

**ASPETTI SIGNIFICATIVI DELLA COMUNICAZIONE TRA
AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E CONTRIBUENTE
(L. 241/90, L. 212/00, DPR 287/92 e DM 37/97)**

CAROLINA SOMMELLA

SOMMARIO

Introduzione; 1 Lo statuto dei diritti del contribuente; 1.1 I principi costituzionali espressi nella L. 212/00; 1.2 L'interazione tra Amministrazione e contribuente nella L. 212/00; 1.3 La motivazione del provvedimento quale forma di comunicazione; 1.4 La formulazione espressa di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali; 1.5 Il Garante del Contribuente; 1.6 La tutela del legittimo affidamento e della buona fede del contribuente. Il diritto di interpello; 2 L'autotutela; 2.1 Il concetto di autotutela ed il fondamento normativo; 2.2 Natura giuridica ed ambito applicativo; 2.3 Limiti al potere di autotutela

ABSTRACT

Il difficile rapporto tra P.A., dotata di forza impositiva, e Contribuente, che ad essa soggiace, ha motivato il legislatore, la dottrina e la giurisprudenza nella ricerca di strumenti che concilino l'interesse pubblico all'esazione fiscale con la tutela del cittadino. Scopo di questo lavoro è esaminare come, dalla L. 241/90 alla L. 212/00, fino alle norme ed alle interpretazioni più recenti, si siano attuati i principi (buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione, corrispondenza tra capacità contributiva ed imposizione fiscale, riserva di legge in ambito tributario) che realizzano l'esigenza di promozione sociale, uguaglianza e partecipazione che pervade la Costituzione italiana

PAROLE CHIAVE

Statuto dei diritti del contribuente; L. 241/99; L. 212/00; Garante del contribuente; autotutela

INTRODUZIONE

L'effettivo progresso di una società civile può certamente dedursi, in campo pubblicistico e giuridico - amministrativo, dal rilievo e dalla tutela che vengono riservati al principio di trasparenza delle istituzioni, alla libertà di manifestazione del pensiero nel rapporto tra utente ed amministrazione, e, conseguentemente, alla promozione di una diffusa coscienza partecipativa nella relazione tra Stato e cittadini.

La Costituzione della Repubblica, nel 1948, elevava al rango di principio fondamentale la libertà di espressione del pensiero e di opinione (art. 21), infrangendo le dure limitazioni che avevano caratterizzato il precedente regime.

A lungo, infatti, il cittadino si era trovato a rivestire per lo più posizioni di soggezione all'autorità: il provvedimento amministrativo (unico documento di cui l'amministrato aveva conoscenza, a conclusione del più ampio contesto di un iter procedimentale a lui completamente sottratto) si configurava come un atto unilaterale attraverso il quale la P.A. imponeva la propria volontà ai sottoposti. Non essendo previsto un previo consenso degli amministrati relativamente alla prospettazione degli interessi contemplati nel provvedimento, quest'ultimo risultava dotato di una particolare "forza", essendo di per sé idoneo a determinare direttamente modificazioni nell'altrui sfera giuridica, con degradazione ad interesse legittimo di eventuali posizioni di diritto soggettivo¹.

In tale ottica, ovviamente, non poteva esservi spazio né per l'instaurazione del contraddittorio, né tanto meno per la collaborazione dei privati interessati al procedimento amministrativo, ed il rispetto del principio di legalità ed il corretto svolgimento dell'attività amministrativa potevano essere sindacati non mediante un confronto endoprocedimentale, bensì unicamente ex post, attraverso l'impugnazione dell'atto finale dinnanzi alla competente autorità giudiziaria.

L'esigenza di sovvertire il meccanismo di autoritatività ed imperatività quasi assoluta dell'agire amministrativo, unico depositario *ex lege* del potere di valutare - mediante attività istruttoria riservata e permeata dal dovere del segreto d'ufficio imposto ai pubblici dipendenti - le modalità con cui perseguire l'interesse pubblico, si ravvisa pure nella Dichiarazione universale dei Diritti dell'Uomo (1948), che attua il riconoscimento della plurima e complessa libertà di informazione intesa quale diritto/dovere di informare/essere informati/informarsi.

A fronte delle vicende storiche repressive che hanno preceduto questa svolta, nel nuovo modo di intendere il rapporto Stato - cittadino la trasparenza e l'accesso divengono la regola, mentre il segreto rappresenta un'eccezione, riservata unicamente alla tutela di rari interessi ritenuti preminenti.

Del valore internazionale della conoscibilità dell'azione amministrativa si è fatta peraltro portavoce la stessa Commissione Europea, che non solo nel Trattato di Maastricht ne ha ribadito l'essenzialità, ma anche, in diversi Regolamenti comunitari, ha previsto espressamente l'attività di informazione, comunicazione e pubblicità delle iniziative intraprese e realizzate con i fondi europei.

Prodotto della acquisita consapevolezza delle potenzialità derivanti da un rapporto collaborativo tra Stato e cittadino è la Legge 241/90, per mezzo della quale si concretizzano in Italia i principi di accessibilità e trasparenza dell'azione amministrativa.

L'apparato burocratico pubblico si libera dell'accezione negativa derivata da inefficienza, lentezza, inaccessibilità ed incomprendibilità da cui era caratterizzato, e si avvicina al

¹ G.N. Carugno, P. Gianandrea, *Lineamenti di Diritto Amministrativo*, Milano, 2000

cittadino agendo a favore della concreta realizzazione dei principi di trasparenza, economicità, efficienza ed efficacia che esso è tenuto a seguire ed a promuovere concretamente, indicando, per ogni procedimento, il nominativo di un responsabile e dei termini precisi per la conclusione - doverosa - dello stesso.

In tale ottica, la 241/90 si presenta come la legge che ha istituzionalizzato la partecipazione del cittadino alla gestione del potere pubblico, mediante norme che non solo assicurano il diritto di partecipazione degli amministrati ai procedimenti che li riguardano, ma anche sanciscono la possibilità di accordi sostitutivi ed integrativi del contenuto - qualora discrezionale - del provvedimento amministrativo stesso (art. 11).

Del resto, l'art. 1 della L. 241/90 già espone il proprio intento programmatico allorché stabilisce come fondamentali nell'agire dell'Amministrazione i principi di efficacia, economicità, efficienza, trasparenza e pubblicità, intesi, rispettivamente, come massimizzazione del rapporto tra programmi e raggiungimento degli obiettivi, tra attività e costi, tra risorse e risultati, tra atti e loro immediata controllabilità e comprensione, ed infine tra operato dei pubblici poteri ed accessibilità degli utenti al medesimo².

Basti pensare all'art. 10bis della legge, ove si contempla l'ipotesi di adozione di un provvedimento negativo a seguito di procedimento attivato da istanza di parte: in tale evenienza, prima della formale emissione dell'atto, l'Amministrazione deve comunicare al richiedente i motivi che ostano all'accoglimento della domanda, e l'interessato ha diritto di presentare in proposito osservazioni e documenti, di cui l'Amministrazione dovrà tener conto qualora perseveri nel diniego.

Peraltro, in tutto l'iter procedurale, l'osservanza del principio di democraticità cui deve informarsi l'attività della P.A. fa sì che la fase istruttoria assuma una rilevanza del tutto peculiare, in quanto rappresentativa della dialettica procedimentale, con la quale devono essere individuati e soppesati gli interessi, pubblici e privati, implicati in quel procedimento: in tal senso si collocano le disposizioni della legge che riconoscono agli interessati, identificati a norma degli artt. 7 e 9, il diritto di partecipare al procedimento, prendendo visione degli atti, e di interloquire con l'Amministrazione presentando memorie scritte e documenti pertinenti all'oggetto del procedimento stesso (art. 10).

La relazione tra Stato e cittadino che così si viene a connotare non è più di mera informazione, bensì di vera e propria comunicazione bilaterale, come si evince facilmente dalla spinta in tal senso attuata con le leggi 29/93 e 150/2000, rispettivamente istitutiva e riorganizzativa degli strumenti comunicativi della PA, individuati negli URP, preposti alla comunicazione diretta con i cittadini, e nelle figure del portavoce (generalmente legato da un rapporto fiduciario ai vertici) incaricato di veicolare questioni di indirizzo politico, e dell'ufficio stampa, che è tenuto da un giornalista professionista iscritto all'Albo e relaziona all'esterno con i media per una diffusione delle informazioni ad ampio raggio.

Risulta palese che tale progressivo coinvolgimento dell'utente nell'ambito amministrativo ha creato non poche difficoltà nel conciliare la trasparenza con il diritto dei terzi alla riservatezza.

Diritto, quest'ultimo, che, attraverso l'evoluzione normativa iniziata con la L. 241/90, proseguita con la legge 675/96 ed approdata all'odierno Codice della Privacy (D.Lgs. 196/03) risulta soccombente³ in tutti i casi in cui, per il principio del c.d. "doppio binario"⁴,

² E. Casetta, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, 2002; P. Virga, *Diritto Amministrativo*, Milano, 1999

³ Decisione n. 5/97 del Consiglio di Stato in Adunanza Plenaria - massima «La questione attinente al conflitto tra diritto di accesso e riservatezza dei terzi deve essere risolta nel senso che l'accesso, qualora venga in rilievo per la cura o la difesa di propri interessi giuridici, deve prevalere rispetto all'esigenza di riservatezza del terzo; infatti, sia la norma primaria (articolo 24, comma secondo, lett. d) legge 7 agosto 1990 n. 241, sia la

l'accesso non investa dati "sensibili"⁵ (nel quale caso è ammessa la sola visione del documento, senza estrapolazione di copie o estratti, e solo in presenza di una disposizione di legge che specifichi i tipi di dati che possono essere trattati, le operazioni eseguibili e le finalità di rilevante interesse pubblico perseguite) o "super-sensibili", in quanto specificamente idonei a rivelare lo stato di salute o la vita sessuale dell'individuo.

Per questi ultimi, il Codice prevede che il trattamento ne sia consentito unicamente allorquando la situazione giuridicamente rilevante che si intende tutelare con la richiesta di accesso sia di rango almeno pari ai diritti dell'interessato, ovvero consista in un diritto della personalità o in un altro diritto o libertà fondamentale ed inviolabile.

Il tutto, nell'osservanza dei principi di pertinenza, completezza e non eccedenza rispetto alle finalità di raccolta e trattamento dei dati medesimi.

Esaminati i principi generali stabiliti dalla L. 241/90, giova verificare in che modo la normativa predetta trovi applicazione nel diritto tributario, inteso quale settore amministrativo deputato all'attuazione ed al controllo dell'equa ripartizione del carico fiscale voluta dall'art. 53 della Costituzione⁶, e realizzato poi in concreto dalle singole leggi d'imposta e dalle disposizioni comunitarie in materia.

E' difficile, nell'ambito tributario, rinvenire una specifica disposizione che, come avviene invece nella L. 241/90, attribuisca al soggetto privato una facoltà concreta e generalizzata di accesso, ed i mezzi di tutela per ottenerla.

Anzi, proprio l'art. 13 della citata normativa testualmente esclude dall'applicazione del capo terzo (ove si espongono i principi in cui si concreta la partecipazione al procedimento

norma regolamentare (articolo 8, comma quinto, lett. d) D.P.R. 27 giugno 1992 n. 352, hanno cercato di temperare esigenze diverse, stabilendo che i richiedenti, di fronte a documenti che riguardano la vita privata o la riservatezza di altri soggetti, non possono ottenere copia dei documenti, ne' trascriverli, ma possono solo prendere visione degli "atti" di quei procedimenti amministrativi che sono relativi ai loro interessi. L'interesse alla riservatezza, tutelato dalla normativa mediante una limitazione del diritto di accesso, recede quando l'accesso stesso sia esercitato per la difesa di un interesse giuridico, nei limiti ovviamente in cui esso e' necessario alla difesa di quell'interesse»

⁴ Concetto utilizzato per la prima volta nella sentenza pronunciata dal Consiglio di Stato, sezione VI, n. 1882 del 2001, «... si profila un doppio binario a seconda che la richiesta ostensiva riguardi documenti contenenti i dati personali ordinari...ovvero i dati sensibili...in quest'ultimo caso...le ragioni della trasparenza amministrativa sono reputate subvalenti rispetto a quelle di gelosa e rigorosa salvaguardia della privacy, ancorché sia chiamato in causa il fondamentale principio di cui all'art. 24 Cost. (...) Ed invero, se il legislatore del '90 ha operato un bilanciamento tra i due contrapposti interessi in gioco volto a dare prevalenza, in via aprioristica e meccanicistica, alle ragioni della conoscenza finalizzata all'esercizio del diritto di difesa rispetto a quelle di salvaguardia del patrimonio più intimo del singolo, il legislatore del '96, per contro, sembra incorso in un'opposta rigidità normativa finendo per sottrarre all'accesso, in modo altrettanto assoluto, i dati sensibili per i quali manchi una apposita regolamentazione primaria legittimante il trattamento. Orbene, l'opzione per una differente ed auspicata soluzione normativa del conflitto tra i due contrapposti interessi...sembra essere stata, invece, abbracciata -con specifico riguardo ai dati idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale - dal D.lgs. n. 135/99...Con specifico riguardo ai dati sensibili idonei a rivelare lo stato di salute...l'art. 16, co. 2, statuisce che il relativo trattamento "è consentito se il diritto da far valere o difendere, di cui alla lett. B) del comma 1, è di rango almeno pari a quello dell'interessato"...questa disposizione, infatti, subordina il trattamento alla condizione che lo stesso "sia necessario a far valere o difendere in sede giudiziaria un diritto di rango pari a quello dell'interessato" oltre che alla preventiva autorizzazione del Garante».

⁵ Definizione contenuta nell'articolo 4, comma 1, lettera d), D.lgs. 196/2003: «i dati personali idonei a rivelare l'origine razziale ed etnica, le convinzioni religiose, filosofiche o di altro genere, le opinioni politiche, l'adesione a partiti, sindacati, associazioni od organizzazioni a carattere religioso, filosofico, politico o sindacale, nonché i dati personali idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale.»

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»

- obbligatorietà di conclusione del procedimento, motivazione del medesimo, individuazione del responsabile del procedimento, comunicazione di avvio del procedimento agli interessati/e si esplicano i diritti dei partecipanti al procedimento stesso) i procedimenti tributari, per i quali, asserisce il legislatore, «restano ferme le particolari norme che li regolano».

Analogamente, l'odierna formulazione dell'art. 24 della L. 241/90, a chiusura dell'esame delle definizioni e dei principi in materia di accesso, esplicitamente preclude il diritto di accesso nei procedimenti tributari, per i quali «restano ferme le particolari norme che li regolano».

Una parte della dottrina⁷ ha motivato la divergenza della disciplina tributaria rispetto alle norme sulla partecipazione di cui alla legge sul procedimento amministrativo generale sulla base del fatto che l'Amministrazione finanziaria si trova, solitamente, in una posizione di inferiorità conoscitiva rispetto alla sfera giuridica del contribuente, nel cui ambito si rinvencono i fatti assunti a presupposto della debenza erariale. Pertanto, sostanzialmente, sono state formulate delle disposizioni normative che agevolassero il Fisco nella sua fase d'indagine, mediante poteri che implicano quella che è stata definita una sorta di «partecipazione servente» da parte del contribuente.

Disposizioni, queste, che hanno ricevuto un correttivo dall'evoluzione del contesto normativo, allorché è stata posta in rilievo la necessità dell'effettivo confronto in tutti quei casi in cui, procedendo l'Amministrazione con mezzi presuntivi (studi di settore), per addivenire ad una corretta quantificazione della pretesa erariale risulta obbligatorio il contraddittorio⁸, quale imprescindibile elemento dell'accertamento stesso.

Analogamente, la stessa Corte di Giustizia della Comunità Europea (Sentenza Sopropè del 18.12.08 Causa C- 349/07) ha affermato, in relazione ad una fattispecie inerente i verbali emessi a seguito di procedimenti di ispezione tributaria (punti 10, 12.2, 12.3, 22, 45, 46 della citata pronuncia) la necessità della fissazione di un termine idoneo per l'eventuale presentazione di osservazioni da parte dell'interessato, ribadendo in tale occasione che i diritti fondamentali, tra i quali il diritto di difesa, sono parte integrante dei principi giuridici generali di cui la Corte garantisce la tutela.

