo di rispetto reciproco che può essere portato avanti solamente attraverso la cooperazione tra i due.

Lo Statuto, in altre parole, conferisce efficacia a principi cardine del sistema impositivo, quali la democraticità e la trasparenza, segnando per la prima volta un percorso di miglioramento nei rapporti tra contribuente e Fisco, e ciò assume ancor più rilievo se si pensa alle enormi difficoltà che l'ordinamento tributario italiano ha dovuto affrontare (e per certi aspetti sta ancora affrontando) in relazione alla conflittualità su cui gravita il rapporto tra i due soggetti e alla concreta difficoltà di creare una disciplina completa e coerente in materia. Si può affermare che le numerose e pesanti lacune di cui il sistema tributario ha sofferto fino alla fine degli anni '90, hanno dato un impulso consistente, facendo sentire in maniera amplificata l'esigenza di improntare il rapporto impositivo all'attiva, puntuale e duratura collaborazione tra le parti[127].

Ma l'avvento dello Statuto è stato altresì foriero di tanti e accesi dibattiti[128]. A dare l'input alla *querelle* giurisprudenziale fu sicuramente l'art. 1 dello Statuto, il quale ai commi 1 e 2 così recita: *"1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 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.*

2. 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."

E' evidente che per conferire rigore e dare un'alta giustificazione a disposizioni che pongono degli obblighi normativi assai vincolanti per l'Amministrazione finanziaria, il Legislatore abbia voluto rifarsi agli articoli costituzionali citati, forse anche per tracciare una visibile linea di demarcazione rispetto al passato: se in precedenza mancava una fonte tributaria che fosse unica e che coordinasse le norme a carattere fiscale, con questa legge si vuole risolvere il problema, creando una disciplina coerente ed esaustiva, inappellabile nei suoi intenti in quanto direttamente derivante da principi della Costituzione; affermazione, questa, che permette anche di portare all'attenzione del Legislatore le disposizioni che lo riguardano, richiamandolo al rispetto delle modalità legislative sancite nello Statuto.

---

[127] F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente –Il ruolo dello statuto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, p. 915.

[128] Cfr. sul tema, C. BUCCICO, *Lo Statuto del contribuente: principi e lacune*, ne *Il Fisco* n. 19/2001, p. 7005.

Secondo autorevole dottrina[129], il richiamo ai principi costituzionali ha valenza puramente simbolica, al pari di una sorta di manifestazione di buone intenzioni, e condannerebbe solamente in astratto eventuali violazioni allo Statuto, senza in concreto impedire comportamenti scorretti da parte del Legislatore. Anche questa posizione, tuttavia, pur sminuendo il ruolo che lo Statuto si poneva, reca in sé un notevole cambiamento di prospettiva rispetto al passato: l'idea di perseguire la condotta dello stesso Legislatore. Si tratta di uno spunto mai immaginato fino ad allora, che avvalora la tesi opposta[130], secondo la quale l'acceso dibattito in tema di principi generali ha dato un notevolissimo impulso alla "rivoluzione" delle relazioni tra contribuente e Amministrazione finanziaria, un tempo unico soggetto in causa del rapporto partecipativo, nonché al ritorno a una disciplina fondata su dogmi giuridici generali, in un'epoca che lamentava una giurisprudenza assai lacunosa e imperniata sulla frammentarietà della casistica.

In realtà, non poche perplessità ha creato il rango attribuito a una legge che si proponga fin dal suo primo articolo di disciplinare principi di tale portata. Il dubbio è tutt'altro che retorico, se si pensa al fatto che i vincoli fin qui visti –ai quali poi vanno aggiunti il principio di irretroattività delle norme tributarie e il divieto di introduzione di nuovi tributi mediante decreto-legge- si qualificano come clausole auto-rafforzative, dal momento che in base alla gerarchia delle fonti nell'ordinamento italiano qualunque legge posteriore di pari rango è idonea ad abrogare o modificare una legge anteriore, a nulla valendo, in caso di legge ordinaria, l'esplicita previsione che essa sia immodificabile se non a determinate ed eccezionali condizioni[131]. Per quanto riguarda poi l'irretroattività delle disposizioni di legge (ribadita per le norme tributarie all'art. 3 dello Statuto), essa era già stata affermata in ambito civilistico, mentre sui limiti al decreto-legge nell'imposizione (art. 4 L. n. 212/2000) pendeva già la riserva di legge in materia tributaria (art. 23 Cost.). E'necessario dunque capire il perché di queste disposizioni che niente aggiungono a quanto già previsto, e, nel caso dei commi 1 e 2 dell'art. 1, risulterebbero addirittura inutili allo scopo che esse intendono porsi. E' opportuno indagare, in particolare, la natura delle norme statutarie, perché la presenza delle clausole auto-rafforzative sarebbe tutt'al più giustificata nell'ambito di una Legge Costituzionale, che in quanto sovra-ordinata rispetto a quella ordinaria, e di pari rango

[129] A. URICCHIO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Consorzio Universitario per la Formazione e l'Innovazione, Bari, 2007, pag. 6 e ss.
[130] G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, *Op. Cit.*, pag. 6.
[131] La previsione di immodificabilità della normativa è altresì chiamata "principio di fissità". Sull'argomento si rinvia a P. CORSO, *Il ritorno del principio di fissità nello statuto del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2000, p. 2789 e ss. mentre sul problema del rango dei Principi enunciati nello Statuto si rinvia a C. PINELLI, *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212 del 2000)*, in *Foro italiano*, 2001, V, p. 102.

rispetto alla riserva di legge contenuta in Costituzione varrebbe a conferire efficacia e tutela allo Statuto dei diritti del contribuente anche qualora si abrogassero le disposizioni di portata generale appena citate. La qualificazione del rango giuridico dello Statuto è tutt'altro che automatica, considerando che esso è stato approvato con legge ordinaria, sminuita oltretutto dalla dizione "Statuto" che farebbe addirittura pensare a una fonte di rango secondario; inoltre la generalità e la valenza immanente dei principi ivi enunciati, che farebbero propendere per una elevazione nella gerarchia delle fonti, risultano incomplete nella parte in cui non prevedono idonei provvedimenti in caso di violazione delle disposizioni che enunciano. A confutare poi il carattere programmatico che si potrebbe conferire alla legge n. 212 del 27 luglio 2000, la circostanza che esso sia comunque in grado di produrre conseguenze giuridiche, e dunque di creare dei vincoli che una semplice dichiarazione di intenti non consentirebbe.

Quattro sono in linea teorica le possibili connotazioni attribuibili allo Statuto[132]:

- Una legge Costituzionale o para-costituzionale: a negare indiscutibilmente questa natura dello Statuto, come già detto, la sua approvazione con *iter* ordinario. D'altronde, tutta la premessa fatta alla nascita dello Statuto vale a giustificarne la collocazione tra le leggi ordinarie sotto un duplice aspetto: innanzitutto il fallimento di tutti i precedenti tentativi di emanazione di una siffatta disciplina aveva infatti ingenerato il dubbio che non si sarebbero raggiunti i *quorum* previsti dall'art 138 Cost. per la promulgazione di una legge di rango Costituzionale, e in secondo luogo la criticità e le impellenze dettate dalla situazione sopra descritta imponevano un'accelerazione dei tempi per l'emanazione dello Statuto, la quale non sarebbe certo stata possibile con il procedimento previsto per le leggi aventi il massimo grado di efficacia sul piano delle fonti normative del Paese. Del resto, l'inserimento dello Statuto dei diritti del contribuente tra le leggi ordinarie, deve ritenersi, corrisponde a una precisa volontà del Legislatore, dal momento che ben si sarebbero collocate alcune delle disposizioni in esame nel dettato costituzionale, indipendentemente dal richiamo ai principi fondanti della Costituzione di cui all'art. 1, 1° comma dello Statuto. Quanto alle motivazioni che sottendono a questa volontà, rilevante può essere il ruolo attribuito alla flessibilità delle norme ordinarie, in un contesto legislativo che tende periodicamente a incagliarsi su se stesso. In questo senso, la relegazione della normativa in

[132] A. URICCHIO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, *Op. Cit.*, p. 7-10.

parola a un rango inferiore rispetto a quello costituzionale consentirebbe una più agevole ripresa, se non l'implementazione, dei principi e dei concetti in esso esplicitati in caso di fallimento dei propositi statutari. Forse è proprio la consapevolezza del declassamento operato a principi da considerare superiori e immanenti al sistema tributario nella sua interezza a suggerire al Legislatore di rifarsi espressamente, fin dal primo periodo del primo comma dell'art. 1, a numerosi articoli della Costituzione, oltretutto carichi di un significato tutt'altro che superfluo nella determinazione dei diritti in questo Paese. Secondo nota dottrina[133], oltretutto, l'approvazione dello Statuto del contribuente in veste di Legge Costituzionale avrebbe addirittura rappresentato una minaccia se inserita nel tumultuoso contesto giurisdizionale italiano.

- Una legge "rinforzata", così denominata in virtù del contenuto delle sue disposizioni, nonché dalle peculiarità del procedimento necessario alla sua approvazione, che si pongono in posizione garantista nei confronti del contenuto medesimo ampliando le procedure formali ai fini della sua promulgazione. Anche in questo caso, si rileva la non avvenuta emanazione della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 secondo i dettami stabiliti per tale tipo di legge, e anche volendo estrapolare da questo contesto i principi di fissità e deroga espressa sanciti dall'art. 1, si rileva come non siano previste conseguenze giuridiche a fronte dell'eventuale violazione delle clausole in parola, ragion per cui tale violazione non sarebbe illegittima e nemmeno appellabile dinanzi alla Corte Costituzionale (come si avverrebbe se la normativa avesse natura di legge rinforzata). Semmai, il provvidenziale richiamo ai principi della Costituzione ad opera dello Statuto, varrebbe a contestare l'eventuale violazione delle norme analizzate per diretta violazione degli articoli citati, ma non certo per violazione delle disposizioni statutarie in sé.
- Una legge ordinaria programmatica: una norma recante cioè disposizioni di valenza politica con funzioni di mero indirizzo. Tale asserzione annullerebbe nell'intento e nel suo valore intrinseco tutta la portata giuridica dello Statuto, relegandola veramente al ruolo di dichiarazione di intenti. Appare oltremodo evidente, alla luce di tutte le considerazioni innanzi fatte, che non solo la programmaticità della disciplina, per quello che può valere, costituisce la risposta a problematiche annose e troppo a lungo reiterate, ma che anche le prescrizioni introdotte o innovate dallo Statuto costituiscono dei veri e propri vincoli, che

[133] Cfr. MARONGIU, Lo statuto dei diritti del contribuente, *Op. cit.*, pag. 4.

impongono obblighi, anche pressanti, per il contribuente, l'Amministrazione e addirittura per il Legislatore tributario, oneri che diventano meritevoli di tutela giuridica all'interno del riformato sistema impositivo, affermando pertanto inequivocabilmente l'efficacia della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 sul piano giuridico.

- Infine, una legge ordinaria precettiva. Circa l'emanazione della normativa con *iter* ordinario si è ampliamente discusso; riguardo invece l'accezione precettiva del testo di legge in commento occorre rilevare che esso, rivolgendosi a una platea di fruitori ben più ampia di quella individuata dall'ordinamento di altri Paesi (e che è andata oltre ogni più realistica aspettativa che si potesse avere in Italia su questa normativa duramente osteggiata) è destinato ad assumere un importantissimo ruolo di riferimento, direzione e coordinamento nella futura elaborazione di disposizioni normative di qualunque rilievo in ambito tributario, così affermando, qualora non fosse ancora acclarato, per esclusione delle altre tre tipologie di norma a cui ascrivere la Legge n. 212 del 27 luglio 2000, la natura del dispositivo statutario. Quanto poi ai vincoli imposti dal dettato statutario ai diversi destinatari chiamati in causa, a parere di autorevole dottrina[134] tali vincoli devono essere sempre ritenuti valevoli, anche nei confronti del Legislatore, non potendosi negare la pregnanza da riconoscere ai *"principi generali dell'ordinamento tributario"*, nonché alla caparbia affermazione del principio di fissità, che trova così la sua ragion d'essere in un dettato legislativo di rango ordinario.

Affermata la natura di legge ordinaria precettiva dello Statuto dei diritti del contribuente, resta da chiarire quale significato si debba attribuire ai principi di fissità e di abrogazione espressa sanciti all'art. 1, che si rifà direttamente a principi e dogmi della Costituzione. La giurisprudenza[135] per risolvere la questione ha adottato un'ottica interpretativa: in tal senso le clausole contenute nell'articolo in questione fungerebbero in realtà da "norma-monito". E' una conclusione che valorizza il riferimento costituzionale voluto dal Legislatore conferendogli quella dignità di rango che per le molteplici ragioni sopra esplicitate non ha potuto essergli giuridicamente riconosciuta. Il tutto senza scombinare la gerarchia delle fonti, che resta intatta e dissolve il dibattito circa la non validità di una clausola che rafforza se stessa senza averne la legittima forza. Si tratta di un vincente compromesso, che vale però ad assurgere quei "principi generali dell'ordinamento

[134] A. URICCHIO, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, *Op. Cit.*, pag. 10.
[135] Sul valore interpretativo vincolante dello Statuto cfr. Sent. C. Cass. sez. trib. 30 Marzo 2001 n. 4760, Sent. C. Cost. 9 Aprile 1997, e soprattutto Sent. C. Cass. 10 Febbraio 2002, n. 17576.

tributario" a norme dotate di superiorità assiologica, aventi orientamento ermeneutico[136], e dunque in quanto tali indiscutibilmente rilevanti e vincolanti sotto il profilo dell'interpretazione e dell'efficacia degli atti legislativi. Pertanto, una norma successiva che intervenga derogando o modificando un articolo dello Statuto implicitamente o con legge speciale o che rechi norme interpretative fuori dei casi previsti dal 2° comma dell'art. 1, contravvenendo così alle disposizioni statutarie in esame, troverà applicazione solo per la parte conforme agli articoli statutari, determinando l'adozione interpretativa più coerente alle disposizioni in essi contenute. Il vincolo che impone lo Statuto in forza del suo richiamo a principi Costituzionali, peraltro, è mediato dalla circostanza che la presunta violazione non possa essere fatta valere innanzi alla Corte Costituzionale e che la disposizione legislativa che la apporta trovi applicazione (limitatamente all'interpretazione conforme) solo con riferimento ai rapporti sorti posteriormente rispetto all'entrata in vigore della norma modificatrice, esimendo in tal modo le fattispecie e i contribuenti che della norma statutaria già si avvalevano. Si noti che attraverso questa applicazione dello Statuto la modifica può essere attuata solamente da norme congeneri, nel rispetto del grado gerarchico delle norme nell'ordinamento. Viste in quest'ottica, le clausole auto-rafforzative non costituiscono una deviazione rispetto all'ordinaria modalità di produzione normativa, ma solo un ragionato condizionamento nelle modalità di applicazione di norme successive, giustificato dal ruolo preponderante riconosciuto agli articoli della citata Legge n. 212/2000. Lo Statuto, lungi dal dare luogo a una sovversione nella gerarchia delle fonti del diritto, si colloca all'interno di esso, assumendo tuttavia un ruolo di rilievo nella determinazione degli effetti abrogatori e derogatori.

Emerge dal dibattito sulle clausole auto-rafforzative la volontà legislativa di eleggere i "principi fondamentali" a valori fondanti, che assumono la forma di norme di orientamento nell'attività interpretativa e nella produzione normativa: essi richiamano all'unità e alla coerenza dell'impianto ordinatorio adottato nel sistema tributario, il quale, in mancanza di una precedente codificazione tributaria unitaria ed esauriente, ha instillato nel Legislatore l'intento di affidare alle disposizioni statutarie la funzione integrativa propria delle c.d. "preleggi" del codice civile, ribadendo una serie di principi dei quali la futura legislazione non potrà certo non tener conto.

La valenza auto-rafforzativa dei primi articoli dello Statuto vale a impedire un'involuzione normativa –già vissuta più volte dal sistema tributario italiano- tale da annullare l'efficacia delle

[136] Si vedano in proposito le considerazioni del dott. Marino nella pagina dedicata allo Statuto dei diritti del contribuente sul sito www.studiomarino.com

disposizioni statutarie. Il grado di estensione delle garanzie e il livello dei diritti riconosciuti fino a questo momento storico dal legislatore non possono più essere messi in discussione dal Legislatore che verrà, proprio in forza di quelle clausole che tanti dubbi e perplessità hanno recato. Del resto, anche nel rilievo affidato ai *Principi fondamentali dell'ordinamento tributario* pare chiara la volontà legislativa di fondare un significativo sistema di tutela a favore del contribuente, che in quanto parte debole del rapporto tributario è il soggetto più esposto ai "capricci" normativi dell'ente impositivo. La garanzia di non modificabilità di cui si fa carico lo Statuto vale a impedire un peggioramento dello stato di diritto finora conquistato[137].

In quest'ottica i principi costituzionali richiamati dallo Statuto, le clausole auto-rafforzative e tutte le tutele e le garanzie con esso introdotte costituiscono un traguardo, capace di orientare in maniera decisiva l'intero sistema tributario: si ritiene pertanto pienamente realizzato quel ritorno a un paradigma impositivo basato su principi giuridici e tanto a lungo sofferto, ed esso appare ancora più significativo perché i risultati ottenuti dallo Statuto dei diritti del contribuente hanno saputo spianare la strada a ulteriori diritti, fino ad allora mai avvalorati dal sistema[138]. Decisamente rilevante in questo senso, anche per l'applicazione che ha saputo trovare nel principio di buona fede tra contribuente e Amministrazione finanziaria, è il principio della certezza del diritto[139], che si traduce poi nell'affidamento che può riporre un cittadino nei confronti delle affermazioni e delle posizioni di chi lo amministra. Si tratta di un principio che risponde a criteri di logicità e afferma la tutela di quei soggetti sottoposti ad autorità, i quali seguendo indicazioni, posizioni o divieti degli organi ad essi sovra-ordinati, che si concretizzano nelle disposizioni di legge ai quali essi devono attenersi, hanno preso tali spunti a fondamento delle loro condotte. Se l'autorità alla quale essi sono sottoposti cambiasse orientamento, i cittadini che coerentemente si fossero attenuti o avessero riposto la loro fiducia in una normativa futura che si discosta dalla precedente, meriterebbero la tutela dell'ordinamento, dovendosi riconoscere una sostanziale pertinenza tra la loro condotta e la volontà legislativa fino a quel momento vigente. Già insigne dottrina[140] affermava in tempi non sospetti la necessità di recuperare la certezza del diritto *"che si*

---

[137] In tal senso, M. CICALA, D. DEOTTO, L. FERRAJOLI, A. IORIO, B. SANTACROCE, I. VOLPE, *Commento alla l. 27 luglio 2000, n. 212, disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*, in *Guida al diritto*, 2000, fasc. 31, p. 14.

[138] Si veda a riguardo M. A. GRIPPA SALVETTI, *Lo statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 1719.

[139] Sul quale si rinvia a L. ROSA, *Finalmente tutelato l'affidamento del contribuente*, in *Boll. Trib.*, n. 5/2001, p. 393, nonché ad A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 669.

[140] E. DE MITA, Interesse fiscale e tutela del contribuente, Milano, 1987, p. XII e ss.

persegue con definizioni semplici e chiare, perché altrimenti il metodo legislativo seguito toglie alla legge ogni funzione di garanzia e le assegna solo il ruolo di consacrazione formale di quelle che saranno le valutazioni della finanza". Oltre alla certezza del diritto e alla fiducia riposta nel Legislatore tributario, avvertita come un diritto, si dà applicazione, attraverso le disposizioni statutarie, anche ad altri importantissimi principi, che all'interno della Legge n. 212/2000 vengono per la prima volta affermati con lo scopo di rafforzare la tutela riconosciuta al contribuente: si tratta dei canoni di chiarezza, trasparenza, comprensibilità, conoscenza e semplificazione, che trovano collocazione in numerosi articoli dello Statuto (ad es. 2, 5, 6, 7) e per espressa affermazione dello stesso devono riguardare tanto le disposizioni tributarie quanto gli atti dell'Amministrazione finanziaria. Tali norme influiscono sulla disciplina dei rapporti tra Fisco e contribuente, dal momento che impongono al Legislatore e all'Amministrazione una condotta non finalizzata alla creazione di norme e atti "trappola" a causa dei quali il contribuente possa facilmente cadere in errore, contravvenendo così ad altre norme dell'ordinamento, ma al contrario, impone loro di chiarire e utilizzare ogni mezzo a loro disposizione per portare alla conoscenza del contribuente le conseguenze delle proprie azioni od omissioni, nonché per informarlo in maniera chiara e univoca di tutte le iniziative che egli può intraprendere per migliorare la sua posizione, correggere eventuali errori o sanare situazioni a lui sfavorevoli. Inoltre, l'Amministrazione, in quanto soggetto in posizione privilegiata del rapporto impositivo, è interdetta dal porre a carico del contribuente un onere probatorio "diabolico" per discolparsi da sospetti o accuse degli uffici impositori, come si evince dalla lettura del 4° comma dell'art. 6, in cui si statuisce che *"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"*, degna di nota, in questo spaccato, è anche la possibilità, riconosciuta al contribuente, di fornire l'indicazione dell'ente che egli ritiene o sa essere in possesso della documentazione richiesta, così fondando un dialogo preventivo e ponendo allo stesso tempo un obbligo di collaborazione alla causa del contribuente per tutte le amministrazioni pubbliche, anche se non direttamente coinvolte nel rapporto impositivo.

A confermare la portata del tutto innovativa, nonché lo spessore da attribuire alla gamma di diritti rivalorizzata dallo Statuto, anche l'espresso richiamo ad opera della legge delega per la riforma del sistema fiscale statale, L. 80/2003, che seppur mai attuata, prevedeva che *"le norme fiscali,* ***in***

coerenza con le disposizioni contenute nella legge 27 luglio 2000, n. 212*, sono informate ai principi di chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva, irretroattività"*.

E anche ove ancora si dubitasse sulla rilevanza assunta dalle disposizioni statutarie, dubbio che può sorgere dal fatto che alcune norme trovino affermazione in un contesto nuovo, pur essendo già state elaborate in normative antecedenti, è opportuno rilevare come tutta la questione dottrinale che ha accompagnato l'emanazione dello Statuto abbia in ogni caso contribuito a veicolare l'attenzione sulle garanzie riconosciute dall'ordinamento a sostegno e tutela del contribuente, per troppo tempo messe in ombra dalle vicende giurisprudenziali di quel periodo. Un esempio in tal senso è l'articolo 4 dello Statuto, che stabilisce come *"Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti"*: nonostante il concetto fosse già stato espresso addirittura a livello costituzionale con la riserva di legge di cui all'art. 53, negli anni immediatamente precedenti era prassi frequente introdurre, con abili *escamotages*, tributi per mezzo di decreti-legge; oppure l'adozione di norme interpretative (i cui limiti sono esplicitati all'art. 1 comma 2 della legge 212/2000), disciplinata in un periodo in cui sovente le norme interpretative in materia tributaria venivano emanate con decreto-legge e in modo non occasionale, e utilizzate anche con effetto retroattivo per imporre soluzioni favorevoli alla parte pubblica dopo che esse risultavano rigettate dalla giurisprudenza, attestando di fatto la totale assenza di un qualificato contrasto interpretativo: con l'avvento dello Statuto dei diritti del contribuente le pratiche in oggetto non solo tornarono attuali e vennero per la prima volta giudicate come una violazione delle tutele riconosciute, ma vennero di conseguenza abbandonate, realizzando in tal modo quegli obiettivi di ritorno a un insieme di principi coerente, trasparente, affidabile e duraturo, in grado di agevolare tanto il contribuente quanto l'Amministrazione finanziaria.

Ma v'è di più: la stessa sentenza[141] che ha chiarito la valenza interpretativa delle clausole di cui all'art. 1 risolve in modo ancor più favorevole per il contribuente la questione dell'irretroattività della norma tributaria[142], decretando la piena operatività di un principio essenziale ai fini della presente trattazione: l'affidamento del contribuente nell'Amministrazione finanziaria. Tale

[141] C. Cass. 17576/2002, ult. Sent. Cit.

[142] Sul divieto di retroattività della norma tributaria si vedano anche C. Cass. del 2 Aprile 2003 n. 5015, del 13 Giugno 2002 n. 8415, del 14 Aprile 2004 n. 7080 e non ultimo C. Cass. 6 Maggio 2005 n. 9407, la quale afferma la particolare rilevanza rivestita nella legislazione tributaria dai principi espressi o desumibili dallo Statuto, principi da ritenersi dunque superiori rispetto alle disposizioni vigenti in materia. In dottrina si veda V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, p. 25 e ss.

principio risulta emblematico non solo per l'innovazione che afferma in ambito tributario, ma anche perché trae origine e conferisce efficacia al vero pilastro del rapporto impositivo così come concepito dal legislatore dello Statuto: il principio di collaborazione e buona fede che deve ispirare i rapporti tra contribuente e l'Amministrazione (art. 10 L. n. 212/2000).

Analizzando il caso specifico sottoposto alla Corte, l'oggetto della decisione verteva sulla legittimità per l'Amministrazione di emettere un avviso di accertamento nei riguardi di uno stesso soggetto, e basato sui medesimi presupposti, di uno precedente -per il quale il procedimento si era già concluso a favore del contribuente- a seguito dell'esercizio del potere di autotutela proprio dell'Amministrazione finanziaria, la quale dopo aver cambiato indirizzo di pensiero aveva di fatto affermato l'illegittimità della condotta fino ad allora tenuta dal contribuente ricorrente. A rendere ancor più spinosa la decisione, la circostanza che i fatti anzidetti fossero avvenuti in un'epoca precedente rispetto all'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente. Le conclusioni a cui giunse la Sentenza in commento, come premesso, ebbero rilevanza a dir poco storica, dal momento che in essa si affermò per la prima volta un insieme di principi che consacrarono il valore dello Statuto come disciplina tributaria superiore (in senso sostanziale e non giuridico) ad altre fonti in materia, e come si vedrà nel prosieguo della presente disamina, la chiave di volta per l'affermazione di irrinunciabili diritti del contribuente fu proprio il principio di buona fede e collaborazione di cui all'art. 10 dello Statuto. Per avvalorare le proprie tesi, la Corte ricollega ogni sua considerazione direttamente a principi della Costituzione, che trovando vigore e diretta applicazione attraverso gli articoli della legge 212/2000 fanno di questa una fonte preferenziale, foriera, se letta in un'ottica costituzionale, di significati e prospettive assai più brillanti di quelli inizialmente attribuiti.

Innanzitutto, afferma la Sentenza, i principi di collaborazione e buona fede enunciati nello Statuto costituiscono l'applicazione tributaria dei più elevati principi di imparzialità, efficienza e buon andamento dell'amministrazione cui si fa riferimento all'art. 97, 1° comma Cost., nonché diretta espressione del dovere di contribuzione alle spese pubbliche sancito dall'art. 53, comma 1 Cost. Il riferimento all'art. 97 Cost. impone peraltro una riflessione preliminare sul ruolo ricoperto dall'Amministrazione finanziaria: ad essa non si possono attribuire i generici oneri di un qualunque soggetto dotato di personalità giuridica, poiché in quanto appartenente al meccanismo della Pubblica Amministrazione, essa è chiamata a perseguire le specifiche finalità di pubblico interesse che le affida la Costituzione, e se per il loro perseguimento è la stessa fonte costituzionale ad

attribuirle particolari diritti, per la stessa ragione essa è investita di precisi doveri, al rispetto dei quali la Corte richiama l'Amministrazione medesima. Primo tra tutti, il dovere di imparzialità[143] finalizzata al buon andamento dell'azione amministrativa, che si traduce nelle caratteristiche della rapidità, semplicità ed efficacia dell'attività condotta dall'Amministrazione, così come nel rispetto della fiducia ispirata nei cittadini attraverso la "lealtà dell'agire pubblico": assunta una posizione, si raccomanda il soggetto pubblico a non discostarsene almeno con riguardo ai rapporti già in essere, al fine di tutelare quei cittadini che si fossero affidati all'operato della Pubblica Amministrazione.

Quanto appena esposto risana un dibattito dottrinale iniziato già a metà degli anni '80 circa l'applicabilità del principio dell'affidamento del cittadino in ambito tributario. Ci si interrogava[144] sulla sottoposizione a tassazione di fattispecie per le quali le circolari emanate dall'Agenzia delle Entrate avessero dapprima escluso l'imponibilità per poi mutare opinione e che fossero sorte prima del cambiamento di indirizzo[145]. Il dubbio però non sembrava trovare una concreta soluzione, e si tramutava pertanto in un mero auspicio che il futuro Statuto del contribuente (allora in esame) garantisse un adeguato diritto di informazione e disciplinasse in maniera compiuta le effettive conseguenze e l'ambito di applicazione delle circolari interpretative[146]. Ma se nella pratica si avvertiva il bisogno di un indirizzo uniforme, altrettanto non si può affermare riguardo alla giurisprudenza teorica, che in quegli anni affidava all'obbligazione tributaria un'accezione di stampo privatistico che escludeva a priori (come in un rapporto tra privati) l'esistenza di un principio di buona fede immanente al sistema. Il riferimento all'art. 97 recupera pertanto il concetto di imparzialità accettato nel diritto pubblico, che distingue un profilo oggettivo, intendendo l'imparzialità come stile di comportamento che si rifà ai principi di legalità e uguaglianza richiamati agli artt. 2 e 3 della Costituzione, e uno soggettivo, che implica per il Fisco un dovere di adozione di criteri di equità, buona fede e parità di trattamento dei soggetti cui si rivolge, in quanto organo volto alla soddisfazione di pubblici interessi. Ne consegue l'eccepimento, anche in ambito tributario, dei principi civilistici di collaborazione e buona fede fondati sull'affidamento incolpevole nei rapporti dotati di autonomia privata, e immanenti in quelli aventi -come nel caso del rapporto impositivo- natura pubblica.

---

[143] Cfr. Sent. C. Cass. sez. I, del 29 Marzo 1990 n. 2575.

[144] Cfr. I. SALA, *Sull'applicabilità retroattiva dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2001, II, p. 463 ss., articolo in commento alla Sent. C. Cass., sez. trib., 22 Dicembre 2000, n. 16097.

[145] A riguardo, si veda E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, *Op. Cit.*, nel capitolo *"La buona fede in diritto tributario (quando l'Amministrazione cambia orientamento)"*, p. 333.

[146] Si veda in particolare G. FALSITTA, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Studi in onore di E. Allorio*, Milano, 1987, II, pag. 1693 e ss.

In altre parole, nei principi di collaborazione e buona fede si vedono realizzati gli scopi del Costituente; inoltre, essi risultano funzionali all'impostazione di un'azione amministrativa improntata a criteri di coerenza e non contraddittorietà. Per poter dare compiutezza ai principi ispiratori anzidetti si rileva però un'ulteriore necessità meritevole di tutela, che sorge nel momento stesso in cui si pretende di informare l'attività amministrativa pubblica ai due valori appena affermati: diviene infatti necessario riconoscere un diritto del contribuente alla tutela dell'affidamento che egli ripone nell'azione amministrativa. Se si affermasse l'esigenza di una condotta coerente e non contraddittoria dell'amministrazione pubblica disconoscendo o ignorando il diritto del cittadino all'affidamento nell'azione di quest'ultima, si svuoterebbe il principio di collaborazione e buona fede di significato, e lasciando che quanto affermato nello Statuto dei diritti del contribuente divenga lettera morta, si ignorerebbero delle specifiche disposizioni costituzionali. Di più: il Legislatore e l'apparato esecutivo a tutti i livelli contravverrebbero al loro preciso dovere di perseguire gli scopi e dare attuazione ai principi enunciati nella Carta Costituzionale e si renderebbero dunque responsabili di una gravissima violazione. Ecco che allora la tutela dell'affidamento del contribuente risulta essere la piena applicazione, nell'ambito dell'ordinamento tributario, dei principi di coerenza e non contraddittorietà attorno ai quali ruota la volontà del Costituente di realizzare uno schema di rapporti basato sulla cooperazione, che risponde al meglio all'esigenza di attuazione delle norme costituzionali anzidette. Non si può, in altre parole, non riconoscere, in un sistema impositivo adeguato ai dettami della Costituzione, il diritto alla tutela del contribuente che in buona fede si sia adeguato a situazioni di apparente legittimità e coerenza rispetto alla precedente attività amministrativa tributaria. In forza di questa constatazione, a nulla vale l'obiezione che lo specifico caso trattato non rientri in nessuno di quelli esplicitati all'art. 10, 2° comma dello Statuto[147], avendo rilevato che il principio in esame ha portata generale, travalicante l'insieme delle disposizioni inserite nello Statuto. Non a caso, già significative Sentenze[148] avevano affermato la tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica quale elemento essenziale dello Stato di diritto. Il medesimo concetto viene ripreso dalla Sentenza 17576/2002 e viene addirittura ampliato: infatti vi si afferma che l'affidamento nell'operato della Pubblica Amministrazione (quale è l'Amministrazione finanziaria) oltre a rappresentare un fattore

[147]Casi che la Sent. non esita a definire *"meramente esplicativi"*, aprendo così la strada a interpretazioni dello Statuto di tipo estensivo.
[148] Cfr. Sent. C. Cost. 4 Novembre 1999, n. 416 e C. Cost. 22 Novembre 2000, n. 525.

imprescindibile per la democraticità dello Stato, costituisce un limite per il Legislatore con riferimento a leggi di tipo interpretativo, in ossequio all'art. 3, co. 1 della Costituzione, *sub specie* in rapporto al principio di ragionevolezza. Il principio di affidamento deve pertanto trovare applicazione, spiega la Corte, in tutti i rapporti tributari *"anche se sorti, come quello di specie, in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000"*, con efficacia limitata alla sola sanzione. Nelle ipotesi non espressamente rientranti in quelle di cui all'art. 10, comma 2 dello Statuto, infatti, non deve essere irrogata sanzione alcuna né applicazione di interessi moratori a seguito di cambiamento interpretativo dell'Amministrazione.

Resta a questo punto da chiarire in cosa consistano i concetti di **buona fede** e **affidamento** nella concretezza dei rapporti tributari. I due principi sono l'uno la conseguenza dell'altro, e non sono tra loro sovrapponibili, tutt'al più si pongono tra essi in rapporto di complementarietà[149]. Se è possibile definire l'affidamento come lo stato psicologico di chi ripone fiducia in un soggetto a lui esterno, inserito in un contesto giuridico questo principio viene ad essere l'affermazione di una garanzia, necessaria a rendere operativa l'affermata "buona fede", finendo col superarla: non si tutela solamente l'assenza di colpa del cittadino, ad essere meritevole di protezione giuridica è proprio il convincimento in lui ingenerato direttamente dalla condotta della Pubblica Amministrazione. Quanto poi alla buona fede, cui si fa esplicito riferimento nello Statuto, essa gode di una duplice valenza: una prima accezione, definita in dottrina[150] soggettiva, interpretabile come il generico *agire jure*, e una oggettiva che detta una regola di correttezza finalizzata a indurre atteggiamenti leali e non capziosi, nonché a vietare di *venire contra factum proprium*, ossia di tradire delle legittime aspettative altrui formatesi a seguito di un proprio precedente comportamento. Si noti che per effetto della pronuncia della Corte, i principi della buona fede e dell'affidamento sono chiamati a ispirare non solo l'azione amministrativa, ma ancor prima le scelte legislative, che anche per gli anni a venire dovranno tener presente tale monito e adottare soluzioni per quanto possibile idonee a garantire la collaborazione tra le parti.

I principi in esame trovano pertanto differente applicazione a seconda della casistica di riferimento. Il Giudice dovrà pronunciare l'annullamento totale dell'atto impositivo anche con riguardo all'imposta se la pretesa fiscale risulterà essere superiore o difforme rispetto

[149] Cfr. G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2001, p. 1275 e A. BUSCEMA, F. FORTE, D. SANTILLI, *Statuto del contribuente*, Padova, 2002, p. 66 e ss., spec. Cap. intitolato alla *"Buona fede e affidamento nella materia tributaria"*.
[150] Cfr. G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, *Op. Cit.*, pag. 20.

all'interpretazione fornita da una circolare o comunque in contrasto con un comportamento o un atto dell'Amministrazione finanziaria. Allo stesso modo il pagamento entro termini poi modificati di somme iscritte a ruolo non può comportare sanzioni per il contribuente che si sia attenuto a un formale provvedimento di dilazione dell'Amministrazione, in seguito ritirato. L'imposta o maggiore imposta va pertanto annullata quando l'atto dell'Amministrazione successivamente modificato, in cui il contribuente abbia riposto il proprio affidamento, ha contenuto inequivocabile, tale da non lasciare adito a dubbi o applicazioni alternative. Quando invece la questione verta su un atto amministrativo di dubbia applicazione, indicante in maniera non esaustiva una mera ipotesi interpretativa, l'affidamento del contribuente non può essere del tutto riposto in un simile atto, per questo motivo la Corte ha ritenuto opportuno lasciare inalterata la possibilità di mutamento di indirizzo dell'Amministrazione, decretando la legittimità della (maggiore) imposta dovuta a seguito del cambiamento di opinione, continuando pur tuttavia a garantire un minimo di tutela al contribuente che in buona fede abbia agito in ossequio a una delle possibili interpretazioni ricavabili dall'atto, attraverso l'annullamento delle sanzioni e degli interessi. Inoltre, a prescindere dall'esistenza di una circolare o di una risoluzione precedente, non si applicano sanzioni in condizioni di obiettiva incertezza, così come sancito *ex* art. 10, comma 3 dello Statuto.

Allo Statuto, continua la Corte, ci si deve ispirare, in virtù della valenza di indirizzo e coordinamento propria dei *"principi fondamentali dell'ordinamento tributario"*, ogni volta che nascono dubbi circa la portata applicativa di regole fiscali. Interpretando pertanto gli articoli dello Statuto in senso costituzionale, emerge allora l'impossibilità di annullare un atto di archiviazione di una Sentenza (come nel caso concreto sottoposto alla Corte) pronunciata a seguito di sanatoria, realizzando così una sorta di tutela *in malam partem* nei confronti del contribuente.

Altra conseguenza derivante dall'applicazione del principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tributari è il suo collegamento con altre disposizioni inserite nello Statuto, quale ad esempio l'art. 5 sul dovere di informazione che impone all'Amministrazione finanziaria l'onere di portare a conoscenza tempestivamente e con ogni mezzo a sua disposizione tutte le circolari e le risoluzioni emanate, in conseguenza delle quali si crea in capo al contribuente il convincimento che il Fisco si comporterà in modo coerente con le interpretazioni e le indicazioni fornite e comunicate: esso potrà sempre cambiare orientamento in futuro, ma è compito dell'ordinamento salvaguardare i rapporti così come instaurati, comprensivi di impegni assunti da parte dell'Amministrazione e di un'aspettativa che si palesa apertamente attraverso l'informazione resa.

Riguardo poi alla portata applicativa degli articoli statutari, i Giudici di Cassazione rivolgono un invito agli organi di governo al fine di adeguare le disposizioni tributarie di dubbio contrasto con gli articoli della legge n. 212 del 27 luglio 2000 a questi ultimi, al fine di evitare inutili pronunce e sprechi che dovrebbero portare in ogni caso, ad avviso della Corte, a una risoluzione in linea con i dettami statutari. Tale compito era già stato in parte eccepito grazie all'emanazione del D. Lgs. 26 Gennaio 2001, n. 32[151]; tuttavia, ciò su cui la Cassazione ha rilevato un ritardo di adeguamento è soprattutto la portata retroattiva, se favorevole al contribuente, da attribuire alle norme interpretative.

In definitiva, la necessaria tutela dell'affidamento che emerge nello Statuto dei diritti del contribuente attraverso i principi di buona fede e collaborazione si traduce in un dovere per il Fisco di esercitare la propria attività in modo coerente e di giustificare le proprie decisioni in un'ottica di legittimità, perché, in caso contrario, qualunque azione portata avanti dall'Amministrazione che risulti non conforme ai dettami sopra richiamati è idonea a fornire al contribuente che dimostri di aver agito in buona fede una situazione giuridica di vantaggio, fondata sul solo convincimento di aver adottato una condotta in apparente legittimità e coerenza con le indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria.

La storica Sentenza n. 17576/2002 ha un ruolo chiave nella disamina dell'argomento trattato. Questa Sentenza, oltre a chiarire l'effetto delle clausole auto-rafforzative nel senso del vincolo interpretativo, ribadisce la non retroattività delle norme tributarie e afferma il principio di affidamento del contribuente nell'Amministrazione finanziaria, concetto già elaborato precedentemente in maniera generica con riferimento al cittadino. Inoltre la sentenza in parola asserisce la valenza puramente esemplificativa delle fattispecie indicate dallo Statuto a tutela dei contribuenti, ammettendone in tal modo anche altre non espressamente indicate. Come si può notare, a determinare l'importanza di questa sentenza è non solo il contenuto, assai pregnante, ma sono ancor più le peculiarità da essa affermate nello specifico nei riguardi del contribuente. Pur non avendo, la Corte di Cassazione, un potere vincolante per tutti gli interpreti chiamati a pronunciarsi sulle stesse norme sottoposte al suo esame, è evidente il profondo significato attribuibile alla pronuncia in commento: **non si possono togliere i diritti riconosciuti dal**

[151] Decreto recante *"Disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti, a norma dell'articolo 16 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente lo statuto dei diritti del contribuente"*.

Legislatore dello Statuto ai contribuenti, e si deve ritenere lo stesso applicabile in senso estensivo, in virtù degli essenziali e irrinunciabili principi che esso reca.

Ulteriore testimonianza circa l'operatività del principio di collaborazione è la prescrizione elaborata dalla Sent. C. Cass. del 14 gennaio 2001, n. 14141, nella quale si statuisce che nel caso in cui il contribuente asserisca in giudizio che la prova di una circostanza a sé favorevole sia contenuta in un documento in possesso dell'Amministrazione finanziaria, questa sarà tenuta a pronunciarsi in maniera espressa e non più generica circa la reale detenzione della documentazione probatoria richiesta, liberando così da un lato il contribuente dall'onere di una prova diabolica, poiché basata su atti non rientranti nella sua diretta disponibilità e, dall'altro, ponendo a carico dell'Amministrazione finanziaria un preciso obbligo di cooperazione, anche se essa risulta finalizzata a dimostrare fatti a sè sfavorevoli. Oppure, a riprova della valenza del principio oggetto della presente trattazione, si cita l'affermata possibilità di far eccepire qualunque tipo di errore, sia esso materiale, di diritto, rilevabile o meno *ictu oculi ex* dichiarazione, attraverso il meccanismo del rimborso previsto dall'art. 38 D.P.R. 602/1973, se l'errore risulta commesso in buona fede e sempreché abbia dato luogo a indebiti pagamenti. E' quanto afferma la sezione tributaria della Corte di Cassazione nella Sentenza n. 11545 del 10 settembre 2001, che assume rilevanza dal momento che rafforza quanto già previsto in precedenti disposizioni tributarie (anche datate, come nel caso appena citato) in virtù dei contenuti dello Statuto dei diritti del contribuente. La novità interpretativa sta nella riconosciuta possibilità di far eccepire i suddetti errori in qualsiasi momento, anche dopo la scadenza per il perfezionamento dei pagamenti effettuati. Inoltre, l'eccepimento ad opera del contribuente si trasforma nello specifico riconoscimento di un diritto a questi spettante vista la previsione di un preciso dovere, da parte dell'Amministrazione, di prendere in considerazione le istanze presentate dal contribuente, nonché di motivare espressamente, in caso di opinione discordante, circa la spettanza della restituzione richiesta. Le motivazioni poi potranno costituire oggetto di contestazione in sede di contraddittorio. Immediate conseguenze si hanno infine anche nel processo tributario, laddove si prevede che l'Amministrazione finanziaria possa rinunciare, per decisione di un suo funzionario rappresentante, a proporre Appello anche senza una specifica delega, un tempo ritenuta necessaria, così affermando la legittimità della dichiarazione che attesta l'estinzione del processo e la sua risoluzione a favore del contribuente[152]. Per arrivare a una simile conclusione, il Supremo

[152] Così C. Cass. n. 5270 del 15 Marzo 2005.

Collegio non si affida a una disamina dei poteri attribuiti al funzionario presente in udienza, bensì fa riferimento al rilievo da doversi attribuire alla capacità di valutazione di questi in rapporto alle parti con cui egli entra in relazione nello svolgimento della sua attività *"soprattutto in un momento in cui anche attraverso lo Statuto dei diritti del contribuente, si stanno facendo i massimi sforzi per avere anche in Italia un Fisco "civile" e per introdurre un sano rapporto di dialogo e di aperta collaborazione tra contribuenti e uffici dell'amministrazione"*. Rilevante, ai fini dei futuri sviluppi che potrà avere il principio di buona fede e collaborazione, la posizione assunta dalla Corte, che ravvede in tale principio un'opportunità idonea a creare un vantaggio anche per l'Amministrazione finanziaria.

Per completezza rispetto a quanto finora esposto, un particolare cenno merita il contenuto dell'articolo 12 dello Statuto, che ha ad oggetto *"Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali"*. Esso mira a un sostanziale rafforzamento delle tutele riconosciute[153], ampliando la gamma di condizioni previste dagli articoli 52 D.P.R. 633/1972 nonché 32 e 33 del D.P.R. 600/1973. La condizione imprescindibile a cui tanto gli organi di controllo quanto il Legislatore devono attenersi è che tali indagini siano subordinate ad effettive esigenze di approfondimento investigativo[154], dirette all'ottenimento di documenti e informazioni non altrimenti ottenibili se non tramite accesso degli organi preposti. Ciò che emerge è il carattere di residualità attribuito alle verifiche fiscali rispetto ad altri sistemi di controllo, che rendono gli accessi e le ispezioni una sorta di "ultima spiaggia", un limite che, se valicato, deve essere debitamente giustificato e rispondere a precisi requisiti puntualmente individuati dallo Statuto, che mirano a ridurre al minimo il disturbo recato ai contribuenti coinvolti[155] nonché a garantire massima riservatezza e discrezione nell'attività ispettiva[156]. Ad esempio, il 5° comma dell'art. 12 dispone che *"la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio […]"*. Inoltre, è nuovamente riaffermato il diritto d'informazione quale necessario

[153] Si veda in proposito A. COLLI VIGNARELLI, *Violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente e illegittimità dell'accertamento alla luce del principio di collaborazione e buona fede*, in *Bollettino tributario*, 2010, pag. 1595 e ss.
[154] Art. 12, 1° co. L. n. 212/2000.
[155] A norma del medesimo comma gli accessi, le ispezioni e le verifiche *"si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente"*.
[156] Così come richiesto dalla circolare 15 Marzo 2002, n. 98000 del Comando della Guardia di Finanza.

preambolo alla creazione di un sistema fondato sul principio di cooperazione: non a caso il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni poste a base della verifica, dell'oggetto che la riguarda e della facoltà di farsi assistere da un professionista, nonché dei diritti e degli obblighi che gli sono riconosciuti, così da consentirgli una più efficace difesa[157], e al fine di renderlo in grado di valutare come non aggravare la propria posizione (art. 12, 3° comma). Inoltre, su richiesta del contribuente è ammessa l'effettuazione dell'esame della documentazione amministrativa e contabile nell'ufficio dei verificatori o presso lo studio del professionista (art. 12, 3° comma).

Rilegando l'attività investigativa a fini fiscali a un ruolo meramente ausiliario rispetto allo scopo di ottenere le informazioni volute, si rende qualsiasi violazione alle norme statutarie ingiustificata, dal momento che è lo stesso legislatore a stabilire i limiti, le modalità e le condizioni a cui l'attività di ispezione può dirsi legittima. Infatti, *"il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'art. 13"* (art. 12, 6° comma dello Statuto).

Tuttavia la piena affermazione del principio di cooperazione si ha ai commi 4 e 7 dell'articolo in commento, in quanto palesano pratiche già ammesse dalla prassi amministrativa ma precedentemente non eccepibili in sede giudiziale. Il 4° comma impone che debba darsi atto, nel processo verbale delle operazioni di verifica, di tutte le osservazioni e i rilievi che il contribuente, o il professionista che lo assiste, hanno facoltà di rivolgere ai verificatori, affermando così non solo un diritto del contribuente a far annotare le proprie posizioni, ma ancor più un vincolante obbligo degli organi addetti alla verifica a render conto delle puntualizzazioni sollevate. In base al 7° comma, che fa esplicito riferimento al principio di cooperazione, il contribuente ha diritto al rilascio di una copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, sul quale può avanzare osservazioni e richieste entro 60 giorni, e che *"sono valutate dagli uffici impositori"*, inoltre, per espressa disposizione statutaria *"L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza"*. Ancora una volta, assumono rilevanza i doveri imposti agli organi dell'Amministrazione, che non possono più tacere

[157] Tali garanzie non vengono meno neppure in ipotesi di reato, col solo vincolo individuato dalla Sent. Cass. n. 21855 dell'1 Giugno 2011 e ampiamente analizzato da V. CARDONE, F. VERRI, *L'utilizzabilità nel processo penale delle dichiarazioni rese spontaneamente dal contribuente alla Guardia di Finanza in assenza del difensore*, ne *Il Fisco* n. 42/2011, p. 6907 ss. che impone agli organi militari di denunciare i reati di cui siano venuti a conoscenza anche fuori dallo svolgimento di funzioni di polizia giudiziaria: ai fini del processo tributario tali informazioni non possono costituire fondamento per violazione del diritto alla difesa come enunciato dall'art. 12, comma 5° dello Statuto.

di fronte a richieste e osservazioni a cura del contribuente, ma hanno al contrario un preciso dovere di risposta, la quale andrà a vantaggio del contribuente che potrà avvalersene in sede giudiziale. Inoltre il rispetto del termine di 60 giorni costituisce il più evidente riconoscimento del principio di cooperazione, dal momento che il Fisco, pur avendo a disposizione tutti gli elementi sulla base dei quali emettere un avviso di accertamento, non è legittimato a farlo nell'immediato, se non in virtù di urgenti ragioni[158], che dovranno essere debitamente motivate, e che pertanto impongono agli uffici impositori di fornire un'adeguata giustificazione e al Giudice di svolgere un'approfondita analisi in merito alle motivazioni che hanno portato all'emissione prematura di un avviso di accertamento, affinché esso possa dirsi emanato nel rispetto della normativa vigente[159]. Il rispetto del termine anzidetto è infatti funzionale all'elaborazione, da parte del contribuente, di una attenta e completa strategia difensiva, che può espletarsi ben prima dell'avvio del contraddittorio, già anteriormente all'emissione dell'avviso di accertamento.

L'enunciazione dei due commi appena esaminati li eleva a un rango meritevole di tutela giuridica, obbligando gli organi dell'Amministrazione a riconoscere i diritti in essi enunciati, circostanza che segna un ulteriore passo in avanti nell'evoluzione dei rapporti tra Fisco e contribuente. Come precedentemente ribadito, infatti, è l'affermazione dei diritti riconosciuti a dettare i limiti e i doveri delle due parti, così da consentire un equo e trasparente rapporto di cooperazione, con solide basi giuridiche atte a scongiurare un'involuzione nell'applicazione del principio in esame, o ancor peggio, illeciti eccessi di potere autoritativo ad opera dell'Amministrazione o indebite condotte evasive da parte del contribuente.