Una diversa ed acuta esplicazione della *ratio* della sottrazione dei procedimenti tributari all'ambito della L. 241/90 giunge invece dal giudice amministrativo⁹, per il quale “la specialità dell'accertamento tributario, ove vengono in rilievo poteri istruttori ed investigativi sostanzialmente analoghi a quelli tipici delle indagini preliminari nel procedimento penale (in via di principio sottoposte a segreto istruttorio), giustifica (anzi impone) l'inapplicabilità della disciplina sul diritto di accesso di cui alla L. 241/90, mentre identica affermazione non si giustifica con riferimento alla fase successiva della riscossione,

⁷A. Borgoglio, Assenza del contribuente nel contraddittorio e diritto di difesa, in “Il Fisco”, n. 26/2009, pag. 4228 e ss.; A. Viotto, *I poteri dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, pagg. 4-5; R. Lupi, *Diritto Tributario*, Parte Generale, Milano, 2000, pag. 172, per il quale in materia di indagini fiscali, gli Uffici finanziari hanno veri e propri poteri di supremazia amministrativa di tipo inquisitorio

G. Porcaro, Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttorie tributaria, in: “Diritto e pratica tributaria”, 2004

⁸L'importanza dell'onere motivazionale in tale frangente è ribadito da cospicua recente giurisprudenza di merito: CTR Calabria, sent. n. 85 dd. 03.03.2009, in “Fisco on line”, 2009; CTR Lazio, sent. n. 64 dd. 29.05.2008, in “Fisco on line”, 2008; CTR Piemonte, sent. n. 18 dd. 22.04.2008, in “Bollettino Tributario”, 2009, 7, 552

⁹T.A.R. Calabria, sez. I, sent. n. 225 dd. 30.04.2008, in “Leggi d'Italia De Agostini, repertorio di Giurisprudenza”; analogamente, T.A.R. Toscana, sez. I, sent. 5143 dd. 20.12.2007, in relazione a tutte le attività prodromiche al provvedimento conclusivo del procedimento

anche ai sensi della specifica disciplina di cui alla L. 212/00 e di alcune previsioni di rango superprimario, come quelle di cui agli artt. 24 e 97 della Costituzione”.

Peraltro, proprio la stretta connessione logica e consequenziale che dovrebbe esistere tra atti accertativi e atti di esecuzione, stanti le immediate conseguenze patrimoniali che questi ultimi comportano nei confronti del contribuente, ha indotto la Suprema Corte a precisare che «posto che il termine *amministrazione finanziaria* contenuto nell’art. 7, co. 1 della L. 27.07.200, n. 212 (cosiddetto Statuto del contribuente), deve essere inteso in senso ampio, comprensivo pertanto anche dei concessionari della riscossione, gli atti posti in essere da questi ultimi sono soggetti all’obbligo di motivazione, ai sensi della citata norma, anche se, trattandosi di atti esecutivi, tale obbligo deve ritenersi assolto con l’indicazione degli estremi e delle modalità di notifica degli atti impositivi sui quali si fonda l’intervento dei concessionari medesimi»¹⁰.

Nel caso degli atti di riscossione, quindi, il diritto di informazione è assolto dal richiamo agli atti impositivi emessi dall’ente accertatore a conclusione del procedimento, dei quali il destinatario deve essere stato reso edotto onde poter esercitare il proprio diritto di difesa nelle sedi opportune.

Ma la stessa L. 241/90 offre oggi un ulteriore spiraglio interpretativo sul punto, grazie alla formulazione dell’art. 21 *octies*, aggiunto dall’art. 14 L. 11.02.05 n. 15, per il quale, in sostanza, la natura vincolata del provvedimento finale fa sì che lo stesso non sia annullabile in caso di vizio procedimentale, di vizio formale, ovvero di mancata comunicazione dell’avvio del procedimento (quando l’amministrazione provi che il contenuto del provvedimento finale non avrebbe potuto essere diverso)¹¹.

La Cassazione, infatti, pronunciandosi in ordine alle conseguenze derivanti dalla violazione dell’obbligo di comunicazione di avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti l’atto è destinato ad avere effetti, ha distinto a seconda che il provvedimento finale fosse o meno vincolato.¹²

E, stante la riserva di legge di cui all’art. 23 Cost., è da ritenersi che i provvedimenti tributari abbiano di norma un contenuto vincolato¹³ e non discrezionale (nel senso che l’atto impositivo o sanzionatorio deve necessariamente essere emesso quando il Fisco ravvisi la sussistenza dei presupposti previsti dalle norme), fermi restando i rimedi amministrativi e giurisdizionali contemplati dal sistema per la loro contestazione.

Tale assunto parrebbe condiviso dallo stesso Consiglio di Stato, che, pur argomentando in merito alla fase istruttoria del procedimento di accertamento, recentemente si è espresso

¹⁰Cass. civ., sez. V, sent. N. 24928 dd. 10.10.2008, in “Mass. Giur. It.” 2008; CED Cassazione, 2008; analogamente, Cass. civ., sez. V, sent. n. 18073 dd. 02.07.2008, Cass. Civ., sez. V, sent. N. 9491 dd. 11.04.2008.

¹¹Cons. di Stato, sez. VI, 2.02.2009 n. 552 «come già rilevato da questo Consiglio di Stato in sede giurisdizionale l’art. 21 *octies*, comma 2, non degrada un vizio di legittimità a mera irregolarità, ma fa sì che un vizio, che resta vizio di legittimità, non comporti l’annullabilità dell’atto sulla base di valutazioni, attinenti al contenuto del provvedimento, effettuate ex post dal giudice circa il fatto che il provvedimento non poteva essere diverso (Cons. Stato, VI, n. 2763/2006; n. 4307/06)»

¹² Cass. S.U., sent. n. 14878 dd. 25.06.2009, CED Cassazione, 2009

¹³ CTR Lazio, sent. 12/04/08 dd. 14.03.2008, per la quale «sembirebbe che l’art. 21-*octies* sia stato introdotto dalla novella del 2005 per superare una visione giusformalistica dei vizi del provvedimento amministrativo che non porta ad alcuna utilità sostanziale per il privato (potendo L’A.F. emettere un nuovo provvedimento di contenuto identico) ma semplicemente una duplicazione di attività per l’Amministrazione» Analogamente CTP Cagliari sent. 259 dd. 23.10.2008, che in merito all’intimazione di pagamento asserisce «in ogni caso, trattandosi di atto a carattere vincolato, gli eventuali vizi di forma non ne provocano l’annullamento – ex art- 21 *octies* legge n. 241/1990»

F. Tesaurò, *Gli atti impugnabili*, Relazione tenuta al Convegno di Pisa in data 14.12.2006: «il potere impositivo è un potere vincolato; è invece discrezionale il potere di autotutela»

sottolineando che «in materia tributaria anche l'attività di verifica, in quanto finalizzata all'accertamento dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria – risulta del tutto priva di qualsiasi carattere discrezionale, circostanza, questa, che esclude l'esercizio da parte degli uffici finanziari di poteri amministrativi sindacabili dinnanzi al giudice amministrativo (...) come è noto, l'obbligazione tributaria nasce soltanto quando si siano realizzati tutti i presupposti stabiliti dalla legge, senza alcuna concorrenza da parte di poteri discrezionali da parte degli uffici finanziari».¹⁴

Attesa dunque la particolarità della disciplina tributaria, è opinione unanime in dottrina¹⁵ e giurisprudenza¹⁶ che la norma di garanzia con riferimento al diritto di informazione in tale ambito vada identificata nella L. 212/00, che non a caso fin dal titolo - "Statuto dei diritti del Contribuente" - qualifica in tal senso i propri destinatari.

Lo Statuto, in tale ottica, si pone come atto a forte polarizzazione pragmatica, in quanto volto a costituire una sorta di "manuale d'istruzioni" nei rapporti tra il Fisco e l'utente.

1 - LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

1.1 I principi costituzionali espressi nella L. 212/00

La relazione preparatoria al provvedimento da cui è sorta la L. 212/00 esponeva il chiaro intento programmatico da cui traeva ispirazione: «Con le disposizioni contenute nel disegno di legge ci si propone l'obiettivo di dare attuazione ai diritti fondamentali del contribuente, tra i quali si ritiene di poter annoverare quelli all'informazione e all'assistenza, alla chiarezza delle norme tributarie, alla adeguata conoscenza delle conseguenze delle proprie azioni sul piano fiscale, alla speditezza e tempestività dell'azione fiscale, alla semplificazione degli adempimenti, alla tutela dell'affidamento, alla equità e ragionevolezza delle sanzioni, all'equo e regolare svolgimento delle procedure di accertamento»¹⁷.

Diritti, quelli sopra indicati, che costituiscono attuazione dei principi cardine dell'ordinamento nazionale, da quello di buon andamento ed imparzialità dell'attività amministrativa (art. 97 Cost.), a quello della corrispondenza tra capacità contributiva ed imposizione fiscale (art. 53), a quello della riserva di legge (art. 23)¹⁸, tali da realizzare quell'esigenza di promozione sociale (art. 2), ed uguaglianza e partecipazione di tutti i cittadini all'organizzazione politica, economica e sociale della nazione (art. 3) che pervade la Costituzione italiana.

¹⁴ Consiglio di Stato, sez. IV, Dec. 6045 dep. 05.12.2008, in "Rassegna Tributaria", n. 3, 2009, pag. 833, con commento di M. Di Siena

¹⁵ M. Casarsa, La disciplina del diritto di accesso ai documenti amministrativi in ambito tributario, in rivista telematica "Fisco Oggi", pubbl. 28.09.2006

¹⁶ *ex pluribus*, Cassazione sent. n. 15545 dd. 02.07.2009, in: CED Cassazione 2009; Corte Cost. ord. 244 dd. 24.07.09, in "Corriere Trib.", 2009, 33, 2735

Analogamente, per Consiglio di Stato, sez. VI, sent. n. 3101 dd. 20.05.2009, massima «Si deve ritenere che lo statuto del contribuente (L. 212/00) non sia applicabile all'attività delle Regioni in assenza di espresse disposizioni regionali e ad attività non avente comunque carattere tributario»

¹⁷ G. Caputi (a cura di), Il diritto di interpello - Tax ruling - Informazione doganale comunitaria - Statuto dei diritti del contribuente, Milano, 2001

¹⁸ Art. 23 Cost. «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»

L'importanza dello Statuto, quindi, sta nella configurazione di un tentativo organico di equilibrio nell'interazione fisco-contribuente, coerente con l'intero assetto istituzionale: all'interno della relazione tra l'amministrazione deputata all'imposizione fiscale e i soggetti sottoposti a tale potere pubblicistico si articolano i medesimi toni del rapporto tra autorità e libertà propri di una società democratica, e le prestazioni imposte di accezione tributaria risultano così rette da principi garantistici sia sotto il profilo della giustizia sostanziale (capacità contributiva) che di quella formale (principio di legalità, imparzialità e buona amministrazione).

I diritti fondamentali stabiliti dalla L. 212/00 traspongono dunque nella dimensione tributaria quelle prerogative, esigenze, istanze che costituiscono il cardine del sistema costituzionale.

In tale contesto, è palese come l'esigenza di informazione, *rectius* comunicazione, assurga anch'essa al rango giuridico di diritto fondamentale, poiché solo la conoscibilità e comprensibilità dell'impianto normativo e procedurale consente al contribuente di orientare il proprio comportamento valutandone consapevolmente le conseguenze, a fronte di una parte pubblica che resta pur sempre dotata istituzionalmente di poteri autoritativi ed ispettivi di notevole pregnanza.

Basti pensare che, tra le novità introdotte dal D.l. 78/2009 (c.d. decreto "anticrisi"), si annoverano modifiche normative volte al potenziamento dei mezzi destinati alla riscossione e, nello specifico, alla tutela del credito erariale, che vanno ad incidere in maniera particolarmente significativa sulla posizione del cittadino.

Il legislatore ha infatti espressamente previsto, con i commi 8-*bis* e 8-*ter* dell'articolo 15, che l'Amministrazione finanziaria possa ottenere e utilizzare dati, notizie e informazioni dagli intermediari finanziari e dagli altri soggetti di cui ai commi 1, numero 7, dell'articolo 32 del DPR 600/1973, e 2, numero 7, dell'articolo 51 del DPR 633/1972, relativamente ai rapporti intrattenuti con il contribuente.

Informazioni normalmente utilizzabili, secondo la normativa già esistente, in sede di accertamento delle imposte sui redditi e di controlli Iva, ma che, alla luce di tale disposizione, risultano spendibili anche per la richiesta di iscrizione di ipoteca e di concessione di sequestro conservativo, nel caso in cui vi sia fondato timore di perdere la garanzia sul credito.

Quindi, al fine di tutelare al meglio il credito erariale, l'accertamento, l'atto di contestazione, il provvedimento di irrogazione delle sanzioni o il processo verbale di constatazione - atti che consentono per espressa previsione normativa di ottenere l'adozione delle misure cautelari - vengono ulteriormente rafforzati dalla possibilità, per uffici fiscali e Guardia di finanza, di ottenere, previa apposita autorizzazione, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto o operazione effettuata, ivi compresi i servizi resi, tra gli intermediari e i loro clienti, nonché le garanzie prestate da terzi.

L'attribuzione agli operatori fiscali della possibilità di acquisire e utilizzare i dati e le notizie fornite dagli enti creditizi consente, da un lato, di poter mirare le misure cautelari su "beni" che, in una situazione di normalità, risultano sconosciuti all'Amministrazione fiscale, quanto meno in tale ambito di attività, dall'altro, permette di effettuare una valutazione ampia e complessa sulla reale situazione patrimoniale del soggetto, mediante una panoramica della sua effettiva capacità di ottemperare all'obbligazione tributaria, percependo immediatamente situazioni di difficoltà che possano giustificare il ricorso alle misure cautelari, ai fini del procedimento autorizzativo di fronte al giudice tributario¹⁹.

¹⁹ M. Grimaldi, *Da un decreto anticrisi all'altro. Misure cautelari più incisive*, in rivista telematica "Fisco Oggi", 14.10.2009

Analogamente, il decreto legge 112/2008 ha previsto, per l'Agenzia delle Entrate in sinergia con la Guardia di finanza, un ulteriore apporto allo strumento dell'accertamento sintetico, effettuabile esclusivamente nei confronti delle persone fisiche, ex art.38 DPR 600/73.

Al fine di comprendere se il tenore di vita del contribuente è congruo rispetto ai redditi dichiarati, sono state infatti disposte «acquisizioni informative realizzate dagli Uffici mediante specifiche "campagne" esterne, coordinate a livello centrale, volte al rilevamento di cessioni di beni e di prestazioni di servizi considerabili "di lusso" effettuate da soggetti operanti nelle rispettive circoscrizioni (porti turistici, circoli esclusivi, scuole private, wellness center, tour operator, e così via)» (circolare n. 13/2009).

Secondo recentissima Cassazione, l'utilizzo di tali indici, rivelatori di agiatezza, è legittimo proprio ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del DM 10.09.92, che prevede la facoltà per gli uffici di utilizzare, per la determinazione sintetica del reddito complessivo, anche elementi e circostanze di fatto indicativi di capacità contributiva diversi da quelli espressamente previsti dallo stesso decreto. In altre parole, l'elenco dei beni rivelatori della reale capacità contributiva non è tassativo, attesa la possibilità per l'ufficio di individuarne diversi rispetto a quelli previsti dalla tabella del DM. In tal caso, agli uffici è affidata la valutazione dei predetti elementi al fine di determinare il reddito presunto.

Pacifica è - sempre secondo la Suprema Corte - la considerazione di poter effettuare l'accertamento anche basandosi su un unico bene indice: la disponibilità, ad esempio, di una vettura di lusso o di una villa segnalano un tenore di vita che può essere in contrasto con i redditi dichiarati. E' quindi sufficiente un solo fatto noto, dimostrativo di agiatezza, a far presumere il fatto ignoto ossia la reale capacità contributiva (tra le altre, Cassazione 12671/2005).

E' indubbio che il contribuente non possa discutere sulla quantificazione del reddito collegato al bene indice di cui ha la disponibilità (Cassazione 14665/06).

Al riguardo, i giudici di piazza Cavour hanno affermato che la disponibilità dei beni indici rappresenta «una presunzione di 'capacità contributiva' da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 c.c., perché è la stessa legge che impone al fatto (certo) di tale disponibilità la esistenza di una capacità contributiva ... il giudice tributario non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva» (Cassazione 12187/2009). Il giudice di merito può solo valutare la idoneità della prova offerta dal contribuente a superare la presunzione legale posta dalla norma a favore dell'organo accertatore²⁰.

E' quindi palese che la natura coattiva ed il fondamento solidaristico della partecipazione patrimoniale alla spesa pubblica a carico di tutti coloro che siano sottoposti alla sovranità dello Stato (ex artt. 2 e 53 Cost.) evidenzia la matrice pubblicistico - autoritativa del rapporto giuridico d'imposta, ove i soggetti coinvolti si collocano in un assetto che, di per sé, non è paritario²¹.

Finalità dell'obbligazione tributaria è l'interesse pubblico all'acquisizione delle entrate.

In quanto volte a garantire allo Stato il necessario per il finanziamento delle attività istituzionali, le norme tributarie occupano nell'ordinamento giuridico una posizione particolare, distinta da quella delle disposizioni normative proprie di altri settori del diritto.

E, come asseriva l'illustre economista Ezio Vanoni, esse rivestono caratteristiche di indipendenza nell'ambito del diritto, atteso che «sono tra loro unite allo scopo unico di

²⁰ F.P.V. Calculli e D. Di Cesare, *L'accertamento sintetico a caccia dei 'falsi poveri'*, in rivista telematica "Fisco Oggi", 05.10.2009

²¹ Cass. civ., sez. V., n. 5931 dd. 21.04.2001, in "Fisco 2001"; Cass. civ., sez. V., n. 4760 dd. 30.04.2001

tutelare giuridicamente l'attività degli enti pubblici diretta al procacciamento dei beni economici necessari per la loro esistenza; e questo scopo unitario reagisce in modo da determinare esigenze particolari nella formulazione, nell'applicazione e nello studio di tali norme»²².

Il contenuto propriamente strumentale delle disposizioni fiscali risente quindi della imprescindibile e fondamentale esigenza di attuare un tempestivo e corretto credito d'imposta²³.

A fronte di tale necessità, lo Statuto, fondamentale strumento mediante il quale i principi di rango costituzionale hanno trovato formale riconoscimento nell'ordinamento tributario, è finalizzato a 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 finanziaria²⁴.

Con l'entrata in vigore della L. 212/00, dunque, il sistema, uniformandosi a modelli legislativi di altri Paesi europei, ha stabilito che i rapporti tra Fisco e contribuente debbano reggersi su criteri di collaborazione e buona fede, articolando tutta una serie di garanzie, formali e sostanziali, volte a tutelare, in ambito fiscale, la posizione del soggetto destinatario dell'obbligazione tributaria.

A tal fine, l'ordinamento ha predisposto un sistema sostanzialmente interlocutorio tra P.A. e contribuente, laddove quest'ultimo, per la tutela dei propri interessi, generalmente non soggiace a particolari vincoli formali (fatta eccezione per la forma scritta²⁵, opportuna sia per cristallizzare la materia del contendere, sia per valutare *ex post* la corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato), né ad ulteriori esborsi amministrativi (le istanze sono presentate in carta semplice).

Oltretutto, la semplificazione voluta dal legislatore a favore del cittadino si riflette anche negli ambiti procedurali della corretta presentazione di istanze ed osservazioni all'organo preposto, atteso che, sulla scorta dell'art. 5 L. 18.03.68 n. 249, è opinione ora prevalente della giurisprudenza che «in ossequio al principio di leale collaborazione sancito dall'art. 10, L. 212/90, si deve ritenere l'ufficio ricevente comunque tenuto a trasmettere la richiesta così formulata all'ufficio competente» (Cass. sent. 4773 dd. 27.02.2009).

Al riguardo, la giurisprudenza della Suprema Corte ha già avuto occasione di pronunciarsi in maniera significativa, precisando:

1) che il principio di collaborazione e di buona fede sono il risultato di un'esplicitazione, operata dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 1, dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione pubblica, cosicché essi "debbono essere annoverati tra quelli immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario già prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (prima, cioè, del 1 agosto 2000)" (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17576);

²² E. Vanoni, Opere giuridiche, vol. II, Elementi di diritto tributario, Milano, 1962

²³ Corte Cost., sent. n. 53 del 12.03.1998, in Il Fisco n. 17 del 1998; Corte Cost. sent. n. 336 del 24.07.1998 (G.U. - 1^a serie speciale - n. 35 del 02.09.1998), per le quali l'essenza delle norme tributarie è «la fondamentale ed imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i mezzi per l'esercizio delle sue funzioni attraverso l'attività dell'amministrazione finanziaria, la quale ha il potere-dovere di provvedere, con atti autoritativi, all'accertamento ed alla pronta riscossione dei tributi»

²⁴ Così nella relazione della VI Commissione permanente della Camera del 20.09.99 presentata dal prof. Marongiu

²⁵ Art. 45, 1° co., D.Lgs. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale): «I documenti trasmessi da chiunque ad una pubblica amministrazione con qualsiasi mezzo telematico o informatico, ivi compreso il fax, idonea ad accertarne la fonte di provenienza, soddisfano il requisito della forma scritta e la loro trasmissione non deve essere seguita da quella del documento originale»

2) che "le regole generali di comportamento (collaborazione e buona fede in senso oggettivo, appunto) debbono sempre informare lo svolgimento delle attività di amministrazione finanziaria e contribuente nei loro reciproci rapporti" (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17576);

3) che "l'art. 10, comma 1 si riferisce ad un unico principio della collaborazione e della buona fede, trattando i due diversi termini quasi come espressione di un'endiadi" (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17576);

4) che sia la "collaborazione" sia la "buona fede" «mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione coerenti, vale a dire non contraddittori o discontinui (mutevoli nel tempo); ed infine, che il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un'analogia, parziale coincidenza con quello di collaborazione ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad esempio, comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da abuso di diritti e/o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria» (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17576).

La Cassazione sul punto ha ritenuto, peraltro, di dover formulare una duplice puntualizzazione (Cass. sent. 12.02.2009 n. 3559):

«La prima precisazione è che l'immanenza nell'ordinamento tributario dei principi di collaborazione e di buona fede trovano il loro radicamento, specie per quel che riguarda l'amministrazione tributaria, nella forma dello Stato italiano e nei due principi fondamentali nei quali essa si manifesta, che sono costituiti dal principio dello Stato di diritto e dello Stato sociale.

Per il primo, oltre alle argomentazioni utilizzate dalla sentenza di questa Corte poc'anzi richiamata e alla quale per questo si rinvia, può valere anche la considerazione che la regola tendenziale della separatezza della sfera del singolo (governato) da quella dell'autorità (governante) e della fissazione della linea del loro contatto (confine privato/pubblico) attraverso la garanzia della legge trova un limite nei "doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale" (art. 2 Cost., seconda proposizione), tra i quali rientrano anche i vincoli - obblighi e obbligazioni - di natura tributaria del cittadino. Ma, proprio perché le intromissioni nella sfera del governato sono delle eccezioni rispetto alla regola della sua intangibilità, derivante dall'assunzione, da parte dello Stato italiano, della forma dello Stato di diritto (art. 2 Cost., prima proposizione), esse devono essere, non solo ridotte al minimo indispensabile, secondo un altro principio - quello di proporzionalità - immanente anch'esso nell'ordinamento ed esplicitato dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 1, comma 2 («La pubblica amministrazione non può aggravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dalla svolgimento dell'istruttoria»), ma devono essere ispirate al principio di collaborazione e di lealtà e devono essere tali da non indurre in errore il governato. Tra i fattori di disorientamento dell'amministrato figura, per tradizionale riconoscimento della giurisprudenza prima e del legislatore, poi, la complessità dell'assetto dell'organizzazione amministrativa, cui s'è cercato di por rimedio in sede processuale con il riconoscimento dell'errore scusabile e con la previsione legislativa dell'obbligo di apposizione ai provvedimenti amministrativi, anche quelli tributari, della clausola d'impugnazione (L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 4 per i provvedimenti amministrativi in generale, e L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 2 per i provvedimenti amministrativi tributari, in particolare). Questa impostazione dell'ordinamento è rilevante anche per la controversia in esame, per la quale si è verificato che l'assetto organizzativo dell'amministrazione finanziaria è mutato in pendenza del giudizio di cassazione, con la conseguenza che il contribuente non ha potuto godere di quella garanzia che gli è normalmente assicurata dalla clausola d'impugnazione dei provvedimenti amministrativi. E' vero che qui si versa in ambito

processuale, ma è anche vero che la tutela fornita al contribuente dal principio di collaborazione e di buona fede copre l'intero arco della vita di un rapporto giuridico tributario, estendendosi fino alla sua definizione eventualmente in sede contenziosa giurisdizionale.

Contribuisce a rafforzare questa soluzione anche il necessario richiamo al principio dello Stato sociale, che l'art. 2 Cost. annoda a quello dello Stato di diritto. In estrema sintesi, poiché, in quanto Stato sociale, lo Stato italiano è vincolato dal legislatore costituente a premurarsi di fornire, non solo le garanzie formali dei diritti del cittadino, ma a provvedere ai suoi bisogni sostanziali (art. 3 Cost., comma 2), i governanti sono tenuti ad operare, come s'è detto con espressione efficace per altri ordinamenti simili al nostro, come *Helfer des Buergers*, come assistenti del cittadino, come suoi aiutanti, se non addirittura come servitori. Il che equivale a dire, con riferimento alla controversia in esame, che, se le autorità amministrative tributarie modificano con atti interni, sia pure adottati sulla base di atti normativi primari, la loro organizzazione amministrativa, le novità non possono costituire una trappola per il contribuente e il suo errore nella riassunzione della causa in sede di rinvio dalla Corte di cassazione ben avrebbe potuto essere sanato con una tempestiva informazione dell'autorità incompetente, notificataria dell'atto di riassunzione, al riassumete o all'ufficio competente, consentendogli l'eventuale costituzione in giudizio con effetto di sanatoria. Tutto ciò avrebbe potuto e dovuto verificarsi in attuazione del principio di collaborazione dell'autorità tributaria nei confronti del contribuente, in attuazione del più generale principio dello Stato sociale e del suo derivato principio di collaborazione. Non avendo l'autorità destinataria dell'atto di riassunzione provveduto in tal senso, sarebbe stato onere del giudice del rinvio non far gravare sul contribuente le conseguenze di un'ignoranza del nuovo assetto organizzativo dell'amministrazione tributaria, a lui non imputabile, e rimetterlo in termini per la scusabilità del suo errore e provvedere ad ordinargli la rinnovazione della notificazione ex art. 291 c.p.c.

La seconda precisazione, con la quale si ritiene di dover integrare le argomentazioni della sentenza di questa Corte 10 dicembre 2002, n. 17576, è un'immediata conseguenza delle considerazioni precedenti e riguarda l'estensione anche all'ufficio tributario del vincolo a non abusare del proprio diritto. Infatti, configurerebbe una siffatta ipotesi ogni atto di riorganizzazione dell'amministrazione tributaria che, non essendo reso oggetto di adeguate operazioni di conoscenza nei riguardi dei contribuenti, fosse la causa di impedimenti all'esercizio del diritto di difesa da parte dell'amministrato».

1.2 L'interazione tra Amministrazione e contribuente nella L. 212/00

Il tratto più saliente della Legge 212/00 è certamente ravvisabile nell'affermazione del diritto all'informazione, di cui la norma contempla molteplici aspetti.

In primis, giova ricordare che già in apertura (art. 1, primo comma) la legge si attribuisce una posizione di superiorità, porgendosi quale strumento giuridico volto sia ad esplicitare principi immanenti nell'ordinamento tributario e costituzionale, sia ad introdurne di nuovi con la medesima valenza²⁶.

²⁶ Cass. sent. 7080 dd. 06.11.03, per la quale «il legislatore ha manifestato l'intenzione di voler attribuire ai principi espressi dallo Statuto o da esso desumibili una rilevanza del tutto particolare, nell'ambito della legislazione tributaria, ed una sostanziale superiorità, rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia» Analogamente, Cass. sent. 17576 dd. 10.12.02, in "Il Fisco" n. 1/2003, pag. 137

Parte della dottrina²⁷, infatti, ha evidenziato come talvolta i principi espressi dallo Statuto si collochino nel solco di quelli costituzionali, mentre in altri casi abbiano una portata sostanzialmente innovativa e complementare rispetto ai predetti, in un'alternanza che è stata oggetto di esame sia da parte dei giuristi, sia della stessa Corte Costituzionale.

Ad esempio, si menzionano gli art. 5 e 6, concernenti l'informazione del contribuente (sia relativamente a norme e prassi, che agli specifici atti di cui sia destinatario) e la semplificazione amministrativa, che, sebbene rispondenti ad un principio di civiltà ed opportunità, sarebbero solo latamente riconducibili ad un precetto costituzionale, mentre pienamente aderente alla Carta si rivela l'art. 10, i cui principi sono immanenti nell'ordinamento.

Proprio la L. 212/00, sancendo espressamente all'art. 10 la necessità della tutela dell'affidamento e della buona fede, rappresenta infatti il radicale superamento di posizioni pregresse dello stesso giudice di costituzionalità²⁸, che era giunto addirittura ad affermare l'impossibilità di fare ricorso al valore dell'«affidamento» nella regolazione dei rapporti tra l'A.F. ed il contribuente, sottolineando che l'art. 53 della Costituzione farebbe riferimento ad un principio di carattere oggettivo, riferito a indici concreti rivelatori di ricchezza, e non a fattispecie soggettive in capo all'interessato.

Analogamente, la Corte Costituzionale, nella sent. n. 416 del 1999, aveva affermato, ribadendo una posizione già assunta in precedenza, che il divieto di retroattività della legge - oggi espressamente sancito dall'art. 3 dello Statuto - pur costituendo fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento, non fosse mai stato elevato a dignità costituzionale (ad eccezione dell'art. 25 Cost. relativo alla legge penale).

Per contro, la citata dottrina rileva come non manchino addirittura profili di apparente discordanza dalla Costituzione, o quantomeno di "specialità" rispetto alla stessa, atteso che lo Statuto - ai fini della tutela del contribuente - riserva le norme interpretative alla sola legge ordinaria, mentre la riserva di legge prevista dalla Costituzione (art. 23) viene generalmente intesa come rivolta anche agli atti aventi forza di legge.

Di recente, la Suprema Corte di Cassazione ha ulteriormente approfondito la tematica in oggetto, puntualizzando la valenza della normativa ed il rango dei precetti in essa contenuti.

Ha asserito infatti che «le norme della L. 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. Statuto del Contribuente), emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse»²⁹.

Come autorevole dottrina precisa, contrastando le tesi che vorrebbero sminuire la portata dello Statuto ravvisando nell'art. 1 una mera autoqualificazione priva di effettiva portata

²⁷ M..A. Grippa Salvetti, Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa, in "Rassegna Tributaria n. 5/2004", pagg. 1719 e ss.

²⁸ Corte Cost. sent. n. 229 dd. 11.06.1999, in "Il Fisco", n. 25/1999, pag. 8420
Corte Cost. sent. n. 7 dd. 21.01.1999, in "Il Fisco", n. 6/1999, pag. 1841

²⁹ Cass. civ., sez. V, Ord. n. 8254 dd. 06.04.2009

giuridica³⁰, può ben dirsi che le prescrizioni del medesimo costituiscono invece il necessario ed equilibrato contemperamento di contrapposte esigenze, anche di rango costituzionale, che si fronteggiano³¹.

In tale contesto, il grado di effettività del diritto alla comunicazione tra Amministrazione e contribuente trova riscontro in una serie di disposizioni che riguardano la tutela dell'informazione già a livello preliminare, allorché la formulazione di precetti giuridici sia nella sua fase formativa: sono tali le norme inerenti il carattere eccezionale del ricorso alle norme interpretative, operabile solo con legge ordinaria, e alla necessaria esplicitazione di tale loro natura - art. 1, co. 2 -, alla prescrizione di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, a conferma di quanto già previsto dalla L. 241/90 - art. 2 -, l'efficacia irretroattiva delle norme tributarie - art. 3 -, il divieto di utilizzo della decretazione d'urgenza in materia tributaria, onde assicurare sempre il vaglio del Parlamento in relazione a provvedimenti per loro natura incidenti sulla situazione patrimoniale dei soggetti destinatari - art. 4.

Ma la tutela del contribuente trova ancor più concreto riscontro negli articoli successivi dello Statuto.

1.3 La motivazione del provvedimento quale forma di comunicazione

L'art. 7 dello Statuto, onde consentire al destinatario dell'atto impositivo di conoscere nello specifico ciò che gli viene contestato, prescrive che l'A.F. debba motivare il proprio provvedimento, illustrando i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che hanno condotto all'emanazione del medesimo, e consentendo - mediante l'indicazione dell'ufficio preposto al rilascio di informazioni ovvero all'eventuale riesame, del responsabile del procedimento, nonché dei rimedi amministrativi e giurisdizionali attivabili avverso l'atto - la concreta difesa del contribuente attraverso un confronto consapevole ed articolato.