Svolta l'indagine sull'evoluzione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, e avendo chiarito le cause e le peculiarità che hanno portato all'affermazione del principio di cooperazione quale necessario elemento dell'ordinamento fiscale, pare ora opportuno procedere

---

[158] Sulla violazione del termine per la notifica dell'avviso di accertamento, si vedano A. IORIO, *L'accertamento è nullo se il verbale è troppo rapido*, ne *Il Sole 24Ore* del 6 Ottobre 2012, articolo in commento alla Sent. C. Cass. 16999/2012, e, dello stesso autore, *L'avviso di accertamento dopo 60 giorni dal verbale*, ne *Il Sole 24Ore* del 24 Marzo 2012, sulla sentenza C. Cass. n. 4687/2012, nonché *L'accertamento può tagliare i tempi*, ne *Il Sole 24Ore* del 15 Ottobre 2011, in merito alla Sent. C. Cass. n. 21103/2012 e poi *Accertamento nullo se l'ufficio ha fretta*, ne *Il Sole 24Ore* del 20 Settembre 2011 relativo alla Sent. C. Cass. n. 18906/2011; si segnalano inoltre M. MICCINESI, *Tempi chiari per l'avviso*, ne *Il Sole 24Ore* del 29 Novembre 2010; F. FALCONE, A. IORIO, *Nullo l'accertamento troppo vicino al verbale*, ne *Il Sole 24Ore* del 30 Novembre 2010, sulle Sent. C. Cass. n. 22320/2010 e C.t.p. Brescia n. 535/7/2010; F. FALCONE, *Accertamento con termine fisso*, ne *Il Sole 24Ore* del 15 Novembre 2010 e infine A. CRISCIONE, *Diritto di difesa senza riduzioni*, ne *Il Sole 24Ore* del 26 Gennaio 2010, che concerne la pronuncia della C.t.R. Firenze, n. 96/29/09.

[159] Cfr. P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000* in *Rivista di diritto tributario*, 2011, I, pag. 1077 e ss.

alla disamina della normativa vigente, rappresentativa di tutte le conseguenze che l'applicazione del principio in parola ha avuto sul sistema impositivo.

CAPITOLO II

I POTERI AUTORITATIVI DEL FISCO E LE GARANZIE DI TUTELA DEL CONTRIBUENTE: LA COOPERAZIONE TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E CITTADINO NELLA NORMATIVA VIGENTE.

SOMMARIO: 2.1. La cooperazione del cittadino in assenza di contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente. 2.2. La cooperazione del cittadino a seguito di contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente. 2.3. La cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente a seguito dell'emissione di un avviso di accertamento. 2.4. Gli effetti della mancata cooperazione tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

2.1 La cooperazione del cittadino in assenza di contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Il principio di cooperazione pervade il rapporto impositivo talmente a fondo, nell'intenzione legislativa, da essere presente ancor prima dell'instaurazione di un contraddittorio tra le parti. La cooperazione è riscontrabile addirittura antecedentemente a qualunque verifica ad opera dell'Amministrazione. Ciò a riprova del fatto che essa va oltre l'emergere di un'eventuale conflittualità, si tratta di un concetto più ampio del mero pagamento dell'imposta e, abbraccia tutti i momenti precedenti e successivi rispetto all'imposizione in quanto tale, appalesandosi dunque come un vero e proprio principio ispiratore del sistema tributario.

Il primo e forse più importante momento che vede l'incontro tra Amministrazione finanziaria e contribuente è sicuramente la presentazione della dichiarazione. Con essa infatti il contribuente non solo provvede a determinare e liquidare l'imposta dovuta sul suo reddito, ma porta a conoscenza del Fisco la propria situazione reddituale. Si può quindi affermare che è il contribuente a instaurare un rapporto con l'Amministrazione, ancorché in ossequio ad un preciso obbligo un preciso obbligo legislativo.

Nel capitolo precedente si è detto del principio di capacità contributiva, la cui sussistenza, a parere di chi scrive, fa sì che l'imposizione non sia una conseguenza dell'applicazione di poteri autoritativi, bensì l'espletamento di un dovere imposto dalla Carta costituzionale, fonte normativa posta a presidio degli interessi di tutta la collettività. A fronte di tale dovere, se ne rileva un altro in capo all'Amministrazione finanziaria: se al contribuente è infatti imposto di partecipare alla spesa pubblica, la stessa Costituzione impone alla Pubblica Amministrazione di perseguire le violazioni

agli obblighi costituzionali, con ogni mezzo a sua disposizione e nel rispetto dei limiti legislativi[160]. Pertanto l'Amministrazione è tenuta a perseguire l'evasione fiscale e vanta correlativamente un diritto ad ottenere le informazioni e i poteri che le consentano di espletare la propria attività. In quest'ottica anche i poteri accertativi risultano un diritto della Repubblica, in quanto rappresentante dell'interesse di tutti i suoi cittadini, a condurre i compiti che la Costituzione ha individuato a presidio dello sviluppo del Paese. In tal senso, il primo "passo" nella relazione tra Amministrazione e contribuente viene compiuto dal cittadino- e non dall'Amministrazione-, e non rappresenta solo il rispetto dell' onere posto in capo allo stesso, ma il momento iniziale di quella collaborazione cui si voleva informato il rapporto tra contribuente ed amministrazione.

E' il cittadino che, presentando la dichiarazione dei redditi, dà l'avvio alla collaborazione con l'Amministrazione nella riscossione del tributo. La circostanza che sia la legge a dettare il dovere in questione ha indotto parte della giurisprudenza ad affermare la natura di dichiarazione di scienza della dichiarazione dei redditi[161]. Tuttavia, se l'obbligo contributivo deriva direttamente dai principi costituzionali e dalle singole leggi d'imposta (nonché, come già affermato, dallo Statuto dei diritti del contribuente) è evidente che non si possa attribuire all'atto con il quale si consente all'Amministrazione di venire a conoscenza dei redditi di un contribuente una funzione negoziale. Per siffatta qualifica infatti manca l'elemento della volontarietà, che risulta *ictu oculi* assente dal rapporto impositivo. Il contribuente che voglia disporre a favore della collettività il proprio reddito "superfluo", può farlo ad altro titolo (attraverso donazioni, partecipazioni ad attività, economiche e non, aventi fini sociali, ecc.), ma non è possibile affermare che il cittadino presenti una dichiarazione allo scopo di donare liberalmente parte della propria ricchezza per finalità pubbliche[162]. Oltretutto, anche se la sua motivazione interiore fosse tale, non sussisterebbe in ogni caso la natura negoziale dell'imposizione, dal momento che il parametro per la determinazione del *quantum* dovuto è la capacità contributiva e non una misura volontariamente determinata dal contribuente tramite un accordo negoziale. Escludendo una natura di tipo contrattualistico-volontaria del rapporto impositivo, resta da chiarire se si possa definire la dichiarazione come un atto confessorio. Anche questa interpretazione è stata categoricamente esclusa da dottrina e

[160] Sulla rapida e sollecita percezione del tributo, cfr. Sent. C. Cost. 15 Novembre 1985, n. 284, 14 Luglio 1999, n. 229, 3 Luglio 2002, n. 307 e 31 Ottobre 2008, n. 356.
[161] Cfr. Sent. C. Cass. 30 Novembre 2012, n. 21351.
[162] Così C. Cost. 15 Aprile 2008, n. 102.

giurisprudenza[163], sulla base del semplice rilievo che la presentazione della dichiarazione è un atto obbligatorio per legge. Il contribuente che ometta di presentare la dichiarazione, non solo impedisce all'Amministrazione di conoscere i dati necessari alla verifica della correttezza dell'imposizione (diritto giuridicamente non riscontrabile, se di confessione si trattasse) ma incorre in precise sanzioni, circostanza evidentemente inesistente in caso di omessa confessione. E' dunque proprio l'obbligatorietà a fare della dichiarazione un atto dovuto, il quale tuttavia non può essere svincolato dall'iniziativa del contribuente nell'espletamento del suo dovere contributivo. Dal momento che la dichiarazione –e il relativo onere di contribuzione- trovano fondamento in disposizioni di legge, esse producono degli effetti sotto un profilo giuridico[164]. Non a caso, oltre alla quantificazione dell'imposta da pagare e al pagamento della stessa, il contribuente assolve all'importantissimo compito di rendere l'Amminstrazione consapevole della sua situazione, avviando così il rapporto impositivo. E' proprio tale irrinunciabile peculiarità a fare della dichiarazione dei redditi una dichiarazione di scienza[165], poiché attraverso di essa si mette l'Amministrazione finanziaria in condizione di operare al perseguimento dei propri compiti, attraverso verifiche, accertamenti e l'eventuale comminazione di sanzioni ove dovessero emergere delle violazioni. Nella dichiarazione vengono in altre parole esplicitati dei fatti che il contribuente ha il dovere di rendere noti, senza la conoscenza dei quali il Fisco non può instaurare alcun rapporto con il contribuente. In tal senso, dunque, la dichiarazione è il primo atto di cooperazione esistente nel rapporto impositivo, perché con essa si realizza il primo passo verso il perseguimento del comune obiettivo della raccolta di risorse pubbliche e della lotta all'evasione fiscale.

Per la rilevanza che le viene riconosciuta, la dichiarazione dei redditi deve poter essere riferibile al contribuente in maniera univoca, a tal fine è d'obbligo la sottoscrizione del contribuente stesso. Al di là di questa peculiarità, la dichiarazione dei redditi correttamente presentata risponde a criteri di standardizzazione, dal momento che essa viene compilata seguendo un modulo standard approvato dal Ministero. Tutto ciò, a ben vedere, risponde ancora una volta al principio di collaborazione, giacché la chiara esposizione di tutti i dati richiesti permette all'Amministrazione di prendere facilmente visione degli stessi e, non ultimo, facilita eventuali verifiche.

[163] In tal senso Comm. Trib. Centrale, 9 gennaio 2001, n. 130, ma già Comm. Trib. Centrale 21 Aprile 1998, n. 2059.
[164] Così Sent. C. Cass. 8 Maggio 2003, n. 7011 e 21 Maggio 2001, n. 6886.
[165] In tal senso C. Cass., sez. civ., Sent. 19 Dicembre 2008, n. 29738.

Non solo. Il fatto che la dichiarazione sia compilata dal contribuente su un modello predisposto ne agevola la compilazione e la consultazione anche da parte del contribuente, concretizzando così, anche sotto tale profilo, il principio di cooperazione che deve permeare anche la fase dell'autoliquidazione del tributo, in cui si colloca la dichiarazione. Non a caso, la standardizzazione ottenuta nei modelli dichiarativi consente di effettuare controlli automatizzati: rendere possibile queste procedure non costituisce per il contribuente un mero obbligo legislativo, ma rende realmente operativa la cooperazione anzidetta. Inoltre, l'aderenza a un preciso schema di riferimento fa della dichiarazione dei redditi un atto formale, caratteristica che tornerà utile per le considerazioni nel prosieguo del presente paragrafo.

Come è logico pensare, la presentazione del modello dichiarativo opportunamente compilato deve sottostare a rigorosi termini di presentazione, per la cui violazione vengono somministrate specifiche sanzioni al contribuente. Le scadenze temporali così come le sanzioni ad esse associate rispondono all'esigenza di assicurare con certezza la riscossione del gettito da parte dell'Erario, poiché senza previsioni a riguardo non sarebbe possibile prevedere l'ammontare totale dell'entrata fiscale né tantomeno assicurare l'avvenuto pagamento delle imposte dovute. Senza contare che l'obbligo impositivo, in assenza di termini, perderebbe di consistenza e screditerebbe il potere impositivo dell'Amministrazione Finanziaria.

E' alla luce di tutte le considerazioni appena svolte che si ritiene opportuno indagare un ulteriore aspetto relativo all'importantissimo momento della presentazione della dichiarazione dei redditi: l'emendabilità di errori commessi in dichiarazione. Il problema che si pone è se, a fronte della possibilità dell'Amministrazione di effettuare controlli e verifiche entro il 31 dicembre del 4° anno successivo rispetto a quello del pagamento dell'imposta (e quindi rispetto alla presentazione della dichiarazione[166]), sia data la possibilità al contribuente, che si ravveda d'aver commesso errori nella propria autocertificazione, di correggerli[167]. A ben vedere, a prescindere dalle differenti scadenze temporali concesse alle parti (soluzione effettivamente adottata dalla prassi, pur con qualche remora della giurisprudenza[168]) il solo fatto di equiparare la possibilità dell'Amministrazione di far valere eventuali scorrettezze della dichiarazione con quella del contribuente di porvi rimedio per evitare sanzioni o per pagarle in misura minore è un fortissimo

[166] Sulla omessa presentazione della dichiarazione, *infra* in questo capitolo.
[167] In particolare, Sent. C. Cass. sez. trib. 2 Luglio 2008, n. 18076.
[168] Contraria all'emendabilità, ad esempio, Sent. C. Cass. sez. trib., 1 Agosto 2000, n. 10055.

segnale nella direzione dell'affermazione del principio di cooperazione. Se l'obiettivo di entrambe le parti è il riconoscimento e il pagamento di quanto dovuto, senza esasperare la conflittualità tra contribuente e Amministrazione, l'emendabilità degli errori in dichiarazione appare l'azione più concreta a tal fine[169].

Occorre premettere, per affrontare l'analisi del problema in questione, che oltre alla facoltà concessa al Fisco di valutare la correttezza dei dati presentati in dichiarazione entro un periodo di tempo quinquennale, si dava per assodata anche l'opportunità per il contribuente di far eccepire errori in dichiarazione a suo sfavore, al fine di ridurre la sanzione da corrispondere[170]; nel silenzio del legislatore, il termine per effettuare tale rettifica veniva fatto coincidere con quello riconosciuto all'Amministrazione con riferimento alla medesima dichiarazione.

Il dubbio sorgeva se gli errori successivamente individuati dal contribuente, anziché determinare, una volta corretti, una situazione di svantaggio per lo stesso, facevano emergere una minore imposta dovuta o un maggior credito fiscale, dunque una situazione favorevole al contribuente.

Già a partire dagli anni '90, la Corte di Cassazione si era già espressa in senso negativo sul punto, disconoscendo la possibilità di rettifiche *in melius* della dichiarazione. Negli anni successivi, tuttavia, si andava insinuando l'idea che concedere una possibilità al contribuente in linea con una facoltà ampiamente riconosciuta all'Amministrazione costituisse l'esercizio di un diritto e non un indebito condono di situazioni giuridicamente viziate. Oltretutto, l'affermata natura di dichiarazione di scienza della dichiarazione -redatta peraltro attraverso un atto formale e non di atto negoziale, conferiva di diritto a quest'ultima la possibilità di correggere eventuali errori contenuti nel documento nonché di apportare, se necessarie, delle modifiche, sempre nel rispetto dei limiti di legge. Le successive pronunce[171], accogliendo quest'ultima prospettiva, riscattavano la possibilità di emendare anche a errori che avessero determinato un maggior imponibile o un minor credito d'imposta. Entrambe le posizioni prodotte nei due decenni partivano in realtà dalla constatazione, affermata quasi universalmente in dottrina, che l'obbligazione tributaria si fondasse *ex lege*, e che pertanto tutte le controversie o i dubbi da essa derivanti dovessero trovare

[169] Cfr. C. Cass., sez. trib., 31 Gennaio 2011, n. 2226.
[170] Cfr. C. Cass., Sent. n. 26839 del 20 Dicembre 2007 e n. 7294 dell'11 Maggio 2012.
[171] Cfr. C. Cass., sez. trib., Sent. 28 Febbraio 2011, n. 4776, C. Cass., sez. trib., 4 Marzo 2004, n. 4388, C. Cass. 12 Maggio 2004, n. 8994, C. Cass., 30 Maggio 2003, n. 8725 e Cass. 14 Maggio 2003, n. 7422.

risoluzione nelle disposizioni di legge. Dato il vuoto normativo in merito, le Corti[172], concordi con il primo orientamento rilevavano la non volontà del legislatore tributario di concedere la possibilità di emendare alla dichiarazione in senso migliorativo per il contribuente, anche in considerazione delle precise modalità e tempistiche di cui tener conto per non invalidare la presentazione della dichiarazione. Data una esigua possibilità di ravvedimento da parte del contribuente entro 90 giorni dalla suddetta presentazione, i Giudici consideravano tutelato un eventuale diritto del contribuente alla correzione, purché essa soggiacesse a termini brevi, e ravvedevano inoltre nella *ratio legis* delle norme che imponevano tali termini la prevalenza del diritto alla certezza di acquisizione del gettito da parte dell'Erario rispetto a quello di un ravvedimento a tutela del contribuente[173]; mentre gli assertori della piena emendabilità si appellavano ai principi costituzionali dell'imposizione in ragione della capacità contributiva (art. 53), e del corollario dell'effettività dato da quest'ultima, della riserva di legge in materia tributaria (art. 23) e, non ultimi, ai dettami della correttezza e buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97)[174]. Inoltre, la posizione di quella parte della giurisprudenza che affermava la possibilità di correggere gli errori contenuti nella dichiarazione in un tempo più congruo, risultava rafforzata dallo Statuto dei diritti del contribuente emanato nel 2000, che all'art. 10 afferma nello specifico (e non più in senso generale parlando di atti formali e Pubblica Amministrazione) il principio di buona fede e collaborazione nei rapporti tra Amministrazione e contribuente. Infatti, non pare corretto né rispettoso della buona fede impedire al cittadino che si sia avveduto dei propri errori e abbia intenzione di porvi rimedio (incorrendo anche in delle sanzioni in conseguenza della sua condotta) di pagare minori sanzioni oltre che di regolarizzare la sua posizione con il Fisco[175].

A sanare il contrasto giurisprudenziale tra i due diversi avvisi appena esposti, sono quindi intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che con la miliare Sentenza n. 15063 del 25 Ottobre 2002 hanno affermato per la prima volta espressamente un "generale principio di emendabilità della dichiarazione". La generalità del principio in esame rappresenta una prospettiva del tutto nuova nel panorama giurisprudenziale tributario italiano, dal momento che per la sua affermazione ci si era sempre dovuti richiamare a principi costituzionali superiori o, nel peggiore dei casi, si vincolava tale possibilità al rispetto di termini giuridici assai ridotti. Nella

[172] In partic. Sent. C. Cass., SS.UU. 6 Dicembre 2002, n. 17394.
[173] Si veda Sent. C. Cass., sez. trib., 2 Marzo 2004, n. 4238.
[174] Cfr. C. Cass., sez. trib., 26 Febbraio 2004, n. 3904.
[175] Così C. Cass., sez. trib., 12 Giugno 2002, n. 8362.

Sentenza in parola, al contrario, la possibilità di rettificare alla dichiarazione non ha bisogno di essere giustificata, ma viene motivata alla luce del principio di cooperazione che vede contribuente e Amministrazione finanziaria protagonisti di un rapporto di dialogo ed equità, fino ad allora solo retoricamente auspicato.

Grazie a questa pronuncia, la giurisprudenza eleva il principio di cooperazione alla stregua dei principi costituzionali sopra richiamati, oltre che dello Statuto, tracciando il sentiero ancor oggi poco intrapreso in Italia della cooperazione come principio-cardine del rapporto impositivo.

Inoltre, la Sentenza 15063/2002 ha il merito di mettere in discussione l'eccessiva rigidità dei termini in cui si voleva costringere la facoltà di apportare correzione agli errori: essa, pur richiamandosi a ragionevoli limiti di tempo, non afferma mai la prescrizione di termini brevi per l'emendabilità, termini che, peraltro, erano imposti dalle precedenti sentenze in ossequio ai limiti rigorosi cui è soggetta la presentazione della dichiarazione, ma che rispondevano, come già osservato, a esigenze di standardizzazione e di automatismo nei controlli e non a logiche di certezza dell'entrata tributaria. A conferma di ciò, la circostanza che sia il Ministero ad approvare moduli e modalità ai fini della presentazione dichiarativa, e non il Legislatore. Al contrario, le Sezioni Unite ritengono ammissibile apportare modifiche alla dichiarazione fintantoché il rapporto non sia esaurito, ossia ci si trovi in pendenza di un rapporto rispetto al quale non sono ancora intervenute le scadenze dei termini decadenziali previste (anche per l'Amministrazione) nonché quelle utili ai fini dell'impugnazione.

Tuttavia, affinché la pronuncia delle Sezioni Unite non restasse lettera morta, è la stessa Sentenza a fare espresso riferimento, in relazione alle possibili modalità di effettuazione della rettifica, al termine di 48 mesi previsto per le istanze di rimborso presentabili per regolarizzare i versamenti diretti ai sensi dell'art. 38 D.P.R. 602/1973 nel caso in cui sia accertato un errore o la mancanza totale o parziale di un'obbligazione di versamento.

L'annoverazione, tra le modalità di regolarizzazione di errori contenuti nella dichiarazione, dell'istituto del rimborso, introduce da un lato una valida alternativa all'instaurazione di un contraddittorio, ma pone, dall'altro, qualche problema in ordine ai maggiori oneri richiesti al contribuente per effetto di tale modalità di rettifica rispetto alla mera correzione degli errori individuati in dichiarazione.

Innanzitutto sul contribuente ricade l'onere della prova e di allegazione. Essendo egli stesso a proporre l'istanza è gravato dall'onere probatorio del fatto che intende eccepire (versamento indebito); inoltre la domanda deve essere inoltrata all'Agenzia delle Entrate attraverso modalità ben specifiche che, se non rispettate, inficiano la richiesta stessa. Non basta poi presentare la domanda con la relativa documentazione per ottenere il rimborso: occorre attendere 90 giorni ai fini di consentire all'Amministrazione di valutare la richiesta e, solo in caso di mancata risposta di quest'ultima, che va interpretata come un rifiuto, se il contribuente intende far valere le proprie ragioni è obbligato a impugnare il silenzio-rifiuto e, quindi, a tener conto delle tempistiche e le peculiarità dell'istituto dell'impugnazione, se non vuole perdere definitivamente la possibilità di essere rimborsato. Si deve oltretutto preventivare che la richiesta di rimborso può facilmente portare all'instaurazione di un contenzioso tributario, che comporta l'allungamento dei tempi di definizione, maggiori oneri di natura economica per il contribuente, nonché l'incertezza circa l'esito della causa[176].

A tutto questo si deve aggiungere un'altra importantissima peculiarità relativa alla domanda di rimborso: esistono cause che comportano la non procedibilità della correzione alla dichiarazione attraverso la domanda di rimborso. E' il caso degli errori sui crediti d'imposta. Se per effetto dell'errore si viene a determinare un minor credito d'imposta rispetto a quello realmente vantato dal contribuente, egli, per far valere il suo maggior credito non potrà avvalersi dell'istituto dell'istanza di rimborso, dal momento che, non avendo egli effettuato alcun versamento, troverà la ferma opposizione dell'Amministrazione finanziaria, la quale sosterrà l'inesistenza del pagamento della somma per la quale si chiede il rimborso. Si può in tal caso affermare che il rifiuto dell'Amministrazione costituisca una palese violazione ai principi costituzionali posti a base del rapporto tributario, ma anche del principio di cooperazione che interessa in questa sede[177].

Al di là dell'applicazione che ha trovato la citata n. Sentenza n. 15063/2002, è opportuno porre in evidenza un ulteriore elemento di innovazione apportato dalla stessa. In base al generale principio di emendabilità della dichiarazione, affermano le Sezioni Unite, *"la correzione può avere ad oggetto qualunque tipo di errore: tanto errori di fatto, quanto errori di diritto, sia errori testuali che extra-testuali"*. Tale precisazione assume una notevole rilevanza se si confronta la citata pronuncia

[176] Cfr. M. PROIETTI, *Rimborso Iva e strumenti di tutela del "contraddittorio" erariale*, in *Boll. Trib.*, 2011, p. 585 e ss.
[177] Sent. C. Cass., sez. trib., 6 Luglio 2004, n.12405, nonché C. Cass., sez. trib., 12 Febbraio 2010, n. 3400.

con altre dello stesso periodo. Secondo certo orientamento dottrinale[178] si era, infatti, sostenuto che gli errori rettificabili in dichiarazione fossero solamente quelli materiali o di calcolo, escludendo quindi qualsiasi possibilità di correggere errori di diritto, i quali, oltre a essere molto comuni, richiedono tempi più lunghi e verifiche più oculate per essere individuati, e la cui estromissione dalla rosa degli errori emendabili comporta pertanto la quasi certezza di un accertamento, nonché la comminazione di sanzioni più consistenti. La citata Sentenza n. 15063/2002, in nome ancora una volta del principio di cooperazione, si discosta da tale orientamento e decreta quindi l'emendabilità di qualsiasi tipo di errore.

Come ampiamente analizzato, la Sent. n. 15063/2002 segnò un passo decisivo dal punto di vista concettuale per la giurisprudenza di quel periodo, ma, in realtà, essa era destinata ad essere superata proprio in quell'anno dalla legislazione, che avrebbe finalmente recepito il problema attraverso l'introduzione di due fondamentali articoli che, peraltro, rinnovarono in via collaterale il dibattito dottrinale[179].

Dal 1° Gennaio 2002 è operativo infatti l'istituto della "dichiarazione integrativa", introdotto per effetto dei commi 8 e 8 bis dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998.

L'art. 2, 8° comma disciplina genericamente la "dichiarazione per correggere errori od omissioni" senza alcuna ulteriore specificazione, e individua il termine di presentazione di tale tipo di dichiarazione in 5 anni dalla data di presentazione della dichiarazione completa. Il termine in questione appare in linea con quello previsto per l'esercizio dei poteri di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, che possono essere esercitati *"entro il 31 Dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione"*.

Il comma 8 bis si riferisce, invece, puntualmente all'integrazione *"per la correzione di errori od omissioni* ***che hanno determinato l'indicazione di un maggior debito o di un minor credito per il contribuente****"* e fa coincidere il termine ultimo per la rettifica in questione con quello relativo alla presentazione della dichiarazione dell'anno successivo. Il motivo di una tale anticipata scadenza può essere individuato nell'introduzione di una nuova e ulteriore modalità di rettifica: la

[178] Sent. C. Cass. 19 Gennaio 2009, n. 1128.

[179] Cfr. G. RESTIVO, *In tema di ritrattabilità della dichiarazione dei redditi*, in *Boll. Trib.*, 2002, p. 1661; F. P. D'ORSOGNA, *Termine più lungo per la rettifica della dichiarazione da parte del contribuente- è il nuovo principio stabilito dalla corte suprema di cassazione*, ne *Il Fisco*, 1, 2002, p. 7183 e O. FITTIPALDI, *Le Sezioni Unite dicono autorevolmente la loro sulla "rettificabilità" delle dichiarazioni dei redditi*, in *Corr. Giur.*, 2003, p. 168.

compensazione del *quantum* indebitamente versato o del maggior credito risultante dalla rettifica con debiti per imposte anche differenti rispetto a quella per cui si è presentata la dichiarazione[180]. E' proprio la possibilità di compensazione a determinare un termine breve, poiché in ambito tributario la compensazione può essere effettuata solamente tra debiti e crediti dello stesso periodo. La disciplina così formulata produce effetti del tutto singolari sul piano della cooperazione, dal momento che, se l'intenzione del Legislatore era quella di affermare la rettificabilità della dichiarazione a vantaggio del contribuente, l'effetto ottenuto è stato contrario, comportando di fatto, per rimanere entro uno schema legislativo già impostato, una compressione dei termini di integrazione per il contribuente, ma non di quelli per l'esercizio dei poteri accertativi per l'Amministrazione[181].

Le modalità ammesse ai fini della rettifica della dichiarazione, per effetto dell'introduzione dei commi relativi alla dichiarazione integrativa, sono dunque quattro[182]:

- Il riporto a nuovo del *surplus* versato o del credito vantato attraverso l'eccezione degli errori nella dichiarazione successiva rispetto a quella in cui tali irregolarità sono state commesse;
- La presentazione di un'apposita dichiarazione di rettifica;
- L'istanza di rimborso per indebiti versamenti, a norma dell'art. 38 del D.P.R. 602/1973, come già previsto dalla Sentenza S.U. n. 15063/2002, con tutti i limiti già individuati;
- La compensazione con altri debiti d'imposta relativi alla medesima annualità, anche se riferiti ad imposte diverse;

La previsione di due differenti scadenze ha ovviamente prodotto conseguenze sul piano interpretativo. L'Amministrazione finanziaria, infatti, individua nel comma 8 *bis* un *quid pluris* rispetto al comma precedente, che farebbe emergere due elementi di specialità nella norma in questione: il primo riferito alla fattispecie, che richiama esplicitamente i soli errori od omissioni la cui rettifica determinerebbe un vantaggio per il contribuente; il secondo con riguardo proprio alla possibilità di compensazione, non prevista al comma 8. Individuando pertanto nel comma 8 *bis*

[180] Cfr. T. SCIARRA, *La dichiarazione integrativa "pro contribuente" e l'istanza di rimborso*, in *Corr. Trib.*, 2007, p. 1083.
[181] In proposito, D. REALE, *I rimborsi Irap tra "onere" di previa dichiarazione integrativa* in melius *e termini decadenziali*, in *Giur. di merito*, 2005, p. 485.
[182] Circa i dubbi su quale modalità preferire e il rispetto dei relativi termini si rimanda a AA.VV., *Quando l'istanza di rimborso per indebito versamento dell'Irpef è presentata prima della dichiarazione integrativa "a favore"*, ne *Il Fisco* n. 48/2011, II, p. 7913 e ss.

una norma speciale rispetto alla sua gemella, l'Amministrazione tende a farla prevalere su quest'ultima, determinando così due termini differenti a seconda del beneficiario della correzione. Se essa risulta andare a vantaggio del contribuente il Fisco vorrebbe veder applicato il comma 8 *bis*; ove invece la rettifica comportasse un vantaggio per l'Amministrazione si applicherebbe il comma 8, con conseguente possibilità di far eccepire l'errore nel termine lungo di 5 anni.

E' evidente come tale disparità di trattamento vada a danneggiare il contribuente, tuttavia egli non può dirsi privo di qualsiasi tutela per effetto delle norme in questione: non a caso, anche l'esperimento dell'errore che ricade a suo svantaggio gli consente di evitare l'accertamento e di pagare sanzioni ridotte per la sua violazione.

Non mancano però anche interpretazioni differenti[183] circa l'applicazione dei due commi in esame, interpretazioni che consentirebbero di affermare l'emendabilità della dichiarazione entro termini più ampi. Stando alla *littera legis* del comma 8, infatti, si rileva come esso non sia esplicitamente precettivo solo nei confronti di errori a vantaggio dell'Amministrazione. In altre parole, il comma non esclude in alcun modo la rettifica della dichiarazione a favore del contribuente entro i 5 anni. Per giustificare gli elementi di specialità apportati dal comma 8 *bis*, i sostenitori di questa posizione[184] asseriscono che la diversa e aggiuntiva formulazione di cui al comma 8 *bis* dell'art. 2 si riferirebbe alla sola compensazione, rispettando così i dettami imposti dal sistema tributario e facendo inoltre valere la *ratio legis* che ha determinato l'individuazione del termine per questo secondo tipo di dichiarazione integrativa nel periodo previsto per la presentazione della dichiarazione successiva. Secondo tale interpretazione, allo scadere del termine breve di cui al comma 8 *bis*, al contribuente sarebbe preclusa la sola possibilità di compensare la maggior imposta pagata o il maggior credito risultante con altre imposte, restando al contrario ancora valida la possibilità di presentare istanza di rimborso (assoggettata al termine lungo di 48 mesi), pur con tutti i problemi applicativi sopra esplicitati[185].

---

[183] In tal senso, C. Cass., 2 Marzo 2004, n. 4236 e, in dottrina, S. FOTI, *Dichiarazione integrativa a favore del contribuente entro quattro anni* (nota a Sent. C.t.p. Modena, n. 5/5/09), in *Boll. Trib.*, 2009, p. 1786.

[184] Si annovera tra questi anche autorevole dottrina, quale A. BORGOGLIO, *Per il rimborso è irrilevante il termine di presentazione della dichiarazione integrativa*, ne *Il Fisco* n. 42/2011, p. 6897 e ss.

[185] A. BALDASSARRE, *Il rapporto tra la dichiarazione integrativa* in melius *e l'istanza di rimborso*, in *Dir. prat. Trib.*, 2009, II, p. 485.

L'Amministrazione finanziaria, com'era prevedibile, non ha condiviso questa seconda interpretazione congiunta dei commi 8 e 8 *bis*, continuando a insistere per l'applicazione di un termine breve per le dichiarazioni integrative a vantaggio del contribuente.

Dal momento che tale presa di posizione contrasta non solo con i principi più volte richiamati nella presente trattazione, ma anche con la citata pronuncia delle Sezioni Unite del 2002, si osservano nella pratica alcuni tentativi di conciliazione ad opera della stessa Amministrazione. Ne è un esempio la risoluzione n. 459/2008, la quale, pur senza rinunciare a ribadire la propria interpretazione limitativa nei riguardi delle rettifiche *pro* contribuente, cerca di mediare rispetto alle posizioni di dottrina e giurisprudenza. Se, infatti, la prima ammette per la quasi totalità la rettificabilità della dichiarazione a favore del contribuente entro un termine quinquennale, affermando l'applicabilità del comma 8 *bis* con riferimento alla sola compensazione con altri, anche diversi, debiti d'imposta, la seconda appare, invece, divisa tra posizioni coerenti con la Sentenza del 2002 e pronunce che confermano la tesi dell'Amministrazione. Ancor più recente e meritevole di qualche considerazione, soprattutto perché foriera di molteplici dubbi circa il rispetto del principio di cooperazione, appare essere la circolare n. 46/E del 3 novembre/2009. Con questo documento di prassi l'Agenzia delle Entrate ammette la possibilità di rettificare la dichiarazione contenente errori attraverso una mera operazione contabile, ossia l'indicazione di spese, di importo pari all'imposta indebitamente versata o al maggior credito emergente, effettuate in un Paese appartenente alla c.d. *black list*. In questo modo si consente, da un punto di vista meramente economico, di abbassare l'imponibile o l'imposta dovuta e, dunque, di compensare, attraverso una minore imposizione negli anni successivi, la maggiore imposta pagata o il maggior credito vantato nel periodo in cui si è commesso l'errore. Tale soluzione non può che attirare su di sé pesanti critiche, in quanto si appalesa come un evidente *escamotage* architettato dall'Amministrazione per risolvere in maniera nemmeno troppo elegante la *querelle*. Innanzitutto, l'indicazione di spese intrattenute con paradisi fiscali che consente all'Amministrazione di giustificare contabilmente una minore imposizione, senza comportare per la stessa l'onere di effettuare un accertamento, è indubbiamente ispirata a ragioni di praticità dell'Amministrazione e sembra in tal senso una soluzione esclusivamente ad essa funzionale, quasi un modo di "lavarsene le mani" senza farsi carico di tutte le situazioni in cui di fatto i moduli approvati per la dichiarazione e imposti al contribuente abbiano comportato considerevoli possibilità di errore per questi. In secondo luogo, la priorità accordata all'agevolazione dell'Amministrazione nel risolvere

tale tipo di rapporti ha sicuramente determinato conseguenze ancora più negative per il contribuente, che assumono criticità anche sul piano etico. Appare, infatti, lecito chiedersi come può l'Amministrazione, con una circolare, non solo consentire, ma addirittura prescrivere ai contribuenti di indicare spese fittizie verso Paesi a fiscalità per nulla trasparente, al solo scopo di sanare situazioni di cui essa stessa non vuole farsi carico. Non si può infatti tacere l'incremento che un simile invito ha comportato, di contribuenti che ad oggi risultano aver intrattenuto rapporti con questi Paesi, i quali secretano situazioni fiscali che altrove sarebbero sanzionate. Il problema assume anche una portata etica, se si giunge alla conclusione, logica, che l'adozione di una siffatta soluzione sia stata suggerita dal mancato controllo che l'Amministrazione può svolgere, senza rendere conto ad alcuno, su tali spese. Detta mancanza, denoterebbe oltretutto l'esistenza di una notevole falla nel sistema impositivo di questo Paese, falla di cui da un lato, avrà approfittato chi aveva interesse, e da cui, dall'altro lato, sarà stato danneggiato chi, ignaro delle conseguenze sulla sua posizione, si sia adeguato alle prescrizioni dell'Agenzia delle Entrate, che pur di ottenere un vantaggio dal punto di vista operativo e uno sgravio sotto il profilo della responsabilità, ha palesemente e impunemente violato i più elementari principi di buona fede, collaborazione e correttezza che la legge le impone.

Un passo avanti nella riaffermazione dei principi in commento è stato fatto da una recentissima Sentenza della Corte di Cassazione[186], la quale ammette la possibilità di rettificare la dichiarazione in una qualsiasi delle modalità sopra richiamate entro i termini di cui al comma 8 *bis* e, successivamente, purché entro il termine quinquennale, riconosce la possibilità di far valere le pretese del contribuente attraverso istanza di rimborso. La vera novità interpretativa sta però nel seguito della pronuncia, che afferma la piena emendabilità della dichiarazione, anche scaduti tutti i termini previsti, in pendenza di un contenzioso tributario non ancora approdato in Cassazione. Sarebbe infatti possibile, secondo la Corte, far riconoscere le proprie ragioni nell'ambito del procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie e chiedere il rimborso della maggior imposta non dovuta o il riconoscimento del maggior credito spettante. Questo perché, *"il provvedimento dei Giudici tributari di chiusura del procedimento, sostituisce* in toto *o la dichiarazione originariamente presentata o l'eventuale provvedimento impositivo dell'Amministrazione finanziaria[187]"*. Sarebbe opportuno, e quanto mai auspicabile, considerato lo stato dell'arte della

[186] C. Cass., sez. trib., Sent. 14 Maggio 2007, n. 10975.
[187] M. TRIVELLIN, *Appunti di diritto tributario*, Treviso, 2011, p. 37.

normativa e lo stallo del dibattito giurisprudenziale, un intervento legislativo mirato alla risoluzione del problema, che sarà tanto più apprezzabile e risolutivo se varato in ossequio al principio di cooperazione.

Passando poi alla fase iniziale della verifica fiscale, altro rilevante momento contraddistinto dall'assenza pressoché totale di contraddittorio è quello dei c.d. "controlli formali", disciplinati agli articoli 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R. 600/1973[188]. Si tratta di controlli attinenti la correttezza meramente formale della dichiarazione, a differenza di quelli sostanziali, i quali sono tesi a verificare la corrispondenza della dichiarazione pronunciando un giudizio di merito sul suo contenuto. I controlli formali vengono condotti per mezzo di procedure automatizzate, che incrociano i dati presentati nella dichiarazione con quelli posseduti dall'Amministrazione finanziaria e differiscono per il diverso grado di profondità che raggiungono, come testimoniato anche dalla diversa dicitura riportata per i due articoli. All'art 36 *bis* vengono disciplinate "liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni", mentre l'art. 36 *ter* è dedicato al "Controllo formale delle dichiarazioni". I termini per procedere a tali controlli sono limitati: *"entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo"* nel primo caso, ed *"entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione"* con riferimento ai controlli di cui all'art. 36 *ter*.

I controlli di cui all'art. 36 *bis* vengono effettuati automaticamente su tutte le dichiarazioni presentate e rilevano errori *ictu oculi*, senza instaurare alcun tipo di rapporto con il contribuente, proprio per l'immediatezza e l'univocità con cui è possibile rilevare il tipo di errori che individuano, mentre le verifiche ex art. 36 *ter* vengono condotte a campione sulle dichiarazioni pervenute all'Amministrazione, la quale invita il contribuente o il suo sostituto d'imposta *"anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi"*.

A ben vedere non si può considerare la richiesta in questione un vero e proprio contraddittorio, quanto piuttosto il completamento di un controllo formale, che in quanto tale, per poter essere

[188] Sul tema si rinvia a C. RAU, *Note minime su alcune (minime) questioni in tema di controllo formale della dichiarazione dei redditi*, in *Rass. Trib.*, 1995, p. 933; M. BRUZZONE, *Controlli automatici e formali delle dichiarazioni*, in *Corr. Trib.*, 2000, p. 2026; L. MAGISTRO, *Liquidazione e controllo formale della dichiarazione*, in *Corr. Trib.,* 2001, p. 54 e ss. ma anche C. FERRARI, M. TORTORELLI, *Aspetti procedurali di controllo dell'amministrazione finanziaria relativamente agli adempimenti dichiarativi dei contribuenti*, ne *Il Fisco*, 1, 2007, p. 4415.

condotto con la dovuta compiutezza, necessita di tutti quei chiarimenti e di quella documentazione di supporto funzionale a valutare se il contenuto della dichiarazione corrisponde ai dati oggettivamente riscontrabili, documentazione di cui il Fisco non è in possesso[189]. Non si richiede cioè al contribuente di dimostrare la sua condotta, di difendersi da un'accusa di evasione, ma, al contrario, lo si rende partecipe dell'attività accertativa, chiedendogli di fornire tutti quegli elementi utili a verificare la correttezza della sua dichiarazione. Al momento della richiesta può anche non sussistere alcun sospetto a carico del contribuente, egli non è chiamato a far valere una sua posizione o a giustificare una sua condotta, ma a illustrare nello specifico, anche attraverso l'ausilio di documentazione eventualmente mancante o difforme per l'Amministrazione finanziaria, il contenuto della sua dichiarazione.

Entrambi i controlli possono concludersi con esito positivo per il contribuente o con la rilevazione di irregolarità. In tal caso l'Amministrazione procede all'invio di un avviso bonario al contribuente, nel quale si segnala l'errore rilevato e lo si invita alla rettifica dello stesso. L'avviso bonario rappresenta dunque un momento di cooperazione tra l'Amministrazione e il contribuente, poiché non si pone in un'ottica conflittuale, ma mira al raggiungimento del comune obiettivo della correttezza della dichiarazione, che tutela un interesse di entrambe le parti. A seguito dell'invio dell'avviso bonario l'*iter* previsto assume connotazioni lievemente differenti per le due fattispecie, legate al diverso tipo di errore riscontrabile. In base al 3° comma dell'art. 36 *bis* lo scopo dell'avviso bonario è quello di *"evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali"*, proprio perché la tipologia di errore individuata dalla norma consente la sua immediata rettifica e non richiede informazioni suppletive o di completamento come quelle richiedibili in base all'articolo successivo. Tuttavia vista l'assoluta assenza di un qualunque dialogo con il contribuente, se l'avviso bonario di cui all'articolo in esame avesse titolo per divenire immediatamente esecutivo si realizzerebbe una palese violazione di diritti nei confronti del soggetto debole del rapporto tributario, fino a questo momento mai ammesso ad apportare le sue ragioni. Ecco quindi che il legislatore allo stesso comma prevede che *"Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto d'imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della*

[189] Cfr. C. NOCERA, *Le istruzioni agli uffici per l'attività di controllo formale delle dichiarazioni*, in *Corr. Trib.*, 2001, p. 3039.

comunicazione". Dunque la facoltà riconosciuta al contribuente o al suo rappresentante è stavolta quella di difendersi dall'accusa dell'Amministrazione di aver esposto in maniera scorretta i dati in dichiarazione, ma per la più volte citata natura di immediatezza nella rilevabilità dell'errore si ritiene sufficiente la presentazione di generici "chiarimenti" per garantire il diritto del contribuente a un efficace difesa anticipata, funzionale a evitare di giungere all'instaurazione di un contenzioso tributario[190]. Al contrario, poiché ai sensi dell'articolo 36 *ter* si è già dato modo al contribuente di presentare, prima dell'invio dell'avviso bonario, eventuali chiarimenti o documentazione utili ai fini del controllo, appare funzionale, anche in ragione del maggior spessore che possono assumere le irregolarità esperibili attraverso questa seconda tipologia di controlli, la previsione di una ulteriore e più significativa possibilità per il contribuente di far eccepire elementi a sé favorevoli, stavolta però in ottica difensiva, mirata anche in questo caso ad agevolare l'accordo tra Fisco e contribuente[191].

Stando al 4° comma dell'articolo in parola, infatti, *"L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione"*. Si noti in primo luogo il carattere di obbligatorietà che investe la presente disposizione, dal momento che l'Amministrazione è tenuta alla predetta comunicazione, che, a differenza della sua analoga al comma precedente, deve indicare anche i motivi che hanno determinato rettifiche alla dichiarazione. Inoltre, è apprezzabile la maggiore incisività che contraddistingue i dati che il contribuente è ammesso a presentare: non semplici "chiarimenti" come previsto ex art. 36 *bis*, ma veri e propri elementi concreti; non gli si chiede, come anteriormente all'inoltro dell'avviso bonario, di illustrare in maniera più dettagliata il contenuto della propria dichiarazione, stavolta si vuole dargli la possibilità di giustificare le proprie scelte in merito all'indicazione dei dati in dichiarazione.

A riprova della volontà legislativa di prevedere un pur minimo contraddittorio al solo articolo 36 *ter*, si cita *a contrariis* l'ultimo comma del 36 *bis*, il quale sancisce in maniera definitiva che *"I dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista nel presente articolo si considerano, a tutti gli effetti,*

[190] R. SUCCIO, *Ancora in tema di art. 36* bis *d.p.r. n. 600 del 1973*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2000, II, p. 406.
[191] G. ANTICO, *Controllo formale* ex *art. 36* ter *d.p.r. n. 600/1973*, ne *Il Fisco*, 2, 2012, p. 3816 e ss.

come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta", escludendo quindi qualunque altra possibilità per il contribuente di confutare le considerazioni avanzate dall'Amministrazione[192]. Entrambi i controlli formali, d'altronde, limitano la possibilità di cooperazione in virtù dell'immediatezza di rilevazione delle inesattezze che evidenziano. Difatti la loro funzione è quella di evitare di approdare in giudizio per mere scorrettezze formali, come confermato peraltro dalla previsione di consistenti riduzioni nelle sanzioni qualora il soggetto accetti le rettifiche apportate dall'Amministrazione senza contestarle.

Nella disamina dei momenti di cooperazione tra Fisco e contribuente in assenza di contraddittorio non si può non citare la compilazione degli Studi di settore da parte dei soggetti interessati da tale modalità di controllo. Essa rappresenta un momento del tutto singolare, considerato che il contribuente è tenuto, a pena di pesantissime sanzioni, a indicare tutti i dati relativi alla propria attività, anche in questo caso sulla base di modelli standard approvati dall'Amministrazione. Come precedentemente osservato a proposito della compilazione della dichiarazione, essa rappresenta un passaggio fortemente significativo, essendo inquadrato nella fase dell'autoliquidazione, di per sé espressiva del principio di cooperazione.

D'altronde imprese e i professionisti sono tenuti a compilare gli studi di settore in virtù di precise disposizioni normative, ma il rispetto di tale obbligo si appalesa anche quale espressione della cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente (imprenditore o professionista) assoggettato agli Studi. L'interesse di quest' ultimo a pagare un'imposta commisurata al suo livello di reddito e ad evitare sanzioni supererebbe infatti quello alla riservatezza circa i dati inerenti la propria attività[193].

La compilazione degli Studi di settore impone al contribuente la comunicazione e l'esposizione di dati che producono come immediata conseguenza l'obbligazione tributaria, doverosa per tutte le ragioni più volte citate nella presente trattazione. Al fine di far rispettare tale onere, la legge si limita a imporre l'obbligo di compilazione dei moduli anzidetti e a prevedere che da essi si originino delle conseguenze sul piano impositivo. Assicurato per effetto di questa doppia previsione (obbligatorietà di compilazione e conseguente assoggettamento all'obbligazione

[192] Cfr. C. CARPENTIERI, *Termini per l'iscrizione a ruolo ex art. 36 bis e per la notifica della cartella esattoriale: avviso bonario e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib*., 2000, p. 1503 e S. RAMPAZZO, *Avviso bonario e diritto al contraddittorio preventivo tra i principi della fase istruttoria dell'accertamento*, in *Giur. merito*, 2007, p. 2454.

[193] In tal senso G. INGRAO, Studi di settore: esegesi della normativa, valutazione delle questioni di fatto e prospettive di coordinamento con l'accertamento sintetico, in Rivista di diritto tributario, 2011, II, p. 248 e ss.

tributaria) l'assolvimento dell'onere contributivo, entra in gioco, nel momento dell'esposizione dei dati relativi agli Studi di settore, la componente di cooperazione insita nel sistema. Il contribuente, infatti, dovrà mediare tra la "tentazione" di dichiarare redditi inferiori a quelli che ha effettivamente realizzato al fine di pagare una minore imposta e la certezza di subire un accertamento, qualora, per effetto dell'esiguità dei redditi dichiarati, essi dovessero discostarsi in misura anomala rispetto a quelli che l'Amministrazione ritiene congrui applicando gli Studi medesimi. Per tale motivo, al contribuente converrà esporre in maniera veritiera e corretta i dati richiesti, al fine non tanto di evitare un accertamento (perché, nell'ipotesi che i redditi fossero veramente troppo esigui rispetto alla media esso sarebbe in ogni caso effettuato) quanto piuttosto di superare le eventuali contestazioni del Fisco. Dal momento infatti che le garanzie offerte al contribuente nel contraddittorio si potenziano al procedere dell'attività accertativa, egli avrà maggiori *chances* di pagare un'imposta minore e di non incorrere in sanzioni dichiarando il vero. Attraverso l'atto collaborativo della compilazione degli Studi di settore viene perseguito il fine comune della lotta all'evasione e in tal senso si dà attuazione al principio di cooperazione. L'interesse che il contribuente ha a comunicare dati corretti è più forte e gli offre maggiori tutele in caso di disaccordo con l'Amministrazione rispetto all'ipotesi di evadere, e questo consente di superare l'interesse a mantenere riservate le informazioni relative alla sua attività.

Si noti che nonostante la comunicazione obbligatoria di alcuni dati, il diritto alla privacy e alla riservatezza del singolo viene comunque rispettato, e la singolarità di questa constatazione risiede nel fatto che tale risultato si raggiunga proprio per effetto del meccanismo dell'autoliquidazione. E' il cittadino titolare dei dati e del diritto all'inviolabilità della propria sfera privata a effettuare la comunicazione delle informazioni rilevanti ai fini della determinazione del proprio imponibile, e questo gli assicura un certo grado di libertà e di consapevolezza circa le informazioni che rende accessibili al Fisco: i dati che trasmette sono funzionali ad evitare un accertamento o a confutare le pretese che potrebbero essere avanzate nei suoi confronti, quindi il contribuente non può che trarre vantaggio dalla suddetta comunicazione; senza contare che il Fisco, dal canto suo, soggiace al rigorosissimo obbligo di utilizzare i dati raccolti per i soli scopi di cui è istituzionalmente investito[194].

[194] C. CARPENTIERI, *La* compliance *ai redditi stimati dagli Studi di Settore secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 1468 e ss.

Di qui, dunque, la necessità, per l'Amministrazione, di elaborare la modulistica in maniera tale da acquisire le informazioni strettamente necessarie ai fini della quantificazione dell'imponibile, in modo tale da arrecare meno turbativa possibile al contribuente e da evitare, salvo complicazioni nelle fasi successive dell'imposizione, di dover nuovamente esercitare i propri poteri autoritativi per fare incursione nella sfera privata dell'imprenditore o del professionista. E' infatti interesse condiviso dall'Amministrazione evitare la prosecuzione di ingerenze e l'instaurarsi di situazioni di contrasto con la platea dei contribuenti, che richiederebbero maggiori costi e comporterebbero incertezza circa la riscossione del *quantum* preteso. A tal fine, in ossequio al diritto alla difesa nonché ai principi costituzionali posti a tutela del contribuente, nelle successive fasi del rapporto impositivo si moltiplicano gli istituti atti a garantire la piena cooperazione tra questi e l'Amministrazione finanziaria, i quali, all'inasprirsi del contrasto tra le parti, prevedono la formazione di un contraddittorio. Si osserverà nei paragrafi seguenti come tutti i meccanismi deflattivi anzidetti, mirati a scongiurare l'instaurazione di un contenzioso, siano improntati alla cooperazione tra Amministrazione e contribuente, nel rispetto delle esigenze vantate da entrambe le parti.