Sul punto, la Cassazione ha in molteplici occasioni sottolineato come motivare un atto significhi manifestare le ragioni che hanno condotto ad adottare una determinata scelta, richiamando i presupposti di esercizio del potere e le circostanze di fatto (c.d. giustificazione), nonché il processo logico seguito per addivenire ad una certa decisione (motivazione in senso stretto).

Finalità dell'osservanza di tale requisito è consentire al destinatario dell'atto di conoscere le cause fattuali e giuridiche del provvedimento, e di controbattere puntualmente ai rilievi dell'Amministrazione articolando osservazioni e difese con i mezzi, amministrativi e giurisdizionali, predisposti dall'ordinamento

Pertanto, l'obbligo di motivazione deve ritenersi soddisfatto quando, dalla lettura del provvedimento, da un lato emerga chiaramente, in fatto ed in diritto, la fattispecie contestata, di modo che il debitore possa far valere le sue ragioni, dall'altro, il giudice eventualmente da quest'ultimo adito possa esercitare il previsto controllo giurisdizionale (così Cass. sentt. 20189/2008, 10757/2008, 871/2007, 21563/2005).

Tuttavia, l'articolo de quo precisa pure che, quando a fini motivazionali sia *per relationem* richiamato un altro atto, esso debba essere indicato e reso disponibile, mediante allegazione materiale (per il dato testuale della norma) ovvero mediante riproduzione, nel

³⁰ G. Falsitta, *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in "Corr. Giur." n. 2/2001, pag. 13, definì lo Statuto addirittura «un coacervo di norme a struttura zibaldonesca»

³¹ P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, pagg. 63 e 64

corpo del provvedimento impositivo, del suo contenuto essenziale ai fini dell'esercizio del diritto di difesa.

Infatti, nell'esercizio della delega legislativa conferita dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 16, è stato adottato il D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, con il quale si prevede, con riguardo a svariate leggi di imposta, che l'allegazione del documento, cui la decisione tributaria rinvia per la motivazione, non è necessaria se l'atto richiamante "riproduce il contenuto essenziale" dell'atto richiamato³².

Tale ultima disposizione risulta recepita in varie leggi fiscali: 1) in tema di imposte sui redditi, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2, e art. 42, comma 3, modificati dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 1, comma 1, lett. c) e l); 2) in tema di IVA il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, comma 5, aggiunto dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 2, comma 1, lett. b); 3) in tema di imposta di registro, il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 2 bis, aggiunto dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 4, comma 1; 4) in tema di imposta sulle successioni e sulle donazioni, il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 34, comma 2 bis, e art. 35, comma 2 bis, aggiunto dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 5, comma 1, lett. a) e b); 5) in tema di ICI il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 11, comma 2 bis, aggiunto dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 6, comma 1; 6) in tema di imposta comunale sulla pubblicità, il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 10, comma 1, modificato dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 6, comma 2, lett. a); 7) in tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 51, comma 2 bis, modificato dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 6, comma 2, lett. b); 8) in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 71, comma 2 bis, modificato dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 6, comma 2, lett. c); in materia doganale, il D.Lgs. 5 novembre 1990, n. 374, art. 11, comma 5 bis, aggiunto dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 9, comma 3. La medesima regola è stata affermata per gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio dei tributi locali dall'art. 1, comma 162, n. 1, seconda proposizione, L. 27 dicembre 2006, n. 296, per il quale, «se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale»³³. Non solo.

Precisa Cassazione, sez. V, sent. n. 18073 dd. 02.07.08 che «L'art. 7, primo comma, ultimo periodo, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non intende certo riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione, in quanto una diversa interpretazione, puramente formalistica, si porrebbe in contrasto col criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia loro propria, limitando però al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli».³⁴

La Suprema Corte, peraltro, ha ripetutamente precisato come tale comportamento da parte della Amministrazione sia pienamente legittimo, poiché «il requisito motivazionale dell'avviso di accertamento (...) può essere assolto *per relationem*, cioè mediante elementi di fatto offerti da altri documenti, a condizione che gli stessi siano conosciuti o conoscibili

³² Così per Cassazione civ., sez. V, sent. 24.09.2008 n. 23985.; Cass. civ., sez. V, sent. 05.09.2008 n. 22452; Cass. civ. sez. V, sent. 29 gennaio 2008, n. 1906

³³ L'exkursus normativo citato è estrapolato da Cass. civ. Sez. V, 15-02-2008, n. 3896

³⁴ Assolutamente conforme, CTR Marche, sez. VI, sent. n. 111 dd. 07.05.09

dal destinatario».³⁵ Attesa l'importanza del requisito motivazionale in relazione ai riflessi del medesimo sul diritto di difesa esercitabile dal contribuente, a lungo la Giurisprudenza, di legittimità e di merito, si è interrogata sul concetto di sufficienza della motivazione dell'atto impositivo.

Risultato di tali approfondimenti è stata la convinzione che sia rispettato l'obbligo di motivazione da parte dell'Amministrazione ogni qual volta, nell'atto impositivo, l'Ufficio determini l'*an* ed il *quantum* della pretesa, indicando la sequenza degli argomenti astratti su cui si fonda la rettifica, dovendosi invece affidare ad un successivo seguito impugnatorio le questioni probatorie inerenti i fatti stessi e la loro idoneità a sostenere la pretesa medesima.

Per la Suprema Corte (sent. 6065/98) «costituisce giurisprudenza costante di questa Corte (...) il principio secondo cui l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento (...) mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, al fine indicato, con la conseguenza che, in sede contenziosa, l'ufficio ha l'onere di provare gli elementi di fatto giustificativi del quantum accertato (...) mentre il contribuente ha la facoltà di dimostrare l'infondatezza della pretesa».

Le pronunce giudiziali fin dal principio erano state costanti nel ritenere non sussistente un onere di menzionare e produrre, in sede di avviso di accertamento, le prove della pretesa tributaria, poiché tale onere incombe sull'Ufficio finanziario solo nel corso dell'eventuale giudizio promosso dal contribuente (già sul punto Corte di Cassaz. Sent. n. 2085 dd. 23.03.85, sent. n. 7991 dd. 02.09.96, sent. 4307 dd. 08.04.92, sent. 8685 dd. 16.08.93).

Più precisamente, la Corte «ha più volte affermato che la prova dei fatti dedotti a sostegno della pretesa tributaria non è richiesta come elemento costitutivo dell'avviso di accertamento, in quanto deve essere fornita solo in un momento successivo, in sede processuale, quando a seguito dell'opposizione del contribuente, si procede alla verifica della fondatezza sostanziale della maggiore pretesa tributaria (...) L'avviso di accertamento ha carattere di mera "*provocatio ad opponendum*", nel senso che soddisfa l'obbligo della motivazione ogni qual volta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'*an* ed il *quantum debeat* (...) La motivazione deve dar conto della sequenza argomentativa su cui si fonda la rettifica, ma non ha l'obbligo di dimostrare, anche sul piano probatorio, l'effettiva esistenza di quanto l'ufficio afferma. E' sufficiente che essa indichi i fatti ipotizzati dall'ufficio, in guisa tale che il contribuente possa comprendere se, ed in quale misura, corrispondono alla realtà.» (Cass. sent. 7991 cit.)³⁶.

In sostanza, «la motivazione degli atti di accertamento serve sia ad identificare a quali elementi esso si riferisce, sia a rendere note al contribuente le ragioni, delimitando la materia del contendere dell'eventuale controversia (...) Il detto requisito, quindi, come si è osservato in dottrina, costituisce un *minus* rispetto alla prova della pretesa azionata. La motivazione deve dar conto della sequenza degli argomenti su cui si fonda la rettifica, ma non ha l'obbligo di dimostrare, anche sul piano probatorio, l'effettiva esistenza di quanto l'ufficio afferma. E' sufficiente che essa indichi i fatti ipotizzati dall'ufficio (...). Il ricorrente pertanto è venuto a conoscenza dei motivi di fatto e di diritto sui quali si è fondata la

³⁵ Cass. sent. n. 6330 dd. 03.05.02, e Cass. Sent. n. 3972 dd. 19.02.2009; conformemente, CTR Piemonte sent. n. 18 dd. 22.04.08. Contra, Cass. Sent. n. 6201 dd. 18.02.2005

³⁶ Di opposto avviso si segnala V. Azzoni, *Ancora sulla motivazione dell'atto tributario*, in "Il Fisco" n. 44/2004, pag. 7408, per il quale, invece «il provvedimento deve dunque nascere perfetto e non materializzare una fattispecie *in itinere* destinata a concludersi solo nel corso del futuro e del tutto eventuale giudizio»

pretesa fiscale. Ne consegue che è stato posto nelle condizioni di instaurare il contraddittorio in sede contenziosa.» (Comm. Trib. Prov. Brescia, sent. n. 61 dd. 04.06.02)³⁷.

Del tutto confermativa di tale orientamento è recente ed univoca giurisprudenza di Cassazione - sent. n. 13335 dd. 10.06.09, n. 26458 dd. 04.11.08, n. 12051 dd. 14.05.08, n. 24556 dd. 26.11.07, 17203 dd. 28.07.06, n. 7707 dd. 13.04.05, n. 21571 dd. 15.11.2004 e n. 19854 dd. 05.10.04 - per cui l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, anche solo mediante l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi della pretesa stessa.

Né risulta leso il diritto di difesa del contribuente dal richiamo in atti a precedenti provvedimenti e/o procedimenti propri di altre autorità tributarie, atteso che le esigenze di economicità dell'agire pubblico inducono a non duplicare attività di controllo che potrebbero comunque risultare altrimenti vessatorie per il soggetto controllato. La tesi è fondata, perché la motivazione degli atti di accertamento "*per relationem*", con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura, che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio³⁸ (Corte di Cassazione, sent. 11.05.2009 n. 10680, Corte di Cassazione sent. 12.02.2009 n. 3456, Corte di Cassazione sent. 15.09.2008 n. 23635, Corte di Cassazione sent. 15.09.2006 n. 20054, Corte di Cassazione, sent. 17 giugno 2002 n. 8690. Nello stesso senso, Corte di Cassazione sent. 26 giugno 2003 n. 10205).

La Corte, infatti, ha in più occasioni sottolineato la correttezza della motivazione che rinvia ad altro provvedimento, ritenendola idonea ai fini di una maggior speditezza dell'azione amministrativa, laddove l'Ufficio procedente intenda far proprio, ribadendolo, il giudizio o l'accertamento posto in essere nel corso del procedimento (Cass. sent. n. 871 dd. 16.01.07). Il rinvio dell'atto amministrativo finale ad un documento procedimentale può esser effettuato, peraltro, non solo alle conclusioni, ma anche - in tutto o in parte - ai fatti accertati e alle ragioni addotte dagli organi istruttori per giungere alle loro qualificazioni giuridiche dei fatti accertati. Infatti, il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è la forma della funzione e il potere di adottare l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere che è frazionato tra organi amministrativi diversi, anche di enti pubblici diversi, in dipendenza della divisione del potere di provvedere. In

³⁷ Analogamente, ex pluribus CTR Lombardia, sez. LXVI, 17.02.2003, sent. n. 431, in Mass. Comm. Trib. Lombardia, 2003, 4, 34, CTR Bari, 25.05.2005, sent. n. 36, in "Dir. e Prat. Trib.", 2006, 2, 2, 435, CTP Catania, sez. III, 7.06.2001, sent. n. 463, in "Giur. di Merito", 2001, 1147, e CTP Milano, sez. XXXIV, 28.02.2005, sent. n. 122, in "Mass. Comm. Trib. Lombardia", 2005, 3, 146

³⁸ P. Turis, *Motivazione per relationem e sindacato del giudice tributario*, in "Il Fisco" n. 22/2009, pag. 3608 «La Suprema Corte si è espressa con il sintagma 'economia di scrittura' intendendo, da un lato, l'inutilità di dover spendere, da parte dell'Amministrazione finanziaria, gli stessi argomenti che ritiene meritevoli di condivisione, e dall'altro, la superfluità di ripetere i rilievi la cui sostanza è nota al contribuente per effetto della conoscenza formale dell'atto al quale l'accertamento fa rinvio, senza pregiudizio alcuno per il contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa. Quella che potrebbe sembrare una enorme semplificazione dal punto di vista dell'attività dell'erario è in realtà tale solo in apparenza. Nell'illustrare le condizioni per le quali si possa legittimamente ritenere assolto l'obbligo di motivazione *per relationem*, il Collegio si sofferma sul fatto che, in ogni caso, l'atto impositivo deve recare gli elementi minimi indispensabili affinché il contribuente, ed il giudice, possano sindacarne l'accuratezza»

particolare, ai fini che qui interessano, è rilevante il frazionamento, che è ispirato alla natura del processo decisionale umano e che la normazione effettua diffusamente, del potere di provvedere nei preliminari poteri d'iniziativa e d'istruttoria rispetto al finale potere di decidere. Se questo è lo stato della normazione sull'organizzazione amministrativa e sull'attività amministrativa, si appalesa come manifestamente fondata la pretesa delle amministrazioni finanziarie di interpretare la norma sulla motivazione *per relationem* del provvedimento amministrativo come attributiva, al titolare del potere di decidere, del potere di richiamare nel proprio atto il contributo, d'iniziativa o istruttorio, apportato da un altro organo amministrativo, il cui atto sia normativamente inserito nello stesso procedimento (in questo senso, Cassazione sent. 21 marzo 2008, n. 7766 e sent. 23 gennaio 2006, n. 1236).

1.4 La formulazione espressa di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

L'art. 12 della L. 212/90 si occupa di un momento delicato del rapporto tra Amministrazione e contribuente, in cui, per motivi sostanziali, quest'ultimo si trova per forza di cose in una posizione "debole" rispetto ai poteri ispettivi del Fisco, qualora questo agisca mediante accessi, ispezioni o verifiche nei locali adibiti allo svolgimento dell'attività del controllato.

Proprio per ovviare a tale sbilanciamento, la norma prevede non solo dei contemperamenti che limitano l'agire pubblico (tra i più evidenti, la necessità della sussistenza di esigenze effettive di indagine e controllo in loco, la fissazione di orari precisi derogabili solo in caso di necessità ed urgenza, la previsione di un termine massimo per l'espletamento dei controlli, prorogabile solo in casi eccezionali, la continua monitorabilità dell'attività ispettiva, mediante verbali -giornalieri e di chiusura - che devono essere sottoscritti per presa visione anche dalla parte), ma anche dei precisi diritti del contribuente a partecipare in via fattiva alla verifica fiscale.

L'Amministrazione, infatti, all'inizio della verifica deve (trattasi di adempimento espressamente qualificato quale corrispondente diritto del contribuente) informare la parte delle ragioni giustificative dell'operato dell'A.F., deve specificare l'oggetto della verifica, deve rendere edotto il contribuente della possibilità di farsi assistere da un professionista³⁹, ed infine deve esplicitare diritti ed obblighi che sono riconosciuti al contribuente in tale frangente⁴⁰.

³⁹ Cass. sent. 11.06.08 n. 15397 «L'omissione dell'avviso al contribuente della facoltà di farsi assistere da professionista in occasione delle verifiche (art 12 comma 2, dello Statuto del contribuente - legge n. 212/2000) determina nullità dell'avviso di accertamento. Tale nullità non sussiste se dagli atti compiuti prima dell'avviso non sono stati rilevati elementi utilizzati nell'accertamento e la partecipazione, di fatto, del professionista alla verifica rende irrilevante l'omesso avviso. L'Ufficio e il contribuente non possono introdurre nel corso del giudizio nuove argomentazioni presuntive, fondate su nuovi elementi, rispetto a quelle offerte all'originario e rituale contraddittorio»

⁴⁰ Cass. sent. 16.03.2009 n. 6315 «La giurisdizione del giudice tributario, a seguito della modifica introdotta dall'art. 12, comma secondo, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 all'art. 2 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento, ivi compresi gli ordini di verifica, a seguito dei quali l'attività di accertamento inizia. Gli eventuali vizi degli ordini di verifica, in quanto atti della sequenza procedimentale, potranno tuttavia essere dedotti soltanto e nel momento in cui si impugni il provvedimento che conclude l'"iter" di accertamento. Qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo, gli ordini di verifica ipoteticamente lesivi di diritti soggettivi del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, e le connesse compressioni dei propri diritti anche

Di ogni osservazione della parte deve essere dato atto nel processo verbale, e qualora ravvisi dei comportamenti non conformi alla legge, il cittadino sottoposto a verifica può adire il Garante del Contribuente.

Nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, quest'ultimo, dopo la chiusura delle operazioni di verifica, gode di un termine di 60 giorni per presentare osservazioni e richieste a propria difesa, che l'Ufficio deve puntualmente vagliare prima di formulare l'eventuale atto accertativo. Provvedimento, quest'ultimo, che salvo eccezionali ragioni di urgenza, non può essere emesso prima della decorrenza del periodo citato.

L'esistenza di tale termine è stata oggetto di considerazione da parte del Giudice di Legittimità, nella misura in cui il mancato rispetto del medesimo potesse ripercuotersi sulla validità dell'accertamento comunque emesso.

Sul punto, la Cassazione, con Ordinanza n. 19875 dd. 18.07.2008, ha ritenuto che, constatandosi anche l'assenza di una specifica previsione sanzionatoria che comminasse la nullità del provvedimento, «la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 7 comma 2, L. n. 212/2000 non determina ipso iure la nullità stante la natura vincolata dell'atto rispetto al p.v.c. sul quale si fonda, in mancanza di specifica normativa in tal senso, perché resta comunque garantito al contribuente il diritto di difesa in via amministrativa (autotutela) e giudiziaria (ricorso alla Commissione tributaria)».

Il Giudice, inoltre, a fronte della questione circa la pertinenza dell'articolo citato in tutti i casi di processo verbale dell'Autorità fiscale, ha anche stabilito che «In materia di accertamento di tributi doganali, non costituisce violazione dello Statuto dei diritti del contribuente l'emissione dell'avviso di accertamento suppletivo prima della scadenza del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2002, n. 212 per la presentazione di osservazioni e richieste dopo il rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte dell'organo impositore. Ed infatti, da un lato la normativa sul riordino degli istituti doganali di cui al d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 prevede, nell'ambito del procedimento di revisione dell'accertamento, la possibilità di procedere a verifiche fiscali richiamando i poteri di accesso, ispezione e verifica in tema di IVA (art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), per cui, qualora l'Amministrazione si avvalga di tale strumento istruttorio, può scattare a favore del contribuente sottoposto a dette indagini il meccanismo delle garanzie previste dalla citata norma. Dall'altro lato, qualora (come nel caso di specie), l'Amministrazione non si avvalga di tale mezzo istruttorio, già il sistema doganale appresta una serie di garanzie peculiari per il contribuente, prevedendo la contestazione amministrativa, e la compilazione di un apposito verbale per raccogliere le osservazioni ed i motivi di reclamo del contribuente ai fini dell'eventuale controversia doganale, quali la possibilità di presentare osservazioni, di talché il sistema complessivo previsto dal d.lgs. n. 374 del 1990 è pienamente rispettoso dei criteri dettati dallo Statuto del contribuente in virtù del principio di leale collaborazione tra Amministrazione e contribuente»⁴¹.

La previsione nell'ordinamento italiano di una norma quale quella sancita dall'art. 12 della L. 212/90 non può che dirsi altamente evoluta e conforme ai principi di diritto, atteso che solo

costituzionali (in particolare, libertà di domicilio, di corrispondenza, di iniziativa economica, etc.) saranno autonomamente impugnabili dinanzi al giudice ordinario, nessun elemento potendosi ricavare dall'art. 7 , comma quarto, della legge n. 212 del 2000, che si limita ad attribuire alla giurisdizione del giudice amministrativo, secondo i normali criteri di riparto, l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ovvero di atti di natura provvedimentoale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva»

⁴¹ Cass. sent. 28.05.2008 n. 13890, in "Mass. Giur. It.", 2008

in tempi recenti la giurisprudenza comunitaria⁴² si è occupata del problema inerente la difesa del contribuente sottoposto a misure ispettive di tale fatta, affermando la necessità della predisposizione di termini per la proposizione di osservazioni ed argomentazioni:

«Quindi, un procedimento d'ispezione che si svolga nel corso di più mesi, che comporti verifiche in loco e l'audizione dell'impresa coinvolta le cui dichiarazioni sono verbalizzate consente di presumere che la predetta impresa sia a conoscenza delle ragioni per le quali il procedimento d'ispezione è stato intrapreso e la natura dei fatti che le vengono addebitati.

Il giudice nazionale deve inoltre verificare se, in considerazione del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni dell'importatore e la data in cui ha adottato la sua decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto adeguatamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse.

Orbene, il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo.

In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente».

1.5 Il Garante del Contribuente

Il Garante del Contribuente è organo previsto dall'art. 13 della L. 212/00. Definito "organo collegiale operante in piena autonomia", ha una collocazione fisica - presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome - che parrebbe sottolineare una stretta vigilanza sull'operato dell'Amministrazione.

La norma, tuttavia, non consente di definire con la necessaria precisione la competenza e i poteri di quest'Organo.

Al sesto comma dell'articolo è infatti previsto che «il Garante del Contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente».

Al settimo comma è poi stabilito che il Garante «rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi».

Il nono comma dell'articolo 13, in base al quale l'Organo «richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 (informazione del contribuente) e 12 (diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) della presente legge».

Una serie di "poteri" che, al fine di poterne stabilire la portata e l'efficacia, vanno collocati nel più ampio contesto delle disposizioni dello Statuto. Infatti, se si pensa a un'attività del Garante del contribuente volta solo a censurare i comportamenti degli uffici (al fine di renderli coattivamente conformi alle leggi vigenti), la si potrebbe fraintendere, e ritenere

⁴² Corte di Giustizia della Comunità Europea, Causa C- 349/07, sentenza 18.12.2008

simile ad una procedura ispettiva o, addirittura, a un'attività che si pone in concorrenza con quella giurisdizionale⁴³.

Invece, qualunque provvedimento del Garante è sempre teso a verificare e mantenere costante il rapporto di fiducia tra il Fisco e il contribuente, inteso quale punto fondamentale su cui improntare ogni attività di prelievo fiscale. L'attività dell'Organo, pertanto, può essere considerato lo strumento giuridico attraverso il quale accrescere il rapporto partecipativo dei cittadini nel procedimento tributario, attivando l'autotutela nei casi di riconosciuta non debenza del tributo, nonché eliminando gli eventuali comportamenti vessatori, non corretti, oppure semplicemente inutili, della Pubblica Amministrazione fiscale.

Un'attività, quindi, che non coincide con quelle di controllo, istituzionali, già esistenti all'interno e all'esterno di ogni ente impositore, ma che si pone in collaborazione con gli uffici fiscali.

Ad esempio, talvolta, mediante proprio le segnalazioni ricevute o le iniziative intraprese, il Garante può fare emergere situazioni, magari sconosciute al responsabile dell'ufficio, che possono anche arrecare grave pregiudizio ai cittadini, vanificando, quindi, gli sforzi della Pubblica Amministrazione nel campo della trasparenza, della efficacia e della efficienza amministrativa. Il risultato di questa attività, pertanto, è l'aumento del coinvolgimento consapevole del contribuente, con la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di raggiungere il massimo dei risultati con il minore impiego di risorse.

Di recente, sul punto la CTP di Reggio Emilia ha recentemente affermato, con la sentenza 146 del 17 settembre 2008, che i provvedimenti del "Garante del contribuente" non sono vincolanti per il Fisco. Del resto, non pochi "interpreti" attribuiscono agli atti in questione una natura esclusivamente sollecitatoria, sostanziandosi in semplici raccomandazioni agli uffici, prive non solo di ogni effetto coercitivo, ma anche di qualunque altra funzione diversa dalle semplici opinioni e dal mero sollecito. L'attuale formulazione dell'articolo 13 della legge 212/2000, infatti, non permette di definire con la necessaria precisione la competenza e i poteri di quest'Organo, sebbene dottrina e giurisprudenza pacificamente escludano qualunque effetto vincolante degli atti del Garante⁴⁴.

Alla luce di queste considerazioni, è assolutamente condivisibile la sentenza della Commissione Tributaria di Reggio Emilia, che sostanzialmente nega al Garante del contribuente ogni potere sostitutivo nei casi di inerzia dell'Amministrazione finanziaria dello Stato o degli altri enti impositori, o in quelli di irregolarità degli atti da tali soggetti posti in essere.

Qualche perplessità, invero, emerge sempre, non tanto sul concetto di "*attivazione dell'autotutela*" di cui al comma 6, e sui conseguenti adempimenti dell'ufficio, bensì sulla legittimità di annullamento - da parte dell'ente impositore - dell'atto originariamente emanato, quando contro quest'ultimo il contribuente non abbia, a suo tempo, tempestivamente proposto ricorso in Commissione tributaria. È stato infatti osservato che, se l'ufficio accettasse l'invito del Garante e revocasse la precedente pretesa erariale, si

⁴³ S. Forestieri, *Provvedimenti del Garante, spesso si va oltre il mero sollecito*, in rivista telematica "Fisco Oggi", pubbl. 14.11.2008; M. Denaro, *Garante del Contribuente: provvedimenti non vincolanti*, in rivista telematica "Fisco Oggi", pubbl. 24.09.2007

⁴⁴ TAR Basilicata, sent. 12.07.2007 n. 498 «il vigente ordinamento giuridico non prevede espressamente l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria o dei concessionari della riscossione di emanare il provvedimento di autotutela, richiesto dal Garante del Contribuente, o di adeguarsi alle decisioni assunte dal Garante del Contribuente, per cui gli atti del Garante del Contribuente non sono vincolanti e perciò non producono nemmeno effetti lesivi, ma costituiscono soltanto atti di sollecito, dai quali tutt'al più può derivare soltanto un obbligo di rispondere all'istanza di autotutela e/o di riesaminare la pratica, presentata dal contribuente»

consentirebbe una indebita riapertura dei termini per ricorrere, tassativamente previsti, invece, dall'articolo 21 del Dlgs 546/1992.

Tuttavia, sul punto giova richiamare l'articolo 2 del decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, che elenca espressamente i motivi che legittimano l'autotutela, tutti riguardanti ipotesi di sostanziale insussistenza della pretesa fiscale, indicando come unica causa ostativa l'esistenza di un giudicato di merito favorevole all'Amministrazione finanziaria. In questi casi, ad avviso di molti interpreti, l'autotutela deve essere operata obbligatoriamente, nella considerazione che l'interesse pubblico che va perseguito non è il mero recupero di somme per l'Erario, bensì la corretta applicazione del principio del prelievo fiscale in base alla effettiva capacità contributiva dei cittadini.

Ecco, quindi, che un comportamento non conforme da tale principio e un rifiuto ingiustificato a fronte dell'iniziativa del Garante, oltre che risultare nocivo per il rapporto di fiducia tra Fisco e contribuente, potrebbe esporre l'ufficio alla responsabilità amministrativa verso la Corte dei Conti per il danno erariale che potrebbe determinarsi in caso di inutile contenzioso (essendo il diniego di autotutela, secondo le ultime posizioni di dottrina e giurisprudenza, impugnabile presso il giudice tributario), sorto nonostante la contraria opinione del Garante del contribuente.

La Corte dei conti stessa ha messo in evidenza luci e ombre dello stato di attuazione dello Statuto del Contribuente, evidenziando come ai poteri attribuiti allo stesso Garante del contribuente non sia correlata una specifica norma sanzionatoria, da applicarsi in caso di violazione delle disposizioni ivi contenute (da qui nasce la richiesta, di alcuna parte della dottrina, di attribuire valore costituzionale allo Statuto del contribuente).

1.6 La tutela del legittimo affidamento e della buona fede del contribuente. Il diritto di interpello

Una corretta ed esaustiva conoscenza della normativa tributaria, e, quindi, degli adempimenti formali e sostanziali prescritti, rappresenta il presupposto necessario per un'efficace tutela del cittadino e degli strumenti di garanzia fornitigli dall'ordinamento.

Il principio di necessaria chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, affermato dall'art. 3 dello Statuto, trova una pregnante correlazione con il successivo art. 10 all'interno dell'assetto Amministrazione - cittadino, allorquando vi si stabilisce esplicitamente che i rapporti tra i due soggetti debbano essere improntati al principio di collaborazione e buona fede, con conseguente inapplicabilità di eventuali sanzioni e di interessi previsti dall'ordinamento ogni qual volta il contribuente si sia uniformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione stessa, ancorché successivamente modificati, ovvero quando il comportamento posto in essere dall'individuo consegue a fatti (ritardi, omissioni od errori) direttamente imputabili all'A.F.

E' parimenti esonerato dal pagamento delle sanzioni il cittadino che abbia commesso una violazione in dipendenza da condizioni di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, ovvero, in virtù del principio di equità fiscale, quando la violazione si traduca in una mera violazione formale senza addebito d'imposta.

Si evidenzia, dunque, come dalla norma emerga immediatamente il rapporto sinergico tra il principio dell'affidamento, immanente nell'ordinamento giuridico nazionale e comunitario⁴⁵,

⁴⁵ Corte di Giustizia CE, sent. 13.03.08, cause riunite da C-383/06 a 385/06 «E' pacifico che la Corte ha altresì dichiarato che non si può considerare contrario al diritto comunitario il fatto che il diritto interno, in materia

e quello della capacità contributiva, poiché il mancato riconoscimento della buona fede del contribuente comporta, in linea di principio, il suo assoggettamento ad un prelievo tributario - la sanzione - non correlato alla disponibilità di mezzi cui far fronte all'obbligazione tributaria.

E' evidente, quindi, che tanto più la norma o il provvedimento tributario sono chiari, circostanziati ed immediatamente comprensibili, tanto meno facilmente il contribuente potrà invocare il proprio affidamento e la relativa buona fede per giustificare inadempienze e violazioni.

Peraltro, all'indomani dell'entrata in vigore dello Statuto, posizioni più estreme della giurisprudenza di legittimità⁴⁶, ricordando che il Supremo Giudice amministrativo ha sempre considerato i principi di buona fede e del legittimo affidamento tra i canoni regolatori dei rapporti tra PA ed amministrati⁴⁷, hanno addirittura teorizzato una capacità estensiva della disposizione di cui al comma 2 della norma di cui all'art. 10, ritenendola meramente esemplificativa e pertanto applicabile anche alla debenza tributaria. La dottrina ha immediatamente contrastato tale tesi, sottolineando come il legislatore *ubi voluti, dixit* (ad esempio, art. 11 co. 2: «qualsiasi atto, anche a contenuto *impositivo* o *sanzionatorio*, emanato in difformità della risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo»)⁴⁸ ovvero rilevando come l'assunto della Suprema Corte venga a confliggere con i principi fondamentali dell'ordinamento, tra i quali l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e del suo sorgere al verificarsi dei presupposti per la fattispecie impositiva, rispetto alla quale il provvedimento amministrativo non è costitutivo, bensì ricognitivo dell'effetto genetico⁴⁹.

di revoca di atti amministrativi e di ripetizione di prestazioni finanziarie indebitamente erogate dall'amministrazione pubblica, prenda in considerazione, assieme al principio di legalità, i principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto, dato che questi ultimi fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario (...) Tuttavia, come menzionato al punto 40 della presente sentenza, l'art. 23, n. 1, del regolamento n. 4253/88 crea un obbligo per gli Stati membri, senza che vi sia necessità di una prescrizione di diritto nazionale, di recuperare i fondi persi a causa di un abuso o di una negligenza. Da ciò risulta che l'applicazione dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento va effettuata secondo il diritto comunitario».

Art. 220 Reg. CEE 2913/92 Codice Doganale Comunitario, co. 2: «Eccetto i casi di cui all'articolo 217, paragrafo 1, secondo e terzo comma, non si procede alla contabilizzazione a posteriori quando: (...) b) l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana. Quando la posizione preferenziale di una merce è stabilita in base ad un sistema di cooperazione amministrativa che coinvolge le autorità di un paese terzo, il rilascio da parte di queste ultime di un certificato, ove esso si riveli inesatto, costituisce, ai sensi del primo comma, un errore che non poteva ragionevolmente essere scoperto. Il rilascio di un certificato inesatto non costituisce tuttavia un errore in tal senso se il certificato si basa su una situazione fattuale inesatta riferita dall'esportatore, salvo se, in particolare, è evidente che le autorità che hanno rilasciato il certificato erano informate o avrebbero ragionevolmente dovuto essere informate che le merci non avevano diritto al regime preferenziale. La buona fede del debitore può essere invocata qualora questi possa dimostrare che, per la durata delle operazioni commerciali in questione, ha agito con diligenza per assicurarsi che sono state rispettate tutte le condizioni per il trattamento preferenziale»

⁴⁶ Corte di Cassazione, sent. 12.02.02 n. 17576, in *Il Fisco* n. 1/2003, pag. 137

⁴⁷ Sul punto, la Cassazione cita numerose decisioni del Consiglio di Stato: n. 206 del 22.05.81, n. 651 del 06.10.86, n. 11 del 30.09.93

⁴⁸ Così G. Falcone, *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria*, in *"Il Fisco"* n. 15/2003, fasc. 1, pagg. 2221 e ss.