2.2 La cooperazione del cittadino a seguito di contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Nella trattazione delle fattispecie nelle quali si assiste all'instaurazione di un contraddittorio, appare opportuno rilevare come questo sia funzionale all'esercizio dei diritti riconosciuti al contribuente al fine di rispondere con mezzi adeguati a una pretesa impositiva maturata da parte dell'Amministrazione finanziaria per effetto dell'utilizzo dei poteri istruttori che le sono propri[195]. Apparirebbe pertanto ingiusto, sulla base dei più elementari principi di diritto alla difesa, nonché in ossequio ai già esaminati dettami costituzionali, non consentire al contribuente di avvalersi di meccanismi idonei a superare il convincimento del Fisco in merito al mancato assolvimento dell'obbligazione tributaria. A ben vedere, tuttavia, anche in un contesto così potenzialmente conflittuale emerge la volontà del Legislatore di offrire in ogni momento del rapporto impositivo una o più soluzioni che vadano al di là della mera affermazione dei rispettivi diritti tra le parti, per approdare invece a situazioni di accordo condiviso finalizzate ad evitare il dispendio di ulteriori risorse per controlli o accertamenti, nonché la formazione di processi che comporterebbero tanto per il contribuente quanto per l'Amministrazione incertezze circa l'esito della causa e il sostenimento di pesanti oneri finanziari e amministrativi.

Indagando con maggiore attenzione sui meccanismi, nonché sulle motivazioni che determinano l'esistenza di puntuali tutele per il contribuente, crescenti con il grado di affermazione del contraddittorio, si evince come esse siano ispirate dal principio di cooperazione, l'unico in grado di mediare tra interessi contrapposti ugualmente meritevoli di tutela giuridica quali quelli della difesa del cittadino e della lotta all'evasione fiscale da parte dell'Amministrazione per il comune obiettivo, che è interesse di entrambe le parti, di una congrua contribuzione alla spesa pubblica[196].

Esaurita la disamina del rapporto collaborativo in un momento antecedente a una possibile verifica fiscale, occorre ora entrare nel merito di quelle fattispecie atte ad assicurare adeguata cooperazione a seguito o in concomitanza all'inizio di una verifica ad opera dell'Amministrazione. E' importante a tal fine inquadrare il contraddittorio non come un'acutizzazione del contrasto o un'esasperazione del conflitto tra Fisco e contribuente, quanto piuttosto come un'opportunità

[195] G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel procedimento tributario*, Torino, 2009, p. 67 e ss.
[196] Cfr. A. MARCHESELLI, *Indefettibilità del contraddittorio in ogni accertamento tributario*, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 2315.

concessa a entrambi gli attori di chiarire la propria posizione l'uno verso l'altro e di avvicinarsi, per mezzo degli strumenti riconosciuti dal sistema, al superamento del disaccordo.

Naturalmente, ragionando in quest'ottica non si potrebbe non cominciare con l'analisi di una modalità di controllo capace di generare notevoli disaccordi tra le due parti: è il caso dell'accertamento sintetico[197]. L'istituto in esame, peraltro recentemente modificato[198], comporta l'applicazione di metodi c.d. induttivi di determinazione del reddito[199], i quali sarebbero indiscutibilmente incostituzionali se sprovvisti della relative garanzie legislative al superamento di quanto affermato dall'Amministrazione mediante meccanismi di supposizione. E' per sua natura, dunque, uno strumento recante notevoli peculiarità, le quali, però, se analizzate sotto la lente della cooperazione, consentono un'efficace espletamento del contraddittorio, fase necessaria e funzionale all'affermazione delle esigenze e degli interessi dei soggetti coinvolti nel rapporto impositivo.

La fonte legislativa che disciplina l'accertamento sintetico è l'articolo 38 del D.P.R. 29 Settembre 1973, n. 600, articolo intitolato alla *"Rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche"* che merita di essere commentato tanto nella sua enunciazione anteriore quanto in quella successiva ai recenti interventi di modifica legislativa che l'hanno interessato. Innanzitutto occorre precisare che la disciplina degli accertamenti sintetici interessa esclusivamente le persone fisiche e che il dettato normativo per sua formulazione è suscettibile di trovare applicazione solo con riferimento all'Irpef[200]. Scopo della norma, inoltre, non è individuare ulteriori fattispecie utili all'ampliamento della base imponibile –dunque integrative dell'art. 6 del TUIR- ma approdare alla determinazione sintetica di un reddito complessivo netto[201]. Nel suo dettato originario, l'articolo in esame prevedeva, al comma 4°, la possibilità per l'Ufficio impositore di determinare sinteticamente *"in base ad elementi e circostanze di fatto certi"* un *"reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle Finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle*

---

[197] Cfr. F. LEONE, *Accertamento sintetico, redditometro, presunzioni e la diabolica prova contraria*, in *Boll. Trib.*, 2012, p. 131 e G. GIGANTINO, *Necessaria la certezza dei fatti indice per l'accertamento sintetico*, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 132.
[198] D. L. 31 Maggio 2010, n. 78.
[199] Sul tema, G. FALSITTA, *Corso istituzionale*, cit., p. 236.
[200] Come si evince dal 1° e dal 2° comma dell'art. 38 di cui sopra.
[201] AA.VV., *Il redditometro: dalla teoria alla pratica*, circolare n. 1/2011 dell'Unione giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Torino, p. 5.

quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi d'imposta".

In altre parole, l'Amministrazione, attraverso la disposizione di legge richiamata, era legittimata a determinare in via presuntiva l'esistenza di un reddito (almeno in parte) non dichiarato, partendo dalla rilevazioni di elementi indiscutibilmente certi determinati con apposito decreto, il quale, oltre ad avere la funzione di individuare tali elementi, forniva un parametro matematico, in grado di legare su una base statistica i fatti imputabili al contribuente ad una determinata capacità contributiva da essi espressa. Tale strumento nella pratica ha assunto il nome di *"redditometro"* e presentava il vantaggio di consentire all'Amministrazione di contestare con valenza giuridica fatti di più o meno manifesta evasione. Tuttavia, come specificato dalla norma, tale contestazione non poteva avvenire, in assenza di uno scostamento di almeno un quarto tra il reddito dichiarato e quello determinabile induttivamente mediante l'applicazione dei coefficienti riportati nel decreto, per almeno due periodi d'imposta. La soglia di almeno un quarto pareva voler tollerare un minimo di incongruità rispetto a quanto aprioristicamente calcolato con gli indici ministeriali, a riprova del fatto che la loro applicazione altro non era se non un calcolo forfettario, che in quanto tale, e determinato per giunta in via induttiva, non godeva dell'assoluta certezza sul piano quantitativo.

Riguardo poi ai *"due o più periodi d'imposta"* si era aperto un dibattito circa la necessità che essi fossero consecutivi o meno. Per la prima interpretazione si espresse l'Agenzia delle Entrate con la Circ. 12 Marzo 2010, n. 12 che smentiva il precedente indirizzo riportato nella Circ. 49/E del 2007. Stando invece alla Sent. n. 237 del 9 Gennaio 2009 la Corte di Cassazione afferma che le annualità oggetto del controllo redditometrico devono essere tassativamente consecutive.

Oltre al redditometro, il successivo comma 5° disciplinava un'altra modalità di accertamento sintetico, che prevedeva la determinazione del reddito sulla base di spese per incrementi patrimoniali attraverso una presunzione che interessava cinque periodi d'imposta. Recitava infatti: *"Qualora l'Ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti"*. Tra i due metodi la differenza è notevole: con il redditometro il sostenimento di una spesa si presume indicativo di una maggior capacità contributiva, calcolata attraverso dei parametri moltiplicativi,

nel secondo caso il *quantum* presumibilmente evaso coincide con la spesa sostenuta. Il metodo, in altre parole, equipara il sostenimento di certe spese al conseguimento di un reddito equivalente. Inoltre, mentre il decreto ministeriale individua in maniera tassativa *"gli elementi e le circostanze di fatto certi"* da cui desumere l'esistenza di un – maggior - reddito non dichiarato, le spese per incrementi patrimoniali possono in linea teorica riguardare qualsiasi esborso ad opera del contribuente che possa essere considerato idoneo ad integrare la fattispecie di ***"altri ulteriori indizi"*** e dar luogo ad accertamenti di tipo indiziario, lasciando così una notevole discrezionalità d'indagine all'Amministrazione[202]. Infine, l'accertamento redditometrico interessa una sola annualità d'imposta, contrariamente all'accertamento sintetico per incrementi patrimoniali, che per espressa previsione legislativa estendeva la sua presunzione a un orizzonte temporale a ritroso di cinque anni. A tal proposito è stato affermato[203] che gli incrementi patrimoniali si considerano in essere negli anni successivi a quello accertato; se, infatti, l'imputazione del quinto anno viene fatta in corrispondenza del periodo d'imposta oggetto del controllo, esso è da considerarsi illegittimo. Inoltre, si riscontrano anche notevoli differenze dal punto di vista degli effetti che simili accertamenti hanno sul contribuente. Come è facilmente intuibile, l'imputazione di un'intera spesa quale maggior reddito comporta un aggravio sotto il profilo della difesa nonché in termini di aliquota Irpef.

La tipologia di accertamenti sopra descritti, che ricordiamo essere stata modificata consistentemente nelle specifiche analizzate in seguito, presenta alcune caratteristiche –rimaste immutate- che è bene considerare preliminarmente. La legge conferisce la possibilità all'Amministrazione finanziaria di ipotizzare un reddito non dichiarato e, pertanto, di contestarlo, al ricorrere di determinate circostanze fissate dalla stessa legge o dai decreti che la attuano. Il Fisco non è dunque chiamato a dimostrare l'esistenza di un simile reddito, ma solamente l'imputabilità di elementi e circostanze di fatto certi o di spese per incrementi patrimoniali in capo al contribuente e conserva il potere/dovere di accertare che il reddito determinato attraverso le indicazioni della norma differisca nella misura anzidetta da quello dichiarato. Il rovescio della medaglia, evidentemente, è l'onere di prova contraria posto in capo al contribuente che l'adozione della presunzione appena esposta comporta. Se l'Amministrazione infatti ha la facoltà

[202] Al solo scopo di fornire una linea di indirizzo, il Comando Generale della Guardia di Finanza aveva redatto la Circ. n. 1/2008, che nella parte IV al capitolo 12 reca l'elenco degli *"elementi idonei a supportare la rettifica del reddito basata sull'incremento delle spese"*.
[203] Comm. Trib. Reg. Roma, Sent. n. 456/1/11 del 22 Giugno 2011.

di appellarsi semplicemente alla norma per affermare l'esistenza di un reddito non dichiarato o dichiarato in misura inferiore al dovuto, sta al contribuente dimostrare che egli non ha evaso. Come già in precedenza ribadito, esaminando le facoltà e i doveri contenuti nelle disposizioni di legge, è possibile comprendere quali azioni il contribuente possa esperire per adoperare a proprio vantaggio i meccanismi e gli istituti che legalmente gli sono riconosciuti e che l'ordinamento gli mette a disposizione. Inutile dire che la prassi ha elaborato numerose strategie e appigli difensivi a tutela del contribuente. Nel seguito si citano i più significativi, che assumono efficacia differente a seconda della connotazione che si vuole attribuire alla natura delle presunzioni nelle due tipologie di accertamento sintetico.

Come infatti sostenuto da autorevole dottrina[204], dal momento che il redditometro si fonda su elementi di capacità contributiva individuati dal D.M. 10 Settembre 1992, esso sembra prevedere una presunzione legale relativa, contrariamente all'accertamento sintetico di spese per incrementi patrimoniali, il quale, svincolato dalla previsione di parametri prescritti a livello normativo, mira a una ricostruzione presuntiva del fatto ignoto non provata per legge e costituirebbe dunque una presunzione semplice. Sul piano della difesa la distinzione appena segnalata non è di poco conto, dal momento che essa comporta, per quanto riguarda l'accertamento redditometrico, l'impossibilità di mettere in discussione la quantificazione presuntiva del reddito attuata dall'Amministrazione. Il fatto che sia la legge a determinare i parametri che legano una manifestazione di capacità contributiva al relativo reddito rende la determinazione così calcolata incontrovertibile, e vanifica *"l'argomentazione difensiva per sminuire la portata presuntiva in termini di capacità contributiva derivante dalla disponibilità di beni e servizi"*. Dal momento che la stessa norma impone che l'accertamento per mezzo del redditometro si applichi a fatti ed elementi certi che denotano la disponibilità dei beni o servizi indicati nel decreto, la linea difensiva può essere tesa a dimostrare l'erronea attribuzione del Fisco del concetto di disponibilità. Del resto, l'art. 2 del decreto ministeriale abbinato al redditometro, disciplina che: *"I beni e servizi di cui al comma 1 dell'art. 1, si considerano nella disponibilità della persona fisica che, a qualsiasi titolo o anche di fatto, utilizza o fa utilizzare i beni, o riceve o fa ricevere i servizi, ovvero sopporta in tutto o in parte i relativi costi"*[205] fornendo in tal modo una nozione quanto mai ampia

[204] G. PAGANI, *Il redditometro. Prova contraria e strategie difensive*, ne *Il Fisco* n. 11/2010, p. 1661 ss.

[205] Art. 2 D.M. 10 Settembre 1992, sulla *"Determinazione, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, degli indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggior reddito in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva"*, pubblicato in G.U. del 16 Settembre 1992, n. 218.

della caratteristica pressoché più determinante su cui si incentra la legittimità dell'accertamento redditometrico, che includerebbe ad esempio anche le ipotesi di intestazione fittizia[206]. Pertanto, escludendo la dimostrazione circa la certezza dell'ascrivibilità degli elementi e delle circostanze al contribuente, la presunzione prescritta dal redditometro ha carattere legale in quanto *"è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità l'esistenza di una determinata capacità contributiva"*[207] affermazione, questa, che dispensa l'Amministrazione dall'obbligo di fornire una prova a riguardo[208]. Occorre precisare che tale orientamento, relativo all'incontrovertibilità degli indici e dei moltiplicatori in rapporto alla loro correttezza nella determinazione della capacità contributiva non dichiarata, è stato oramai superato sia dalla dottrina più recente[209], sia per effetto della novella legislativa intervenuta nel 2010, la quale mette a disposizione del contribuente dei meccanismi che intendono richiamarsi al concetto di cooperazione in modo molto più incisivo che in passato, rendendo pertanto possibile la contestazione delle variabili di cui si è appena detto. Per meglio comprendere i cambiamenti che hanno interessato la fattispecie, soprattutto in un'ottica di indagine sul cambiamento dei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, è utile citare anche altri spunti difensivi inerenti la precedente normativa, così da coglierne importanti differenze con le possibilità offerte dalla nuova formulazione dell'articolo.

Oltre alla dimostrazione che la disponibilità di beni e servizi individuati dal redditometro non era attribuibile al contribuente interessato dall'accertamento redditometrico (la quale ha il pregio di lasciare intatta la presunzione legale incontrovertibile di cui al 4° comma) era possibile fornire la prova che la capacità contributiva contestata non ha origine reddituale, perché ad esempio frutto di donazioni, eredità, vincite, premi o lotterie o che si tratta di disponibilità finanziarie conseguenti ad operazioni di scudo fiscale[210].

Un secondo elemento a cui appigliarsi per vincere la pretesa dell'Amministrazione fondata sul redditometro, era lo scostamento di almeno un quarto tra reddito dichiarato e reddito sinteticamente determinabile: come già chiarito dal Secit[211] esiste una sfumatura assai rilevante

---

[206] Come specificato anche nella Circolare della Guardia di Finanza n. 1/2008.
[207] Cfr. PAGANI, *Op. Cit.*, p. 1663.
[208] In tal senso anche C. Cass. 23 Luglio 2001, n. 16284; C. Cass. 20 Giugno 2007, n. 14367; C. Cass. 27 Ottobre 2007, n. 23252.
[209] Si veda *infra*, in particolare gli spunti offerti da CISSELLO e BORGOGLIO.
[210] A. CISSELLO, *Redditometro: valore delle presunzioni e difesa del contribuente*, ne *Il Fisco* n. 48/2011, p. 7817 e ss.
[211] Cfr. Istruzioni al modello 740/1993.

che scaturisce dalla specifica formulazione della norma, ma che è passibile di trovare applicazione anche nel nuovo articolo 38. Lo scostamento del 25% (oggi ridotto a un quinto) non si riferisce al confronto tra base imponibile presumibile attraverso gli indici e reddito dichiarato, ma a quello tra capacità contributiva desumibile dai parametri e il 25% del reddito dichiarato[212]. Questo consente di escludere dall'applicazione dell'accertamento redditometrico una quota considerevole di contribuenti, che rientrano nei parametri della prima interpretazione, ma non della seconda, definita corretta dal punto di vista matematico. Oltretutto, una simile applicazione dello strumento in esame rafforza la tesi di chi sostiene che la presunzione di cui al 4° comma abbia carattere legale e sia dunque invincibile in sé e per sé, dal momento che rapportare il reddito dichiarato a quello accertabile, diminuito di un quarto, pare essere funzionale a mediare alla caratteristica di franchigia che recano i parametri ministeriali e, quindi, svolgerebbe una funzione di compensazione rispetto all'arbitrario calcolo attraverso gli indici. Inoltre la non congruità tra reddito dichiarato e reddito sinteticamente accertabile doveva permanere *"per due o più periodi"*, previsione che creava un ulteriore ostacolo all'applicazione dello strumento redditometrico e che parrebbe ancora una volta mediare rispetto all'automaticità del calcolo del reddito, facendo peraltro insorgere il dubbio circa la necessità che i periodi considerati dal Fisco dovessero o meno essere consecutivi[213].

Con le premesse sopra esposte, si osserva che la disciplina del contraddittorio preventivo, in base alla precedente formulazione dell'articolo[214], prevedeva quanto segue:

- Un preliminare invito a comparire, a norma dell'art. 5 del D. Lgs. 19 Giugno 1997 n. 218, il quale non costituisce certo un obbligo per il contribuente né l'avvio di una procedura finalizzata a consentirgli un'adeguata tutela, ma al contrario una pura **facoltà dell'Amministrazione**, che come tale priva l'eventuale adesione all'invito da parte del contribuente di qualunque riconoscimento, in sede giudiziale, della sua volontà di cooperare con il Fisco chiarendo la propria posizione;
- L'invio di questionari relativi a dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, da restituire compilati e firmati, che non possono essere considerati esaustivi di un vero e proprio contraddittorio, che dia adeguato spazio alle giustificazioni e ai chiarimenti che il cittadino

[212] Così PAGANI, *Op. Cit*. p. 1664.
[213] Sul punto P.L. CARDELLA, *Il fisco può misurare lo stile di vita solo su più periodi consecutivi*, ne *Il Sole 24Ore* dell'8 Febbraio 2010.
[214] Comma 6°, art 38 D.P.R. 600/1973 *ante* riforma.

intende avanzare dinanzi alle contestazioni dell'Amministrazione finanziaria, ma che costituiscono piuttosto dei **documenti di supporto per quest'ultima**, utili a confermare per iscritto le proprie considerazioni e a rafforzare dunque la pretesa avanzata, comprimendo la possibilità per il contribuente di superare le presunzioni degli accertatori;

- La richiesta di **documenti e atti utili ai verificatori**, sulla quale si possono avanzare le medesime considerazioni di cui al precedente punto.

Inoltre, nel contraddittorio così strutturato l'onere della prova ricade esclusivamente sul contribuente e se, da un lato, non mancano attestazioni documentali che certifichino la provenienza e l'impiego dei redditi del contribuente, si deve al contempo tener presente che, stante, secondo parte della dottrina[215], la natura legale della presunzione redditometrica e la già citata impossibilità di contestare la determinazione per indici, le uniche dimostrazioni che il contribuente può opporre per vincere tale presunzione riguardano la natura non reddituale della sua ricchezza o l'errata imputazione soggettiva circa la disponibilità reddituale, affermazioni difficilmente sostenibili attraverso l'esibizione di atti notarili, contratti o estratti conto. E' evidente che se non si tratta propriamente di *probatio diabolica*, l'esclusivo onere probatorio a carico del contribuente, posto alle condizioni sopra descritte, risulta in ogni caso assai insidioso. E' forse per questa ragione che accanto a un orientamento più "restrittivo"[216], che ammette come unica prova la dimostrazione del fatto che le spese sostenute derivino da redditi esenti o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta, si è andata consolidando una posizione di stampo più "garantista", volta a consentire in maniera più radicale la dimostrazione che il reddito conseguito sia in realtà inferiore a quello sinteticamente determinato[217]. Tale filone interpretativo, appoggiato dalla giurisprudenza prevalente[218], consente quindi di presentare a titolo di prova l'attestazione che la ricchezza impiegata e poi contestata dal Fisco provenga da situazioni economiche per le quali non è possibile applicare l'accertamento sintetico. Vale perciò la pena esporre brevemente anche la gamma di spunti di difesa che il contribuente può opporre all'Amministrazione finanziaria se viceversa si vuole appoggiare la tesi che l'accertamento sintetico sia basato su presunzioni semplici, e non legali, non solo per quanto riguarda l'accertamento per incrementi di spese

[215] In tal senso, *infra*, PAGANI.

[216] Adottato dalla giurisprudenza -p. es. Sent. C. Cass. 20 Marzo 2009, n. 6813- quanto dalla dottrina –si veda A. IORIO, S. SERENI, *Redditometro e limiti della prova contraria*, ne *Il Fisco* n. 15/2009, 2, p. 2455 ss.

[217] A. CISSELLO, *Op. Cit.,* p.7824.

[218] Cfr. Cass. Sez. Trib. Sent. 16472 del 18 giugno 2008 e Sent. Comm. Trib. Prov. Lecce n. 808/2009, nella quale viene riconosciuta come prova contraria la dimostrazione che le somme messe a disposizione del contribuente fossero in realtà ascrivibili al coniuge.

patrimoniali, ma anche con riferimento al redditometro[219]. Accogliendo la possibilità di fornire prova contraria circa l'applicabilità degli indici e coefficienti ministeriali, era infatti possibile, secondo i sostenitori di questo secondo orientamento:

- Mettere in discussione l'applicabilità dell'accertamento sintetico contestando la presenza dello scostamento;
- Censurare l'applicabilità del singolo fatto indice, sostenendo ad esempio la presenza di un prestanome, di altri soggetti titolari della spesa, o l'esistenza di beni destinati ad attività d'impresa;

Infatti, secondo taluno autore[220], nel caso in cui le obiezioni citate fossero risultate fondate, l'ufficio sarebbe stato obbligato a procedere al ricalcolo del reddito. E anche qualora lo strumento accertativo fosse applicabile senza riserve, l'autore scinde le due differenti modalità di accertamento sintetico e per ciascuna individua delle possibili circostanze da far esperire a titolo di prova contraria. Per vincere la presunzione redditometrica si poteva sostenere, documentando le affermazioni, che i redditi accertati erano esenti, soggetti a imposizione alla fonte o legalmente esclusi dalla base imponibile; in caso di spese per incrementi patrimoniali, invece, era necessario dimostrare che l'incremento patrimoniale non derivasse da incrementi reddituali occultati al fisco; la giustificazione delle spese poteva pertanto essere stata sostenuta attraverso: donazioni, mutui, incassi a seguito di restituzioni di prestiti, risparmi. Ad ampliare, inaspettatamente, la gamma delle possibili prove contrarie esperibili, intervenne a suo tempo anche l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 9 Agosto 2007, n. 49, la quale annoverava tra le somme da non includere nella determinazione del reddito sinteticamente determinato le vincite e gli importi fiscalmente convenzionati, quali somme risultanti da scudi fiscali o redditi agrari, spianando così la strada a interpretazioni sempre più estensive. A sostegno di queste, anche una Sentenza della corte di Cassazione, la N. 16472 del 18 Giugno 2008, nella quale si sostiene che *"La prova contraria non è circoscritta alle sole ipotesi di cui all'art. 38, comma 6 del D.P.R. 600/1973, relative ai redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, in quanto è possibile dimostrare che il reddito presunto sulla base dei coefficienti non esiste o esiste in misura minore"*. Si affermò addirittura che

[219] In tal senso A. CISSELLO, *Op. Cit.,* p. 7825.
[220] A. CISSELLO, *Op. Cit.,* p. 7821.

per vincere la presunzione di cui all'articolo 38 si potesse dimostrare che il reddito contestato fosse in realtà prodotto da componenti del nucleo familiare[221].

In tutti i casi la prova presentata doveva e deve ancor oggi essere documentabile, circostanza che non intende mettere in dubbio la valenza di presunzione legale relativa dello strumento redditometrico, ma tiene tuttavia in *"debita considerazione ogni argomentazione portata a sua difesa, comprovata da supporti documentali adeguati"*[222].

Si noti che seguendo la *ratio* di questa seconda corrente è assodato che la prova potesse essere fornita anche nella fase istruttoria, attraverso il questionario o in sede di contraddittorio preliminare, ma sempre –purtroppo- subordinatamente all'esercizio della facoltà riconosciuta all'Ufficio di avviare un minimo di contraddittorio preliminare. In mancanza della richiesta dell'Amministrazione, la sola altra possibilità riconosciuta al contribuente per far valere la propria posizione, prima della riforma dell'art. 38, era quella di adempiere alla richiesta di fornire chiarimenti e spiegazioni **a seguito dell'emissione dell'avviso di accertamento**. Le motivazioni e le delucidazioni fatte esperire, però, avevano indubbiamente una portata inferiore, dal momento che avvenivano quando la pretesa del Fisco era già stata avanzata in sede giudiziale. Non a caso emerse, soprattutto nel periodo immediatamente precedente alla riforma del dettato normativo in esame, un orientamento dottrinale[223] ispirato all'incentivazione del contraddittorio preliminare. Fu anche la corrente di pensiero in parola a determinare il cambiamento di prospettiva che avrebbe avuto seguito nella novella della norma, che per la sua attuale formulazione si presta non solo a favorire un contraddittorio più significativo ed esaustivo, ma anche la produzione di prove esperibili più facilmente dal contribuente sottoposto ad accertamento sintetico, il tutto con la chiara finalità di evitare l'instaurazione di un contenzioso, e dunque di affermare più compiutamente il principio di cooperazione nella disciplina tributaria. Del resto, già la circostanza che l'Ufficio godesse di una mera facoltà di richiesta di chiarimenti e spiegazioni nella fase istruttoria inibiva la possibilità di fondare il contraddittorio preliminare con la certezza e la completezza indispensabili in questa fase. **Il cambiamento normativo avvenuto, dunque,**

---

[221] Così Comm. Trib. Prov. Cuneo del 21 Marzo 2011, n. 47/1/11 in cui il contribuente affermava che le spese erano state sostenute con redditi afferenti alla madre. Il Tribunale, accettando questa tesi, afferma in quell'occasione che a fini probatori sia sufficiente esibire assegni e lettere della banca che attestino la circostanza dichiarata, dandosi luogo, in caso contrario, a una *probatio diabolica*.

[222] G. PAGANI, *Op. Cit.,* p. 1668.

[223] Tra i suoi sostenitori: M. CONIGLIARO, *Il contraddittorio preventivo rafforza il redditometro*, ne *Il Sole 24Ore* del 25 Ottobre 2009.

testimonia un mutamento di prospettiva concettualmente più incisivo di quanto non si possa supporre.

Meno problematica, anche se di più difficile superamento, appare essere la natura della presunzione in relazione alle spese per incrementi patrimoniali, ossia quella che tramuta la spesa sostenuta in reddito (previgente art. 38, co. 5 D.P.R. 600/1973) rispetto alla quale la giurisprudenza ha rilevato la caratteristica di presunzione legale relativa, concedendo la prova contraria in merito al sostenimento della spesa[224]. La stessa Sentenza elabora al contempo un principio che sembra porre a carico del contribuente un ulteriore onere: in essa infatti si afferma che non è sufficiente la sola dimostrazione circa la disponibilità del reddito escluso dal calcolo della determinazione sintetica, ma occorre anche provare la causalità tra il possesso di un reddito esente o soggetto a imposizione alla fonte e sostenimento della spesa contestata, aggravando così l'onere probatorio, già gravoso, del contribuente. Quanto invece al superamento della presunzione che voleva la formazione del reddito per quote costanti in cinque anni, dottrina e giurisprudenza hanno sempre auspicato un intervento legislativo, mai realizzatosi. Sul punto è tuttavia intervenuta la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28 del 21 Giugno 2011, che pone un limite alla presunzione anzidetta decretando come non sia in ogni caso sufficiente l'astratta capienza reddituale negli anni precedenti per affermare la formazione del reddito in un orizzonte pluriennale.

A tutto ciò si aggiunga la previsione di cui al comma 7 dell'articolo in esame, in base alla quale si prevedeva che *"Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma*[225] *[…]"*. E' singolare come la stessa legge che lasciava autonomia discrezionale circa le modalità di accertamento applicabili alla persona fisica imprenditore[226] prevedesse contestualmente la non deducibilità di oneri che in condizioni normali di calcolo, estranee al controllo, avrebbero al contrario decurtato la base imponibile. Ciò, a parere di chi scrive, evidenzia un'ingiustificata differenza di trattamento di voci reddituali riconosciute di diritto idonee ad apportare un vantaggio fiscale per il contribuente, differenza di trattamento che consente peraltro, in linea teorica, di assoggettare ad accertamento (se si

[224] Così C. Cass. 17 Giugno 2011, n. 13289.
[225] Si tratta del D.P.R. 29 Settembre 1973, n. 597.
[226] In base alle considerazioni approfondite da A. CISSELLO, *Op. Cit*., p. 7822.

riscontra una difformità tra il reddito determinato sinteticamente e quello dichiarato, che tiene conto delle deduzioni) anche dei contribuenti che nulla hanno sottratto alle evidenze del fisco.

A riprova delle distorsioni provocate dall'eccessiva discrezionalità riconosciuta un tempo all'Amministrazione, si rileva come in base alla norma in seguito riformata fosse addirittura possibile, per l'Amministrazione, l'applicazione congiunta delle due modalità di accertamento sintetico (redditometro e spese per incrementi patrimoniali), con una palese violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e questo perché, come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 49 del 9 Agosto 2007, *"i beni acquisiti al patrimonio possono essere considerati sotto il duplice aspetto patrimoniale e gestionale"*.

Si vuole in ultima istanza commentare il precedente contenuto di cui all'8° comma dell'articolo in esame, significativo con altrettanta eloquenza della scarsa tutela del contribuente nel contraddittorio, così come della bassa considerazione dimostrata dal Legislatore ante riforma per il contraddittorio stesso, che anziché essere elevato al ruolo di possibile risoluzione preventiva delle controversie tributarie e garanzia alla piena difesa del contribuente, costituiva un mero esercizio di poteri autoritativi ad opera dell'Amministrazione finanziaria. Il comma citato prevedeva l'applicazione automatica del redditometro *"anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4)"*. Il riferimento è agli inviti a comparire inoltrati dall'Amministrazione al contribuente e che, nel quadro normativo, vorrebbero essere funzionali a offrire la possibilità a questi di fornire chiarimenti e spiegazioni sulla specifica situazione a lui contestata dal Fisco. E' evidente che dal punto di vista giuridico tali inviti non costituiscano un obbligo (come peraltro suggerito dal termine "invito") e che dunque la previsione legislativa che prescrive l'indiscriminata applicazione dello strumento redditometrico per il solo fatto di aver disatteso una facoltà conferita al contribuente, configura un abuso nell'esercizio di quei poteri che il Fisco può esercitare sul cittadino e che pongono quest'ultimo in una posizione di svantaggio rispetto al soggetto attivo del rapporto impositivo. Dinanzi a tutti i poteri e le facoltà di cui l'Amministrazione può liberamente avvalersi, la circostanza che al contribuente fosse negata la possibilità di scegliere di non usufruire di un istituto messo a sua disposizione, quale l'invito a comparire, testimonia lo squilibrio profondo che esisteva tra le due controparti, dovuto a un erronea interpretazione del ruolo da attribuire al contraddittorio. Infatti, se esso fosse finalizzato a garantire meccanismi e istituti incentrati sul principio di cooperazione, non solo non si negherebbe al contribuente la libertà di scegliere se

esercitare o meno le facoltà che la legge stessa gli riconosce come tali, ma egli sarebbe probabilmente più incline ad avvalersi di tali istituti, proprio perché filtrati sotto la lente della cooperazione e dunque percepiti come opportunità utili a evitare l'instaurazione di un contenzioso e non come tentativi di prevaricazione da parte dell'autorità fiscale.

Da tutte le osservazioni fin qui svolte è evidente che la precedente enunciazione dell'articolo 38 scontava diverse problematiche di applicazione e non garantiva al contribuente la dovuta azione difensiva, trascurando l'istituto del contraddittorio e relegandolo a una mera funzione di esercizio di facoltà riconosciute all'Amministrazione per far valere la propria pretesa. La novella legislativa, intervenuta in principio allo scopo di adeguare l'istituto dell'accertamento sintetico al mutato contesto socio-economico, ha il merito di aver eccepito i nuovi spunti difensivi in merito alla natura delle presunzioni inserite nell'articolo, rafforzando la condivisione di dottrina e giurisprudenza attorno all'orientamento che afferma la possibilità di *"dimostrare che le risultanze derivanti dai coefficienti ministeriali non siano coerenti con la specifica situazione del soggetto accertato"*[227]. La recente impostazione interpretativa appoggia infatti quella parte di dottrina che non riconosce la natura legale della presunzione apportata dall'art. 38, e facendo leva sul nuovo dettato legislativo avvalora la possibilità –un tempo non solo osteggiata, ma negata con forza- di contestare direttamente l'entità dell'imputazione reddituale determinata dall'Amministrazione. In base all'orientamento "classico", infatti, non era ammissibile impugnare la quantificazione effettuata dal Fisco, anche ove questa fosse palesemente errata e ne fosse dimostrata documentalmente l'inesattezza. E' il caso della Sent. del Trib. Prov. di Alessandria, n. 13 del 22 Febbraio 2011, la quale respingeva addirittura il ricorso del contribuente che presentava a titolo di prova contraria una tabella ACI volta a dimostrare che i costi di mantenimento della propria auto erano inferiori a quelli che l'Amministrazione finanziaria gli aveva imputato.

Il nuovo orientamento smentisce dunque la precedente interpretazione restrittiva alla tipologia di prove contrarie esperibili, e lo fa in virtù del nuovo dettato normativo, entrato in vigore per effetto del D.Lgs. 78/2010[228], che all'art. 22 riforma il contenuto dell'art. 38 D.P.R. 600/1973. In base alla novella apportata, che non modifica i primi 3 commi dell'articolo in questione, si prevede, al 4° comma, che *"L'Ufficio […] può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del*

[227] A. CISSELLO, *Op. Cit*., p. 7823.
[228] Sulle novità apportate dall'art. 22 del D. Lgs.78/2010 si veda A. CISSELLO, *Le novità in materia di accertamento sintetico (c.d. "redditometro")*, ne *Il Fisco* n. 34/2010, 1, p. 5447 e C. NOCERA, *Accertamenti sintetici. Le prime interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate*, ne *Il Fisco* n. 6/2011, 2, p. 929.

contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile".

Ai sensi del comma 5°, inoltre, *"La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma"*.

A ben vedere, dunque, se da un lato cambiano radicalmente le circostanze che legittimano l'Amministrazione a procedere alla determinazione sintetica del reddito, ampliandone la portata di utilizzo (assumono rilievo le *"spese di qualsiasi genere"*), dall'altro si precisano in maniera univoca gli elementi che il contribuente può apportare a titolo di prova contraria, per confutare le convinzioni assunte dal Fisco in base alla legge. Cambia inoltre l'approccio attraverso il quale l'Amministrazione procede all'applicazione dello strumento redditometrico, che viene differenziato e ponderato per tener conto della specifica situazione del contribuente, che l'elaborazione di *"gruppi significativi di contribuenti"* prova a razionalizzare, non tralasciando di considerare anche la zona geografica di appartenenza e la situazione familiare del contribuente, che assumono per la prima volta rilievo nella quantificazione della capacità contributiva del singolo. La novella legislativa ha rivoluzionato completamente l'accertamento sintetico in entrambe le sue modalità, eliminando tra l'altro la presunzione che le spese per incrementi patrimoniali siano state sostenute in un orizzonte temporale di cinque anni[229]. Stando al dettato del successivo 6° comma, poi, anche le condizioni cui sottostava l'applicabilità dell'istituto in termini di scostamento subisce rilevanti modifiche, e non solo dal punto di vista quantitativo (il reddito complessivo accertabile deve eccedere di almeno un quinto quello dichiarato, e non più il 25%) ma anche e soprattutto concettuale: è sufficiente che lo scostamento si verifichi per una sola annualità per legittimare l'Amministrazione a procedere all'accertamento sintetico.

[229] S. UNGARO, *Spesometro: i nuovi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, ne *Il Fisco* n. 27/2011, p. 4390.

Il profilo interessante delle novità apportate da questi primi commi è che la maggiore precisione del dettato e la più estesa applicabilità dell'accertamento sintetico hanno spinto anche l'Amministrazione a precisare con la dovuta accortezza la natura delle presunzioni descritte nella norma e di conseguenza ad affermare le rinnovate possibilità per il contribuente di vincere tali presunzioni. Ad esempio, l'elenco di cui al 4° comma delle diverse specifiche di redditi da considerare legalmente esclusi dalla determinazione sintetica ha indotto la Corte di Cassazione[230] a ritenere lo stesso elenco applicabile ai soli accertamenti per incrementi patrimoniali, vista l'impossibilità di dimostrare che i redditi esenti siano stati utilizzati per il mantenimento del bene. La stessa sentenza, tra l'altro, ha asserito, con un cambiamento di prospettiva del tutto innovativo, che le suddette spese di mantenimento sono solamente presunte, affermando esplicitamente la chiara natura di presunzione semplice degli indici e definendo i coefficienti *"talvolta irrazionali e desueti"*. A parere della Corte, il redditometro è infatti *"un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza si formano nel contraddittorio tra le parti, non essendo esse stabilite dal Legislatore"* pertanto se le spese realmente sostenute fossero inferiori a quelle presunte il contribuente avrebbe facoltà di dimostrarlo. Dello stesso avviso sono state numerose altre sentenze, come ad es. la Sent. Comm. Trib. Prov. Sondrio, n. 24 del 25 Marzo 2011, in cui si afferma che i coefficienti redditometrici non sono attendibili nell'ipotesi di un'autovettura posseduta in zone dove il carburante ha un costo minore, o la Sent. della Comm. Trib. Prov. di Padova datata 11 Febbraio 2010, n. 31/6/10 che testualmente recita: *"si può intervenire sulla quantificazione reddituale, stante la sua natura di presunzione semplice"*; si distingue invece la Sent. Comm. Trib. Prov. Torino dell'1 Luglio 2011, n. 136/2/11 che ritiene non contestabile la formazione materiale del reddito sinteticamente determinabile, nonostante la natura *"indiscutibilmente semplice"* delle presunzioni, che implica la possibilità di dimostrare che *"in quello specifico anno"* [il periodo d'imposta oggetto dell'accertamento] le spese sono state inferiori a quelle legislativamente presunte. Inoltre, accogliendo i nuovi spunti interpretativi, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, in merito ai redditi legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile, che è necessario *"dare rilievo al reale reddito finanziario disponibile"*[231]. Le presenti considerazioni sono assolutamente significative in quanto per la prima volta l'Agenzia delle Entrate e la giurisprudenza eccepiscono e appoggiano l'impostazione che vuole la piena confutabilità delle quantificazioni presuntive effettuate dall'Amministrazione finanziaria.

[230] Sent. n. 13289 del 17 Giugno 2011.
[231] Circ. AE 21 Giugno 2011, n. 28, par. 6.

Il nuovo filone interpretativo, inoltre, amplia la sfera di tutele riconosciute al contribuente, pur limitando la tipologia di prove contrarie riconosciute al medesimo: se infatti la prova presentabile anteriormente all'entrata in vigore del D. Lgs. 78/2010 non era circoscritta alle tre ipotesi indicate dalla norma (redditi esenti, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o legalmente esclusi dalla base imponibile), oggi l'elenco di cui al comma 4, richiamato anche dal comma successivo, consente di affermare in maniera più dettagliata quali sono gli elementi di prova che l'Amministrazione è obbligata a prendere in considerazione, i quali, oltretutto, risultano più focalizzati sulla disponibilità effettiva di reddito che su una aprioristica quantificazione, a riprova della maggiore attenzione imposta dalla novella legislativa alla concreta situazione presentata dal contribuente più che all'applicazione automatica della norma, derivante dalla messa in discussione della validità quantitativa e della non contestabilità degli indici redditometrici.

Per dare un'idea del cambiamento interpretativo cui ha dato seguito la riforma dell'art. 38 si considerino i seguenti esempi: il pagamento di rate di mutui si può considerare reddito esente in virtù dell'odierna formulazione legislativa, mentre con la precedente versione dell'articolo le rate restituite andavano a incrementare l'imputazione reddituale in quanto indicative di reddito[232]. E' inoltre consentito dimostrare che la sottoscrizione di una maggior quota di capitale in società è avvenuta tramite compensazione di preesistenti crediti vantati dal contribuente nei confronti della società[233] o con apporti di terzi[234]; è poi possibile contestare l'accertamento sintetico sulla base di prove documentali che dimostrino la disponibilità (anche non esclusiva) delle somme oggetto dell'accertamento ad altri soggetti[235]: è il caso di estratti conto intestati ai genitori del contribuente accertato o di somme provenienti dal conto corrente del coniuge. In tal caso, è parere condiviso dalla giurisprudenza[236] che l'accertamento condotto vada annullato, considerando eccessivamente onerosa la dimostrazione probatoria di ogni singola donazione.

Tuttavia, ciò che più rileva sotto il profilo della cooperazione, e che si configura come la vera assoluta novità in materia di accertamento sintetico, è data dalle riformate disposizioni riguardanti la disciplina del contraddittorio. La volontà di elevare tale istituto al ruolo che gli compete, ossia quello di garante a un completo ed efficace confronto tra le parti, che metta il contribuente in

[232] A. CISSELLO, *Op. Cit.*, p. 7825.
[233] Cfr. Sent. Comm. Trib. Reg. Bari del 25 Marzo 2011, n. 60.
[234] Cfr. Sent. Comm. Trib. Reg. Roma del 16 Giugno 2008, n. 9.
[235] Cfr. Sent. Comm. Trib. Prov. Lecce del 13 Gennaio 2009, n. 8.
[236] Cfr. Sent. Comm. Trib. Prov. Lecce del 5 Marzo 2009, n. 224 e Sent. Comm. Trib. Reg. Torino n. 83 del 15 Novembre 2010.

condizione di esercitare al meglio la propria difesa, traspare fin dagli albori del Decreto di riforma, il quale, presentato nei suoi contenuti in data 25 Ottobre 2011, mette in luce le nuove prospettive di rapporto tra contribuente e Amministrazione Finanziaria[237], ora chiamata ad adottare un atteggiamento meno inquisitorio e più collaborativo con il soggetto accertato, a pena di nullità dell'accertamento stesso. Il tutto nell'ottica di consentire al contribuente di instaurare un dialogo costruttivo e non intimidatorio con l'Amministrazione.

Il corretto e compiuto espletamento della fase del contraddittorio è a tutti gli effetti finalizzato a evitare di piegare il dibattito a logiche conflittuali, che porterebbero solamente alla perpetrazione del disaccordo tra le due parti, disaccordo che a quel punto sfocerebbe facilmente in un contenzioso. Lo slogan, significativo, con cui l'Agenzia delle Entrate ha voluto indicare il rinnovato strumento redditometrico è, non a caso, *"Strumento di controllo, ma soprattutto di compliance"*[238], e per rimarcare il mutato approccio dell'Amministrazione in rapporto a questo istituto essa ha addirittura messo a disposizione dei contribuenti una sorta di test atto a verificare in via preliminare la congruità dei redditi che si intende dichiarare con la determinazione sintetica che sarebbe eventualmente attuata in caso di accertamento. Il test consente quindi di adeguarsi anticipatamente alla pretesa dell'Ufficio integrando l'imponibile mancante in sede di dichiarazione, o, comunque, di poter avere conoscenza dell'incoerenza della propria posizione rispetto alle stime dell'Agenzia, in modo tale da poter predisporre la documentazione idonea a comprovare la regolarità di quanto dichiarato in occasione di un eventuale controllo redditometrico.

E' evidente come lo scopo perseguito nella primissima fase di attuazione del nuovo art. 38 sia quello di promuovere la funzione assolutamente positiva, fino ad ora rimasta in ombra, che i meccanismi di controllo sintetico possono rivestire anche per il contribuente. Ciò sicuramente supporta l'innovativo ruolo che la legge affida agli organi accertatori, ma anche all'Amministrazione Finanziaria nel complesso, dal momento che, per effetto delle nuove disposizioni dell'art. 38, essa è chiamata a cooperare con i cittadini molto prima dell'emissione di un avviso di accertamento –addirittura prima del controllo stesso. Rendere accessibile a tutti i contribuenti non solo le modalità e le condizioni con cui si effettuano i controlli, ma anche lo

[237] Sulla presentazione dell'Agenzia delle Entrate e sugli spunti innovativi del nuovo dettato normativo, anche sotto il profilo della cooperazione si rimanda a A. BORGOGLIO, *"Nuovo" redditometro. Presentazione dell'Agenzia delle Entrate*, ne *Il Fisco*, n. 41/2011, p. 6742 e ss.
[238] Dalla presentazione del "nuovo" redditometro a cura dell'Agenzia delle Entrate, del 25 Ottobre 2011.

strumento medesimo, da utilizzare con finalità di auto-controllo, è un cambiamento di prospettiva a dir poco rivoluzionario: **lo scopo del Fisco passa dall'ottenere un maggior imponibile (e magari sanzioni più pesanti) attraverso la sottoposizione dei contribuenti a controlli indiscriminati, a consentire agli stessi di conoscere in anticipo quanto potrebbe loro essere contestato[239] e così permettere loro di predisporre già i documenti idonei a provare la regolarità della propria posizione o, in ipotesi di omissioni, di uniformarsi alle aspettative del Fisco, evitando, per quanto possibile, i controlli**.

Si noti che anche cercando un punto d'incontro con i contribuenti l'Amministrazione non viene meno all'esigenza di perseguire l'evasione o di assicurare il gettito dovuto alle casse erariali. Incentrando il dibattito sulla cooperazione si sposta il contraddittorio di quei contribuenti interessati al dialogo con il Fisco alla fase istruttoria e, solo qualora essa non conducesse a una soluzione condivisa, si procederebbe con la fase accertativa. In ogni caso il diritto alla tutela del contribuente sarebbe pienamente rispettato, anzi ne risulterebbe rafforzato, in quanto sorretto da tutti gli elementi a proprio vantaggio che egli ha deciso di presentare durante il contraddittorio. Degli stessi elementi l'Amministrazione è obbligata a tener conto e sui medesimi è tenuta a motivare in caso li ritenga insufficienti o non pertinenti. Pertanto, se anche poi il contraddittorio sfociasse in un contenzioso, il contribuente godrebbe comunque di un vantaggio sul piano dei documenti e delle circostanze a proprio favore portati alla conoscenza dell'Amministrazione.

Se lo strumento redditometrico svolge dunque una funzione di orientamento per tutte le considerazioni innanzi proposte, dal lato dell'Amministrazione esso non ha il solo scopo di **portare avanti la nuova prospettiva della cooperazione**, ma è anche finalizzato a selezionare i soggetti che presentano un maggior rischio di evasione. Tale ultimo aspetto è stato recentemente rivalutato dall'Agenzia delle Entrate, anche sulla spinta delle critiche al primo strumento proposto, che meritano di essere brevemente analizzate.

Attraverso il software liberamente accessibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, era possibile per questa evidenziare lo scostamento segnalato dal programma, e ove entro un periodo di tempo stabilito il contribuente non avesse provveduto a correggere la propria dichiarazione, lo stesso software provvedeva a calcolare il rischio di evasione associato alla specifica situazione del contribuente e a comunicarlo all'Agenzia delle Entrate.

[239] In linea con i principi richiamati, tra l'altro, dallo Statuto dei diritti del contribuente.

I possibili risultati potevano mettere in luce:

- Un basso rischio di evasione, rispetto al quale l'Amministrazione ha assicurato che non avrebbe proceduto a controlli;
- Un rischio medio di evasione che comportava l'avvio automatico del contraddittorio ai sensi del 7° comma dell'art. 38[240], finalizzato ad approfondire le cause del discostamento e ove il contribuente non avesse presentato elementi sufficienti per giustificare il mancato adeguamento o non fosse stato possibile giungere ad un accordo tra questi e l'Amministrazione, si sarebbe proceduto all'invio di un avviso di "accertamento sintetico puro" (ossia fondato soltanto sulle spese di cui l'Amministrazione è a conoscenza) o di un avviso di accertamento sulla base di non meglio specificati *"strumenti presuntivi fortemente incentrati sulle spese medesime"*[241]. Quindi si sarebbe avviata la fase accertativa, fino a quel momento scongiurata, procedendo a un controllo i cui risultati sarebbero stati più difficilmente confutabili dal contribuente;
- Un rischio di evasione elevato, cui conseguiva l'abbandono di strumenti quali l'accertamento sintetico puro o redditometrico in favore di strumenti di controllo ordinari quali verifiche fiscali, ispezioni contabili, indagini finanziarie, ecc.

Il "test" così presentato e con le finalità richiamate ha trovato applicazione per le dichiarazioni a partire dal periodo d'imposta 2009 e la sua validità si è protratta fino al Febbraio 2012, e nonostante alcune necessarie critiche ha consentito tanto al contribuente quanto all'Amministrazione di instaurare un dialogo sulla base del principio di cooperazione. Inoltre, ha prevenuto la formazione di contenziosi e consentito all'Agenzia delle Entrate di concentrare i propri controlli con invasività diversa a seconda del grado di rischio emerso. Ma, come premesso, il sistema messo a punto ha incontrato anche le critiche della dottrina[242], che ha rilevato come l'Amministrazione abbia piegato ai propri scopi lo strumento in esame, avvalendosi dei dati raccolti non solo per orientarsi nella gestione del futuro strumento redditometrico, – la cui elaborazione doveva per l'appunto basarsi sul test - ma soprattutto per procedere ai controlli, penalizzando così proprio quei contribuenti che hanno usufruito del test con le decantate finalità di orientamento dichiarativo che dovrebbero rispondere a logiche di cooperazione, come

[240] Vedi *infra*.
[241] Relazione dell'Agenzia delle Entrate sul convegno del 25 novembre 2011.
[242] Soprattutto BORGOGLIO, *Op. Cit*. sulla presentazione del nuovo strumento redditometrico, p. 6747.

auspicato dalla stessa Amministrazione. Quindi quei cittadini che intendevano avviare un dialogo costruttivo con il Fisco, e verificare la congruità della propria dichiarazione con quanto dovuto in applicazione della norma, scontano in realtà un maggior rischio di essere accertati. Inoltre, il sistema escludeva a priori l'avvio di ulteriori verifiche per i contribuenti per i quali si riscontrava un basso profilo di rischio, non soltanto per chi non presentava affatto rischio di evasione, creando in tal modo una "zona franca" di cui taluni contribuenti avrebbero potuto approfittarsi, utilizzando il test appositamente per far emergere un esiguo discostamento ed ottenere dunque la certezza di non subire ulteriori controlli. In realtà, più che assicurare un dialogo corretto, in tal modo l'Amministrazione finanziaria veniva a conoscenza di circostanze di possibile evasione e per propria manifesta intenzione si impegnava a non dar adito ai controlli cui sarebbe stata obbligata per legge, creando un'evidente, quanto grave, distorsione nel sistema, poiché di fatto finiva col tollerare situazioni di possibile evasione, dichiarate dal contribuente stesso e non per mancanza di mezzi o incertezza sulle circostanze, ma per un preciso dovere di cooperazione deliberatamente plagiato. Senza contare che l'Amministrazione ha scelto di tener fede a una sorta di impegno assunto nell'ambito di un progetto in fase di costruzione, quale è quello del primo *redditest*, a discapito degli obblighi che le sono attribuiti in ossequio a principi di matrice costituzionale. Un'altra considerazione negativa che può essere avanzata è che la durata prevista per la fase di test fosse troppo estesa per portare a dei risultati significativi coerenti con gli scopi inizialmente annunciati, soprattutto se si pensa che esso ha avuto portata retroattiva, data la sua valenza a partire dalle dichiarazioni del 2009, pur essendo scaduti, all'epoca della presentazione, i termini per la presentazione delle dichiarazioni di quella annualità e della successiva. E' poi emersa una problematica di carattere tecnico[243] in merito all'inesistenza in dichiarazione di un campo all'interno del quadro dei redditi da lavoro dipendente nel quale il contribuente potesse procedere alle correzioni necessarie per adeguarsi ai risultati ottenuti dallo strumento redditometrico. Infine, non poche perplessità ha suscitato la differenza esistente tra lo strumento messo a disposizione dei contribuenti per effettuare la verifica e lo strumento accertativo utilizzato dall'Amministrazione in caso di ulteriori controlli. E' logico supporre che l'adozione di strumenti diversi conduca a risultati differenti e ci si è interrogati[244] sulla validità del test qualora gli aggiustamenti alla dichiarazione fossero stati apportati in funzione dei risultati ottenuti da quest'ultimo. Tutto ciò appare inoltre in contrasto con i principi statutari che pongono come

[243] Cfr. A. BONGI, *Redditometro senza adeguamento*, in *Italia Oggi* del 27 Ottobre 2011, p. 25.
[244] A. BORGOGLIO, *"Nuovo" redditometro*, *Op. Cit.,* p. 6748.

obbligo all'Amministrazione il diritto del contribuente all'informazione preventiva non solo dell'imposta dovuta, ma anche (ed è tra le finalità dichiarate del primo test) dell'entità del possibile accertamento.

Non a caso, eccependo le critiche al test così come originariamente formulato, l'Agenzia ha poi provveduto ad affinare lo strumento, rendendolo più coerente con la reale situazione economica e patrimoniale del contribuente e modificando i presupposti relativi alla riservatezza dello strumento deputato all'autodiagnosi della propria dichiarazione. Ciò che emerge dal nuovo redditest, presentato dall'Agenzia delle Entrate il 20 Novembre scorso dopo un'audizione del suo Direttore presso la Commissione Parlamentare per l'anagrafe tributaria, è la volontà di mettere a disposizione dei cittadini uno strumento idoneo a controllare in via preventiva la corrispondenza tra quanto dichiarato e il tenore di vita sostenuto dal contribuente. Ragion per cui l'Agenzia ha ritenuto che il redditest debba essere slegato dalle finalità di controllo che le sono proprie, e ha conseguentemente deciso che nella sua nuova versione, i risultati da esso prodotti, nonché i dati in esso immessi debbano rimanere riservati, senza poter essere trasmessi all'Agenzia e senza che ne rimanga traccia sul *web*. Si noti che per effetto di questa decisione è presumibile che il test venga utilizzato da un numero maggiore di contribuenti rispetto alla sua prima versione -che prevedeva la comunicazione delle situazioni a rischio all'Agenzia- accrescendo in tal modo le decantate finalità di *compliance* auspicate fin dall'inizio, nonché lo scopo di strumento fruibile dal contribuente, messo a sua disposizione per prevenire un accertamento, e non di metodo di controllo e di verifica a uso e consumo dell'Ente impositore. Passando poi al dettaglio del rinnovato strumento, esso si concretizza in un software reperibile nella rete telematica e accessibile da chiunque, per mezzo del quale il contribuente che lo desideri può saggiare la corrispondenza tra il dato fornito nella dichiarazione dei redditi e le spese sostenute in un determinato periodo d'imposta. A colpire è anche la particolare attenzione dell'Agenzia verso spese di qualunque aspetto della vita quotidiana, non solo per quelle sostenute per i classici "beni di lusso" su cui si concentravano i controlli in precedenza. Le voci oggi prese in considerazione sono 100, distinte in 7 macrocategorie (abitazioni, mezzi di trasporto, assicurazioni e contributi previdenziali, istruzione, attività sportive e tempo libero, investimenti immobiliari e mobiliari e altre spese significative). Al termine del nuovo *redditest* una spia verde o rossa segnalerà rispettivamente la coerenza o meno del dato esposto dal contribuente in sede di dichiarazione rispetto alle spese da questi sostenute. A tal proposito, il modello di funzionamento del *redditest*

può essere assimilato a quello adottato per l'accertamento sintetico puro, ossia quello che considera quale manifestazione di capacità contributiva la spesa interamente sostenuta dal contribuente. L'Agenzia ha peraltro superato la precedente difformità di parametri tra il c.d. spesometro e il test nella sua prima versione, che poteva portare a risultati differenti da quelli poi contestati al contribuente in sede di controllo.

Procedendo con la disamina delle modifiche apportate alla disciplina del contraddittorio, si entra nel vivo del riformato articolo 38, che a differenza di quanto sinora esposto sul test alla dichiarazione, ha validità tutt'altro che transitoria e carattere non facoltativo. Si è già avuto modo di osservare che per effetto del precedente dettato normativo l'instaurazione di un contraddittorio preventivo rientrava tra le facoltà riconosciute all'Amministrazione, la quale, avvalendosi dell'utilizzo congiunto di altri poteri autoritativi ad essa spettanti poteva limitare pesantemente la possibilità del contribuente di addurre una prova contraria in grado di vincere la presunzione applicata. La nuova enunciazione della norma pare scalfire del tutto la dinamica sopra esposta, grazie alla previsione che vuole il contraddittorio preventivo obbligatorio, e affida all'Amministrazione, e non al cittadino, l'onere di instaurarlo, fermo restando l'onere probatorio in capo al contribuente. La nuova versione del 7° comma recita infatti: *"L'Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218"*.

Dunque, se un tempo l'Amministrazione aveva la mera facoltà e non l'obbligo di richiedere dati e informazioni e non si aveva neppure la certezza dell'instaurazione di un successivo contraddittorio (il quale veniva *eventualmente* avviato dalla stessa Amministrazione sulla base esclusiva della documentazione a sua disposizione, sempre qualora fosse stata richiesta), oggi la prospettiva ne risulta completamente cambiata. Prima ancora di procedere alla determinazione sintetica del reddito, l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di richiedere elementi utili a vincere la presunzione di maggior reddito, anticipando così il contraddittorio, divenuto ora necessario al fine della corretta instaurazione del rapporto tributario.

Il fatto che sia l'Amministrazione a proporre un confronto al contribuente, pone la questione dell'instaurazione del contenzioso su un piano differente. Non è il cittadino a doversi adoperare al

fine di ottenere un dialogo con il Fisco, perché tale dialogo è avviato per espressa disposizione legislativa dall'Amministrazione. Inoltre, in tal modo, si garantisce al contribuente la sistematica certezza di esercizio del diritto alla difesa in una fase antecedente a quella dell'accertamento. Infatti, a norma dell'art. 5 del D. Lgs. 218/1997, l'invito a comparire finalizzato all'avvio della procedura di accertamento con adesione deve contenere delle caratteristiche che, se mancanti, invalidano l'eventuale avviso di accertamento successivo[245].

Esse constano nell'indicazione:

- dei periodi d'imposta suscettibili di accertamento;
- del giorno e luogo di comparizione (si noti che la norma impone anche che l'avviso stesso sia recapitato almeno 45 giorni prima della data prevista per il contraddittorio);
- di maggiori imposte, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata;
- dei motivi che hanno indotto alla nuova determinazione del reddito.

Per effetto di queste informazioni, che l'Amministrazione deve render note, il contribuente acquisisce la possibilità, riconosciutagli per espressa previsione legislativa, di avere piena ed immediata cognizione dei motivi sottostanti la pretesa impositiva non ancora consolidata attraverso un avviso di accertamento. Inoltre trova completa attuazione il diritto all'informazione che lo statuto dei Diritti del contribuente impone all'Amministrazione finanziaria.

Il contraddittorio, che una volta era subordinato alla volontà esclusiva e discrezionale dell'Amministrazione, la quale con le premesse anzidette poteva avvalersi delle informazioni raccolte utilizzandole a proprio vantaggio, ora risulta essere l'avvio obbligatorio di un *iter* per l'Amministrazione che si traduce in una facoltà riconosciuta al contribuente di eccepire dati e notizie utili per chiarire la propria posizione al Fisco. Da una logica sbilanciata a vantaggio dell'Amministrazione, dunque, si è passati all'instaurazione di un contraddittorio che, proprio per le sue caratteristiche di obbligatorietà per un verso e facoltà per la controparte debole, tende a ribilanciare i poteri all'interno del rapporto impositivo. Se per effetto della precedente formulazione l'accertamento costituiva un'arma di cui l'Amministrazione finanziaria si avvaleva

[245] Tale previsione, pur non trovando uno specifico riscontro normativo, è avallata dalla giurisprudenza prevalente. Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 453, in commento a Sent. Cass. civ., sez. trib., 13 Ottobre 2011, n. 21103.

come vero e proprio mezzo di contrasto all'evasione, il nuovo dettato mira a scongiurare l'avvio della fase accertativa, rafforzando il dialogo tra contribuente e Amministrazione prima che si consolidi la pretesa tributaria. Inoltre, aver sdoganato il ruolo del contraddittorio da richiesta di informazioni da parte del Fisco a vero e proprio riconoscimento di un diritto a tutela del contribuente consente di far percepire a quest'ultimo il momento del contraddittorio come un confronto e non come una sorta di interrogatorio che in caso di esito negativo lo metterà in una posizione di svantaggio (si ricorda che per effetto del previgente 8° comma dell'art. 38 era in ogni caso sottoposto ad accertamento redditometrico anche il contribuente che disattendeva gli inviti dell'Amministrazione a fornire notizie rilevanti); piuttosto la nuova modalità di instaurazione del contraddittorio preliminare consente di considerarlo un istituto che va a vantaggio del contribuente, anche per il rafforzamento dato a questa fase dalla previsione legislativa in commento, che sembrerebbe comportare l'obbligo per l'Amministrazione di motivare anche in merito a quanto comunicato dal contribuente, e dunque l'impossibilità per la stessa, in caso di mancati o insufficienti chiarimenti, di ignorare, nelle fasi successive, le considerazioni e notizie presentate dal contribuente.

Ma v'è di più. Anche ammettendo la possibilità che il contraddittorio preliminare non si instauri o non vada a buon fine –ove per buon fine si intende, grazie alla novella normativa, la mancata emissione di un avviso di accertamento al contrario di quanto poteva supporsi precedentemente- la fase accertativa, lungi dal trovare espressione in un rapporto conflittuale, viene filtrata dall'obbligo, imposto dallo stesso comma all'Amministrazione, di proporre un istituto più vincolante per l'Amministrazione e più garantista nei confronti del contribuente: l'accertamento con adesione.

Per effetto della suddetta previsione, le possibilità di evoluzione del contraddittorio appaiono ora differenti rispetto al passato. Il contribuente infatti, dopo aver ricevuto l'invito *"a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento"* può:

- Aderire integralmente alle istanze dell'Agenzia delle Entrate, qualora egli concordi totalmente con le conclusioni che hanno portato alla pretesa tributaria. Per effetto di tale adesione, il contribuente potrà beneficiare della riduzione ad un ottavo delle sanzioni[246];
- Non accettare le istanze mosse dall'ente impositore, in tal caso è possibile:
    - Presentare istanza di accertamento con adesione[247] (proposta a cui l'Amministrazione è obbligata[248]) grazie alla quale il contraddittorio si protrae con un'ottica di confronto attraverso la prosecuzione del dibattito sulle specifiche del caso. Se l'accodo viene trovato il contribuente sarà tenuto al pagamento di una sanzione ridotta ad un quarto[249] del minimo edittale; è inoltre pratica diffusa proporre in ogni caso un'istanza di accertamento con adesione come strategia difensiva, avvalendosi della sospensione dei termini di 90 giorni per la proposizione del ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie che l'istituto comporta: allungando così di fatto il tempo a disposizione per elaborare una difesa più efficace;
    - Concordare sulle sole sanzioni attraverso la definizione delle stesse, così come previsto dall'art. 17 del D. Lgs. 472/1997, favorendo della loro riduzione ad un quarto[250];
    - Presentare ricorso avverso l'avviso di accertamento e instaurare un contenzioso.

Ancora una volta, la *ratio* pare essere quella di scongiurare la prosecuzione di una situazione di disaccordo, agevolando per converso il dialogo e la cooperazione tra le due parti. Dopo aver messo a punto una procedura volta ad assicurare il pieno diritto alla difesa del contribuente, ridimensionando il ruolo dell'Amministrazione finanziaria all'interno del contraddittorio, la norma va oltre, imponendo tra l'altro l'istituto che più di ogni altro tende ad arginare la conflittualità tra soggetto attivo e passivo del rapporto tributario: l'accertamento sintetico. La disposizione che prevede tale *iter* appare in linea con le precedenti, sia in termini di modalità che di obiettivi: innanzitutto la strada percorsa dal Legislatore è quella di non appesantire gli oneri del

[246] A norma dell'art. 15 D.Lgs. 218/1997 tuttavia per gli avvisi di accertamento emessi dopo il 1° febbraio 2011, la sanzione è ridotta ad un sesto a seguito delle modifiche apportate dalla L. n. 220 del 13 Dicembre 2010 (Legge di stabilità 2011).
[247] Istituto disciplinato dall'art. 6, 2° comma del D.Lgs. 218/1997.
[248] Si veda sul punto L. PERRONE, *Il redditometro verso accertamenti di massa (con obbligo del contraddittorio e dell'invito all'adesione)*, in *Rass. Trib.*, 2011, p. 887.
[249] Per gli avvisi emessi in data successiva al 1° febbraio 2011, la sanzione è ridotta ad un terzo per effetto della Legge di stabilità 2011.
[250] Riduzione ridotta ad un terzo per effetto della L. n. 220/2010 per gli avvisi emessi successivamente al 1° Febbraio 2011.

contribuente, ma di intervenire direttamente sull'Amministrazione finanziaria attraverso la previsione di specifici obblighi, che, negando il carattere di mera facoltà un tempo riconosciutole, fanno perdere alla stessa l'eccessiva arbitrarietà che le era propria e la possibilità di sfruttare le informazioni emergenti dal contraddittorio a proprio esclusivo vantaggio; riguardo poi agli obiettivi, la ricerca di un accordo protrae il suo tentativo oltre la fase istruttoria e permea anche la fase accertativa (per lo meno nella sua prima parte); qualora poi dovesse permanere il contrasto tra Amministrazione e contribuente si procederebbe con gli ordinari istituti giuridici attraverso i quali o la pretesa si consolida – in tutto o parzialmente - o si riscontra la sua insussistenza riconoscendo fondate le obiezioni del contribuente. Di talché, la norma individua l'accertamento con adesione quale ultima possibilità per trovare una soluzione condivisa, in quanto istituto che accentua il dialogo tra contribuente e Amministrazione, relegando volutamente a un ruolo marginale l'invasività dei metodi accertativi a disposizione di quest'ultima, nonché il potere sanzionatorio. Ne esce così rafforzata la convinzione che l'ordinamento abbia scelto di elevare il principio di cooperazione a principio cardine del sistema, fino ad anteporlo all'interesse pubblico al completo perseguimento dell'evasione e a limitare non solo i poteri riconosciuti al Fisco, ma anche gli effetti sanzionatori, quando fino ad allora la comminazione di sanzioni veniva percepita come un ulteriore compito affidato all'Amministrazione. La circostanza dunque che sia la stessa legge a vincolare in maniera pervasiva l'Amministrazione finanziaria, ampliando di converso la sfera delle azioni esperibili dal contribuente e accentuandone la portata, testimonia come risponda a una precisa volontà del contribuente conferire al principio oggetto della presente trattazione quanto più rilievo possibile e concentrare le risorse, attraverso tutti i meccanismi presenti nell'ordinamento e in ogni fase del rapporto impositivo, al fine superiore della ricerca di un accordo spontaneo tra Fisco e contribuente.

Infine, si rileva come attraverso la novella dell'articolo 38, le prospettive di rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria risultino profondamente modificate: gli obblighi che la disposizione di legge impone a quest'ultima – un organo della pubblica amministrazione - determinano la diretta responsabilità dell'Amministrazione in caso si ometta di palesare notizie e dati favorevoli al contribuente, circostanza a cui con la precedente enunciazione dell'articolo non veniva attribuita alcuna rilevanza, stante la mera possibilità per il Fisco di utilizzare le informazioni raccolte e non un esplicito dovere di motivare sui fatti e le considerazioni presentate dal

contribuente, ma non prese in considerazione dallo stesso[251]. Inoltre, il rilievo attribuito alle informazioni ottenute per mezzo della nuova disciplina sul contraddittorio vanno anche a vantaggio dell'Amministrazione, che attraverso il rafforzamento del dialogo e del confronto con il contribuente risulta facilitata nel reperimento di notizie utili e rilevanti ai fini di un eventuale accertamento.

L'analisi del riformato articolo non può tralasciare l'ultimo comma del nuovo dettato normativo. L'ottavo comma afferma, infatti, che *"Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge"*. Una volta di più, viene riconfermata la volontà legislativa di non mettere il contribuente in una condizione di difficoltà rispetto al già gravoso onere probatorio, ma al contrario di rendere la sua posizione trasparente in rapporto all'Amministrazione, riportando il confronto su un piano paritario in termini di diritti e possibilità. L'Amministrazione in tal modo non può più avvalersi di norme e previsioni a sé favorevoli e portarle a proprio favore, come si è avuto modo di osservare in precedenza con riguardo alla raccolta di informazioni utili al contraddittorio, ma al contrario è ora chiamata a garantire la piena applicazione delle norme giuridiche, anche se questa comporta uno svantaggio per il Fisco, quale può essere, ad esempio, l'impossibilità di assoggettare il contribuente ad accertamento sintetico per insufficiente discostamento tra reddito dichiarato e reddito presunto, entrambi calcolati tenendo conto delle dovute deduzioni e detrazioni. Del resto, la precedente disciplina, che mirava a *"determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente"*[252] realizzava una immotivata e illogica applicazione dello strumento redditometrico, ponendo come *quantum* di raffronto rispetto alla dichiarazione del contribuente una base imponibile non inclusiva degli sgravi che la legge stessa riconosce al contribuente, e quindi ponendo a base dell'accertamento sintetico un discostamento che prescindeva da un'eventuale evasione ad opera del contribuente, in quanto frutto di un diverso metodo di calcolo del reddito da accertare. La nuova disciplina, dunque, pare aver voluto porre rimedio alla discrepanza derivante dall'applicazione della norma così come precedentemente formulata.

---

[251] Il carattere di obbligatorietà per l'Amministrazione viene affermato, *ex ceteris*, dalla Sent. C. Cass. n. 4624/2008, secondo la quale l'Ufficio è tenuto, a pena di nullità dell'accertamento, ad *"evidenziare adeguatamente nelle motivazioni dell'atto le ragioni per cui non possono essere ritenute valide le deduzioni presentate dal contribuente"*.
[252] Previgente comma 4°, art. 38 D.P.R. 600/1973.

Con la medesima logica si può spiegare anche il mutamento di disciplina riguardante l'accumulo di accertamenti sintetici effettuati con metodi diversi sullo stesso soggetto e con riferimento al medesimo reddito. Se infatti un tempo l'Agenzia delle Entrate aveva affermato la possibilità di utilizzare lo strumento redditometrico in concomitanza all'accertamento di spese per incrementi patrimoniali, dottrina[253] e giurisprudenza sono ora concordi nell'affermare il carattere di alternatività tra le due riformate metodologie di accertamento sintetico previste ai commi 4° e 5° dell'articolo in esame. La scelta tra accertamenti per incrementi patrimoniali e redditometro, seguendo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate[254], deve avvenire *"sulla base delle risultanze istruttorie"*, negando in tal modo il precedente indirizzo[255] che voleva l'applicazione congiunta dei due metodi in virtù del doppio profilo - patrimoniale e gestionale - sotto cui il reddito sinteticamente accertato è suscettibile di essere indagato.

Vista la centralità che verrà ad assumere la fattispecie dell'accertamento sintetico quale metodologia preminente di instaurazione di un contraddittorio preliminare, certa dottrina[256] fa notare l'accresciuta importanza, per il contribuente, di conservare documenti e atti nella disponibilità dello stesso, ma solitamente ritenuti superflui al fine di rafforzare la propria difesa. Costituiscono esempio in tal senso le ricevute attestanti le spese di mantenimento di un bene, o documenti relativi a donazioni o attestanti vincite o l'esistenza di un risparmio accumulato, idonei a dimostrare un rapporto di causalità tra il reddito esente o già tassato e il sostenimento della spesa eventualmente contestata. A tal proposito si segnala la rilevanza che vengono a rivestire in quest'ottica i mezzi elettronici di pagamento, i quali, seguendo l'evoluzione interpretativa della materia, sono destinati a divenire prove pressoché inconfutabili nel contenzioso tributario[257].

Una forma di contraddittorio anticipato molto simile a quella appena esposta sull'accertamento sintetico è presente nella stessa fonte normativa – il D.Lgs. 600/1973 - all'articolo 37 *bis*, che disciplina la fattispecie dell'**accertamento antielusivo**[258]. L'istituto consente all'Amministrazione di

---

[253] Sul tema si veda in particolare A. CISSELLO, O*p. Cit.*, p. 7819, che sostiene la tesi dell'alternatività tra le due metodologie attraverso l'analisi del dettato normativo.
[254] Circ. A.E. del 21 Giugno 2011, n. 28, par. 6.1.
[255] Riaffermato dall'Agenzia delle Entrate, in seguito all'avvento del D. Lgs. 78/2010, in un'unica occasione sul forum di *ItaliaOggi* del 14 Gennaio 2011.
[256] Cfr. G. PAGANI, *Op. Cit.*, p. 1667 e A. CISSELLO, *Op. Cit.*, p. 7826.
[257] Sul punto, interessanti le riflessioni di B. SANTACROCE, *Pagamenti elettronici per tutelarsi*, ne *Il Sole 24Ore* del 24 Ottobre 2011, p. 3.
[258] Sul quale si rinvia a S. MASSERA, G. RAPISARDA, *Il principio antielusivo tra lacune normative e interpretazioni giurisprudenziali, in Ventiquattrore avvocato*, 2009, fasc. 4, p. 96.

intervenire per contrastare l'improprio utilizzo da parte del contribuente di norme, agevolazioni e istituti di cui questi si dovesse avvalere pur in assenza di valide ragioni economicamente apprezzabili e al solo scopo di realizzare un indebito vantaggio fiscale. Nel dettaglio, l'ordinamento prevede al 1° comma dell'art. 37 *bis* che *"Sono in opponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare,* ***anche mediante abuso del diritto e pur se non venga violata alcuna specifica disposizione di legge,***[259] *obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere, riduzioni di imposte, rimborsi o risparmi, altrimenti indebiti".* Dunque le condotte idonee a produrre un accertamento antielusivo si concretizzano tanto nell'elusione vera e propria quanto –nell'intenzione del Legislatore- nel generico "abuso del diritto", che si vorrebbe inserito nella normativa italiana in ottemperanza alle conclusioni cui era giunta una Sentenza della Corte di Giustizia Europea in materia di IVA[260]. Ma dal momento che il novero dell'abuso del diritto, accanto alle ipotesi di elusione, tra le fattispecie suscettibili di dar luogo ad accertamento antielusivo, non è ancora stato introdotto nel nostro ordinamento, il disegno di legge che si propone di normarlo introduce un secondo periodo al 1° comma, che specifica in maniera compiuta cosa l'ordinamento intenda per abuso del diritto: *"Costituisce abuso del diritto l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, precipuamente finalizzato ad ottenere vantaggi fiscali illegittimi o, comunque, contrari alle finalità perseguite dalla normativa tributaria"*.

L'affermazione del principio generale di abuso del diritto ha già trovato autorevole riscontro (con riferimento all'intero sistema tributario e non solo a una specifica imposta) nella giurisprudenza italiana, dopo che le Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione[261] avevano riconosciuto l'esistenza del principio secondo cui *"il contribuente non può trarre indebiti vantaggi dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale"*[262]. L'abuso del diritto appare a tutti gli effetti funzionale a censurare tutte quelle condotte, finora non perseguibili, volte ad aggirare gli scopi di una norma tributaria, ma non integranti alcuna specifica ipotesi sanzionata

[259] Aggiunta, non approvata, ad opera del D.d.L. di modifica all'art. 37 *bis* D.P.R. 600/1973.
[260] Sentenza relativa alla causa C-255/02 del 21 Febbraio 2006.
[261] Cfr. Sent. C. Cass., n. 30055/2008, 30056/2008 e 30057/2008 del 23 Dicembre 2008, definite anche "trittico delle sentenze delle Sezioni Unite".
[262] G. GARGANO, *Abuso di diritto con effetto retroattivo* su www.giannigargano.it

dalle norme di carattere antielusivo[263]. Punto saliente dell'art. 37 bis, infatti, è il terzo comma del medesimo a norma del quale il disconoscimento della norma antielusiva può avvenire a condizione che, nell'ambito del comportamento contestato, siano impiegate una o più delle operazioni ivi indicate (trasformazioni, fusioni, scissioni, ecc.). Il citato elenco, per opinione sostanzialmente unanime di dottrina e giurisprudenza, era da intendersi come tassativo e non esemplificativo, di talché fattispecie che pur avevano l'effetto di conseguire un indebito risparmio di imposta, potevano sfuggire all'ambito applicativo dell'art. 37 *bis* (ad es. operazioni in dividend washing e dividend stripping), donde la necessità, avvertita in giurisprudenza, di uno strumento "antielusivo" di più ampia portata qual è, per l'appunto, l'abuso di diritto.

L'introduzione del divieto nel nostro ordinamento ad opera della giurisprudenza ha, tuttavia, sollevato non poche perplessità in dottrina[264], principalmente in relazione alla certezza del diritto, alla supposta violazione della riserva di legge e alle garanzie del contribuente. Anche per tali ragioni, dunque, il Legislatore si sente chiamato a colmare il vuoto normativo su comportamenti patologici non qualificabili come "elusivi" secondo il vigente dettato normativo, intervenendo appunto sull'articolo 37 *bis* per estenderne la portata. Ciò nondimeno, essendosi già formata una copiosa giurisprudenza in tema di abuso del diritto, peraltro orientata nel senso che l'elusione di cui all'art. 37 *bis* altro non è che una *species* del *genus* abuso del diritto, il legislatore intende intervenire su detta ultima norma integrandola con la definizione di abuso del diritto (come del resto testimoniato anche dalla modifica del titolo di cui all'art. 37 *bis*, che nella proposta del D.d.L. diventerebbe "Disposizioni antielusive **e di contrasto dell'abuso del diritto**"), per estendere la portata del citato articolo, in modo tale da poterlo utilizzare in ogni caso in cui determinate operazioni, pur non violando specifiche norme di legge, sono finalizzate a conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Le lacune applicative dell'art. 37 *bis*, hanno indotto, si è detto, la giurisprudenza a cercare strumenti alternativi di contrasto ai comportamenti scorretti dei contribuenti, strumento che si è ritenuto di individuare nell'abuso del diritto che, nella giurisprudenza soprattutto della Cassazione, è divenuto quasi il *deus ex machina* per tutti i comportamenti patologici tenuti dai contribuenti.

---

[263] A. IORIO, *Fisco, l'"abuso" anticipa l'imposta*, ne *Il Sole 24Ore* del 14 Ottobre 2012.

[264] Cfr. S. ARMELLA, L. UGOLINI, *Gli aspetti critici dell'abuso del diritto nell'imposizione indiretta*, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 218; M. BEGHIN, *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole "scritte", giustizia tributaria e certezza del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 1298, ma anche G. CHIAMETTI, *Massime giurisprudenziali che regolano il "fantomatico" abuso del diritto*, in *Controlli Fiscali*, 2012, p. fasc. 5, p. 54.

Tant'è vero che, a dispetto delle cautele procedimentali introdotte dal legislatore per l'impiego dell'art. 37 *bis*, in particolare il contraddittorio preventivo con il contribuente, i Giudici di Cassazione hanno ritenuto di affermare l'esistenza di un diritto dell'Amministrazione ad applicare *ex officio* il divieto di abuso del diritto. Ne è un esempio la Sentenza della Corte di Cassazione n. 7393 dell'11 Maggio 2012[265], nella quale i Giudici di legittimità erano stati aditi per risolvere la questione su una presunta condotta elusiva ad opera di una società italiana, che aveva operato una deduzione in conseguenza alla svalutazione del valore di una partecipazione indiretta (attraverso una controllata portoghese) in una società con sede alle Bahamas. Il successivo accertamento risultava perciò fondato sulla rettifica del reddito d'impresa con diretta applicazione dell'art. 61, comma 3 *bis* del D.P.R. 917/1986[266]. Già i Giudici di merito avevano, in entrambi i gradi di giudizio ad essi afferenti, censurato l'operazione riscontrando nella stessa una condotta elusiva produttiva di un'indebita riduzione d'imposta, appellandosi tanto ai citati articoli 61, comma 3*bis* e 37 *bis* in esame, commi 4 e 5, quanto al generico principio, di derivazione giurisprudenziale, dell'abuso del diritto. Se la Sentenza di primo grado aveva, infatti, sostenuto la decisione attraverso l'applicazione dei due articoli anzidetti, quella della Corte d'Appello, al contrario, fondava le proprie convinzioni sul principio di cui sopra. La società italiana, quindi ha presentato ricorso in Cassazione, giustificando il proprio dissenso verso la Sentenza di 2° grado con la constatazione che tale principio non trovava un preciso riscontro nell'ordinamento italiano e, di conseguenza, era applicabile la sola norma antielusiva *ad hoc* –l'articolo 37*bis*- che nello specifico caso sottoposto al vaglio della Corte non censurava la condotta tenuta dalla ricorrente. Alla Sezione Tributaria della Cassazione, pertanto, non era più richiesto di pronunciarsi sulla legittimità dell'operazione in ottica elusiva e nemmeno su una questione di giurisdizione, il suo giudizio doveva affermare se, in presenza di una norma antielusiva specifica non applicata dall'Ufficio, fosse legittimo il richiamo al principio del divieto di abuso del diritto. E' in questa prospettiva che la Sentenza in commento assume un'importanza cruciale. Ci si chiedeva infatti se l'Amministrazione potesse applicare l'accertamento antielusivo sotto forma dell'abuso di diritto quando non era stata applicata la specifica disposizione presente nell'ordinamento. La Cassazione, per rispondere a questa domanda, indaga sulle finalità e sui principi ispiratori dell'ordinamento

[265] In www.personaedanno.it, con nota di R. CONVERSO, *Principio antielusivo e applicazione* ex officio.

[266] *"Le riduzioni di valore di cui alla lettera b), del comma 3, relative ad azioni e titoli similari emessi da società ed enti residenti in Stati non appartenenti alla Comunità europea sono ammesse, sempre che siano in vigore accordi che consentano all'amministrazione finanziaria di acquisire le informazioni necessarie per l'accertamento delle condizioni ivi previste"*.

tributario, rilevando come questo sia uniformato all'esigenza di contrastare l'abuso del diritto, esigenza che non può che avallare l'esistenza di un generale *"principio antielusivo, atto a precludere al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto – ancorché non contrastante con alcuna specifica disposizione- di strumenti giuridici idonei ad ottenere, in assenza di ragioni economiche apprezzabili che possano giustificare l'operazione medesima, un'agevolazione o un risparmio d'imposta"*[267]. Secondo la Corte, pertanto, l'abuso del diritto non solo esiste, ma è anche perseguito dall'ordinamento tributario italiano; inoltre essendo un principio affermato dalla Corte di Giustizia Europea, si deve ritenere di valenza sovranazionale, e, in tal senso, applicabile a prescindere da una specifica disposizione di legge.

Siffatto orientamento si appalesa come l'evoluzione di quanto affermato precedentemente dalla medesima Corte di Cassazione[268] la quale aveva affermato che *"le pratiche abusive consistenti nell'impiego di una forma giuridica, o in un regolamento contrattuale, al fine di realizzare quale scopo principale, ancorché non esclusivo, un risparmio d'imposta,* ***consistono in abuso di diritti fondamentali garantiti dall'ordinamento comunitario e, pertanto, assumono rilievo normativo primario in tale ordinamento, indipendentemente dalla presenza di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento fiscale italiano****"*. Secondo i Giudici di legittimità, l'esistenza di un generale principio antielusivo deriverebbe, anche nel caso di tributi non armonizzati, quali sono le imposte sul reddito, da sovraordinati principi costituzionali a cui è informato l'intero ordinamento. Precipuamente, sono il principio di capacità contributiva (art. 53, 1° comma) e di progressività dell'imposizione (art. 53, 2° comma) a ispirare tanto le norme impositive in senso stretto, quanto le disposizioni recanti vantaggi o benefici al contribuente essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla piena attuazione di quegli stessi principi. Pertanto, secondo gli Ermellini, trovando fondamento nei medesimi principi ispiratori, occorre affermare che il contrasto all'abuso del diritto risponde alle stesse finalità delle norme poste a tutela dell'ordinamento tributario e merita un efficace perseguimento al pari degli altri principi cardine. Nè è sostenibile la tesi che vorrebbe una siffatta affermazione del principio di abuso del diritto contraria alla riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., dal momento che le condotte o le operazioni censurate dall'Amministrazione risultano essere poste in essere al solo o principale scopo di eludere le stesse norme fiscali che si pretende di far valere e su cui poggia la

[267] Dal commento della Sentenza di R. CONVERSO, *Op. Cit.*
[268] E' il caso di C. Cass. SS. UU. n. 30055/2008, 30056/2008 e 30057/2008 del 2 Dicembre 2008, Cass. Sez. Trib. 21 Maggio 2008, n. 25374 e Cass. Sez. Trib. n. 10257/2008.

riserva di legge. *"Il principio* de quo*, pertanto, implica l'inopponibilità del negozio stesso all'amministrazione finanziaria, per qualsivoglia profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente, in qualche modo, pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diversi da quelli tipici presi in considerazione da specifiche disposizioni antielusive. Il rango comunitario e costituzionale del principio del "divieto di abuso del diritto" ne legittima, quindi, l'applicazione – anche d'ufficio- da parte dei Giudici chiamati a decidere […]"*[269].

Con la stessa logica di adeguamento all'affermazione di principi aventi portata sovranazionale, il legislatore del D.d.L. vorrebbe provvedere ad aggiungere il comma 1 *bis* all'articolo in commento, frutto dei corollari all'esistenza del principio dell'abuso del diritto cui ha dato rilievo la già citata Sentenza della Corte di Giustizia Europea. Al punto 73 della Sentenza, infatti, si afferma il diritto del soggetto passivo alla libertà di *"scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale".* In questo passaggio della Sentenza, i Giudici di Bruxelles sembrano preoccuparsi di affermare la liceità del legittimo risparmio d'imposta, probabilmente consapevoli dei dubbi interpretativi in tal senso che potevano crearsi nel tentativo di definire con maggior precisione la portata dell'abuso del diritto. Allo stesso modo, anche il Legislatore italiano con l'introduzione del comma 1 *bis*, otterrebbe l'effetto di limitare le fattispecie riconducibili all'alveo dell'abuso del diritto, affermando il diritto alla libertà di scelta circa gli istituti giuridici ed economici più favorevoli dal punto di vista fiscale.

Specifica l'emanando testo normativo che: *"E' fatta salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme giuridiche negoziali o i modelli organizzativi che comportino l'applicazione del regime di imposizione più favorevole"*. A ben vedere, ciò appare in linea con il principio di libertà economica tutelato dall'art. 41 della Costituzione.

Come si può ben immaginare, l'eccezione del divieto di abuso del diritto nel nostro ordinamento, che funziona con logiche e meccanismi diversi da quelli previsti nei paesi dove tale principio ha avuto origine, solleverà non pochi dubbi interpretativi, vista l'estrema labilità del concetto in esame. E' facile supporre che se dovessero essere approvate le modifiche al dettato normativo vigente, si porranno al vaglio dei Giudici tributari problemi applicativi non trascurabili, che ci si augura non vengano risolti in maniera superficiale da una giurisprudenza che etichetti tutti i casi di non immediata applicazione dell'art. 37 *bis* dietro la facciata dell'abuso del diritto. E l'auspicio è

[269] R. CONVERSO, *Op. Cit.*

tutt'altro che infondato, soprattutto alla luce delle ultime pronunce in tema di applicabilità dell'accertamento antielusivo, che tendono a giustificarne l'emissione anche in casi di obiettiva incertezza – se non addirittura di illegittima procedibilità. A titolo di esempio, si può citare la Sentenza della Corte di Cassazione n. 2193 del 16 Febbraio 2012, la quale dichiara la legittimità dell'accertamento antielusivo *"anche se la contestazione riguarda la violazione di norme entrate in vigore successivamente al fatto contestato"*[270] e questo in virtù dell'esistenza del generale principio antielusivo cui dà seguito il divieto di abuso del diritto. La Corte, in linea con quanto già affermato in precedenti Sentenze (esplicito è il riferimento alla n. 30055 del 2 Dicembre 2008) ribadisce l'applicabilità in senso estensivo dell'articolo 37 *bis* del D.P.R. 600/73, anche in quei casi che esulano dalla puntuale previsione normativa, facendo rientrare tutte le ipotesi non specificamente previste dall'articolo in questione nell'ampia quanto fumosa fattispecie di abuso del diritto. Ne consegue, quindi, che anche qualora una determinata disposizione normativa sia intervenuta in un momento successivo all'attuazione di un'operazione o di un negozio, rendendoli passibili di accertamento antielusivo, quest'ultimo risulta comunque applicabile, potendosi inquadrare la condotta tenuta dal contribuente come un abuso del diritto. Avendo infatti il contribuente tratto indebiti vantaggi dall'operazione, contrari agli scopi della norma che li stabilisce, non è necessario che l'articolo 37 *bis* preveda esplicitamente l'illegittimità dell'operazione. E' evidente, nella pronuncia, la paradossale violazione di altri obblighi e divieti posti a carico dell'Amministrazione –come il divieto di retroattività della norma tributaria, o il diritto del contribuente alla chiarezza delle norme e alla certezza del diritto- nonché la palese violazione del principio di affidamento del cittadino negli atti e negozi della pubblica Amministrazione. Tale circostanza, peraltro, induce a sospettare la tendenza della Corte a giustificare l'operato dell'Ufficio (emissione di un avviso di accertamento antielusivo non basato sulla violazione di alcuna specifica previsione normativa o eccepimento tardivo di una condotta come elusiva) nascondendosi dietro una generica, quanto mai vaga, definizione di abuso del diritto, che fa temere, anche per il futuro, una sistematica soppressione del principio di cooperazione cui l'ordinamento tributario è tenuto a ispirarsi.

Singolare è, inoltre, l'affermazione dei principi indicati nella sentenza a sostegno dell'elevazione del divieto di abuso del diritto quale principio immediatamente applicabile alla generalità dei

[270] Così G. GARGANO, *Abuso di diritto con effetto retroattivo*, a commento della citata Sent. n. 2193/2012 in www.giannigargano.it

negozi non direttamente perseguiti dalla norma: *"in definitiva la Suprema Corte ha sostenuto la retroattività del principio dell'abuso del diritto in considerazione dei principi generali della nostra Costituzione: quello di capacità contributiva (art. 53, comma 1) e quello di solidarietà (art. 2)"*[271]. Gli stessi principi che giustificano l'esistenza del principio di cooperazione vengono poi richiamati per giustificare una sua parziale disapplicazione.

Vale infine la pena di segnalare che, a prescindere dall'esito della proposta di modifica di cui si è sinora discusso, il legislatore italiano dovrà intervenire sul tema del divieto di abuso del diritto. In tempi recenti infatti, la Commissione europea ha emanato una raccomandazione agli Stati membri affinché introducano una generale norma antiabusiva che operi anche negli ordinamenti interni.

In particolare, nella citata raccomandazione, si legge che *"per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi"*.

Per dare effetto a quanto sopra richiesto, continua la Commissione, "gli Stati membri sono incoraggiati a inserire la seguente clausola nella legislazione nazionale:

"Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro "sostanza economica"[272].

Illustrate brevemente le fattispecie dell'elusione e dell'abuso del diritto, sembra opportuno ai fini della presente trattazione continuare nell'analisi dell'art. 37 *bis*, in specie ai commi 2 e 3, ove si espone rispettivamente le conseguenze cui va incontro il contribuente che realizzi le situazioni di cui al 1° comma e, si è detto, quali operazioni sono suscettibili di avviare un accertamento antielusivo. Una volta qualificate come antielusive determinate operazioni, l'amministrazione finanziaria procede a disconoscere i vantaggi fiscali indebitamente conseguiti per effetto di comportamenti, facendo valere la pretesa tributaria sulle *"imposte eluse o aggirate anche*

[271] G. GARGANO, *Op. Cit.*
[272] Cfr. Raccomandazione della commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva (2012/772/UE), in GUCE 12.12.2012 n. L338, p. 41-43.

mediante abuso del diritto", avendo cura di sottrarre dal calcolo dell'imposta accertata le *"imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione"* [273]. In altre parole l'Amministrazione, riscontrando che una determinata operazione è stata condotta al fine unico o principale di ottenere un vantaggio d'imposta - e non per valide ragioni economiche - fa derivare dalla condotta scorretta i medesimi effetti che dal punto di vista fiscale il contribuente avrebbe avuto dando luogo ad operazioni e negozi dai quali non conseguiva il vantaggio d'imposta, la riduzione o il rimborso cui il contribuente non aveva diritto. Rilevante è poi l'ultimo periodo che si vorrebbe aggiungere al presente comma, in base al quale *"E' in ogni caso preclusa l'applicazione di qualsivoglia sanzione, anche penale"*[274].

Quanto poi alle operazioni che fanno scattare l'accertamento antielusivo, la riforma dell'articolo che si vorrebbe attuare comporterebbe un'inversione di tendenza (concettuale) rispetto all'elenco di cui all'attuale 3° comma. Se nel dettato vigente dell'articolo 37 *bis* vengono esplicitamente indicate le operazioni al ricorrere delle quali si rende applicabile l'accertamento antielusivo, nella versione formulata dal D.d.L. modificativo si procede ad un elenco in via residuale delle operazioni di cui *"sono fatti salvi gli effetti"*, sempreché le medesime siano compiute prima dell'entrata in vigore del riformato articolo. Si specifica inoltre che sono esulate dall'accertamento antielusivo *"le operazioni diverse da quelle indicate nel testo del terzo comma del presente articolo"*, in vigore fino all'eventuale approvazione del testo di modifica, ossia quello attualmente vigente.

Il successivo 4° comma entra poi nel vivo dell'accertamento antielusivo, determinando al contempo una modalità di contraddittorio (che non ha peraltro subito modifiche dalla sua entrata in vigore) che costituisce una delle massime espressioni di attuazione del principio di cooperazione. Sul modello dell'accertamento sintetico, il quale è tuttavia frutto di modifiche successive, la modalità di accertamento ora in esame attribuisce un ruolo pressoché centrale al confronto tra Amministrazione e contribuente, dando vita a un dibattito che non può essere percepito squilibrato dal contribuente, in virtù della sua evidente finalità di rafforzamento del diritto alla difesa del contribuente. Il contraddittorio dunque nasce e si sviluppa come un

[273] Art. 37 *bis*, 2° comma, D.P.R. 600/1973.

[274] Sul punto, R. LUPI, *Per l'abuso del diritto non scattano le sanzioni*, ne *Il Sole 24Ore* del 28 Maggio 2009; ma anche S. PICCIOLI, *Profili penali dell'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, III, p. 125 e ss. Di orientamento diametralmente opposto, invece, M. GABELLI, D. ROSSETTI, *Anche l'elusione sconta le sanzioni amministrative*, ne *Il Fisco* n. 48/2011, p. 7906 e ss. in commento alla Sent. C. Cass. n. 25537 del 30 Novembre 2011, così come S. UNGARO, *L'abuso del diritto non esclude la violazione penale*, ne *Il Fisco* n. 29/2011, p. 4756 e ss.

elemento che assicura maggiori garanzie al contribuente, il quale a causa del labile confine tra elusione (e ancor di più abuso del diritto) e operazione produttiva di vantaggi non meramente fiscali, è chiamato a fornire chiarimenti in merito al proprio operato, circostanza che rende il dialogo tra contribuente e Amministrazione non solo imprescindibile, ma anche vincolante per quest'ultima[275]. Il comma 4 dell'art. 37 *bis*, che merita un'attenta analisi soprattutto per le sue implicazioni a livello giuridico, cita infatti: *"L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2"*. In realtà, queste poche righe recano disposizioni assai precise che regolano un meccanismo complesso, in cui tanto il contribuente quanto l'Amministrazione rivestono un ruolo determinato e assumono diritti e doveri ben stabiliti e in equilibrio: innanzitutto, la fonte legislativa impone, proprio come nel caso dell'accertamento sintetico, un contraddittorio preventivo, che deve partire, obbligatoriamente, dall'Amministrazione. Valgono in proposito le medesime considerazioni fatte in precedenza sul dovere del Fisco di instaurare un confronto preliminare: se ciò da un lato dispensa il contribuente dall'avvio di un dialogo che, se a senso unico, risulterebbe se non improduttivo addirittura dannoso per la sua difesa, dall'altro riequilibra i rapporti tra soggetto attivo e passivo del rapporto impositivo, poiché l'onere probatorio circa la correttezza dell'operazione presunta elusiva resta a carico del contribuente, ma la legge affida all'Amministrazione finanziaria, dotata di poteri potenzialmente invasivi della sfera privata del cittadino, il delicato compito di assicurare, in via preventiva (*"l'avviso di accertamento è emanato […] previa richiesta"*) il compiuto esercizio del diritto del contribuente a far valere le sue ragioni. Occorre soffermarsi inoltre sulla valenza che assume il contraddittorio anticipato rispetto all'inoltro dell'avviso di accertamento: esso infatti non è finalizzato a produrre documentazioni probatorie a difesa della posizione del contribuente, ma a confutare in via preliminare il sospetto di elusione avanzato dal Fisco; non si tratta cioè di fornire motivazioni atte a vincere la pretesa dell'Amministrazione, che non si è ancora formata, quanto piuttosto di fornire dei chiarimenti, ossia delle spiegazioni utili a smentire la presunta elusione o il presunto abuso del diritto.

Ed invero l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo tra amministrazione e contribuente sembra rispondere ad una precisa *ratio* di tutela nei confronti del contribuente. Allorquando,

[275] Sul punto, A. GIANNELLI, *Abuso di diritto con garanzie procedurali*, in www.academia.com

infatti, l'Amministrazione, nell'esercizio della sua potestà di controllo, entra nel merito delle operazioni poste in essere riqualificandole in funzione di supposte "valide ragioni economiche" e dunque entra nel merito delle scelte imprenditoriali del contribuente, va da sé la necessità di instaurare un contraddittorio con quest'ultimo, per poter comprendere le motivazioni e gli scopi del suo operato. Rimasto illeso il principio di libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41 Cost., il convincimento dell'Amministrazione circa l'elusività delle operazioni poste in essere non può che passare attraverso l'instaurazione di un dialogo con l'imprenditore, l'unico soggetto in grado di dar conto delle ragioni economiche a base delle scelte effettuate.

Tant'è vero che il Legislatore ha sancito la nullità dell'eventuale avviso di accertamento emanato in assenza di contraddittorio. La pena della nullità comporta il sollevamento totale del contribuente da qualsiasi ulteriore onere, nonché l'inefficacia dei poteri accertativi del Fisco, il quale, anche se rilevasse sufficienti elementi per affermare l'avvenuta elusione o abuso del diritto, in mancanza del contraddittorio preventivo non potrebbe in alcun modo far valere la propria pretesa, pur se in ipotesi fondata. Si noti che a tale conclusione si era giunti anche con riferimento all'accertamento sintetico, ma nel silenzio normativo circa le conseguenze del mancato contraddittorio preliminare, ad affermare la nullità dell'accertamento era stata la giurisprudenza, attraverso gli indirizzi forniti dalla Corte di Cassazione. Ad ulteriore conferma della centralità del contraddittorio preventivo, si noti che la costruzione grammaticale del disposto lascia evincere che i chiarimenti richiesti debbano avere ad oggetto elementi utili a confutare i motivi per i quali l'Amministrazione ha maturato il convincimento che il negozio o l'operazione condotti dal contribuente abbiano finalità elusive. Il Fisco, infatti, nella richiesta che avvia il confronto preventivo con il contribuente, deve espressamente indicare le motivazioni per cui ritiene applicabili i primi due commi della norma antielusiva. Pertanto, come verrà meglio specificato nell'analisi del 5° comma –da leggere congiuntamente a quello in esame -, al fine di superare il sospetto dell'Amministrazione, conferendo così piena efficacia all'istituto del contraddittorio preventivo, non rilevano giustificazioni di sorta circa le modalità con cui si sono condotti operazioni e negozi, ma specifici chiarimenti in merito ai motivi che hanno indotto l'Amministrazione a ritenerli passibile di accertamento antielusivo.

Il 5° comma, che abbiamo detto essere strettamente collegato a quello precedente, entra nel merito dell'accertamento vero e proprio, chiarendo in maniera assoluta il ruolo e il peso da attribuire al contraddittorio anticipato, esplicitando così la concretezza che viene ad assumere il

principio di cooperazione nell'istituto dell'accertamento antielusivo. Stando alla lettera della norma: *"Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42*[276]*, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle* ***circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1, tenuto conto delle***[277] *giustificazioni fornite dal contribuente; le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto dal comma 2"*. La disposizione appena citata mette in evidenza la rilevanza dei chiarimenti che l'Amministrazione è tenuta a richiedere al contribuente a norma del comma 4. Si è già avuto occasione, in merito al contraddittorio relativo all'accertamento sintetico, di portare all'attenzione del lettore la complessità degli obblighi e dei diritti dei due soggetti protagonisti del rapporto tributario in un'ottica di equilibrio con i poteri e le facoltà ad essi conferiti. Se da un lato il dovere di instaurazione del contraddittorio anticipato posto a carico dell'Amministrazione contempera alle facoltà e ai poteri di cui è investita – e che porrebbero il contribuente in una posizione di netto svantaggio sul piano difensivo - dall'altro la risposta del cittadino alle richieste del Fisco, che giuridicamente si può classificare come un diritto, deve essere considerata alla stregua del riconoscimento di un potere in capo al contribuente, che attraverso i propri chiarimenti ha la facoltà di far valere compiutamente le sue ragioni. La tutela delle difese riconosciute al medesimo si estende anche nella fase accertativa, come emerge dall'analisi del 5° comma, che prescrive l'indicazione dei specifici motivi di emissione dell'avviso di accertamento, a pena di nullità dello stesso, dando così l'opportunità al contribuente di conoscere nel dettaglio le motivazioni per le quali il Fisco contesta l'operazione o il negozio da lui realizzato e, quindi, di impugnare l'avviso concentrando la propria linea difensiva sugli elementi ritenuti illegittimi dai verificatori. Se l'Amministrazione non vuole incorrere nella nullità dell'avviso di accertamento dovrà chiarire pertanto non solo le motivazioni che l'hanno indotta a conferire validità giuridica al *quantum* vantato, ma anche quali sono gli elementi che portano a ritenere invalide o insufficienti le giustificazioni addotte dal contribuente.

La fase di confronto tra Fisco e contribuente si appalesa pertanto talmente importante che il Legislatore ha previsto addirittura una doppia causa di nullità del relativo avviso di accertamento: l'una, laddove l'Amministrazione non proceda preventivamente all'instaurazione del

[276] Articolo intitolato all'avviso di accertamento e recante le caratteristiche che deve possedere tale documento.
[277] Testo aggiunto dal D.d.L. di modifica (non ancora approvato).

contraddittorio, la seconda allorquando le spiegazioni fornite dal contribuente stesso non vengano prese in considerazione nella formazione dell'avviso di accertamento.

Appare superfluo aggiungere, ove non fosse ancora consolidato il convincimento circa la valenza centrale da attribuire al confronto preventivo tra le parti, che per il contribuente che si sia avvalso del diritto di fornire chiarimenti, la futura impugnazione avverso l'avviso di accertamento risulterà assai più facilitata, dal momento che egli avrà già dedotto le motivazioni sottostanti l'operazione o il negozio contestati e avrà inoltre già potuto valutare, per effetto delle motivazioni presenti nell'avviso di accertamento a norma del 5° comma, la validità o meno delle stesse presso l'Amministrazione finanziaria.