⁴⁹ C. Scalinci, *Verso una "nuova" codificazione: uno Statuto di principi tra ricognizione, determinazione e clausole*, in *"Rassegna Tributaria"* n. 2/2003, pag. 656, nota 109

Lo Statuto, al fine di tutelare il legittimo affidamento anche in senso temporale, giunge a precisare l'irretroattività della norma tributaria (art. 3), che fino ad allora esplicitamente era stato sancito solo dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale.

Il problema della retroattività delle leggi in relazione al principio dell'affidamento ha indotto il Giudice amministrativo a sottolineare come il divieto di retroattività costituisce per le norme tributarie un principio generale dell'ordinamento giuridico, quale regola essenziale del sistema per garantire la certezza dei rapporti giuridici e la civile convivenza. Tale divieto, infatti, - rileva la Corte Costituzionale nella sent. 416 del 04.11.99 - pur costituendo fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento, non è stato elevato al rango costituzionale, se si eccettua la previsione di cui all'art. 25 Cost. con riferimento alla legge penale. Non è quindi precluso, ritiene la Corte, al legislatore ordinario di emanare leggi con efficacia retroattiva, a condizione, però, che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente tutelati.

La stessa Corte Costituzionale⁵⁰ si era pronunciata sul punto, ritenendo che, con una norma modificativa *in peius*, il legislatore andava a ledere "il legittimo affidamento" di coloro che, in ragione di un determinato quadro normativo preesistente, avevano optato per un trattamento normativo poi modificato in maniera peggiorativa.

Già nel 1979 la Cassazione (sent. 5688) aveva affermato che, in campo civilistico, i principi di correttezza e buona fede operano come clausole generali del sistema, essendo costituite da fondamenti e direttive etico-sociali dell'ordinamento giuridico che si traducono nel dovere di imparzialità ex art. 97 Cost.

Il principio di buona fede diventa così canone interpretativo cui debbono conformarsi le norme tributarie: l'interprete deve ricavare dalle norme tributarie il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali di imparzialità e buon andamento dell'AF, ed il principio di buona fede è strettamente collegato al concetto di affidamento, inteso quale stato di fiducia posto da taluno sulle indicazioni ricevute dall'Amministrazione. Tutelare tale affidamento comporta, in sostanza, l'obbligo per l'Amministrazione di non contraddirsi in futuro⁵¹.

In questa ottica, la Corte di Cassazione (sent. dd. 16.04.2009 n. 10982) ha ribadito che il postulato del legittimo affidamento si pone quale preciso limite all'attività amministrativa, e, in considerazione del richiamo ai principi di rango costituzionale immanenti nello Statuto, costituisce termine di valutazione anche per i periodi di imposta antecedenti alla L. 212/00⁵².

Il comportamento dell'Ente impositore che abbia ingenerato nel contribuente la legittima aspettativa di conseguire un determinato effetto giuridico implica i connotati del principio di non contraddizione, ostando così a ripensamenti o all'adozione di provvedimenti pregiudizievoli per la posizione giuridica del contribuente in buona fede.

Al di là delle diatribe concernenti l'applicabilità del principio del legittimo affidamento non solo alle sanzioni, ma all'esistenza stessa della debenza tributaria (oggetto di approfondite dispute dottrinali e giurisprudenziali), lo Statuto ha tuttavia espressamente stabilito in capo al contribuente la facoltà di esercitare il diritto di interpello nei confronti della P.A. (art. 11).

⁵⁰ Corte Cost. sent. dd. 02.07.97 n. 211

⁵¹ V. Achilli, *La tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente*, in "Rassegna Tributaria", 5/2009, pag. 1486

⁵² AROTuris, *Accertamento con adesione ed applicazione del principio del legittimo affidamento*, in "Il Fisco" n. 22/2009, pag. 3610 e ss.

Ogni qual volta, infatti, il cittadino ravvisi obiettive condizioni di incertezza interpretativa di disposizioni tributarie, rigorosamente relative a casi concreti e personali, può inoltrare per iscritto all'Amministrazione, senza ulteriori vincoli formali, un'istanza volta a richiedere la corretta interpretazione delle stesse, previa prospettazione della propria soluzione.

In questo caso, la risposta della PA deve essere scritta e adeguatamente motivata, poiché essa, con esclusivo riferimento alla concreta questione dedotta ed al solo richiedente, sarà vincolante per l'amministrazione. La norma prevede inoltre che il silenzio della PA equivalga ad accettazione della soluzione indicata dal parte istante, e commina la sanzione della nullità per eventuali atti, impositivi o sanzionatori, emessi in contrasto con la risposta (anche tacita) data.

Interrogare l'amministrazione finanziaria per conoscere il suo parere su casi singoli e di natura controversa rende quindi il contribuente certo, in via preventiva, di come verranno disciplinate alcune fattispecie, e gli consente comportarsi di conseguenza. A tal fine, la risposta dell'amministrazione finanziaria deve essere motivata, scritta, e disciplina solo la fattispecie descritta nell'istanza di interpello e in relazione solo al richiedente. Se l'ufficio non risponde entro centoventi giorni dalla presentazione dell'istanza, si presume che l'amministrazione concordi con il parere formulato dal contribuente nell'interpello⁵³.

Gli atti, anche impositivi o che contengano sanzioni, emanati in difformità dalla risposta data, anche se desunta per silenzio-assenso, risulteranno nulli. Qualora il contribuente non riceva risposta entro centoventi giorni dalla presentazione dell'istanza, non possono essere irrogate sanzioni nei suoi confronti riguardo alla questione oggetto di interpello. L'amministrazione può anche rispondere in modo collettivo, a più contribuenti che formulano un'istanza simile o un'istanza che contenga analoghe questioni, tramite una circolare o una risoluzione tempestivamente pubblicata. Il diritto di interpello funziona, poiché molti contribuenti ne hanno usufruito e l'amministrazione finanziaria sta dando parecchio risalto alle istanze, rispondendo il più delle volte con delle risoluzioni che vengono tempestivamente pubblicate. E ciò è significativo, poiché se gli effetti della risposta dell'amministrazione sono relativi al solo contribuente che ha formulato l'istanza e alla questione contenuta nella stessa, è pur vero che una risoluzione fornisce chiarimenti anche riguardo all'indirizzo che gli uffici seguono o seguiranno in situazioni simili o analoghe.⁵⁴

Il diritto di conoscere le conseguenze fiscali derivanti dal proprio operato rappresenta quindi, in relazione all'ordinamento tributario, una specificazione del più generale diritto ad essere informati, ed obbliga l'AF a rendere conosciuti non solo gli adempimenti fiscali da osservare, ma anche le conseguenze che derivano da ogni condotta fiscalmente rilevante⁵⁵.

La predisposizione del diritto di interpello rappresenta quindi la fusione di elementi sintomatici sia propri della funzione interpretativa della normativa tributaria, ma anche di una (prima inedita) forma di partecipazione del privato all'agire amministrativo, nonché di una specifica potestà di indirizzo dell'azione amministrativa⁵⁶, unita ad una funzione consultiva della medesima.

⁵³ I. Scafati, *L'interpello del contribuente all'agenzia delle entrate*, II edizione, Milano, 2002, pag. 24 e ss.

⁵⁴ Circolari ministeriali 11 luglio 2000, n. 143/E e 6 dicembre 2001, n. 103/E, Circolare dell'Agenzia delle Entrate 31 maggio 2001, n. 50 e 12 febbraio 2002, n. 18

⁵⁵ D. Garcea, *La sindacabilità dell'interpello*, in "Rivista telematica della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", Anno VI, Numero Luglio-Settembre 2009

⁵⁶ P. Russo, op. cit., p. 213; A. Giorgianni, *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente*, in "Riv. Dir. Trib.", 20054, pagg. 217 e ss.

In sostanza, da un lato l'istituto dell'interpello rappresenta l'intervento fattivo del cittadino in un momento prodromico all'attività di accertamento e controllo propria dell'AF, al fine di tutelare il legittimo affidamento dei soggetti passivi ed attuare contemporaneamente uno strumento deflativo del contenzioso tributario, consentendo nel contempo la salvaguardia del principio di certezza del diritto mediante la conoscenza della posizione del fisco, vincolante, una volta espressa, sia per l'amministrazione stessa, sia per il richiedente. Peraltro, è ormai assodato in giurisprudenza⁵⁷ che l'esito di un interpello non costituisce atto impugnabile in sede giurisdizionale, poiché la risposta dell'amministrazione non ha carattere direttamente impositivo, di per sé non costringe il contribuente ad un comportamento e non incide immediatamente sulla situazione giuridico patrimoniale del cittadino.

In nessun caso, tuttavia, l'interpello tributario può essere ricondotto ad una funzione di integrazione normativa, tant'è che la validità della risposta è limitata al caso concreto del singolo contribuente: il parere amministrativo, infatti, si pone al di fuori dell'art. 23 della Costituzione.

Le risposte dell'Amministrazione, quindi, benché si collochino nella c.d. "dottrina dell'amministrazione", non hanno efficacia esterna e valenza *erga omnes*, non sono idonee a creare vincoli normativi per il cittadino o per il giudice tributario, considerato che il primo può anche disattendere le indicazioni fornite dal Fisco pur potendo beneficiare dell'«impunità» nel caso cui invece vi si conformi, mentre il secondo è chiamato semplicemente a valutare la corrispondenza dell'atto impositivo o sanzionatorio alla norma tributaria astratta di riferimento, a nulla rilevando l'interpretazione fornita dal Fisco⁵⁸.

Giova infine ricordare che la normativa citata trova una importante conferma nella legislazione comunitaria. Il Codice Doganale Comunitario, ad esempio, da un lato prevede la possibilità per chiunque di chiedere all'autorità di prendere una posizione sull'applicazione della normativa doganale (art. 6 CDC), dall'altro espressamente contempla la facoltà per chiunque di ottenere dall'autorità doganale un'informazione sull'applicazione della normativa doganale, purché si riferisca ad un'operazione commerciale realmente prospettata.

Quando tali informazioni vertano in materia di tariffa doganale o di origine, la risposta obbliga l'autorità nei confronti del solo titolare, solo relativamente alla classificazione tariffaria o all'origine, e solo in relazione a merci per le quali le formalità doganali siano state espletate in data posteriore alla comunicazione dell'informazione da parte dell'autorità stessa (artt. 11 e 12 CDC).

2 - L'AUTOTUTELA

2.1 Il concetto di autotutela ed il fondamento normativo

L'art. 7 della L. 211/00., al comma 2 lett. b) prevede, tra gli altri elementi la cui indicazione nell'atto amministrativo è tassativa, «l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela».

⁵⁷ Corte di Cassazione, sent. 09.10.2007 n. 23031; Corte Costituzionale, sent. 14.06.2007 n. 191

⁵⁸ N. Monfreda, *L'efficacia delle risposte fornite dall'Amministrazione Finanziaria alle istanze di interpello presentate dal contribuente*, in "Rivista telematica della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", Anno VI, Numero Gennaio-Marzo 2009

L'art. 13 della stessa legge, comma 6, attribuisce al Garante del Contribuente, tra le altre funzioni, quella di «attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente».

Le disposizioni finora citate introducono all'esame dell'istituto dell'autotutela, previsto normativamente dall'art. 68 del DPR 287/92⁵⁹ (ora soppresso) e dall'art. 2 D.M. 37/97⁶⁰, regolamento di attuazione che fa seguito all'articolo 2 *quater* della legge n. 656 del 30 novembre 1994.

In generale, l'istituto dell'autotutela può essere attivato nei confronti di qualsiasi atto della P.A., e rappresenta un importante strumento deflativo del contenzioso, azionabile *sua sponte* dal potere pubblico, ovvero mediante richiesta circostanziata da parte dell'interessato.

Essa designa la manifestazione di un potere attribuito all'azione amministrativa, esercitabile nella piena e totale discrezionalità dall'Amministrazione al fine di riconsiderare gli atti da se medesima emessi in funzione dell'interesse pubblico al cui perseguimento essa è preposta (corretta esazione delle imposte dovute in base alla legge)⁶¹.

Nel suo significato più ampio, l'autotutela equivale a farsi giustizia da sé nei rapporti con i terzi. Infatti, essa presenta due aspetti complementari: il primo è costituito dall'esecutorietà dell'atto amministrativo; il secondo è costituito dalla possibilità del suo auto-annullamento. Il diritto amministrativo, che ha la stessa età dell'amministrazione, ha registrato fin dall'inizio la possibilità o di imporre la propria volontà oppure di modificarla o anche di cancellarla manifestando in pieno la sua competenza fino alla più totale realizzazione. Il diritto tributario, scaturito per partenogenesi dal primo, ma tra mille difficoltà concettuali e pratiche, ha tardato ad inglobare, almeno formalmente e con carattere di generalità, disposizioni da sempre presenti nell'ordinamento positivo.⁶²

Per procedere in autotutela, quindi, l'AF dovrà riscontrare l'esistenza di uno specifico bisogno pubblico concreto ed attuale, che prevalga sull'interesse erariale e che giustifichi l'eliminazione, perlopiù con effetto retroattivo, dei propri atti, potendo anche, considerata la

⁵⁹ Art. 68 DPR 287/92, primo comma: «Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto»

⁶⁰ Art. 2 DM 37/97: «1. L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto-accertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

- a) errore di persona;
- b) evidente errore logico o di calcolo;
- c) errore sul presupposto dell'imposta
- d) doppia imposizione;
- e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
- f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.»

2. Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto-accertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

⁶¹ D. D'Agostino, *Autotutela tributaria, excursus normativo, giurisprudenziale ed effettiva applicazione dell'istituto*, in "Il Fisco", Roma, n. 32/2006, pag. 4988: «La rimozione dell'atto da parte dell'amministrazione rientra nell'ambito del potere di riesame attraverso un procedimento di secondo grado. L'amministrazione ha la facoltà di correggersi, ovvero di procedere alla rimozione degli atti illegittimi per i seguenti fini: realizzare l'interesse pubblico; ripristinare la legalità; ricercare nello stesso ordine amministrativo una soluzione alle potenziali controversie insorte evitando il ricorso a mezzi giurisdizionali in ossequio al principio dell'economia dei mezzi giuridici; migliorare il rapporto con i cittadini favorendo, in sede di riesame dell'atto, quel contraddittorio che può essere mancato in sede di deliberazione dell'atto impugnato

⁶² G. Giuliani, *Diritto Tributario*, terza edizione, Milano, 2002, pag. 25

norma di cui all'art. 2 *quater* D.Lgs. 564/94 modificato dall'art. 27 L. 28/99, avvalersi del potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato⁶³.

A fronte di quanto detto, è evidente che, con specifico riferimento alla posizione giuridica soggettiva del contribuente in termini di aspettativa a vedersi annullare o revocare un atto illegittimo da parte dell'AF, la dottrina è concorde nell'escludere che si configuri un diritto soggettivo⁶⁴.

2.2 Natura giuridica ed ambito applicativo

Nell'ambito del diritto tributario il termine autotutela si configura in un'accezione più ristretta, volta al ritiro di atti illegittimi. In particolare, l'istituto dell'autotutela consiste nel potere dell'amministrazione finanziaria di agire *motu proprio* o su istanza del contribuente laddove si accerta di averlo danneggiato in modo illegittimo in ordine a qualsiasi atto, compresi quelli della riscossione.

In tale ottica, in concreto l'autotutela può riguardare:

avvisi di accertamento e/o di rettifica, di liquidazione, di contestazione e di irrogazione sanzioni;

atti di recupero crediti di imposta indebitamente fruiti anche in compensazione;

iscrizioni a ruolo e cartelle di pagamento;

atti di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso di imposte indebitamente richieste.