Si noti che nonostante il rafforzamento delle tutele riconosciute al contribuente, l'eventuale modifica del comma 5 apporterebbe una notevole oggettività nell'applicazione della norma, forse nell'intento di inquadrare il confronto tra le due parti in un contesto di ritrovata certezza delle norme del contraddittorio, più focalizzato sul suo corretto espletamento che su una valutazione preventiva circa la fattibilità dello stesso, che per quanto rispondente a norme di legge, sconterebbe l'inevitabile soggettività che tale valutazione comporta. Il risultato è che, per effetto delle suggerite modifiche sul comma, gli uffici impositori dovrebbero fondare le motivazioni contenute nell'avviso di accertamento sulle "*circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1"* non mancando di tener conto delle memorie presentate dal contribuente, e non più solo ed esclusivamente su questi chiarimenti, come il dettato attualmente in vigore dispone. Ne consegue che l'avviso di accertamento, pur dovendo superare, nelle sue motivazioni, le opposizioni avanzate dal contribuente, si baserebbe *in primis* sull'oggettiva possibilità di applicazione delle disposizioni contenute nel 1° comma dell'articolo 37 *bis*, circostanza che obbligherebbe l'Amministrazione, prima di emettere l'avviso di accertamento, a esaminare con la dovuta oculatezza se la condotta tenuta dal contribuente possa integrare la fattispecie dell'elusione o dell'abuso del diritto.

Per nulla rilevanti ai fini della presente trattazione appaiono essere i commi 6° e 7° che vengono citati per completezza: il primo impone l'iscrizione a ruolo graduale dell'imposta accertata, secondo quanto disposto dall'art. 68 del D. Lgs. 31 Dicembre 1992, n. 546, ossia in misura crescente con l'avanzare dei gradi di giudizio del contenzioso; il secondo afferma il diritto dei terzi interessati dalle operazioni poi rivelatesi elusive o comportanti un abuso del diritto a chiedere il

rimborso di quanto indebitamente pagato per effetto dell'operazione in seguito disconosciuta dall'Amministrazione. *"A tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione […]"*.

Più inerente con la tematica in esame è invece l'8° comma, il quale, assecondando le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, prevede un'ulteriore forma di garanzia per quest'ultimo. Se infatti l'effetto conseguente all'accertamento di una condotta antielusiva è il disconoscimento dei vantaggi derivanti dall'operazione o dal negozio contestati, non si vede perché, pur trovando applicazione i commi di cui sopra, al contribuente che di fatto non abbia posto in essere una condotta finalizzata ad ottenere indebiti vantaggi fiscali, non debbano essere riconosciuti gli effetti dell'operazione inizialmente contestata o potenzialmente accertabile. Pertanto è riconosciuta la possibilità per il contribuente di dar prova che le azioni da lui poste in essere non sono, nel suo specifico caso, produttive degli effetti perseguiti dagli Uffici impositori, i quali sono tenuti, per esplicita disposizione del comma in parola, a disapplicare quelle norme che limitano i benefici e i vantaggi prudenzialmente censurati dall'Amministrazione. Si legge infatti all'8° ed ultimo comma dell'art. 37 *bis*: *"Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per il territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma"*[278]. Di fatto la norma in esame introduce una sorta di "interpello disapplicativo" in materia antielusiva. Si pone però il problema, nel silenzio della norma e stante l'assenza di riferimenti nella disposizione che se ne occupa[279], se l'eventuale risposta negativa a tale interpello da parte dell'Amministrazione possa essere impugnata dal contribuente[280]. Emerge infatti che non solo l'articolo 37 *bis* si chiude con la previsione appena citata, senza peraltro darne

[278] Sul punto F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione di norme antielusive?* in Corr. Trib., 2011, p. 1701 e ss.
[279] Art. 19, comma 1 del D. Lgs. 546/1992, recante l'elenco degli atti direttamente impugnabili presso le Commissioni tributarie.
[280] In particolare, F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, II, p. 365 e ss.

più compiuta specificazione, ma anche che l'elenco degli atti dell'Amministrazione finanziaria passibili di impugnazione non contempla l'interpello disapplicativo in parola. Naturalmente, dottrina e giurisprudenza sono divise, anche se invero l'orientamento più recente vuole affermare, attraverso un ragionamento atto a definire la natura dell'interpello antielusivo, la sua impugnabilità. In particolare, la Sent. Cass. Sez. Trib. 8663 del 15 Aprile 2011 afferma la necessaria impugnabilità alle risposte negative di qualunque interpello - non solo di quello antielusivo- poiché esse integrano, a parere della Corte, ipotesi di diniego di agevolazione, rientranti nell'art. 19, co. 1°, lett. h) del D. Lgs. 546/92. Quest'ultima, in quanto atto tipico recettizio assume immediata rilevanza esterna, e il diniego a un simile atto rende il rifiuto dell'Amministrazione, una volta decorsi i termini, definitivo e ha dunque l'effetto di precludere la disapplicazione della norma richiesta dal contribuente. Per ovviare a questa preclusione, è dunque interesse dell'ordinamento prevedere l'immediata impugnabilità della risposta negativa all'istanza di interpello, di qualsiasi genere.

Ma per capire le motivazioni sottostanti questa discussa sentenza si rende necessario indagare sulle posizioni favorevoli e contrarie all'impugnabilità che si sono formate nel corso del tempo. Taluni autori[281] operano una distinzione basata sui diversi aspetti che coinvolgono la presunta impugnabilità del diniego di interpello, quali la natura da attribuire alla risposta all'interpello disapplicativo e l'attitudine del provvedimento di diniego ad esplicare effetti vincolanti, senza dimenticare la portata e la funzione dell'elenco di cui all'art. 19 del D. Lgs. 546/1992. La tesi che afferma la legittimità dell'impugnazione fonda la propria convinzione sul differente significato giuridico che intercorre tra interpello necessario e consultivo: il primo avanza infatti una richiesta, che costituisce il presupposto per l'applicazione di un particolare regime giuridico o di una determinata disciplina; il secondo è finalizzato a orientare specifiche scelte e quindi non produce effetti giuridici vincolanti. Chi invece nega la possibilità di impugnare presso le Commissioni Tributarie la risposta negativa a un'istanza di interpello la interpreta come un diniego di autorizzazione, impugnabile soltanto in via differita come atto di carattere provvedimentale atipico. Difatti, oltre alla questione dell'impugnabilità, sorgono dubbi anche in merito alla giurisdizione competente in materia di ricorso avverso risposta negativa all'interpello. Il problema, di carattere procedurale, vede contrapposte due correnti: una vorrebbe l'impugnabilità presso il

[281] S. FUCILE, *Riflessioni in tema di impugnabilità del diniego di disapplicazione di una norma antielusiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, II, p. 421 e ss.

Tribunale ordinario poiché *"attesa la rilevanza delle agevolazioni richieste e la delicatezza e complessità delle questioni trattate, l'organo tecnico-valutativo è identificato nella massima autorità regionale in campo fiscale, piuttosto che nell'ufficio locale competente per il territorio"*[282]; l'altra che afferma l'appellabilità direttamente presso le Commissioni Tributarie, in quanto *"il Giudice Tributario giudica a cognizione piena estendendo il vaglio al merito dell'atto e non alla mera legittimità dello stesso"*[283] nel caso concreto del diniego all'interpello antielusivo, ad esempio, il Giudice è chiamato a decidere sulla fondatezza della documentazione apportata a sostegno della disapplicazione, e se riscontra le condizioni per applicare il regime richiesto, attribuisce direttamente l'agevolazione fiscale richiesta.

Per tale motivo si ritiene che, indipendentemente dalla natura necessaria o consultiva dell'interpello, quando questo si configura come disapplicativo (ed è il caso dell'interpello antielusivo) le agevolazioni o le autorizzazioni richieste non sono discrezionali perché gli effetti giuridici ad esse collegate discendono dalla legge; pertanto, è opinione prevalente[284] che sia necessario *"verificare caso per caso l'esistenza dei presupposti di legge per darne atto"* qualora questi trovino riscontro. Adottando questa interpretazione resta esclusa l'impugnabilità dell'interpello consultivo, ma un approccio funzionale all'art. 19 consente una sua interpretazione analogica, determinando un *"moderato superamento dell'art. 19"*.

Non manca poi l'opinione dell'Agenzia delle Entrate[285] che ritiene la risposta negativa all'istanza di interpello non costituisca esercizio di un potere impositivo da parte dell'Amministrazione, ma sia piuttosto un parere non provvedimentale, idoneo in quanto tale a vincolare esclusivamente l'Amministrazione finanziaria, ma non a incidere immediatamente sulla sfera giuridica del contribuente, che rimane libero di disattendere le prescrizioni dell'Amministrazione.

La questione può anche essere analizzata con riguardo alla natura della risposta del Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate. Essa si qualifica come necessaria, dal momento che non ricopre una funzione di mero indirizzo. Al contrario espressione di un vero e proprio potere posto a carico dell'Amministrazione finanziaria; è infatti questa che autorizza la disapplicazione della norma che non ha prodotto gli effetti elusivi che la stessa censura. A conferma di questa tesi, la

---

[282] D. STEVANATO, *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?* in *Riv. giur. Trib.*, 2005, p. 350.
[283] G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia elusiva fiscale*, in Riv. di *Dir. Trib.*, 2002, I, p. 1032.
[284] S. FUCILE, *Op. Cit.*, p. 451.
[285] Cfr. Circ. A.E. 14 Giugno 2010, n. 32 e 3 Marzo 2009, n. 7/E.

circostanza che sia onere del contribuente presentare l'istanza di interpello, in quanto soggetto interessato a ottenere la disapplicazione di una norma antielusiva, avendo cura di *"descrivere compiutamente l'operazione e di dimostrare che nel suo caso non possono verificarsi gli effetti che le norme antielusive di cui si chiede l'applicazione sono rivolte a prevenire"*.

Dunque il carattere di necessarietà della risposta pare essere espressione del principio di cooperazione, dal momento che senza l'intervento dell'Amministrazione il contribuente non può vedersi riconosciuti i vantaggi d'imposta che gli sono stati indebitamente negati.

Non a caso, la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate ha anche la facoltà di approfondire le motivazioni della richiesta avanzata dal contribuente, con l'obbligo di precisare che tale indagine produce l'effetto di sospendere il termine per l'emanazione dell'atto definitivo in merito alla richiesta medesima. Pertanto se sul contribuente grava un onere di richiesta, la risposta a quest'ultima non può certo definirsi discrezionale, ma avendo al contrario carattere di necessità[286] avvalorerebbe la tesi della non impugnabilità, in quanto il merito della risposta sarebbe prerogativa dell'Agenzia delle Entrate, non contestabile dal contribuente. Tuttavia, è possibile confutare tale conclusione rilevando come l'onere di presentazione dell'istanza di interpello e la richiesta da parte dell'Amministrazione di ulteriori elementi utili alla valutazione del caso siano istituti previsti anche per gli interpelli consultivi. Quindi la necessarietà della risposta fornita dalla Direzione Regionale non dirime affatto la questione circa l'impugnabilità della stessa.

Il problema allora deve essere risolto sotto un altro profilo. Resta infatti da indagare la funzione che riveste la richiesta di disapplicazione di una norma antielusiva nell'ordinamento giuridico. La già menzionata dottrina rileva a tal proposito che l'oggetto della richiesta in esame rappresenta un *quid pluris* rispetto a un mero parere consultivo, sconfessando la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate: lo scopo non è sapere se il contribuente può assumere un determinato comportamento; l'istanza di interpello disapplicativo mira proprio a **ottenere un atto** dall'Amministrazione finanziaria e perciò ha una funzione diversa rispetto a un parere consultivo (pur se obbligatorio). La richiesta oggetto dell'istanza punta a ottenere un provvedimento non dichiarativo ma costitutivo di diritti, che riflette *"la volontà del Legislatore di riservare all'Amministrazione finanziaria un potere disapplicativo sulle norme antielusive"*.

[286] Sul punto, S. LA ROSA, *L'interpello obbligatorio*, in *Riv. di Dir. Trib.*, 2011, I, p. 711 e ss.

Tornando al merito della Sentenza 8663/2011, si può affermare che essa *"non estende l'impugnabilità a tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ma equipara l'atto* de quo *a uno tipicamente impugnabile"*. Ciò in virtù del fatto che *"la disapplicazione non concederebbe alcun vantaggio di favore ma implicherebbe il venir meno di una penalizzazione che comporta il ripristino del trattamento ordinario, spettante di diritto, non di un vantaggio che si pone su un piano sovraordinato rispetto alla generalità delle fattispecie"*[287]. Il tentativo di non contrastare con l'elenco tassativo di cui all'articolo 19, ma di farvi rientrare specifiche fattispecie per via interpretativa era peraltro già stato avanzato da autorevole dottrina[288], laddove si affermava che *"potrebbe essere tentata l'assimilazione delle risposte negative all'istanza di interpello, a seconda dei casi, ad avvisi di accertamento, aventi però contenuto negativo"*.

Affermare l'impugnabilità delle risposte negative alle istanze di interpello in disapplicazione di norme antielusive esprime, a parere di chi scrive, una rilevanza cruciale nell'affermazione dei diritti del contribuente e segna un passo in avanti nell'attuazione del principio di cooperazione, proprio perché è onere dell'Amministrazione consentire al contribuente il riconoscimento di vantaggi e diritti conseguenti al suo comportamento. Si tratta di riconoscere le condotte che esulano dalla volontà di evadere un'imposta e che anzi ne prendono le distanze. Manca, a tal proposito, un meccanismo premiale volto ad esaltare tali comportamenti, che restano in ombra e trovano anzi l'opposizione di norme antielusive che al contrario sono finalizzate al perseguimento di condotte opposte. La cooperazione, in tal caso, si inquadra come il primo, ma non l'unico passo che l'Amministrazione può fare per tutelare - come è suo compito - quei contribuenti che vedono lesi i propri diritti dalle stesse norme che dovrebbero garantirli.

L'espressione più piena del principio di cooperazione nel rapporto tributario si ha, non a caso, nella fase accertativa, dove la difesa del contribuente deve espletarsi attraverso le garanzie più forti di cui può godere, prima che la pretesa impositiva divenga definitiva e dove l'Amministrazione finanziaria deve tutelare, ora più che mai, il diritto del cittadino a far valere le sue ragioni, muovendosi nel precario equilibrio tra l'affermazione di tali diritti e il perseguimento dei fini propri che le sono attribuiti, nel comune intento di contrastare l'evasione fiscale.

---

[287] F. TUNDO, *Op. Cit.*, p. 1704.
[288] L. TOSI, *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 3126.

Il prossimo paragrafo è dedicato alle forme in cui si manifesta il principio di cooperazione nel sistema tributario una volta che la pretesa impositiva si sia evoluta approdando all'emissione di un avviso di accertamento.

2.3 La cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente a seguito dell'emissione di un avviso di accertamento.

La fase dell'accertamento, come si è avuto modo di ribadire più volte nel corso della trattazione, costituisce un momento di rilevanza fondamentale, perché è con esso che l'Amministrazione dà consistenza al proprio sospetto e lo rende formale dinanzi al contribuente. Non solo, con l'avviso di accertamento prende avvio una procedura che, se espletata secondo le formalità previste dalla legge (e sempreché il sospetto dell'Amministrazione risulti fondato), porta al consolidamento della pretesa tributaria. E' proprio questo l'aspetto più interessante ai fini della relazione tra i due soggetti coinvolti nel rapporto impositivo. Con l'avviso di accertamento viene data comunicazione[289] al contribuente dell'inizio di una fase nella quale l'Amministrazione sarà legittimata ad esercitare poteri anche invasivi nella sua sfera personale. La garanzia al rispetto del diritto alla difesa del cittadino comporta però anche degli obblighi formali per l'Amministrazione, che per perfezionare la propria pretesa è tenuta al rispetto dei limiti e delle disposizioni previsti dalla legge. Le previsioni normative vengono dunque ad assumere un ruolo di garanzia nei confronti del contribuente e di vincolo all'azione degli accertatori, i quali possono agire solamente nella sfera di quanto consentito dalle norme di legge; in caso contrario l'accertamento risulterà formalmente viziato e, dunque, passibile di essere annullato. E' evidente che a fronte di tutto ciò sussistano degli oneri per il cittadino accertato, che è tenuto a far eccepire eventuali irregolarità se intende far rispettare i propri diritti. Visti in quest'ottica, i meccanismi e le formalità che vincolano anche il contribuente non sono da considerarsi dei fardelli normativi che gravano sulla sua persona più di quanto già non facciano le procedure di accertamento, ma sono a tutti gli effetti delle sicurezze normative che svolgono una funzione di assoluta tutela nei suoi confronti, la cui conoscenza, se non obbligatoria, è tuttavia auspicabile al fine del corretto espletamento di questa fase nel pieno rispetto del suo diritto a una difesa efficace e proporzionata rispetto ai poteri autoritativi attribuiti al Fisco.

E' evidente, inoltre, che l'accertamento, per la sua rilevanza e funzione, presenta delle peculiarità non trascurabili, che se non risolte, sono potenzialmente produttive di attriti e conflitti che allontanano dallo scopo – comune - di individuare, perseguire e contrastare l'evasione fiscale. E'

[289] Sulle recenti modifiche apportate alla funzione dell'avviso di accertamento, e le relative problematiche, si faccia riferimento ad A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, I, p. 159 e ss.

per questo motivo che il legislatore ha elaborato un istituto che, alle finalità proprie dell'accertamento, unisce i vantaggi tipici dei meccanismi deflattivi[290] che traducono nella pratica il principio di cooperazione (tempi più rapidi, risparmio di risorse finanziare e umane e maggior certezza dell'entrata tributaria per l'Amministrazione; agevolazioni nel contraddittorio, sconti sulle sanzioni e possibilità di definizione di un'imposta minore dal lato del contribuente). Si rileva come l'importanza del ruolo rivestito da tale tipo di istituti si inserisca in un contesto di accresciuta attenzione al rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, al punto tale che i meccanismi in parola non soltanto acquisiscono sempre maggior efficacia e perfezionamento all'interno dell'ordinamento, ma la loro applicazione viene preferita in via ordinaria per la risoluzione delle controversie che possono insorgere nella definizione del rapporto impositivo, circostanza che porta ad affermare una loro validità sempre più pervasiva. La maggior parte dei riformati istituti preliminari alla fase accertativa, come si è precedentemente evidenziato, mira infatti a evitare l'approdo a situazioni di tipo conflittuale e anche qualora risulti inevitabile l'addivenire a contrasti di entità più o meno rilevante, l'attuale ordinamento veicola nella maggior parte dei casi la questione all'istituto ora in esame, a riprova del fatto che esso, oltre a costituire la diretta applicazione del principio di cooperazione è destinato ad assumere un ruolo sempre più preminente nel sistema tributario, anche in virtù dell'obbligatorietà che assume in situazioni via via più numerose e cruciali ai fini del rapporto impositivo.

Ci si riferisce all'istituto dell'**accertamento con adesione**, la cui normativa di regolamentazione è contenuta nel D. Lgs. n. 218 del 19 Giugno 1997, emanato in attuazione dei principi e dei criteri direttivi di cui all'art. 3, comma 120, della L. n. 662/1996, poi ripresi dalle circolari ministeriali n. 235/E dell'8 Agosto 1997 e n. 8/E del 14 Gennaio 1997. Lo stesso decreto 218 introduce anche la possibilità di aderire ai processi verbali e agli inviti al contraddittorio da parte del Fisco. Si tratta in concreto di un *"procedimento mediante il quale si addiviene ad un atto di accertamento concordato con il contribuente"*[291] che trova il suo *incipit* su istanza di questi o per effetto di un invito dell'ufficio. L'accordo *"può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al Giudice*

[290] Sul punto, M. GABELLI, *Caratteristiche dei nuovi istituti deflattivi del contenzioso*, ne *Il Fisco* n. 1/2011, p. 43 e ss.
[291] G. DI LAURO, *L'accertamento con adesione*, in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, a cura del Ce.R.D.E.F., Roma, 2007.

tributario"[292]. Il procedimento di accertamento con adesione può riguardare tanto le imposte dirette (Irpef, Ires, Irap), quanto le principali imposte indirette (IVA, Imposta sulle successioni e sulle donazioni, Imposta di registro, Imposta ipotecaria e catastale[293], Invim, ecc.), *"fermo restando che esso non è ammesso quando l'ufficio è a conoscenza di reati per frodi fiscali riguardanti lo stesso contribuente"*[294].

Per effetto del procedimento di accertamento con adesione si giunge, dopo un – ulteriore - contraddittorio all'emissione di un nuovo atto in cui a giocare un ruolo fondamentale non è il potere impositivo in sé e per sé quanto piuttosto una componente discrezionale dispositiva che vede coinvolti anche la volontà e il consenso del contribuente. Tale componente è definita "discrezionalità tecnico-giuridica" e la sua efficacia travalica gli interessi meramente economici in capo all'Amministrazione per dare rilievo *"all'efficiente gestione della controversia"*[295]. *"La fondatezza della pretesa deve in altri termini essere valutata alla luce delle obiezioni che può muoverle il contribuente e dei tempi, delle prospettive e dei costi di un eventuale contenzioso"*[296]. Nel contraddittorio il contribuente o il suo rappresentante espone le proprie ragioni e l'ufficio ha l'obbligo di valutarle in un'ottica che non punta necessariamente alla massimizzazione della pretesa, ma sulla base di una valutazione finalizzata a rendere la stessa *"maggiormente fondata e acquisibile con certezza, sia pure in misura inferiore a quanto originariamente accertato"*[297]. Si noti che *"massimizzando la pretesa ad ogni costo l'ufficio verrebbe inoltre meno alla propria funzione nella fiscalità attuale. Il gettito fiscale, infatti, arriva dall'autodeterminazione delle imposte da parte dei contribuenti e non dall'azione di controllo; il principale obiettivo di quest'ultima è quello di dare credibilità al sistema, evitando di insistere su rettifiche forzate e pretestuose […]"*[298].

Sulla natura giuridica dell'atto di adesione, si è aperto un dibattito. Nel caso di adesione del contribuente su invito dell'Ufficio impositore, si potrebbe definire un atto unilaterale di

---

[292] Dal sito www.agenziadelleentrate.it area relativa alla documentazione, approfondimento sulla fattispecie dell'accertamento con adesione.
[293] Particolarmente interessante, perché esplicativo dell'accresciuta rilevanza riconosciuta all'istituto in esame con riguardo a detta imposta, G. SALANITRO, *Nuove forme di adesione all'accertamento ed esercizio dei poteri di indagine ai fini delle imposte sui trasferimenti e del declassamento degli immobili*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, I, p. 987.
[294] G. DI LAURO, *Op. Cit.*, p. 1.
[295] G. DI LAURO, *Op. Cit.*, p. 1.
[296] R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III edizione, Milano, 2001, p. 135-6.
[297] G. DI LAURO, *Op. Cit.*, p. 1.
[298] R. LUPI, *Op. Cit.*, p. 138.

imposizione, dovendosi necessariamente escludere la natura di transazione[299], anche se all'epoca della prima introduzione dell'istituto, la Commissione Tributaria Centrale non mancò di sostenere la tesi della natura contrattuale[300].

Anche recentemente tuttavia è stato rilevato come la centralità del ruolo attribuito al potere impositivo sia in certa misura meno incidente qualora la procedura di adesione venga avanzata dal contribuente tramite sua istanza. Non a caso, in questa ipotesi l'Ufficio è tenuto ad astenersi da considerazioni di carattere meramente economico o sociale, ma al contrario è chiamato a valutare la questione in termini di fondatezza della pretesa, esaminando parallelamente tutti quegli aspetti (tempi, oneri, rischi) che l'instaurazione di un contenzioso potrebbe comportare[301]. *In vero*, la difficoltà nel definire la fattispecie è data dalla doppia valenza che la caratterizza: l'accertamento con adesione può essere parimenti considerato una particolare tipologia di controllo, che non può prescindere – con tutte le considerazioni che ne derivano- dalla volontà del contribuente, circostanza che oscura il carattere di atto amministrativo e al contrario pare introdurre elementi di contrattualità. Sul punto, entra poi in gioco l'equilibrio precario tra atto legislativamente normato nel dettaglio e libera autonomia delle parti nella sua definizione. La giurisprudenza di legittimità definisce l'istituto come *"un modo di accertamento dell'imposta"* che ha luogo *"per effetto dell'adesione del contribuente mediante dichiarazione tassativa sottoscritta da entrambi"*[302], anche se successivamente la stessa lo ha considerato un *"atto amministrativo unilaterale"* che soggiace *"ai limiti e alle condizioni previsti* ex lege*"* formulato *"sulla base di elementi formali del contribuente"* attribuendo dunque all'intenzione volontaria di quest'ultimo un ruolo marginale[303]. Per superare lo stallo circa la presunta natura contrattuale, ma non transattiva, si è giunti ad affermare l'esistenza di due distinti atti unilaterali: l'emanazione dell'accertamento e la disposizione del potere processuale[304]. Tale posizione, però, pur avendo il merito di non attribuire caratteristiche proprie dell'atto negoziale all'accertamento con adesione, non ha trovato il favore di altra parte della dottrina, la quale, da un lato, rileva come la distinzione sia fuorviante e trascuri

[299] Così, tra gli altri, S. LA ROCCA, *L'accertamento con adesione - esercizio della discrezionalità e profili di illegittimità*, ne *Il Fisco*, n. 29/2005, p. 11347, ma anche in giurisprudenza, cfr. Sent. C. Cass. n. 883 del 10 Marzo 1975, n. 595 dell'8 Febbraio 1978 e C.T.C. n. 13232 del 16 Novembre 1976.
[300] C.T.C. 26 Maggio 1928; 17 Febbraio 1934 e 22 Marzo 1943.
[301] G. DI LAURO, *Op. Cit.*, p. 1.
[302] C. Cass. SS.UU. del 15 Maggio 1939.
[303] C. Cass. 17 Marzo 1935.
[304] S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, p. 255.

del tutto l'aspetto del necessario consenso del contribuente per il perfezionamento dell'atto[305], dall'altro riscontra che *"nell'accertamento con adesione è riconosciuto un rapporto giuridico intersoggettivo tra P.A. e contribuente contrassegnato dalla consensualità ove è estraneo ogni profilo di autonomia privata. Secondo questa tesi siamo di fronte ad una nuova categoria giuridica non identificabile in quelle tradizionali"*[306]. Pare indiscusso che per il contribuente l'accertamento con adesione è un atto imprescindibile dalla sua volontà, ma allo stesso tempo esistono dei criteri sulla base dei quali l'Ufficio perviene all'accordo, che devono essere improntati a una valutazione di efficienza e trasparenza dell'azione amministrativa tutelando in via prioritaria l'interesse dell'Amministrazione a cercare un accordo con il contribuente, al fine di avanzare una pretesa sorretta da presupposti oggettivi, il cui conseguimento possa dirsi non solo ragionevolmente possibile, ma anche espressione di quel dovere di contrasto all'evasione sancito dalla Costituzione. Significativo, a tal proposito, il contributo di certa dottrina notoriamente vicina all'Agenzia delle Entrate[307] che ravvisa nell'istituto dell'accertamento con adesione lo scopo di *"riportare l'obbligo della contribuzione nelle sue reali dimensioni"* e di *"individuare l'effettiva significatività contributiva di atti, fatti, elementi, negozi non definibili in modo certo"*.

Il ruolo rivestito dall'accertamento con adesione, dunque, è centrale con riferimento al principio di cooperazione, perché ha il pregio di travalicare logiche di mera realizzazione di gettito, a vantaggio di un perseguimento più mirato, e perciò più efficace, di imponibile effettivamente evaso; ma la vera innovazione, interpretativa e, soprattutto, applicativa, è data dall'approccio, assolutamente senza precedenti, dimostrato dal Legislatore nei confronti dell'istituto in esame. La costante ricerca di una soluzione condivisa con il contribuente, sebbene sia in grado di assicurare in linea di principio una minor entrata erariale rispetto a quella altrimenti pretesa dall'Amministrazione, costituisce l'*iter* da perseguire in via prioritaria e, solo successivamente, una volta esclusa la possibilità di pervenire a un accordo, si dà luogo al procedimento "ordinario". E stupisce, positivamente, che tale *modus operandi* sia stabilito legislativamente e, dunque, dotato di un'efficacia assai pervasiva nei confronti degli Uffici impositori, oltreché destinato a trovare sempre maggior applicazione in futuro. Singolare, è, inoltre, il rilievo attribuito a una relazione, quale è l'accordo tra le parti, che difficilmente si presta ad essere disciplinato secondo i rigidi schemi della giurisprudenza; si assiste pertanto al rafforzamento, *ex legis*, di un istituto che per

[305] R. LUPI, Op. Cit., p. 138-139.
[306] S. GALLO, *Manuale pratico di diritto tributario*, Padova, 2001, p. 148.
[307] S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, IV ed., 2005, p. 1221.

sua natura sconta il problema della peculiarità di realizzazione da caso a caso: ove un Ufficio e un contribuente pervengono a un accordo non è detto che lo stesso possa avvenire con riguardo a un diverso Ufficio e nei confronti di un altro contribuente. Ne consegue che la legge può solo limitarsi a prescrivere e facilitare l'instaurazione di un contraddittorio finalizzato alla definizione dell'atto di accertamento, lasciando poi alle parti la possibilità di concertare. In questo, il Legislatore, si fa garante del corretto espletamento del principio di cooperazione e della tutela dei diritti delle controparti a vedere rispettate le reciproche esigenze.

Pare opportuno, soprattutto alla luce delle differenti considerazioni che è possibile trarre sulle due possibili delineazioni dell'istituto in esame, scindere tra la circostanza che l'adesione sia attivata da un invito dell'Ufficio impositore, piuttosto che da un'istanza del contribuente. Nei due casi infatti il principio di cooperazione si configura in maniera differente e per specifica previsione normativa (che agli articoli 5 e 6 del D. Lgs. 218/1997 distingue i due *iter*) si creano peculiarità, oneri e scadenze diversi a seconda del soggetto che manifesta per primo la volontà di aderire.

A norma dell'art. 5, 1° comma, del decreto 218, *"l'ufficio invia al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati:*

a) I periodi di imposta suscettibili di accertamento;
b) *Il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione"*.

Il contribuente, qualora si ritrovi impossibilitato a presentarsi, può chiedere un rinvio dell'incontro, adducendo i motivi dell'impossibilità. Si noti che l'Ufficio è, in tal caso, tenuto a concertare un'altra data, atteso che la richiesta del contribuente attesta la sua volontà di pervenire ad un accordo. E' singolare che l'Amministrazione, pur sapendo che l'esito dell'eventuale definizione dell'imposta porterà un gettito minore, e che l'incontro con il contribuente non può avere luogo – alle condizioni da essa poste - a causa di quest'ultimo, si trovi nella posizione di non poter rifiutare la propria collaborazione. Ciò a ennesima riprova del fatto che il Legislatore abbia voluto imporre degli obblighi agli Uffici impositori al fine di perseguire con certezza e in via prioritaria la strada della cooperazione, talvolta anche a discapito di un'entrata tributaria più elevata.

Se è stato l'Ufficio ad inoltrare l'invito e, dunque, ad avviare la procedura di accertamento con adesione, è evidente che non possa essere comminata sanzione alcuna al contribuente che non si presenta in sede di contraddittorio, innanzitutto poiché egli non è giuridicamente obbligato ad aderire all'accertamento e soprattutto perché in mancanza della sua volontà l'accordo non può

perfezionarsi. Ciò detto, è previsto in maniera del tutto coerente che al contribuente che non abbia dato adito all'invito di comparizione inoltrato dall'Ufficio sia preclusa la possibilità di aderire allo specifico avviso per il quale l'Amministrazione si era attivata, avendo, il contribuente, manifestato tacitamente la propria volontà di non cercare un accordo con il Fisco. In tal senso, la facoltà concessa al contribuente che può chiedere un rinvio del confronto, è finalizzato a delineare, in maniera univoca, la sua volontà di attuare il procedimento di accertamento con adesione, e di rendere la stessa nota all'Amministrazione.

Ciò detto, anche ove il contraddittorio tra le parti avvenga, non è automatico né vincolante per nessuna delle due approdare ad un accordo; tre sono infatti i possibili esiti del confronto:

- Archiviazione per non luogo a procedere: il contribuente dimostra, in maniera univoca, che l'avviso di accertamento è frutto di un errore, che, eccepito all'Amministrazione, ne comporta l'annullamento;
- Atto di adesione: il confronto fa incontrare le due diverse posizioni e si perviene alla definizione di quanto dovuto;
- Accertamento: qualora il contraddittorio non porti all'esito sperato, o sia manifesta la non volontà a proseguire nella ricerca di un accordo (anche per effetto del mancato perfezionamento dello stesso attraverso gli adempimenti previsti) la procedura accertativa prosegue in via ordinaria.

Il successivo articolo 6, invece, disciplina l'ipotesi che sia il contribuente ad avanzare, attraverso apposita istanza, una richiesta di adesione. La fattispecie si può avere sia dopo attività di controllo ad opera dei verificatori fiscali (ispezioni, accessi o verifiche) che abbiano interessato il proponente, sia dopo l'avvenuta notifica dell'avviso di accertamento. In quest'ultimo caso, peraltro, il limite temporale è dato dal termine di 60 giorni previsto per proporre ricorso avverso l'avviso. Inutile dire che, stanti le finalità e le peculiarità cui è soggetto l'istituto in parola, l'impugnazione dell'avviso di accertamento comporta l'immediata nullità di qualunque accordo precedentemente avviato dalle parti, o, se *in itinere*, la rinuncia alla procedura di definizione dell'imposta. Una volta pervenutale istanza di accertamento con adesione, l'Amministrazione deve inoltrare al contribuente un invito a comparire entro 15 giorni dal ricevimento della richiesta. Si evidenzia peraltro che, stante l'iniziativa in capo al contribuente, è su questi che ricadono oneri, termini e scadenze, esattamente come accade a parti invertite nei confronti dell'Ufficio. Donde si ritiene che il termine di 15 giorni conferito all'Amministrazione per convocare la controparte non

sia perentorio e, come tale, non sia soggetto a decadenza, né che la sua violazione possa costituire motivo di impugnazione quale vizio di forma in sede di impugnazione del successivo atto[308]. Per il resto, il contraddittorio cui si dà seguito è giuridicamente identico a quello analizzato poc'anzi e può portare a una delle tre situazioni appena elencate, anche se assume rilevanza sotto molteplici aspetti la circostanza che sia stato il contribuente ad attivarsi per cercare un accordo con l'Amministrazione. Pur non costituendo ciò un indizio di evasione in sede processuale, infatti, ciò, comporta comunque uno sgravio per l'Amministrazione: essa è tenuta a invitare il contribuente, ma non è altresì obbligata per legge ad addivenire a una soluzione concordata.

Appare non di meno significativo l'obbligo che la legge impone all'Amministrazione di convocare il contribuente che ne faccia richiesta, anche ove l'Ufficio non abbia ritenuto opportuno avviare spontaneamente la procedura per l'accertamento con adesione. In quest'obbligo, a parere di chi scrive, si ravvede una chiara trasposizione del principio di cooperazione derivante dal quadro normativo nel suo insieme. L'Amministrazione che abbia proceduto ad effettuare controlli nei confronti del contribuente o a notificare un avviso di accertamento, infatti, è già in possesso di informazioni utili o almeno indicative di irregolarità nella posizione fiscale dello stesso, pervasive al punto tale da indurre l'Ufficio a non percorrere la strada della definizione concordata. Questa tesi assume ancor più rilievo se si pensa alla preferenza accordata dall'ordinamento ai meccanismi deflattivi del contenzioso in generale – e all'accertamento con adesione in particolare. In questo senso, l'obbligo imposto all'Amministrazione di attivare l'*iter* previsto per questo istituto per ogni caso in cui il contribuente ne faccia richiesta (anche se investe solamente il contraddittorio iniziale), comporta un allungamento dei termini e un impegno di risorse per l'Amministrazione finanziaria, finalizzate oltretutto all'ottenimento di un accordo cui essa non ha ritenuto di poter pervenire. Tutto ciò non spiega l'obbligo in parola, se non nell'ottica, ancora una volta, di improntare il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria sotto il segno del principio di cooperazione.

Con la finalità, inoltre, di non precludere la possibilità del contribuente di attivare efficacemente tutti i meccanismi volti a garantirgli adeguata difesa, questi ha facoltà di chiedere la sospensione dei termini previsti per l'impugnazione dell'atto di accertamento precedentemente notificatogli, sia di quelli concessi dall'art. 60 D.P.R. 633/1972 per pagare l'IVA, ma può anche ottenere la

[308] Cfr. S. CAPOLUPO, *Ult. Cit.*, p. 1277 e ss.

sospensione dell'iscrizione a ruolo provvisoria dell'imposta sui redditi *ex* art. 15 D.P.R. 602/1973. La sospensione, in tutti i casi, ha durata di 60 giorni che decorrono dalla data i presentazione dell'istanza di adesione o da quella di ricevimento della stessa da parte dell'Amministrazione. Se tuttavia l'istanza di adesione non conducesse all'accordo sperato, e l'esito negativo intervenisse prima dello scadere della sospensione dei termini, questa non si ridurrebbe comunque, lasciando il tempo al contribuente di riorganizzare al meglio la propria difesa divenuta quanto mai necessaria a seguito del fallimento dei tentativi di definizione della pretesa avanzata dall'Ufficio.

Se il contraddittorio tra le parti dovesse invece portare ad un accordo, esso viene ufficializzato attraverso l'atto di adesione, prodotto, *ex* art. 7 D. Lgs. 218/1997, in duplice copia e sottoscritto da entrambe le parti. In esso sono specificati tutte le circostanze e gli elementi che hanno condotto alla definizione dell'imposta, nonché le specifiche del determinato accordo raggiunto. Per ogni tributo oggetto di adesione si deve dare evidenza dei motivi che hanno portato alla realizzazione dell'accordo e che giustificano la valutazione tecnico-giuridica presa a base per la determinazione del nuovo imponibile[309]. Per perfezionare l'adesione, poi, è previsto il pagamento delle somme dovute – o il pagamento della 1° rata se si è optato per il versamento rateale di queste- entro i successivi 20 giorni. Entro 10 giorni dall'avvenuto pagamento, il contribuente è chiamato a presentare all'Ufficio la relativa quietanza e, se l'accordo prevede la corresponsione delle somme accertate in forma rateizzata, una garanzia idonea a coprire l'intero debito tributario, comprensivo degli interessi (calcolati al saggio legale per le rate successive alla prima).

E' offerta anche la possibilità di effettuare il pagamento attraverso mezzi informatici. In caso, però, di irregolare esecuzione od omissione nei versamenti, l'Ufficio è chiamato innanzitutto a valutare caso per caso se, e in che modo, far rispettare l'accordo al contribuente, anche avvalendosi di poteri autoritativi. Si tratta di stabilire se le inadempienze del contribuente siano gravi e ripetute o costituiscano piuttosto lievi violazioni, tali da non pregiudicare la prosecuzione dell'accordo (ad es. tardività breve o lieve carenza nei pagamenti, irregolarità formali nella presentazione della garanzia, ecc.). Inoltre l'Ufficio deve valutare se permane l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria a perfezionare l'adesione, perché in mancanza di questo, il vantaggio a proseguire nella definizione sarebbe inferiore a quello derivante dall'espletamento di un normale accertamento.

[309] G. DI LAURO, *Op. Cit.*, p. 3.

Ove tale interesse persista, l'Ufficio invita a sanare l'irregolarità entro 20 giorni, comminando se del caso anche eventuali interessi calcolati al tasso di interesse legale.

Si noti che la norma prevede conseguenze diverse per il mancato o incompleto versamento della prima rata rispetto alle stesse irregolarità nelle rate successive. Poiché il pagamento della prima rata perfeziona l'accordo, ed è quindi indicativo della volontà del contribuente di attuare la definizione stabilita, la sua inadempienza non viene considerata dall'ordinamento come un mero ritardo dovuto a difficoltà finanziarie del soggetto interessato dall'accordo, ma come una possibile causa di scioglimento dello stesso; pertanto solo l'omissione nel pagamento delle rate successive alla prima autorizza l'Amministrazione a tutelarsi non essendo questa legittimata a sciogliere l'accordo - rivalendosi per l'intero debito residuo sulla garanzia, nonché esigendo il pagamento di una sanzione pari al 30% degli importi non versati tempestivamente. Ancora una volta si rileva la centralità attribuita alla volontà del contribuente, che è espressione del principio di cooperazione e senza la quale tutte le fasi preliminari, finalizzate a evitare l'instaurazione di un contenzioso, risultano vanificate. Resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso[310], che, se effettuato entro 15 giorni dal ritardo, consente di beneficiare di una riduzione di 1/15 della sanzione per ogni giorno di ritardo. Se invece a seguito dell'invito dell'Amministrazione al versamento di quanto dovuto il contribuente non ottempera, lasciando decadere il termine di 20 giorni imposto dalla legge, l'accordo è nullo e la stessa Amministrazione è nuovamente reinvestita degli ordinari poteri impositivi nei confronti del contribuente.

Andando ad analizzare l'oggetto dell'adesione, si rileva come esso possa riguardare tutte le controversie in materia di tributi, anche quelle per cui è ancora pendente il termine per proporre ricorso. Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità ha provveduto a porre un limite alla possibilità di aderire dell'Amministrazione finanziaria, soprattutto in considerazione del ruolo che essa ha come soggetto appartenente alla Pubblica Amministrazione e dell'interesse pubblico al perseguimento non solo dell'evasione fiscale, ma anche di altri reati. La Sentenza della Cassazione, Sez. Trib., n. 19112 del 16 Giugno 2005, ha infatti stabilito che non si può procedere all'adesione dell'avviso di accertamento quando l'Ufficio abbia sufficienti elementi per affermare di trovarsi *"in presenza di*

[310] Peraltro tale istituto, pur non prevedendo la possibilità di rateizzare le somme dovute a seguito del ravvedimento, può essere attuato in momenti successivi con riferimento alla medesima irregolarità, purché tutti i versamenti siano effettuati entro il termine previsto per il primo ravvedimento. Sul punto, cfr. Risoluzione AE n. 67/E del 23 Giugno 2011 e, in commento, A. BORGOGLIO, *Ravvedimento operoso frazionato*, ne *Il Fisco* n. 27/2011, p. 4387 e ss.

redditi da illecito (anche scaturito da illecito penale di natura non tributaria)" e non potrebbe essere altrimenti, considerato che in caso contrario si sarebbe in presenza di pubblici ufficiali che non solo tollerano con inerzia la presenza di illeciti, ma cercano anche di addivenire ad un accordo sulla tassazione dei proventi da questi derivanti. Restano poi esclusi dall'ambito di definizione mediante accertamento con adesione:

- gli esiti di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni dai quali emerga il mancato versamento di imposte, interessi o sanzioni (per le quali non spetta, tra l'altro, nemmeno la riduzione ad un quarto), trattandosi, nella sostanza di pretese già consolidate, per le quali non è necessario alcun ulteriore accertamento;
- gli avvisi di irrogazione delle sole sanzioni a seguito di constatazione di irregolarità formali, allorquando l'irrogazione è notificata con atto separato. Ciò in quanto la sanzione è determinata sulla base delle disposizioni previste per l'irregolarità, e anche ove essa dipendesse da evasione fiscale, la sanzione comminata sarebbe proporzionale all'imposta evasa, e dunque all'imponibile, pertanto sulla stessa *"non si può stimare una valutazione diversa da quella applicata in sede di avviso di irrogazione"*[311] dovendosi necessariamente proporre istanza di adesione, semmai, all'avviso che determina l'imposta, non a quello relativo alla sola sanzione;
- l'atto di recupero di crediti d'imposta, dal momento che non si tratta di avviso di accertamento o di rettifica, ma di un atto con finalità che esulano da quelle per le quali opera l'istituto in esame[312].

Si evidenziano inoltre delle peculiarità nell'ambito degli atti passibili di accertamento con adesione:

1. per l'accertamento che riguarda più imposte indirette (registro, INVIM, successioni e donazioni, ipotecaria e catastale) non è prevista la definizione parziale su singoli beni o diritti contenuti nel medesimo atto, denuncia o dichiarazione oggetto di imposizione;
2. viceversa, le disposizioni soggette ad autonoma imposizione, anche se contenute nel medesimo atto, denuncia o dichiarazione, vanno definite separatamente;

[311] G. ANTICO, F. CARRIOLO, V. FUSCONI, G. TUCCI, A. ZAPPI, *L'accertamento fiscale*, ed. *Il Sole 24Ore*, 2005, p. 350.
[312] G. ANTICO, *Accertamento con adesione –atti di recupero per bonus assunzioni e investimenti*, ne *Il Fisco* n. 7/2005, p. 974.

3. se dall'accordo sull'accertamento emergono maggiori redditi d'impresa o professionali, e questi sono assoggettati ad IVA, l'accordo stesso si estende automaticamente all'imposta sul valore aggiunto.
4. l'adesione all'accertamento per redditi afferenti a società di persone o assimilate avviene con una procedura unica che interessa anche la società, con la conseguenza che al contraddittorio verranno convocati tutti i soci e l'adesione potrà essere sottoscritta anche da uno solo di essi o dalla sola società. Ai partecipanti non aderenti viene poi notificato un avviso basato sulla definizione concordata dagli altri partecipanti e/o dalla società, fermo restando che ai primi è preclusa la facoltà di proporre una successiva istanza di concordato;
5. la giurisprudenza di legittimità[313] ha sancito che le società a ristretta base azionaria, pur non godendo della presunzione legale di distribuzione degli utili accordata alle società di persone, in sede di definizione possono dimostrare l'avvenuta distribuzione facendo eccepire l'appartenenza della società a una ristretta cerchia familiare, bastando tale circostanza a far legittimamente supporre l'avvenuta distribuzione.

Chiariti l'ambito di operatività, i soggetti coinvolti, le imposte per cui è possibile attuare l'adesione e l'oggetto di quest'ultima, restano da analizzare gli effetti derivanti da un accertamento con adesione. La definizione di un atto così complesso, e, come si è più volte ribadito - la necessaria collaborazione tra le parti producono conseguenze rilevanti tanto sul soggetto passivo quanto sull'ente impositore. L'Ufficio infatti si ritrova nell'impossibilità di condurre un secondo accertamento; in ciò non si può a tutti gli effetti ravvisare una limitazione all'esercizio del potere impositivo o dei poteri propri dell'Amministrazione funzionali al perseguimento degli interessi pubblici cui è preposta. L'accertamento con adesione è, e resta, una tipologia di accertamento, come tale mantiene perciò tutte le caratteristiche e le finalità tipiche dell'atto in questione. Considerato questo aspetto, è allora evidente che opera il divieto imposto all'Amministrazione di emanare due avvisi di accertamento nei confronti dello stesso soggetto e con riferimento alla medesima imposta[314]. Inoltre, è preclusa la possibilità di intervenire a modifica o integrazione del reddito accertato o concordato[315].

[313] C. Cass. Sent. n. 3981 del 3 Aprile 2000.
[314] Prescrizione desumibile dalla lettura congiunta degli art. 2, commi 3 e 4 per le imposte dirette e art. 3, 1° comma per le imposte indirette.
[315] Art. 2, 3° comma D. Lgs. n. 218/1997.

Nel caso in cui l'ente impositore ritenesse inesatto o incompleto il computo dell'imposta dovuta, per vedere legittimata la propria – mutata – pretesa, l'Ufficio dovrà dimostrare la ricorrenza di una delle seguenti situazioni[316]:

- sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che provino l'esistenza di un ulteriore reddito pari ad almeno il 50% del reddito accertato o concordato e, comunque, non inferiore a €77.468,53;
- definizione di un accertamento parziale[317]. Come inoltre rilevato da autorevole dottrina[318] *"La reiterazione di accertamenti parziali nei confronti degli stessi contribuenti potrebbe fare venir meno l'incentivo della stabilità della definizione ed alienare il consenso del contribuente verso tale forma di definizione"*;
- definizione attuata dai partecipanti di società di persone o associazioni professionali che abbia riguardato esclusivamente i redditi dei suoi partecipanti, e non anche quelli dell'ente di cui fanno parte;
- esistenza acclarata di un maggior reddito in società di persone o equiparate alle quali partecipa un soggetto che ha aderito.

Naturalmente, stante la validità sotto ogni aspetto dell'atto di accertamento aderito, si assiste anche all'immediata perdita di efficacia dell'atto di accertamento originario, quello cioè da cui in seguito è scaturita la definizione.

Assai alleggerite, infine, risultano le sanzioni amministrative, ma anche penali. Infatti *"l'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge. Inoltre, per i fatti accertati, perseguibili anche penalmente, costituisce una circostanza attenuante il perfezionamento dell'adesione con il pagamento delle somme dovute prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. L'effetto "premiale" si concretizza nell'abbattimento fino alla metà delle sanzioni penali previste e nella non applicazione delle sanzioni accessorie"*[319].

[316] Art. 2, co. 4 D. Lgs. n. 218/1997.
[317] Circ. AE n. 235/1997.
[318] G. ANTICO, F. CARRIOLO, V. FUSCONI, G. TUCCI, A. ZAPPI, *Op. Cit.*, p. 352.
[319] Dal documento "Accertamento con adesione" reperibile sul sito www.agenziaentrate.gov.it

In caso poi di concordato per imposta di registro, INVIM, imposte ipotecarie e catastali, sulle successioni e donazioni, l'adesione al provvedimento estingue l'obbligazione tributaria, liberando pertanto anche gli eventuali coobbligati che non hanno definito l'imposta.

La disamina dell'istituto dell'accertamento con adesione non può non soffermarsi sulla relazione tra l'istituto in parola e quello definito "autotutela" che conferisce la possibilità all'Amministrazione di sanare eventuali vizi formali presenti nei propri atti, procedendo al loro annullamento e alla contestuale emanazione di un nuovo atto, privo del vizio originario che ne avrebbe determinato l'illegittimità. L'opportunità di considerare congiuntamente i due istituti deriva dalla constatazione che sia possibile assorbire l'autotutela nell'accertamento con adesione, discutendo in sede di contraddittorio di cui agli artt. 5 e 6 del D. Lgs. 218/1997 tanto degli aspetti che rientrano nel merito della rideterminazione della pretesa impositiva, quanto di quelli relativi alla legittimità dell'atto, e ciò in ragione delle *"esigenze di semplificazione e speditezza dei procedimenti"* che in un'ottica di attuazione del principio di cooperazione non possono certo essere ignorate. Di tali manifeste esigenze non si è però tenuto conto con riguardo a un ulteriore aspetto meritevole di approfondimento relativo al meccanismo dell'autotutela in rapporto all'accertamento con adesione, vale a dire l'articolo 4 del D.M. 37/1997, il quale pone un vincolo alla possibilità di annullamento di atti impositivi superiori al vecchio miliardo di lire in assenza di un parere dell'organo amministrativo sovra-ordinato a quello che ha emesso l'atto, con l'evidente intento di tutelare l'interesse dell'Amministrazione alla realizzazione di quanto dovuto, con maggior rilievo a importi ingenti. Sul punto, la dottrina[320] ha rilevato l'impossibilità di travalicare la norma suddetta, sebbene la richiesta del parere necessario comporti inevitabilmente l'insufficienza dei termini previsti per concludere l'adesione all'accertamento. Resta il dubbio, e a riguardo si auspica un intervento legislativo, circa la possibilità, entro un congruo termine, magari avente carattere di eccezionalità, di una discussione separata dei due aspetti – formale e di merito - afferenti all'atto impositivo, tale per cui sia possibile proporre legittimamente istanza di autotutela senza che questo pregiudichi la possibilità (che diventa diritto) del contribuente a cercare una soluzione condivisa con il Fisco, soprattutto alla luce di tutti i citati cambiamenti normativi che fanno del principio di cooperazione uno strumento prezioso e da valorizzare all'interno dell'ordinamento. Gli istituti esaminati, infatti, dimostrano che la collaborazione passa

[320] G. ANTICO, F. CARRIOLO, V. FUSCONI, G. TUCCI, A. ZAPPI, *Op. Cit.*, p. 343.

anche per il superamento di immotivate rigidità legislative a vantaggio dell'accordo tra i due soggetti coinvolti nel rapporto impositivo.

Un ulteriore problema applicativo, in costanza di vuoto normativo in materia, riguarda l'impugnabilità dell'annullamento d'ufficio intervenuto sugli atti di accertamento con adesione[321]. Infatti la fattispecie non è contemplata nell'elenco degli atti per cui è legalmente prevista l'impugnabilità (art. 19 D.Lgs. 546/1992), ma occorre d'altronde rilevare come l'annullamento d'ufficio sia in generale un chiaro esempio di potere autoritativo *strictu sensu*, che esclude drasticamente qualunque istanza da parte del contribuente e pertanto stridente in particolare con l'istituto in esame che, viceversa, eleva la cooperazione e il ruolo attivo riconosciuto al contribuente a elementi imprescindibili. Si è già avuto modo di notare come dottrina e giurisprudenza si siano trovate in disaccordo circa l'ampliamento dell'elenco di cui all'art. 19. La prima, in massima parte, considera l'elenco in questione tassativo; la seconda ha elaborato invece un orientamento giurisprudenziale in base al quale la questione andrebbe risolta ammettendo l'interpretazione estensiva dell'elenco in parola. La soluzione avanzata dalla giurisprudenza[322] di legittimità appare non solo concretamente perseguibile dal punto di vista operativo e funzionale a risolvere l'*empasse* giurisprudenziale, ma anche in linea con il quadro normativo considerato nel complesso. Anche la dottrina, infatti, ha più volte evidenziato *"l'attribuzione di una struttura formalmente impugnatoria ad un processo che resta sempre orientato all'accertamento negativo del rapporto"* oltreché il *"riferimento, nella costruzione dell'elenco degli atti impugnabili, al procedimento applicativo di un particolare gruppo di tributi"*[323], procedimento che si ritiene applicabile anche all'accertamento con adesione. Del resto, la giurisprudenza[324] ha rilevato l'insufficienza dell'elenco di cui all'articolo 19 rispetto all'evoluzione, normativa e procedurale, di istituti e meccanismi per i quali appare *"incongruo escludere o differire la tutela"*. Accettando dunque l'impugnabilità dell'annullamento d'ufficio di un accertamento con adesione, la Corte ha ritenuto che, trattandosi di *"atto inserito in una fase preliminare alla determinazione dell'imposta dovuta, rivolta all'accertamento dell'esistenza di cause ostative allo svolgimento della fase accertativa vera e propria"* il contenzioso relativo all'annullamento di un simile atto debba avere ad oggetto la verifica degli stessi elementi.

---

[321] In proposito si rinvia a M. V. SERRANÒ, *Eticità fiscale e formalismi giuridici a proposito del perfezionamento dell'accertamento con adesione*, in *Boll. Trib.,* 2012, p. 296.
[322] Sent. C. Cass. n. 185 del 26 Marzo 1999.
[323] G. DI LAURO, *Op. Cit.*, p. 6.
[324] Sent. C. Cass. n. 361 del 18 Maggio 2000.

Dal lato delle conseguenze che la definizione dell'avviso di accertamento comporta per il contribuente, la più significativa è sicuramente l'impossibilità, per quest'ultimo, di impugnare l'avviso su cui si è raggiunto un accordo, per l'ovvia ragione che attraverso il ricorso esso verrebbe vanificato, oltre a essere un atteggiamento a dir poco contraddittorio. Inoltre, si ravvede nel divieto di impugnazione sancito dal decreto una sorta di "parità di trattamento" tra contribuente e Amministrazione che vincola entrambe le parti a non modificare, né mettere in discussione, l'accordo raggiunto[325].

Appare, a questo punto, doveroso, entrare nel dettaglio di due sentenze della Corte di Cassazione aventi ad oggetto l'accertamento con adesione, significative da un lato perché assai recenti, dall'altro in quanto strettamente attinenti all'oggetto del presente scritto.

La prima – cronologicamente parlando - è la pronuncia n. 29127 del 28 Dicembre 2011, la quale afferma la legittimità di un avviso di accertamento "ordinario" emesso in assenza di convocazione al contraddittorio (da parte dell'Ufficio) del contribuente che pure aveva presentato istanza di accertamento con adesione. Nel caso specifico, il contribuente dopo essersi attivato per avviare il procedimento necessario ad attuare il suddetto istituto, contestava l'atto impositivo emesso senza aver dato luogo al contraddittorio che avrebbe potuto portare alla definizione dell'atto stesso. La Commissione Tributaria Regionale di Palermo, avvalorando le ragioni del contribuente, procedeva all'annullamento della cartella di pagamento relativa a tale accertamento, divenuto peraltro definitivo *"per mancanza di impugnazione"* come fatto eccepire in sede di contenzioso dall'Amministrazione. L'Agenzia delle Entrate decideva allora di ricorrere per Cassazione, e qui si assiste a un totale ribaltamento delle precedenti Sentenze. La Suprema Corte, infatti, rifacendosi a un suo precedente indirizzo[326], ha affermato che *"In tema di accertamento con adesione, la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza ex articolo 6 del Dlgs 19 Giugno 1997, n. 218, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli uffici non essendo tale sanzione prevista dalla legge"*. In passato, ricorrendo a modelli interpretativi che si ispirano in maniera più o meno pervasiva al principio di cooperazione, la giurisprudenza di merito aveva più volte affermato l'illegittimità dell'avviso di accertamento "ordinario" che abbia ignorato una precedente istanza di adesione avanzata dal contribuente. Talune Commissioni hanno provveduto all'annullamento dell'iscrizione a ruolo in occorrenza di

[325] N. PENNELLA, *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, Padova, 2011, p. 155.
[326] Cfr. Sent. Cass. SS.UU. n. 3676 del 17 Febbraio 2010.

casi analoghi, ritenuta illegittima *"in quanto i provvedimenti che ne sarebbero stati a fondamento erano divenuti privi di effetti, in conseguenza del comportamento omissivo dell'ufficio"* [327]. Inoltre è stato osservato che *"l'articolo 6 sembra non lasciare spazio di discrezionalità all'Agenzia in ordine alla convocazione del contribuente"*[328]; in altri casi il richiamo è all'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale *"prevede precise formalità e precisi contenuti degli atti amministrativi fiscali, la cui mancata osservanza, determina la loro illegittimità"*[329]; inoltre l'obbligo di convocazione *"consegue al rispetto dei diritti fondamentali in capo ai soggetti, quale, appunto, il diritto di difesa, e che, pertanto, quale diritto fondamentale, è parte integrante dei principi giuridici generali"*[330]; la condotta tenuta dall'Amministrazione costituisce inoltre una violazione dei principi di collaborazione e buona fede *ex* art. 10 della L. n. 212/2000[331].

La Suprema Corte, al contrario, eccepisce come il mancato avvio del procedimento finalizzato all'adesione, pur in costanza di volontà, da parte del contribuente, di definire l'atto, non possa comportare l'annullamento dell'accertamento, stante la mancanza di una specifica disposizione normativa che preveda la nullità dell'atto quale sanzione per la condotta omissiva dell'Amministrazione[332] in quanto *"la convocazione del contribuente, a seguito della sua richiesta, non costituisce per l'ufficio un obbligo, ma soltanto una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e della opportunità di evitare la contestazione giudiziaria"*[333]. La pronuncia, così come formulata e alla luce delle motivazioni che la sostengono, non può non suscitare una logica considerazione: se l'Amministrazione è legittimamente autorizzata a ignorare deliberatamente l'istanza di adesione, proseguendo con un accertamento in piena regola con tutti gli effetti che ne derivano, cosa dovrebbe fare, allora, il contribuente che ha univocamente manifestato la propria intenzione di instaurare un rapporto di cooperazione con il Fisco?

[327] Ctp di Ragusa, con la pronuncia n. 291/01/01 ma alla medesima decisione era giunta la Ctp Siracusa nella Sent. n. 289/03/04.
[328] Ctp Nuoro, 280/01/05 del 01 Febbraio 2006.
[329] Ctp Genova, Sent. 103/12/09 del 09 Aprile 2009.
[330] Ctp Torino, Sent. n. 96/10/09.
[331] Ctp di II grado di Trento, Sent. n. 16/01/09.
[332] C. Cass. n. 29127 del 28 Dicembre 2011 e SS.UU. Sent. n. 3676/2010.
[333] Sent. C. Cass. n. 28051 del 30 Dicembre 2009.

La dottrina[334] non ha mancato al contrario di rilevare che, anche volendo affermare la natura obbligatoria della convocazione prescritta all'articolo 6, 4° comma del D. Lgs. 218/1997, questa non basta a rendere nullo l'atto impositivo già emesso in quanto *"l'istanza di accertamento con adesione, presentata quando la pretesa erariale è già definita in tutti i suoi aspetti e formalizzata in un provvedimento perfetto ed efficace, dà avvio a un procedimento autonomo, i cui eventuali vizi non possono incidere sulla legittimità del precedente provvedimento"*.

Tuttavia, la Sentenza in questione, seppure determinante nell'affermare l'efficacia dell'atto impositivo emesso anche in assenza di convocazione, non risolve la questione relativa ai termini di impugnazione del contribuente che, avendo presentato istanza di adesione, ignorata dagli Uffici, abbia manifestato la sua intenzione di pervenire a una soluzione anticipata ma non abbia potuto attuarla. In proposito, un'altra precedente pronuncia della giurisprudenza di legittimità[335] ha sancito un termine di 90 giorni decorsi i quali gli atti divengono definitivi, salvo ricorso del contribuente; ma il problema, a ben vedere, più che riguardare la definitività dell'accertamento "ordinario" concerne il termine di impugnabilità da applicare in questo specifico, controverso, caso.

La questione, seppur con premesse differenti, è stata affrontata dalla seconda importante Sentenza che si vuole commentare in questa sede, vale a dire la sentenza n. 17439 del 12 Ottobre 2012. A questa recentissima pronuncia si è giunti dopo un contenzioso travagliato, che, approdato in secondo grado, era stato rinviato alla Commissione Tributaria Provinciale di provenienza, da cui, sanato di un vizio di procedura, è ripartito fino ad arrivare in Cassazione. In specie, la controversia aveva ad oggetto un credito IVA che l'Agenzia delle Entrate intendeva recuperare nei confronti di una società a responsabilità limitata. Quest'ultima, dopo aver presentato istanza di accertamento con adesione e averla successivamente ritirata, ha presentato ricorso contro l'atto impositivo. L'agenzia, costituitasi in giudizio, ha contestato in via preliminare la tardività del ricorso facendo eccepire come la rinuncia espressa all'instaurazione del contraddittorio avesse fatto riprendere il decorso del termine di 60 giorni per l'impugnazione, a nulla valendo la sospensione di 90 giorni prevista in caso di avvio della procedura di accertamento con adesione. Secondo l'Ufficio, infatti, rinunciare esplicitamente alla soluzione concordata farebbe venir meno l'esigenza di sospendere i

[334] R. MORRONE, *Accertamento con adesione ok anche senza invito al confronto*, su www.fiscooggi.it articolo in commento alla Sentenza 29127/2011 della C. Cass.
[335] Cass., Ult. Sent. Citata.

termini utili per proporre il ricorso, essendo tale esigenza dettata dalla concreta possibilità di evitare il contenzioso. Del medesimo avviso è stata la Commissione tributaria Provinciale, che ha rilevato come la rinuncia al contraddittorio determini inevitabilmente la ripresa del decorso dei termini ordinari per promuovere l'impugnazione. La società ha ricorso in Appello, asserendo la violazione del diritto alla difesa, per la mancata discussione in pubblica udienza della causa; i Giudici si erano infatti riuniti in camera di Consiglio, fissata per esaminare esclusivamente l'istanza preliminare di sospensione. La Commissione Tributaria Regionale, accogliendo l'Appello presentato dalla contribuente, rimetteva gli atti alla Commissione Provinciale, la quale, comunque, ribadiva l'illegittimità del ricorso, in quanto tardivo e alla stessa conclusione sono giunti i successivi due gradi di giudizio. In particolare, la Cassazione, con la Sentenza in commento, ha osservato come *"[…] secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione, diretta a favorire il più possibile la composizione amministrativa della controversia, deve ritenersi che solo l'univoca manifestazione di volontà del contribuente possa escludere irrimediabilmente tale soluzione compositiva, attraverso la proposizione di ricorso avverso l'atto di accertamento, oppure di formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di definizione con adesione, facendo perciò venir meno la sospensione del termine di impugnazione"*. La rilevanza della rinuncia, nonché il ruolo chiave riconosciuto al contribuente quale unico soggetto in grado di interrompere la definizione, era già stata affermata dalla giurisprudenza di legittimità[336] ma nella pronuncia in parola assume un carattere ancor più perentorio e soprattutto utile a dettare con precisione, stante il vuoto normativo esistente, i termini in caso di intervenuta volontà di rinuncia all'adesione dell'atto impositivo.

La Suprema Corte afferma che la sospensione non si annulla del tutto, ma si attiva dalla data di presentazione dell'istanza ad opera del contribuente e non permane oltre la data della sua rinuncia. *"Proprio perché l'instaurazione del contraddittorio è il primo atto necessario per lo svolgimento della procedura, la rinuncia ha il significato di rinuncia alla procedura. E, quindi, anche di rinuncia alla sospensione dei termini per ricorrere"*[337]. E'stata oltretutto operata, da parte dei Giudici[338], una fondamentale differenza tra rinuncia all'adesione e verbale negativo (il quale per espressa pronuncia di legittimità non può dirsi equivalente a una rinuncia implicita). Nella prima

[336] C. Cass., Sent. n. 7334 del 16 Febbraio 2012.
[337] Dal commento della Sentenza 17439 del 12 Ottobre 1012 pubblicato su www.fiscooggi.it a cura di R. MORRONE, *Sospensione dei termini per ricorrere: stop se si rinuncia all'adesione*.
[338] Cfr. C. Cass., Sent. n. 15171 del 12 Maggio 2006.

ipotesi la sospensione viene interrotta perché la manifestazione di volontà univoca e non revocabile del contribuente *"esclude irrimediabilmente la soluzione anticipata della controversia"*[339]; nel secondo caso, al contrario, la sospensione opera, essendo stato attivato un *"procedimento atto a favorire la soluzione concordata e preventiva della controversia"*[340] e, anche ove le parti non dovessero pervenire ad un accordo, resta aperta la possibilità di riprendere le trattative[341].

A parere di chi scrive, la Sentenza in parola resta illuminante e del tutto condivisibile. Proprio per questo stride ancor di più, in termini di applicazione del principio di cooperazione, con la Sentenza testé commentata. Se, infatti, la motivazione a fondamento della ripresa dei termini ordinari la decadenza dei benefici a seguito di rinuncia all'adesione, sembra più che legittimo chiedersi perché, viceversa, l'univoca e ribadita volontà di pervenire ad un accordo, dimostrata dal contribuente, non possa produrre gli effetti sperati in caso di inerzia dell'Amministrazione.

Per concludere la disamina dei momenti di cooperazione tra contribuente e Amministrazione a seguito dell'emissione di un avviso di accertamento, si rende necessario affrontare nel dettaglio il principio di unicità dell'accertamento, emblematico per la discussione del tema trattato, dal momento ch'esso rappresenta anche una forma di tutela che l'ordinamento intende riconoscere al contribuente, ma che ha creato notevoli difficoltà applicative, risolte alla luce del principio di cooperazione.

Il principio di unicità dell'accertamento trova la sua *ratio* nell'intenzione legislativa di tutelare un diritto del contribuente, ma costituisce anche espressione di una riconosciuta civiltà giuridica del sistema impositivo[342]. Per espressa disposizione normativa, riscontrabile nelle fonti dedicate agli istituti in questione, il principio di unicità dell'accertamento può venir meno solo in specifici casi, che si possono riassumere sotto la dicitura di rettifiche parziali e integrative, non anche attraverso il meccanismo di autotutela, che, pur rispondendo alla finalità di realizzare un gettito derivante da oggettive manifestazioni di capacità contributiva, poggia su un meccanismo completamente diverso. La Corte di Cassazione, tramite alcune rilevanti pronunce, ha provveduto a fornire una definizione esaustiva degli istituti di accertamento parziale e di accertamento integrativo. Con la

[339] Sent. C. Cass. n. 17439 del 12 Ottobre 2012.
[340] Cfr. Cass. n. 3762 del 15 Febbraio 2012 e 5865 del 27 Novembre 2012.
[341] Come affermato dalla Corte Costituzionale nella Sent. n. 140/2011 del 06 Aprile 2011.
[342] A. CISSELLO, *Accertamento parziale, "autotutela sostitutiva" e reiterazione del potere impositivo*, ne *Il Fisco* n. 11/2010, p. 1655 e ss.

Sentenza C. Cass. n. 1817 del 28 Gennaio 2010 la Cassazione ha precisato che l'accertamento parziale è strettamente vincolato alle ipotesi contemplate dagli articoli 41 *bis* del D.P.R. 600/1973 e 54, 5° comma, del D.P.R. 633/1972 e che l'eventuale capziosità di un atto di questo tipo comporta la nullità *"non dell'atto ma dell'eventuale e successivo provvedimento in violazione delle suddette norme"*, in ciò riscontrando la volontà del Legislatore di accordare la priorità, in fase preliminare all'accertamento, alle esigenze di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Il richiamo agli articoli in questione quali principali riferimenti normativi per l'istituto in commento deriva dalla constatazione che l'adesione ai processi verbali di constatazione sia possibile solo se il processo verbale contiene rilievi tali da comportare l'emanazione di un accertamento parziale[343]. Le norme ora richiamate disciplinano una particolare tipologia di accertamento che per sua natura, tralasciando volutamente eventuali elementi, non impedisce *"l'ulteriore azione accertatrice"* dell'Amministrazione. Ora, è evidente che la possibilità di condurre ulteriori – e più accurate - verifiche presso un contribuente di cui si è già in possesso di informazioni che potrebbero far avanzare una pretesa impositiva, sia un forte incentivo per l'Amministrazione, che potrebbe essere tentata di emettere avvisi di accertamento in tutto e per tutto "globali" ammantati sotto la dicitura di "parziali" al fine di non precludersi la possibilità di condurre altri controlli sullo stesso contribuente. Questa tentazione, però, appare in netto contrasto con il principio di unicità dell'accertamento e ha indotto la giurisprudenza a definire più compiutamente l'ambito di operatività dell'accertamento parziale. Le richiamate pronunce di legittimità si caratterizzano per un'applicazione estremamente estensiva del dettato normativo, ritenendo le ipotesi ivi previste come non tassative, potendosi anche basare, l'accertamento in questione, su elementi che emergono dalle dichiarazioni dei contribuenti[344], su informazioni complesse[345] o su indizi presuntivi di imposta evasa[346]; viceversa, la giurisprudenza di merito ha ripetutamente dichiarato l'illegittimità di avvisi di accertamento ordinari "camuffati" da accertamenti parziali, ossia sostenuti da *"verifiche basate su ragionamenti induttivi, perché in palese contrasto con la*

[343] Sulle conseguenze derivanti da prescrizione in parola, A. CISSELLO, *Adesione ai PVC: non impugnabilità dell'atto di definizione dell'accertamento parziale*, ne *Il Fisco* n. 7/2010, p. 1059 e ss.
[344] C. Cass. Sent. n. 912 del 18 Gennaio 2006.
[345] Cfr. C. Cass. n. 11057 del 12 maggio 2006, n. 21941 del 19 Ottobre 2007 e n. 3566 del 13 Febbraio 2009.
[346] E' il caso di C. Cass. n. 27035 del 21 Dicembre 2007, che legittima una rettifica parziale fondata sulla mancata esecuzione di operazioni pubblicitarie mai pagate, ma iscritte in bilancio come costi.

ratio"[347] delle norme a presidio dell'istituto. Secondo le Commissioni di primo e secondo grado il ruolo dei verificatori è strettamente finalizzato a:

- *"dimostrare fatti certi, non presuntivi di evasione"*[348] in tal senso non può dirsi legittimo l'accertamento basato su un processo verbale di constatazione che verte sull'esame di una contabilità parallela[349];
- accertare in modo tassativo l'esistenza degli *"specifici presupposti indicati dalla norma: è perciò nulla la rettifica fondata su documenti prodotti in sede di questionario"*[350];
- procedere all'accertamento in condizioni di *"obiettiva evidenza e immediatezza del rilievo; tale da non richiedere ulteriori elaborazioni di natura induttiva o sintetica"*[351];
- operare sulla base di *"elementi che non comportano contestazioni circa l'inattendibilità dei dati esposti in dichiarazione"*[352].

Ancor più indicativo dell'orientamento restrittivo adottato dalla giurisprudenza di merito, è la pronuncia di una Commissione regionale[353], che ha specificato come l'accertamento parziale sia *"circoscritto alle sole ipotesi stabilite dalla legge e si concretizza in semplice attività di riscontro tra quanto segnalato o rinvenuto in sede di controllo e quanto accertato"*.

Peraltro, chiarimenti ufficiali in merito all'ambito di operatività della rettifica parziale, seppur contrastanti tra loro, sono arrivati dall'Agenzia delle Entrate[354], che non ha mancato di rilevare che in seguito della L. 30 Dicembre 1991, n. 413 l'accertamento parziale gode di diversa applicazione, *"non essendo più basato sulla limitatezza del contenuto e sull'unicità della fonte d'impulso"*. In considerazione di ciò *"non confligge con la natura dell'istituto in esame il fatto che nel corso della verifica generale sia posta in essere comunque un'attività istruttoria"*[355].

Occorre precisare, oltretutto, come anche ammettendo un'interpretazione restrittiva all'utilizzo dell'accertamento parziale, non si risolva il problema relativo alla possibilità di difesa del contribuente, in quanto, anche qualora l'istituto in esame non incontrasse i presupposti per poter

---

[347] A. CISSELLO, *Accertamento parziale, "autotutela sostitutiva" e reiterazione del potere impositivo*, ne *Il Fisco* n. 11/2010, *Op. Cit.*, p. 1657.
[348] C.t.p. Salerno, Sent. 24 Gennaio 2000, n. 222.
[349] A. CISSELLO, *Accertamento parziale, "autotutela sostitutiva" e reiterazione del potere impositivo*, Op. Cit. p. 1658.
[350] C.t.r. Venezia, Sent. 13 Giugno 2005, n. 52.
[351] C.t.p. Brindisi, Sent. 6 Marzo 2002, n. 114.
[352] C.t.p. Venezia, Sent. 2 Maggio 2006, n. 52.
[353] Sent. C.t.r. Bari n. 63 del 15 Maggio 2008.
[354] Circ. 8 Agosto 1997, n. 235/E, par. 2.4.
[355] Contro tale orientamento, peraltro, si è espresso il Secit con la delibera 26 Febbraio 2001, n. 13.

trovare applicazione, resterebbe comunque possibile effettuare un accertamento con adesione globale.

A ciò si aggiunga quell'indirizzo interpretativo in base al quale l'interesse a eccepire presunte violazioni degli articoli 41 *bis* D.P.R. 600/1973 e 54, comma 5 del D. Lgs. 633/1972 sussisterebbe soltanto in seguito alla notifica di un successivo avviso di accertamento, emesso nonostante l'Ufficio abbia esaurito il suo potere di accertamento in via generale in base ai predetti articoli[356]. Ciò equivale a legittimare operazioni di verifica che, seppur condotte in violazione di specifiche disposizioni di legge, non conducono ad un accertamento. Il ché val quanto dire: se un vizio di procedura iniziale non produce effetti (che risulterebbero anch'essi viziati) esso è come se fosse sanato. Inoltre, incalza la Corte, *"l'eccezione relativa non è mai riferibile all'avviso di accertamento parziale, ma solo all'eventuale successivo avviso, notificato sulla base di un potere già consumato"*[357]. D'altronde, si è rilevato[358], se la nullità colpisse il primo atto (avviso di accertamento parziale), la stessa troverebbe la sua causa in un errore formale, il quale non creerebbe un pregiudizio al contribuente sul fronte della violazione del potere accertativo.

Assai diverso, invece, è il caso di reiterazione del potere impositivo in presenza di rettifiche integrative e, di tutt'altra matrice, l'esercizio del potere di autotutela. La sentenza della Corte di Cassazione n. 2424 del 3 Febbraio 2010 si è dedicata con discreto successo a specificare le differenze esistenti tra questi due istituti e, dunque, a delimitarne l'ambito di legittimità. Infatti, mentre l'accertamento integrativo si limita alle ipotesi sancite dagli articoli 43, 3° comma del D. Lgs. 600/1973 e 57, 3° comma del D. Lgs. 633/1972 – sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi-, l'autotutela sostitutiva si definisce come quel procedimento in base al quale l'Ufficio procede all'annullamento di un proprio atto e alla contestuale emissione di un atto analogo, sanato dei vizi di forma presenti nel primo. L'annullamento comporta l'estinzione del procedimento per cessazione della materia del contendere, mentre l'emanazione del secondo atto determina l'instaurarsi di un nuovo procedimento, che, però, parte dagli stessi presupposti del precedente.

Dunque, precisa la Sentenza, l'accertamento integrativo, che deve comunque essere condotto nel rispetto delle scadenze previste per un ordinario accertamento, si fonda sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, la cui importanza può essere desunta dalla citazione testuale della

[356] Sent. C. Cass. 5 Febbraio 2009, n. 2761.
[357] Sent. C. Cass. 28 Gennaio 2010, n. 1817.
[358] A. CISSELLO, *Op. Cit.*, p. 1660.

pronuncia, che vuole gli stessi *"rilevati in epoca successiva e tali da modificare nella sostanza l'oggettività del presupposto d'imposta"*. La rilevanza da questi rivestita, pertanto, non è decretata solo dal momento in cui essi si rendono disponibili all'ente impositore, ma anche e soprattutto dalla portata delle informazioni che apportano, le quali rendono necessarie ulteriori indagini al fine di verificare la mutata oggettività del presupposto d'imposta. Stanti le caratteristiche indicate, ne consegue che la rettifica integrativa:

- non richiede l'annullamento dell'atto precedente e la sua sostituzione con uno nuovo;
- affianca il relativo avviso di accertamento a quello originario e viene a coesistere con questo, integrandone taluni elementi;
- non incide sul precedente avviso, il quale è dotato di completezza e validità indipendentemente dall'emanazione dell'avviso di accertamento integrativo.

Ed è sulla base di queste caratteristiche che si declinano all'opposto nel caso dell'autotutela sostitutiva, che la Suprema Corte procede alla definizione di quest'ultimo istituto, essenziale nell'affermazione del principio di cooperazione. In base alla citata Sent. n. 2424/2010, tuttavia, anche l'autotutela incontra dei limiti, poiché, per attuarla, occorre:

- che l'atto sostituito sia affetto da vizi formali, essendo illegittima la sostituzione di atti recanti vizi sostanziali;
- osservare i termini decadenziali previsti per l'accertamento ordinario;
- rispettare le eventuali pronunce già passate in giudicato;
- annullare un precedente atto impositivo e procedere alla relativa comunicazione al contribuente interessato dall'atto.

Con la medesima Sentenza, peraltro, si è esclusa la legittimità dell'autotutela sostitutiva nel caso in cui l'atto sostituito sia un accertamento emanato prima del decorso dei 60 giorni che lo Statuto dei diritti del contribuente, all'art. 7, impone tra la redazione del processo verbale di constatazione e l'emissione dell'avviso di accertamento. Stessa conclusione, in altra circostanza, con riferimento ai provvedimenti impositivi viziati da difetto di motivazione[359].

In parziale disaccordo con quanto finora affermato relativamente all' impossibilità, nell'esercizio del potere di autotutela riconosciuto all'Amministrazione, di emettere un atto sulla base di

[359] Cfr. C.t.p. Ravenna, Sent. 18 Aprile 2008, n. 241, anche se, in senso contrario, C. Cass., Sent. n. 2531 del 22 Febbraio 2002.

presupposti differenti da quello sostituito, la Cassazione[360] ha ammesso la *"possibilità di prendere in considerazione anche ragioni rimaste accantonate all'epoca dell'emanazione dell'avviso annullato"*, purché si dia esauriente dimostrazione, in sede di emanazione del nuovo atto, dei motivi per i quali tali ragioni non costituirono fondamento del precedente avviso, nonché di quelli per cui risulta opportuno prenderle in considerazione soltanto in un secondo momento.

Ma non è solamente sui vizi di forma e le motivazioni che divergono gli istituti dell'accertamento integrativo e dell'autotutela. Infatti, in una rettifica rispetto a quanto precedentemente notificato entra in gioco anche la possibilità di reiterare il potere impositivo in deroga al principio di unicità dell'accertamento, possibilità che rientra nella sfera di operatività dell'accertamento integrativo, non anche del meccanismo dell'autotutela. La giurisprudenza di legittimità[361] ha ribadito infatti che *"tramite il potere di autotutela sostitutiva l'Ufficio annulla un proprio atto impositivo affetto da vizi formali e ne riemette un altro, sanando il vizio; mediante accertamento integrativo, invece, sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, è possibile modificare in aumento l'atto impositivo già emanato"*. Sulla base di questa osservazione, si ravvede una violazione ad opera dell'Ufficio se, con un provvedimento in autotutela, oltre a sanare un vizio formale dell'atto impositivo, procede alla rettifica dello stesso, determinando una modifica in aumento del secondo atto perché il presupposto per agire in autotutela è l'annullamento di un precedente atto, non l'acquisizione di elementi nuovi, non utilizzabili precedentemente, che configurerebbe la fattispecie di accertamento integrativo; l'annullamento è infatti la *conditio sine qua non* per attuare l'autotutela, dal momento che in sua mancanza si avrebbero due atti impositivi aventi medesimo contenuto, il che implicherebbe una duplicazione di imposta, in palese contrasto con il principio di unicità dell'imposizione.

Tuttavia il vero problema relativo all'autotutela sostitutiva sorge in merito alla contrapposizione tra il diritto dell'Amministrazione finanziaria, riconosciuto da dottrina e giurisprudenza, di riesaminare ed annullare i propri atti ritenuti illegittimi per sanare il relativo vizio, e il diritto del cittadino a poter riporre il proprio affidamento sugli atti della pubblica amministrazione senza dover essere gravato di oneri per procedimenti viziati per responsabilità dell'Amministrazione. Il ruolo da attribuire al contribuente nel contesto dell'autotutela non è univocamente individuato, ci si chiede, in particolare, se egli goda di un diritto all'annullamento dell'atto, oppure, al contrario,

[360] Sent. C. Cass. 29 Marzo 1990, n. 2576.
[361] C. Cass., Sent. n. 13891 del 28 Maggio 2008.

laddove a detto meccanismo si attribuisce una natura del tutto discrezionale per l'ente impositore, sia completamente in balia dell'arbitrio della Pubblica Amministrazione. In primo luogo occorre rilevare che, qualora si fosse già instaurato un giudizio a seguito all'emanazione del primo atto, esso dovrebbe ritenersi estinto, di talché il contribuente che intenda proseguire il contenzioso, per affermare le proprie ragioni anche rispetto nuovo atto, avrebbe il preciso onere, di impugnare tale secondo atto. Detto onere, oltretutto, non verrebbe meno neppure nell'ipotesi in cui l'Amministrazione non avesse proceduto all'annullamento del primo atto, circostanza che farebbe, di fatto, proseguire la prima causa, fermo restando il dovere del Giudice di sostituirsi all'Agenzia delle Entrate nell'annullamento dell'atto affetto da vizio di forma. Ma se in linea teorica il primo atto può sempre essere annullato durante il giudizio, per il vizio che ha indotto l'Amministrazione ad agire in autotutela, ci si interroga sul trattamento giuridico del secondo atto, stante la pendenza di due contenziosi fondati sugli stessi presupposti. Secondo la giurisprudenza di merito[362], anche il nuovo atto impositivo merita di essere caducato. La Commissione che ha espresso tale parere, trovatasi a giudicare su una doppia cartella di pagamento, a contenuto identico, stante il mancato annullamento dell'atto con vizio di forma da parte dell'ente impositore, ha rilevato come la rinotificazione dell'atto "per puro scrupolo", come fatto eccepire dal competente Ufficio, comporta l'onere, per il contribuente, di impugnazione di entrambi gli atti, al fine di evitarne l'esecutività e pertanto *"stupisce che la parte chieda l'inammissibilità* [del ricorso] *per litispendenza (relativa all'impugnazione della prima cartella di pagamento), posto che lei stessa, tramite il proprio comportamento, ha costretto il contribuente a proporre il secondo ricorso"*. La pena dell'annullamento dell'atto "sano" pare a tutti gli effetti un valido deterrente, atto a punire la condotta tenuta dall'Amministrazione, nel senso che è utile a disincentivare eccessi di zelo ("*per puro scrupolo*") nell'esercizio del potere autoritativo da parte della stessa, le cui conseguenze gravano, in ogni caso, sul contribuente.

Esaurita la disamina di tutti i momenti e gli istituti, previsti e incentivati dall'ordinamento, a presidio del principio di cooperazione, si rende ora necessario indagare le conseguenze che una mancata applicazione del principio in esame determina su ambo le parti.

[362] Sent. C.t.p. Torino, 10 Giugno 2008, n. 38.

2.4 Gli effetti della mancata cooperazione tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

L'intera trattazione, dedicata a chiarire cause, modalità ed esigenze in rapporto al principio di cooperazione all'interno del sistema tributario italiano, si è proposta di evidenziare la rilevanza di tale principio al fine del perseguimento dell'evasione fiscale, ma anche come chiave di volta nella risoluzione delle problematiche emergenti nel conflittuale rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria. Nel presente paragrafo si intende adottare un approccio della questione opposto, che parte dall'analisi delle conseguenze, tanto per l'Amministrazione quanto per il contribuente, che la mancanza di cooperazione comporta nel rapporto impositivo, per riaffermarne, sotto un'ottica diversa, la necessaria applicazione.

Nella prassi ,infatti, si possono rinvenire casi in cui il principio di cooperazione viene accantonato in favore di altri principi o di prassi miopi, fini a se stesse, ma il risultato cui si perviene è tutt'altro che efficace per il sistema nel complesso, ciò a dimostrazione come la cooperazione in ambito tributario sia la strada più concreta per realizzare gli scopi tipici dell'ente impositore, per tutelare gli interessi pubblici cui è preposta l'Amministrazione finanziaria e, non ultimo, per garantire i diritti dei contribuenti.

Nella disamina delle circostanze in cui la mancanza di cooperazione è determinante si intende partire da una specifica peculiarità dell'ultimo argomento trattato nel paragrafo precedente: l'autotutela sostitutiva. Il problema che si intende affrontare, ampiamente dibattuto in dottrina[363], è quello delle tutele su cui il contribuente può contare in caso di diniego espresso, così come di silenzio, da parte dell'Amministrazione, in occasione di una richiesta di agire in autotutela al fine di annullare un atto ritenuto infondato o illegittimo per vizi di forma. Se, in un primo momento, la giurisprudenza di legittimità[364] era intervenuta per affermare la completa *"impugnabilità del diniego espresso o tacito di autotutela per garantire efficaci difese"* al contribuente, le successive pronunce hanno provveduto a una progressiva delimitazione e restrizione delle tutele azionabili. Sebbene si ravveda l'esistenza di un interesse legittimo del contribuente a veder riconosciuta la sua istanza, tutelabile già dinanzi alle Commissioni tributarie e non solo in Cassazione, la stessa Sentenza rileva come l'impugnabilità sia limitata poiché in contrasto con la discrezionalità di agire

[363] L. NICÒTINA, *Silenzio e diniego di autotutela: considerazioni su impugnazioni e risarcimento del danno*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, I, p. 71 e ss.
[364] SS.UU. Cass., Sent. n. 16776 del 10 Agosto 2005.

spettante all'Amministrazione nell'esercizio del suo potere di autotutela[365]. Più nello specifico, *"l'istanza non può essere fondata su elementi ed eventi sopravvenuti rispetto alla notificazione dell'atto impositivo, o comunque non sanati per mancata proposizione di azioni dirette da parte del contribuente"*[366] e questo per evitare che vengano contestati vizi originari contenuti nell'atto che si intende impugnare, che, se sollevati, resterebbero lettera morta per sopravvenienza delle relative scadenze[367]. Un altro indirizzo, assai più condiviso, ammette la valutazione dei soli vizi propri dell'atto di diniego, relegando l'ambito di *"valutazione alla legittimità del rifiuto, non della pretesa"* e limitando l'impugnabilità esclusivamente al diniego esplicito[368], diversamente da quanto sostenuto in altra circostanza dalla Suprema Corte[369], che in quell'occasione ha equiparato il diniego espresso a quello tacito, ma ha altresì limitato l'azione impugnatoria al caso in cui l'atto impositivo non abbia ancora acquisito definitività.

Per affrontare la questione, appare utile definire il ruolo del contribuente sulla base del diritto alla discrezionalità riconosciuto all'Amministrazione finanziaria nell'esercizio del potere di autotutela, perché, qualora esso fosse fondato, l'azione di tutela proponibile dal contribuente avrebbe effetto nullo. E' indiscusso infatti l'assoluto potere discrezionale di cui gode la Pubblica Amministrazione in un istituto come l'autotutela amministrativa, che comporta tra l'altro l'iniziativa di annullamento dei propri atti, ed ha la chiara finalità – come suggerisce il termine - di tutelare l'Amministrazione stessa. Sorge, però, un dubbio in merito alla natura discrezionale dell'autotutela in ambito tributario, stanti gli articoli 1 e 2 del D.M. 37/1997, nonché la natura indisponibile – anche per l'ente impositore - dell'obbligazione tributaria. L'art. 1 del decreto citato legittima, in caso di *"grave inerzia dell'Ufficio",* l'intervento sostitutivo della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, disposizione che suggerirebbe l'esistenza di un preciso dovere di riesame da parte dell'Amministrazione, oltreché di una concreta responsabilità della stessa in ipotesi di rifiuto – espresso o tacito. L'art. 2, invece, procede a un elenco delle tipologie di vizi che dovrebbero (*rectius* potrebbero) determinare l'annullamento di un atto amministrativo in ciò manifestando la volontà del Legislatore di *"predeterminare normativamente le ipotesi in cui esso "deve" essere esercitato"*[370]. Quest'ultima posizione, peraltro, è stata apertamente rigettata dalla Suprema

[365] Cass. Sez. Trib., 25 Febbraio 2006, n. 3608.
[366] Così Cass. Sez. Trib., 26 Gennaio 2007, n. 1710.
[367] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p, 72.
[368] Cass. SS.UU. 27 Marzo 2007, n. 7388.
[369] Cass. SS.UU. 6 Febbraio 2009, n. 2870.
[370] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 75.

Corte, che non la trova sostenibile in base ad un'interpretazione sistematica e coordinata delle fonti normative[371]. La giurisprudenza di legittimità, infatti, ha più volte ribadito la *"natura indiscutibilmente discrezionale"* del potere di autotutela, anche con riguardo alla materia tributaria. Questo implica l'impossibilità per il contribuente di far valere un suo presunto diritto di riesame dell'atto e lascia ristretti margini di manovra anche al Giudice chiamato a pronunciarsi sulla legittimità dello stesso. Anche ammettendo l'impugnabilità del diniego, nel caso in cui il Giudice rilevasse l'inerzia dell'Amministrazione, o la palese illegittimità dell'atto, non potrebbe comunque procedere autonomamente all'annullamento dello stesso, non potendo egli sostituirsi nell'esercizio di un potere che la legge ha inteso attribuire solo ed esclusivamente all'Amministrazione finanziaria, cui è affidato il compito di valutare l'interesse pubblico derivante dall'eventuale esercizio dell'autotutela. Inoltre il potere di autotutela non può dirsi discrezionale, circostanza che obbligherebbe l'Amministrazione a prendere opportuni provvedimenti al ricorrere dei presupposti sanciti dalla legge e legittimerebbe l'azione surrogatoria del Giudice.

In effetti la tesi della discrezionalità degli atti in questione sembra essere sostenuta anche dal comma 1 dell'art. 2, D.M. 37/1997 che lascia assoluta iniziativa all'Amministrazione in merito all'*an* del provvedimento (*"può procedere"*, non *"deve"*) e non pone vincoli sul *quando*. Inoltre *"le modalità (*quomodo*) e le* motivazioni *(quid) sono regolate in via meramente esemplificativa (nella premessa dell'elencazione si legge infatti* "quali, tra l'altro […]" *e subordinate ad altre valutazioni di interesse pubblico, lasciate all'apprezzamento della Pubblica Amministrazione"*[372]. Tali valutazioni sono rinvenibili all'ultimo comma dell'art. 2 sopra citato, che impone all'Ufficio di inquadrare i casi di volta in volta esaminati sotto il profilo delle esigenze di stabilità e certezza; ma altri criteri si riscontrano agli articoli 3 e 4, comma 1, e 7, commi 1 e 2 del D.M. 37, oltre che al 1° comma dell'art. 2 *quater* del D.Lgs. 564 del 30 Settembre 1994, i quali introducono specifici *"criteri di economicità per l'esercizio dell'attività amministrativa di autotutela che implicano valutazioni di merito riservate al potere amministrativo, palesemente indipendenti dalla legittimità provvedimentale ipoteticamente rimovibile, ma tali da poterla impedire"*[373].

Con queste premesse, si possono ora analizzare nello specifico le conseguenze derivanti dall'impugnazione del diniego e quelle caratterizzanti il ricorso avverso il rifiuto. Nel primo caso,

[371] C. Cass. n. 11457 del 12 Maggio 2010.
[372] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 78.
[373] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 79.

stante la conclamata natura discrezionale del potere di autotutela, non si può affermare che il diniego opposto dall'Amministrazione violi alcuna disposizione di legge, tuttavia si ritiene non privo di fondamento esigere un riesame dei motivi propri del rifiuto, in quanto palesati nella risposta all'istanza del contribuente e rientranti nella sfera di operatività dell'art. 2, D.M. 37/1997. Tuttavia è stato rilevato[374] come non sussista *"alcun interesse"*, dal punto di vista giuridico, *"all'impugnativa del diniego di autotutela, se il giudizio rispetta le forme e i limiti ammessi su atti discrezionali"*. Dunque il giudizio che si ritiene valido proporre è quello sulla legittimità del rifiuto sulla base dei motivi addotti, non sulla fondatezza della pretesa, essendo, quest'ultimo, riservato per legge all'esclusiva competenza dell'Amministrazione. Ma il giudizio sulla legittimità del rifiuto, come è evidente, non può essere fondato sulla eventuale legittimità o fondatezza della pretesa del contribuente, nemmeno laddove la stessa fosse univocamente accertata dal Giudice, perché essa presuppone un giudizio di merito che, anche se inserito in una fase del giudizio considerata incidentale ai fini della decisione di legittimità, è in ogni caso precluso al relativo Giudice. La dottrina[375] ritiene, dunque, impossibile il giudizio sulla legittimità del rifiuto *"perché consegue e concerne la delibazione di elementi lasciati alla discrezione dell'autorità amministrativa, predeterminata e soggetta ad apprezzamenti in base a criteri di economicità, non corrispondenti a parametri suscettibili di apprezzamento giudiziale"*. Lo stesso giudizio si ritiene tale da generare un conflitto tra poteri dello Stato, causato dall'intromissione del Giudice in questioni considerate di prerogativa dell'Amministrazione. Per effetto della presunta intromissione, oltretutto, lo stesso Giudice si renderebbe responsabile della violazione di quelle stesse norme, attinenti il diritto tributario, cui non è soltanto soggetto, ma di cui è chiamato a farsi garante. Inoltre, prosegue il medesimo Autore, dal momento che oggetto del giudizio risulta essere il diniego in sé e per sé, e non l'atto con riferimento al quale era stata richiesta l'autotutela, è fatto obbligo per il Giudice di legittimità di eccepire l'articolo 100 c.p.c., sulla mancanza di interesse ad agire da parte del contribuente, che non trae diretto vantaggio dall'esercizio di un potere finalizzato a tutelare e garantire autonomia di azione all'Amministrazione finanziaria. Un altro limite cui va incontro il giudizio sul diniego di autotutela è individuato nell'articolo 112 dello stesso codice, che impone la corrispondenza tra *petitum* e pronuncia[376]. A ciò si aggiunga la deroga di cui dovrebbe disporre il Giudice competente per superare le disposizioni contrarie e l'intervenuta decadenza dei termini

[374] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 79.
[375] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 81.
[376] Sull'applicabilità di tale principio alla materia tributaria, si veda, tra gli atri, C. GLENDI, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, p. 879.

previsti dall'ordinamento tributario. La Cassazione, infatti, può essere adita solamente per eccepire elementi o eventi sopravvenuti in giudizi non ancora definitivi, caratteristiche che nella decisione di specie appaiono in contrasto con il 2°comma dell'art. 2 D.M. 37/1997, che recita: *"Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria"*. Il Giudice, pertanto, dovrebbe tener conto di queste peculiarità, anche se l'ostacolo maggiore resta l'indebita assunzione di funzioni sostitutive non previste dalla legge. *"In definitiva, se pure la valutazione della legittimità e della fondatezza dell'atto è propria della funzione giudicante, non lo è affatto la valutazione dell'opportunità oppure no di agire in autotutela"*[377]. Si ritiene infatti che, sebbene l'analisi circa la fondatezza dell'istanza sia meritevole di un giudizio, essa non può prescindere dall'ulteriore valutazione circa l'esistenza di un interesse pubblico e delle relative conseguenze a livello erariale che per effetto dell'autotutela potrebbero prodursi. Tale valutazione esula dalle possibilità del Giudice di legittimità, non solo in quanto non investito dalla legge ad arrogarsi le funzioni amministrative coinvolte, ma anche e soprattutto perché non in possesso degli elementi necessari per comprendere le motivazioni dell'Amministrazione. Tale convinzione è condivisa dalla Corte stessa, che, in materia di risarcimento del danno, ha asserito che *"non può essere riferita alla condotta dell'Amministrazione la richiesta di autotutela proprio perché altrimenti si avrebbe un'indebita interferenza della giurisdizione sulle modalità di esercizio del potere amministrativo"*[378].

Non diversa la conclusione cui si perviene dall'analisi dell'impugnazione del silenzio all'istanza di autotutela, che presenta *"peculiarità degne di autonoma osservazione"*[379]. Innanzitutto occorre interrogarsi sul significato da attribuire al silenzio opposto dall'Amministrazione, se, cioè, il suo significato debba essere interpretato come un assenso o come un rifiuto. Escludendo la prima ipotesi per motivi di logicità, oltreché per l'assenza di una specifica disposizione legislativa a riguardo, si pongono, appoggiando la tesi del silenzio-rigetto, gli stessi problemi già affrontati in caso di diniego esplicito, con l'aggravante che in questo secondo caso manca un atto recante i motivi del rifiuto a cui eventualmente appigliarsi in sede di impugnazione. Inoltre, l'interpretazione del silenzio-rifiuto appare non meno debole di quella del silenzio-assenso, dal momento che essa non gode di alcuna specifica previsione *ex lege* in tal senso. Una terza soluzione

[377] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 82-3.
[378] Cass. Civ., sez III, Sent. n. 698 del 19 Gennaio 2010.
[379] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 84, ma, *contra*, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1998, p. 134.

potrebbe essere quella di rinunciare all'attribuzione di un significato al silenzio dell'Amministrazione, proprio perché il silenzio in quanto tale pone i dubbi interpretativi appena sollevati. Si fa strada allora una corrente di pensiero che interpreta l'impugnabilità del silenzio in quanto omissione dell'Amministrazione finanziaria: in tal modo si evita l'attribuzione di significati impropri al rifiuto, non avvalorati da alcuna disposizione normativa in proposito, e si aggira l'impossibilità di poter appellare le motivazioni. In altre parole *"si valuta solo la legittimità oppure no del mancato riesame rispetto alle esigenze di limitare il sindacato giudiziale alla sola legittimità della condotta dell'amministrazione, destinataria dell'istanza, piuttosto che coinvolgere la fondatezza della pretesa tributaria"*[380]. Se è vero che non esiste uno specifico atto da impugnare, la sua inesistenza è causata dalla colpevole inerzia dell'Amministrazione, che fa propendere per l'affermazione di un diritto del contribuente a ottenere un procedimento. Il Giudice anche in questo caso non può imporre la propria decisione sul merito, ma potrebbe obbligare a condurre un riesame propedeutico a un giudizio di merito. Peraltro, la tesi ora esplicitata non ha trovato il favore della giurisprudenza[381], la quale ha negato l'impugnabilità del silenzio proprio in virtù del principio di discrezionalità che opera con riferimento all'autotutela; a parere della Corte, infatti, *"anche l'omissione rientra nella libera discrezionalità dell'Amministrazione"*. Ma la possibilità di avanzare ricorso avverso il silenzio dell'Amministrazione, o meglio, l'esistenza di un interesse "pretensivo-procedimentale" a fondamento dell'impugnabilità del silenzio sarebbe sconfessata anche dalle disposizioni normative di cui agli artt. 1 e 2, L. n. 241/1990. Quest'ultimo, al 5° comma, disciplina espressamente l'impugnabilità del "silenzio-inadempimento". Ebbene, la disposizione in parola non pare applicabile alla luce dell'articolo precedente, che dispone l'applicazione delle disposizioni successive ai soli casi in cui *"[…] il procedimento consegua obbligatoriamente da un'istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio"*. Solo in queste ipotesi sussiste un *"dovere di concludere* [il procedimento] *con l'adozione di un provvedimento espresso"*. Ma, come più volte ribadito, il potere di autotutela gode di discrezionalità, pertanto non è imposto nessun dovere di riesame a carico dell'Amministrazione, circostanza che fa decadere l'operatività dell'art. 2, comma 5, alla fattispecie in esame. Né, d'altronde, è fissato alcun termine entro il quale la legge impone all'Amministrazione di provvedere a fornire una risposta all'istanza in questione. Si rileva dunque che *"il silenzio non può essere oggetto di sindacato giudiziale di legittimità, perché al cospetto*

[380] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 84.
[381] C. Cass., Sent. n. 7388/2007.

della legge non può tradursi mai in omissione"[382]. Ove anche tutte le presenti considerazioni non fossero sufficienti a convincere il lettore sulla non impugnabilità del silenzio, occorre rilevare due ulteriori aspetti a sostegno delle conclusioni finora avanzate, vale a dire la non operatività delle disposizioni di cui alla L. n. 241/1990 – di carattere meramente amministrativo - all'ambito tributario e il contrasto della fattispecie con gli articoli 2 e 19 del D.Lgs. 546/1992. L'art. 2, relativo alla giurisdizione e novellato di recente, pur non avendo carattere tassativo, non si ritiene possa essere applicabile alla presente questione, la cui giurisdizione non è espressamente assegnata alle Commissioni tributarie, né le appartiene necessariamente per materia, dal momento che non concerne la materia tributaria il giudizio sulla legittimità di un potere discrezionale, che deve oltretutto essere ponderato alla luce di criteri di economicità, del tutto estranei alla determinazione d'imposta.

Non si può, a tal proposito, considerare il diritto dell'Amministrazione ad autodeterminarsi come un eccesso di potere, dal momento che l'istituto in esame ha la finalità di sostenere e tutelare le ragioni proprie della Pubblica Amministrazione, la quale è chiamata a seguire le prescrizioni normative previste dalla legge, in primo luogo dalla Costituzione. Pertanto, si avrebbe un eccesso di potere solo ove la discrezionalità attribuita all'Amministrazione finanziaria al fine di tutelarsi fosse adoperata per altri scopi. Se le prerogative dell'Amministrazione venissero impiegate per il perseguimento di finalità estranee all'ordinamento che le istituisce, si configurerebbe un eccesso di potere autoritativo, ma ove è la stessa legge a imporre una determinata condotta, appare evidente che l'Amministrazione non può essere sanzionata per averla seguita, anche perché in caso contrario essa si troverebbe nella posizione di dover infrangere la legge per evitare conseguenze a sé negative, andando incontro al contempo ad altre sanzioni.