⁶³ In merito all'ambito di applicazione dell'istituto della sospensione amministrativa della riscossione di cui all'art. 39, comma 1, D.P.R. n. 602/1973, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la facoltà in oggetto può essere esercitata dall'amministrazione finanziaria, non soltanto per le somme iscritte a ruolo a seguito di liquidazione della dichiarazione ex art. 36bis, D.P.R. n. 600/1973, ma anche per le somme iscritte a ruolo a seguito di avviso di accertamento. Il potere di sospendere l'efficacia dell'atto è, però, strumentale a quello di annullamento e, dunque, prima di accordare la sospensione della riscossione, che deve essere richiesta nell'ambito della procedura di autotutela, gli Uffici sono tenuti a valutare le concrete possibilità che l'atto che ha dato origine all'iscrizione al ruolo sia revocato o annullato in via amministrativa o contenziosa: valutazione del *fumus boni juris*. Inoltre, occorre, valutare il pericolo per il contribuente di subire un danno grave ed irreparabile a seguito della riscossione coattiva: cosiddetto *periculum in mora*. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 21/E del 07/02/2007

⁶⁴ B. Patrizi, G. Marini, G. Patrizi, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, Milano, 1999, pagg. 200-201: "Parte della dottrina sostiene la mancanza di qualsiasi obbligo per l'amministrazione finanziaria di provvedere in sede di autotutela e la correlata inesistenza, in capo al contribuente, di un interesse giuridicamente protetto all'annullamento d'ufficio dell'atto impositivo illegittimo che lo riguarda, con la conseguenza che l'interesse all'applicazione dell'autotutela viene identificato, puramente e semplicemente con quello non sostanziale all'osservanza da parte degli uffici finanziari dei principi di giustizia, legalità e buona amministrazione. Altra parte della dottrina, invece, muovendo da premesse opposte, sostiene la doverosità dell'esercizio del potere, pur sempre discrezionale, di autotutela, riconoscendo al contribuente la titolarità di un interesse giuridicamente protetto, quindi interesse legittimo, e come tale suscettibile di tutela giurisdizionale; ciò in quanto l'amministrazione finanziaria è in dovere di annullare un atto illegittimo e infondato per ragioni di giustizia sostanziali, al fine di ripristino di una tassazione conforme alla capacità contributiva e del rispetto delle esigenze di stabilità e di certezza dei rapporti tributari".

L. Pirrello, D. Stevanato, R. Lupi, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in "Dialoghi di diritto tributario", Roma, CIC edizioni, n. 2 del 2006, pag. 165 "è possibile inquadrare l'esercizio del potere di annullamento nell'ambito della potestà discrezionale della P.A. che non va intesa come arbitrarità delle scelte, bensì come facoltà di scelta tra più comportamenti giuridicamente leciti, per il soddisfacimento dell'interesse pubblico e per il perseguimento di un fine rispondente alla causa del potere esercitato. A fronte dell'attribuzione di una potestà discrezionale, il contribuente risulterebbe titolare di una posizione giuridica soggettiva di interesse legittimo e, quindi, della pretesa a che l'amministrazione eserciti il potere nel rispetto del principio di legalità"

Per l'esercizio di tale potere discrezionale, non è necessario alcun atto di iniziativa di parte del contribuente, e l'eventuale formale sollecitazione di questi non determina, per l'Amministrazione, alcun obbligo giuridico di provvedere e, tantomeno, di provvedere nel senso prospettato dal contribuente medesimo. Il provvedimento di annullamento va comunicato al contribuente (e al giudice, ove penda giudizio, ai fini dell'estinzione ex art. 46 D.Lgs. 546/92) e deve essere puntualmente motivato (tale obbligo, si noti, ex art. 68 DPR 287/92 sussiste solo per l'annullamento, non per il diniego) con l'espressa indicazione dell'interesse pubblico specifico, concreto ed attuale, e delle ragioni di illegittimità dell'atto che ne giustificano l'adozione.

Per quanto il potere di annullamento in via di autotutela sia quindi caratterizzato da discrezionalità amministrativa, tuttavia, allo scopo di assicurare trasparenza e correttezza nei rapporti con i contribuenti, la Circolare Ministeriale 195/97 ha espressamente previsto che, a fronte di appositi atti di iniziativa dell'interessato, gli Uffici, anche quando non ritengono che sussistano i presupposti per l'annullamento, diano al contribuente comunicazione del relativo rifiuto, tenendo presente che in tal caso, attesa l'assenza di un obbligo giuridico di provvedere, e correlativamente di un interesse giuridicamente protetto in capo al contribuente, il rifiuto può ben essere espresso senza esplicitarne i motivi, poiché tale diniego implica una sostanziale conferma di quanto esposto e richiesto nell'atto impositivo.

Tale conclusione trova la sua *ratio* nel fatto che, come detto, i destinatari dell'azione amministrativa non hanno il diritto soggettivo di pretendere che la P.A. eserciti il potere di autotutela alla stessa conferito: tale potere "costituisce, per pacifica acquisizione giurisprudenziale e dottrinale, una attività discrezionale, in quanto essa implica l'apprezzamento dell'attuale interesse pubblico alla rimozione dell'atto, interesse che non si identifica con il mero ristabilimento dell'ordine giuridico violato" (Cass. sent. 8586 dd. 04.10.96).

Pertanto, basandosi su presupposti diversi, e ferma l'esclusione di un "dovere giuridico generale" della P.A. di ritirare i propri atti quando essi siano illegittimi (conformemente, T.A.R. Toscana, sent. 767/1999), l'autotutela non può e non deve configurarsi come un'alternativa ai rimedi amministrativi (per es. art. 16, co. 2, D.Lgs 472/97 se trattasi di sanzioni) o all'impugnazione giurisdizionale (ricorso dinanzi alla Commissione tributaria) che il sistema offre a difesa del contribuente.⁶⁵ Presupposto per l'esercizio di tale potere è che il provvedimento impositivo sia inficiato da vizi di natura formale, tali da non incidere sull'esistenza o sull'ammontare del credito tributario; finalità della norma è la rimozione dei profili di illegittimità, infondatezza ed inopportunità degli atti emessi, con il limite oggettivo della convalidazione per decorso del tempo, non potendosi rimettere in discussione situazioni irrevocabili o esauritesi nel tempo.

Peraltro, il destinatario di un provvedimento impositivo può comunque richiedere all'Ufficio che ha emesso l'atto di riesaminarlo nel merito, al fine di un eventuale esercizio del potere di autotutela a seguito di valutazioni di opportunità e convenienza, relative al merito stesso dell'atto.

L'autotutela assume invece profili di effettiva doverosità quando un atto sia stato annullato o dichiarato illegittimo in sede giurisdizionale con sentenza passata in giudicato: in tale eventualità, è un vero e proprio obbligo giuridico per l'amministrazione procedere all'annullamento in autotutela degli atti consequenziali al provvedimento invalidato, che in

⁶⁵ AROPatrizi, G. Marini, G. Patrizi, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, cit, pag. 179 «Il fine dell'autotutela è quello di realizzare l'interesse pubblico e mai quello di garantire al cittadino un'ulteriore mezzo di difesa, oltre a quelli previsti dal sistema giuridico; in nessun caso essa può essere confusa con l'istituto della tutela»

esso trovino l'unico presupposto, quantunque i medesimi non siano stati autonomamente impugnati.

Ovvero, l'autotutela è necessaria quando sia stata dichiarata l'illegittimità di un atto da parte di un'Autorità (giudiziaria o di controllo) che non ha tuttavia il potere di annullarlo direttamente.

Dunque, il fine dell'istituto è quello di realizzare l'interesse pubblico e non di garantire al cittadino un ulteriore mezzo di difesa, oltre a quelli assicurati dal sistema giurisdizionale: pertanto come ha ben precisato la stessa amministrazione finanziaria e, successivamente, confermato la Cassazione, l'autotutela non deve essere confusa con la tutela, per cui il mancato esercizio di detto potere non è sindacabile in sede di contenzioso tributario⁶⁶.

A conferma di ciò, merita precisare che la proposizione dell'istanza di autotutela non sospende in alcun modo i termini normativamente previsti per i ricorsi amministrativi o giurisdizionali, né per il pagamento in via agevolata delle sanzioni.

L'azione dell'Amministrazione può concretarsi non solo nell'annullamento, revoca o rinuncia all'imposizione, ma anche nella sospensione degli effetti di un atto (ex art. 27 L. 28/99).

In ordine, alla possibilità dell'esercizio dell'autotutela nei confronti di un'altra pubblica amministrazione la giurisprudenza di legittimità ne ha sancito l'esclusione statuendo che «l'autotutela della P.A. è espressione della sua supremazia e, conseguentemente, può essere esercitata solo nei confronti di soggetti privati non anche nei confronti di soggetti che fanno parte anch'essi della P.A. e che, in quanto tali, sono nella medesima condizione giuridica»⁶⁷.

L'autotutela può essere attivata:

- dall'Ufficio di propria iniziativa; esso potrà annullare l'atto, con effetto retroattivo al momento della sua emissione, e conseguente travolgimento di tutti i suoi effetti (da cui deriva, per esempio, il corrispondente diritto ad eventuali rimborsi), ovvero revocarlo, con efficacia dal momento della revoca stessa, ritenendolo viziato nel merito per questioni di opportunità, cioè di sopravvenuta mancata rispondenza alle esigenze pubbliche per cui era stato emesso.

- dal destinatario del provvedimento, mediante presentazione di istanza motivata, diretta all'Ufficio che ha emesso l'atto ritenuto illegittimo (in quanto soggetto competente a procedere in autotutela, salvo che, in caso di sua grave inerzia senza giustificato motivo, debba provvedere la Direzione Regionale da cui esso dipende). L'istanza è priva di particolari formalità, non necessita di bollo, e deve denunciare un vizio di legittimità dell'atto, rientrante tra quelli indicati dall'art. 2 del DM 37/97 ovvero in altra tipologia espressamente individuata. Devono essere esposte le ragioni di fatto che supportano la richiesta, nonché allegata la documentazione ritenuta efficace per il sostegno delle argomentazioni.

- dal Garante del contribuente autonomamente o su invito dell'interessato, ai sensi dell'art. 13 della Legge 212/00 che, collocando il Garante nella posizione di intermediario, con il potere di intervenire a supporto del contribuente, gli consente di "attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente".

I casi in cui si può provvedere in autotutela sono elencati (ma trattasi di elencazione non ritenuta tassativa) dall'art. 2 del DM 37/97:

⁶⁶ G. Antico, F. Carriolo, V. Fusconi, G. Tucci, A. Zappi, *L'accertamento fiscale*, Il Sole 24ore, 2005, pag. 338. Analogamente, Cass., sez. trib. n. 13412 del 09/10/2000

⁶⁷ Cassazione, S.U. Civili, sent. 01/02/2005 n. 1864

- errore di persona
- evidente errore logico o di calcolo
- errore sul presupposto dell'imposta
- doppia imposizione
- mancata considerazione di pagamenti eseguiti
- mancanza di documentazione successivamente sanata entro i termini di decadenza
- sussistenza dei requisiti per usufruire di deduzioni, detrazioni, o regimi agevolativi precedentemente negati
- errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

In tali ipotesi, l'autotutela può essere esercitata, su istanza di parte o d'ufficio, nella forma prevista per l'atto che si vuole ritirare, anche quando l'atto sia diventato definitivo per scadenza dei termini di ricorso, ovvero quando il ricorso eventualmente presentato sia stato rigettato, con sentenza passata in giudicato, per motivi di ordine formale, ovvero anche se il giudizio tributario è pendente.

In questo caso, dopo l'esame dei documenti e delle argomentazioni contenute nel ricorso, ovvero in caso di interpretazione normativa sopravvenuta favorevole al ricorrente, l'Amministrazione che procede all'annullamento, oltre a darne necessaria notificazione dell'atto all'interessato, ne deposita copia presso la Commissione Tributaria, chiedendo l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere ai sensi dell'art. 46 D.Lgs. 546/92.

Il potere di autotutela compete all'ufficio periferico che ha emesso l'atto poi ritenuto illegittimo, salvo il caso di grave inerzia, in cui, onde tutelare il contribuente, può procedere direttamente la Direzione Regionale da cui l'ufficio stesso dipende.

In presenza di istanza da parte del contribuente, questa deve essere indirizzata all'ufficio competente per territorio e per materia. Quando tuttavia la richiesta sia diretta ad un ufficio incompetente, quest'ultimo è tenuto a trasmetterla all'ufficio competente, dando comunicazione allo stesso contribuente.

È necessario, inoltre, il parere preventivo e vincolante, della Direzione Regionale cui fa capo l'ufficio competente a decidere quando l'importo della pretesa fiscale supera 516.456,90 euro, soltanto, però, nel caso in cui l'ufficio sia determinato ad annullare o revocare il proprio atto e non in caso di diniego di autotutela. L'istanza del contribuente non induce l'ufficio ad emettere obbligatoriamente un atto di annullamento o revoca, né vincola l'amministrazione, che può decidere anche in senso diverso da quello indicato dal contribuente con la sua richiesta. Tuttavia, per motivi di opportunità, convenienza e trasparenza, gli uffici sono invitati a comunicare agli interessati l'esito delle istanze, anche in caso di diniego motivato delle stesse.

Autorevole dottrina distingue l'ipotesi di annullamento di atti viziati rimesse privi del vizio che avevano precedentemente, cosiddetta autotutela sostitutiva, e l'ipotesi dell'annullamento senza effettuazione di alcuna sostituzione, cosiddetta autotutela non sostitutiva.

L'autotutela sostitutiva consente agli uffici, prima della scadenza del termine previsto per l'accertamento, di annullare d'ufficio gli avvisi affetti da vizi formali, come nel caso di indicazioni prescritte a pena di nullità. Si pensi ad esempio all'indicazione degli imponibili accertati e delle aliquote applicate; l'omessa indicazione delle aliquote, ancorché facilmente desumibili dalla legge, ha spesso portato all'annullamento degli avvisi di accertamento. L'autotutela non sostitutiva è riconducibile alla più generale possibilità di qualsiasi

amministrazione pubblica di rimuovere o modificare d'ufficio gli atti che essa ritiene illegittimi o palesemente infondati.⁶⁸

Quando l'autotutela di un atto dipenda da un suo vizio formale, l'Amministrazione, se è ancora nei termini previsti a pena di decadenza per l'emissione di quel tipo di provvedimento, può procedere all'annullamento dell'atto ed alla rinnovazione del medesimo, in virtù del potere che le è riconosciuto di correggere gli errori dei propri atti nei termini di legge, salvo che ciò non si traduca in una elusione o violazione del giudicato formatosi sul provvedimento nullo.

Tecnicamente, l'annullamento dell'atto impositivo viziato deve sempre precedere l'emissione dell'atto "corretto", stante il divieto di doppia imposizione sancito dall'art. 67 del DPR 600/73.

A tal proposito, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che «l'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui consente modificazioni dell'avviso di accertamento soltanto in caso di sopravvenienza di nuovi elementi di conoscenza da parte dell'Ufficio, non opera con riguardo ad un avviso nullo alla cui rinnovazione ex nunc l'amministrazione è legittimata in virtù del potere che le compete di correggere gli errori dei propri provvedimenti nei termini di legge»⁶⁹.

Inoltre, ha riconosciuto la possibilità di ricorrere all'autotutela sostitutiva attraverso la rinnovazione *ex tunc* dell'atto viziato, individuando i limiti entro cui può essere esercitata tale facoltà. La rinnovazione, infatti, presuppone l'annullamento del precedente atto impositivo, nonché il mancato decorso di termini decadenziali o prescrizionali.

Il Consiglio di Stato, con sentenza n. 789 del 22/06/1997, non ha mancato di rilevare che la notificazione del ricorso ha «proprio la finalità di esercitare lo *ius poenitendi* dell'amministrazione nella direzione richiesta dal gravame» e la Commissione Tributaria Centrale con decisione n. 2909 del 04/06/1997 ha ritenuto che «l'emissione di un nuovo avviso di accertamento comporta l'automatico annullamento dell'avviso originario, in quanto deve ritenersi che l'ufficio si sia avvalso del potere di autotutela, in quanto lo stesso ha il potere di integrare o modificare gli accertamenti entro i termini di decadenza, oltre che in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, solo nell'esercizio del potere di riesame del proprio operato».