Appare evidente, alla luce di queste considerazioni, l'impossibilità di assoggettare alla giurisprudenza il giudizio sulla legittimità del diniego, espresso o tacito, di autotutela, essendo questo manifestazione di un potere discrezionale che non può esimersi da considerazioni *"relative all'opportunità, la convenienza e la buona amministrazione, appartenenti alla libera sfera di azione concessa dal Legislatore all'Amministrazione, non passibili di essere assoggettate a un sindacato giurisdizionale"*[383]. L'eventuale palese illegittimità del diniego è da riferirsi dunque al rifiuto, cioè alla condotta tenuta dall'Amministrazione, non all'atto (che da questa dipenda, ma è cosa

[382] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 85.
[383] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 79.

diversa). Nella condotta, però, *"rientrano anche valutazioni lasciate alla discrezionalità dell'Amministrazione, e non suscettibili di delibazione giudiziale"*. Si può infatti potenzialmente avere un *"atto illegittimo, oggetto di un legittimo diniego di autotutela"*[384].

Ma se l'intera questione viene risolta con un netto vantaggio per l'Amministrazione, sollevata addirittura da qualsivoglia dovere di risposta alle istanze del contribuente inerenti l'autotutela, il principio di cooperazione impone di risolvere in tutt'altro senso la questione relativa alla risarcibilità del mancato esercizio del potere di autotutela. Dottrina[385] e giurisprudenza[386], pur non riconoscendo un interesse del contribuente a impugnare il diniego espresso o tacito, e nemmeno l'esistenza di un diritto a veder riesaminate le questioni sollevate, hanno infatti rilevato l'esistenza di un danno direttamente conseguente al mancato esercizio del potere in parola, il quale pur essendo discrezionale, si configura appunto come un potere, come tale idoneo a produrre conseguenze dirette sulla sfera di azione del contribuente, obbligato, in assenza di autotutela, a opporre ricorso e sostenere gli oneri di un contenzioso a causa della condotta omissiva dell'Amministrazione.

Acuta dottrina[387], tuttavia, ha criticato questa impostazione sulla tutela risarcitoria, ritenendo accantonata, nel tentativo di accordare maggiori tutele al soggetto debole del rapporto impositivo, la *ratio* che giustifica il potere di autotutela, la quale non sarebbe quella di rafforzare l'interesse dei privati, quanto piuttosto quella di tutelare l'interesse pubblico alla raccolta di risorse attraverso l'imposizione e di prevenire, se non addirittura estinguere, le liti in materia tributaria. Tale posizione, tuttavia, sembra ignorare il fatto che, data la natura indisponibile dell'obbligazione tributaria, non è il contribuente ad avere attivato volontariamente il rapporto impositivo, e dunque ad aver avanzato degli interessi privati in conseguenza di tale rapporto. In questo senso, ciò che viene definito come interesse privato, altro non è se non la manifestazione di un diritto, la cui insorgenza appare non solo finalizzata a ripristinare un equilibrio tra l'ente impositore e il contribuente, ma anche come tutela avverso la controparte, le cui scelte e decisioni incidono in maniera univoca sul contribuente, che se privato delle adeguate difese, non può che dirsi destinatario di un eccesso di potere dell'Amministrazione. La soluzione prospettata dalla dottrina

---

[384] Vd. *Ult. Cit.*

[385] Tra gli altri, A. COSCARELLI, N. MANFREDA, *Mancato esercizio dell'autotutela e risarcimento del danno*, ne *Il Fisco* n. 5/2010, p. 1993 ss.

[386] Cfr. Cass. Civ., sez. III, Sent. n. 698 del 19 Gennaio 2010 e Cass. SS.UU. n. 500 del 22 Luglio 1999, sulla base della pronuncia della Corte di Giustizia Europea del 23 Maggio 1996, Sent. C-5/94 Lomas.

[387] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 80.

contraria al principio risarcitorio ritiene più corretto ammettere la possibilità di un prelievo fondato su un atto illegittimo che riconoscere un vantaggio compensatorio per il contribuente avverso una condotta errata dell'Amministrazione. La parità nei diritti e nell'attribuzione di poteri, infatti, sarebbe ristabilita non dall'attribuzione di ulteriori garanzie al soggetto maggiormente esposto alle decisioni dell'altra parte, ma dall'ipotesi che, in linea teorica, siano possibili anche indebiti risparmi d'imposta (ad es. per i casi di abuso del diritto non rientranti nel concetto normativo di elusione), circostanza che legittimerebbe la contemporanea esistenza di atti impositivi illegittimi. A equiparare le due situazioni si giunge attraverso la constatazione che *"in entrambi i casi la situazione è dovuta alla disattenzione delle parti, che dovevano attivarsi entro i termini legalmente stabiliti. […] Termini imposti come indispensabili margini necessari alla certezza e alla stabilità del diritto"*[388]. Sostiene la medesima fonte che, una volta azionate tutte le difese preventive messe a punto dall'ordinamento, si lascerebbe aperta la strada, come estrema *ratio*, alla revocazione straordinaria[389], la quale sarebbe possibile anche in assenza di nuovi elementi e pur se la pretesa avesse acquisito carattere di definitività, così come sancito dalle Sentenze della Corte di Cassazione n. 7388/2007 e 2870/2009. In quest'ottica, le tutele considerate "ordinarie", avrebbero il duplice vantaggio di avviare una tempestiva difesa e di non comportare alcuno svantaggio per il contribuente che, estraneo da colpa, si sia attivato per sanare il vizio di forma dell'atto impositivo senza ricorrere all'istanza di autotutela. Questo istituto, infatti, per sua natura può operare solo per difendere un interesse proprio dell'Amministrazione finanziaria; la relativa istanza appare quindi fondata solo nell'ipotesi in cui l'interesse del contribuente coincide con quello pubblico cui l'autotutela è funzionale. Una simile posizione, si rileva, appare tutt'altro che efficace per il sistema impositivo nel suo complesso, a presidio del quale tali funzioni sono state attribuite, dal momento che oppone a dei concreti casi di eccesso di potere autoritativo delle mere possibilità di indebiti vantaggi d'imposta, che non è detto, oltretutto, ricadano sugli stessi contribuenti gravati da atti impositivi illegittimi. Provare a compensare situazioni che volgono a vantaggio ora dell'una, ora dell'altra parte non giova alla risoluzione della questione circa la legittimità di un diniego di autotutela. Inoltre non tiene minimamente conto della situazione personale del contribuente, che potrebbe avere alle spalle una posizione tributaria caratterizzata da crediti d'imposta e condotte lodevoli, meritevoli del riconoscimento di vantaggi fiscali, in

[388] L. NICÒTINA, *Op. Cit.*, p. 80.
[389] Soluzione desumibile dal combinato disposto degli artt. 64, comma 2, D. Lgs. 546/1992 e 395 c.p.c., stando alle riflessioni esposte da A. COLLI VIGNARELLI, *La revocazione delle Sentenze tributarie*, Bari, 2007.

questo tralasciando del tutto qualsivoglia meccanismo premiale nei confronti di quei cittadini che hanno ottemperato al meglio al loro onere di contribuzione. Per di più, anche il vantaggio d'imposta non dovuto, proprio come l'imposizione illegittima, è una conseguenza dell'applicazione di norme e istituti previsti dal sistema, che il contribuente può piegare ai suoi scopi assai limitatamente, ma cha appaiono, al contrario, istituiti per perseguire il pubblico interesse all'acquisizione di risorse erariali, dunque facilmente attivabili dall'autorità fiscale. In questo senso, anche le situazioni di indebito vantaggio per il contribuente sono conseguenza – seppur indiretta - delle decisioni imputabili all'Amministrazione, mentre non si può certo asserire il contrario. L'unica soluzione logica al problema, esaminato sotto ogni punto di vista, sembra essere quella di prevedere un meccanismo ispirato al principio di cooperazione (meccanismo che può anche limitarsi al mero risarcimento del contribuente che si sia attivato tempestivamente, come peraltro già affermato dalla giurisprudenza). La cooperazione, infatti, appare idonea a garantire il rispetto di quel dovere di collaborazione sancito all'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, che impedirebbe all'Amministrazione di nascondersi dietro il proprio "potere discrezionale" per giustificare condotte inerti, tali da costringere il contribuente a inutili sforzi interpretativi. Si aggiunga che il principio citato potrebbe favorire l'attuazione di quel meccanismo premiale più volte auspicato in ambito fiscale, idoneo a favorire una maggior entrata tributaria nel lungo periodo, nonché l'individuazione di eventuali comportamenti "scorretti" da parte dei contribuenti, che consentirebbe di effettuare controlli e verifiche mirati e perciò più efficaci.

Più in generale, il problema della sussistenza di un obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria a fronte delle istanze avanzate dal contribuente si era già posto con riferimento all'accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale[390]. Il dubbio, scaturente dal silenzio del dettato normativo, riguarda tanto un presunto dovere di attivazione da parte del fisco, quanto (una volta affermata l'obbligatorietà di una risposta da parte di questo), l'obbligo di addivenire ad una conclusione – e se tale conclusione debba risolversi necessariamente con la definizione dell'imponibile. A ben vedere, stando alla mera dizione della norma, si ravvisa in capo al contribuente una facoltà (art. 6 co. 1 e 2 D. Lgs. 218/1997: *"può chiedere all'ufficio la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione […]"* e art. 12, co. 1 Decr. Cit. *"può formulare […] istanza […] di accertamento con adesione"*), espressione del diritto a lui riconosciuto

[390] In particolare si rimanda a G. PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin*., 1969, I, p. 345, e sulla normativa del 1997, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2002, p. 223 ss.

di cercare soluzioni improntate al principio di cooperazione[391], mentre pur in assenza della specifica dizione di "obbligo", gli articoli 6, comma 4 e 12, comma 3 del D. Lgs. 218/1997 impongono all'ente impositore di formulare l'invito a comparire, escludendo una qualche forma di discrezionalità dell'Ufficio sul punto[392]. Ciò pare essere in linea anche con la *ratio* della norma, il cui scopo è introdurre nel sistema delle *"fattispecie oblative di rivisitazione delle precedenti istanze istruttorie"*[393]. Dottrina[394] e giurisprudenza[395], peraltro, non hanno mancato di esprimersi in senso contrario, pronunciandosi in sfavore del principio di necessaria cooperazione tra le parti e non tenendo conto di come invece *"la richiesta di attivazione del procedimento integri quanto dettato dall'art. 2, co. 1, della legge sul procedimento amministrativo n. 241 del 2000 (come modificata dalla legge n. 15 del 2005)*[396] *per il quale "Ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad un'istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, le pubbliche amministrazioni hanno il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso""*.

Autorevole dottrina[397] ritiene inoltre che la violazione della volontà del contribuente all'instaurazione di un contraddittorio sia causa legittimante il ricorso alle Commissioni tributarie per violazione della citata disciplina legale, ma solamente nel caso in cui venga notificato un atto impositivo non preceduto dal richiesto contraddittorio. A tal proposito, si fa rientrare nella giurisdizione delle Commissioni non tanto la circostanza del diniego al contraddittorio, che non troverebbe un esplicito riferimento tra gli atti indicati all'art. 19, comma 1, D. Lgs. 546/1992, piuttosto la mancata attivazione del procedimento di accertamento con adesione o della procedura di conciliazione giudiziale, facilmente ascrivibile alle ipotesi contemplate alla lettera h)

---

[391] Sul punto, L. SALVINI, *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 29.

[392] Cfr. Sent. C. Cass. 30 Dicembre 2009, n. 28051, dello stesso avviso C. Cass. 28 Gennaio 2010, n. 1839 e 31 Gennaio 2011, n. 2286.

[393] Così N. PENNELLA, *Op. Cit.,* p. 290.

[394] Cfr. M. T. MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte, in autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, Milano, 2007, p. 343, secondo cui non è rinvenibile *"alcun vincolo di obbligatorietà per l'amministrazione finanziaria in ordine all'attivazione e alla conclusione della definizione consensuale con il contribuente"*.

[395] Si vedano Sent. Comm. Trib. Prov. Siracusa, sez. III, del 28 Novembre 2003, n. 289, reperibile in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, p. 1616, con nota critica di G. SCARLATA, R. LUPI, *Istanza di accertamento con adesione e mancata risposta dell'ufficio come causa di nullità dell'accertamento*; Sent. comm. Trib. Prov. Ragusa, Sez. I, del 1° Dicembre 2001, n. 291 e Sent. Comm. Trib. Prov. Roma, Sez. XX, del 23 Ottobre 2005, n. 144, con nota di G. ANTICO, R. LUPI, *Sull'erroneità della "giurisprudenza siciliana" in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento in mancanza di risposta dell'ufficio all'istanza di adesione*, in *Dial. Dir. trib.*, 2005, p. 492.

[396] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 291.

[397] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 292.

del citato comma, relativa al *"rigetto di domanda di definizione agevolata di rapporti tributari"*[398]. Infatti, per effetto del comportamento dell'Amministrazione, viene preclusa la possibilità per il contribuente di avvalersi della riduzione dell'imponibile e delle pene, vantaggi che tra l'altro sono previsti dalla legge e che il Giudice tributario non può pronunciare in via surrogatoria[399]. Alla luce di tutto ciò emergerebbe l'esistenza di un obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria quantomeno di prendere in considerazione gli elementi apportati dal contribuente ai fini del superamento della pretesa impositiva, come avvalorato anche dalle disposizioni legislative che impongono, attraverso l'obbligatoria annotazione di tali elementi nel verbale del contraddittorio o la ricevuta di deposito nel caso in cui il confronto stesso fosse negato, l'effettiva risultanza di detti elementi ai fini della valutazione complessiva della causa, qualora questa approdasse dinanzi alle Commissioni tributarie. Tali previsioni risultano pertanto indicative non solo della rilevanza ad essi attribuita all'interno dell'ordinamento tributario, ma anche, soprattutto, del ruolo che tali elementi possono assumere ai fini del relativo processo, che rappresenta la naturale conseguenza allo svolgimento del procedimento qualora l'Ufficio persistesse in una condotta non collaborativa. In effetti l'importanza riconosciuta agli elementi fattuali a sostegno delle tesi del contribuente trova la sua ragion d'essere nel fatto che detta documentazione è la sola a consentire al contribuente di adire alla definizione agevolata del tributo, oltreché di dimostrare l'eventuale violazione, ad opera dell'Amministrazione, alla disciplina specifica e, dunque, alle tutele riconosciute al contribuente nel rapporto impositivo[400]. La pregnanza dei rilievi effettuati dal contribuente dovrebbe coerentemente tradursi, secondo autorevole dottrina[401], nell'obbligo per l'ente impositore *"alla conclusione del procedimento amministrativo con emissione dell'atto di accertamento con adesione o di conciliazione giudiziale totalmente adesiva da parte del contribuente a quanto imputato dall'ufficio finanziario […] o alle singole, autonome contestazioni dell'ufficio finanziario in termini di accertamento con adesione parziale"*[402]. Anche l'Esecutivo[403] spezza una lancia a favore della soluzione conciliativa in base all'assunto secondo il cui *"sotto il profilo di legittimità nulla osta alla conclusione di un accordo conciliativo allorquando il*

---

[398] Interpretazione fornita da A. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giur. Sist. Dir. trib.*, Torino, 1998, p. 389.
[399] E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, p. 264.
[400] Sul punto, P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1995, p. 121.
[401] In tal senso L. TOSI, *Conciliazione giudiziale, ne Il processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 1998, p. 897; R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 1870 e F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 1490.
[402] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 293.
[403] Circ. Min. 13 Dicembre 1996, n. 291/E.

contribuente, avendo accettato l'intero importo della maggiore imposta accertata, l'abbia proposto al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate".

Che si voglia appoggiare o meno la tesi circa l'esistenza di un obbligo dell'Amministrazione di applicare il principio di cooperazione, si apre poi l'ulteriore questione relativa alla tutela da accordare al contribuente in caso di errori materiali o di calcolo nell'atto di definizione, sia esso di accertamento con adesione o parimenti di conciliazione giudiziale. A tal proposito è opinione consolidata in giurisprudenza che l'atto di conciliazione in sé non escluda la tutela giudiziale del contribuente, purché si tratti di errori *"rilevabili* prima facie *e con una semplice operazione di calcolo"*[404]. La tutela così accordata, peraltro, ha incontrato fortissime opposizioni[405], stante *"l'asserita esclusione del potere del giudice tributario di verificare la congruità di quanto negozialmente indicato dalle parti rispetto a quanto emergente nell'atto oblativo"*. Quest'ultimo convincimento, tuttavia, può essere agevolmente superato, sulla base della constatazione che *"il controllo di legittimità non pregiudica l'integrità della funzione"*[406]. Anzi, si deve ritenere rientrante tra le competenze di esclusiva afferenza dell'organo giudicante il controllo preventivo a che gli atti tra le due parti siano conformi alla loro volontà e non presentino vizi in tal senso, o, peggio, risultino contrari alle disposizioni individuate dalla legge a garanzia dei reciproci interessi. Alla luce di tale considerazione, rileva la Corte Costituzionale, dovrebbe dunque ritenersi *"incostituzionale un'interpretazione giurisprudenziale che escluda la verifica tra quanto indicato dalle parti e la prescrizione legale sulla suddivisione del carico fiscale tra i consociati"*.

Riconoscere il diritto alla tutela giudiziale del contribuente, non osta peraltro con le previsioni legislative sulla definitività dei procedimenti di conciliazione, che comportano la non impugnabilità dell'accertamento con adesione e l'estinzione del giudizio nella conciliazione giudiziale, in quanto le suddette previsioni sono da ritenersi applicabili per effetto del regolare svolgimento delle procedure di definizione, e non contemplano le ripercussioni che eventuali errori materiali possono avere sull'atto definito. Invero, di impugnazione non si può nemmeno parlare in termini assoluti, dal momento che la fattispecie che viene a delinearsi è quella della richiesta di rimborso, e non della proposizione di un ricorso. *"Viceversa risulta violare le suddette discipline […]*

---

[404] Così Sent. C. Cass. del 13 Ottobre 2006, n. 21325, ma già prima si erano espresse C. Cass. 22 Aprile 2005, n. 8455, 12 Aprile 2005, n. 7505 e 7506.

[405] Cfr. Sent. C. Cost. 24 Ottobre 2000, n. 433, nella quale si afferma che un controllo di congruità contrasta con l'art. 104 Cost. che disciplina i termini entro i quali si declina il principio di indipendenza della Magistratura.

[406] Sent. C. Cost. 3 Luglio 1990, n. 313.

ammettere l'esercizio del potere di autotutela in capo all'ufficio finanziario, pure riconosciuto per esigenze giustiziali e di coerenza sistemica, attesa la decisività della definitività dell'accertamento e dell'estinzione del giudizio per il cui raggiungimento il legislatore ha introdotto le suddette discipline oblative"[407]. E in effetti la priorità da riconoscere agli atti di cooperazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria si scontra con il riconoscimento del potere di autotutela a esclusivo vantaggio di quest'ultima, che attraverso la disciplina in parola può agevolmente far decadere gli atti per i quali era giunta ad un accordo con il contribuente.

Il diverso trattamento riservato alle due controparti con riferimento alla possibilità di rimettere in discussione la soluzione condivisa appare ancor più iniquo alla luce del fatto che l'ufficio finanziario è da ritenersi *"l'unico soggetto responsabile della redazione della proposta di accertamento o di conciliazione giudiziale cui l'altra parte abbia preventivamente aderito, con la conseguenza che il mancato rispetto dei requisiti di legittimità può avere effetti solo all'interno della P.A."*[408].

La mancanza di cooperazione, poi, sembra essere determinante anche in altre situazioni, e ciò appare ancor più vero allorquando la si elevi a principio ispiratore del sistema, tributario qualificandola così come, un efficace metodo di risoluzione di problematiche anche molto comuni nella prassi. In proposito, sembra opportuno fare subito, qualche esempio.

Il principio di cooperazione ha consentito di risolvere positivamente (per il contribuente) una annosa questione relativa alla notifica di avvisi di accertamento intervenuti dopo un mutamento di residenza da parte del contribuente e recapitati presso un suo precedente indirizzo. La Corte di Cassazione, con la Sentenza n. 24877 del 24 Novembre 2011, ha sancito infatti che l'avviso stesso è illegittimo se, pur avendo il contribuente provveduto a comunicare tempestivamente la variazione di residenza, la notifica fosse effettuata al vecchio recapito. La questione si è rivelata particolarmente delicata, dal momento che *"attraverso l'avviso di accertamento l'Amministrazione porta alla conoscenza del contribuente la propria pretesa tributaria, impedendo la decadenza dall'esercizio del potere impositivo. Inoltre, a far data dalla notifica, il contribuente è messo in condizione di esperire i rimedi giurisdizionali o amministrativi"* che ritiene più congrui per superare

[407] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 296.
[408] N. PENNELLA, *Ult. Cit*.

la pretesa e far valere le sue ragioni[409]. Proprio per la rilevanza che assume il momento della notifica, esso è stato oggetto di numerosi dibattiti, intervenuti in occasione delle molteplici modifiche legislative che hanno interessato le norme di riferimento. L'art. 60 del D.P.R. 600/1973, che disciplina la materia nel dettaglio, al comma 3 recitava: *"Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo (del contribuente persona fisica) hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal 30° giorno successivo a quello di variazione anagrafica"*. Su questa disposizione, però, era poi intervenuta una Sentenza della Corte Costituzionale, la n. 360 del 19 Dicembre 2003, dichiarandola *"incostituzionale nella parte in cui prevede che variazioni e modifiche non risultanti dalle dichiarazioni dei redditi abbiano effetto a partire dal 60° giorno successivo alla variazione anagrafica"*. A colpire, nella Sentenza in parola, non è tanto la decisione, quanto le motivazioni sottostanti alla stessa, che danno pieno vigore al principio di cooperazione. La Corte Costituzionale ritiene infatti che, a prescindere dal ruolo di cui l'Amministrazione è investita e che esercita nel pieno esercizio delle facoltà che le sono proprie, debba esistere un necessaria presa di coscienza, da parte del Fisco e ancor prima del Legislatore, circa gli elementi e le scadenze accordati al contribuente per esercitare la propria difesa, che impongono al primo di accantonare le proprie esigenze in virtù dei diritti del secondo. Osserva infatti la Corte che il Legislatore ben può, *"nell'esercizio della sua discrezionalità, prevedere che le variazioni di indirizzo ai fini della notificazione da effettuarsi da parte dell'Amministrazione Finanziaria non abbiano effetto immediato, agevolando, in tal modo, l'attività dei relativi uffici ed assicurando una migliore tutela degli interessi di carattere generale di cui essi sono portatori […] ma tale differimento di efficacia, pur legittimo, in linea di principio, va, tuttavia, contenuto entro limiti tali da non pregiudicare, sacrificando l'effettiva possibilità di conoscenza dell'atto da parte del destinatario, l'esercizio del suo diritto di difesa"*[410]. E tale *"inammissibile pregiudizio"* […] *"certamente si verifica ove l'anzidetto differimento sia stabilito, come nella previsione di cui alla norma impugnata, per un periodo di tempo (60 giorni) non solo eccessivamente lungo, ma addirittura pari al termine di impugnazione dell'atto dinanzi alle Commissioni tributarie"*. Per adempiere alle prescrizioni fornite dalla Corte, il Legislatore è intervenuto con l'art. 37, comma 27, lett. e) del D.L. 4 Luglio 2006, n. 223, in seguito convertito nella L. 8 Agosto 2006, n. 248. La norma così introdotta stabilisce che le modificazioni di indirizzo che non risultano dalla dichiarazione annuale dei redditi delle persone

[409] Così inquadrano il problema M. GABELLI, D. ROSSETTI, *Invalida la notifica al vecchio indirizzo, valida quella presso la sede effettiva*, ne *Il Fisco* n. 46/2011, p. 7559, articolo in commento della Sentenza in esame.
[410] Sent. C. Cost. 19 Dicembre 2003, n. 360.

fisiche producono effetti dopo 30 giorni dall'intervenuta modifica, previsione avallata anche da una circolare dell'Agenzia delle Entrate[411] applicabile al caso specifico, che apporta come elemento di innovazione il decorso di 30 giorni, anziché 60, per l'entrata in vigore degli effetti delle modificazioni che riguardano il contribuente. Con l'intento di alleggerire gli oneri incombenti sul contribuente e di conferire concretezza all'auspicata efficienza del sistema impositivo, il Legislatore ha poi emanato l'art. 38, comma 4, lett. a), n. 4 del D.L. 31 Maggio 2010, n. 78, convertito nella L. 30 Luglio 2010, n. 122, che solleva il contribuente persona fisica da qualunque onere di comunicazione circa la variazione di indirizzo all'Amministrazione finanziaria.

Alla luce del suddetto quadro normativo, nonché delle variazioni su di esso intervenute, la Sentenza 24877/2010 altro non fa, se non riassumere nella medesima pronuncia tutte le implicazioni conseguenti alle recenti modifiche, tra cui, la più rilevante pare sicuramente essere l'invalidità dell'avviso di accertamento notificato al contribuente presso un suo precedente indirizzo. Se infatti questi ha provveduto a modificare lo stesso prima del 4 Luglio 2006 (data in cui è entrato in vigore il D.L. 223) l'effetto della variazione anagrafica sarà immediato; se invece il cambio di indirizzo è intervenuto in data successiva, lo stesso ha effetto 30 giorni dopo, a norma della L. n. 248/2006, che, dunque, secondo il giudizio della Cassazione, non ha portata retroattiva. A tutti gli effetti, l'intera vicenda normativa non registra solo un miglioramento in termini giuridici a favore del contribuente, ma è determinante nel momento in cui si obbliga l'Ufficio ad annullare l'intero atto impositivo, non per carenza di requisiti sostanziali che portino ad affermare l'illegittimità *tout court* dell'atto, ma in presenza del vizio formale circa l'indirizzo di recapito, essenziale poiché assicura il diritto d'informazione, garantito al contribuente dalla L. n. 212/2000, che è funzionale alla tempestiva e corretta attivazione, da parte del contribuente, di tutte le difese che egli ritiene opportune. Tale diritto, per avere piena attuazione, non può comportare un obbligo di attivazione da parte del contribuente, perché in tal caso sarebbe appannaggio esclusivo dei soli contribuenti avveduti che, senza alcun obbligo in tal senso, provvedono a portare a conoscenza dell'Amministrazione fatti e circostanze utili ai fini dell'imposizione. Se tale zelo da un lato è sicuramente rappresentativo di una condotta improntata alla cooperazione, dall'altro si caratterizza per essere assolutamente arbitrario, e per ignorare del tutto la circostanza che il diritto all'informazione nel rapporto impositivo debba essere garantito a tutti i contribuenti, dunque che sia onere dell'Amministrazione attivarsi per garantire l'effettivo esercizio di tale diritto

[411] Circ. AE n. 28/E del 4 Agosto 2006, par. 56.

della controparte. A tal proposito, quindi, a parere di chi scrive l'annullamento dell'avviso di accertamento recapitato al precedente indirizzo appare essere un'adeguata "sanzione" per l'ente impositore che ha violato non tanto e non solo le disposizioni statutarie, ma soprattutto il diritto del contribuente a presentare un'efficace difesa. La violazione, infatti, non concerne esclusivamente delle norme costituenti *"Principi generali dell'ordinamento tributario"*, ma *in primis* la fondamentale tutela che deve essere accordata al contribuente raggiunto da un atto autoritativo, che in quanto tale, lo mette in una condizione di inferiorità rispetto all'Ente impositore. Si può pertanto affermare che la violazione di un simile diritto si qualifichi come una mancanza di cooperazione, che impone agli Organi competenti di mettere in pratica dei meccanismi (quali ad esempio l'annullamento dell'atto) al fine di riequilibrare i diritti e le tutele riconosciuti all'interno del rapporto impositivo.

Un'altra questione di non minor rilievo è quella relativa all'onere di presentazione di una garanzia fideiussoria in caso di pagamenti d'imposta ancora dovuti e di sanzioni sottostanti a seguito di accertamento con adesione. Anche in questo caso l'applicazione del principio di cooperazione consente di sciogliere questioni rilevanti che coinvolgono la sfera dei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, sancendo un generale dovere di collaborazione tra le due parti, che si traduce nel rispetto dei diritti riconosciuti a ciascuna, tali da non ledere le reciproche esigenze vantate dai due soggetti. La normativa inerente la presentazione della garanzia è stata più volte rivista e corretta, poiché da un lato si vuole tutelare l'interesse creditorio dell'Amministrazione verso qualunque somma, ma dall'altro, riconoscendo le difficoltà che incontra un cittadino a reperire un garante, nonché la limitata utilità di un simile strumento in presenza di importi esigui, il Legislatore ha talvolta posto un limite all'obbligo di presentazione della suddetta garanzia, esonerando il contribuente per somme ritenute irrisorie. Il "Decreto incentivi" del Marzo 2010, in particolare, riformulava l'art. 8, co. 2, D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, ripristinando una soglia di esenzione dalla presentazione della garanzia, fissata a 50.000 €, ma in seguito all'emanazione della Direttiva Comunitaria n. 2008/48/CE veniva introdotto l'art. 9, co. 5 del Decreto attuativo 141/2010, recante l'obbligo di prestazione di idonea garanzia *"per ogni rateizzazione relativa ad accertamento con adesione"*. Nel medesimo anno, però, interveniva il D.L. 5 Agosto 2010, n. 125, convertito con modificazioni nella L. 1 Ottobre 2010, n. 163, che, all'art. 2, comma 1 *quater*,

ripristinava la soglia dei 50.000 €[412]. In ultimo, con l'art. 23, commi 17 e 18 del D.L. 6 Luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni nella L. 15 Luglio 2011, n. 111, si procedeva a espungere l'obbligo di presentazione di qualunque garanzia per il pagamento rateizzato delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, a prescindere dall'entità di tale importo. Ed è a questo punto dell'*iter* normativo che interviene la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia 30 Settembre 2011, n. 103[413]. In base a questa pronuncia, in caso di mancata presentazione della garanzia, resta comunque valido l'accordo trovato in sede di accertamento con adesione qualora vengano regolarmente versate tutte le rate previste dal medesimo. E' dunque illegittimo, secondo la Commissione, iscrivere a ruolo le somme originariamente dovute in base all'avviso di accertamento, nonostante la legge non consideri perfezionato l'accordo di accertamento con adesione fino al momento della presentazione dell'eventuale garanzia e del pagamento della prima rata (in caso di versamento dilazionato). Quest'ultima previsione, comunque, è debitamente tenuta in considerazione nella pronuncia, con riferimento alla condotta tenuta da parte dell'Agenzia delle Entrate. La controversia aveva ad oggetto un avviso di accertamento, notificato nel 2007, per il quale il contribuente aveva presentato istanza di accertamento con adesione. Per effetto tale istanza, e del successivo contraddittorio, si era pervenuti ad un accordo che prevedeva la corresponsione di quanto dovuto mediante versamento di 8 rate e, correlativamente, la presentazione di una idonea garanzia (polizza fideiussoria o fideiussione bancaria) entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo. Mancando la garanzia, l'Ufficio aveva proceduto all'iscrizione a ruolo dell'intera somma dovuta in base all'avviso di accertamento notificato, sostenendo che essa fosse divenuta definitiva per il mancato perfezionamento dell'atto di adesione. Il contribuente aveva allora presentato istanza di sgravio in autotutela, visto che nel frattempo aveva provveduto al pagamento di tutte le rate previste dal piano di adesione. A fronte del diniego all'istanza di autotutela, il contribuente aveva adito la Commissione tributaria provinciale competente per il territorio, che non ha riconosciuto le sue ragioni, avendo la Commissione valorizzato la tesi secondo la quale il perfezionamento dell'atto di adesione non sarebbe mai avvenuto in assenza della garanzia prevista *ex lege*. La questione è poi approdata in Appello, dove il ricorrente eccepiva l'avvenuto pagamento della totalità del debito d'imposta aderito, versando le ultime rate addirittura in anticipo rispetto alla loro regolare scadenza e contestava l'importo iscritto a ruolo

[412] Sul punto, cfr. anche A. BORGOGLIO, *Accertamento con adesione: non dovuta la fidejussione fino a 50.000 euro*, in *"QOL- Quotidiano On Line –Il Fisco"* dell'8 Ottobre 2010.

[413] Per il commento mirato della Sentenza si faccia riferimento ad A. BORGOGLIO, *L'assenza di fidejussione non invalida l'atto di adesione*, ne *Il Fisco* n. 44/2011, p. 7230 ss.

che non teneva in assoluta considerazione le somme già versate. Infine, il ricorrente censurava la decisione assunta in primo grado per non aver esaminato la questione alla luce del comportamento lineare tenuto dallo stesso e per aver tralasciato dunque l'aspetto sostanziale della controversia. La decisione della Commissione Regionale analizza la questione tanto dal punto di vista giuridico quanto dal punto di vista sostanziale, scindendo sotto questi due aspetti l'operato della Commissione provinciale. Sotto il profilo "strettamente giuridico" infatti la condotta dell'ufficio risponde esattamente al disposto dell'art. 9, D. Lgs. 218/1997, ai sensi del quale l'accordo appare formalmente non perfezionato. Al contrario, l'aspetto sostanziale della vicenda spinge la Commissione ad affermare l'illegittimità del comportamento tenuto dall'Agenzia, dal momento che tutte le rate risultano essere versate, le ultime delle quali perfino in anticipo, circostanza che vanifica la funzione assunta dalla garanzia richiesta. Rilevano inoltre i Giudici d'Appello che *"al momento della prima iscrizione a ruolo il contribuente aveva già versato più del 50% dell'importo complessivo dovuto, e al momento della seconda egli aveva già provveduto a soddisfare il 100% della pretesa risultante dall'adesione"*. Ma più ancora delle circostanze finanziarie che inducono ad affermare l'irrilevanza della garanzia nello specifico caso, colpisce la motivazione per la pregnanza conferita al ruolo della cooperazione. Evidenzia infatti la Sentenzache *"emerge la volontà del contribuente di tener fede agli impegni assunti in sede di adesione"*. E' la volontà di cooperare l'elemento che più di ogni altro induce la Commissione a ritenere valido l'atto di adesione seppur in assenza di idonea garanzia. *"Alla luce del principio di collaborazione"* osservano i Giudici pugliesi *"l'Ufficio prima di iscrivere a ruolo le somme originariamente dovute avrebbe dovuto invitare il contribuente a rimuovere la causa ostativa al perfezionamento"*. La mancanza di una risposta in termini di cooperazione da parte dell'Ufficio assume ancor maggiore rilievo con riguardo alla seconda iscrizione a ruolo, considerato che in quel momento non aveva più motivo d'essere richiesta la prestazione di una garanzia a tutela di un credito già interamente soddisfatto. Tale posizione trova peraltro fondamento in una direttiva emessa dall'Agenzia delle Entrate già nel 2001[414] la quale stabiliva che *"in caso di riscontrate irregolarità, stante la permanenza di un interesse attuale e concreto dell'Amministrazione al perfezionamento dell'adesione, in attuazione del generale principio di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa, sanciti dalla L. n. 241/1990, nonché dal principio di collaborazione normativamente previsto dalla L. 212/2000, gli uffici possono pertanto riconoscere*

[414] Circolare Agenzia delle Entrate n. 65/E del 28 Giugno 2001, paragrafo 4.3.

al contribuente la possibilità di perfezionare l'adesione. Il contribuente sarà pertanto con immediatezza invitato a perfezionare l'adesione in relazione agli aspetti di riscontrata carenza, entro un breve termine appositamente assegnato". Soltanto qualora anche l'invito fosse disatteso riacquisterebbe efficacia l'originario accertamento. Stando all'indicazione in parola, dunque, l'ufficio non solo non ha saputo valutare correttamente la questione da un punto di vista sostanziale, ma ha anche deliberatamente ignorato le disposizioni della Direzione Centrale. La Commissione evidenzia peraltro come l'eccessivo formalismo abbia determinato un'errata valutazione da parte dell'Ufficio per l'evidente motivo che la mancanza di garanzia fideiussoria *"poteva considerarsi ininfluente ai fini del perfezionamento dell'accertamento con adesione"*. Per le ragioni sopra esposte in secondo grado l'appello viene accolto completamente e si dichiara valido a tutti gli effetti l'atto di adesione. A parere di autorevole dottrina[415] la decisione potrebbe essere applicata anche ai pagamenti rateizzati conseguenti ad avviso bonario *ex* artt. 36 *bis* D.P.R. 600/1973 e 54 *bis* D.P.R. 633/1972, per i quali è possibile corrispondere le somme dovute attraverso versamenti rateali, dietro presentazione di idonea garanzia per importi superiori a € 50.000; in caso di omessa presentazione della garanzia, poi, opera l'art. 3 *bis*, co. 7 del D. Lgs. 462/1997. La fonte citata ritiene allora applicabile la Sent. C.t.R. Puglia n. 103/2011 secondo la quale l'Ufficio dovrebbe invitare il contribuente a rimuovere la causa ostativa al perfezionamento del pagamento rateizzato e verificare inoltre se al momento dell'iscrizione a ruolo lo stesso non abbia già versato le somme previste dal piano di rateazione, perché, in quel caso, tanto la garanzia quanto il ruolo risulterebbero inutili ai fini dell'interesse erariale alla riscossione del debito tributario. Inoltre, l'opinione trova fondamento anche a livello giuridico, visto che la precedente versione dell'art. 9 del D. Lgs. n. 218/1997 in materia di accertamento con adesione prevedeva espressamente il *"versamento della prima rata e […] la presentazione di idonea garanzia"* ai fini del perfezionamento dell'accordo, circostanza che ha dato origine alla *querelle* sopra analizzata; mentre per quanto riguarda la segnalazione di irregolarità comunicate mediante avvisi bonari, si sottolinea, non esiste alcuna disposizione analoga, dunque la mancata prestazione di una garanzia non è idonea ad inficiare, neppure formalmente, né la definizione dell'avviso bonario, né tantomeno la modalità di versamento rateale.

Ai fini della presente trattazione la Sentenza appena commentata assume notevole rilevanza, poiché si chiede agli Uffici uno sforzo di applicazione (più ancora che di interpretazione) per

[415] A. BORGOGLIO, *Ult. Op. Cit.*, p. 2731.

superare il mero dettato giuridico in favore di un atto di cooperazione, che prassi e giurisprudenza favoriscono e reputano preferibile all'ordinario procedimento di imposizione, pur in presenza di vizi di natura formale. Ancor di più, si ritengono decisivi, per la risoluzione in esame, elementi quali la valutazione del comportamento tenuto dal contribuente e della sua volontà, caratteristiche imprescindibili in un rapporto di cooperazione e che, se tenute in debita considerazione, sono idonee a costituire fondamento per la costruzione di un meccanismo premiale in sede di rapporto impositivo. Tutte le considerazioni sin qui espresse, travalicano un miope inquadramento della questione entro rigidi schemi giuridici, ed è questo il salto di qualità che dovrebbe essere fatto nell'ordinamento tributario italiano per ottenere la piena soddisfazione delle esigenze di tutte le componenti del sistema, realizzando al contempo un risparmio di risorse non indifferente dovuto al ricorso a meccanismi deflattivi del contenzioso. E' evidente che per ottenere un tale risultato è quantomeno auspicabile, una valutazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia dell'aspetto formale che di quello sostanziale delle varie vicende produttive di possibili attriti con il contribuente, perché, nonostante non sussista alcun preciso obbligo in tal senso, come rilevato dalla giurisprudenza di merito, l'analisi del duplice aspetto in questione risulta meritevole di attenzione per le conseguenze positive che essa può ingenerare per il contribuente e ancor prima per l'Amministrazione stessa.

Del resto, la responsabilità dell'Amministrazione finanziaria sembra essersi arricchita di un ulteriore tassello, che induce alcune considerazioni in merito alla più ampia tutela riconosciuta al contribuente, in seguito alla recente modifica dell'art. 96 del codice di procedura civile. L'articolo 45 della L. 18 Giugno 2009, n. 69 ha infatti integrato il codice citato, abrogando implicitamente l'articolo 385, comma 4, appartenente alla medesima fonte. Quest'ultima norma, che veniva correlata ai primi due commi dell'art. 96, prevedeva che l'Organo giudicante avesse facoltà di condannare, anche d'ufficio, *"la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata, non superiore al doppio dei massimi tariffari* [relativi alle spese per il processo]*, se ritiene che essa ha proposto il ricorso, o vi ha resistito anche solo con colpa grave"*. Come premesso, tuttavia, tale disposizione è stata sostituita da un'altra, di recente introduzione, che pur partendo dagli stessi presupposti ne modifica l'ambito e le modalità di applicazione. Le due norme disciplinano l'istituto della responsabilità aggravata, presente fin dalla prima stesura del codice di procedura civile, il quale censura *"un utilizzo pretestuoso e dilatorio del contenzioso civile, in assenza di ragioni valide da portare a sostegno delle tesi di parte"* con

"l'intento di sanzionare efficacemente ogni forma di abuso del processo: il tutto onde poter conservare il regime di sostanziale gratuità della giustizia, evitando sprechi e dispersioni di una risorsa "limitata", ed in quanto tale, per sua natura "scarsa", come quella del processo"[416]. Il nuovo dettato, tuttavia, introduce delle novità per la differente formulazione con cui è redatto; sono peculiarità tali da modificare la portata della norma e da indurre un'attenta analisi anche con riguardo al processo tributario. La novella legislativa recita testualmente *"In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata"*[417]. Preliminarmente occorre considerare che l'iniziativa d'ufficio costituisce un'assoluta novità se riferita alla procedura di cui al comma 1 del riformato articolo 96, fino ad ora vincolata alla presentazione di un'istanza di parte del vincitore del contenzioso. Inoltre, per poter trovare applicazione, il comma in esame richiede la realizzazione di una condotta rilevante sia sotto il profilo oggettivo (soccombenza nel giudizio) sia sotto quello soggettivo (mala fede o colpa grave). Dunque a configurare la fattispecie non è solo un dato incontrovertibile quale l'esito del procedimento, ma anche un atteggiamento psicologico, che, vista l'estrema discrezionalità accordata dalla norma all'Organo giudicante, pare non richiedere una specifica dimostrazione in tal senso; *"resta tuttavia il fatto che, pur in assenza di istanza di parte, dagli atti del processo devono emergere elementi di carattere oggettivo, capaci di configurare l'esistenza del danno subito dalla parte vittoriosa in giudizio"*[418]. Anche la determinazione quantitativa del danno contribuisce a rafforzare la discrezionalità riconosciuta al Giudice, dal momento che in base alla norma essa poggia solo ed esclusivamente sulla valutazione in via equitativa di questo.

Il comma, così come formulato, pone però non pochi problemi in ordine tanto all'assenza di una concreta definizione delle condotte che la norma si propone di sanzionare, quanto all'indeterminatezza del danno causato alla controparte – e, dunque, all'impossibilità e alla non necessità di provarlo. In altre parole *"le novità introdotte dal comma 3 dell'art. 96 del codice di procedura civile, consentono la condanna come diretta conseguenza al solo configurarsi di una lite temeraria, anche in assenza di un danno effettivamente subito dalla parte vittoriosa"*[419]. A creare qualche difficoltà interpretativa è soprattutto la locuzione iniziale *"In ogni caso […]"* che pare

[416] G. PAGANI, *Novità in materia di responsabilità aggravata e riflessi sulla tutela del contribuente*, ne *Il Fisco* n. 1/2012, p. 63.
[417] Art. 96, 3° comma, c.p.c.
[418] G. PAGANI, *Op. Cit.*, p. 64.
[419] G. PAGANI, *Ult. Cit.*

ampliare a dismisura le ipotesi nelle quali risulterebbe ammesso il ricorso alla responsabilità aggravata, senza tener conto del fatto che *"nella gran parte dei casi […] anche il soccombente in giudizio esprime ragioni meritevoli di tutela. Non sarebbe pertanto equo punirlo, soltanto perché l'esito della causa è stato a lui sfavorevole"*[420]. L'applicazione indiscriminata della norma, dunque, finirebbe col contrastare con l'unico principio, quello di equità, posto a presidio dell'azione discrezionale del Giudice, e finirebbe col danneggiare la parte soccombente, in nome di un presunto – e non necessariamente dimostrabile - danno alla controparte. *"In sostanza, è il carattere temerario attribuibile alla lite a generare la condanna del soccombente, sia essa scaturita dall'agire, o dal resistere di quest'ultimo: non occorre né l'istanza di parte, né che la parte vittoriosa abbia realmente subito un danno, né che quest'ultima debba fornirne la prova, o quantificarlo"*[421]. Degna di nota, a tal proposito, pare essere la Sent. 9 Dicembre 2010 del Tribunale di Roma, Sezione staccata di Ostia, che per effetto del disposto di cui all'art. 96, 3° comma del c.p.c. ha condannato il concessionario della riscossione al pagamento di una sanzione di 25.000 €, oltre al pagamento delle spese di causa, per aver iscritto ipoteca sui beni immobili di proprietà di un contribuente destinatario di una cartella di pagamento per la quale in seguito il Giudice di Pace aveva sospeso l'esecutività. Non solo, la misura cautelare non era stata rimossa neppure a seguito di annullamento della cartella medesima. Colpisce la motivazione della Sentenza in parola poiché *"La norma del terzo comma […] ha cambiato completamente il quadro previgente con alcune importanti novità:*

- *In primo luogo non è più necessario allegare e dimostrare l'esistenza di un danno che abbia i connotati giuridici per essere ammesso a risarcimento;*
- *non si tratta [nello specifico caso sottoposto alla Corte] di un risarcimento, ma di un indennizzo, o una punizione di cui viene gravata la parte che ha agito con imprudenza, colpa o dolo;*
- *l'ammontare della somma è lasciata alla discrezionalità del giudice che ha come unico parametro di legge l'equità;*
- *infine, la possibilità di attivazione della norma non è necessariamente correlata alla sussistenza delle fattispecie del primo comma. Come rivela in modo inequivoco la locuzione "in ogni caso", la condanna di cui al terzo comma può essere emessa sia nelle situazioni di*

[420] G. PAGANI, *Op. Cit.*, p. 65.
[421] G. PAGANI, *Ult. Cit.*

cui ai primi due commi, e sia in ogni altro caso. E quindi in tutti i casi in cui tale condanna, anche al di fuori dei primi due commi, appaia ragionevole".

La Sentenza, poi, prende in esame esplicitamente, facendola rientrare nel novero delle ipotesi in cui applicare il 3° comma, *"la condotta della parte soccombente caratterizzata da colpa semplice (ovvero non grave, che è l'unica fattispecie di colpa presa in esame dal 1° comma), ovvero laddove una parte abbia agito o resistito senza la normale prudenza"*. A parere della Corte, dunque, non potendosi ammettere la possibilità di considerare quale unico presupposto per l'illecito di responsabilità aggravata la mera soccombenza, l'imprudenza è proprio l'elemento discriminante sulla base del quale fondare la decisione in merito alla comminazione della sanzione di cui all'art. 96, comma 3, c.p.c. Si suggerisce inoltre che essa possa *"essere ravvisata anche applicando i ben noti parametri della prevedibilità ed evitabilità dell'evento, in questo caso della soccombenza"*.

Definiti, pur con le opportune attenzioni, i presupposti che danno origine alla responsabilità aggravata, resta ora da chiarire se tale illecito possa trovare applicazione con riguardo specifico al processo tributario. La questione deve senz'altro risolversi in senso affermativo, per molteplici ordini di motivi:

1. l'art. 1, comma 2, del D. Lgs. 31 Dicembre 1992, n. 546, che statuisce che *"i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile"*;
2. la combinata circostanza dell'assenza di una espressa esclusione dell'art. 96, 3° comma, dall'ambito tributario, oltre all'inesistenza di norme speciali incompatibili con la citata norma;
3. l'art. 15 del D. Lgs. 546/1992, che recita: *"la commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'articolo 92, secondo comma, del codice di procedura civile"*. Secondo autorevole dottrina[422] il riferimento non andrebbe inteso in senso limitativo, ma estensivamente, all'intero capo quarto del c.p.c., quello titolato appunto *"della responsabilità delle parti per le spese e per i danni processuali"*;
4. l'ormai consolidato orientamento che vuole applicabile nei confronti della Pubblica Amministrazione l'istituto della responsabilità aggravata, con riguardo tanto al processo civile quanto a quello amministrativo; l'inapplicabilità dell'istituto in parola al processo tributario,

[422] G. PAGANI, *Op. Cit.*, p. 66.

oltre a essere illogica, segnerebbe anche una disparità di condizioni e tutele offerte in quest'ultimo;

5. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E del 31 Marzo 2010, che al paragrafo 2.9 chiarisce: *"Inserendo un nuovo comma al citato articolo 96 c.p.c., la legge n. 69 del 2009 prevede che il giudice "in ogni caso", quando pronuncia sulle spese, possa condannare, anche d'ufficio, il soccombente al pagamento non solo delle spese di lite, ma anche di una somma equitativamente determinata a favore di controparte. Rispetto alla previsione del primo comma non occorre, quindi, né l'istanza di parte, né l'esatta quantificazione di un danno"*. Prosegue poi la circolare decretando che le modifiche apportate dalla legge n. 69/2009 *"hanno immediata rilevanza nel contesto del processo e contenzioso tributario"*.

Alcune considerazioni, infine, possono farsi in merito a due ulteriori questioni. La prima è quella relativa alla giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di risarcimento del danno *ex* art. 2043 c.c. A tal proposito le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con le Sent. n. 15 del 4 gennaio 2007 e 15 Ottobre 1999, n.722, hanno sancito che la decisione in merito al risarcimento dei danni derivanti da comportamenti illeciti dell'Amministrazione finanziaria o di altri Enti impositori appartiene alla giurisdizione ordinaria, stante la mancata riconducibilità del risarcimento danni a una delle fattispecie previste dall'art. 2 del D. Lgs. 546/1992, che disciplina le materie di esclusiva afferenza delle Commissioni tributarie. Ciò, tuttavia, solo nei casi in cui il comportamento illecito tenuto dall'Amministrazione trovi una sua autonomia rispetto all'atto impugnato. *"Pare acclarato che, al fine di attribuire la giurisdizione ai giudici tributari circa le istanze risarcitorie, occorre il diretto nesso tra queste ultime e gli atti che hanno formato oggetto di impugnazione, o, meglio, con il comportamento processuale relativo a detti atti"*[423]. In ogni caso in cui si ravveda *"un'intima connessione"* tra il danno subito e l'atto impugnato occorre valutare la possibilità di proporre domanda di risarcimento presso le Commissioni tributarie anche alla luce della limitazione probatoria che sconta il processo innanzi a queste e, in tutti i casi, deve sussistere una contestuale domanda di annullamento dell'atto da cui è scaturita la condotta dannosa dell'Amministrazione.

L'ultima, ma non meno rilevante, questione meritevole di analisi è quella relativa alla competenza delle Commissioni tributarie in tema di responsabilità aggravata *ex* art. 96, comma 3. Va osservato, per i predetti motivi inerenti un esplicito rinvio del D. Lgs. 546/1992 alle norme del codice di procedura civile e per l'assenza di deroghe specifiche all'articolo in oggetto, che tale istituto

[423] G. PAGANI, *Op. Cit.*, p. 67.

rientra sicuramente nell'ambito di operatività delle Commissioni tributarie. E' necessario però osservare la diversa portata dei commi di cui all'art. 96, poiché, mentre i primi due presuppongono i requisiti del dolo o della colpa grave nella condotta del soccombente, oltre alla imprescindibile prova del danno subito da presentare a cura della controparte, ai sensi del comma 3 il Giudice può attivarsi anche d'ufficio e pur in assenza di un riscontrato danno o pregiudizio, per la constatazione del quale, oltretutto, non è richiesto alcun onere probatorio alla parte vittoriosa. Come già rilevato, la riformata responsabilità aggravata è attuabile *"anche soltanto ove il giudice ritenga comunque imprudente o colposa l'iniziativa di aver preso parte ad un contenzioso in assenza di qualsiasi ragionevolezza e fondatezza giuridica"*[424].

Per quanto di specifico interesse ai fini della presente trattazione, si vuole mettere in risalto il profilo legato alla tutela del contribuente che il rinnovato istituto della responsabilità aggravata è in grado di rafforzare notevolmente, anche sotto un aspetto – quello del risarcimento del danno non strettamente patrimoniale - fino ad ora mai preso in considerazione all'interno del contenzioso tributario. E' il caso della Sentenza della Commissione tributaria regionale di Bari del 18 Dicembre 2009, la quale condanna l'Ente impositore e il Concessionario della riscossione a un maxi-risarcimento a titolo di danno morale patito dal contribuente che, per non aver ricevuto notifica di cartelle esattoriali che lo riguardavano, cui era conseguita l'iscrizione ipotecaria dei suoi immobili, si era visto negare la possibilità di accendere un mutuo. Se in primo grado la Commissione tributaria provinciale aveva ordinato la cancellazione dell'ipoteca legale sui beni del contribuente, essa d'altro canto aveva ricusato la pretesa risarcitoria di quest'ultimo, per difetto di prova in tal senso. La Commissione regionale, invece, ha ritenuto *"risarcibile il danno morale subito dal contribuente, ex art. 96 c.p.c., avendo posto in essere l'Agenzia delle Entrate e la Concessionaria un comportamento inescusabilmente negligente, che ha provocato la denunciata condizione di sofferenza psicologica connessa alla lesione dei diritti di primaria importanza, quali l'impossibilità di disporre dei propri beni"*. La Commissione censura inoltre duramente la condotta tenuta e portata avanti dall'Agenzia delle Entrate (che aveva peraltro proposto Appello incidentale avverso la decisione dei Giudici di prime cure) sull'assunto che *"tale comportamento di natura dilatoria e defatigante per il contribuente rivela, negli enti impositori, una mancanza assoluta di avvedutezza e di una sia pur minima consapevolezza della legittimità o meno del proprio agire e*

[424] G. PAGANI, *Op. Cit.*, p. 67.

delle conseguenze che i propri atti andavano a determinare in termini di un abuso del proprio potere, e perciò esercitato in modo evidentemente illecito".

Altro caso analogo, quello di un Ufficio che, pur avendo depositato una memoria attestante l'errata iscrizione a ruolo di somme fatte oggetto di cartelle di pagamento poi impugnate dal contribuente, rifiutava inspiegabilmente, anche a seguito di apposita istanza, di annullare l'atto in autotutela. La Sent. n. 4/1/11 del 7 Febbraio 2011, emessa dalla Commissione tributaria di primo grado di Trento, ha infatti imposto un risarcimento all'Ente impositore in seguito al mancato esercizio del diritto di autotutela, rifacendosi all'art. 96, comma 3, c.p.c. Tale condotta, nonché la resistenza in sede di contenzioso *"hanno costretto la controparte ad una inutile attività processuale. Ritiene peraltro* [la Commissione] *che solo in ciò (spreco di attività processuale) possa consistere questo tipo di danno"*.

Ben oltre si spinge invece la Corte di Cassazione, Sezione sesta civile, del 12 Ottobre 2011, che raccomanda ai giudici *"una volta riconosciuta la temerarietà della lite, in mancanza di dimostrazione di concreti e specifici danni patrimoniali conseguiti al suo svolgimento"*, di pronunciarsi non solo sulle spese giudiziali, ma anche in merito a un *"danno non patrimoniale dovuto allo stress psicofisico"* cui è sottoposta la parte vincitrice del contenzioso. *"In conclusione, pertanto, appare evidente come, laddove il contribuente si trovi a dover subire una condotta pretestuosa e vessatoria, ad opera dell'Amministrazione finanziaria, o dei Concessionari della Riscossione, possa trovare nell'istituto della responsabilità aggravata, con particolare riferimento alla sua nuova versione, di cui al comma 3 dell'art. 96 del codice di procedura civile, un'efficace arma difensiva"*[425].

Conclusa l'analisi degli effetti "patologici" delle fattispecie impositive ispirate al principio di cooperazione, caratterizzati dalla mancanza della medesima, l'analisi trova la sua naturale conclusione nell'indagine degli effetti "fisiologici"[426] degli istituti sin qui esposti, che producono conseguenze rilevanti sulla disciplina sanzionatoria.

[425] G. PAGANI, *Op. Cit.*, p. 69.
[426] Questa la terminologia coniata da N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 253.

CAPITOLO III

LA COOPERAZIONE TRA L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA ED IL CONTRIBUENTE NELLA NORMATIVA SANZIONATORIA.

SOMMARIO: 3.1. La normativa sanzionatoria e il principio di cooperazione tra Fisco e contribuente.

3.1. La normativa sanzionatoria e il principio di cooperazione tra Fisco e contribuente.

Quanto sinora esposto in tema di cooperazione all'interno del sistema impositivo italiano vuole affermare la necessità di improntare al principio di cooperazione tutti i momenti in cui contribuente e Amministrazione vengono a contatto. Tale proposito, come è evidente, non può esimersi dalla considerazione circa le immancabili difficoltà che una simile impostazione sconta, in particolar modo in un Paese come l'Italia, con un quadro legislativo in materia fiscale assai complesso e da sempre afflitto da una forte componente evasiva. Ecco che allora per realizzare al meglio una riforma del sistema impositivo improntata alla cooperazione tra soggetto attivo e passivo del rapporto tributario diventa quanto mai auspicabile prevedere a monte un solido meccanismo premiale in tal senso, in grado di incentivare tanto l'Amministrazione quanto il contribuente alla ricerca di soluzioni condivise nonché al perseguimento del comune obiettivo della lotta all'evasione fiscale. In tal senso, si ritiene utile indagare la disciplina sanzionatoria del sistema tributario, con particolare riferimento agli istituti precedentemente analizzati, così da poter valutare se la normativa vigente sia in grado o meno di incoraggiare una maggior applicazione del principio di cooperazione.

Prendendo le mosse nell'indagine da quegli istituti cooperativi che non prevedono l'espletamento di un contraddittorio, appare opportuno focalizzare l'attenzione in via preliminare sull'istituto del ravvedimento operoso. A norma dell'art. 13 D. Lgs. 472/1997, attuando l'istituto in parola si procede alla *"regolarizzazione del pagamento del tributo"* (comma 1) e della relativa sanzione ridotta prevista dal dispositivo, variabile in funzione dei giorni intercorsi dall'erroneo pagamento del tributo al conseguente ravvedimento a cura del contribuente. Sulla somma così determinata è necessario inoltre calcolare gli interessi (comma 3), la cui quantificazione *"al tasso legale con maturazione giorno per giorno"* è demandata al trasgressore ravveduto. Nel caso in cui invece sia l'ufficio finanziario a procedere alla liquidazione del tributo (c.d. *"imposizione senza*

autoliquidazione") nel relativo avviso gli interessi moratori sono calcolati *"fino al termine ultimo di fruizione della definizione agevolata"*[427]. Ne consegue che gli eventuali vizi contenuti nell'avviso di liquidazione comportano l'inapplicabilità del ravvedimento operoso, mentre *"lo stesso non si può desumere in ipotesi di errore scusabile nella determinazione non tanto della sanzione, ma – soprattutto- degli interessi moratori il cui calcolo è addossato al trasgressore medesimo"*[428]. E' quanto si evince dall'art. 6, comma 5 *bis* del D. Lgs. 472/1997, intitolato alle *"cause di non punibilità"* che testualmente recita *"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"* con ciò escludendo la determinazione della sanzione ridotta e gli errori – assai probabili - in cui il contribuente può incorrere nel calcolo degli interessi.

Altra rilevante questione è quella relativa alla non applicabilità delle sanzioni tributarie accessorie in ipotesi di ravvedimento operoso[429]. A questa conclusione si deve giungere non in virtù di una specifica disposizione in tal senso, quanto piuttosto in via interpretativa, per effetto della constatazione che dette sanzioni sono puntualmente individuate all'art. 12 del D. Lgs. 471/1997 con esclusivo riferimento alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto e dalla *ratio* della disciplina stessa sul ravvedimento operoso, il cui scopo è quello di *"impedire l'ordinario esercizio della potestà sanzionatoria da parte dell'ufficio finanziario"*[430].

Peraltro, la limitazione alla potestà punitiva sopra citata riverbera i suoi effetti anche in tema di recidiva, determinando la non rilevanza dell'illecito definito attraverso l'istituto del ravvedimento operoso ai fini dell'aggravio della sanzione pecuniaria previsto dall'art. 7, 3° comma del D. Lgs. 472/1997 in base al quale *"la sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli artt. 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento"*. Il Legislatore ha inteso pertanto escludere esplicitamente la fattispecie sanata mediante tale istituto dal calcolo della sanzione in caso di recidiva. L'inapplicabilità di discipline di aggravio sanzionatorio a seguito di ravvedimento operoso si ha anche nel caso in cui il trasgressore abbia commesso molteplici illeciti di natura non penale, che integrino le ipotesi di illecito continuato e concorso di violazioni. Al ricorrere delle

[427] Disciplina introdotta dal D. Lgs. 5 Giugno 1998, n. 203, correttivo del D. Lgs. 472/1997.
[428] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 254.
[429] Sul punto, N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 255.
[430] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 256.

fattispecie menzionate, infatti, si rendono applicabili i canoni legali di determinazione della sanzione senza tener conto dell'aumento disposto dai primi due commi dell'art. 12 del decreto 472/1997, poiché *"la limitazione del cumulo giuridico alle sole sanzioni indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni oggetto della rinuncia all'impugnazione, della conciliazione giudiziale e della definizione in via breve dettata dall'ottavo comma dell'art. 12 cit., conferma che ai fini della determinazione della sanzione per il ravvedimento operoso non possono rilevare la disciplina sulla continuazione o sul concorso di illeciti"*[431].

Considerazione a sé va fatta per i processi di definizione delle sanzioni c.d. in via breve, ossia quei procedimenti di comminazione delle sanzioni che riguardano violazioni formali[432] o collegate al tributo[433], ma altresì le più recenti discipline relative all'adesione dei processi verbali di constatazione[434] e agli inviti a comparire[435] notificati dall'Amministrazione finanziaria. Con il già citato art. 7, 3° comma del D. Lgs. 218/1997 il Legislatore prevede, proprio come in ipotesi di ravvedimento operoso, l'irrilevanza, ai fini dell'aggravio sanzionatorio per il calcolo della recidiva, delle violazioni oblate attraverso gli strumenti deflattivi in parola. Degna di nota, tuttavia, la circostanza che tale effetto premiale *"assume un valore maggiore rispetto all'ipotesi precedente caratterizzata dalla resipiscenza volontaria del trasgressore, a ragione della già avvenuta contestazione dell'infrazione"*[436]. Trattandosi di violazioni per le quali è già avvenuto non solo il controllo dell'Amministrazione, ma anche e soprattutto l'ammissione da parte del contribuente di aver commesso gli illeciti amministrativi contestati, costituisce un notevole incentivo anche la mancata comminazione delle sanzioni accessorie di cui all'art. 21 del D. Lgs. 472/1997 che fa emergere una sorta di *"assenza di memoria storica"*[437] voluta dal Legislatore a vantaggio del contribuente che decida di avvalersi delle suddette procedure incentrate sul principio di cooperazione.

Diversa è invece la statuizione relativa alla definizione in via breve, nonché alla disciplina che regola la rinuncia all'impugnazione dell'atto notificato ai fini dell'illecito continuato. Il vantaggio in ottica premiale, in tal caso, risulta infatti inesistente, stante la mancanza di una previsione

---

[431] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 257.
[432] La cui disciplina agevolativa è rinvenibile all'art. 16 del D. Lgs. 472/1997.
[433] Su cui si rimanda all'art. 17, D. Lgs. 472/1997.
[434] Art. 5 *bis*, D. Lgs. 218/1997.
[435] Art. 5, commi 1 *bis* e seguenti, D. Lgs. n. 218/1997.
[436] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 260.
[437] *Cfr. Ult. Cit.*

agevolativa in tal senso, oltreché la preclusione al calcolo più favorevole della pena amministrativa previsto dal cumulo giuridico, che nel complesso crea una soluzione addirittura peggiorativa per il contribuente che abbia dato adito agli istituti in parola. Il riferimento normativo che determina l'inapplicabilità del cumulo giuridico è l'art. 12, comma 8, 2° periodo del D. Lgs. 472, nella sua versione novellata dall'art. 2, comma 1, lettera e) del D. Lgs. n. 203/1998, che stabilisce come *"la sanzione conseguente alla rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale e alla definizione agevolata ai sensi degli artt. 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni"*. Si rileva inoltre come tale disposizione sia idonea a permettere all'ufficio di disattendere in maniera sistematica l'applicazione della disciplina sul cumulo di sanzioni, attraverso la notifica di distinti avvisi di accertamento per fattispecie che risultano invece tra loro collegate. Autorevole dottrina[438] ha infatti evidenziato che *"tale novello assetto normativo potrebbe […] permettere all'ufficio finanziario erariale o locale di rendere inapplicabile la regola sulla continuazione mediante emissione di un atto di imposizione per ogni illecito, e non invece un unico provvedimento di irrogazione delle sanzioni afferenti a infrazioni tra loro legate dal vincolo della continuazione"*. Una simile condotta da parte dell'ufficio impositore, oltre a caratterizzarsi per la totale mancanza di cooperazione, si configura come una distorsione nella comminazione delle sanzioni, per le quali sono previsti benefici in ordine al ricorso del contribuente all'uso degli istituti deflattivi del contenzioso in quanto vantaggiosi non solo per il contribuente, ma anche per l'Amministrazione[439]. Al fine di arginare, per quanto possibile, l'utilizzo improprio del limite all'applicazione delle sanzioni agevolate per illeciti in progressione, l'art. 2, comma 1, lett. a), n. 1, del D. Lgs. 30 Marzo 2000, n. 99 ha modificato il quinto comma dell'art. 12 cit. prevedendo che *"se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento"* inoltre *"se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate"*. L'obiezione che si potrebbe tuttavia sollevare riguarda il carattere generale della disciplina prevista dal D. Lgs. n. 99/2000, incapace di vincere il principio

[438] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 262.
[439] Interessantissime considerazioni a tal proposito, seppur marginali in questa sede, sono riscontrabili in N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 267, nota n. 19.

di successione delle leggi nel tempo con riferimento alla disciplina speciale dettata invece dal precedente D. Lgs. n. 203/1998. *"Invero una tale osservazione non appare sufficiente per superare una lettura costituzionalmente orientata della trama legislativa che pure in riferimento a una disciplina agevolativa non può discriminare i soggetti per effetto dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, come già statuito dalla Consulta*[440] *riguardo all'esclusione dal condono in presenza di notificazione di atti anteriormente ad una data successiva a quella della legge di definizione agevolata delle pendenze tributarie"*[441]. Nella Sentenza in parola la Corte non ha mancato di evidenziare che *"la disciplina oblativa di cui al testo pone la questione di parità di trattamento tra trasgressori destinatari di un atto comprensivo di più infrazioni e quegli altri raggiunti, invece, da distinti avvisi relativi alla stessa pluralità di violazioni, irrilevante risultando che queste siano state rinvenute o meno nella stessa occasione. In tal ipotesi, difatti, l'effetto premiale finale risulta influenzato in maniera decisiva dalla scelta discrezionale dell'ufficio finanziario in merito alla scelta dello strumento procedimentale prescelto, con violazione dei precetti costituzionali della parità di trattamento e di imparzialità dell'attività, già evidenziati riguardo all'ammissibilità dell'accertamento con adesione parziale"*.

Per concludere l'analisi della normativa sanzionatoria in relazione agli istituti espressivi del principio di cooperazione che non prevedono un contraddittorio, occorre constatare il mancato coordinamento delle previsioni agevolative in occasione di recidiva e di illecito continuato alle nuove fattispecie di adesione ai processi verbali e agli inviti a comparire, irrazionalmente escluse dalle ipotesi di oblazione delle relative sanzioni amministrative *"salvo a voler accedere ad un'interpretazione evolutiva coerente con il solo luogo di disciplina di tali novelle fattispecie oblative unilaterali"*[442].

Passando poi all'analisi puntuale della normativa sulle sanzioni prevista per gli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, precedentemente accennata nel capitolo espressamente dedicato alla definizione del rapporto tributario attraverso le due modalità in parola, ciò che preme sottolineare è la sua *ratio*, talvolta offuscata dall'inspiegabile mancanza di modifiche tali da mantenerla al passo con il novero delle previsioni legislative, con

[440] Il riferimento è alla Sentenza della Corte Costituzionale, 7 Luglio 1986, n. 175, reperibile in *Rass. Trib.*, 1986, II, p. 703.
[441] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 263.
[442] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 264.

cui il legislatore ha voluto concedere vantaggi più incisivi in presenza di meccanismi maggiormente radicati sul principio di cooperazione.

Spicca in tal senso la considerevole riduzione delle sanzioni, tanto per l'accertamento con adesione quanto per la conciliazione giudiziale, calcolate in presenza di illecito continuato. Non opera infatti la previsione ordinaria di cui ai commi 2, 3 e 5, articolo 12, del D. Lgs. n. 472/1997 che comportano una variazione in aumento *"fino alla metà della sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave"*. Si prevede tuttavia che *"quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo"*. Stante l'impossibilità di stabilire un'unica sanzione che tenga conto della progressione *"con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni"*[443] valgono le medesime conclusioni appena esposte con riguardo alla definizione delle sanzioni "in via breve" relative alla comminazione di un'unica sanzione, anche nel caso in cui l'ufficio abbia provveduto a notificare più atti impositivi, per effetto delle modifiche apportate al comma in esame dall'art. 1, secondo comma, lett. a) n. 1 D. Lgs. n. 99/2000 e della sua dubbia applicazione in rapporto alla previgente disciplina di carattere speciale, di cui all'art. 2, comma 1, lett. e) del D. Lgs. n. 203/1998. Per effetto di quest'ultima norma, infatti, l'ottavo comma dell'art. 12 D. Lgs. 472/1997 recita *"nei casi di accertamento con adesione, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta"*. La norma ora citata sembra voler coscientemente applicare la limitazione della disciplina sul cumulo giuridico prevista per gli istituti in parola solamente all'illecito continuato e non anche al concorso di illeciti di cui allo stesso articolo 12, comma 1 Decr. cit. per il quale si prevede la comminazione della *"pena più grave aumentata da un quarto al doppio"*. La lettura sistematica dell'assetto sanzionatorio così individuato pare attuare l'auspicata graduazione delle sanzioni avanzata già nello schema di decreto legislativo del 19 giugno 1997 che avrebbe dato origine al Decr. n. 472 *cit.* e riproposta dalla Commissione parlamentare dei Trenta nel parere del 13 Maggio 1998. La dottrina[444] ha però criticato duramente la confusione emergente dal quadro di riferimento costituito dallo schema di decreto correttivo del 1998, che annovera la continuazione tra gli *"altri istituti premiali vigenti, quali l'accertamento con adesione, rinuncia all'impugnazione, […] definizione agevolata, […]*

[443] Art. 12, 8° comma del D. Lgs. n. 472/1997.
[444] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 266.

conciliazione giudiziale". La critica prende le mosse dalla constatazione che mentre l'istituto della continuazione (così come quelli del concorso formale e materiale) costituisce *"espressione della tecnica legislativa di determinazione della sanzione"*[445]. *"La regolamentazione sanzionatoria dettata in tema di ravvedimento operoso, definizione in via breve, accertamento con adesione, omessa impugnazione e conciliazione giudiziale esprime, invece, la funzione premiale negativa del diritto in quanto si determina l'effetto di ridurre la pena amministrativa tributaria al di sotto del limite edittale o di quanto irrogato a fronte del comportamento ritenuto meritevole dal legislatore"*[446].

Un'analisi separata merita, invece, l'istituto della conciliazione giudiziale, per la quale non si rendono applicabili alcuni sgravi nelle sanzioni previsti invece a fronte di altri istituti. In tema di illecito continuato, infatti, la lett. e) dell'art. 2, comma 1, del D. Lgs. 5 Giugno 1998, n. 203 introduce una previsione analoga a quella di cui alla lettera a) – riferita, quest'ultima, all'accertamento con adesione e alla definizione delle sanzioni "in via breve" - che preclude la possibilità di calcolare la sanzione in progressione con violazioni non indicate nel relativo atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni. La differenza rispetto alla disposizione di cui alla lett. a) sta nel fatto che la previsione in esame non può definirsi derogatoria (come nel caso di accertamento con adesione) rispetto alla disciplina ordinaria sulla recidiva, ma del tutto contrastante con questa, tanto da renderla inapplicabile *in toto*[447]. In proposito tornano a valere le medesime considerazioni avanzate in merito alla disparità di trattamento nei riguardi di quei contribuenti raggiunti da un unico atto impositivo recanti più violazioni tra loro in progressione e dei destinatari di diversi atti che contestano gli stessi illeciti. Si noti inoltre che le violazioni continuate che hanno interessato periodi di imposta diversi possono potenzialmente non registrare alcun effetto premiale nella sanzione, dal momento che il 5° comma dell'articolo 12, D. Lgs. 472/1997 conferisce agli Uffici finanziari la possibilità di aumentare *"fino al triplo la pena amministrativa-base"*, previsione che ha l'effetto di annullare la decurtazione di un terzo di quanto irrogabile in sede giudiziale[448]. Per concludere, il meccanismo della recidiva, che ai sensi dell'art. 7, comma 3, del D. Lgs. 472/1997 esplica la sua funzione premiale negativa (*"aumento della sanzione fino alla metà"*) nei confronti del solo istituto dell'accertamento con adesione e non anche della

[445] Cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 455 e ss.
[446] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 266-7.
[447] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 268.
[448] Così come previsto dall'art. 14, comma 6, del D. Lgs. n. 218/1997.

conciliazione giudiziale, ha indotto autorevole dottrina ad affermare la *"minore presenza della funzione premiale negativa allorché vengano interessati anche gli organi giudiziari"*[449].

[449] N. PENNELLA, *Op. Cit.*, p. 269.

Conclusioni

Il presente lavoro si proponeva di indagare le motivazioni giuridiche poste a fondamento del concetto di cooperazione in ambito tributario. Dallo studio sin qui svolto si evince che le stesse trovano ragion d'essere nel particolare contesto in cui viene a delinearsi l'ordinamento tributario italiano, frutto di principi costituzionali recenti, ancorché molto solidi e precisi e, al contempo, sofferente per la prolungata mancanza di una codificazione tributaria unitaria; codificazione che, quindi, al momento della sua emanazione, non solo ha dovuto svolgere la delicata funzione di enunciazione dei principali diritti spettanti al contribuente, ma anche - e in via tutt'altro che sussidiaria - di raccolta e affermazione delle norme a presidio dei rapporti tra questo e l'Amministrazione finanziaria, di tal che, sebbene i presupposti per la costruzione di un rapporto impositivo basato sul ruolo partecipato di entrambi i soggetti, attivo e passivo, fossero già insiti nella Carta Costituzionale, si è iniziato a guardare ad essi soltanto negli ultimissimi tempi. Nell'affrontare l'argomento, è emersa sia la necessità di rendere il contribuente consapevole del proprio ruolo e dei diritti che egli può far valere innanzi all'Amministrazione Finanziaria, sia la difficoltà di quest'ultima nell'entrare in dialogo con il cittadino, e nell'individuare le modalità e gli strumenti più consoni per farlo.

La vera sfida in questo Paese, infatti, sta nell'avvio di un confronto che travalichi le logiche di mera conflittualità a cui si è sempre fatto ascrivere il rapporto tra Amministrazione e contribuenti, nell'erroneo convincimento che le finalità della prima siano esclusivamente volte al controllo e alla contestazione, talvolta pretestuosa, delle posizioni fiscali dei secondi pregiudizialmente sospettate di evasione. Ed è proprio il clima da "caccia alle streghe" che induce la maggior parte dei comuni cittadini, spesso già non sufficientemente informati sulle tutele e le garanzie messe a loro disposizione dall'ordinamento, a prendere le distanze dal Fisco, negando quindi qualsiasi partecipazione attiva nelle dinamiche del rapporto impositivo. Al contrario, è prassi frequente in Italia che il contribuente raggiunto dalle verifiche fiscali opponga all'Amministrazione ragioni (quali il diritto all'autodeterminazione e la violazione della sfera privata del contribuente) che nulla hanno a che vedere con la *ratio* dell'accertamento, visto come una condanna piuttosto che come una fase diretta a verificare la reale capacità contributiva del soggetto.

Da una simile chiusura traggono vantaggio *in primis* i reali evasori del Paese, poiché le polemiche e le critiche al sistema impositivo - nonché le inefficienze che queste determinano sul piano della

lotta all'evasione fiscale - consentono di distogliere attenzione e risorse dalle condotte che andrebbero perseguite e sanzionate, rendendo ancora più solida e radicata la componente evasiva, che in Italia rappresenta sicuramente una piaga sociale.

L'incremento delle risorse finanziarie sottratte al Fisco, poi, mette in crisi il ruolo dell'Amministrazione Finanziaria, non solo agli occhi dell'opinione pubblica, ma anche nel quadro dei suoi doveri come appendice della Pubblica Amministrazione. Si tende spesso a dimenticare, infatti, che il dovere di contribuzione alla spesa pubblica posto in capo ai cittadini, unito al dovere della pubblica Amministrazione di perseguire gli scopi per cui è istituita, sanciti entrambi nella Costituzione della Repubblica, fa sorgere nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria un obbligo di controllo e di contrasto dell'evasione fiscale; obbligo che trova fondamento nella massima fonte legislativa del Paese. E' sulla base di queste considerazioni che vanno inquadrate le ultime manovre politiche, le quali hanno tentato, seppur in modo talvolta goffo ed eccessivamente autoritario, di recuperare la maggior consistenza possibile di imposta evasa, non senza ledere, purtroppo, alcuni diritti dei contribuenti a cui si rivolgevano[450].

Dunque, se da un lato l'ordinamento ha trovato nei meccanismi deflattivi del contenzioso e nell'evoluzione di alcuni istituti che gli sono propri un terreno fertile per dare concreta applicazione al principio di cooperazione, dall'altro non si può dire che i soggetti chiamati a essere protagonisti di tale rapporto abbiano costantemente agito in tal senso.

La dinamica sopra descritta, oltre a rappresentare un'ingiustizia nei confronti dei contribuenti che hanno regolarmente assolto il loro onere tributario, è indicativo di una situazione non più sostenibile, soprattutto se si considera che i diritti e i doveri recati dalla Costituzione non dovrebbero mai andare a svantaggio dei cittadini, ma sono al contrario enunciati nel loro interesse. L'assolvimento dell'obbligazione tributaria, infatti, è finalizzato a garantire risorse finanziarie da destinare ai servizi necessari alla collettività, senza le quali lo sviluppo economico, ma anche civile del Paese, risulterebbe frenato. Si può dunque rinvenire, nel contrasto all'evasione fiscale, un obiettivo comune tra contribuente e Amministrazione, al cui perseguimento è chiamata

[450] E' il caso, ad esempio, delle disposizioni di cui all'art. 19, D.L. n. 201/2011, convertito nella Legge n. 214/2011, che hanno introdotto un'imposta di bollo speciale sulle attività finanziarie rimpatriate attraverso gli scudi fiscali del 2001 e 2009, determinando una gravissima lesione al principio di affidamento e tutela della buona fede di quei cittadini che si erano avvalsi di disposizioni legislative che garantivano loro una serie di vantaggi fiscali e si proponevano di tutelare la loro riservatezza. Si veda *supra* par. 1.2.

l'intera collettività, non nell'interesse dello Stato come istituzione, ma della Repubblica come garante degli interessi di tutti i suoi membri.

A parere di chi scrive, la cooperazione tra Amministrazione e contribuente appare lo strumento più idoneo allo scopo, e la sua implementazione si rende, ora più che mai, necessaria, anche attraverso la sensibilizzazione del contribuente sulle possibilità e le tutele messe a sua disposizione dall'ordinamento e l'affinamento di meccanismi premiali che incentivino nella ricerca di una soluzione condivisa. Per dare piena attuazione al principio di cooperazione occorre vincere la consuetudine che vuole il rapporto impositivo essenzialmente conflittuale, anche se ciò presuppone un cambiamento nel modo di sentire comune tutt'altro che immediato e di semplice realizzo. Non si tratta, tuttavia, di un mero auspicio retorico, poiché gli strumenti per continuare sulla strada della cooperazione - intrapresa già dal Costituente - ci sono e dal loro utilizzo trarrebbero vantaggio entrambe le parti.

Nota bibliografica

G. ALEMANNO, *La formazione dei ruoli e la cartella di pagamento dopo lo statuto del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2001

E. ALLORIO, *Le nuove prospettive dell'ordinamento tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1964

G. ANTICO, *Accertamento con adesione –atti di recupero per bonus assunzioni e investimenti*, ne *Il Fisco* n. 7/2005

G. ANTICO, *Controllo formale* ex *art. 36* ter *d.p.r. n. 600/1973*, ne *Il Fisco*, 2, 2012

G. ANTICO, F. CARRIOLO, V. FUSCONI, G. TUCCI, A. ZAPPI, *L'accertamento fiscale*, ed. *Il Sole 24Ore*, 2005

G. ANTICO, R. LUPI, *Sull'erroneità della "giurisprudenza siciliana" in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento in mancanza di risposta dell'ufficio all'istanza di adesione*, in *Dial. Dir. trib.*, 2005

L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritto costituzionale*, Milano, 1996

S. ARMELLA, L. UGOLINI, *Gli aspetti critici dell'abuso del diritto nell'imposizione indiretta*, in *Corriere Tributario*, 2012

A. BALDASSARRE, *I diritti fondamentali nello Stato costituzionale, in Scritti in onore di Roberto Predieri, Tomo* I, Milano, 1996

A. BALDASSARRE, *Il rapporto tra la dichiarazione integrativa* in melius *e l'istanza di rimborso*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2009, II

E. BARONE RICCIARDELLI, *Riflessioni sull'impatto dello "scudo fiscale" nella prevenzione del fenomeno del riciclaggio dei capitali illeciti*, in *Tributi locali e regionali*, 2011, fasc. 2

M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988

F. BATISTONI FERRARA, *La minimum tax*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1993

M. BEGHIN, *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole "scritte", giustizia tributaria e certezza del diritto*, in *Corriere Tributario*, 2012

R. BIN*, Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992

A. BONGI, *Redditometro senza adeguamento, in Italia Oggi* del 27 Ottobre 2011

M. BORDIGNON, A. ZANARDI, *L'evasione fiscale in Italia: una nuova analisi per un vecchio problema, ne Le nuove frontiere della politica economica, Il Sole 24Ore libri*, Milano, 1997

A. BORGOGLIO, *Accertamento con adesione: non dovuta la fidejussione fino a 50.000 euro*, in *"QOL-Quotidiano On Line –Il Fisco"* dell'8 Ottobre 2010

A. BORGOGLIO, *Ravvedimento operoso frazionato*, ne *Il Fisco* n. 27/2011

A. BORGOGLIO, *"Nuovo" redditometro. Presentazione dell'Agenzia delle Entrate*, ne *Il Fisco,* n. 41/2011

A. BORGOGLIO, *Per il rimborso è irrilevante il termine di presentazione della dichiarazione integrativa*, ne *Il Fisco* n. 42/2011

A. BORGOGLIO, *L'assenza di fidejussione non invalida l'atto di adesione*, ne *Il Fisco* n. 44/2011

M. BRUZZONE, *Controlli automatici e formali delle dichiarazioni*, in *Corriere Tributario*, 2000

C. BUCCICO, *Lo Statuto del contribuente: principi e lacune*, ne *Il Fisco* n. 19/2001

I. BURIANI, *Lo statuto dei diritti del contribuente e le garanzie durante le verifiche fiscali*, in *Studium iuris*, 2011

A. BUSCEMA, F. FORTE, D. SANTILLI, *Statuto del contribuente*, Padova, 2002

S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, IV ed., 2005

S. CAPOLUPO, *Manovra Monti: l'utilizzo generalizzato dei movimenti bancari e finanziari*, ne *Il Fisco*, n. 1/2012

P. CAPPELLINI, R. LUGANO, *Togliamo l'alibi a chi si nasconde dietro le leggi*, ne *Il Sole 24Ore* del 6 Febbraio 2012

P. L. CARDELLA, *Il fisco può misurare lo stile di vita solo su più periodi consecutivi*, ne *Il Sole 24Ore* dell'8 Febbraio 2010

V. CARDONE, F. VERRI, *L'utilizzabilità nel processo penale delle dichiarazioni rese spontaneamente dal contribuente alla Guardia di Finanza in assenza del difensore*, ne *Il Fisco* n. 42/2011

A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, I

C. CARPENTIERI, *Termini per l'iscrizione a ruolo ex art. 36 bis e per la notifica della cartella esattoriale: avviso bonario e tutela del contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, 2000

C. CARPENTIERI, *La* compliance *ai redditi stimati dagli Studi di Settore secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Corriere Tributario*, 2012

E. CASETTA, *Profili dell'evoluzione dei rapporti tra cittadini e Pubblica Amministrazione*, in *Diritto Amministrativo*, Milano, 1993

E. CERELLI, *Il concordato preventivo: un'analisi economica*, in www.unipv.it

G. CHIAMETTI, *Massime giurisprudenziali che regolano il "fantomatico" abuso del diritto*, in *Controlli Fiscali*, 2012

M. CICALA, D. DEOTTO, L. FERRAJOLI, A. IORIO, B. SANTACROCE, I. VOLPE, *Commento alla L. 27 luglio 2000, n. 212, disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*, in *Guida al diritto*, 2000, fasc. 31

A. CISSELLO, *Adesione ai PVC: non impugnabilità dell'atto di definizione dell'accertamento parziale*, ne *Il Fisco* n. 7/2010

A. CISSELLO, *Accertamento parziale, "autotutela sostitutiva" e reiterazione del potere impositivo*, ne *Il Fisco* n. 11/2010

A. CISSELLO, *Le novità in materia di accertamento sintetico (c.d. "redditometro")*, ne *Il Fisco* n. 34/2010

A. CISSELLO, *Redditometro: valore delle presunzioni e difesa del contribuente*, ne *Il Fisco* n. 48/2011

A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello statuto dei diritti del contribuente*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2001

A. COLLI VIGNARELLI, *La revocazione delle Sentenze tributarie*, Bari, 2007

A. COLLI VIGNARELLI, *Violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente e illegittimità dell'accertamento alla luce del principio di collaborazione e buona fede*, in *Bollettino tributario*, 2010

A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rassegna Tributaria*, 2012

M. CONIGLIARO, *Il contraddittorio preventivo rafforza il redditometro*, ne *Il Sole 24Ore* del 25 Ottobre 2009

R. CONVERSO, *Principio antielusivo e applicazione* ex officio, in www.personaedanno.it

A. CORASANITI, *Note in tema di diritti fondamentali*, in *Diritto e società*, 1990

P. CORSO, *Il ritorno del principio di fissità nello statuto del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2000

A. COSCARELLI, N. MANFREDA, *Mancato esercizio dell'autotutela e risarcimento del danno*, ne *Il Fisco* n. 5/2010

A. CRISCIONE, *Diritto di difesa senza riduzioni*, ne *Il Sole 24Ore* del 26 Gennaio 2010

N. DAINA, *L'effetto preclusivo dello "scudo fiscale"*, in www.dirittobancario.it

F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente –Il ruolo dello statuto*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2001

E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006

E. DE MITA, *Il principio di legalità (riserva relativa di legge),* in *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011

L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993

L. DEL FEDERICO, *Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali*, in *Rassegna Tributaria*, 2003

C. DELL'OSTE, M. MOBILI E G. PARENTE, *Fisco, le pagelle di congruità*, ne *Il Sole 24Ore* del 23 Gennaio 2012

M. DENARO, *Diritto di accesso e denuncia alla procura della Repubblica*, ne *Il Fisco* n. 34/2011

G. DI LAURO, *L'accertamento con adesione*, in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, a cura del Ce.R.D.E.F., Roma, 2007

S. DORIGO, *La cooperazione fiscale internazionale dopo il protocollo di modifica alla Convenzione di Strasburgo: qualche luce e molte ombre*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, V

F. P. D'ORSOGNA, *Termine più lungo per la rettifica della dichiarazione da parte del contribuente- è il nuovo principio stabilito dalla corte suprema di cassazione*, ne *Il Fisco*, 1, 2002

F. FALCONE, *Accertamento con termine fisso*, ne *Il Sole 24Ore* del 15 Novembre 2010

F. FALCONE, A. IORIO, *Nullo l'accertamento troppo vicino al verbale*, ne *Il Sole 24Ore* del 30 Novembre 2010

G. FALCONE, *Il valore dello Statuto del contribuente*, ne *Il Fisco*, n. 36/2000

G. FALSITTA, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Studi in onore di E. Allorio*, Milano, 1987

G. FALSITTA, *L'illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili, la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus*, ne *Il Fisco* n. 33/1995

G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2007

G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del diritto" e diritti fondamentali della persona*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011

L. FERRAJOLI, *Conoscenza e motivazione degli atti: le garanzie dello statuto del contribuente*, in *Controlli fiscali*, 2006

C. FERRARI, M. TORTORELLI, *Aspetti procedurali di controllo dell'amministrazione finanziaria relativamente agli adempimenti dichiarativi dei contribuenti*, ne *Il Fisco*, 1, 2007

O. FITTIPALDI, *Le Sezioni Unite dicono autorevolmente la loro sulla "rettificabilità" delle dichiarazioni dei redditi*, in *Corr. Giur*., 2003

S. FOTI, *Dichiarazione integrativa a favore del contribuente entro quattro anni (nota a Sent. C.t.p. Modena, n. 5/5/09)*, in *Bollettino Tributario*, 2009

S. FUCILE, *Riflessioni in tema di impugnabilità del diniego di disapplicazione di una norma antielusiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, II

M. GABELLI, *Caratteristiche dei nuovi istituti deflattivi del contenzioso*, ne *Il Fisco* n. 1/2011

M. GABELLI, D. ROSSETTI, *Invalida la notifica al vecchio indirizzo, valida quella presso la sede effettiva*, ne *Il Fisco* n. 46/2011

M. GABELLI, D. ROSSETTI, *Anche l'elusione sconta le sanzioni amministrative*, ne *Il Fisco* n. 48/2011

M. A. GALEOTTI FLORI, *Prospettive ed auspici sull'evoluzione dei rapporti tra contribuente e Fisco, in Fiscalità oggi e domani. Imposte moderne e postmoderne*, allegato a *Il Fisco*, n. 20/2000

F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rassegna Tributaria*, 1994

F. GALLO, *Le Ragioni del fisco*, Bologna, 2007

S. GALLO, *Manuale pratico di diritto tributario*, Padova, 2001

G. GARGANO, *Abuso di diritto con effetto retroattivo* su www.giannigargano.it

A. GIANNELLI, *Abuso di diritto con garanzie procedurali*, in www.academia.com

M. GIANNINI, *Un piano anti-evasione di primavera. Maxi controlli sulle dichiarazioni*, ne *La Repubblica* del 31 Gennaio 2012

G. GIGANTINO, *Necessaria la certezza dei fatti indice per l'accertamento sintetico*, in *Corriere Tributario*, 2012

A. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giur. Sist. Dir. trib.*, Torino, 1998

C. GLENDI, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990

M. A. GRIPPA SALVETTI, *Lo statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. Trib.*, 2004

G. INGRAO, *Studi di settore: esegesi della normativa, valutazione delle questioni di fatto e prospettive di coordinamento con l'accertamento sintetico*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, II

A. IORIO, *L'accertamento è nullo se il verbale è troppo rapido*, ne *Il Sole 24Ore* del 6 Ottobre 2012

A. IORIO, Fisco, *l'"abuso" anticipa l'imposta*, ne *Il Sole 24Ore* del 14 Ottobre 2012

A. IORIO, S. SERENI, *Redditometro e limiti della prova contraria*, ne *Il Fisco* n. 15/2009, 2

S. LA ROCCA, *L'accertamento con adesione - esercizio della discrezionalità e profili di illegittimità*, ne *Il Fisco*, n. 29/2005

S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004

S. LA ROSA, *L'interpello obbligatorio*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2011, I

M. LEO, *I vincoli del legislatore risultanti dallo Statuto del contribuente*, ne *Il Fisco*, n. 51/2001

F. LEONE, *Accertamento sintetico, redditometro, presunzioni e la diabolica prova contraria*, in *Bollettino Tributario*, 2012

L. LOVECCHIO, *Prorogati accertamenti e riscossione per le rate non versate dei condoni: un efficace strumento per il gettito?*, in *Corriere tributario*, 2011

R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rassegna Tributaria*, 1994

R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III edizione, Milano, 2001

R. LUPI, *Per l'abuso del diritto non scattano le sanzioni*, ne *Il Sole 24Ore* del 28 Maggio 2009

R. LUPI, G. SCARLATA, *Istanza di accertamento con adesione e mancata risposta dell'ufficio come causa di nullità dell'accertamento*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004

L. MAGISTRO, *Liquidazione e controllo formale della dichiarazione*, in *Corriere Tributario*, 2001

M. MANTOVANI E B. SANTACROCE, *Per i maxiacquisti monitoraggio sui consumatori*, ne *Il Sole 24Ore* del 26 Giugno 2011

C. MARCHESE, *Le conseguenze dei condoni: un'analisi empirica*, in G. FIORENTINI, C. MARCHESE (a cura di), *Il Fisco indulgente. Amnistie e concordati nei moderni sistemi fiscali*, Torino, 1997

A. MARCHESELLI, *Accertamento tributario e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2011

A. MARCHESELLI, *Indefettibilità del contraddittorio in ogni accertamento tributario*, in *Corriere Tributario*, 2012

E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000

G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995

G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2001

G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2006

A. MARTINELLI, *Gli atti del fisco nel processo*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2009

T. MARTINES, *Diritto costituzionale*, Milano, 2011

S. MASSERA, G. RAPISARDA, *Il principio antielusivo tra lacune normative e interpretazioni giurisprudenziali, in Ventiquattrore avvocato*, 2009, fasc. 4

V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005

S. MAZZAMUTO, *Libertà contrattuale e utilità sociale, in Europa e diritto privato*, 2011

A. MESSINA, *L'irretroattività delle norme tributarie secondo lo statuto dei diritti del contribuente*, ne *Il Fisco*, 1, 2004

M. MICCINESI, *Tempi chiari per l'avviso*, ne *Il Sole 24Ore* del 29 Novembre 2010

C. MIRABILE, *Il "condono erariale": storia, problemi applicativi, recenti evoluzioni giurisprudenziali e prospettive* de iure concedendo, in www.giustamm.it

F. MODUGNO, *I nuovi diritti nella giurisprudenza costituzi*onale, Torino, 1995

R. MORRONE, *Accertamento con adesione ok anche senza invito al confronto*, in www.fiscooggi.it

R. MORRONE, *Sospensione dei termini per ricorrere: stop se si rinuncia all'adesione*, in www.fiscooggi.it

M. T. MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte, in autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, Milano, 2007

F. MOSCHETTI, *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011

F. MOSCHETTI, G. SCHIAVOLIN, R. LORENZON, L. TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993

L. NICÒTINA, *Silenzio e diniego di autotutela: considerazioni su impugnazioni e risarcimento del danno*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, I

C. NOCERA, *Le istruzioni agli uffici per l'attività di controllo formale delle dichiarazioni*, in *Corriere Tributario*, 2001

C. NOCERA, *Accertamenti sintetici. Le prime interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate*, ne *Il Fisco n*. 6/2011, 2

C. NOCERA, *Manovra correttiva: le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate in materia di accertamento e controlli*, ne *Il Fisco* n. 34/2011

G. PAGANI, *Il redditometro. Prova contraria e strategie difensive*, ne *Il Fisco* n. 11/2010

G. PAGANI, *Novità in materia di responsabilità aggravata e riflessi sulla tutela del contribuente*, ne *Il Fisco* n. 1/2012

A. PARASCANDOLO, *Potenziamento delle attività di riscossione e di accertamento dell'Agenzia della riscossione*, ne *Il Fisco* n. 47/2009

N. PENNELLA, *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, Padova, 2011

L. PERRONE, *Il redditometro verso accertamenti di massa (con obbligo del contraddittorio e dell'invito all'adesione)*, in *Rassegna. Tributaria*, 2011

R. PETRINI, *Nuovo redditometro e controlli di massa, ecco le 8 armi del fisco contro l'evasione*, ne *La Repubblica* dell'1 Febbraio 2012

S. PICCIOLI, *Profili penali dell'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, III

C. PINELLI, *Attualità dell'art. 41 Cost., con particolare riferimento alla "utilità sociale"*, in www.centroriformastato.org

C. PINELLI, *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212 del 2000)*, in *Foro italiano*, 2001, V

F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, II

F. PIZZOLATO, *Finalismo dello Stato e sistema dei diritti nella Costituzione italiana*, Milano, 1999

M. PROIETTI, *Rimborso Iva e strumenti di tutela del "contraddittorio" erariale*, in *Bollettino. Tributario*, 2011

G. PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin*., 1969, I

G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel procedimento tributario*, Torino, 2009

S. RAMPAZZO, *Avviso bonario e diritto al contraddittorio preventivo tra i principi della fase istruttoria dell'accertamento*, in *Giur. merito*, 2007

F. RASI, *Logica reddituale e ambito di applicazione soggettiva della disciplina sul c.d. "monitoraggio fiscale": alcune considerazioni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, V

C. RAU, *Note minime su alcune (minime) questioni in tema di controllo formale della dichiarazione dei redditi*, in *Rassegna. Tributaria*, 1995

D. REALE, *I rimborsi Irap tra "onere" di previa dichiarazione integrativa in melius e termini decadenziali*, in *Giur. di merito*, 2005

G. RESTIVO, *In tema di ritrattabilità della dichiarazione dei redditi*, in *Bollettino Tributario*, 2002

L. ROSA, *Finalmente tutelato l'affidamento del contribuente*, in *Bollettino Tributario*, n. 5/2001

P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2002

P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000* in *Rivista di diritto tributario*, 2011

O. SACCONE, A. SERAFINI, *Statuto dei diritti del contribuente. Prime considerazioni e spunti critici*, ne *Il Fisco*, n.32/1996

I. SALA, *Sull'applicabilità retroattiva dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2001

G. SALANITRO, *Nuove forme di adesione all'accertamento ed esercizio dei poteri di indagine ai fini delle imposte sui trasferimenti e del declassamento degli immobili*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, I

L. SALVINI, *La nuova partecipazione del contribuente*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2000

B. SANTACROCE, *Dati bancari in aiuto del fisco*, ne *Il Sole 24Ore* del 25 Settembre 2011

B. SANTACROCE, *Pagamenti elettronici per tutelarsi*, ne *Il Sole 24Ore* del 24 Ottobre 2011

A. SANTORO, *Evasione e studi di settore. Quali risultati? Quali prospettive?* In M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*, Rapporto 2006, Bologna, 2006

T. SCIARRA, *La dichiarazione integrativa "pro contribuente" e l'istanza di rimborso*, in *Corr. Trib*., 2007

M. V. SERRANÒ, *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2001

M. V. SERRANÒ, *Eticità fiscale e formalismi giuridici a proposito del perfezionamento dell'accertamento con adesione*, in *Boll. Trib.,* 2012

S. SERVIDIO, *Statuto dei diritti del contribuente: la nuova regolamentazione del diritto di interpello*, ne *Il Fisco*, 2001

D. STEVANATO, *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?* in *Riv. giur*. Trib., 2005

R. SUCCIO, *Ancora in tema di art. 36* bis *d.p.r. n. 600 del 1973*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2000, II

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1998

L. TOSI, *Segreto bancario, irretroattività e portata dell'articolo 18 della L. n. 413 del 1991*, in *Rassegna Tributaria,* n. 9/1995

L. TOSI, *Conciliazione giudiziale, ne Il processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 1998

L. TOSI, *Lo scudo fiscale: efficacia ai fini dell'accertamento amministrativo e penale*, ne *Il Fisco* n. 44/2001

L. TOSI, *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corriere Tributario*, 2006

M. TRIVELLIN, *Appunti di diritto tributario*, Treviso, 2011

F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione di norme antielusive?* in *Corriere Tributario*, 2011

A. TURCHI, *Coscienti evasori. Problemi e prospettive dell'obiezione fiscale*, Milano, 2011

G. TURRI, *La semplificazione degli adempimenti tributari*, ne *Il Fisco*, 2001

C. TURRISI, *Il monitoraggio fiscale in dichiarazione dei redditi a seguito dello scudo fiscale*, in *Riv. guardia di finanza*, 2011

S. UNGARO, *Spesometro: i nuovi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, ne *Il Fisco* n. 27/2011

S. UNGARO, *L'abuso del diritto non esclude la violazione penale*, ne *Il Fisco* n. 29/2011

A. URICCHIO*, L'obiezione fiscale nell'evoluzione giurisprudenziale*, Perugia, 2007

A. URICCHIO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente, Consorzio Universitario per la Formazione e l'Innovazione*, Bari, 2007

D. VENTRESCA, *Le novità contenute nella l. 212/2000 ovvero lo "statuto del contribuente": il diritto d'interpello*, in *Rass. Dir. tecnica doganale*, 2001

P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1995

F. ZATTI, *Riflessioni sull'art. 41 Cost.: la libertà di iniziativa economica privata tra progetti di riforma costituzionale, utilità sociale, principio di coerenza e delegificazione,* in *Scritti in onore di Claudio Rossano*, Firenze, 2012

G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia elusiva fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, I

AA. VV., *La tassazione del reddito familiare*, *Servizio studi del Senato, ufficio ricerche nei settori economico e finanziario*, Roma, 2008

AA.VV., *Quando l'istanza di rimborso per indebito versamento dell'Irpef è presentata prima della dichiarazione integrativa "a favore"*, ne *Il Fisco* n. 48/2011, II

AA.VV., *Il redditometro: dalla teoria alla pratica*, Circolare n. 1/2011 dell'Unione giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Torino

AA. VV., *Predatori di furbetti. La battaglia di Catricalà e Befera contro gli evasori*, in *Lettera 43* del 9 Gennaio 2012

AA. VV., *Befera, antidoto all'evasione*, in *Lettera 43* del 31 Gennaio 2012

AA. VV., *Evasione fiscale ed evoluzione degli strumenti di controllo.* Studio e approfondimenti a cura del *Servizio Politiche Fiscali UIL*, in www.cgiamestre.com

Sitografia

www.agenziadelleentrate.it

www.agenziaentrate.gov.it

www.altalex.com

www.centroriformastato.org

www.cgiamestre.com

www.dirittobancario.it

www.ficooggi.it

www.forumfamiglie.org

www.gdf.gov.it

www.giurcost.org

www.giustamm.it

www.personaedanno.it

www.studiomarino.com

www.unipv.it

Ringraziamenti

Desidero ringraziare con sincerità il Prof. Interdonato, Relatore di questa trattazione, per la disponibilità e la professionalità che mi ha sempre dimostrato. E' un privilegio per me poter redigere il presente lavoro sotto la sua guida.

Sentiti ringraziamenti vanno anche al Dott. De Agostini per avermi seguita in questo percorso con costante attenzione ed estrema pazienza e per avermi fornito preziosi spunti e consigli.

Grazie di cuore a Nicola, come sempre, per tutto ciò che fa e per essere presente in ogni momento significativo della mia vita. Non avrò mai parole sufficienti per ringraziarti.

Grazie a Dario, Giannalberto e Simone per l'essenziale supporto informatico, senza il quale non avrei potuto presentare questo lavoro.

Grazie a tutti quanti mi hanno sostenuto, incoraggiato e criticato, perché avete creduto in me più di quanto abbia fatto io. E' per merito vostro che sono la persona che sono.

Un ringraziamento particolare va ai miei nonni, mie radici, miei gioielli, mio orgoglio.

Grazie a tutti quelli che oggi partecipano alla mia gioia, ve ne sarò riconoscente in eterno.

Infine, grazie a Perla, cuore del mio cuore e centro di tutto il mio Mondo. Grazie semplicemente perché esisti. La tua felicità è la mia. Sempre.