2.3 Limiti al potere di autotutela

Per anni copiosa giurisprudenza (Cass. sent. 22564 dd. 01.12.04, Cass. sent. 1547 dd. 05.02.02, Cass. sent. 13412 dd. 09.10.00, Cass. sent. 13208/01, Cass. sent. 8685 dd. 04.10.96), nonché la normativa (art. 68 DPR 27.03.92 n. 287 e DM 37/97), la prassi (Circ. Min. 195 dd. 08.07.97) e la prevalente dottrina⁷⁰ hanno sostenuto che l'annullamento in autotutela fosse un potere assolutamente discrezionale della P.A., con la conseguenza, dal punto di vista giuridico, che il mancato esercizio di tale potere non potesse essere sindacato dalle Commissioni Tributarie, il cui giudizio risultava comunque limitato ai vizi del provvedimento presupposto (e direttamente incidente sulla situazione giuridico-

⁶⁸ R. Lupi, Trattato di diritto amministrativo, in S. Cassese (a cura di) Diritto amministrativo speciale, Tomo terzo: I servizi pubblici. Finanza pubblica e privata, Milano, 2003, pag. 2680

⁶⁹ Cass. n. 4303/92 e n. 2531/2002

⁷⁰ L. Ferrajoli, *Il contenzioso doganale*, Napoli, 2007, pag. 65 e ss.

patrimoniale dell'interessato), in via assorbente rispetto al diniego di autotutela (Cass sent. 1547 cit.e Cass. 13412/00 cit., Cass. sent. 247 dd. 12.01.2004)⁷¹.

I più recenti orientamenti hanno mutato tale convinzione.

Attuando infatti un'interpretazione evolutiva dell'art. 19 del DLgs. 546/92, la giurisprudenza ha sostenuto l'ipotesi che, rimanendo escluse dalla giurisdizione tributaria solo le controversie in cui non sia direttamente coinvolto un rapporto tributario, ma venga invece impugnato un atto di carattere generale, per sua natura anche il diniego di autotutela presenterebbe caratteristiche tali da rendere possibile un'autonoma impugnazione dinnanzi al giudice tributario⁷²(Comm. Trib. Reg. Liguria sent. dd. 05.05.04 n. 10 e Cass. dd. 10.08.05 sent. n. 16776).

Né l'Amministrazione, né il cittadino possono invece agire in autotutela, in presenza di sentenze passate in giudicato favorevoli all'amministrazione finanziaria. Tale limite però opera solo se trattasi di giudicato, anche parziale, di merito, e solo per gli stessi motivi di illegittimità esaminati nella sentenza: non quindi per le questioni non ancora decise in via definitiva, oppure se il giudicato è solo formale e riguarda pronuncia di rito che ha precluso dall'inizio qualsiasi esame nel merito (irricevibilità del ricorso, difetto di giurisdizione, incompetenza, inammissibilità, improcedibilità), ovvero se i motivi di illegittimità posti alla base dell'autotutela sono diversi da quelli esaminati e respinti dal giudice.

L'unico limite temporale all'esercizio dell'autotutela è infatti costituito dal passaggio in giudicato (ai sensi dell'art. 324 c.p.c.) di una sentenza favorevole all'Amministrazione che

⁷¹ Il diniego di autotutela, proprio per la natura discrezionale del potere riconosciuto all'Amministrazione, non figura tra gli atti impugnabili tassativamente previsti dall'art. 19 D.Lgs 546/92 per Cass. sent. 22564 cit., Commissione Trib. Prov. di Milano, sent. n. 33 dd. 25.03.04, Commissione Trib. Regionale del Lazio, sent. n. 14 dd. 22.06.04, Commissione Trib. Prov. di Cagliari, sent. n. 139 dd. 26.06.04

⁷² La giurisprudenza di legittimità si è orientata nel senso che la giurisdizione sul diniego, espresso o tacito, di autotutela spetti alle commissioni tributarie: Cass. civ., sez. un., 16776/2005. Ciò a seguito della nuova formulazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 31/12/1996, come modificato dall'art. 12, comma 2, della legge n. 448 del 28/12/2001, che ad avviso dei giudici romani avrebbe fatto divenire la giurisdizione esercitata dal giudice tributario "una giurisdizione a carattere generale, competente ogniqualvolta si controverta di uno specifico rapporto tributario. La riforma del 2001 avrebbe, altresì, comportato una modifica dell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992, tanto da consentire l'accesso al contenzioso tributario di ogni controversia avente ad oggetto tributi. Inoltre, si dovrebbe ritenere implicitamente abrogato, sulla base dell'interpretazione della Suprema Corte, il terzo comma del medesimo articolo secondo cui gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente, con la conseguenza che l'elencazione degli atti impugnabili ivi contenuti non sarebbe più tassativa.

Secondo la Corte Costituzionale n. 63 del 01/04/1982, «solo formalmente il ricorso del contribuente si indirizza contro gli atti dell'amministrazione finanziaria ma, in sostanza, esso investe il presupposto su cui la detta amministrazione si fonda e cioè la sussistenza e l'entità dell'obbligazione stabilita dalla legge. Trattasi, com'è stato rilevato anche in dottrina, di giudizio sul rapporto e non di impugnazione-annullamento: correlativamente, la pronuncia del giudice, che provvede sulla medesima, consiste fondamentalmente nell'accertamento della sussistenza dell'obbligazione tributaria e, in via consequenziale, nella pronuncia sulla legittimità degli atti posti in essere dall'amministrazione finanziaria per provvedere alla riscossione coattiva dell'imposta».

Per quanto attiene la giurisprudenza di merito, occorre registrare un contrasto tra quanto recentemente sancito dalla Commissione Tributaria Provinciale di Brescia e da quella di Sondrio. La sezione n. 3, della C.T.P. di Brescia, con sentenza n. 47, depositata il 21/06/2006, ha sancito che l'esercizio dell'autotutela è una facoltà dell'amministrazione e non fa sorgere alcun diritto azionabile con il ricorso. Quindi, la Commissione ha ritenuto di dover pronunciare l'inammissibilità del ricorso proposto contro il diniego poiché non rientra, peraltro, tra gli atti tassativamente indicati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e ciò a maggior ragione se il rapporto tributario si è già definito con l'emissione dell'avviso di accertamento non impugnato e, quindi, definitivo. La sezione n. 2 della C.T.P. di Sondrio, con sentenza n. 41 del 06/11/2006, ha stabilito, invece, il giudice può annullare il diniego di autotutela e rettificare la somma richiesta dal Fisco al contribuente con cartella di pagamento

abbia pronunciato con un accertamento di tipo sostanziale circa il rapporto tributario inerente l'atto da annullare.

Il giudicato non ha invece effetti preclusivi dell'autotutela quando l'annullamento o la revoca dell'atto, in casi simili, avvenga per motivi di illegittimità diversi da quelli oggetto della sentenza. Così, quando esiste una sentenza seppure passata in giudicato che accerti l'esistenza di cause pregiudiziali, come un ricorso irricevibile, oppure l'incompetenza a decidere della questione, o ancora l'inammissibilità dell'atto introduttivo nel processo tributario, non sussistono ostacoli all'intervento in autotutela degli uffici.

Infine, il potere di autotutela non conosce limiti temporali in quanto può essere esercitato sempre, anche se sono trascorsi decenni dall'emanazione dell'atto, non essendoci ragioni di decadenza dell'azione amministrativa o di prescrizione dell'esercizio del diritto da parte del cittadino. L'ufficio che ha esercitato il potere di autotutela deve dare comunicazione dell'esito al contribuente, all'organo giurisdizionale dinanzi a cui è pendente l'eventuale contenzioso e all'ufficio che ha emanato l'atto, nel caso di annullamento deciso con potere sostitutivo.

Ad ulteriore tutela del contribuente, qualora un atto di accertamento sia stato annullato o revocato, anche gli atti successivi e conseguenti, come le cartelle di pagamento, si annullano automaticamente, comportando per l'amministrazione il dovere di rimborsare quanto indebitamente riscosso.

Di rilievo è, altresì, ricordare che l'autotutela può originarsi anche attraverso istanze telefoniche da parte del contribuente verso i nuovi centri di assistenza telefonica, attivi dal luglio 2000. Infatti, per i casi più semplici, questi centri sono in grado di annullare o rettificare le comunicazioni e gli avvisi inviati a seguito della liquidazione automatizzata delle dichiarazioni ex articolo 36 bis del D.P.R. 600/1973 e articolo 54 bis del D.P.R. 633/1972. Le varie circolari relative alle competenze dei *call center* sopra richiamati riportano i casi in cui i consulenti telefonici possono intervenire: errori di compilazione della dichiarazione facilmente riconoscibili, eccedenze di imposte non confermate dal sistema informativo, versamenti non abbinati, nonché correzione di detrazioni o ritenute di acconto a seguito di acquisizione di documenti probatori, inviati anche tramite fax.

CONCLUSIONI

Gli argomenti finora trattati evidenziano come sia tuttora in corso un progressivo potenziamento del rapporto Stato – cittadino, uno sviluppo dell'apporto partecipativo del privato alla Pubblica Amministrazione, attuabile mediante la concreta interazione tra amministrati e burocrazia.

Tanto più importante risulta tale riforma nell'ambito tributario, ove la posizione del contribuente viene incisa dal Fisco con dirette conseguenze sulla sua condizione economico patrimoniale.

Per favorire lo scambio relazionale, e semplificarne le modalità onde consentire una concreta attuazione dei propositi del legislatore, giova ricordare che il D.Lgs 82/05 (Codice dell'Amministrazione Digitale) rappresenta un utile strumento "per raccogliere per la prima volta in modo organico il tema dell'utilizzo delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione nelle pubbliche amministrazioni, nonché della disciplina dei fondamentali principi giuridici applicabili al documento informatico ed alla firma digitale. Si tratta di un'opera di indubbio rilievo sistematico, che può fornire ai cittadini, alle imprese, alle stesse pubbliche amministrazioni uno strumento normativo ampio, tale da orientare in

maniera organica i processi di innovazione in atto. Uno strumento, quello del codice, che vista la assoluta peculiarità della materia trattata, può contribuire non soltanto alla erogazione di servizi più efficienti e veloci, ma anche consentire forme innovative di partecipazione alla vita amministrativa e politica. Che può avvicinare i destinatari dell'innovazione (i cittadini, le imprese, la società civile) ai suoi protagonisti (gli amministratori, i funzionari e gli impiegati pubblici), nella nuova amministrazione digitale, attraverso un intervento più tradizionale e di chiara leggibilità come è un codice, ossia una raccolta organica di disposizioni legislative⁷³.

In tale contesto, che prevede tra l'altro la predisposizione di appositi siti internet per le P.A., liberamente e facilmente consultabili dagli utenti, viene riconosciuto ai cittadini, anche mediante l'utilizzo di carte elettroniche quali strumenti di autenticazione ed accesso ai servizi in rete dell'Amministrazione, il diritto all'uso delle tecnologie informatiche nei rapporti con ogni amministrazione, cui si affianca il diritto di accesso e partecipazione ai procedimenti tramite le moderne tecnologie informatiche e telematiche, con il corrispettivo obbligo, per le amministrazioni, di organizzarsi per rendere disponibili agli interessati informazioni, certificati, documenti atti e procedimenti in modo sicuro e trasparente, in formato digitale.

A ciò si affianca il diritto di effettuare ogni pagamento in forma digitale, eliminando quindi le attese agli sportelli preposti, ed il diritto di ricevere via e-mail tutte le comunicazioni dalle P.A. mediante posta certificata (munita di firma elettronica ed attestante data e ora di partenza e di ricezione) all'indirizzo e-mail dichiarato, con piena validità giuridica della posta così ricevuta.

In rete, inoltre, i cittadini dovranno poter rinvenire tutta la modulistica necessaria all'espletamento delle pratiche di loro interesse, ed avranno la certezza, mediante la firma elettronica certificata, la protocollazione e l'archiviazione elettronica, che qualsiasi documento informatico ad essi rilasciato telematicamente avrà sempre la stessa ufficiale valenza del documento cartaceo ad ogni effetto di legge, e dovrà pertanto essere accettato in tal senso da qualsiasi soggetto, pubblico o privato⁷⁴.

Le innovazioni previste dalla riforma, dunque, rappresentano l'introduzione di nuovi diritti per i cittadini, dei quali la normativa predispone il quadro giuridico e gli strumenti concreti per l'effettivo godimento, ma anche la creazione di nuove potenzialità in capo all'Amministrazione, spogliata dell'accezione di apparato burocratico fumoso e svogliato, a favore di un funzionamento coerente con i progressi tecnologici e le esigenze della comunità, volto al raggiungimento dei migliori risultati con i minimi costi, anche in termini di tempo, per il contribuente.

⁷³ Consiglio di Stato, Parere dd. 07.02.05 n. 11995/04

⁷⁴ L. Dlpino, F. Del Giudice, *Compendio di Diritto Amministrativo*, Napoli, 2006, pagg. 256 e ss

BIBLIOGRAFIA

- V. Achilli, *La tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente*, in "Rassegna Tributaria" n. 5/2009
- G. Antico, F. Carriolo, V. Fusconi, G. Tucci, A. Zappi. *L'accertamento fiscale*, in "Il Sole 24 Ore - Libri", 2005
- V. Azzoni, *Ancora sulla motivazione dell'atto tributario*, in "Il Fisco", Roma, n. 44/2004
- A. Borgoglio, *Assenza del contribuente nel contraddittorio e diritto di difesa*, in "Il Fisco", Roma, n. 26/2009
- F.P.V. Calculli, D. Di Cesare, *L'accertamento sintetico a caccia dei 'falsi poveri'*, in rivista telematica "Fisco Oggi", del 05.10.09
- G. Caputi (a cura di), *Il diritto di interpello – tax ruling – Informazione doganale comunitaria – Statuto dei diritti del contribuente*, Novara, 2001
- G.N Carugno, P. Gianandrea, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Milan, 2000
- M. Casarsa, *La disciplina del diritto di accesso ai documenti amministrativi in ambito tributario*, in rivista telematica "Fisco Oggi" del 28.09.06
- E. Casetta E., *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, 2002
- D. D'Agostino, *Autotutela tributaria, excursus normativo, giurisprudenziale ed effettiva applicazione dell'istituto*, in "Il Fisco", Roma, n. 32/2006
- L Delpino, F. Del Giudice, *Compendio di Diritto Amministrativo*, Napoli, 2006
- M. Denaro, *Garante del contribuente: provvedimenti non vincolanti*, in rivista telematica "Fisco Oggi" del 24.09.2007
- G. Falcone, *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria*, in "Il Fisco", Roma, n. 15/2003
- G. Falsitta, *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei pirenei*, in "Corriere Giuridico", n. 2/2001
- L. Ferrajoli, *Il contenzioso doganale*, Napoli, 2007
- S. Forestieri, *Provvedimenti del Garante, spesso si va oltre il mero sollecito*, in rivista telematica "Fisco Oggi" del 14.11.2008
- D. Garcea, *La sindacabilità dell'interpello*, in "Rivista telematica della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", Anno VI, Numero Luglio-Settembre 2009
- A. Giorgianni, *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente*, in "Riv. Dir. Trib.", 2005

G. Giuliani, *Diritti Tributario*, Milano, 2002

M. Grimaldi, *Da un decreto anticrisi all'altro. Misure cautelari più incisive*, in Rivista telematica "Fisco Oggi" dd. 14.10.2009

M.A. Grippa Salvetti, *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in "Rassegna Tributaria", n. 5/2004

R. Lupi, *Diritto Tributario*, Milano, 2000

R. Lupi, *I servizi pubblici. Finanza pubblica e privata*, in S. Cassese (a cura di) *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, 2000

B. Patrizi, G. Marini, G. Patrizi, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, Milano, 1999

L. Pirello, D. stevanato, R. Lupi, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in "Dialoghi di diritto tributario", Roma, n. 2/2006

G. Porcaro, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria*, in "Diritto e Pratica Tributaria", 2004

N. Monfreda, *L'efficacia delle risposte fornite dall'Amministrazione Finanziaria alle istanze di interpello presentate dal contribuente*, in "Rivista telematica della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", Anno VI, Numero Gennaio-Marzo 2009

P. Russo, *Manuale di diritto tributario*; Milano, 2002

I. Scafati, *L'interpello del contribuente all'agenzia delle entrate*, Milano, 2002

C. Scalinci, *Verso una "nuova" codificazione: uno Statuto di principi tra ricognizione, determinazione e clausole*, in "Rassegna Tributaria", n. 2/2003

F. Tesauro, *Gli atti impugnabili*, lezione svolta il 14.02.2006 al Convegno di Pisa

Vanoni E., *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, (a cura di Forte F. e Longobardi C.), vol. II, Milano, Giuffrè Ed., 1962

A. Viotto, *I poteri dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002

P. Virga, *Diritto Amministrativo*, Milano, 1999

P. Turis, *Motivazione per relationem e sindacato del giudice tributario*, in "Il Fisco", Roma, n. 22/2009

P. Turis, *Accertamento con adesione ed applicazione del principio del legittimo affidamento*, in "Il Fisco", Roma, n. 22/2009

SITI WEB CONSULTATI

www.cortedicassazione.it

www.fiscooggi.it

www.ssef.it

www.pa.leggiditalia.it